

חברים יקרים:

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

"דירת מגורים" לצורך מס רכישה

בסעיף 9(ג) לחוק מצויה הגדרת "דירת מגורים" לצורך מס רכישה, אשר החלופה הראשונה בה היא הרלוונטית לענייננו, וזו לשונה:

"דירה המשמשת או המיועדת לשמש למגורים, ובדירה שבנייתה טרם נסתיימה, למעט דירה שאין עמה התחייבות מצד המוכר לסיים את הבניה."

מעניינת ההשוואה של ההגדרה האמורה אל מול הגדרת "דירת מגורים" בסעיף 1 לחוק, אשר משמשת לצורך שאלת החיוב במס שבח, וזו לשונה: **"דירת מגורים" - 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;**

כל אחת מההגדרות הנ"ל הולמת את התכלית של המס שאותו היא משמשת. מס השבח מוטל על הרווח שהפיק המוכר, ולכן הוא צופה פני עבר, בעוד מס הרכישה מוטל על הרוכש, ולפיכך הוא צופה פני עתיד. ההגדרה לצורך מס רכישה שמה דגש על ההיבט הסובייקטיבי – האם בכוונת הרוכש להשתמש בדירה למגורים. על כן, נדרש הרוכש, על פי תקנה 2 לתקנות מס רכישה, להמציא למנהל מיסוי מקרקעין תצהיר לפיו הדירה תשמש למגורים בשלמות וכחטיבה אחת.

מיסוי מקרקעין: "סוף מעשה במחשבה תחילה –

שיעור מס רכישה על דירת מגורים שנרכשה

למטרת הריסה"

מבוא

מס הרכישה נגזר מאופי נכס המקרקעין הנרכש. תקנה 2 לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה) (מס רכישה), התשל"ה - 1974 (להלן: "תקנות מס רכישה" או "התקנות") קובעת, כי שיעור מס הרכישה על זכות במקרקעין, למעט דירת מגורים, הוא 6% (ואם תוך שנתיים התקבל היתר בניה לדירת מגורים, שיעור מס הרכישה ירד ל-5%); ואילו סעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 (להלן: "חוק מיסוי מקרקעין" או "החוק") קובע, כי ברכישת דירת מגורים (לרבות דירה על הנייר שהמוכר מתחייב להשלים את בנייתה) יחול מס רכישה בשיעורים של 8% ו-10%, בהתאם לשווי הדירה, אך כאשר הדירה הנרכשת היא "דירה יחידה", יחולו שיעורי מס מוטבים הנעים בין 0% ל-10%, בהתאם לשווי הדירה.

בהקשר זה נשאלת השאלה, מהו הדין כאשר הנכס הנרכש הוא דירת מגורים, אך בכוונת הרוכש להרוס אותה במטרה לבנות עליה נכס אחר, למשל דירה חדשה – האם הנכס ייחשב ל"דירת מגורים" ויחולו מדרגות המס בהתאם לסעיף 9 לחוק, או שייחשב נכס שאינו "דירת מגורים" ותחול תקנה 2 לתקנות? ברשימה זו נדון בכך.

על סמך הראיות, כי הדירה מיועדת למגורים
 תוך זמן סביר, הנראה לעין."
 ובהמשך:

"סיכומו של דבר: נראה לי, כי אם נרצה לתת
 להגדרה "דירה המשמשת או המיועדת לשמש
 למגורים..." פירוש התואם את רוח החוק
 והתקנות כאחד, אזי נגיע למסקנה, כי דירה,
 ששופצה לצורכי מגורים כמפורט לעיל,
 והמהווה דירתה היחידה של המערערת,
 ושהמערערת מתכוונת, על פי הצהרתה
 המהימנה, להיכנס אליה ולהשתמש בה בתור
 דירת מגורים עם השלמת לימודיה
 באוניברסיטה, מספקת את דרישת אותה
 הגדרה ונכנסת לתחומה."

בעניין פרידמן נקבע כי אם בכוונת הרוכש להשתמש
 בדירה לצורך מגורים תוך זמן סביר, אזי לצורך מס
 רכישה מדובר ב"דירת מגורים".

אך האם הלכה זו חלה גם במהופך? כלומר, האם
 רוכש דירה אשר אין בכוונתו לייעד אותה למגורים,
 יחויב במס רכישה על זכות במקרקעין שאינה דירת
 מגורים?

מעניין לין-ביכלר (ע"ש 140/99) עולה שהתשובה
 לשאלה זו היא חיובית. באותו מקרה רכשה
 הנישומה נכס מקרקעין, אשר היה רשום במרשמי
 המקרקעין כדירת מגורים, ועובר לרכישה אף שימש
 כדירת מגורים. הצדדים לעסקה דיווחו עליה
 לרשויות מיסוי מקרקעין כעסקה בדירת מגורים, אך
 בפועל, הנישומה השתמשה בדירה כמשרד, ואף
 הצהירה כי כלל לא הייתה לה כוונה להשתמש בה

ההלכה המנחה בסוגיית "דירת מגורים" לצורך מס
 רכישה נקבעה בעניין פרידמן (ע"א 278/84). באותו
 מקרה קיבלה הנישומה במתנה מהוריה שתי דירות
 סמוכות בבית משותף, אשר שימשו לפני כן
 כמשרדים. לאחר ההעברה, הדירות שופצו ואוחדו
 לדירה אחת, והוספו להן מתקנים חיוניים למגורים.
 הנישומה הצהירה שבכוונתה לעבור לגור בדירה
 המשופצת מיד עם סיום לימודיה, בתוך מספר שנים,
 ועד אז תושכר הדירה למרפאה. מנהל מיסוי
 מקרקעין סירב לראות בנכס "דירת מגורים" אחת,
 ושם אותו כשני משרדים לצורך תשלום מס רכישה.
 המחלוקת בין הצדדים הגיעה לבית המשפט העליון,
 אשר קיבל בדעת רוב את עמדת הנישומה, וקבע כי
 אם בכוונת הרוכש להשתמש בדירה תוך זמן סביר,
 הרי שהדירה "מיועדת לשמש למגורים":

"סבורני, כי לפחות בדרך ההיקש, יש מקום
 לנקוט בגישה ליבראלית וגמישה גם כאשר
 באים אנו לפרש את המילים "מיועדת לשמש
 למגורים..."", המופיעות בתקנות המותקנות על
 פי אותו חוק (כאמור, כיום ההגדרה מופיעה
 בסעיף 9 לחוק – הח"מ) והמתיחסות למונח
 זהה, אם כי לצורך מס משלים המוטל על רוכש
 הזכות בדירה.

עם כל הכבוד לא נראה לי, כי בכדי לספק
 את דרישות התקנה האמורה חייב בית המשפט
 להשתכנע, כי הדירה מיועדת לשמש כדירת
 מגורים לאלתר, היינו מיד עם השלמת העסקה
 נשוא הדיון או תוך זמן קצר ביותר אחרי מועד
 זה. לדעתי מספיק אם בית המשפט יוכל לקבוע,

אם כן, ועדת הערר קבעה, כי היות שמס הרכישה תלוי במעשיו ובכוונותיו של הרוכש, יש לפרש ברוח זו הן את הן את החלופה "מיועדת לשמש למגורים" (זאת בהתאם לעקרונות שהותוו בעניין פרידמן) והן את החלופה "משמשת למגורים". לפי הועדה, דירה "משמשת למגורים" רק אם במועד הרכישה היא משמשת אותו למגוריו של הרוכש עצמו (למשל, אם עובר לרכישה הרוכש התגורר בדירה כשוכר).

מה דין דירת מגורים שבכוונת הרוכש להרסה

על רקע האמור עולה השאלה כיצד תיחשב רכישה של דירת מגורים אשר בכוונת הרוכש להרוס אותה – האם כדירת מגורים או כזכות במקרקעין שאינה דירת מגורים. זוהי שאלה מעניינת, בפרט לאור ההיבט הסובייקטיבי (כוונת הרוכש) הממלא תפקיד מרכזי בסיווג הנכס לצורך מס רכישה. בשנים האחרונות פורסמו מספר פסקי דין אשר דנו בשאלה זו:

בעניין נס (ו"ע 9750-12-11) רכשה הנישומה מחצית מנכס, הכולל בית מגורים ובו שתי יחידות דיור. הוסכם שהבניין הקיים בנכס ייהרס, ובמקומו ייבנה על הקרקע בניין חדש ובו שתי דירות מגורים, אשר אחת מהן תיוחד למוכרת, והשניה תיוחד לרוכשת (היא הנישומה). הנישומה דיווחה למנהל מיסוי מקרקעין על הרכישה כרכישת דירת מגורים, אך המנהל קבע את מס הרכישה לפי קרקע, מאחר שהנכס הבנוי מיועד להריסה. המחלוקת הגיעה לפני ועדת ערר מיסוי מקרקעין, אשר בדעת רוב דחתה

למטרת מגורים. מנהל מיסוי מקרקעין קבע, כי לצורך מס רכישה זוהי זכות במקרקעין שאינה דירת מגורים. המחלוקת בין הצדדים הגיעה לפתחה של ועדת הערר, אשר דחתה את עמדת הנישומה:

"בענייננו, אין חולק על כך כי העוררת לא ייעדה את הדירה למגורים, ואף לא התכוונה לייעד אותה למגורים, אלא כל נסיונה הוא להיבנות מכך שבעת המכירה היא רכשה דירה אשר שימשה למגורים.

סבורני, כי נסיון זה של העוררת נדון לכשלון... בענייננו, מדובר במס רכישה. מס זה מוטל על הרוכש ולא על המוכר, ולכן הדעת נותנת כי יהיה תלוי במעשיו ובכוונותיו של הרוכש. מעניין פרידמן שנינו ולמדנו כי ביחס למבחן הייעודי קובע המבחן הסובייקטיבי, קרי - נקודת המבט של הרוכש, האם הוא מתכוון שהדירה תיועד למגורים אם לאו. נראה לי גם התיבה "משמשת למגורים" מכוונת אל הרוכש, לאמור, רק מקום שבו עובר לרכישה, הדירה שימשה למגורים את מי שרכש את הדירה, הרי שתופעל החלופה של משמשת למגורים. מצבים אלה אמנם אינם שכחים כלל ועיקר, אך עדיין אינם בגדר חזיון נפרץ, שכן לעיתים הרוכש של הדירה, הוא מי שעובר לרכישה, שכר את הדירה. רק חלופה זו לא תרוקן מתוכן את חלופת השימוש למגורים, ובד בבד תגשים את התכלית מאחורי מס רכישה בכלל ושיעור מס הרכישה המיוחד המוטל על רכישת דירת מגורים."

שימוש בפועל למגורים, גם לא על ידי אחרים, לאחר שנרכש על ידי הנהנה.

מקובלת עלי טענת העורר, לפיה מי שרוכש תמורת 13,500,000 ש"ח בית ישן בצהלה, ואינו משתמש כלל בנכס, חזקה עליו שכוונתו הסובייקטיבית הייתה לרכוש את הקרקע (במקרה שבפנינו, שטח המגרש הוא 1,031 מ"ר).

העובדה שהנהנה (הוא/או אביו) לא פעלו בשקידה ובמרץ, כדי להרוס את הבניין הקיים, איננה מעידה על כך שכוונתם הסובייקטיבית הייתה להשתמש בו למגורים.

... לפי תקדימי העבר, כפי שנקבע בבתי המשפט, אמור מי שרכש דירת מגורים לשכנע, כי כוונתו הסובייקטיבית הייתה לעשות בה שימוש למגורים, גם אם חלף זמן "סביר" עד שהחל לעשות בדירה את השימוש למגורים. אין להקיש מכך, לטעמי, כי מי שרוכש בניין מגורים ישן המיועד להריסה, ואינו מתכוון לעשות בו שימוש למגורים, אמור (לכאורה) להרוס את הבניין תוך פרק זמן "סביר", כדי שיחול עליו המבחן הסובייקטיבי...

אינני סבור שיש להטיל מס רכישה בסכום מסוים על מי שרוכש מגרש לבניה, ולהטיל מס רכישה בסכום אחר על מי שרוכש מגרש זהה, שעליו בנוי בנין ישן המיועד להריסה (וזאת, להבדיל ממי שרוכש בנין ישן כדי לשפצו, ו/או כדי לעשות בו שימוש למגורים כפי שהוא).

את הערר, וקבעה כי לא התקיים המבחן הסובייקטיבי הנדרש לצורך רכישת "דירת מגורים":

"מהראיות שבתיק עולה כי העוררת רכשה דירת מגורים לפי המבחן האובייקטיבי, אך לפי המבחן הסובייקטיבי התכוונה להרוס אותה, כעולה מסעיפי החוזה שנערך בין העוררת למוכרת. התוכן הכלכלי של העסקה לא היה רכישת דירה למגורים אלא הריסת הדירה ובניית שתי יחידות דיור חדשות אחת לעוררת ואחת למוכרת. העוררת רכשה מגרש עם זכויות בנייה, שהיא עתידה לבנות עליו, בסמוך לאחר רכישת הדירה שתייהרס."

אם כן, רכישת דירה מתוך כוונה להרסה שוללת את יסוד הכוונה הסובייקטיבית הדרושה לסיווגה של זכות במקרקעין כדירת מגורים לצרכי מס רכישה.

בעניין פריאנטה (ו"ע 58675-09-14) רכש הנישום בנאמנות נכס מקרקעין שעליו בית מגורים. תחילה ביקש הנישום לסווג את הנכס כדירת מגורים יחידה, אך לאחר שהתברר כי בבעלות הנהנה דירות נוספות, ביקש לתקן את השומה ולסווג את הנכס כ"קרקע", מאחר שבית המגורים עצמו מיועד להריסה. מנהל מיסוי מקרקעין דחה את הבקשה, לאור זאת שגם בחלוף שנה מיום הרכישה הבניין טרם נהרס. המחלוקת הגיעה לוועדת הערר, אשר קיבלה בדעת רוב את עמדת הנישום. חבר הוועדה נדב הכהן קבע כי:

"נראה, כי הנהנה לא התכוון מעולם לעשות בנכס שימוש למגורים, ולפי כל העדויות (וגם מדברי המשיב עצמו) עולה כי לא נעשה בנכס

לכן). אם התנאי לא יקויים, הערר יידחה והשומה שהוצאה על ידי המשיב תאושר".

התנאי שהציב השופט קירש התקבל לבסוף, ונקבע, כי על הנישום להרוס את הבית תוך ששה חודשים מיום מתן פסק הדין. אך מדברי השופט קירש עולה, כי תנאי זה אינו הכרחי, והוא הוצב באותו מקרה ספציפי כדי לבדוק את "רצינותו" של הנישום, לאור הצהרתו הראשונית כי הנכס הנרכש הוא דירת מגורים.

פסק הדין האחרון בינתיים בסוגיה ניתן בחודש מאי 2017, בעניין הרצברון (ו"ע 15-06-18942). שם דובר בחלקה בשטח של כשלושה דונם, שעליה בנוי בית מגורים בשטח 130 מ"ר. הנישומים רכשו את בית המגורים ו-30% מזכויות הבניה בחלקה, ודיווחו על רכישת דירת מגורים. מנהל מיסוי מקרקעין קבע את שומת מס הרכישה לפי רכישת קרקע, זאת לאור המערכת החוזית ממנה עולה כי הרוכשים יהרסו את המבנה הקיים לצורך בניית בנין הכולל מספר דירות. הנישומים טענו, כי המבחן הסובייקטיבי של כוונה למגורים מתקיים בעניינם, שהרי ממועד הרכישה ואילך שימש הנכס הנמכר למגורים, וגם אם לרוכשים הייתה כוונה להרוס את בית המגורים, אין לכך נפקות שכן הבחינה נעשית בעת הרכישה. ועדת הערר דחתה את עמדת הנישומים, וקבעה, כי הכוונה הברורה והמוצהרת של הרוכשים הייתה להרוס את דירת המגורים. כך עולה מכל המסכת החוזית שבין הצדדים וכן גם מבקשת ההיתר שהוגשה לוועדה לתכנון ובניה. העובדה שהדירה לא נהרסה עדיין אינה מאיינת את המטרה המקורית.

נראה כי מדבריו של נדב הכהן עולות שתי מסקנות חשובות. ראשית, הלכת פרידמן אינה סימטרית, כלומר, יהיו נסיבות בהן מי שרוכש דירת מגורים אשר אין בכוונתו להשתמש בה למגורים, לא צריך להראות שנקט צעדים בעולם המעשה (למשל, הריסת הדירה) תוך "זמן סביר"; שנית, מי שרכש נכס בסכום ניכר שעליו בנויה דירת מגורים ישנה ששוויה נמוך יחסית ואינו משתמש בה כלל, חזקה עליו שבכוונתו לרכוש קרקע.

יו"ר הועדה השופט הרי קירש הסכים עם קביעתו העקרונית של נדב הכהן, אך הוסיף וחידד:

"בהעדר סימן כלשהו כי בכוונת הרוכש או בני משפחתו להשתמש בבית הקיים לצורך מגורים או השכרה למגורים, אזי די בדבריו של הרוכש, יחד עם נסיבות הרכישה ומצבו של הנכס, כדי לשכנע במידה הנדרשת כי מטרת הרכישה הייתה, כפי שנטען, לשם הריסת הבית הקיים ובניית מבנה חדש תחתיו..."

כאמור, אני מצטרף למסקנתו של רו"ח הכהן. אולם הנסיבות המיוחדות של מקרה זה - ובייחוד העובדה כי העורר דיווח תחילה על "דירת מגורים יחידה" ורק לאחר שהמשיב שלל הצהרה זו תיקן העורר את דיווחו וטען לרכישת נכס קרקע ללא דירת מגורים - מחייבות לדעתי הצבת תנאי לקבלת הערר... הייתי מקבל את הערר בתנאי כי העורר יוכיח כי הריסה שלמה של המבנה בוצעה בפועל תוך 6 חודשים מיום מתן פסק דין זה (או קודם

סיכום ומסקנות

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

מפסקי הדין הנ"ל עולה, כי לצורך מס רכישה, רכישת קרקע שעליה בית מגורים במטרה להרוס אותו אינה נחשבת ככלל לרכישה של "דירת מגורים", אלא לרכישת "קרקע", כך שהמס עליה יהיה בשיעור 6% או 5%, לפי הנסיבות. זאת, גם אם על הקרקע תיבנה בעתיד דירת מגורים אחרת. יתרה מזאת, רשות המיסים אינה רשאית לדרוש מהרוכש להרוס את דירת המגורים תוך "זמן סביר" על מנת להוכיח כי אין בכוונתו להשתמש בדירה לצורך מגורים (אף על פי שמניסיונו הרשות דווקא דורשת הוכחה כזו, בניגוד מוחלט למה שנקבע בפסיקה).

מכל מקום על מנת לבסס את טענת ההריסה, חשוב שמסמכי הרכישה יעידו על כוונת הרוכש להרוס את הדירה. מובן, כי אין בכוונה זו כדי לפגום בפטורים והטבות המגיעות למוכר – כאמור, מס שבח צופה פני עבר, ולכן אם הנכס שנמכר הוא דירה הראויה לשמש למגורים, המוכר עשוי להיות זכאי להטבות שונות, ללא קשר לשימוש שהרוכש צפוי לעשות בדירה.

אם ננתח את העמדות של כל אחד מהצדדים בשלושת פסקי הדין שהובאו לעיל, נראה כי בעניין נס ובעניין הרצברון ביקשו הנישומים לסווג את הנכס הנרכש כ"דירת מגורים", בעוד בעניין פריאנטה ביקשו הנישומים לסווגו כ"קרקע". לאור עליית שיעורי מס הרכישה על דירת מגורים שאינה "דירה יחידה", אנו צופים שבעתיד נחזה ביותר מחלוקות מהסוג השני.