

החלת הו"ב מ"ש מס' 20/97 גם על נכסים שאינם דירות מגורים

(החלפת רכישת דירה חדשה לפני גמר בנייתה)

מאת: עו"ד עינת גלוסר

הו"ב מ"ש מס' 20/97 - כללי

לעיתים רוכש דירה מקבלן מגיע להסכמה עם הקבלן לפני תחילת הבניה של הדירה שרכש או במהלך בנייתה, כי במקום הדירה שרכש ירכוש דירה אחרת בגודל שונה או בקומה אחרת, באותו בנין, קרי, הדירה שרכש תוחלף בדירה אחרת, באותו בנין.

ביום 28 ביולי 1997, פורסמה הו"ב מ"ש מס' 20/97, במסגרתה ניתנו הוראות לפעולה, לפיהן: "הרוכש דירת מגורים מקבלן ובמהלך בנייתה או בסמוך לאחריה מגיעים הצדדים לעסקה, לפי בקשת הרוכש כי במקום דירת המגורים שרכש תוחלף הדירה לדירה אחרת באותו בנין בגודל שונה או במקום שונה (קומה שונה או צדדים אחרים) או בגלל שתי סיבות אלו גם יחד, יראו את המכירה הראשונה כמבוטלת ובמקומה תהיה המכירה השניה תקפה עם יום מכירה חדש ושווי מכירה חדש".

הוראות כאמור בכפוף לכך שהמנהל שוכנע כי החלפת הדירה נעשתה בתום לב ואין בה משום מכירה חוזרת של הדירה הראשונה ממנה הפיק הרוכש שבח ראלי כלשהו, פרט להפרשי הצמדה ע"פ מדד המחירים לצרכן, שנוצרו לגבי התשלומים ששילם הרוכש מאז רכישת הדירה הראשונה ועד לביטולה וכן ששני הצדדים לעסקה הצהירו כי המכירה הראשונה בוטלה.

אם התקיימו התנאים דלעיל, ייזקף לזכותו של הרוכש מס הרכישה ששולם עבור הרכישה הראשונה בתוספת הצמדה וריבית כמתחייב מביטול מכירה על פי סעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג - 1963 (להלן: "**החוק**").

הוראה זו חלה על מכירת דירות מיום 1 בינואר 1997 ואילך.

יצוין כי אלמלא הוראת ביצוע זו, היו רואים בהחלפת הזכויות, כפי החלפת זכויות במקרקעין במקרים רגילים, מכירה החייבת במס שבח ומס רכישה.

הוראת ביצוע זו, אינה משנה את הכללים שנקבעו לגבי ביטולי מכירות במקרים אחרים, על סמך סעיף 102 לחוק, כמפורט בהו"ב מ"ש מס' 26/92.

תוספת 1 להוראת ביצוע מ"ש מס' 20/97

ביום 21 בספטמבר 1998, פורסמה תוספת 1 להוראת ביצוע מ"ש מס' 20/97, בגדרה ניתנו הנחיות להרחיב את תחולת ההוראה על החלפת דירת מגורים לאו דווקא באותו בנין אלא גם באותו פרויקט בניה.

נקבע כי הו"ב מ"ש מס' 20/97 שקבעה כללים להחלפת דירה באותו בנין, תחול גם על החלפת דירה באותו פרויקט בניה, בכפוף לכל התנאים הקבועים בהו"ב 20/97.

במסגרת תוספת זו להו"ב, גם הובהר כי ההסכמה להחלפה תחול על דירת מגורים בסמוך לאחר שבנייתה נסתיימה, ולא דווקא על החלפתה בשלבי הבניה.

החלטת מיסוי 6966/11 - החלת הו"ב מ"ש מס' 20/97 ותוספת מס' 1 להוראה גם על נכסים אחרים שאינם דירות מגורים

ביום 1 בפברואר 2011 פורסמה החלטת מיסוי 6966/11.

בהחלטת מיסוי 6966/11 נידון מקרה של חברה אשר התקשרה בתחילת שנת 2006 עם קבלן בהסכם לרכישת זכויות בדירת נופש בבנין שבנייתו טרם החלה. היתר בניה להקמתו של הבנין ניתן רק בסוף שנת 2010. החברה ביקשה להחליף את דירת הנופש שרכשה בדירה אחרת באותו בנין בשטח זהה אולם בקומה גבוהה יותר כשבגין החלפת הדירה דורש הקבלן תוספת תשלום המהווה תוספת בשיעור של כ-10%.

במסגרת החלטת המיסוי התבקש להחיל את הוראות ביצוע מס שבח מס' 20/97 ותוספת מס' 1 להוראה שעניינה כאמור החלפת דירת מגורים בבנין או פרויקט טרם סיום הבניה או בסמוך לאחריה, לא רק על דירות מגורים אלא גם על נכסים אחרים שאינם דירות מגורים.

נקבע כי על החלפת דירת הנופש, כמו גם על החלפת נכסים אחרים בבניה הנרכשים מקבלן כגון חנויות ומשרדים, יחולו הוראות הוראת ביצוע מ"ש מס' 20/97 והתנאים הקבועים בה בשינויים המחוייבים וזאת על אף שלעמדת רשות המיסים לא מדובר בדירת מגורים. אין בכך לאשר כי התנאים המפורטים בהוראת הביצוע חלים במקרה הנידון. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

האמור דלעיל מהווה מאמר כללי ואין בתוכנו ו/או בכל חלק ממנו משום המלצה ו/או חו"ד משפטית ו/או ייעוץ משפטי מכל סוג שהוא והמסתמך על המידע ו/או עושה בו שימוש, עושה זאת באחריותו בלבד.