

חברים יקרים:

הרינו מתכבדים לשלוח אליכם עדכונים, רשמים ומאמרים בתחום המס. קריאה נעימה.

המסחרית מעבר לרצונו של הנישום להפחית את נטל המס החל עליו. הוראות מקבילות קיימות בסעיף 86 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א – 1961 (להלן: "הפקודה") ובסעיף 138 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו – 1975.

סעיף 84 לחוק זכה לאחרונה לבחינה ופרשנות מעמיקה במסגרת פסק דינה של ועדת הערר בעניין מעין ונחמה (ו"ע 28079-10-15). ברשימה זו נבקש אפוא לדון במסקנות פסק הדין ביחס לסעיף ה"עסקה המלאכותית" בחוק יחד עם הכרעות מעניינות נוספות של הועדה ביחס לגבול המבחין בין "דירת מגורים" כהגדרתה בסעיף 1 לחוק ל"דירת מעטפת" הממוסה כ"קרקע", בעיקר בכל הקשור למכירת דירות יוקרה.

עובדות המקרה

העוררים בעניין מעין ונחמה התקשרו בהסכם עם קבלן לרכישת שתי דירות "על הנייר" בבנין מפואר ברחוב רוטשילד בתל אביב. לאחר שהיה עיכוב מצד העוררים בהכנת התוכניות לדירות הנרכשות, נחתם בינם לבין הקבלן הסכם נוסף בו הוסכם שהדירות ימסרו לידם ב"מצב מעטפת", קרי ללא מתקנים בסיסים וללא עבודות גמר, בתמורה לזיכוי של 3.2 מיליון ₪ במחיר הרכישה של הדירות. בהתאם, שילמו העוררים מס רכישה לפי שיעור מס של 6% החל על דירה במצב מעטפת (שכמוהה כ"קרקע" לעניין הוראות החוק) ולא לפי מדרגות מס הרכישה לדירת מגורים.

לאחר שהתקבל טופס 4 לבנין והדירה נמסרה לידי העוררים במצב מעטפת ולאחר שנמצא רוכש לדירה,

סוף מעשה במחשבה תחילה - הרהורים נוספים על פסק הדין בעניין מעין ונחמה ביחס למכירת דירות יוקרה (ו"ע 28079-10-15)

פתח דבר

זכות הנישום לתכנן מס באופן המפחית בצורה אופטימלית את נטל המס החל עליו הינו עיקרון יסודי בדיני המס. יפים לעניין זה דבריו של כבוד הנשיא (דאז) השופט שמגר בעניין חזון (ע"א 4639/91):

"... עצם העובדה כי צדדים בחרו במבנה משפטי דל מיסים אינה מצביעה כי המבנה 'מלאכותי' או 'בדוי'. זכותם - ואף חובתם - של מומחים בענייני מיסים לתכנן עיסקאות משפטיות כך שלא תהיינה עתירות מס... אדם רשאי לנצל לטובתו כל הוראה שבדין הפוטרת ממס או מקילה בו, שהרי לשם כך היא נוצרה; והוא, כמובן, כל עוד אינו מנסה לעוות במעשיו את כוונת המחוקק או לעשות מעשה כלשהו שלא כדין כדי להיכנס לתחומי פטור או הקלה, שלא נועדו לו..."

גבולותיו של החופש האמור הוא, כמובן, נושא שנוי במחלוקת אשר נדון פעמים רבות בפסיקה, שכן אל מול החופש האמור של הנישום ניצבת רשות המיסים הבוחנת את החלטותיו התכנוניות של הנישום ועושה שימוש תדיר בכלים העומדים לרשותה על מנת לסווג מחדש או לבטלן כליל.

אחד מאותם כלים העומדים לרשותה של רשות המיסים הוא סעיף 84 לחוק מיסוי מקרקעין, התשכ"ג-1963 (להלן: "החוק"), המאפשר למנהל מיסוי מקרקעין ל"התעלם" מעסקה אותה הוא רואה כ"מלאכותית" שכן היא נטולת תוכן ממשי ברמה

בסעיף 84 לחוק ביחס ל"עסקה מלאכותית". במאמר מוסגר נזכיר כי הפטור ממס שבח בו ביקשו העוררים לעשות שימוש בשומה נשוא הערר בוטל, כאמור, בסוף שנת 2013 במסגרת תיקון 76 לחוק. קודם לתיקון, סעיף 49ב(1) לחוק קבע פטור גורף ללא תקרת שווי, אשר יחול אחת לארבע שנים, ליחיד המוכר דירת מגורים מזכה בבעלותו. למחלוקת הנדונה בערר חשובה ההגדרה ל- "דירת מגורים" הקבועה בסעיף 1 לחוק כדלקמן:

"דירה או חלק מדירה, שבנייתה נסתיימה והיא בבעלותו או בחכירתו של יחיד, ומשמשת למגורים או מיועדת למגורים לפי טיבה, למעט דירה המהווה מלאי עסקי לעניין מס הכנסה";

בפרט משמעותית לענייננו חלק ההגדרה הקובע כי דירה תהווה "דירת מגורים" כהגדרה בחוק כאשר היא "מיועדת למגורים לפי טיבה". התנאים שנקבעו בפסיקה על מנת שדירה תוכר כ"מיועדת למגורים לפי טיבה" נדונו על ידנו בהרחבה במסגרת [רשומון מס' 143](#). בקליפת האגוז הדרישה היא כי יהיו בדירה כל אותם מתקנים ואיבזורים וכן רמת גמר מספקת, על מנת ש"האדם הסביר" יוכל לעשות בה שימוש למטרות מגורים. בחזרה לענייננו. חברי ועדת הערר הסכימו פה אחד כי עצם העובדה שהעוררים ביצעו שיפוץ נרחב אשר מטרתו הבלעדית הייתה לזכות את העוררים בפטור המיוחל מתשלום מס שבח, אינה מהווה כשלעצמה בנסיבות העניין "הפחתת מס בלתי נאותה". שכן, מטרת העוררים הייתה ניצול פטור ממס אותו קבע המחוקק באופן מפורש ביחס לדירת מגורים אשר שימשה או הייתה מיועדת לשמש את הנישום לצרכי

ערכו העוררים בשלהי שנת 2013 שיפוץ באחת הדירות (שהשתרעה על מלוא הקומה ה-16 בבניין). השיפוץ כלל עבודות גמר והתקנה של אביזרים בסיסיים כגון: אסלות, אמבטיות, ברזים, כיורים, דלתות, ריצוף, מטבח וכיוצ"ב. השיפוץ נעשה בלחץ זמנים גדול שכן מטרתם של העוררים הייתה לסיימו כך שיספיקו ליהנות מתחולת פטור ממס שבח לדירת מגורים (סעיף 49ב(1) לחוק), שהיה עתיד להיות מבוטל בתום אותה השנה.

יומיים לאחר גמר השיפוץ נחתם הסכם מכר למכירת הדירה בסכום של 45 מיליון ש"ח. בדיווח למנהל מיסוי מקרקעין, ביקשו העוררים פטור מלא ממס שבח בגין העסקה והרוכש דיווח על רכישת דירת מגורים ושילם מס רכישה לפי מדרגות של דירת מגורים שאינה יחידה.

רוכש הדירה לא התעניין בטיב השיפוץ והיקפו והחל בהריסת השיפוץ סמוך לאחר רכישת הדירה. מנהל מיסוי מקרקעין סירב להכיר בזכאות העוררים לפטור ממס שבח במכירת הדירה ביו היתר בטענה כי השיפוץ שנערך בדירה מהווה פעולה מלאכותית שמטרתה הבלעדית הייתה לייצר לעוררים הפחתת מס בלתי נאותה. לפיכך ומכוח הוראות סעיף 84 ביקש מנהל מס שבח להתעלם מהשיפוץ ולראות בנכס הנמכר דירה במצב מעטפת שמכירתה חייבת במס שבח מלא.

השיפוץ כ"עסקה מלאכותית" בנסיבות פסק הדין המחלוקת העיקרית בפסק הדין בעניין מעין ונחמה הייתה האם רשאי מיסוי מקרקעין להתעלם מעבודות השיפוץ שנעשו בדירה מכוח הסמכות שניתנה לו

ונחמה הדירה הנמכרת הייתה דירת פאר ועבודות השיפוץ שנעשו בה, על אף שכללו התקנה של כל האבזור הנדרש כדי לאפשר בה שימוש סביר למגורים, נעשו בסטנדרט נמוך ובסיסי אשר לטענת מנהל מיסוי מקרקעין, לא תאם את יוקרת הדירה ועלותה, דבר שרק חיזק לדידו את מלאכותיות השיפוץ.

יצוין כי מדובר בטענה שכיחה של מנהל מיסוי מקרקעין אשר אינו מסתפק בבחינת מתקניה של הדירה ואיבזורה, אלא טוען כי על מנת שיתקיים התנאי של דירה ה"מיועדת לשמש למגורים לפי טיבה" יש משמעות לסטנדרט הגמר שנעשה בדירה ושעליו להיות תואם לרמת הפאר של הדירה ואורח החיים של המתגוררים בה.

לעניין זה קבעה הועדה קביעה מפורשת כי "**הפאר ורמת הגימור אינם נמנים על המבחנים הקבועים בחוק**". לדידם של חברי הועדה התנאים שנקבעו בחוק חלים באופן שווה על כל הנישומים וכלל הדירות שכן כוונת המחוקק בסעיף הייתה לאפשר מגורים ראויים לאדם הסביר. מבחן "טיב הנכס" ("לפי טיבה") אינו מתייחס לאיכות ויוקרת האבזור אלא לעצם קיומם של המתקנים הנדרשים על מנת להפכה לדירת מגורים. עוד הדגישה הועדה שדווקא בדירות פאר, מהסוג שנמכר בעניין דנן, הסבירות שהרוכש ממילא יחליף את עיצוב הפנים לפי טעמו היא גבוהה ולכן איכות הגמר הינה דווקא בעלת חשיבות נמוכה בדירות מסוג זה.

כוונת הרוכש / המהות הכלכלית של העסקה

טענה נוספת של מנהל מיסוי מקרקעין הייתה שאין

מגורים. קרי, התכנון של העוררים התבסס על הטבת מס שנקבעה בחוק ולא היווה ניצול של פרצה שחמקה מעיניו של המחוקק.

אדרבה, ברמה העובדתית והמשפטית הועדה אף קיבלה את עמדת העוררים כי מטרת השיפוץ הייתה למנוע "תקלת מס" שכן העוררים היו אמורים לקבל את דירת המגורים כולל גמר ורק בשל עיכובים בתכנון הדירות (מצידם של העוררים יש לציין), היא נמסרה להם במצב מעטפת.

במצב דברים זה קבעה הועדה כי יש לראות בשיפוץ תכנון מס נייטרלי (חיובי) ולאפשר לעוררים ליהנות מהפטור ממס שבח לפי סעיף 49ב(1) לחוק, עליו השלום.

לשם השלמת התמונה נציין כי הועדה הבהירה בפסק הדין כי על אף שבניגוד לסעיף 86 לפקודה, סעיף 84 לחוק לא קובע במפורש כי הוא חל גם ביחס ל"פעולות" ולא רק על עסקאות, הדבר נעשה ככל הנראה בשל טעות בלתי מכוונת של המחוקק ועל כן לא ראוי לצמצם את תחולת סעיף 84 לחוק, אלא יש להחיל את הוראותיו גם ביחס לפעולות שמבצע הנישום שאינן עולות כדי עסקה.

מעבר לקביעה העקרונית, ועדת הערר דחתה לגופם של דברים גם את הנימוקים שהשמיע מנהל מיסוי מקרקעין ואשר תמכו כביכול בטענת העסקה המלאכותית.

איכות השיפוץ

כך היה לגבי טענת המנהל לגבי איכות השיפוץ הנדרשת בדירה על מנת להביאה לכדי דירה ה"מיועדת לשמש למגורים לפי טיבה". **בעניין מעין**

עמדה מהפכנית יותר, שהועלתה כל ידי העוררים ואומצה על ידו של רו"ח פרידמן (בהערת אגב בלבד) על דעתו החולקת של כבוד השופט קירש, הייתה שגם אם הייתה מתקבלת בערר עמדת מנהל מיסוי מקרקעין כי יש להתעלם מן השיפוף, הרי שעדיין היה חל הפטור ממס שבח במכירת הדירה. לפי גישה זו גם דירת מעטפת מהווה למעשה דירת מגורים גמורה כהגדרתה בחוק, במידה שהתקבל לגביה, קודם למועד המכירה, טופס 4.

רו"ח פרידמן מציין שעמדתו האמורה עולה בקנה אחד עם קו הפסיקה המעודכנת אשר ריכך לכאורה את הדרישה האובייקטיבית הנוקשה לקיומם של מתקנים שונים בדירה ונוטה כעת לבחינה גמישה יותר של פוטנציאל סביר למגורים בדירה ויעוד הדירה למגורים. כך בעניין מרגריט שכנר (ע"א 2170/03) בית המשפט העליון החיל את הפטור ממס שבח ביחס לדירת מגורים שלא כללה חדר אמבטיה, משום שהתקיים בה פוטנציאל סביר למגורים. לעומת זאת, בעניין חכים (ע"א 1046/12), בית המשפט העליון לא הכיר בדירה כדירת מגורים על אף התקיימות כלל המתקנים מהנדרשים, שכן היא יועדה למטרות נופש. לאור האמור ובמטרה לצמצם את המחלוקות בין רשויות המס לנישומים בנושא, ממליץ רו"ח פרידמן בפסק דינו על חידוד ההגדרה הקבועה בחוק ל"דירת מגורים" על ידי המחוקק, כך שתכלול קו ברור המפריד בין דירת מעטפת לדירת מגורים, במועד קבלתו של טופס 4 לדירה מהרשות המקומית. כידוע, זהו המועד שבו מתקבל אישור העירייה על סיום בניית הדירה וחיבורה לתשתיות הנדרשות כגון חשמל, מים וטלפון.

להכיר בשיפוף, שכן היה ידוע לעוררים כי בכוונת הרוכש להרוס אותו, כפי שאכן קרה מיד לאחר השלמת העסקה. קרי, לעמדת המנהל, המהות הכלכלית של העסקה הייתה מכירה של דירה במצב מעטפת ולא של דירת מגורים. תימוכין לכך מצא בעובדה שהסכם המכר לא הזכיר ולו במאום את השיפוף שנעשה עד מכירת הדירה ואת המתקנים אשר יוצרפו לדירה.

טענה זו של המנהל נדחתה גם היא על ידי הועדה, בהסכמת כל חבריה, בהתאם להלכה הפסוקה של בית המשפט העליון, כפי שנקבעה, בין היתר, בעניין פאולה כרמל (ע"א 8244/02), לפיה כוונת הרוכש ביחס לנכס אינה צריכה להשפיע על המס שישולם על ידי המוכר. הלכה אשר יושמה בשורה ארוכה של פסקי דין (ראו למשל ו"ע 11-12-9750, ו"ע 18942-06-15), בהם הובהר כי כוונתו הסובייקטיבית של הרוכש משליכה רק על מס הרכישה שיוטל עליו, בעוד מס השבח נקבע לפי מבחנים אובייקטיביים הבודקים האם הנכס הנמכר הינו דירת מגורים. הועדה אף ציינה כי ממילא הרוכש בשומה דנן דיווח בדיווח למיסוי מקרקעין כי רכש דירת מגורים ואף שילם מס בהתאם (מדרגות מס רכישה גבוהות המגיעות ל-10% החלות ברכישת דירה שניה, חלף מס רכישה לדירת מעטפת בשיעור קבוע של 6%), הועדה אף מצאה לנכון להדגיש כי הסכם המכר לא קבע כי הרוכש יהרוס את השיפוף לאחר רכישת הדירה או שהעוררים ידעו בודאות שכן יהיה במועד המכירה.

בשולי הדברים - דירת מעטפת כדירת מגורים שבנייתה הסתיימה

סיכום ומחשבות לסיים

פסק הדין של ועדת הערר בעניין מעיין ונחמה מהווה נדבך חשוב ביחס לזכותו של הנישום לתכנון מס, ככל שלא יתהפך על ידי בית המשפט העליון. הוא פסק דין חשוב בשל האופן הברור והמובהק בו ביצעו העוררים את פעולות השיפוץ בדירה הנמכרת. הפער בין יוקרתה של הדירה הנמכרת לעבודות הגמר והאבזור הבסיסיות. החופזה בה נעשה השיפוץ על מנת לעמוד בחלון הזמנים הנסגר לתחולת הפטור. הארעיות הברורה כמעט מראש של השיפוץ. הריסת השיפוץ על ידי הרוכש זמן קצר לאחר הרכישה, כל אלה יוצרים מסכת נסיבתית בה נישום יצא מגדרו בביצוע פעולות חסרות טעם אמיתי לכאורה בעולם המציאות – רק על מנת ליהנות מיתרון מיסויי. ובכל זאת, ועדת הערר בחרה לצדד בחופש הבחירה של הנישום ובזכותו לתכנן את המס, כאשר אין בהתנהלותו כדי לפגוע באופן ישיר במדיניות מוצהרת של המחוקק וכאשר הוא חותר דווקא למימוש של הטבה שניתנה על ידי המחוקק.

חשיבות נוספת לפסק הדין קיימת בעינינו דווקא בהערת אגב כאמור של ר"ח פרידמן, שאומנם לא נתקבלה על ידי שאר חברי הועדה (השופט קירש דחה אותה במפורש ואילו עו"ד מרגליות כלל לא נתן את התייחסותו לסוגיה), אך בהחלט השפיעה על ההכרעה הסופית של פסק הדין וניתן לאמץ אותה כקו מנחה לבאות.

לאמור, הקו המבחין בין דירת מגורים לדירה שאינה כזו הוא לעיתים מטושטש וניתן לעבור מצד אחד לצד שני תוך השקעה יחסית מינימאלית של זמן ומשאבים. ככזה הוא קו לא יעיל מבחינה כלכלית וברור שהוא

גורם לחוסר ודאות ומחלוקת עובדתיות רבות, המטילות בתורן עומס מיותר על מנהל מיסוי מקרקעין והמערכת המשפטית. זאת כאשר ממילא, בשנים האחרונות, הפטור ממס שבח למוכר דירת מגורים צומצם משמעותית – הן בכמות הפטורים הניתנים והן בהיקפם (בשל החלת תקרה לפטור).

אי לכך, הפתרון שהציע ר"ח פרידמן לקבוע כלל פרשני הלכתי או טוב מכך- לתקן את החקיקה, כך שיקבע כי דירה הופכת לדירת מגורים הזכאית לפטורים הקבועים בחוק מרגע קבלת טופס 4 הוא פתרון ראוי, יעיל ומותאם למצב המשפטי הקיים. זאת משום שהוא עשוי להוביל להפחתה ניכרת, הן בכמות המשאבים המתבזבזת לריק על ידי נישומים כדי לבצע התאמות בלתי נחוצות (מעבר למטרות הפחתת מס) בדירות הנמכרות על ידם והן בזמן השיפוץ והמשאבים הרבים המתבזבזים בדיונים בין מנהל מיסוי מקרקעין לבין הנישומים במחלוקות הנובעות מכך.

נשמח לסייע בשאלות והבהרות נוספות: עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי, עו"ד אנה צברי, עו"ד שלומי שלו, עו"ד דנה הלר ועו"ד (רו"ח) ניב בלכר.

הנכם מוזמנים לקרוא מאמרים ועדכונים נוספים באתר המשרד.

אין באמור ברשימה זו כדי להוות חוות דעת ו/או ייעוץ משפטי בסוגיות הנידונות ובכל אופן מומלץ להתייעץ עם מומחה מס לפני נקיטת צעדים משפטיים ו/או אחרים המסתמכים על רשימה זו.