

חברים יקרים:

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

בנובמבר 2013. המשיבים לא הצהירו בדיווח זה כי מדובר ב"דירה יחידה" הנהנית מהקלות מס או כי בכוונתם למכור את הדירה בדוסטרובסקי כדי שזו תיחשב כדירה יחידה.

השלמת הפרויקט התארכה זמן ממושך (נכון למועד הגשת הערר לוועדה, טרם הסתיימה בנייתו). בחודש מאי 2018, בחלוף חמש שנים מיום רכישת הדירה בתל אביב, מכרו המשיבים את הדירה בדוסטרובסקי ומיד לאחר מכן רכשו דירה אחרת בירושלים, ברחוב אלדד. בהמשך לכך, בחודש נובמבר 2018 הגישו המשיבים בקשר לדירה בתל אביב בקשה לתיקון השומה על סמך הוראת סעיף 85 לחוק, ובה ביקשו להחיל על רכישת הדירה את הוראת סעיף 9(א1)(א)(2) לחוק, הקובעת מדרגות מס המקלות עם נישום, במקרים המנויים בו. בקשת המשיבים נדחתה מפני שחלף המועד לתיקון השומה לפי הוראת סעיף 85 לחוק, העומד על 4 שנים ממועד שאושרה שומתו העצמית של הנישום, וכי לא נמצאה הצדקה להארכת המועד לפי הוראת סעיף 107 לחוק, המעניק למערער סמכות להאריך כל מועד שנקבע בחוק.

דין והכרעה: בית המשפט העליון בראשות כב' השופט ד. מינץ דחה את הערעור שהגיש מנהל מיסוי מקרקעין וקבע כי המחוקק היה ער במסגרת סעיף 9(א1)(א)(2) לחוק לכך שמסגרת הזמן הקשיחה (24 חודשים) מאז נרכשה הדירה, שבה ניתנת לרוכש דירת מגורים הזדמנות למכור את דירתו הנוספת ולזכות בהקלה במס הרכישה, אינה נותנת בהכרח מענה מספק במקרה של רכישת דירה מקבלן.

סוגיות פרקטיות במיסוי דירות מגורים על רקע פסיקת בית המשפט העליון וועדות הערר

פתח דבר

רשומון זה יעסוק בשלושה פסקי דין חשובים ומשמעותיים שפורסמו בחודשים האחרונים – האחד **בעניין מלכיאור**, העוסק בפרשנות החבות במס רכישה על רקע דחייה במסירת דירת המגורים החלופית מקבלן, השני **בעניין גבע**, ניתן על ידי ועדת הערר שליד בית המשפט המחוזי בתל אביב והשלישי, הערעור על פסק דינה של אותה ועדת ערר **בעניין שטיין**, על ידי בית המשפט העליון. שני פסקי הדין האחרונים עוסקים בפטור ובהטבות המס למוכרי "דירות מגורים" במסגרת חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "החוק"). **עניין גבע** מרחיב את גדר הטבות המס, **עניין שטיין** מצמצם את תחולתן.

פסק דין מלכיאור (ע"א 2142/21)

עובדות פסק הדין: המשיבים היו בעלי דירת מגורים ברחוב דוסטרובסקי בירושלים בה התגוררו מאז שנות השמונים של המאה הקודמת ועד לשנת 2018 (להלן: "הדירה בדוסטרובסקי"). בחודש אפריל 2013 קיבלו המשיבים במתנה זכויות בדירה בפרויקט "מגדלי הצעירים" בתל אביב (להלן: "הדירה בתל אביב" ו-"הפרויקט", בהתאמה), מבנם אשר רכש את הדירה בשנת 2010 יחד עם בת זוגו, כחלק מקבוצת רכישה. המשיבים דיווחו על העסקה למערער, וצירפו לדיווח שומה עצמית אשר אושרה

מהחלופות המנויות בו וללא קשר למגבלת הזמנים הקבועה בסעיף 85 לחוק.

כמו כן, בית המשפט העליון שולל את טענת מנהל מיסוי מקרקעין כי ניתן לומר שדרישת ההצהרה מראש שבאה לידי ביטוי בטופס הדיוח, שואבת את כוחה מן החוק, ולו מן הטעם שבהוראת סעיף 112(א) לחוק נקבע כי "המנהל רשאי לקבוע את הטפסים הדרושים לביצוע חוק זה; קבע המנהל טפסים כאמור לא ישתמש אדם אלא בהם". לדידו של בית המשפט העליון לא ניתן לקרוא לתוך סעיף זה את אשר אין בו. על פי הסעיף האמור, על הנישום לעשות שימוש בטפסים שקבע המערער, ואין הוא רשאי לעשות שימוש בטופס אחר (ע"א 707/85). ברם, אין משמעות הדבר כי הנחיות למילוי טופס עשויות לגבור על הוראת חוק מפורשת. יתר על כן, לא רק שלא כל השמטה של פרט מסוים מטופס ההצהרה משמעותה כי ההצהרה לא הייתה נכונה (ע"א 2/80), אלא שאם הטופס "דורש" הצהרה על מצב דברים עתידי, אין משמעות הדבר כי בהיעדר הצהרה נשמטת ההקלה המהותית שנישום זכאי לה - אם התקיים מצב הדברים האמור - מכוח החוק. בפרט, במצב דברים אשר בו לאחר מספר שנים התקיימו נסיבות המצדיקות מתן פטור בדיעבד, ולא במצב דברים שבו התברר שהנישום נמנע מלדווח על פרט מסוים שהיה שריר וקיים במועד ההצהרה.

בהקשר דומה מדגיש בית המשפט העליון כי העובדה שמנהל מיסוי מקרקעין הנהיג הסדר מובנה לקבלת ההטבה הקבועה בחוק, המאפשר הצהרה מראש לגבי כוונת הנישום כי יתקיימו במועד עתידי הנסיבות המזכות בקבלת הקלה, אין משמעותה כי ההסדר

האפשרות למכור את הדירה הנוספת ובכך להביא לחישוב מס הרכישה כ"דירה יחידה", מותנית בכך שאכן יש בידי הרוכש אפשרות להתגורר בדירת המגורים שרכש מהקבלן. לפיכך, נוספו כאמור החלופות המאפשרות להכיר במכירת הדירה הנוספת ככזו המזכה את רוכש הדירה בהקלה במס רכישה - חלופה המתייחסת למועד שנקבע בהסכם לעניין קבלת החזקה בדירה (החלופה השלישית), ובמקרים שבהם חל עיכוב בלתי צפוי נוסף שלא היה בשליטת הרוכש, חלופה המתייחסת למועד קבלת החזקה בפועל כמועד ממנו יש למנות 12 חודשים במהלכם ניתנת הזדמנות למכירת הדירה הנוספת (החלופה הרביעית).

על רקע האמור מגיע בית המשפט העליון למסקנה כי יש לדחות את עמדת מנהל מיסוי מקרקעין, לפיה ההקלה בתשלום מס רכישה בגין רכישת דירה מקבלן, כאשר חל עיכוב שאינו בשליטת הרוכש במסירת החזקה בדירה, כפופה למגבלת הזמן הקבועה בסעיף 85 לחוק לעניין "תיקון שומה". המחוקק "פרץ" בכוונת מכוון את מסגרת התקופה המאפשרת את מכירת הדירה הנוספת לצורך הכרה בדירה שנרכשה מקבלן כ"דירה יחידה", והרחיבה אל מעבר ל-24 החודשים הנמנים מיום הרכישה. אדרבה, אין מדובר אפוא ב"תיקון שומה" לפי סעיף 85 לחוק, כי אם במעין מודל דו-שלבי לפי הוראת סעיף 9 לחוק המאפשרת להכיר בדיעבד ברכישת הדירה מקבלן כדירה יחידה, בנסיבות האמורות בו. על פי הוראת הסעיף, שומת המס אינה יכולה להיות סופית ומחלטת עד תום המועד הרלוונטי לפי כל אחת

ובמילים אחרות, פטור דירה יחידה הינו פטור הנבחן והמיוחס במלואו למוכר ולא לדירה הנמכרת.

עובדות פסק הדין: הנישומים העוררים היו בעלים במשותף של דירת מגורים בתל אביב (50% כל אחד) אשר היוותה, עבור כל אחד מהם, את דירתו היחידה. העוררים מכרו את מלוא זכויותיהם בדירה בתמורה לסך כולל של 10 מיליון ₪ - 5 מיליון ₪ לכל מוכר. בגין מכירת זכויותיהם בדירה, ביקשו העוררים בשמותיהם בעצמיות למנהל מיסוי מקרקעין, להחיל את מלוא תקרת פטור דירה יחידה (אשר עמדה על סך של 4,522,000 ₪ נכון למועד המכירה של הדירה), בגין התמורה המיוחסת לכל אחד מהם בנפרד.

מנהל מיסוי מקרקעין דחה את שומותיהם העצמיות של העוררים והכיר לכל אחד מהם רק במחצית תקרת הפטור. זאת, בטענה כי תקרת הפטור מחושבת לפי דירה ולא לפי מוכר.

השאלה המשפטית: כפי שנוסחה על ידי כב' השופטת סרוסי אשר עמדה בראש ועדת הערר בפתח פסק דינה: "האם סכום התקרה הנ"ל (הקבוע בסעיף 49א(1) הח"מ) מתייחס לדירה בכללותה, כך שהפטור יינתן פעם אחת בלבד ללא קשר למספר המוכרים; או שמא סכום התקרה מתייחס למוכר, והוא יינתן במלואו לכל מוכר ומוכר?"

דין והכרעה: בפתח דבריה ציטטה השופטת סרוסי את סעיף תקרת הפטור שהתווסף לחוק במסגרת תיקון 76 לחוק (התיקון לחוק נעשה במסגרת סעיף 43 לחוק לשינוי סדרי עדיפויות לאומיים (תיקוני

האמור ממצה את מנעד האפשרויות שעל פיהן ניתן לקבל את ההקלה הקבועה בחוק, ואין משמעות הדבר כי נישום שלא עשה כן, שומת המס שהוצאה לו הופכת לסופית טרם חלפה התקופה שבה הוא רשאי למכור את דירתו הנוספת על מנת לזכות להקלה, ומתאיין ההסדר הדו-שלבי אותו מנחה החוק.

בשולי הדברים ולמעלה מן הצורך בית המשפט העליון מאשר כי הנסיבות שהוצגו בפניו מהוות בכל מקרה "סיבה מספקת" להאריך את מכסת ארבע השנים בסעיף 85 לחוק מכוח הוראת סעיף 107 לחוק ועל רקע פסיקת בית המשפט העליון בעניין ריך (ע"א 9817/17).

סוף דבר: כשלעצמנו אנו סבורים כי יש להצר על כך שמנהל מיסוי מקרקעין ערער בכלל על פסק דינה של ועדת הערר וטוב עשה בית המשפט העליון כאשר דחה את עמדתו אשר אינה עולה בקנה אחד אפוא עם לשון החקיקה ועם תכלית החקיקה, ועם כל הכבוד לטפסים ולהסדר שקבע מנהל מיסוי מקרקעין בעניין.

פסק דין גבע (ו"ע 59018-11-21)

פתח דבר: בעניין גבע ועל רקע פסיקת הועדה בעניין מירה אריאל (16-01-44028), ניתנה לראשונה פסיקה מהותית של ערכאה שיפוטית אשר מבהירה באופן שאינו משתמע לשתי פנים כי בייחוס תקרת הפטור הקבועה בסעיף 49א(1) לחוק (להלן: "סעיף תקרת הפטור") למוכר המבקש ליהנות מסעיף הפטור למוכר דירה יחידה הקבוע בסעיף 49ב(2) לחוק (להלן: "פטור דירה יחידה"), זכאי כל מוכר למלוא תקרת הפטור גם כאשר מדובר במכירה במשותף של דירת יוקרה על ידי מספר מוכרים.

לחוק מחושבת לפי מוכר ולא לפי הדירה מתחזקת עוד נוכח ההיסטוריה החקיקתית, הן של החוק בכללותו והן של פטור הדירה היחידה.

כך, מזכירה השופטת כי במסגרת תיקון 55 לחוק המחוקק מצא לנכון להבהיר כי הסכומים שנקבעו בסעיף 49א(1) לחוק נקבעו ביחס לדירה ולא ביחס למוכר. דברים אלו יפים גם ביחס לסעיף 48ג(ג) לחוק, שעיסוקו בהפקעה. זאת לעומת תיקון 76, במסגרתו בחר המחוקק שלא לחזור על אותם מונחים והבהרות. עוד מוסיפה כב' השופטת סרוסי כי בכל הנוגע להיסטוריה החקיקתית של סעיף פטור דירה יחידה עצמו, בנוסחים קודמים של החוק ניתנה התייחסות מפורשת למקרה שבו הדירה מוחזקת על ידי כמה שותפים או שרק חלק מהדירה נמכר, ואילו בנוסח העדכני של סעיף הפטור התייחסות זו נשמטה.

בהיבט תכלית החקיקה סבורה כב' השופטת סרוסי כי על מנת להבין את תכליתו של סעיף תקרת הפטור נדרש להבין תחילה את התכלית הספציפית של פטור דירה יחידה ביחס לתכליתה הכללית של החובה לשלם מס שבח במסגרת החוק. בכל הנוגע לתכלית מס השבח ציינה כב' השופטת סרוסי כי תכליתו העיקרית הינה תקצוב הקופה הציבורית ואילו המטרות נלוות לה הן צמצום פערים והכוונת התנהגות שוק הנדל"ן. ההנחה היא כי בכל הנוגע להכוונת שוק הנדל"ן, מס שבח גבוה יביא לצמצום היצע הדירות וכן לצמצום הביקוש, מנגד שיעור מס שבח נמוך יביא להגדלת ההיצע והביקוש. עם זאת, מבהירה השופטת, כי ביחס לדירת המגורים הנישום כללי המשחק שונים שכן לדבריה: "**ההצדקה לגביית**

חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנים 2013 ו-2014), התשע"ג-2013, ס"ח 154) (להלן: "**תיקון 76**"), הקובע כדלקמן: "**על אף האמור בסעיף 49ב [שעוסק בפטור ממס שבח במכירת דירת מגורים מזכה - י"ס], עלה סכום שווי המכירה על 4,500,000 שקלים חדשים (בסעיף קטן זה - סכום התקרה), יהיה המוכר זכאי לפטור ממס על חלק השווי שעד סכום התקרה, ויראו את סכום ההפרש שבין שווי המכירה לסכום התקרה כדמי מכר של זכות אחרת בדירת מגורים מזכה החייבת במס אשר שווי רכישתה הוא חלק יחסי משווי הרכישה של הזכות כולה, כיחס חלק שווי המכירה המתייחס לזכות זו למלוא שווי המכירה, ובהתאם לכך ייוחסו גם הניכויים והתוספות;...". בבחינה את לשון החוק, מציינת כב' השופטת סרוסי כי מנוסחו של הסעיף היא סבורה שכוונת המחוקק הייתה שתקרת הפטור תעמוד למוכר ולא לדירה ובלשונה: "**בחוק נקבע כי "עלה סכום שווי המכירה על ... יהיה המוכר זכאי..."** ניתן להיווכח כי לשון החוק נוקטת במילים "**שווי מכירה**", שמתייחסת ל**מוכר** — ולא לשווי הדירה כשלעצמה. אילו היה מדובר בפטור שמתייחס אך ורק לדירה בכללותה, היה מצופה כי נוסח הסעיף יהיה "**עלה סכום שווי הדירה על....**". עוד מציינת השופטת כי כאשר מעוניין המחוקק להצמיד את תקרת הפטור לדירה ולא למוכר נקבע בסעיפים הרלוונטיים כי התקרה תחושב ביחס ל"שווי הדירה". כך למשל נעשה בסעיפים 49א(1) ו-49א(1) לחוק הקובעים את תקרת הפטור כאשר נמכרת דירה יחד עם זכויות בניה לא מנוצלות. השופטת מציינת כי מסקנתה האמורה, שתקרת הפטור בסעיף 49א(1)**

טענה זו נדחתה על ידי השופטת שקבעה שעל אף שמדובר בהוראות שנחקקו במקביל (הוספת מדרגות מס הרכישה לדירות יוקרה שנעשתה במקביל לתיקון 76), הרי שאין משתמע מכך שחלים לגבי שני התיקונים אותם הכללים ובפרט שמס שבח ומס רכישה מהווים שני סוגי מס שונים עם תכליות נפרדות. ובלשון השופטת: "כמו כן, כאמור לעיל, מדובר בשני סוגי מס שונים, בעלי תכליות ואיזונים שונים. בעוד שמס הרכישה חל על הנכס עצמו – הוא זה שממוסה ורק לאחר מכן חבות המס מתחלקת בין מספר המוכרים, מס השבח, לרבות הפטור הגלום בו, חל על המוכר מבחינה מהותית, אין כל הצדקה למסות את הדירה כשלעצמה, חלף מיסוי המוכר, מלבד העשרת קופת המדינה על ידי צמצום הפטור וכן משיקולים של פשטות ויעילות. ברם, במקרה שכזה, לשון החוק צריכה להיות ברורה ומפורשת."

סוף דבר: ועדת הערר בראשות כב' השופטת סרוסי קיבלה את עמדת העוררים וסיכמה את פסק דינה בדברים הבאים: "אני סבורה כי יש צדק בדברים אלו. המשיב לא העלה כל נימוק מניח את הדעת המסביר מדוע שני אנשים שמתגוררים בדירה בשווי עשרה מיליון ש"ח ישלמו, כל אחד, מס גבוה יותר מאשר אדם אחד שמתגורר בדירה בשווי חמישה מיליון ש"ח. בדומה להערתנו בעניין מלכיאר טוב יעשה מנהל מיסוי מקרקעין אם יקבל ויאמץ את פסק דינה של ועדת הערר הנכבדה. לשון החוק ועמדת ועדת הערר הינה ברורה ומבוססת היטב בדיון. אם ברצונה של רשות המיסים לשנות את הסטטוס המשפטי האמור, עליה לעשות זאת בדרך

המס פוחתת, כאשר מדובר בדירתו היחידה של הנישום, המשמשת גם למגוריו. במקרים שכאלו, לא מדובר בנכס להשקעה אלא בביתו של הנישום, אשר ראוי להעניק לו הסדר שונה מבחינה סוציאלית-חברתית. ואכן, עוד מראשיתו של חוק מיסוי מקרקעין (וראו סעיף 49 לנוסח המקורי), ועוד קודם לבעיית היצע הדירות בשוק הנדל"ן, ניתן פטור ממס שבח לדירות מסוג זה."

על בסיס התכלית הסוציאלית האמורה אף ניתן להבין את סעיף תקרת הפטור שהתווסף בתיקון 76 לחוק- "המחוקק התכוון להגביל את הפטור הסוציאלי לבעלי מסוגלות כלכלית, כך שכשהם מוכרים את דירתם, הפטור ממס השבח יהיה מוגבל אך לשווי של דירה "רגילה". כך, בעל דירה ששוויה מיליונים רבים לא זכאי ולא זקוק לפטור על מלוא שווי הדירה על מנת לעבור ולשפר דיוור, ומיסוי החלק העודף על סכום התקרה לא פוגע בבסיס הנכס המהותי שלו. אין כל היגיון להעניק פטור סוציאלי על אותו חלק מדירה המהווה "מותרות", ואל לה למדינה לסבסד מי שאינו ראוי לכך." לאור האמור מגיעה ועדת הערר למסקנה שאין הבדל אמיתי לעניין תכליתו הסוציאלית של הפטור בין שני בני אדם המחזיקים יחדיו דירת יוקרה לאדם יחיד המחזיק לבדו דירת מגורים ממוצעת. על כן, לדידה, גם בהיבט התכליתי ראוי לפרש את סעיף תקרת הפטור ככזה אשר תחולתו היא ביחס למוכר ולא לדירה.

בין לבין דחתה כב' השופטת את טענת מנהל מיסוי מקרקעין כי אמורה להיות הלימה בין הוראות פטור דירה יחידה לעניין מס שבח לאלו הקבועות לעניין מס רכישה, שם ניתנות הטבות המס לדירה ולא למוכר.

כב' השופט ה. קירש). מנהל מיסוי מקרקעין סרב לקבל את עמדת ועדת הערר והגיש ערעור לבית המשפט העליון. על כך להלן:

עובדות פסק הדין: הנישומים רכשו את הנכס בשנת 1992. הנכס הוגדר כ"דירת מגורים" בהסכם הרכישה, בתשריט הבית המשותף ובלשכת רישום המקרקעין. הנכס אף שימש למגורים במשך עשרות שנים, סווג בהתאם לצרכי ארנונה בעירייה והיו קיימים בו כל אותם המתקנים הדרושים כרגיל למגורים. הנישומים הגישו דיווח למנהל מיסוי מקרקעין על רכישת דירת מגורים. הדיווח התקבל והמס שולם בהתאם. לאחר 20 שנה, כאשר החליט העורר למכור את הנכס, גילה רוכש פוטנציאלי את היתר הבניה ההיסטורי משנת 1945 שקבע שייעוד הנכס היה לגראז', מחסן, חדר הסקה ושהנכס מעולם לא אושר כדירת מגורים. בקשות שהגישו הנישומים לעירייה לתיקון יעוד הנכס לדירת מגורים נדחו, אך העירייה לא שינתה את סיווג הנכס לצרכי ארנונה ולא נקטה נגד הנישומים בדרישה או בצעדים להסדרת השימוש בנכס בהתאם לייעודו. בחודש נובמבר 2015 מכרו הנישומים את הנכס וביקשו לסווגו כ"דירת מגורים מזכה" לצרכי הטבה הלינארית במכירתו. מנהל מיסוי מקרקעין דחה את הדיווח וסירב להכיר בנכס כ"דירת מגורים".

השאלה המשפטית: השאלה המשפטית, כפי שהוצגה על ידי כב' השופט י. כשר בפתח פסק דינו הייתה: "מהו דינו, לעניין הפטור המוענק בחוק מיסוי מקרקעין לדירת מגורים מזכה, של נכס, שיש בו את המתקנים הנדרשים לשימוש לדירת מגורים ומשמש בפועל לדירת מגורים, אולם השימוש

המלך והיא בצורת פנייה אל המחוקק לשם שינוי חקיקה מסודר.

עוד נציין כי פסק הדין פותח דלת לנישומים שנפגעו בעבר מהפרשנות המצמצמת של רשות המיסים את תקרת הפטור, לפנות לתיקון שומות מכוח סעיף 85 לחוק אשר הוזכר לעיל.

פסק דין שטיין (ע"א 1073/20)

פתח דבר: אחרון חביב הוא פסק דינו של בית המשפט העליון בעניין שטיין. פסק הדין מהווה חוליה אחרונה ואולי סופית במחלוקת משפטית הפוגשת נישומים רבים בשנים האחרונות הפונים למנהל מיסוי מקרקעין בבקשה ליהנות מהטבות במכירתן של דירות המשמשות אותם בפועל כדירות מגורים ונדחים על בסיס טענות של שימוש שלא כדין בנכס למגורים בשל פגמים תכנוניים ובראשם ייעוד לפי היתר שאינו למגורים.

במסגרת [רשומון מס' 138](#), דנו בהרחבה בפסיקת ועדות הערר הן בעניין שטיין והן בעניין גיא שקדם לו. הכלל שנקבע על ידי ועדות הערר בתיקים הללו התבסס על העקרון לפיו "לא יהא החוטא נשכר". קרי, ועדות הערר קבעו כי במקרים בהם רשויות התיכנון והעירייה ראו בשימוש בפועל של הנכס למגורים כעבירה ופעלו כנגד הנישומים, הרי שהנכס לא יסווג כ"דירת מגורים". ברם, במקרים בהם הנישומים היו תמי לב והרשויות קיבלו את השימוש בפועל ולא פעלו לאכיפה של היתר הבניה מול הנישומים – יכיר גם מנהל מיסוי מקרקעין בנכס כ"דירת מגורים".

על בסיס הכלל האמור התקבל הערר שהגישו הנישומים בעניין שטיין (על אף עמדתו החולקת של

שלא לפי דין בדירה, לא זו בלבד שהייתה צריכה לקבל ביטוי מפורש בהוראת הסעיף, אלא שנחזית כבלתי סבירה. הרי לא ייתכן שכל מקום בו יבחר אדם לעשות שימוש פיזי למגורים יוכר כ"דירת מגורים", לצרכי החוק.

כלומר, מסקנת השופט כשר, מעין בלשון החוק ובחינת ההיסטוריה החקיקתית של ההגדרה היא שלא ניתן להסיק מהם כי החוק כשלעצמו כולל גם סיטואציות של שימוש בנכס שלא כדין, במסגרת ההגדרה ל"דירת מגורים".

אשר לתכלית החקיקה ובדומה לפסק דינה של ועדת הערר בעניין גבע, מציין כב' השופט כשר את התכלית הסוציאלית של הפטורים והטבות המס הניתנות לדירת מגורים. הנישומים מסתמכים על תכלית סוציאלית זו כאשר הם טוענים שמבחן השימוש בפועל גובר על שאלת ייעוד הנכס. עם זאת, לדידו של השופט, למול התכלית הסוציאלית הספציפית עומדת בבסיס ההגדרה ל"דירת מגורים", התכלית הציבורית הכללית, הגלומה בשמירה על שלטון החוק ובאי תימרוצם של אלו הפוגעים בו. על כן, יש לראות בהגדרה ל"דירת מגורים" הזכאית להטבות בחוק, ככוללת מכללא גם את התנאי לשימוש כדין. ובלשונו של השופט: "יש לפרש את ההגדרה כמתייחסת לשימוש למגורים כדין, קרי - לשימוש התואם את ייעוד הנכס כפי שהוא לפי דיני

התכנון והבנייה, ולרבות כקבוע בהיתר הבניה" ואולם, בסיכום הניתוח המשפטי שהציג, נמנע כב' השופט מלקבוע מסמרות ולחרוץ דין גורף בסוגיה לפיו כל שימוש שאינו כדין ישלול מניה וביה את סיווג הנכס כדירת מגורים לצרכי החוק. במקום זאת,

למגורים אינו מותר לפי ייעודו של הנכס על פי דיני התכנון והבנייה?"

דין והכרעה: "דירת מגורים" מוגדרת בסעיף 1 לחוק, 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 לענין מס הכנסה; בהתבסס על ההגדרה הנ"ל קבע השופט כשר כי לאור המבחן החלופי - שימוש פיזי לעומת שימוש בהתאם לייעוד, הרי שניתן לומר שלשונית ההגדרה ל"דירת מגורים" סובלת את שני הפירושים - זה שהוצג על ידי הנישומים וזה שהוצג על ידי מנהל מיסוי מקרקעין. שכן, לדידם של הנישומים, ברגע שיש שימוש בפועל ("משמשת למגורים") הרי שאין חשיבות לסוגיית הייעוד, הכלולה בחלופה "מיועדת למגורים לפי טיבה". מנגד, לדידו של מנהל מיסוי מקרקעין, בשני המקרים - הן השימוש הפיזי והן ההתאמה האובייקטיבית לשימוש למגורים, אינם כוללים שימוש שלא כדין וללא היתר. לאור האמור, המשיך השופט וקבע כי בחינה של ההיסטוריה החקיקתית של ההגדרה מובילה בהכרח למסקנה כי כוונת המחוקק, בהוסיפו את החלופה של "מיועדת למגורים לפי טיבה" להגדרה במסגרת תיקון מס' 8 לחוק משנת 1980, לא הייתה להפוך את שאלת השימוש בנכס למטרת מגורים בהתאם לייעודו לחלופה אפשרית לעומת השימוש בנכס למגורים בפועל. לדידו, מדובר בתיקון שנועד להרחיב את הגדרת דירת מגורים מעבר לשימוש הפיזי בלבד, אך שאלת חוקיות השימוש כלל לא הייתה חלק ממנו. כל פרשנות אחרת, המובילה להכשרת החלופה לשימוש

הנישומים שילמו מס רכישה בהתאם למתחייב ברכישת "דירת מגורים"; **שישית** קיימת טענה כי ניתן היה להכשיר את השימוש בדירה למגורים וזאת אף בלא צורך בעריכת שינויים בה או בניוד זכויות. לאור האמור קבע השופט **כשר** כי **"נסיבות אלו, במצטבר, יש בהן כדי לגבש את אותו חריג, שלגישתי אמור להיות נדיר, של הצדקה למתן הפטור ל-"דירת מגורים מזכה" למרות השימוש למגורים היה שלא כדין"**.

שני השופטים הנוספים במותב, הסכימו עם מסקנתו של כב' השופט **כשר**. כב' השופט **סולברג**, ראה לנכון להוסיף את הסתמכות הנישומים כנימוק משמעותי נוסף להכרה בעניין שטיין כחריג לכלל הסיווג בהתאם לייעוד, בדגש בין היתר על הסתמכותם על עמדת רשויות המס הקודמת וסיווגו של הנכס כדירת מגורים לעניין מס רכישה. כב' השופט **סולברג** אף ציין לעניין זה את פסק הדין בעניין **אי התכלת** (ע"א 2273/03) והוראת הביצוע 5/2010 שפורסמה לאחריו, אשר נקבע במסגרתה כי דירות נופש ביעודן, יוכרו כדירות מגורים בעת מכירתן, לעניין הטבות המס ופטורים מכוח החוק, אם סווגו ככאלה בעת הרכישה.

סוף דבר: ההלכה שהתקבלה בבית המשפט העליון בעניין שטיין הינה כי שימוש בנכס למגורים בפועל, שלא לפי ייעודו, לא יעמוד ככלל בהגדרה הקבועה בסעיף 1 לחוק ל"דירת מגורים" (זאת לעומת מקרים בהם נעשה בנכס שימוש לפי ייעודו, אך הנכס כולל גם חריגות בניה מסוימות שלא כדין). עם זאת, מדובר בכלל אשר ניתן לערער עליו במקרים חריגים ובכפוף לאינטרס ההסתמכות של הנישום, דוגמת המקרה

מתווה כב' השופט כי יש לערוך איזון בין התכליות המתחרות – התכלית הסוציאלית שבבסיס הטבות המס למוכרי "דירות מגורים", לעומת התכלית הכללית של השמירה על שלטון החוק, על מנת להכריע מהם אותם המקרים בהם נכס יוגדר כ"דירת מגורים", הגם שנעשה בו שימוש שאינו כדין. וכדבריו: **"מבלי לקבוע מסמרות, נראה שהשאלה המרכזית, לצורך מתן התשובה לשאלה שהצגנו לעיל, הינה האם אותו שימוש המנוגד לדין, נוגע ישירות ובאופן הדוק להיבט השימוש למגורים דווקא. כך, דומה שדירה שייעודה למגורים ושבוצעה בה חריגת בנייה, אפילו משמעותית, הכלל היא שניתן להכיר בה כ-"דירת מגורים" שהרי לא חריגת הבנייה היא שהקנתה לדירה את מעמדה כ-"דירת מגורים"**. לעומת זאת, בדירה שהשימוש בה למגורים הוא שמגלם את הפרת הדין, נראה כי התוצאה תהיה, למעט חריגים מיוחדים ונדירים, שלא ניתן לראות בה משום "דירת מגורים", שהרי הכרה בה ככזו יוצרת את הניגוד הבוטה לעקרון שלטון החוק ול-"פגיעה מהותית בתקנת הציבור".

על בסיס עקרונות אלו קבע השופט **כשר** שצירוף נסיבות שהתקיימו במקרה לפניו הופכים אותו לאחד מאותם חריגים לכלל, כמפורט להלן: **ראשית**, הנכס ממוקם באזור מגורים מובהק ומצוי בבניין המשמש למגורים; **שנית**, הנכס משמש בפועל למגורים במשך כ-70 שנה; **שלישית**, לא הועלתה כל טענה כנגד המשיבים על השימוש בנכס למגורים והם חויבו בתשלומי ארנונה לדירת מגורים; **רביעית**, יש ראיות לכך שהנישומים היו תמי לב ולא העלו על דעתם כי השימוש בנכס למגורים הינו שלא כדין; **חמישית**,

נשוא פסק הדין.

זאת ועוד, חשוב לציין את הערתו של השופט כשר בפס' 40 לפסק דינו אשר ראה לנכון להדגיש כי הכלל לפי מפר החוק לא ייחנה מהטבות מס הינו חד כיווני. קרי, אין בקביעה זו כדי להשליך על חבותו של מפר חוק במס, בגין אותן נסיבות. מסקנה אפשרית מדברים אלו הינה כי מי שפיצל דירת מגורים ללא היתר, לא יוכל לטעון בעת מכירת הדירה המפוצלת כי הוא זכאי לפטור בגין דירה יחידה. ובכל זאת פסיקת בית המשפט העליון אינה חפה מביקורת בעינינו וספק אם תסיים את הדיון המשפטי בסוגיה. בעיקר במקרים בהם קיים פער בין ייעודו המקורי של נכס לבין השימוש בפועל בו, הנמשך שנים וזוכה לגושפנקות שונות במרשמי הרשויות. קרי, סביר להניח כי נישומים יידרשו לפניה לועדות הערר להכרעה בכל תיק בו הוא מזהים את עניינם כחריג לכלל, שכן צפוי כי מנהל מיסוי מקרקעין ידבק מטבע הדברים בכלל הקשיח. זאת ועוד הלכה זו אף מקבעת ומנציחה את המצב הנוכחי (אשר תואר היטב במסגרת ועדת הערר) בו הרשויות הציבוריות השונות (העירייה, רשויות התכנון ורשות המיסים), מתנהלות באופן בלתי עקבי ולעיתים אף בסתירה האחת לשנייה ויוצרות חוסר ודאות ופגיעה באינטרס ההסתמכות של הנישומים. על מנת להגדיל את הודאות בקרב הנישומים ולהקטין את המחלוקות המשפטיות, טוב תעשה רשות המסים אם תוציא הוראת ביצוע אשר תפרט את הנסיבות בעטיין יחול לדידה החריג לכלל שנקבע במסגרת פסק הדין בעניין שטיין, כאשר עקרון ההסתמכות והתנהלותה בעבר בתיק הספציפי צריכות להנחות לדידנו את מדיניותה.

הוראת ביצוע דומה יצאה בעבר כאמור בהקשרן של דירות נופש.

נשמח לסייע בשאלות והבהרות נוספות: עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי, עו"ד דנה הלר, עו"ד אנה צברי, עו"ד שלומי שלו, עו"ד גרשון פינק ורו"ח אפי לבקוביץ, יועץ המשרד למיסוי ישראלי ומענקי קורונה. 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.