



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי בירושלים

01 בספטמבר 2019

יו"ע 17-11-50652 ישי ואח' נ' מס שבח ירושלים

1

בפני כב' השופט אביגדור דורות, יו"ר
עו"ד יורם אלקיס, חבר
מר אברהם הוכמן, חבר

העוררים: 1. אברהם ישי
2. רות ישי
ע"י ב"כ עו"ד ניסן מגיורא

נגד

המשיב: מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים
ע"י ב"כ עו"ד הודיה יצחק
מפרקליטות מחוז ירושלים (אזרחי)

2

3

פסק דין

4

5

יו"ר הועדה, השופט אביגדור דורות:

6

7

כללי

1. לפנינו ערר, על-פי סעיף 88 בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן – החוק), על החלטת המשיב מיום 3.10.2017 בהשגה על שומת מס רכישה מספר 117016675, בעניינה של דירת מגורים בפרויקט להקמת בניין מגורים, הרשומה בספרי מנהל מקרקעי ישראל כגוש 30192, חלקה 264 (להלן – "פרויקט הבניה").

2. בערר דנן הסכימו הצדדים כי אין מחלוקת על העובדות ובהתאם לכך התייתר הצורך בשמיעת ראיות ועל כן, הוגשו סיכומי טענות בכתב בלבד.

15

העובדות וטענות הצדדים

3. העוררים רכשו את מלוא זכויות הבעלות בדירת מגורים עתידית, המסומנת מס' 39 בפרויקט הבניה, מחברת נופי בית וגן (2006) בע"מ (להלן – "המוכרת"), על פי הסכם מכר מיום 23.6.2015



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי בירושלים

01 בספטמבר 2019

ו"ע 17-11-50652 ישי ואח' נ' מס שבח ירושלים

- 1 (להלן – "הסכם המכר"; נספח א' לכתב הערר), בתמורה לסך של 1,790,000 ש"ח (להלן – "עסקת
2 המקור"). העוררים דווחו למשיב כדין על רכישת הדירה והמס שולם.
3
- 4 4. ביום 23.11.2016, ב"תוספת לחוזה מיום 23/6/2015" (להלן – "ההסכם להחלפת
5 הדירה"; נספח ב' לכתב הערר), ולבקשת העוררים, הוסכם על החלפת הדירה בדירה בעלת
6 מאפיינים זהים בקומה גבוהה יותר, המסומנת 105 בפרויקט (להלן – "הדירה החילופית"). נקבע,
7 כי "לצורך כך יבוטל החוזה וייחתם חוזה חדש לרכישת הדירה החדשה" (סעיף 3), "מוסכם בזה
8 במפורש, כי עם חתימתו של החוזה החדש בטלות כל הזכויות של הקונה בדירה הישנה, הקונה
9 מוותר על כל טענה בקשר לכל זכות ו/או ענין בדירה הישנה....". התמורה בגין הדירה החדשה
10 הועמדה על סך של 1,920,000 ש"ח. חוזה חדש לא הובא לעיונו.
11
- 12 5. בהתאם, הודיעו העוררים למשיב, במכתב מיום 4.12.2016 (להלן – "ההודעה על החלפת
13 הדירה"; נספח ב' לכתב הערר), על "ביטול עסקת הדירה הישנה" וחימת "עסקה לגבי דירה
14 חלופית" (להלן – "העסקה החילופית"). בנוסף, ביקשו העוררים "להעביר את התשלום ששולם
15 בגין מס הרכישה בדירה הישנה למס הרכישה שיוטל בגין הדירה החלופית". בתמיכה, צורפו
16 "הסכם להחלפת הדירה הישנה בדירה חלופית", תצהיר ביטול עסקה לגבי הדירה הישנה, הסכם
17 לרכישת הדירה החלופית וטופס דיווח עסקה לגבי הדירה החלופית.
18
- 19 6. בהודעת שומה מיום 29.1.2017 (להלן – "השומה בגין עסקת ההחלפה"; נספח ג' לכתב
20 הערר), נקבע מס הרכישה על פי שיעור המס הקובע במועד חתימת ההסכם להחלפת הדירה,
21 ובענינים של העוררים 8% (שיעור המס למרובי דירות), בגין מלוא שווי הזכויות בדירה החלופית,
22 כזכור, בסך 1,920,000 ש"ח. על הודעה זו הגישו העוררים השגה ביום 15.2.2017 (להלן –
23 "ההשגה"; נספח ד' לכתב הערר) ובטענה, כי יש להעמיד את יום המכירה על מועד חתימת עסקת
24 המקור ובהתאם, לקבוע את שיעור המס על 6%.
25
- 26 7. המשיב דחה את ההשגה בהחלטתו מיום 3.10.2017 (להלן – "ההחלטה בהשגה"; נספח ה'
27 לכתב הערר), על יסוד הוראת ביצוע מס שבח 20/97 (להלן – "הוראת הביצוע"), לפיה, ובאופן
28 המיטיב עם הרוכשים, יש לראות את החלפת הדירה כפעולת מכר אחת החייבת במס, על דרך של
29 ביטול עסקת המקור והטלת מס על העסקה החלופית "עם יום מכירה חדש ושווי מכירה חדש".
30 על החלטה זו, הוגש הערר. אומר מיד, כי כתב הערר מהווה שינוי חזית מסוים של טענות העוררים,



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי בירושלים

01 בספטמבר 2019

ו"ע 50652-11-17 ישי ואח' נ' מס שבח ירושלים

- 1 כך שזנחו את טענתם לקביעת שומה לפי שיעור המס הקובע במועד עסקת המקור וטענו לחיוב
2 במס בגין הפרש התמורה בלבד, בשיעור הקובע במועד העסקה החילופית.
3
- 4 8. לשיטת העוררים, בתמצית, רצונם לרכוש דירה בפרויקט הוא מסד ההתקשרות עם
5 המוכרת, בעסקת המקור ובעסקה החילופית, בגדר פעולת מכר אחת, המקימה את תכליתה
6 הכלכלית של העסקה והיא שדרוג והחלפת הדירה. עקרון העקיבה אחר התכלית הכלכלית של
7 העסקה מהווה עקרון יסודי בדיני המס, על פיו, כנטען, יש לקבוע את מהות העסקה ודרכי החיוב
8 במס, ובענייננו, לחייב במס רק בגין השדרוג. בהקשר זה, ביקשו העוררים להקיש מהחלטת המיסוי
9 מס' 82993/17, אשר עניינה החלפת דירות בעסקאות תמ"א 38/2 (להלן – "החלטת המיסוי")
10 ולפיה, החלפת דירת התמורה בדירה אחרת מהווה עסקה נפרדת, אשר יום מכירתה הוא מועד
11 החתימה על הסכם ההחלפה, ומשכך, יש לחייב במס בגין הפרש התמורה ולפי שיעור המס הקובע
12 במועד ההחלפה. העוררים הוסיפו וטענו כי, לפי הדין והנחיות היועץ המשפטי לממשלה, ההנחיה
13 המנהלית אינה קובעת כלל נוקשה ומחייב וחלה על הרשות חובה לבחון את ההנחיות ולשנותן,
14 מקום בו נקבעו בהתבסס על נתונים עובדתיים ושיקולים אשר השתנו בחלוף הזמן. בענייננו, כך
15 נטען, עדכון מדרגות מס הרכישה והעלאת שיעורן עלול לגרור "תאונות מס", המחייבות בחינה
16 מחדש ושינוי הוראת הביצוע. מטעמים אלו, ביקשו העוררים לתקן את השומה על דרך של חיוב
17 במס בגין תוספת התמורה בלבד, בסך של 130,000 ש"ח, לפי שיעור מס של 8%.
- 18
- 19 9. המשיב, בכתב התשובה, חזר על החלטתו בהשגה ונימוקיה. לשיטתו, בתמצית, פעל על פי
20 הוראת הביצוע, אשר קובעת נוהל פעולה אחיד במקרה של החלפת דירה חדשה, לפני גמר בנייתה,
21 בדירה אחרת באותו פרויקט. כנטען, מדובר בהוראה המיטיבה עם הרוכש, שאם לא כן, כידוע,
22 החלפת זכויות במקרקעין מהווה מכירה החייבת במס שבח בגין מכירת הדירה הקיימת ובמס
23 רכישה בגין רכישת הדירה החדשה, בנוסף למס הרכישה אשר שולם בקנייתה של הדירה הקיימת.
24 המשיב עמד על מהותה של החלפת הדירה, המהווה למעשה ביטול של רכישת הזכויות בדירה
25 ורכישת זכויות בדירה חילופית, בגדרן של עסקאות נפרדות, בנכסים שונים, הן לפי לשון החוק
26 ותכליתו והן לפי ההסכמים שנחתמו בין העוררים לבין המוכרת. בנסיבות אלו, נטען, אין לעוררים
27 זכות קנויה לכך שמדיניות המס לא תשתנה במהלך הקמת הפרויקט, ומשכך, לפי סעיף 9 לחוק,
28 בצירוף הוראת הביצוע, יש להחיל את שיעור המס הקובע במועד ביצוע העסקה החילופית. בהיקש
29 להחלטת המיסוי, הוטעם, כי עסקת תמ"א הנה סוג של "עסקת קומבינציה" ולפיה, הדייר מוכר את



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי בירושלים

01 בספטמבר 2019

ו"ע 17-11-50652 ישי ואח' נ' מס שבח ירושלים

1 זכויות הבנייה שלו בנכס בתמורה לשירותי חיזוק של הבניין, מבלי שביצע פעולה בזכויותיו בדירה.
2 משכך, שדרוג הדירה מהווה עסקה נפרדת וחדשה במקרקעין המקימה חבות במס בהתאם לשוויה
3 ובשיעור המס הקובע במועד העסקה. בכך שונה הדין בעניינו. אשר על כן, עתר המשיב לדחיית
4 הערר.

5
6 10. בדיון מיום 28.2.2018, הסכימו הצדדים על עובדות המקרה ובהיבט המשפטי, על
7 ההתייחסות להחלפת דירה חדשה מקבלן, טרם השלמת הבניה, כפעולת מכר אחת החייבת במס.
8 משכך, גדרו את המחלוקת, בסוגיה המשפטית של דרכי גביית המס ושיעורו במקרה של החלפת
9 דירה חדשה מקבלן, ובשאלה- האם נדרש לבטל את עסקת המקור ולחייב במס בגין רכישת הדירה
10 החילופית כעסקה חדשה ונפרדת, או האם העסקה החילופית שולבה בעסקת המקור ויש לחייב
11 במס את תוספת התמורה בלבד ועל פי שווי המס הקובע במועד העסקה החילופית. בנסיבות אלו,
12 הוסכם כי ככל שלא תושג הסכמה בין הצדדים, יוגשו סיכומים בכתב. הצדדים לא הגיעו להסכמה
13 ולפיכך יש להכריע במחלוקת.

14
15
16

דיון והכרעה

17 11. לאחר שבחנתי את טענות הצדדים, עיינתי בכתבי הטענות ובסיכומים, על כל צרופותיהם,
18 במכלול השיקולים הנוגעים בשומת דירה אשר הוחלפה ברכישה מקבלן, במצב המשפטי הקיים,
19 על יסוד עקרונות דיני המס בישראל- אמליץ לחברי לדחות את הערר.

20

21 12. מושכלות יסוד, כי ועדת הערר לפי החוק רשאית לדון ולהכריע לפי שיקול-דעתה בכל עניין
22 שהמנהל רשאי להחליט בו לפי שיקול דעתו (סעיף 89(ב) לחוק), ובכלל זה קביעת "שווי
23 המכירה" ומועדה, לצורכי מיסוי מס רכישה.

24

25 13. תחילה, אכן, במצב הרגיל, מושכלות יסוד, כי החלפת דירה כרוכה במכירתה ורכישת דירה
26 אחרת במקומה, בגדרן של שתי עסקאות שונות ונפרדות במקרקעין, המקימות חבות במס. לכאורה
27 היה צריך למסות את החלפת הדירה כשני אירועי מס נפרדים: האחד – מכירת הדירה הראשונה.
28 אירוע המס השני – רכישת הדירה החילופית (ראה והשווה: ע"א 5472/98 מנהל מס שבח מקרקעין
29 נ' חברת הדרי החוף מספר 63 בע"מ, פ"ד נו(1) 877)). עם זאת, רשויות המס, בפרקטיקה הקיימת,



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי בירושלים

01 בספטמבר 2019

ו"ע 50652-11-17 ישי ואח' נ' מס שבח ירושלים

1 משיקולים שונים, תוך התאמה להתנהלות רוכשי דירות חדשות מקבלן, ועל מנת לאפשר גמישות,
2 החליטו, בהוראת הביצוע, בבחינת הוראה מיטיבה, שלא לראות את העסקה כשני אירועי מס
3 ולהתייחס להחלפת הדירה, כמכלול, כעסקה של רכישת דירה אחת המחויבת במס בגדרו של אירוע
4 מס אחד.

5
6 14. מתכונת המיסוי המעוגנת בהוראת הביצוע כעסקה אחת במקרקעין, אינה עומדת להכרעה.
7 למעשה, העוררים טוענים לשיטת מיסוי דו-שלבית, בגדרה של עסקה אחת, בשים לב לתכליתה
8 הכלכלית של העסקה, שהיא לרכוש דירה חדשה בפרויקט, ולפיה, בשלב הראשון, בחתימת עסקת
9 המקור, יש למסות על רכישת הדירה הראשונה ובשלב השני, לאחר ביצוע החלפה, יש למסות את
10 שווי "שדרוג" הזכויות בדירה. מנגד, טוען המשיב כי יש לבטל את עסקת המקור ולמסות באופן
11 קוהרנטי, כאירוע מס אחד, את העסקה החילופית. לאחר ששקלתי בדבר, לא מצאתי עילה בדין
12 להתערב בהחלטת המשיב, ממספר טעמים, ביחד ולחוד, על פי דיני הקניין ותכליות דיני המס,
13 ומבלי שהנני נדרש לקבוע מסמרות בשאלת מעמדה של הוראת הביצוע, כדלקמן.

14
15 15. בהיבט הקנייני, החלפת דירה באחרת מהווה רכישה של "זכות במקרקעין", כהגדרתה בחוק
16 (סעיף 1), המחויבת המס, בגדרה של זכות חדשה במקרקעין, אשר הוגדרו על ידי המחוקק כ"קרקע
17 בישראל לרבות בתים....", ומשכך, משנרכשו זכויות בדירה אחרת, לא יכול להתעורר ספק כי
18 בוצעה פעולה קניינית של רכישת זכויות חדשות במקרקעין. משכך, החלפת דירה, גם מקבלן,
19 איננה בגדר "שדרוג" הדירה, בהיבט הקנייני, אלא שינוי הסכם המכר באופן המקנה לרוכש זכויות
20 חדשות במקרקעין אחרים. ודוקו. בהסכם להחלפת הדירה, קבעו הצדדים, במפורש, כי "...בטלות
21 כל הזכויות של הקונה בדירה הישנה..." והעוררים ויתרו על "... כל טענה בקשר לכל זכות
22 ו/או ענין בדירה הישנה....". הנה כי כן, העוררים, על פי לשון ההסכם, ראו, בהיבט הקנייני, את
23 עסקת החלפת הדירה כדי ויתור על זכויות המקרקעין בדירה הראשונה ובמקומן, רכישת זכויות
24 חדשות בדירה החילופית. ממילא, גם ללא הסכמת העוררים, "השינוי בממכר עצמו ובתמורה
25 עבורו הם שנויים מהותיים בתוכן החוזה והם מהווים עסקה חדשה ושונה מזו הכלולה בו.
26 אפילו לא התנו הצדדים שההתחייבויות הקודמות בטלות ומבוטלות וכי נעשה במקומן חוזה
27 חדש ואפילו אמרו כי החוזה הקודם עומד בעינו, בכפוף לשינויים, לא היה בזאת כדי למנוע
28 את המסקנה כי העסקה המגולמת בפסיקתא הנה עסקה שונה וחדשה" (ע"א 349/85 מנהל מס
29 שבח מקרקעין נ' אברהם דודיס (31.12.1985)). והדברים ברורים. בהתייחס לטענות העוררים,
30 יוער, כי שוכנעתי שיש לאבחן את סוגיית החלפת דירה ממקרה של מימוש אופציית חכירה (ראה



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי בירושלים

01 בספטמבר 2019

ו"ע 50652-11-17 ישי ואח' נ' מס שבח ירושלים

- 1 והשווה לע"א 151/10 מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל אביב נ' עיריית תל אביב (20.06.2012),
2 שם נקבע כי מימוש אופציה בהסכם חכירה אינה מהווה עסקת חדשה החייבת במס מכיוון שבעסקת
3 המקור הוטל מס על מלוא תקופת החכירה כולל תקופת האופציה) וכן ממקרה של שדרוג דירת
4 התמורה בעסקאות של תמ"א 38, מכל הנימוקים אשר הובאו על ידי המשיב. אכן הבוחן להגדרתו
5 של אירוע המס ויצירתו, היא מהותה של עסקת המקור והיקפה. בעניינו, מאחר שהחלפת הדירה
6 כרוכה בביטול עסקת המקור ורכישת זכויות חדשות במקרקעין בנכס אחר, נחה דעתי, כי מדובר
7 בעסקה חדשה ונפרדת במקרקעין היוצרת אירוע מס נפרד.
8
- 9 16. הגישה המושגית- הקניינית, על פניו, מתיישבת עם המהות הכלכלית של העסקה. הלכה
10 מושרשת היא, כי עקרון יסוד בשיטת המס בישראל הנו מיסוי אמת על-פי מהותה הכלכלית
11 האמתית של העסקה (ע"א 914/14 מידטאון בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל-
12 אביב (31.5.2015); ע"א 2330/04 מנהל מס שבח באזור ירושלים נ' מלונות צרפת
13 ירושלים בע"מ (21.5.2006); ע"א 1827/15 אילן זיונץ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז
14 (31.1.2017)). מכאן, נגזרת ונלמדת השאיפה לשומת מס סבירה שיש בה היגיון כלכלי.
15 בהקשר זה אף נקבע, כי יש לבחון עסקה "...על פי מהותה האמיתית ועל פי תוכנה
16 הכלכלי ולא על פי הדפוסים המשפטיים הפורמאליים בלבד, שבאמצעותם היא
17 בוצעה" (ע"א 722,696/82 ג.ו.ב.ר נכסים ובניה בע"מ נ' מנהל מס שבת מקרקעין,
18 נתניה, פ"ד לט(2) 666, 60 (1985)). בעניינו, התכלית הכלכלית של העסקה הייתה
19 לרכוש דירה מסוימת בפרויקט, על פי רצונם וצרכיהם של העוררים ולפי שיקול דעתם.
20 העוררים לא העלו, וממילא לא נמצא, טעם מוצדק ומבורר להבחין, מבחינת המהות
21 הכלכלית של העסקה, בין החלפת דירה חדשה בפרויקט אשר טרם נבנה להחלפת דירה יד
22 שניה בתוככי אותה שכונה. זה גם זה תכליתם להשיג חוויות מגורים מותאמת לרוכש, מטעמיו,
23 בנסיבות בהן אין חולק כי החלפת דירה בתוך אותה סביבת מגורים מקימה חבות במס הן למכירת
24 הדירה הראשונה והן לרכישת הדירה החלופית.
25
- 26 17. במכלול הדברים, ובהינתן הוראת הביצוע, אירוע המס איננו "שדרוג" הדירה אלא שינוי
27 הסכם המכר באופן המקנה לעוררים זכויות קניין חדשות בנכס אחר ובשווי גבוה יותר. משכך,
28 בהיבט המיסוי, שוכנעתי, על פי לשון החוק ותכליותיו, כי יש למסות את העסקה החלופית ונכון
29 למועד כריתתה.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי בירושלים

01 בספטמבר 2019

ו"ע 17-11-50652 ישי ואח' נ' מס שבח ירושלים

1
2 18. כלל נקוט בדיני המס, כי שווי הרכישה ייקבע ליום הרכישה. מס הרכישה עוגן בסעיף 9(א)
3 לחוק, לפיו "...במכירת זכות במקרקעין יהא הרוכש חייב במס רכישת במקרקעין (להלן – מס
4 רכישה); מס הרכישה יהיה בשיעור משווי המכירה או בסכום קבוע, לפי סוג המכירה או
5 המקרקעין, הכל כפי שיקבע שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת...". שווי המכירה,
6 המהווה את הבסיס לחישוב גובהו של מס הרכישה, הוגדר כ"הסכום שיש לצפות לו ממכירת
7 אותה זכות על ידי מוכר מרצון לקונה מרצון..." (סעיף 1 לחוק), והועמד על "...שווי
8 ביום המכירה..." (סעיף 17(א) לחוק). בצירוף הוראות החוק, יש לראות את שוויה של זכות
9 במקרקעין, לצורך חישובו של "שווי המכירה", כשווי השוק של הזכות הנמכרת ביום
10 ההסכם (ע"א 7759/07 רות כספי נ' מס שבח מקרקעין נתניה (12.4.2010)). יוער, כי
11 לכלל האמור שני חריגים אשר אינם נדרשים לענייננו. הנה כי כן, "...בחישוב שוויה של זכות,
12 יש חשיבות רבה למועד ההערכה משום ששווים של מקרקעין, כנכס עובר לסוחר, משתנה לפי
13 ההיצע והביקוש בשוק החופשי, והערכת שווי הנכונה למועד מסוים אינה נכונה בהכרח למועד
14 אחר..." (אהרון נמדר מס שבח מקרקעין, חלק שני- חישוב המס ותשלומו, פסקה 402 (חושן
15 למשפט; מהדורה שביעית- 2012) להלן- "נמדר"). בנוסף, שיעורי המס המרביים נקבעים על פי
16 יום הרכישה (נמדר, פסקה 409). בענייננו, ולא נטען אחרת, שוויה של הדירה החילונית נקבע על
17 פי שווי שוק במועד ביצוע העסקה- יום חתימת ההסכם להחלפת הדירה. מטעמים אלו, ועל פי
18 לשון החוק ותכלית דיני המס לחתור ל"מיסוי אמת", יש לחייב במס על מלוא שווי הזכויות בדירה
19 החילונית, כאמור, בגדרן של זכויות חדשות בנכס אחר, במועד ביצוע העסקה ולפי שיעור המס
20 הקובע במועד זה. אכן, השינוי בשיעורי המס לפי התיקון להוראת סעיף 9 לחוק (תיקון מס' 81),
21 אשר נכנס לתוקפו למחרת מועד עסקת המקור, מוביל לתוצאת מס שונה, אולם אין בכך כדי
22 להחליש מחוקיותה.

23
24 19. לאור האמור, על יסוד הוראת הביצוע המיטיבה עם רוכשי דירות מקבלן, מטעמים שונים,
25 בהיבט הקנייני, לצד תכליות דיני המס, הגעתי למסקנה כי יש לראות בעסקת החלפת הדירה כעסקה
26 אחת במקרקעין, המייצרת אירוע מס אחד של רכישת הדירה החילונית, על פי שווי הזכויות במועד
27 ההחלפה ובשיעור המס הקובע במועד זה. משלא מצאתי כי יש להתערב בהוראת הביצוע לעניין
28 דרכי גביית המס בנסיבות של החלפת דירה חדשה מקבלן, אינני נדרש לטענותיהם של העוררים
29 בקשר למעמדה החוקי של הוראת הביצוע ואופן יישומה.

30



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי בירושלים

01 בספטמבר 2019

ו"ע 17-11-50652 ישי ואח' נ' מס שבח ירושלים

20. טרם סיום, יוער, נוכח טענות העוררים ל"תאונות מס", כי המציאות לעולם מורכבת וכרוכה בקשיים מעשיים, אולם המחוקק הקנה בידי רשויות המס את הכלים להתמודד עם כל מקרה על פי נסיבותיו, תוך הפעלת שיקול דעת, במטרה להגשים את תכליות דיני המס, למנוע מהתחמקות תשלום מס ולחתור למס אמת (ע"א 4245/04 מנהל מס שבח מקרקעין באר שבע נ' א.ר. אלירם בע"מ (24.10.206); ע"א 6340/08 וילאר נכסים (1985) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה (10.6.2010) והאסמכתאות שם). כך למשל, ככל ששיעור המס היה מופחת, סעיף 102 לחוק העניק סמכות למנהל להחזיר מס אם יוכח לו כי נתבטלה עסקה בזכויות במקרקעין. לצד זאת, ככל שיסבור המנהל כי בוצעה עסקה מלאכותית להחלפת דירה חדשה מקבלן, לצורכי הפחתת מס בלתי נאותה, הוקנתה לו הסמכות, בסעיף 84 לחוק, להתעלם מהעסקה ולערוך שומת אמת. אכן, "...בחוק מס שבח הרחיב המחוקק את תחום המקרים הנחשבים כ"מכירה" לצורך חישוב המס. ההגדרה הרחבה נועדה לסייע בהגשמת תכליתו של החוק, למנוע השתמטות מתשלום מס שבת, מתוך ידיעה והבנה שדרכי החיים והמסחר מגוונות ומשתנות הן, ובמידה שהמחוקק מנסה להתאים עצמו לצורות ניהול העסקים הקיימות והמוכרות, תמיד תימצאנה דרכים חדשות ותמיד יימצא החוק פרוץ ומאפשר הימנעות מתשלום המס..." (ע"א 133/89 החברה לפיתוח חוף התכלת (תל-אביב-הרצליה) בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, נתניה, מז(5) 689 (1993)).

21. לטענת העוררים, יש לבחון כל מקרה לגופו, קרי – לבחון את מהות עסקת ההחלפה ונסיבותיה, ולא ליישם את כל סעיפי הוראת הביצוע כלשונם. בכדי לחדד את טיעונם, הביאו העוררים מספר דוגמאות בהן יישום הוראת הביצוע כלשונה, יוצר לדעתם "תאונת מס" ומתקבלת תוצאה אבסורדית, הרחוקה מהתכלית הכלכלית של העסקה. כך, למשל, הובאה דוגמא שבה עולה חדש רכש דירה מקבלן בטרם חלפו 7 שנים ממועד העלייה לארץ. לפי הדוגמא, בחלוף 7 שנים ויום אחד ממועד העלייה לארץ, התקשרו העולה והקבלן בהסכם להחלפת הדירה. בהתאם להוראת הביצוע, יעודכן יום הרכישה ליום ההתקשרות בעסקת ההחלפה ובכך יאבד העולה את זכאותו לתשלום מס רכישה מופחת. קיימים הבדלים בין המקרה הנדון בפנינו לבין הדוגמא שהובאה על ידי העוררים: בענייננו, חל שינוי רגולטורי (הגדלת שיעור מס הרכישה ל-8%) בין מועד עסקת המקור לבין מועד ההסכם להחלפת הדירה. בדוגמא שהובאה כאמור, לא חל שינוי רגולטורי, אולם בין שני המועדים, חלפה תקופת 7 השנים, שבזמן תחולתה, זכאי העולה להטבת המס. אני סבור כי גם בענייננו וגם בדוגמא הנ"ל, אין מדובר בתוצאה אבסורדית, המצדיקה את אי יישום הוראת



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי בירושלים

01 בספטמבר 2019

ו"ע 50652-11-17 ישי ואח' נ' מס שבח ירושלים

1 הביצוע. גם כאשר מדובר במסים מסוג אחר, מתעוררות סוגיות דומות או מקבילות. כך, למשל,
2 חברה עסקית מתקשרת בעסקה בינלאומית עם יצואן, לרכישת טובין וייבואם לישראל. ביום
3 העסקה, פטורים הטובין ממכס, או ששיעור המכס הוא, כך נניח, 6%. נניח כי בין מועד עסקת
4 היצוא לבין מועד שחרור הטובין מפיקוח המכס, מתפרסם צו בחתימת שר האוצר, המטיל על
5 הטובין מכס, או המגדיל את שיעור המכס מ-6% ל-8%. עוד יתכן, כי בין מועד עסקת היצוא לבין
6 מועד שחרור הטובין מפיקוח המכס, מתפרסם צו בחתימת שר הכלכלה, המטיל על הטובין היטל
7 היצף, על פי חוק היטלי סחר ואמצעי הגנה, התשנ"א-1991. התוצאה היא כי למרות שבעת עסקת
8 הייצוא ואף בעת הטענת הטובין על אוניה בנמל היצוא, הטובין היו טעוני מכס בשיעור 6%
9 ופטורים מהיטל היצף, הרי משעה שהוגדל שיעור המכס והוטל היטל היצף, לפני מועד פדיית
10 הטובין מפיקוח המכס בישראל, אין מנוס מתשלום המכס לפי השיעור שחל ביום הפדייה ומתשלום
11 ההיטל, שחל במועד זה. אפשר לכנות את דוגמת עסקת היבוא, כתאונת מס, ואף להצביע על הקושי
12 שנוצר מבחינת החברה המייבאת, אשר התקשרה בעסקה בהתחשב בשיעורי המס שהיו ידועים
13 בעת רכישת הטובין. יתכן כי שיעור המכס המוגדל והיטל ההיצף הופכים את עסקת היבוא לעסקה
14 כושלת המביאה להפסדים כספיים. יחד עם זאת, אין באפשרות החברה המייבאת לחמוק מתשלום
15 המכס וההיטל שהיו בתוקף בעת שחרור הטובין לצריכה בארץ. הוא הדין בענייננו והוא הדין
16 בדוגמא של העולה החדש. לעובדה כי העוררים החליטו על החלפת הדירה שנרכשה בעסקת
17 המקור בדירה אחרת (באותו בנין), אחרי שחל שינוי בשיעור מס הרכישה, יש משמעות ואין מנוס
18 ממתן תוקף לחיוב העסקה השנייה במס הרכישה על פי שיעורו החדש, תוך הפחתת מס הרכישה
19 ששולם בעסקת המקור, בהתאם להוראת הביצוע.

20

21 22. בסיכומו של עניין, לאחר ששקלתי את השיקולים הנדרשים, ובחנתי את מהות העסקה,
22 מכל היבטיה הקניינים, הכלכליים והמיסויים, במצב המשפטי הקיים, כמו גם על רקע לשון הסכמי
23 המכר עליהם חתמו הצדדים- שוכנעתי, כי בדין ערך המשיב את שומת מס הרכישה וחייב את
24 העוררים בתשלום מס בגין רכישת מלוא זכויות הקניין בדירה החילופית, בהתאם לשיעור המס
25 הקובע לפי דין במועד העסקה החילופית ועל פי מלוא שוויין, תוך הפחתת סכום המס ששולם על
26 ידם בעסקת המקור.

27



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי בירושלים

01 בספטמבר 2019

ו"ע 50652-11-17 ישי ואח' נ' מס שבח ירושלים

1 23. סיכומו של דבר, דינו של הערר להידחות, תוך חיוב העוררים בהוצאות המשיב ובשכ"ט
2 עו"ד בסך כולל של 7,000 ₪, אשר ישולם תוך 30 ימים מהיום, ולאחר מכן יישא ריבית והפרשי
3 הצמדה כחוק מהיום ועד התשלום המלא בפועל.

4
5 חבר הוועדה, עו"ד יורם אלקיס:

6 אני מסכים לפסק דינו של השופט אביגדור דורות.

7
8 חבר הוועדה, מר אברהם הוכמן:

9 אני מסכים לפסק דינו של השופט אביגדור דורות.

10
11 אשר על כן, הוחלט כאמור בפסקה 23 לפסק דינו של השופט אביגדור דורות.

12
13 המזכירות תשלח את פסק הדין לב"כ הצדדים.

14
15 ניתן לפרסם את פסק הדין החל מיום 4.9.19.

16
17
18 ניתן היום, א' אלול תשע"ט, 01 ספטמבר 2019, בהעדר הצדדים.

19

אברהם הוכמן,
חבר ועדה

יורם אלקיס,
חבר ועדה

אביגדור דורות, שופט
יו"ר ועדה

20