**חברים יקרים:**

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

ולהקנות למוכר את הטבות המס השמורות לדירה כאמור?
בשאלה זו עסקו לאחרונה שתי ועדות ערר בהפרש של כשלושה חודשים ובאותו מותב. פסיקותיהן היו שונות.

עניין דוד גיא (ו"ע 17-08-34577)

בעניין גיא מחודש אוגוסט 2019 נרכשו זכויות החכירה בחלק מקומת המרתף המצוי בבניין מגורים ברחוב ביאליק בתל אביב, שנבנה בשנת 1932. הנכס הנרכש היה מוגדר על פי חוקי התכנון והבנייה כ"מחסן" ו"חדר כביסה". לאחר רכישתו הנכס פוצל לשני חלקים והוסב לשימוש מגורים, מבלי שנעשה כל שינוי במעמד התכנוני של המקום. משנת 1994 סיווג הנכס לצרכי תשלום ארנונה שונה על ידי עיריית תל אביב-יפו ל"מגורים". בשנת 2008 נכנסה לתוקף תכנית בנין ערים (להלן: "התב"ע החדשה") אשר אפשרה לראשונה באופן עקרוני להסב את הנכס הנדון לדירת מגורים.

בחודש אפריל 2013 הוגש בבית המשפט לעניינים מקומיים בתל-אביב יפו כתבי אישום לפי חוק התכנון והבנייה, תשכ"ה-1965 וזאת בגין "שימוש חורג" בנכס. בקשת העורר לשימוש חורג בנכס נדחתה ובחודש פברואר 2016 במסגרת ההליך הפלילי שהתנהל בפני בית המשפט לעניינים מנהליים התחייב העורר להתאים את

"דירה, מחסן או גראז' לצרכי חוק מיסוי מקרקעין: הרהורים נוספים בעקבות פסקי הדין בעניין גיא ושטיין"

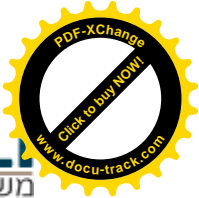
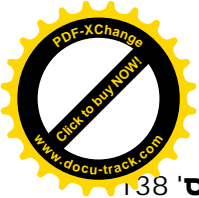
פתח דבר

סעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "החוק") מגדיר "דירת מגורים" באופן הבא: "דירה או חלק מדירה, שבנייתה נסתיימה והיא בבעלותו או בחכירתו של יחיד, ומשמשת למגורים או מיועדת למגורים לפי טיבה, למעט דירה המהווה מלאי עסקי לענין מס הכנסה";.

כלומר, הגדרת המונח "דירת מגורים" שבסעיף 1 לחוק מורכבת מהיסודות הבאים: הנכס הנדון הוא "דירה" או חלק מדירה; בניית הדירה הסתיימה; הדירה היא בבעלותו או בחכירתו של אדם יחיד; הדירה איננה מהווה מלאי עסקי לענין מס הכנסה; מתקיים לגבי הדירה לפחות אחד משני תנאים אלה: היא משמשת למגורים או היא מיועדת לשמש למגורים לפי טיבה.

על רקע הגדרה זו נשאלת השאלה אם נכס ששימש למגורים במשך שנים רבות נחשב לדירת מגורים לצרכי סעיף 1 לחוק, אם מבחינה תכנונית השימוש בו אינו מותר למגורים?

כך למשל האם מחסן ששימש שנים ארוכות למגורים יכול להימכר כדירת מגורים מזכה



עמוד 2

ייחשב דירת מגורים, אף אם מתגוררים בו למעשה ואף אם הותקנו בו מתקנים דרושים. זהו, לדעתי, דין המקרה דנן, וכך גם בכל אותם מצבים, היפותטיים ואף אמיתיים, של מגורים ברפתות, לולים, חנויות, מבני תעשייה וכו' (כל עוד לא אושר השימוש החורג כדין). לפי מבחן זה, זהותו הבסיסית של נכס שאובה מהדין הכללי (ובפרט מדיני התכנון והבנייה) והיתר הבנייה על פיו נבנה הנכס מהווה עבורו "תעודת זהות". מהות או זהות הנכס נקבעת על פי הגדרתו החוקית, אף אם הבעלים או החוכר עשו מאמץ – בניגוד לדין – לשוות לו אופי אחר. פרשנות זו אף מגשימה לגישתו של השופט את הדרישה שעוצבה בהלכה הפסוקה לפיה חייב להימצא "פוטנציאל ממשי להשתמש [בנכס הנבחן] למגורים" או "פוטנציאל למגורי קבע". לפיכך, אין בשימוש בפועל לצרכי מגורים על פני שנים רבות, אפילו עשרות שנים, כדי להעלות או להוריד – השימוש הממושך איננו "מכשיר" את נכס כ"דירה" אם אין הוא דירה לפי הסיווג התכנוני.

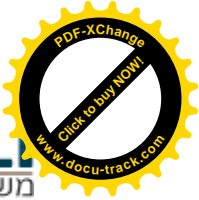
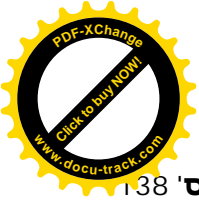
חבר הוועדה **צבי פרידמן** דחה את הערר, אך נימק זאת בתקנת הציבור "**שלא יהא חוטא נשכר**", לפיה אין זה ראוי שמפר חוק ייחנה מפירותיו (מבחינת "הרצחת וגם ירשת?"). לדידו, אימוץ המבחן של כב' השופט **קירש** מצריך התערבות מפורשת מצד המחוקק, שכן אין לו זכות קיום עצמאית, אלא הוא כפוף ויונק את חיותו מהכלל "שלא יהא חוטא נשכר" והכל

המבנים להיתר הבנייה. זמן קצר לאחר מכן מכר העורר את הנכס. הקונה התחייב בין היתר לפעול לבטל בנכס את המתקנים המאפיינים דירת מגורים (מקלחת וכיור). לאחר מכירתו, הנכס החל לשמש משרד (ולא מקום מגורים) ובחודש פברואר 2017 (כתשעה חודשים לאחר חתימת הסכם המכר) החליטה הוועדה המקומית לתכנון ובנייה לאשר בקשה להסבת המרתף למגורים ולהרחבתו לשטח של 66 מ"ר.

העורר ביקש כי סכום מס השבח בגין מכירת הדירה ייקבע בהתאם ל"חישוב לינארי מוטב" לפי סעיף 48א(ב2)(1) לחוק שחל על מכירתה של "דירת מגורים מזכה". מנהל מיסוי מקרקעין מצידו התנגד וטען כי לא מדובר בדירה וכל שכן לא בדירת מגורים לצרכי החוק.

ועדת הערר קיבלה את עמדתו של מנהל מיסוי מקרקעין וקבעה פה אחד כי בנסיבות העניין הנכס אינו מהווה "דירה" לצרכי הגדרת "דירת מגורים" בסעיף 1 לחוק. עם זאת, שלושת חברי הוועדה נימקו את החלטתם באופן שונה:

כב' השופט **קירש** אימץ מבחן קשיח לפיו יש לפרש את המילה "דירה" כנכס מקרקעין מסוג מבנה, אשר בעת מכירתו השימוש בו למגורי אדם מותר על פי דין. קרי, אם השימוש שנעשה בנכס אינו מאפשר מגורים, אזי הנכס ייחשב בעל פגם אינהרנטי, אשר מונע את סיווגו כ"דירה" לצרכי החוק, ובלשון השופט: "**אם השימוש בנכס למגורים איננו מותר על פי דין אזי הוא לא**



עמוד 3

מגורים". ואולם, בנסיבות המקרה הנדון, הנכס לא ענה לדעתו על הגדרת "דירה" במשמעות הרגילה והפשוטה וזאת בין היתר לאור התחייבות הרוכשים לשינוי המתקנים בנכס, מכירתו כמחסן והשימוש שנעשה בו כמשרד ולא כדירת מגורים לאחר מכירתו.

עיננו הרואות אפוא כי חברי הועדה החליטו פה אחד לדחות את הערר ואולם, כל אחד מהם נימק את קביעתו באופן שונה. פערי הנמקות אלו הובילו להכרעה שונה בנסיבות עניין **שינל שטיין**.

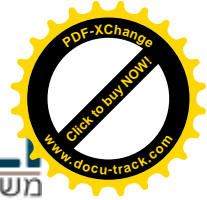
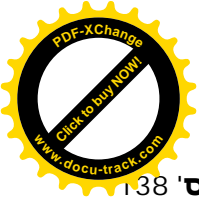
עניין שינל שטיין (ו"ע 52894-03-17)

בעניין שטיין מחודש נובמבר 2019, העורר (מר שטיין) רכש את הדירה בשנת 1992 כ"דירת מגורים". בהסכם הרכישה משנת 1992 מתואר הנכס כ"דירה בת 2 חדרים". העורר הצהיר לרשות המיסים על רכישת הנכס כ"דירת מגורים" ושילם מס רכישה לפי מדרגות המס שחלו באותה עת ברכישת דירת מגורים. בנוסף הדירה הופיעה בתשריט הבית המשותף כ"דירה" ונרשמה בלשכת רישום המקרקעין כדירה לכל דבר ועניין. לא הייתה גם מחלוקת שהנכס שימש למגורים במשך עשרות שנים והיו קיימים בו כל אותם המתקנים הדרושים כרגיל למגורים.

יתרה מזאת, במשך תקופה ארוכה לא היו העוררים מודעים כלל לייעוד התכנוני המקורי של הנכס ורק בעת ניסיון מכירה בשנת 2012 גילה רוכש פוטנציאלי כי לפי היתר הבניה ההיסטורי משנת 1945 - ייעוד הנכס היה לגראז', מחסן,

בכפוף לחומרת העבירה והאינטרס הציבורי. שהרי, המשמעות הרגילה והפשוטה שמייחסים בני אדם למונח "דירה" הוא מערכת של חדרים שניתן לגור בה ואשר יש בה את התשתית של צנרת, מים, ביוב, חשמל ומתקנים חיוניים הדרושים למגורי אדם. דהיינו, אין נפקות ל"זהותו" של הנכס מבחינת דיני התכנון והבנייה. יחד עם זאת, אי החוקיות לגישתו, אשר תלויה בחומרת העבירה, באופייה והאינטרס הציבורי, מצדיקה במקרים מסוימים שלילת הטבת מס, כפי שקרה בעניינו של העורר: "**העורר הסב מחסן לדירת מגורים בניגוד לחוקי התכנון והבנייה, לא שעה לדרישת הרשויות להסיר מחדל זה ואף נתבע על כך בהליכים פליליים. משכך, אין ספק שהמדובר במחדל בוטה, הנוגד את חוקי התכנון והבנייה, ויש להפעיל לגביו את הכלל ש"לא יהא חוטא נשכר" ולשלול מהעורר את ההקלה ממס שבח הניתנת לדירת מגורים, שכן אילו היה מסיר את המחדל והיה מוכר את ה"דירה" כמחסן הרי שממילא לא היה זכאי להקלה ממס השבח הניתנת לדירת מגורים."**

חבר הועדה **מיכה לזר** סבר כי יש לבחון כל מקרה לפי נסיבותיו הספציפיות. בדומה לחבר הועדה **פרידמן** הוא לא קיבל את עמדתו העקרונית של כב' השופט **קירש** כי מהות או זהות הנכס לעניין חוק מיסוי מקרקעין נקבעת אך ורק על פי היתר הבניה, וכל עוד לא שונה המצב התכנוני החוקי, "מחסן נשאר מחסן, ודירת מגורים נשארת דירת



כב' השופט קירש, נאמן לעמדתי העקרונית בדבר עליונות דרישת הייעוד התכנוני דחה את הערר: "אני סבור כי הנכס הנדון כלל איננו "דירה" כמשמעות מושג זה בחוק מיסוי מקרקעין, על פי ההקשר ועל פי תכלית החקיקה. זהות הנכס הנדון, הנגזרת לגישתי בהתאם לייעוד התכנוני המפורש לפיו הוא נבנה, איננה אלא מחסן, "גרז" וחדר הסקה. העובדה שמאן דהוא החליט, בניגוד לדין, לבנות במקום יחידה המתאימה למגורי אדם איננה הופכת את הנכס ל"דירה" לצורך החוק." לאור האמור, השופט לא ייחס חשיבות רבה לאופן סיווג הנכס לצרכי ארנונה כ"פרטי – מגורים" ואף לא לרישום הנכס כדירת מגורים במרשם הבתים המשותפים. גם העובדה שהעירייה נמנעה מפעולה יזומה כנגד העוררים (בניגוד כאמור לעניין גיא) לא נזקפה לזכותם של העוררים, כאשר השופט ראה לנכון לציין דווקא את העובדה כי פנייתם של העוררים להסדרה תכנונית של הדירה נדחתה על ידי העירייה.

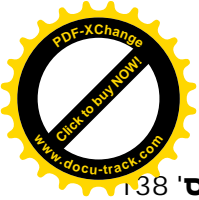
אומנם, כב' השופט ציין כי בעניין גיא הנכס הושמש לצרכי מגורים על ידי בני משפחת העורר שם לאחר רכישת הנכס על ידם, ואילו בעניין העוררים הפיכת הנכס למקום מגורים נעשתה ככל הנראה לפני רכישתו. ואולם, תום הלב של העוררים אינו יכול לרפא לדידו את הפגם התכנוני. כמו כן, השופט הדגיש, כי לא הוכח כי בכל התקופה ממועד רכישת הנכס על ידי העוררים ועד למועד המכירה הייתה קיימת

חדר הסקה ומעולם לא אושר כדירת מגורים. דהיינו העוררים התוודעו לפגם התכנוני רק כעבור 20 שנה לאחר שרכשו את הנכס.

מיד עם היוודע לעוררים בעיית הייעוד התכנוני המקורי של הנכס, פנו לרשויות המתאימות בבקשה להסדרת פגם זה ולשינוי יעוד הנכס לדירת מגורים באמצעות שימוש חורג. הניסיון הראשון בועדת המשנה לתכנון ובנייה נכשל. גם ערר שהוגש לוועדת הערר המחוזית נדחה. מכל מקום, העוררים הדגישו כי עיריית תל אביב לא נקטה נגדם במהלך השנים כל הליך משפטי על מנת להפסיק את השימוש בנכס לצרכי מגורים ולא דרשה מהם להסיר את המתקנים אשר אפשרו שימוש למגורים. כמו כן, העירייה לא פעלה לרישום הערת אזהרה על הנכס בגין שימוש חורג.

במקביל ניסו העוררים למכור את הנכס. מכירת הנכס בחודש מרץ 2012, תוך כדי התחייבות העוררים להשתדל "לתקן" את אופן רישום הנכס ולהביא לשינוי ייעודו, בוטלה מאוחר יותר בשל הפגם התכנוני בנכס. המעניין הוא שמיסוי מקרקעין קיבל את הדיווח העצמי של העוררים באותה עת שמדובר במכירה של "דירת מגורים". בחודש נובמבר 2015 מכרו העוררים את הנכס מחדש וביקשו כי החיוב במס שבח ייערך בהתאם לסעיף 48א(ב) לחוק בפיצול ליניארי.

בדומה לעניין גיא מנהל מיסוי מקרקעין התנגד גם הפעם לבקשה בטענה כי לא מדובר בדירה משום שהדבר מנוגד להיתר הבנייה שניתן לנכס.



תכנונית הוא מיועד לשימוש שונה. כשלעצמנו אנו בדעה כי במציאות הרווחת בה מוסדות שלטון מדברים בקולות שונים אין לקבל את המבחן המחמיר של כב' השופט קירש בדבר עליונות הייעוד התכנוני. אי אחידות בין הנושא התכנוני לבין הנושא הקנייני במסגרתה קיימת דירה, הרשומה בלשכת המקרקעין, אך אינה קיימת מבחינה תכנונית, בו בעת שאותה רשות מקומית גובה עליה ארנונה כדירת מגורים פרטית, מחייבת לטעמנו אימוץ מבחן גמיש יותר, תלוי עובדות, בדומה למבחן פרי עיטו של רו"ח פרידמן "שלא ייצא החוטא נשכר" (וראו גם גיא אניש ו"ע 11-11-7060). במובן זה מבחן ייעוד התכנון כחזות הכל בו דוגל כב' השופט קירש הוא מבחן מחמיר מדי אשר אינו תואם את רוח הזמן והתקופה. מלאכה זו דומה שמורה למחוקק. לא בכדי, התקשה כב' השופט קירש להלום בין גישתו לבין תופעת פיצולי דירות בניגוד לחוק, שכן הנטייה תהיה לראות בכל דירה בפני עצמה, למרות שמבחינה תכנונית מדובר בדירה אחת (וראו עניין איבגי ע"א 4088/09).

במענה לדעת הרוב בעניין שטיין הביע כב' השופט קירש את חששו כי רוכשים יעדיפו שלא לבחון באופן יסודי את המצב התכנוני של הנכס הנרכש, על מנת לטעון בבוא העת כי הם עצמם לא הסבו את הנכס למגורים והם אף לא ידעו כי קיימת כל חריגה בשימוש. דומה, כי חשש זה יישאר תיאורטי בלבד לאור חובות הגילוי של המוכר מחד והאחריות הרבה שחלה על עורכי

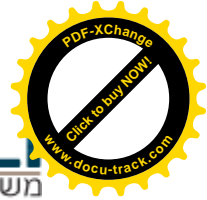
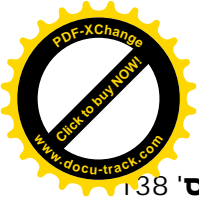
אפשרות מעשית להשגת השינוי התכנוני בנכס, בהינתן נתוני הבנייה בפועל והוראות התב"ע.

חבר הוועדה פרידמן חזר על עמדתו לפיה המבחן התכנוני אינו עומד בפני עצמו אלא כפוף לכלל "שלא יהיה החוטא נשכר". לאור האמור קבע כי חומרת העבירה והאינטרס הציבורי אינם מצדיקים את שלילת סיווג הנכס כדירה תוך אבחנה בין נסיבות עניינם של העוררים לבין נסיבות המקרה בעניין גיא. כך למשל בכל הקשור לעובדה כי הרישום בטאבו וגם הרישום בעירייה היה של דירת מגורים. לפי הנסח בטאבו הדירה אף עברה מספר בעלים לאורך כל השנים והעירייה, באישורה להעברות, לא התנגדה להעברות אלו. העירייה אף לא רשמה בטאבו הערת אזהרה על שימוש חורג ולא הפעילה כל אמצעי אכיפה. לפיכך, קבע פרידמן כי לא זה המקרה שיש להפעיל את הכלל "שלא יהא חוטא נשכר".

חבר הוועדה לזר הצטרף לעמדה של רו"ח פרידמן וקבע כי נסיבות המקרה השונות בתכלית מעניין גיא, מצדיקות את המסקנה כי העוררים מכרו דירת מגורים כהגדרתה בסעיף 1 לחוק.

הרהורים נוספים סיכום ומסקנות

מצאנו אפוא כי ההנמקות השונות של חברי הוועדה הובילו למסקנות שונות בין פסקי הדין. דהיינו, יתכנו נסיבות בהן נכס יוכר כדירת מגורים לצרכי חוק מיסוי מקרקעין הגם שמבחינה



הדין של הרוכש מאידך. בנוסף, הקשה כב' השופט קירש וטען כי אין לייחס השפעה רבה לנקיטה או אי נקיטה של הליכים על ידי רשות מקומית על הזכאות לקבלת הטבות במיסוי מקרקעין. אסור שהעירייה תכלכל את צעדיה בתחום התכנון והבנייה תוך הפניית מבטה להשלכות המס של פעולותיה ומחדליה. ומנגד, אין ליצור מצב בו האזרח הישר, שמעוניין להסדיר חריגת בנייה מול העירייה, יימנע מיזום פנייה בנושא שמא העירייה כן תטיל סנקציה שתשפיע לחומרה על נושא המיסוי. לכך ניתן להשיב כי בכל הכבוד, ראוי כי מוסדות השלטון הראשי והמקומי יתנהלו באופן קוהרנטי ובכל מקרה שיקול המס נשאר שיקול אחד מיני רבים העומדים בפני העירייה ובפני האזרח. ככל הנראה, ספקות אלו ייבחנו על ידי בית המשפט העליון בקרוב.

נשמח לסייע בשאלות והבהרות נוספות: עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי, עו"ד שי ארז, עו"ד אנה צברי ועו"ד שלומי שלו.

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.