



הפטור ממס שבח במכירת דירה שיעודה התכנוני אינו למגורים מאת: עו"ד ד"ר שלומי קטלן

לאחרונה אנו עדים למדיניות חדשה של רשויות מיסוי מקרקעין ביחס לזכאות לפטור ממס שבח או הקלה ממס במכירת דירת מגורים לפיה על הנכס הנמכר להיות דירה לפי מבחן הייעוד התכנוני. לסוגיה זו השלכה ישירה לא רק לעניין הפטור לפי פרק חמישי-1 לחוק מיסוי מקרקעין, אלא גם לעניין חישוב לינארי לפי סעי' 48א(2) לחוק מיסוי מקרקעין, פטורים לעסקאות התחדשות עירונית לפי פרקים חמישי 4,5 לחוק, מניין מס' הדירות שבבעלות הנישום, החבות במס רכישה, וכן לעניין מיסוי דירות מפוצלות שלא בהיתר.

המחוקק לא הגדיר מהי "דירה", ומשך שנים מדיניות רשות המסים הייתה לתת למונח את הפירוש בלשון יום יום, שהיא באופן כללי יחידה בה ניתן להתגורר, דהיינו יש בה לפחות חדר למגורים, מטבח ושירותים.

במדיניות זו חל כרסום עוד לפני עשור לעניין דירות נופש. בשנת 2010 הביעה רשות המסים את עמדתה (ה"ב 5/2010) כי דירות נופש הן אינן בגדר "דירת המגורים", וכי במבחן של "דירת מגורים" יש לכלול גם את השימוש המותר בדירות על פי דין, ולא רק את השימוש בפועל. (עמדה זו אומצה כנראה בעקבות פס"ד אי התכלת, עע"מ 2273/03 שלא דן בהיבט מס שבח אלא בתו"ב).

עמדה זו לא תאמה את שנקבע בענין זוטא (ע"א 5764/95), לעניין מס שבח נקבע שם כי דירת נופש נחשבת לדירת מגורים (אך יואר כי פסק הדין בעניין זוטא לא התייחס לסיטואציה שבה השימוש שנעשה בדירת הנופש למגורים אינו חוקי לפי חוקי התו"ב, ור' גם ור' גם עמ"ש 90/87 בעניין אברבוד). אך בעניין מנדל עמ"ש 22/89, לעניין מס רכישה (ונוכחי כי ההגדרה למס רכישה היא סובייקטיבית ולא אובייקטיבית כמו לעניין מס שבח), נקבע כי נוכח העובדה שהעוררים התכוונו לגור בדירה רק חודשיים ורוב השנה הייתה הדירה אמורה להיות מושכרת לזמנים קצרים שאינם מגורים - לא תיחשב הדירה כ"דירת מגורים".

בהמשך הדרך ביום 21.1.2014 קבע בית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים בע"א 4299/11 עמירם גיצלטר ובע"א 1046/12 פרדריק חכים כי "דירת נופש" אינה נחשבת לדירת מגורים לעניין מס שבח ורכישה.

ונראה כי הישגים אלה הובילו את רשות המיסים להרחבת היריעה גם לעניין מיסוי דירות מגורים עירוניות. בפרשת עליזה גבאי (וע' 14-08-44579) נקבע כי לול שהוסב ליחידת דיור אינו בגדר "דירת מגורים", שכן אין פוטנציאל ממשי להשתמש בדירה למגורים לאורך זמן מאחר וזו נבנתה בניגוד להיתר הבניה.

בפרשת דוד גיא (רע' 17-34508 מיום 12.8.19) נרכש מחסן בשטח של 53 מטרים ברח' ביאליק בתל אביב. לימים הפך הבעלים את המחסן לשתי יחידות דיור. המוכר מכר את הנכס וביקש לראות בכך "דירת מגורים". ועדת הערר סירבה לראות בכך "דירת מגורים" שכן הדירה הנמכרת לא עמדה במבחן הייעוד התכנוני: הדירה נרכשה כמחסן, על פי היתר הבנייה מדובר בחדר כביסה, עיריית תל אביב אסרה על השימוש בדירה כמגורים ואף הגישה כתב אישום פלילי כנגד הבעלים. ועדת הערר שללה את הזכאות לפטור וזאת לאור העיקרון של אין "חוטא לא יצא נשכר".

בעניין שינל ומרינה שטיין (וע' 17-03-52894) שניתן ביום 19.11.2019, ועדת ערר הסכימה לראות בדירת מגורים דירת מגורים הגם שמבחן הייעוד התכנוני איננו מתקיים. מדובר היה בדירה בקומת הקרקע ברח' מגידו בתל אביב אשר נבנתה בקומה מפולשת, ועל פי היתר הבנייה המקורי היעוד הוא למחסן וחדר הסקה. הדירה נרכשה בשנת 1992, והרוכשות כלל לא ידעו שמדובר בדירה ללא היתר. שולם מס רכישה כדירת מגורים, שולמה ארנונה ואף בנסח הטאבו נרשם "דירה". הדירה הכילה את כל המתקנים הדרושים למגורים, ובני הזוג עשו שימוש למגורים בדירה למעלה מ-20 שנה. משבאו בני הזוג למכור את הדירה, גילה הרוכש בבדיקה שערך כי על פי היתר הבנייה ההיסטורי של הדירה משנת 1945 ייעוד הדירה היה למחסן וחדר הסקה - עובדה שלא הייתה ידועה כל השנים לבני הזוג. בביהמ"ש הוכח כי חרף היתר היסטורי זה, הדירה נרשמה בטאבו כדירת מגורים, כי העירייה גבתה כל השנים ארנונת מגורים בגין השימוש בדירה, ואף לא רשמה הערת אזהרה בטאבו על שימוש חורג, ולא הפעילה כל אמצעי אכיפה כנגד שימוש זה. בשל קיומו של היתר הבנייה ההיסטורי האמור, ביקשה רשות המסים לשלול מבני הזוג, לעת שמכרו את הדירה, את הטבת מס השבח המוקנית לדירת מגורים בעת מכירתה. בית המשפט המחוזי דחה בדעת רוב את עמדת רשות המסים, שלפיה כל פגם תכנוני מוציא את הנכס מהגדרת "דירת מגורים". ביהמ"ש נדרש הפעם לאבחן בין מקרה זה לבין המקרה שנידון לאחרונה בפסק דין דוד גיא לעיל.

לטעמנו, מדיניות רשות המיסים בעניין דירות שיעודן אחר ראוי שתהיה מאוזנת ולא חד משמעית. ראשית, מקום בו הן רשות התכנון והרשות המקומית ו/או העירייה השלימו הלכה למעשה עם עובדת השימוש בדירות אלו למטרת מגורים, ואף סיווגו את הדירות כדירות מגורים לצורכי ארנונה, יש לראות בדירות כדירות מגורים. שנית, מקום בו דירה הנמכרת כעת חויבה בעבר בעת רכישתה במס רכישה בשיעורים הקבועים לדירת מגורים, בשל עמדה שונה שהייתה נהוגה בעבר, והמוכר מכרה כדירת מגורים וכך הצהיר למס שבח והצהרתו התקבלה, במקרים אלה יוכל נישום המוכר דירה כזו היום לבקש ניצולו של פטור או הקלה לדירת מגורים, וזאת מתוך התחשבות באינטרס ההסתמכות

של אותו נישום. טיעון זה מקורו מהוראות הדין המנהלי הנוגעות לשינויה של החלטה מנהלית, ומשכך יתכן ויחול גם על הרוכש דירה בעסקה כאמור. ובעניין זה נזכיר כי, בפסקי דין בעניין **המרינה בהרצליה** ובעניין **חוף הכרמל** (ע"א 1054/98) נקבע, כי דירות נופש שנרכשו לפני מועד מתן פסק דין שניתן בערכאה קודמת הינם דירות בהן מותר השימוש למגורים, גם לגבי חליפיהם של בעלי הזכויות המקוריים.

לפרטים נוספים ניתן לפנות לעו"ד גלעד ברון ו/או לעו"ד ד"ר שלומי קטלן, משרד ברון ושות' עו"ד

למען הסדר הטוב יובהר כי אין לראות באמור כדי להוות חוות דעת ו/או ייעוץ משפטי ו/או תחליף לייעוץ משפטי, מטרתו הינה אינפורמטיבית בלבד ויש לבחון כל מקרה ומקרה לגופו.