

## חברים יקרים:

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

שיפורט להלן בהרחבה, המחלוקת המוכרת בין הנישום לרשויות לגבי דירות מפוצלות הופיעה באופן הפוך מהמקובל כאשר דווקא הנישום הוא זה שטען שיש לראות בנכס שמכר שתי דירות מגורים עצמאיות ולא דירת מגורים אחת כפי שטענו רשויות המס. על כך ברשימה זו.

### הגדרת "דירת מגורים" בחוק

סעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין מגדיר "דירת מגורים" כדלקמן:

"**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 לעניין מס הכנסה."

בחינה של ההגדרה מעלה כי היא כוללת ארבעה תנאים לסיווגו של נכס כ-"דירת מגורים" אשר במכירתה ניתן ליהנות מהפטורים וההטבות במס שבח הקבועות בחוק:

1. דירה או חלק מדירה;
2. שבנייתה נסתיימה;
3. בבעלותו או בחכירתו של יחיד;
4. משמשת למגורים או מיועדת למגורים לפי טיבה (מבחינים חלופיים).

התקיימות התנאים בנכס הנמכר תבחן ביום המכירה של הנכס הקבוע בחוק (עניין שכנר ע"א 2170/03).

### על חוק הפילוג וחוק הקיבוץ בפיצול דירות מגורים

#### לעניין חוק מיסוי מקרקעין

#### פתח דבר

שאלת סיווגה של דירה כ"דירת מגורים" לעניין חוק מיסוי מקרקעין הינה סוגיה משמעותית היוצרת מחלוקות רבות בין נישומים לבין רשות המיסים בשל השפעתה המכרעת על יכולתו של הנישום המוכר נכס בבעלותו ליהנות מהפטורים וההקלות במס שבח הקבועות בחוק למוכר של דירת מגורים.

סוגיה משמעותית הנוגעת לסיווגו של נכס כ"דירת מגורים" לעניין החוק נוגעת לסיטואציות של פיצול דירות. מדובר במקרים בהם נישומים, מבצעים פעולות על מנת לפצל דירה בבעלותם למספר דירות מגורים, תוך שיפוץ והוספת מתקנים חיוניים לדירה המקורית, באופן שאינו עולה בקנה אחד עם רישום הנכס במרשם המקרקעין (שם, על פי רוב, רשום הנכס כדירה יחידה). פעמים רבות הסטייה האמורה בשימוש בפועל מובילה למחלוקות של הנישומים עם רשויות המס, כאשר במועד המכירה הנישומים טוענים שיש להתעלם מהפיצול ולראות בנכס הנמכר דירת מגורים אחת, כקבוע במרשם המקרקעין, כדי שיוכלו לעשות שימוש בפטור ממס שבח למוכר של דירה יחידה.

הסוגיה האמורה חזרה לדיון ממש לאחרונה, עם פרסום פסק דינה של ועדת הערר של חיפה בעניין גרינברג (ו"ע 20394-12-18) באותו עניין וכפי

המבחנים על מנת שהנכס הנדון יסווג כ"דירת מגורים".

**מבחן הייעוד – המבחן האובייקטיבי**

אופן יישומו של מבחן הייעוד כאמור, הוסבר על ידי בית המשפט העליון כבר בעניין **כורש** (ע"א 668/82):

"**הייעוד (למגורים) מהווה אם כן תחליף לשימוש בפועל (למגורים) מבחינת הגדרה. אולם מהו המבחן לייעוד זה? האם כוונת הבעלים היא הקובעת, קרי - המבחן הסובייקטיבי או שמא קיומו של פוטנציאל ממשי לשמש למגורים קרי - המבחן האובייקטיבי? המחוקק נקט לשון ברורה ממנה עולה כי העדיף את המבחן האובייקטיבי.**

**הדיבור "לפי טיבה" מלמד כי יש לבדוק את הדירה, כמות שהיא, לצורך מבחן זה, ולראות האם היא מיועדת ועשויה לשמש בפועל למגורים מבחינה פיסית. דהיינו, מבחינת המבנה ומבחינת המצאותם של מתקנים המצויים בדרך כלל בדירות מגורים והחיוניים לשם שימוש רגיל וסביר של הדיירים כגון מתקני חשמל ומים, שירותים, מטבח וכיוצא באלה..."**

בשל העמימות בהגדרה עצמה, ועדות הערר ובית המשפט פרטו בפסיקותיהם מאפיינים שיבדקו על ידי רשויות המס במסגרת המבחן האובייקטיבי, כדלקמן:

1. **אופי הדירה ומתקניה הפנימיים** – בהתאם לפסיקה "דירת מגורים" עצמאית כהגדרתה בחוק חייבת לכלול מתקנים חיוניים לשימוש עצמאי של דיירה. בין היתר נקבע כי דירה

בחינה של התנאים הקבועים בהגדרה מעלה כי בעוד ששלושת התנאים הראשונים הינם ברורים יחסית ופשוטים ליישום ובדיקה, התנאי הרביעי, הקובע שתי אפשרויות חליפיות, הינו עמום יותר ונתון לפרשנות. על כן, מרבית המחלוקות בין נישומים לרשויות המס המגיעות לפתחן של ועדות הערר ובית המשפט העליון, נעוצות בפרשנויות השונות שניתן לייחס למבחנים החלופיים ובפרט, במבחן הייעוד (טיב הנכס).

**המבחנים החלופיים – מבחן השימוש ומבחן הייעוד**

להלן נבחן את שני המבחנים החלופיים הקבועים להגדרת "דירת מגורים" בחוק מיסוי מקרקעין:

1. **משמשת למגורים** – מבחן השימוש בפועל במועד המכירה הינו פשוט יחסית ליישום. רשות המיסים תבדוק למה שימש הנכס הנמכר במועד המכירה והאם אופן סיווג הנכס הנמכר בשומה העצמית כ"דירת מגורים" תואם את השימוש שעשה בו הנישום בפועל באותו המועד.

2. **מיועדת למגורים לפי טיבה** – מבחן הייעוד פורש בפסיקה כמבחן אובייקטיבי. כלומר, האם הדירה כוללת, בבחינה אובייקטיבית, את המתקנים הנדרשים על מנת שתוכל לשמש את ה"אדם הסביר" כדירה למגוריו.

כפי שנראה להלן, על אף שמדובר במבחנים חליפיים, וועדות הערר ובית המשפט העליון עושים בהם שימוש במקביל ובדרך כלל שני המבחנים אף מובילים לאותה מסקנה. עם זאת, מספיק שיתקיים אחד

יש להחיל אותם סטנדרטים על נכס שנבנה לפני מאה שנה כמו נכס שנבנה זה עתה. גם השימוש שנעשה בפועל בנכס יכול ללמד במידה מסוימת על טיבו. כל אלה יכולים להיות נסיבות רלבנטיות שיש בהן כדי ללמד על טיבו של הנכס כבעל פוטנציאל לשמש למגורים".

על בסיס האמור נקבע, כי הגם שאין בנכס מקלחת או אמבטיה, בחינת כלל נסיבות המקרה מלמדת כי אין בכך כדי לשלול את טיב הנכס כבעל פוטנציאל לשמש למגורים (וראו לעניין זה גם ו"ע 14-12-20028 עניין אסתר מנו בהקשר של נכס שנחשב כדירת מגורים למרות שניטש).

#### פסק הדין בעניין איבגי

הלכה משמעותיות בסוגיית פיצול הדירות ניתנה על ידי בית המשפט העליון בעניין איבגי (ע"א 4088/09). פסק הדין עסק בעוררים אשר מכרו בית בן 3 קומות באשדוד. הבית נבנה על ידי העוררים מספר שנים קודם לכן והיה רשום במרשם המקרקעין כבית פרטי אחד. לאחר השלמת בנייתו, הושכר הבית במלואו לדיר יחיד אך כעבור שנה ביצעו הבעלים שינויים בנכס, והוסיפו מתקנים משמעותיים לכל קומה - מטבח בקומה הראשונה; מטבחון, מקלחת ושירותים במרתף, פתחו כניסה חיצונית נוספת לשתיים מהקומות ועוד. לאחר השיפוצים שלושת הקומות הושכרו לשלושה דיירים שונים.

שאינה כוללת מטבח שמיש, מקלחת, שירותים וכניסה נפרדת לא תוכר כ"דירת מגורים".

2. קיומן וחיבורן של תשתיות הכרחיות לדירה – עוד נקבע בפסיקה כי על מנת שיחידה תסווג כ"דירת מגורים" עצמאית עליה להיות מחוברת לתשתיות של מים, חשמל, גז וכדומה.

3. תוכניות הבינוי והסביבה של הדירה - אשר מאפשרות קיומו של אורך חיים סביר ומקובל לדירי הנכס.

4. אופן רישומה של הדירה – [ברשומון מס מס' 138](#) הדגשנו את חשיבות מבחן זה בעקבות הפסיקה האחרונה בעניין גיא ושטיין על נסיבותיהם (השונות)

5. מבחן כלל הנסיבות – בחינה עובדתית של הנסיבות הספציפיות הרלוונטיות לנכס הנבחן, המובילה למסקנה האובייקטיבית כי מדובר ב"דירת מגורים" כהגדרתה בחוק. וכפי שהסביר זאת כבוד הנשיא ברק (כתוארו דאז) בעניין שכנר (ע"א 2170/03):

"בבחינת המבחן האובייקטיבי בדבר "פוטנציאל ממשי להשתמש בדירה למגורים", יש לבדוק כל מקרה לגופו על פי כלל נסיבותיו. כל נכס ונסיבותיו הוא. הנסיבות הרלבנטיות מגוונות ורבות. ובכללן, אופי הנכס ומתקניו הפנימיים, תוכניות הבינוי של הנכס והסביבה של הנכס הרלבנטי. גם מועד הבנייה של הנכס הוא נסיבה שצריכה להילקח בחשבון בין יתר הנסיבות ואין לצפות כי

**רווח כלכלי** ועל כן הם אינם יכולים לטעון כי מדובר בנכס אחד בשלב המכירה על מנת ליהנות מהפטור ממס שבח. בנסיבות אלו קבע בית המשפט העליון כי אין לייחס חשיבות לרישומה של היחידה בטאבו כיחידה אחת.

### פסק דין גרינברג

**בעניין גרינברג (ו"ע 20394-12-18)** שניתן בחודש מאי השנה, דנה ועדת הערר של חיפה בסיטואציה הפוכה בה דווקא העוררים הם אלו שטענו כי נכס שמכרו כלל שתי יחידות מגורים נפרדות ועצמאיות הכוללות כל אחת את המתקנים הנדרשים לסיווג כדירת מגורים עצמאית לפי החוק. בהתאם לעמדתם הם ביקשו לבצע תחשיב מס שבח לינארי מוטב נפרד לכל אחת מהיחידות, אשר נרכשו לפני שנת 2014. מיסוי מקרקעין דחו את טענתם וראו את העסקה כמכירה של דירת מגורים אחת בהתאם לסיווג היחידה בטאבו ועל כן ביצעו תחשיב מס שבח מאוחד על מלוא סכום תמורת המכירה.

**ועדת הערר** בראשותה של כבוד השופטת **וינשטיין** צידדה גם במקרה זה בעמדת רשות המיסים וקבעה שעל אף ששתי היחידות היו מופרדות ובעלות גישה נפרדת בפועל הן היו יחידה כלכלית אחת, כפי שאף נקבע בטאבו. וכך קבעה השופטת ביחס למבחני ההגדרה ל"דירת מגורים": **(א) מבחן השימוש** – לא הוכח שימוש עצמאי ונפרד בכל אחת מהיחידות. **(ב) מבחן הייעוד** – היחידה העורפית לא כללה מטבח ומקלחת נאותה, ולכן ברור הוא כי מי שהתגורר בה נדרש לבצע פעולות מסוימות ביחידה המרכזית, ובכך

במועד המכירה ביקשו המערערים פטור ממס שבח בגין תמורת העסקה במלואה כמכירה של דירה יחידה. מיסוי מקרקעין ראו את העסקה כמכירה של שלוש דירות נפרדות והכירו בפטור ממס שבח רק בגין מכירת הדירה הגדולה מבין השלוש.

בית המשפט העליון קיבל את עמדת מיסוי מקרקעין כי נמכרו שלוש דירות נפרדות במסגרת העסקה ולכן ניתן לעשות שימוש בפטור רק עבור אחת הדירות (נזכיר כי קודם לתיקון 76 לחוק שנכנס לתוקף ביום 1.1.2014, ניתן היה ליהנות מפטור ממס שבח במכירת דירה אחת ל ארבע שנים, גם אם המוכר היה הבעלים של יותר מדירת מגורים אחת במועד המכירה).

בנימוקים לפסק הדין, החיל כבוד השופט ג'ובראן את המבחנים הקבועים בחלק הרביעי של ההגדרה ל"דירת מגורים" בחוק וקבע כי הן מבחן השימוש בפועל והן מבחן טיב הנכס מצביעים על כך שבמועד המכירה, הנכס כלל שלוש דירות לעניין החוק, על אף שבטאבו רשום הנכס כדירת מגורים אחת: **(א) מבחן השימוש** – כל אחת מהקומות תפקדה בפועל כיחידת דיור נפרדת והושכרה למשפחה אחרת. הנכס נמכר בכפוף להסכמי השכירות; **(ב) מבחן הייעוד (המבחן האובייקטיבי)** – כל אחת מהקומות כללה את המתקנים הנדרשים לקיומה כיחידת מגורים עצמאית ונפרדת- חיבור למים וחשמל, שירותים ומטבח. הנכס אף שופץ במיוחד לשם כך. השופט הבהיר כי המערערים בחרו לבצע תיקונים והשלמות בנכס על מנת לפצלו לשלוש דירות נפרדות **כדי לייצר לעצמם**

נשמח לסייע בשאלות והבהרות נוספות: עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי, עו"ד דנה הלר, 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.

מהוות שתי יחידות אלו יחידה אחת. השופטת הדגישה לעניין זה כי לא מספיק להראות שהיחידה העורפית הופרדה מהיחידה המרכזית וכי קיימת לה דלת כניסה נפרדת – עליה לכלול את כל המתקנים הנדרשים כדי להתקיים באופן מספק ועצמאי.

### סיכום ומסקנות

פסק הדין בעניין גרינברג הינו נדבך נוסף בשרשרת ארוכה של פסיקות של ועדות הערר ובית המשפט העליון בהן נדרשו לפרש וליישם את ההגדרה ל"דירת מגורים" הקבועה בחוק. הבחינה שנעשתה הייתה של השימוש בפועל בנכס הנמכר במועד המכירה (מבחן השימוש) ובמקביל סקירה פרטנית של מתקני הנכס הנמכר במועד המכירה והאם הללו אפשרו שימוש עצמאי ונפרד בנכס כדירת מגורים (מבחן הייעוד האובייקטיבי). לאופן רישום הנכס במרשם המקרקעין ניתן משקל מועט אם בכלל בהכרעה וזאת בניגוד למצב בו נטען למשל כי נכס אשר אינו רשום כדירה מהווה בפועל דירת מגורים בניגוד לדין וללא היתר (למשל מחסן). היות שהבחינה היא עובדתית ונטל ההוכחה על המוכר, רצוי לדווח על הנכס לפי מצבו בפועל. במקרים מסוימים ניתן לשקול לבצע התאמות נדרשות בנכס המפוצל על מנת להשיבו למצבו המקורי טרם ביצוע המכירה. יש לזכור לעניין זה כי רשויות המס מגיעות פעמים רבות לנכסים על מנת לבדוק את המצב בפועל בעצמן.