

חברים ואנשי מקצוע נכבדים:

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

שניהם כרוכשי "דירת מגורים" או כרוכשי זכות אחרת במקרקעין? בכך נעסוק ברשימה זו.

סוגיות במס רכישה - מה בין רכישת "דירה על

הנייר" יד שנייה שנרכשה מקבלן לבין רכישה

מחבר בקבוצת רכישה"?

הגדרת "דירת מגורים" לצורך מס רכישה

"דירת מגורים" מוגדרת בסעיף 9(ג) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 (להלן: "החוק") בזו הלשון:

"(1) דירה המשמשת או המיועדת לשמש

למגורים, ובדירה שבנייתה טרם נסתיימה,

למעט דירה שאין עמה התחייבות מצד

המוכר לסיים את הבניה.

(2) זכות במקרקעין שנמכרה לקבוצת

רכישה לגבי נכס שהוא דירה המיועדת

לשמש למגורים";

הגדרת "דירת מגורים" לצורך מס רכישה כוללת, אם כן, שתי חלופות, אשר הנוסח שלהן מעורר את השאלות האמורות. הסיפא של החלופה הראשונה מתארת רכישת דירה על הנייר מקבלן, אשר בעת הרכישה עדיין אינה בנויה, אך המוכר (כלומר הקבלן) התחייב לסיים את בנייתה. לפי הסיפא של החלופה הראשונה, דירה כאמור תיחשב "דירת מגורים" לצורך החיוב במס רכישה. אך מהו הדין כאשר הרוכש המקורי מהקבלן מוכר את זכותו בדירה לצד שלישי טרם סיום הבניה? הרוכש החדש רכש דירה אשר בנייתה טרם הסתיימה. מצד אחד, המוכר (הלוא הוא הרוכש המקורי) לא התחייב בפניו לסיים את הבניה, אך מצד שני הרוכש החדש נכנס

מבוא

שיעורי מס הרכישה על דירת מגורים שאינה דירה יחידה לעומת שיעורי מס הרכישה על דירה יחידה או על זכות אחרת במקרקעין (קרקע פנויה, נכס מסחרי וכו') מהווים לפעמים שיקול מכריע ברכישה של נכס. לדוגמא, נניח שעסקינן בנכס בשווי שני מיליון ₪. אם נכס זה יהיה דירת מגורים שאינה מהווה דירת מגורים יחידה, מס הרכישה בגינו יהיה בסך של 160,000 ₪; אם נכס זה יהיה דירת מגורים יחידה, מס הרכישה בגינו יהיה בסך 14,302 ₪; ואם נכס זה אינו דירת מגורים כלל, מס הרכישה בגינו יהיה בסך 120,000 ₪.

לכן, יש חשיבות רבה לאופן הסיווג של הנכס בידי הרוכש. בפרט שאלה נפוצה בהקשר לכך היא כיצד יש למסות אדם הרוכש מאדם אחר זכות בקבוצת רכישה, כלומר, הרוכש החדש לא היה מחבריה המקוריים של הקבוצה, אך רכש את זכותו של אחד מהחברים ונכנס במקומו; שאלה נוספת הנשאלת לעתים קרובות היא כיצד יש למסות אדם הרוכש דירה על הנייר בפרייקט למגורים, אך לא מקבלן, אלא מאדם אחר שרכש בעבר את הדירה מהקבלן ולאחר מכן מכר את זכותו. האם יש לראות את

חייבת במס רכישה של 6%. מנהל מיסוי מקרקעין לא קיבל את הדיווח, וטען שהנישומים רכשו "דירת מגורים" בהתאם לחלופה הראשונה של הגדרת "דירת מגורים" שבסעיף 9(ג) לחוק, שכן במועד רכישת הזכויות על ידם כבר חתמה קבוצת הרכישה על הסכם עם קבלן לבניית הפרויקט "עד למפתח" (כולל מפרט טכני מפורט), ולפיכך ניתן לומר כי במסגרת הרכישה ניתנה גם התחייבות להשלמת הבנייה. לחלופין טען המנהל כי הנישומים הפכו לחלק מקבוצת הרכישה, ומשכך יש למסותם כרוכשי "דירת מגורים" לפי החלופה השנייה להגדרה.

המחלוקת הגיעה לפתחה של ועדת הערר, אשר בחנה את שתי החלופות.

באשר לחלופה הראשונה, נקבע שזו לא התקיימה, וזאת בהסתמך על הלכת **לנגר** (ע"א 3440/11).

בעניין **לנגר** רכש הנישום מגרש שעליו שלד של דירת מגורים, והתחייב כלפי רשות המיסים לסיים את בנייתו תוך 6 חודשים, ועקב כך טען שרכש דירת מגורים לפי החלופה הראשונה הנ"ל. בית המשפט העליון דחה את הטענה, וקבע שההתחייבות לסיים את הבניה צריכה להיות של המוכר בלבד. בהתאם לכך, קבעה הועדה בעניין **אקרמן** כי בהגדרת "דירת מגורים" לצורך חישוב מס רכישה, יש לפרש את המונח "התחייבות מצד המוכר" במובנה הצר, כך שנדרשת התחייבות ברורה ומפורשת מצדו של המוכר לסיים את הבנייה, ואין די בכניסה לנעלי המוכר במערכת היחסים מול הקבלן. בלעדי התחייבות זו של המוכר לא תתקיים

בנעלי המוכר בכל ההיבטים של ההתקשרות עם הקבלן, ובהחלט ניתן לומר שהקבלן מחויב כלפיו.

החלופה השנייה (אשר נוספה במסגרת תיקון 69 לחוק בשנת 2010) מתארת רכישת זכות לדירה במסגרת קבוצת רכישה. בהתאם לחלופה זו, יראו רכישה המבוצעת באמצעות "קבוצת רכישה" כרכישה של מוצר מוגמר, כלומר דירת מגורים, גם אם קיים פיצול בין רכישת המקרקעין לבין הזמנת שירותי הבנייה. אך מהו הדין כאשר אחד החברים המקוריים בקבוצה מוכר את זכותו לצד שלישי טרם סיום הבניה? גם כאן, מצד אחד הרוכש החדש לא היה חלק מקבוצת הרכישה בעת שהזכות המקורית נמכרה לה, ומצד שני הרוכש החדש נכנס בנעלי המוכר בכל ההיבטים של זכויותיו והתחייבויותיו בקשר לקבוצת הרכישה.

פסק דין חדש של ועדת ערר מיסוי מקרקעין מספק תשובות לשאלות אלו.

פסק דין מאיר אקרמן

בעניין **אקרמן** (ו"ע 15-05-48493) דובר בקבוצת רכישה שהתארגנה לבנות בניין מגורים ב"מתחם אסותא" בתל אביב בשנת 2010. בשנת 2014, בטרם הסתיימה בניית הפרוייקט, רכשו הנישומים מחברים בקבוצה זכות לשתי דירות מגורים, ובמסגרת הסכם הרכישה סוכם שהנישומים יכנסו בנעלי המוכרים בהסכם השיתוף, בהסכם עם הקבלן על נספחיו, ובכל יתר ההסכמים הנוגעים לקבוצת הרכישה. הנישומים דיווחו למיסוי מקרקעין על רכישת זכות במקרקעין שאינה דירת מגורים ולפיכך

לעוררים להתחייבות מצד המוכרים (אשר יצאו מן הפרוייקט) לסיום הבנייה. אף לא נטען כי המוכרים נותרו ערבים כלפי העוררים לקיום התחייבותיו של הקבלן המבצע.

עינינו הרואות, אפוא, כיהגם שהנישומים נכנסו בנעלי המוכרים בכל הנוגע למערכת היחסים עם הקבלן, נקבע שהם לא רכשו "דירת מגורים" לפי החלופה הראשונה.

לעומת זאת, כאשר עברה הועדה לדון בחלופה השנייה להגדרת "דירת מגורים", היא קבעה שהנישומים רכשו דירת מגורים לפיה. לדידו של ר"ח פרידמן, בהקשר לכך לא צריך להיות הבדל בין מי שהצטרף לקבוצת הרכישה מיזמה הראשון לבין מי שהצטרף לקבוצה בשלב מאוחר יותר – אלה וגם אלה רוכשים זכות במקרקעין:

"ומה הדין אם הרוכשים האחרים לא הצטרפו ישירות לקבוצת הרכישה אלא רכשו את זכויותיהם ממוכרים שהיו חלק מקבוצת הרכישה, ונכנסו לנעליהם לכל המערכת החוזית ובדרך זו הצטרפו למעשה לקבוצת הרכישה המקורית, אלא שהם "הצטרפו" אליה לאחר תיקון מס' 69 לחוק? האם הדין לגביהם אמור להיות שונה לעומת המקרה שבו רשימת המצטרפים לקבוצה טרם נסגרה והרוכשים החדשים הצטרפו ישירות לקבוצה לאחר התיקון לחוק? לדעתי יש

רכישה של "דירת מגורים". על כך קבע חבר הועדה ר"ח פרידמן:

"במקרה דנן, אין התחייבות של המוכרים להשלים את הבנייה ואין לתת למונח "מוכר" משמעות רחבה מעבר ללשונו הברורה. מה עוד כאשר המדובר במקרה שבו משמעות רחבה תגרום להכבדת נטל המס ולא להקלה.

אין נפקא מינה אם ההתחייבות היא "של" המוכר או "מצד" המוכר. המילה החשובה היא שהמוכר הוא אשר צריך להתחייב לסיים את הבנייה על מנת שהיא תיחשב כרכישה של דירת מגורים.

יש הבדל בין רכישת דירה על הנייר מקבלן בונה שהוא אחראי לסיים את הבנייה לבין רכישת מערכת חוזים שלמה (כולל חוזה עם קבלן מבצע) הן בתחולת חוק מכר דירות, הן כאשר הקבלן המבצע לא עומד בלוח הזמנים או במקרה של פשיטת רגל, שאז הרוכשים לא יוכלו לתבוע את המוכרים היות והם "יצאו" מן התמונה ואין להם כל התחייבות מול הרוכשים, ועוד."

יו"ר הועדה השופט קירש הסכים לכך והוסיף:

"אמנם יש לשער כי הציפייה של העוררים הייתה ועודנה כי הבנייה תושלם כמתוכנן, ומן הסתם ציפייה זו הניעה את העוררים לשלם את התמורה המוסכמת למוכרים. אולם אין באותה ציפייה כדי להפוך את המחאת הזכויות והחיובים מהמוכרים

אחר שרכש בעבר את הדירה מהקבלן, לא ייחשב לרוכש של "דירת מגורים"; לעומת זאת, אדם הרוכש מאדם אחר זכות בקבוצת רכישה ונכנס אליה במקומו ייחשב לרוכש של "דירת מגורים". הסיבה העיקרית לכך היא לשון החוק – במקרה הראשון נקבע בחוק שההתחייבות לסיום הבניה צריכה להיות מצד המוכר, ובהתאם נקבע שהתחייבות לסיום הבניה מצד אדם אחר שאינו המוכר אינה עונה על הדרישה;

קביעה זו אינה חפה מספקות בעיננו, שכן סביר להניח כי הקונים לא היו נכנסים בנעלי המוכרים ורוכשים את הבעלות בדירה בלי שהיה להם בטחון מלא בהשלמת הפרויקט על ידי היזם/הקבלן המבצע. שאלה שלא ניתנה לה תשובה היא מהו הדין במקרה שהמוכר נותר ערב להשלמת הבנייה על ידי הקבלן. במקרה זה אנו סבורים כי ניתן לראות בנכס כדירת מגורים לצרכי מס רכישה.

במקרה השני נדרש שהזכות במקרקעין נמכרה לקבוצת רכישה, ונקבע שאין חובה שהרוכש החדש נמנה על קבוצת הרכישה מיומה הראשון, ודי בכך שהצטרף לקבוצה בשלב כלשהו.

גם בהקשר לכך, אנו סבורים שקשה להצדיק ברמה המהותית את ההבדל המיסוי שנוצר (לדידה של ועדת הערר) בין שני המצבים, שכן מטרתו הראשית של תיקון 69 לחוק מיסוי מקרקעין הייתה למסות את יחיד קבוצת הרכישה כאילו רכשו דירה מקבלן, אך לא ליצור דין שונה בעת מכירה של דירה על הניר.

להשיב בשלילה, והדין לגביהם לא אמור להיות שונה.

במקרה דנן, לית מאן דפליג כי הקבוצה המקורית הינה בגדר "קבוצת רכישה". העוררים דנן אומנם אינם בגדר "קבוצת רכישה", אך בעצם היכנסם לנעלי המוכרים, הצטרפו בזאת ל"קבוצת הרכישה" המקורית ואולם הם עשו זאת לאחר תחולתו של תיקון מס' 69 לחוק.

פרידמן גם מצא תימוכין לעמדתו בלשון החוק - החלופה השנייה נפתחת בתיבה "זכות במקרקעין שנמכרה לקבוצת רכישה". כלומר, לשון החוק לא מחייבת שרוכשים החדשים עצמם יהוו "קבוצת רכישה", אלא סובלת גם פירוש שאותה זכות במקרקעין נמכרה בעבר לקבוצת רכישה.

השופט קירש הצטרף לדעתו של פרידמן וקבע:

"באשר לחלופה השנייה להגדרה, הרי אם קרקע פנויה עשויה להיחשב ל"דירת מגורים" אך ורק בשל העובדה שהיא נמכרת ליחיד קבוצת רכישה (לאחר תיקון מס' 69 לחוק), אזי מבחינת קל וחומר פיקציה משפטית זו אמורה לחול כאשר הקרקע כבר נמצאת בידי הקבוצה ורק מתחלפים יחיד קבוצה."

סיכום

אם כן, פסק דין אקרמן מספק תשובה לשתי השאלות שהוצגו בפתחה של רשימה זו: אדם הרוכש דירה על הניר אך לא מקבלן, אלא מאדם

בכל מקרה מובן כי שאלת עדיפות הסיווג תשתנה
בנסיבות העניין וכמפורט בתחילת הרשימה. לאמור,
ככל שמדובר על רוכש שאין ברשותו דירת מגורים,
הוא יבקש ודאי לראות את הנכס הנרכש כדירת
מגורים; בעוד רוכש של דירה נוספת, ינסה לסווג את
הנכס הנרכש כזכות אחרת במקרקעין.

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.