

## חברים יקרים:

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

בעניין שכנר (2170/03) קבע בית המשפט העליון הלכה חדשה, לפיה הגישה צריכה להיות "אובייקטיבית מרוככת". באותו מקרה דובר בנכס ששימש למגורים עד שנות העשרים של המאה הקודמת, ולאחר מכן שימש כגן ילדים וכבית מדרש ללימוד תורה. בנכס היה חיבור למים וחשמל אך לא הייתה בו מקלחת. נקבע כי למרות זאת, מדובר בדירת מגורים, וכי העדר מקלחת אינה שוללת את טיבו של הנכס כבעל פוטנציאל לשמש למגורים, בפרט שהנכס נבנה בתקופה בה היה נהוג להשתמש במרחצאות ציבוריים. זאת ועוד, המתקנים הקיימים בנכס יכולים לשמש תחליף למקלחת או אמבטיה, וכן אפשר להתקין בנכס מקלחת בזול ובקלות יחסית. קריטריונים נוספים שהשפיעו היו שמאז שהנכס שימש למגורים בעבר הרחוק, לא נעשו בו שינויים משמעותיים. בנוסף, הנכס שכן בסביבת מגורים.

פסק דין מנו (ו"ע 20028-12-14) מאמץ גישה זו. באותו עניין דובר בבית ששימש למגורים בעבר אך עמד נטוש במשך שנים רבות. הבית לא היה ראוי לשמש למגורים והיו חסרים בו מתקנים כגון מערכות מים וחשמל, חלונות, דלתות, מתקני רחצה, מטבח וכדומה. בגין הבית ניתן פטור מארנונה בשל היותו נכס שניזוק, והוצא צו המכריז על הבית כמבנה מסוכן. ועדת הערר תיארה את מצבו הפיזי של הבית כך:

## מיסוי מקרקעין: היבטים פרקטיים של מיסוי דירות מגורים לאור פסיקת ועדות הערר בעניין מנו ועניין בלנק

### בלנק

### פתח דבר

מכירת זכות במקרקעין מקימה חבות במס שבח מחד ומס רכישה מאידך. עם זאת, בכל הקשור לדירות מגורים מעניק המחוקק שורה של פטורים והטבות מס, הניתנים במטרה לאפשר לתא המשפחתי לשדרג את מקום מגוריו ללא נטל מס. שני פסקי דין מהשנה האחרונה מציגים פרשנות ליברלית אשר מאפשרת את ניצול הטבות המס גם במקרים גבוליים. ברשימה זו נעסוק בפסקי דין אלו.

### פסק דין מנו – "דירת מגורים" לצורך מס שבח

הגדרת "דירת מגורים" לצורך מס שבח מופיעה בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין, 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; עד ראשית שנות האלפיים, המבחן המרכזי ל"דירת מגורים" היה מבחן פיזי-אובייקטיבי - קיומם של מתקנים בסיסיים הדרושים למגורים בבית, כגון מטבח, שירותים, חדר רחצה, וחיבור למים וחשמל (ע"א 668/82 כורש נ' מנהל מס שבח מקרקעין; ע"א 178/87 בטאט נ' מנהל מס שבח מקרקעין; ע"א 237/87 גולן נ' מנהל מס שבח מקרקעין).

"דומה כי אין להסתפק במבחן יחיד אלא כל מקרה יבחן על פי נסיבותיו. לגישתי, על בית המשפט להיעזר במבחני משנה שונים ומגוונים ולאזן ביניהם.

בין מבחני המשנה הנ"ל יכללו מבחנים פסיים ומשפטיים, כגון מצבו הפיסי של הנכס וקיומם של מתקנים חיוניים; האפשרות המעשית אובייקטיבית להשלים את החסר על מנת להביא את הנכס למצב בו ניתן יהיה להשתמש בו למגורים; היתר הבנייה שניתן והיעוד הקבוע בו; יעוד הנכס על פי תכניות המתאר הרלבנטיות וכדומה. כן יבחן ייעודו המהותי של הנכס ובמסגרת זו יכללו מבחנים כגון השימוש שנעשה בנכס בפועל; השימוש הצפוי בנכס בעתיד; השימוש שנעשה בנכסים שונים באותו מבנה או במבנים סמוכים. בית המשפט יבחין בין נכס חדש לנכס ישן; בין נכס המיועד לשימוש לנכס המיועד להריסה וכדומה. דומני כי גם למבחן הכדאיות הכלכלית יש לתת משקל מסוים, אם כי לא משקל מכריע, שהרי ראינו כי הכדאיות הכלכלית תלויה בנסיבות רבות ומגוונות."

על בסיס מבחני המשנה הנ"ל קבעה ועדת הערר שמדובר במקרה שלפניה ב"דירת מגורים" וזאת מן הנימוקים הבאים:

- **כדאיות כלכלית לשיקום הנכס** - בחוות דעת שמאיות שונות נקבע שהשימוש המיטבי של הנכס הוא בשיקום המבנה ולא בהריסתו.

"הנכס מושא הדיון הוא נכס שניזוק קשה והוזנח במשך שנים רבות. הנכס נותק ממערכות החשמל והמים וניתן לראות שכל אביזרי החשמל והתאורה פורקו. דלתות הנכס נפרצו, חלונות נשברו וחלק ניכר ממתקני הנכס נהרסו עד כי ניתן לומר כי חסרים בנכס מרבית המתקנים הדרושים למגורים.

התמונות שצורפו על ידי הצדדים מלמדות על הזנחה ועזובה שנמשכות כבר שנים רבות (ראו נספחים 13, 14 לע/1). עוד עולה כי הברזים בנכס פורקו, חדר האמבטיה נהרס ובארונות המטבח נותרו חלקים קטנים בלבד (ראו התמונות שצורפו לתצהירו של מר בנטל וכן נספחים 13 ו-14 לע/1). בחלקים שונים של הנכס ניתן לראות התפוררות של הטיח בקירות, על חלק מהקירות רוססו כתובות צבע, מרבית הארונות נשברו ונהרסו וחלונות הנכס נשברו (ראו תמונות שצורפו לחוות דעת השמאית ולמש/2).

משמע, בהשוואה לנכס בעניין שכנר, מצב הנכס בעניין מנו היה רעוע בהרבה.

למרות זאת, הנישומה שמכרה את הבית טענה כי היא זכאית לפטור ממס שבח במכירת דירת מגורים. מנהל מיסוי מקרקעין דחה את הבקשה מן הטעם שלא מדובר ב"דירת מגורים".

המחלוקת הגיעה לוועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין בחיפה, שהתמקדה בתיבה "מיועדת למגורים לפי טיבה" בהגדרת "דירת מגורים", וקבעה כדלקמן:

סעיף 9(ג1ג)(4)ג קובע את חזקת התא המשפחתי לצורך מס רכישה:

"**יראו רוכש ובן זוגו, למעט בן זוג הגר בדרך קבע בנפרד, וילדיהם שטרם מלאו להם 18 שנים, למעט ילד נשוי - כרוכש אחד.**"

סעיף 49(ב) קובע את חזקת התא המשפחתי לצורך מס שבח:

"**יראו מוכר ובן זוגו, למעט בן זוג הגר דרך קבע בנפרד, וילדיהם שטרם מלאו להם 18 שנים, למעט ילדים נשואים - כמוכר אחד.**"

לאורך השנים ניתנו מספר פסקי דין, אשר ריכזו את חזקת התא המשפחתי וקבעו כי זוהי חזקה הניתנת לסתירה. המרכזי שבהם הוא פסק דין שלמי (ע"א 3178/12). פסק הדין (אשר נסקר בהרחבה במסגרת **רשומון מס 66** של משרדנו) קבע כי ניתן לסתור את החזקה ע"י הצגת הסכם ממון הקובע הפרדה רכושית לגבי נכסים שכל אחד מבני הזוג הביא לתא המשפחתי, לצד הוכחה שההפרדה מתקיימת למעשה. הפרדה רכושית למעשה פירושה שבני הזוג אינם מתגוררים יחדיו בדירה, מימון הדירה ותשלום המשכנתא לא נעשה ממקורות משותפים, ודמי השכירות אינם משולמים לחשבון בנק משותף.

בעניין **בלנק** (ו"ע 18027-10-16) רכש הנישום דירה בשנת 2002 ומימן אותה בעצמו. בשנת 2003 הפכו הנישום ובת זוגו לידועים בציבור, ובשנת 2011 נחתם ביניהם הסכם ממון שהחיל ביניהם הפרדה רכושית ביחס לדירה של בן הזוג וביחס

- הנכס מצוי באזור המיועד למגורים, היתר הבניה שניתן לנכס היה למגורים והנכס מהווה חלק מבית משותף המשמש כולו למגורים.
- הנכס שימש למגורים מתום בנייתו ולפחות עד לפטירת המוריש בשנת 1988. אין טענה כי אי פעם נעשה בנכס שימוש אחר פרט למגורים.
- מדובר בנכס ישן שנזנח וננטש בשל מחלוקות בין היורשים, והתדרדר למצבו שלא מרצונם של בעליו.

דומה כי ועדת הערר בעניין **מנו**, אשר הסתמכה על פסק דין **שכנר**, הרחיבה את הלכת שכנר ולקחה את פסק הדין מספר צעדים קדימה. מצבו של הנכס בעניין **מנו** היה גרוע בהרבה כאמור מזה שבעניין **שכנר**, והשימוש בו היה בלתי אפשרי ואף אסור על פי דין. ועדיין, למרות זאת נקבע כי הנכס הוא "דירת מגורים", תוך יישום מרחיב של המבחנים לקביעה מתי דירה משמשת למגורים "לפי טיבה". בפרט, הועדה נתנה משקל למבחן הכדאיות הכלכלית, על אף שמבחן זה נדחה בעבר על ידי בית המשפט העליון בעניין **שורץ** (ע"א 5517/90).

#### **פס"ד בלנק – חזקת התא המשפחתי**

חזקת "התא המשפחתי" המצויה בסעיפי חוק מיסוי מקרקעין קובעת שבני זוג וילדיהם הקטינים הם בבחינת מוכר/רוכש אחד של זכות במקרקעין, והוא נועד למנוע מבני משפחה לנצל באופן בלתי לגיטימי את הטבות המס ברכישה ומכירה של דירות מגורים.

שנית, ועדת הערר אזכרה פסקי דין קודמים בעניין נוי (ו"ע 3036/04) ובעניין רזנשטיין (ו"ע 1038/03), ואמרת אגב של בית המשפט העליון בעניין שלמי, לפיהם סתירת חזקת התא המשפחתי לצורך מס רכישה אפשרית גם כאשר מדובר בדירה שנרכשה תוך כדי הנישואין. ועדת הערר החילה את האמור גם לגבי מס שבח, וקבעה שהדירה שרכשה בת הזוג בשנת 2006 שייכת לה בלבד, ולכן הדירה הרשומה על שמו של בני הזוג מהווה את דירתו היחידה.

שלישית, ועדת הערר נתנה אמון בעדויותיהם של בני הזוג באשר לקיומה של הפרדה רכושית בפועל, והתרשמה שהנישום לא נטל חלק במימון רכישת דירת בת הזוג משנת 2006. בני הזוג גם הציגו אסמכתאות לכך שהמשכנתא על דירת בת הזוג משולמת על ידה בלבד, ודמי השכירות מהדירות השונות משולמים לחשבונות בנק נפרדים. אמנם בני הזוג גרו במשותף בדירת 2006 של בת הזוג, אך הוועדה קבעה שעצם המגורים המשותפים אינו יכול להיות בעל השפעה מכרעת, שכן ההנחה היא שידועים בציבור מתגוררים יחדיו.

#### סיכום ומסקנות

אנו סבורים כי מגמת ההרחבה שנקטו ועדות הערר בפסק הדין בעניין מנו ו-בלנק היא נכונה וחשובה ומגשימה את תכלית החוק ופסיקת בית המשפט העליון באותם נושאים. המסקנה העולה מעניין מנו היא שיש לפרש את המונח דירת מגורים באופן מרחיב על מנת להגשים את תכלית הפטור שניתן

לשלוש דירות של בת הזוג – אחת מהדירות הללו נרכשה בשנת 2006.

בן הזוג מכר את דירתו בשנת 2015 וטען לפטור ממס שבח במכירת דירה יחידה. מנהל מיסוי מקרקעין דחה את בקשת הפטור מהסיבות הבאות:

- הסכם הממון נחתם לאחר שנים של חיים משותפים.
- רכישת הדירה ע"י בת הזוג בשנת 2006 נרכשה לאחר שהשניים כבר היו ידועים בציבור.
- בני הזוג התגוררו יחד בדירה של בת הזוג, עם שלושת ילדיהם.
- בפועל בני הזוג לא שמרו על הפרדה רכושית, לא בהתנהלות הכספית השוטפת ולא ספציפית ביחס לנכסיהם.

ועדת ערר מיסוי מקרקעין בתל אביב דחתה את טענות מיסוי מקרקעין וקיבלה את עמדת הנישום, וקבעה שהוא זכאי לפטור במכירת דירה יחידה.

ראשית, הוועדה קבעה כי הגם שהסכם הממון נחתם שנים מספר לאחר הפיכת בני הזוג לידועים בציבור, הוא משקף את המציאות שקדמה לו, ואינו פוגם בהפרדה הרכושית. הוועדה הסתמכה על קביעות בית המשפט העליון בעניין שלמי, לפיהן בניגוד לבני זוג נשואים, ידועים בציבור אינם מסדירים את מועד הכניסה למערכת הזוגית באופן ברור. לכן, בהקשר זה ניתן לקבל היווצרותם של מצבים שבהם בני הזוג לא יתפסו עצמם כידועים בציבור, חרף היותם בני זוג לצרכים חברתיים ורגשיים, ולכן יערכו ביניהם הסכם ממון בשלב מאוחר יחסית.

לדירות מגורים. נכונה לדעתנו גם קביעת ועדת הערר בעניין **בלנק** כי מגורים משותפים בדירה אינם סותרים את ההפרדה הרכושית ואת השתייכותה של הדירה לאחד מבני הזוג בלבד. כידוע, "אחת התכונות של שיטת מס ראויה, היא תכונת הניטרליות השואפת לכך ששיטת המס תהיה ניטרלית ביחס להחלטותיו הלב-פיסיקליות של האדם" (ע"א 2112/95, אגף המכס ומע"מ נ' אלקה). על כן, אין לצפות מבני זוג שבבעלותם דירות שיגורו בדירה שכורה, או שישלמו דמי שכירות אחד לשני, רק כדי למנוע "לזות שפתיים" של העדר הפרדה רכושית מצד רשות המיסים. למיטב ידיעתנו, רשות המיסים הגישה ערעור לבית המשפט העליון על פסק הדין בעניין **בלנק**, ויש לקוות שבית המשפט העליון יסמוך את ידיו על פסיקת ועדת הערר.

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.