

דירת מגורים מזכה בעקבות פס"ד נירה מעין מרץ-2023



עו"ד איתי הכהן
איתי הכהן – משרד עורכי דין
בית שאפ

רחוב היצירה 3 ר"ג

טל': 03 7538811

itay@ihacohen.com

www.ihacohen.com

© כל הזכויות שמורות

רקע כללי-

משטר המס על מכר דירות (בתיקון 76)

- **בוצעה רפורמה מקיפה במיסוי דירת מגורים מזכה שעיקריה:**
- מוכרים שזוהי דירתם היחידה ימשיכו להנות מפטור ממס שבח עד לתקרה של כ-4.6 מיליון ש"ח;
- תא משפחתי שנמנה על אוכלוסיית מרובי הדירות לא ייהנה מפטור במכירת דירת מגורים, קרי, בוטל הפטור ממס שבח שניתן אחת ל-4 שנים;
- בוטל הפטור ממס שבח לתושבי חוץ אלא אם זו דירתם היחידה בעולם כולו (לא רק בישראל כמו לגבי תושב ישראל);
- נקבעו הוראות למיסוי דירות יוקרה (מעל תקרת הפטור);
- מסלול הפטור לדירת הירושה לא שונה.

המצב החוקי שלאחר תיקון 76

החוק מבחין בין מכירת דירת מגורים מזכה לגביה יחול מס שבח לבין מכירת דירת מגורים מזכה יחידה לגביה ניתן לבקש פטור עד לתקרה שנקבעה.

המשמעות – לא יחול יותר פטור ממס על דירות השקעה או מרובי דירות.

משמעות ביטול הפטור אחת לארבע שנים הינה כי, מוכר הנמנה על אוכלוסיית מרובי הדירות יחוייב במס שבח בגין מכירת כל אחת ואחת מדירותיו עד אשר יהפוך לבעלים של דירה יחידה.

חישוב לינארי חדש

בהתאם להוראות סעיף 48א(ב2) לחוק, במכירת דירות מגורים מזכות שיום רכישתן קדם ליום המעבר (להלן - "דירות ישנות") יחושב המס על השבח הריאלי באופן ליניארי, כך ששבח ריאלי שיוחס לתקופה שמיום רכישת הדירה ועד ליום 1.1.14 ("שבח ריאלי עד יום המעבר") יהיה פטור ממס ואילו שבח ריאלי שיוחס לתקופה שמיום 2.1.14 ועד יום המכירה ("יתרת שבח ריאלי לאחר יום המעבר") יחויב במס בשיעור של עד 25%. (להלן: "החישוב הליניארי החדש").

משמעות החישוב הליניארי- ככל שחולף הזמן כך שיעור המס האפקטיבי הולך ועולה.

מכירת דירה שהושפעה מזכויות בנייה נוספות

בהתאם להוראות סעיף 48א(ב3) לחוק במכירת דירת מגורים ישנה שחל עליה החישוב הליניארי החדש (בין משום שאין זכאות לפטור ובין אם לא נתבקש פטור) ואשר תמורתה הושפעה מזכויות בנייה נוספות לא יחול החישוב הליניארי החדש על אותו חלק השווי המיוחס לזכויות הבנייה החייבות במס לפי החישוב הקבוע בסעיף 49ז לחוק.

רכישת דירה על הנייר

במקרה של מכירת דירה שביום רכישתה לא היתה דירת מגורים מזכה, כגון רכישת "דירה על הנייר" או בניית דירה על קרקע פנויה, יום הרכישה לצורך החישוב הליניארי החדש יהיה יום הרכישה שהיה נקבע באופן רגיל לצורך חישוב השבח, כלומר יום רכישת הקרקע/הדירה על הנייר, וזאת אף אם בניית הדירה הסתיימה לאחר יום המעבר. (ה"ב מסמ"ק 5/2013).

לגבי קרקע פנויה- יש כוונה לשנות זאת במסגרת חוק ההסדרים הקרוב. השינוי יהיה הדרגתי במגמה לזרז אנשים לבנות בתוך ארבע שנים אחרת ייאבדו את היתרון של החישוב הליניארי.

מכירת דירת מגורים שאינה מזכה

- תקים חבות במס על כל השבח הריאלי לפי החישוב הליניארי הרגיל (להלן: "חישוב רגיל") בהתאם למועד הרכישה:
- החל ביום הרכישה ועד ליום 7.11.01 - מס שולי;
- עד ליום 31.12.11 - 20%;
- עד ליום המכירה 25%.
- דירות שיום הרכישה שלהם קדם לתאריך 1.4.1961 יחול מס של 25%.

"דירת מגורים" - הגדרות שונות

- בחוק קיימת הגדרה נפרדית למונח "דירת מגורים" לענין מס שבח (בסעיף 1) ולענין מס רכישה (בסעיף 9).
- כמו כן בסעיף 49 לחוק נקבעה הגדרה למונח: "דירת מגורים מזכה" (תיקון 34 לחוק).

דירת מגורים -סעיף 1

- "דירת מגורים" – דירה או חלק מדירה, שבנייתה נסתיימה והיא בבעלותו או בחירתו של יחיד, ומשמשת למגורים או מיועדת למגורים לפי טיבה, למעט דירה המהווה מלאי עסקי לענין מס הכנסה;

"דירת מגורים מזכה"

- בתיקון 34 הוסף בסעיף 49 לחוק נדבך נוסף להגדרה: לצורך קבלת הפטור על הדירה להיות "דירת מגורים מזכה":

• "דירת מגורים מזכה" – דירת מגורים ששימשה בעיקרה למגורים לפחות באחת משתי התקופות שלהלן:

• (1) ארבע חמישיות מהתקופה שבשלה מחושב השבח;

• (2) ארבע השנים שקדמו למכירתה;

- לענין הגדרה זו, יראו תקופה שבה לא נעשה בדירה שימוש כלשהו, או תקופה שבה שימשה הדירה לפעולות חינוך, לרבות פעוטון, או דת כפי שקבע שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, כתקופה שבה שימשה הדירה למגורים; לענין התקופה הקבועה בפסקה (1) – לא תובא בחשבון תקופה שקדמה ליום הקובע, ולענין התקופה הקבועה בפסקה (2) – לא תובא בחשבון תקופה כאמור, אם ביקש זאת המוכר.

"דירת מגורים" – מס רכישה-

בסעיף 9

- "דירת מגורים" – כל אחת מאלה:
- (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.

דירת מגורים – מס שבח (המשך)

- על פי ההגדרה רק דירה בבעלות יחיד תיחשב כ"דירת מגורים" לענין מס שבח. לפיכך דירה בבעלות חברה, גם אם היא משמשת למגורי בעל השליטה, לא תיחשב כ"דירת מגורים" והחברה לא תהא בשום מקרה זכאית לפטור ממס שבח בעת מכירתה.
- מענין לציין שהמחוקק לא הגדיר מהי "דירה", לפיכך יש לתת למונח את הפירוש בלשון יום יום, שהיא באופן כללי יחידה בה ניתן להתגורר, דהיינו יש בה לפחות חדר למגורים, מטבח ושירותים. (חב"ק מש"ח).

חלק מדירה וחלק מזכויות בדירה

- המונח "חלק מדירה", המופיע בהגדרה, מכוון למקרה בו דירה נמצאת בבעלות יותר מאדם אחד, ואחד הבעלים מוכר את כל זכויותיו. במקרה זה אמנם היחיד לא מכר את כל הדירה אלא את חלקו, אולם הוא יהא זכאי לפטור בגין מכירת חלקו - בתנאי שמכר את כל זכויותיו וזאת כתנאי לפטור לפי סעיף 49א(א).
- מי שמכר רק חלק מזכויותיו בדירה, לא יוכל לטעון כי הוא זכאי לפטור בגלל שחלק מדירה נכלל בהגדרת "דירת מגורים", הואיל ולגביו לא התקיים התנאי של מכירת כל הזכויות כנדרש בחוק.
- חריג – עסקת קומבינציה (סעיף 49א(ב) כנוסחו לאחר תיקון 76 שבמסגרתו בוטלה הלכת יוניזדה).

דירה שבנייתה נסתיימה

- מכירת שלד של דירה או דירה שנרכשה על הנייר ונמכרה בטרם נסתיימה הבניה, אף אם הם מיועדים עם סיום הבניה לשמש למגורים, לא ייחשבו ל"דירת מגורים" לענין מס שבח (להבדיל ממס רכישה), ולפיכך מכירתם לא תהא פטורה ממס שבח בכל מקרה.
- עם זאת, לא ייחשבו אלה, כל עוד בנייתם לא נסתיימה, כדירה נוספת לענין מנין הדירות שבבעלות המוכר. כך, לדוגמא, מי שבבעלותו דירה ושלד של בנין, ייחשב כבעל דירה יחידה ויחולו עליו הוראות החלות על המוכר דירה יחידה. (חב"ק מש"ח).

מה נחשב ל - "בנייתה נסתיימה"?

- להלן המקרים בהם יראו את הדירה כדירה שבנייתה נסתיימה לצורך מס שבח (חב"ק מש"ח):
- א. הומצא אישור מהרשות המקומית (טופס 4) כי הבנייה הסתיימה, ואישור חיבור מים וחשמל.
- ב. בניית הדירה הסתיימה מכל הבחינות, למרות שאינה מחוברת לחשמל ומים, ויש בה כל המתקנים והאביזרים החיוניים לשימוש למגורים.
- ג. על אף האמור בפיסקה ב' - אם חסרים אביזרים לא חיוניים שעלות התקנתם או רכישתם אינה עולה על 5% משווי הדירה כגמורה, יראוה כ"דירת מגורים".
- מבחינה פרקטית טופס 4 היא האינדיקציה המקובלת.

משמשת או מיועדת למגורים

- משילוב ההגדרות שבסעיפים 1 ו- 49 עולה כי הדירה צריכה להיות מיועדת למגורים "לפי טיבה" אולם "השימוש למגורים" הינו על פי האמור בסעיף 49. כלומר לרבות דירה ריקה ולרבות שימושים אחרים נוספים שהמחוקק יצר פיקציה שרואים אותם כאילו הם שימוש למגורים.
- דירה, המהווה מלאי עסקי לענין מס הכנסה, לא תיחשב כ"דירת מגורים" לענין חוק מס שבח והיא מועטה מההגדרה במפורש. התוצאה היא שהמוכר יחוייב בעת מכירתה במס הכנסה בהתאם לפקודת מס הכנסה.

מכירת דירה במצב מוזנח

פס"ד שכנר - ע"א 2170/03

- בבעלות המערערות חלק מנכס שקיבלו בירושה. הנכס כלל מספר חדרים, מטבח, שירותים, מים וחשמל, אך לא היתה בו מקלחת או אמבטיה.
- הנכס שימש בפועל למגורים עד שנות העשרים. בשנת 1941 הֶחֱל הנכס לשמש כגן ילדים. בשנת 1989 גילו בעלי הנכס, כי העירייה השתמשה בו למטרת תלמוד תורה בניגוד למוסכם. במסגרת הליך משפטי בעניין הגיעו בעלי הנכס והעירייה להסכם פשרה, לפיו, לא יתנגדו הבעלים להפקעת הנכס על ידי העירייה בתמורה לפיצויים. ההסכם קיים והעירייה פרסמה ברשומות הודעה על הפקעת הנכס.
- המערערות ביקשו פטור ממס שבח לפי הוראות פרק חמישי 1 לחוק מיסוי מקרקעין, בהיות הנכס "דירת מגורים" על-פי טיבו.

פס"ד שכנר - המשך

- הערר שהוגש לוועדת-הערר נדחה מהטעם שהנכס איננו "דירת מגורים" לפי טיבו בהעדר מקלחת או אמבטיה.

ביהמ"ש קבע (השופט אהרון ברק):

- היסוד הרביעי בהגדרת "דירת מגורים" כולל שתי חלופות: האחת - עניינה "דירה שמשמשת למגורים". חלופה זו לא מתקיימת בנכס נשוא הדיון, משלא שימש למגורים במועד מכירתו או בסמוך לכך. השנייה - עניינה ב"דירה שמיועדת למגורים לפי טיבה". המבחן הקובע לצורך חלופה זו הוא המבחן האובייקטיבי, לפיו יש לבדוק קיומו של פוטנציאל ממשי להשתמש בדירה למגורים.
- במקרה דנא, קיים פוטנציאל ממשי להשתמש בנכס המערערות למגורים ולכן הוא בגדר "דירת מגורים" על-פי המבחן האובייקטיבי האמור.

פס"ד שכנר-המשך

- לפיכך, חל פטור ממס שבח על פי הוראות פרק חמישי 1 לחוק, כנוסחן ביום 10.11.96.
- אמנם, אין בנכס מקלחת או אמבטיה, אך כשבוחנים את כלל נסיבות המקרה, אין בכך כדי לשלול את טיב הנכס כבעל פוטנציאל לשמש למגורים.

פס"ד שכנר - המשך

• ציטוטים מפסה"ד של השופט ברק:

"אין לצפות כי 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."

"האם קיים פוטנציאל ממשי להשתמש בנכס המערערות למגורים ולכן הוא בגדר "דירת מגורים" על פי המבחן האובייקטיבי האמור? לדעתי, התשובה על כך היא בחיוב. הנכס כולל מתקנים חיוניים למגורים. הוא כולל מספר חדרים, מטבח, שירותים, מים וחשמל. אמנם, אין בנכס מקלחת או אמבטיה והדבר הוביל את בית המשפט קמא למסקנתו כי הנכס איננו מיועד למגורים לפי טיבו. אך, לטעמי, אין בעובדה זו כשלעצמה, כשבוחנים את כלל נסיבות המקרה כדי לשלול את טיבו של הנכס כבעל פוטנציאל לשמש למגורים...."

הנה כי כן, מסקנתי היא שיש לראות בנכס המערערות בנסיבות המקרה דגן "דירת מגורים". שכן, הוא "מיועד למגורים לפי טיבו", משקיים בו פוטנציאל ממשי לשמש למגורים על פי המבחן האובייקטיבי. מסקנה זו מתיישבת, לטעמי, עם תכליתו של הפטור על פי פרק חמישי 1 לפטור ממס שבח את "דירת המגורים" מטעמים סוציאליים וחברתיים. אינני רואה הצדקה לשלול פטור זה מן המערערות ונכסן בנסיבות המקרה דגן."

פס"ד מנו - ו"ע 20028-12-14

- העוררת מכרה את חלקה בדירת מגורים שירשה מהוריה, אך מנהל מיסוי מקרקעין סירב ליתן לה פטור בטענה שבית המגורים ניטש וניזוק עד כי אינו עונה להגדרת "דירת מגורים".
- העוררת העידה, כי בגין מחלוקות בינה ובין אחיה על ירושת ההורים, לא עשו שימוש בדירה, שבמהלך השנים פרצו אליה פולשים וגרמו לה נזקים.
- מנהל מיסוי מקרקעין הסתמך על כך, שלנכס ניתן פטור מתשלום ארנונה עקב הנזק שנגרם לו, שאין לו חיבורי חשמל ומים ושהמבנה הוכרז כמסוכן.
- הצדדים חלוקים בשאלה העקרונית, האם הנכס עדיין נחשב לדירת מגורים הזכאית לפטור.

פס"ד מנו – בית המשפט קבע:

- יש בעייתיות בקביעת ההערכה, האם נכס עדיין נכלל בהגדרת "דירת מגורים", ואין להסתפק במבחן יחיד אלא לבדוק כל מקרה לפי נסיבותיו.
- בין המבחנים ייכללו מבחנים פיזיים, כגון: מצבו הפיזי של הנכס וקיומם של מתקנים חיוניים וכן האפשרות האובייקטיבית להשלים את החסר כדי להביאו למצב שיהיה ניתן לשימוש למגורים. כמו כן, יש לבחון את השימוש בנכס בפועל, את הכדאיות הכלכלית ועוד.
- שמאי מטעם העוררת קבע, כי השימוש המיטבי של הנכס הוא בשיקום המבנה, ולא בהריסתו. כמו כן, שמאית מכריעה לעניין חישוב היטל השבחה קבעה, כי יש יתרון בשיקום ולא בהריסה. לפיכך, נראה כי מבחן הכדאיות הכלכלית אינו שולל אפשרות של הגדרת הנכס כ"דירת מגורים".
- מוסכם, כי הנכס שימש רק למגורים מגמר בנייתו ועד נטישתו עקב פטירת המוריש בשנת 1988, ונשאר במצבו רק בשל המחלוקת שבין היורשים. על כן, ניתן להסיק שהנכס הידרדר למצבו זה שלא מרצונם של בעליו.
- הנכס על פי טיבו מיועד למגורים, וגם אם נדרשת השקעה כדי להשמישו, אין בפגיעה הפיזית ובהזנחה כדי להוציאו ממעמדו כ"דירת מגורים".

פס"ד אנדרי לין- ר"ע 24036-03-14

- העורר 1 מכר לעוררים 2 ו-3 חלק ממתחם מקרקעין ביפו, שהוצג על ידם כדירת מגורים. מנהל מס שבח מקרקעין טען, כי בשל מצבו הפיסי הירוד, איבד הנכס את אופיו כדירת מגורים.
- המבנה המרכזי מחולק לשתי קומות, כאשר לכל קומה כניסה נפרדת והן אינן מחוברות ביניהן.
- העוררים הסכימו, כי מדובר למעשה בשתי דירות מגורים, אך שתיהן זכאיות לפטור (בגלל הוראת שעה באותה עת מ-2011).
- מנהל מס שבח טען, כי לא מדובר כלל בדירה, שכן מצב הנכס התדרדר עד שנהיה בלתי ראוי למגורים.

פס"ד לין - המשך

- השופט ה. קירש:
- הפסיקה הראשונה בעניין שמה דגש על הימצאותם של מתקנים ושל אביזרים המאפיינים דירת מגורים כאבן בוחן להיות המבנה "דירת מגורים".
- על פי עדות דייר מוגן אשר התגורר בנכס עד שנת 2010, הנכס היה ריק ולא בשימוש, מאחר שהמבנה היה ישן ורעוע והצריך השקעה. מאידך, נותרו אמבט, כיורים, מטבח ושירותים, חשמל ומים. היו זכוכיות בחלונות, אך בגג נשברו רעפים ונכנסו מים.
- הרוכשים קיבלו בשנת 2010 את החזקה וסידרו את המקום כדי שיוכלו לשכן בו עובדים.
- בשנת 2009 דחתה העירייה את בקשת המחזיק לקבלת פטור מארנונה, כיוון שהבניין לא ראוי לשימוש, וכפשרה, סווג הנכס למגורים ולא לעסקים.
- בית המשפט הגיע למסקנה, כי בעת עשיית העסקה לא ניתן היה לקבוע, כי המבנה הינו דירה שמשמשת למגורים.

פס"ד לין - המשך

- צ. פרידמן - חבר:
- העובדה שבדירה התגוררו עובדים זרים אינה מעידה, כי בהכרח מדובר בדירה הראויה למגורים, וחסרים לדירה מאפיינים בעיני אדם סביר.
- הערות המערכת "מיסים": קיים חשש, כי בפסק דין זה אנו גולשים למבחנים לא מקובלים, כיוון שאם מגורי עובדים זרים לא רלוונטיים אלא רק מגורי "אנשים סבירים", אפילו כאשר המבחנים הרגילים הישנים מתקיימים בדירה - סופו של דבר מי ישורנו...

דירות נופש

- האם יש לראות בדירות אלו "דירות מגורים" ובהתאם להחיל עליהן את הוראות הפטור ממס שבח לפי פרק חמישי 1 לחוק ואת מדרגות מס הרכישה המופחתות או לראותן כנכס מקרקעין אחר שאינו מזכה בהטבות הקבועות לדירת המגורים.
- מדובר באזורים המיועדים על פי תכנית בנין עיר לשימוש הציבור הרחב למטרות תיירות, נופש, מלונאות וקייט שבהם נבנות יחידות דיור אשר גם על פי היתרי הבניה, וחוזי הרכישה חייבות לעמוד לרשותו של הציבור הרחב למטרות נופש מרבית השנה. בניגוד לכך, הרוכשים עושים בהן שימוש פרטי דרך קבע למגוריהם בלבד.

עמדת רשות המיסים (ה"ב 5/2010):

- דירות הנופש אינן בגדר "דירת המגורים" נשוא ההטבות הסוציאליות בחוק, וכי במבחן של "דירת מגורים" יש לכלול גם את השימוש המותר בדירות על פי דין, ולא רק את השימוש בפועל. (בעקבות פס"ד אי התכלת, עע"מ 2273/03 שלא דן בהיבט מס שבח אלא בתו"ב).

- האם מכאן ניתן להקיש כי גם מחסן או בית מלאכה שהפכו אותו לדירת מגורים שלא על פי החוק לא ייחשב כ – כדירת מגורים" לענין מס שבח? [אך ר' מקרה חריג בפס"ד שטיין להלן]

- עמדת רשות המיסים כי דירת נופש לא תיחשב כדירת מגורים גם לענין מס רכישה גם אם הרוכש מצהיר כי בכוונתו להשתמש בה למגורים באופן שוטף ולא רק לתקופות נופש קצרות, שכן הדבר מנוגד לייעוד הדירה על פי הדין.
- הצהרה כאמור במקרים רבים גם אינה עולה בקנה אחד עם הוראות ההסכמים עליהם חותמים רוכשי דירות ובהם מצהיר הרוכש, כי ידוע לו כי על פי תנאי היתר הבניה של הפרויקט לא ניתן לשווק את הדירות כדירות למגורים, הוא לא רשאי לעשות בדירה שימוש כאמור, והוא מתחייב להעמיד את הדירה במשך מרבית השנה לרשות הציבור הרחב לצורכי נופש, ולהעביר התחייבויות אלו, כך שאלו יחייבו גם את חליפיו בדירת הנופש.

- משזוהה הנכס הנמכר כדירת נופש, המכירה לא תהנה מפטורים לפי פרק חמישי 1 לחוק, ומס הרכישה שיחול יהיה בשיעור הקבוע למקרקעין אחרים ולא מדרגות המס הקבועות לדירת מגורים.
- הואיל ודירת הנופש אינה "דירת מגורים" כמובנה בחוק (סעיף 1+ סעיף 9) לא יראו במי שמחזיק דירת מגורים ודירת נופש, כמי שמחזיק ביותר מדירת מגורים אחת. כך למשל: יוכל נישום המחזיק דירת מגורים ודירת נופש להנות מהפטור הקבוע בסעיף 49ב(2) לחוק כבעלים של "דירה יחידה". לאחר פטירתו, יוכל נישום כאמור להיחשב, כמי שהחזיק דירת מגורים אחת לעניין זכאות יורשיו לפטור לפי סעיף 49ב(5) לחוק. לעניין מס רכישה ייחשב נישום שמחזיק בדירת נופש ורכש דירת מגורים כמי שרכש "דירה יחידה" לפי סעיף 9 לחוק. יש ליישם עמדת הרשות לפיה דירת הנופש אינה דירת מגורים באופן עקבי גם ביחס ליתר ההוראות בחוק הנוגעות לדירת מגורים.

• **בעבר, הלכת זוטא (פס"ד עליון) - ע"א 5764/95**
– לענין מס שבח קבעה כי דירת נופש נחשבת לדירת מגורים. (ר' גם ור' גם עמ"ש 90/87 בעניין אברבוך).

• **פס"ד מנדל (פס"ד מחוזי) - עמ"ש 22/89** – לענין מס רכישה נקבע כי: נוכח העובדה שהעוררים התכוונו לגור בדירה רק חודשיים ורוב השנה היתה הדירה אמורה להיות מושכרת לזמנים קצרים שאינם מגורים - לא תיחשב הדירה כ"דירת מגורים".

• עמדת רשות המיסים לענין הלכת זוטא:

א. פסק הדין בעניין זוטא ניתן קודם לתיקון מספר 34 לחוק. תיקון זה קבע, כי הזכאות לפטור בדירת מגורים מותנית בהיותה של הדירה - "דירת מגורים מזכה". כך שהיום בנוסף למבחן האובייקטיבי וקיומם של האלמנטים הפיזיים של דירה, יש לבחון גם את השימוש בפועל למגורים שנעשה בדירה קודם למכירתה, לצורך בחינת הזכאות לפטור.

• ביהמ"ש העליון "בהלכת חכים" (ע"א 1046/12)

הפך את "הלכת זוטא" וקבע כי דירת נופש לא תיחשב כדירת מגורים מזכה בהנמקה המבוססת על תיקון 34 משנת 1997 ולפיה (השופט רובינשטיין):

• תיקון 34 לחוק, בגדרו הוספה ההגדרה של "דירת מגורים מזכה" נועד למנוע את הפטור ממס שבח מבעליהן של דירות, אשר יכולות לשמש למגורים לפי טיבן (ועל כן מהוות דירות מגורים לפי ההגדרה שבסעיף 1 לחוק), אולם בפועל שימשו לצרכים אחרים שאינם מגורים...הגדרת "דירת מגורים מזכה" מהווה "סייג הבא למנוע את קבלת הפטור ממס אם נעשה שימוש 'חורג' בדירה שלא למגורים". ... "ההגדרה אינה מציעה מהו שימוש למגורים, ואיזה שימוש אינו למגורים, למרות שהיא עוסקת בכך. דבר זה עשוי לרמוז על כך שכוונת המחוקק היתה לאמץ מבחן מחמיר, לפיו כל שימוש שאינו למגורים ממש לא יבוא בחשבון הפטור ממס, יהיה אופיו של השימוש אשר יהיה" (שם, בעמ' 204).

• על רקע זה סבורני, כי קיים קושי ערכי רב להלוס את הטענה לפיה דירת נופש היא דירה המשמשת בעיקרה למגורים. לדידי, נוכח תכליתו הסוציאלית של הפטור ממס שבח, את הוראת סעיף 49(א) יש לפרש באופן שדירה המשמשת בעיקרה למגורים היא דירה המשמשת בעיקרה למגוריו הפרטיים הקבועים של בעליה. דירות, בהם לא נעשה שימוש כאמור - ודירות נופש בכללן - אינן יכולות להסתופף תחת הגדרת "דירת מגורים מזכה", גם אם מהוות הן "דירות מגורים" לפי ההגדרה שבסעיף 1 לחוק....

דירת נופש – חריגים לכלל לפי

עמדת רשות המיסים

- מקום בו דירת הנופש הנמכרת חויבה בעבר בעת רכישה במס רכישה בשיעורים הקבועים לדירת מגורים בשל עמדה שונה שהייתה נהוגה בעבר, יוכל נישום המוכר דירת נופש כאמור לבקש ניצולם של פטורים לפי פרק חמישי 1 לחוק, וזאת מתוך התחשבות באינטרס ההסתמכות של אותו נישום. יובהר, כי אין בהוראה זו כדי לקבוע מהותית, כי המדובר בנכס שמהווה "דירת מגורים" כמובנו בחוק, והוראה זו נובעת מהוראות הדין המנהלי הנוגעות לשינויה של החלטה מנהלית.

- יובהר שגם במכירה כאמור לעיל הנהנית מהפטור לדירת מגורים (בשל הנסיבות המיוחדות המתוארות לעיל), יהיה הרוכש דירת נופש ממוכר כאמור חייב במס רכישה בשיעור הקבוע לנכס שאיננו דירת מגורים.

- באותם פרויקטים "ותיקים" של דירות נופש בהן רשות התכנון והרשות המקומית השלימו הלכה למעשה עם עובדת השימוש בדירות אלו למטרת מגורים, ואף סיווגו את הדירות כדירות מגורים לצורכי ארנונה, יש לראות בדירות כדירות מגורים.
- בשני פסקי 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 (להלן - "דירות צבועות"). בית המשפט הכשיר את השימוש למגורים בדירות אלו, ולפיכך יש לראותן כדירות מגורים לכל דבר ועניין בחוק ובתקנות.

פס"ד גיא (מחוזי) - ו"ע 34577-08-17

אי הכרה בדירה שייעודה מחסן כדירת מגורים

- בשנת 1993 רכש אביו המנוח של העורר זכויות חכירה בנכס מקרקעין בתל אביב, שהיה מוגדר על פי חוקי התכנון והבנייה כ"מחסן" ו"חדר כביסה", ונמצא בקומת המרתף של בניין, אשר קומותיו האחרות שימשו למגורים. לאחר רכישתו, פוצל הנכס לשני חלקים והוסב לשימוש במגורים על ידי התקנת המתקנים הדרושים לכך. זאת, מבלי שנעשה כל שינוי במעמד התכנוני של המקום. לימים מכר העורר את הנכס, וביקש כי סכום מס השבח ייקבע בהתאם ל"חישוב לינארי מוטב" - הסדר שחל אך ורק על מכירתה של "דירת מגורים מזכה".
- לטענת המשיב, הנכס כלל איננו בבחינת "דירה" או "דירת מגורים" ולכן חישוב מס השבח צריך להיעשות באופן רגיל ומיטיב פחות. למעשה, אין מחלוקת עובדתית לגבי השימוש בנכס למגורים על פני תקופה של שנים. המשיב דחה את ההשגה שהגיש העורר. ועדת הערר בחנה האם יחול החישוב הלינארי המוטב אם לאו.

פס"ד גיא - המשך

- כידוע, המונח "דירה" איננו מוגדר בחוק. לדעת השופט קירש, יש לפרש את המילה "דירה" בהקשר חקיקתי זה כמורה על נכס מקרקעין מסוג מבנה, אשר בעת מכירתו השימוש בו למגורי אדם מותר על פי דין (זאת, מבלי להתייחס כאן ליסודות הגדרת "דירת מגורים" הנוגעים לבעלות או חכירה בידי יחיד, סיום הבנייה ומלאי עסקי).
- אם השימוש בנכס למגורים איננו מותר על פי דין, אזי הוא לא ייחשב דירת מגורים, אף אם מתגוררים בו למעשה ואף אם הותקנו בו מתקנים דרושים. זהו דין המקרה הנדון, וכך גם בכל אותם מצבים, היפותטיים ואף אמיתיים, של מגורים ברפתות, לולים, חנויות, מבני תעשייה וכו' (כל עוד לא אושר השימוש החורג כדין).
- לפי המבחן המוצע, זהותו הבסיסית של נכס שאובה מהדין הכללי (ובפרט מדיני התכנון והבנייה) והיתר הבנייה על פיו נבנה הנכס מהווה עבורו "תעודת זהות". מהות או זהות הנכס נקבעת על פי הגדרתו החוקית, אף אם הבעלים או החוכר עשו מאמץ - בניגוד לדין - לשוות לו אופי אחר. לפיכך, כל עוד לא שונה המצב התכנוני החוקי, מחסן נשאר מחסן, חנות נשארת חנות, לול נשאר לול, ומקום מגורים נשאר מקום מגורים (אם כי האחרון עלול לחדול להיות דירת מגורים לעניין החוק אם לא ישתמשו בו למגורים וגם אם לא יישארו בו מתקנים דרושים). מכאן, שקביעת מקום כמיועד למחסן היא בעלת משמעות ונפקות, וכאמור מקביעה זו נגזרת זהות הנכס.

פס"ד גיא - המשך

- הייחוד בערר הנוכחי (בדומה לעניין חכים) הוא שהנכס הנדון איננו "דירה" או "מקום מגורים" לפי חוקי התכנון. לדעת השופט קירש, די בעובדה זו על מנת לחרוץ את גורל הערר.
- דהיינו, בהתאם לגישה שפורטה לעיל, המסקנה במקרה דנן מתבקשת מאליה: אין בפנינו "דירה", ולא כל שכן "דירת מגורים" או "דירת מגורים מזכה".
- חבר הוועדה רו"ח צבי פרידמן - הגיע לאותה תוצאה כמו השופט קירש, כי דין הערר להידחות, אך סבר כי יש לדחותו מהנימוק העיקרי של אימוץ הכלל הידוע "שלא יהא חוטא נשכר". הוא התייחס גם לאופן יישום העיקרון "החוטא לא ייצא נשכר" כ-תלוי ב"חומרת העבירה". לדעת השופט קירש, ועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין איננה ערוכה להבדיל כראוי בין עבירה בנייה קלה ובין עבירת בנייה חמורה.

פס"ד שטיין (מחוזי) - ו"ע 17-03-52894

הכרה בדירה שייעודה משרד כדירת מגורים

- בנובמבר 2015 מכרו העוררים את זכויות הבעלות שלהם בנכס מקרקעין המצוי בקומת קרקע של בניין מגורים בתל אביב. לצורך תשלום מס שבח מקרקעין על מכירה זו, הנכס הנמכר הוגדר על ידם כדירת מגורים מזכה. הצגת הנכס כדירת מגורים הייתה אמורה לזכות את העוררים בחישוב מס שבח מוטב בהתאם לסעיף 48א(ב2) לחוק.
- המשיב ערך את השומה ללא חישוב מס מוטב, תוך הסתייגות מסיווג הנכס הנמכר כדירת מגורים: לטענתו, היות שחלקי הבניין הכלולים בנכס מוגדרים לפי ייעודם התכנוני המקורי כמחסן, חדר הסקה, "גרז" (מוסך) ואף כשטח פתוח, אין אפשרות להחשיבם כ"דירת מגורים" לצורך מתן הקלה במסגרת החוק.
- אין מחלוקת כי הנכס שימש למגורי אדם במשך עשרות שנים והיו קיימים בו המתקנים הדרושים ברגיל למגורים (מטבח, מקלחת וכדומה). לטענת העוררים, הם רכשו את הנכס כדירת מגורים, ובמהלך השנים אף כל הגורמים הנוגעים בעניין התייחסו אליו כאל דירה המשמשת למגורים; הם כלל לא היו מודעים לייעוד התכנוני המקורי שלו וייעוד היסטורי זה איננו מצדיק את שלילת הטבת המס מהם היום, לאחר שהמקום שימש כדירה לכל דבר ועניין במהלך שנים רבות. עוד טענו, כי לאחרונה נמצאה ראייה לכך כי מלכתחילה ניתן היתר להקים במקום דירה, כך שאין כלל בעיה של ייעוד תכנוני.

פס"ד שטיין - המשך

- קיימים הבדלי גישות בפסיקה, לגבי הפעלת המבחן של מצבה התכנוני של הדירה בהתאם לחוקי התכנון והבנייה. לגישתו רו"ח צבי פרידמן (בדעת הרוב בפסק הדין), המצב התכנוני של הדירה אינו מבחן עצמאי העומד בפני עצמו. אימוץ המבחן של מצבה התכנוני של הדירה בהתאם לחוקי התכנון והבנייה נובע לנוכח העיקרון "שלא יהיה חוטא נשכר", ואין לו לאותו מבחן זכות קיום ללא כלל זה, ובהתאם למגבלות (חומרת העבירה והאינטרס הציבורי) החלות על כלל זה (ר' פס"ד גיא).
- לדעת הרוב, המבחן שמציע השופט קירש, יו"ר הוועדה (דעת המיעוט), לפירוש המונח "דירה" בהתאם לחוקי התכנון והבנייה וללא קשר לכלל ש"לא יהא חוטא נשכר", עשוי להוביל לתוצאות לא סבירות וייתכן בלתי רצויות. בכל מקרה, לדעת הרוב, אם נרצה לאמץ גישה זו כמבחן עצמאי העומד בפני עצמו, הרי זה יהיה מתפקידו של המחוקק ולא של בית המשפט בדרך של פרשנות יצירתית.
- ההסתמכות על **בעניין חכים**, אינה במקומה, שכן ההיבט התכנוני שם נבחן במסגרת פירוש המונח "מגורים" ו"מגורים" פורש כ"מגורי קבע", ואילו "דירת נופש" אינה עונה בהיבט התכנוני שלה ל"מגורי קבע" ומשכך אינה מהווה "דירת מגורים".
- יש לבחון את הערר דנן לאור הכלל "שלא יהא חוטא נשכר", לפיו אין זה ראוי שמפר חוק ייהנה מפירותיו, והשאלה היא האם במקרה דנן יש להפעיל כלל זה.

פס"ד שטיין-המשך

- בעניינו של גיא, העורר הסב מחסן לדירת מגורים בניגוד לחוקי התכנון והבנייה, לא שעה לדרישת הרשויות להסיר מחדל זה ואף נתבע על כך בהליכים פליליים. משכך, אין ספק שהמדובר בהפרת חוק בוטה שיש להפעיל לגביה את הכלל ש"לא יהא חוטא נשכר" ולשלול מהעורר את ההקלה ממס שבח הניתנת לדירת מגורים.
- המקרה דנן, שונה מהותית מעניין גיא, שכן: (א) הרישום בטאבו וגם הרישום בעירייה הוא של דירת מגורים. גם התשריט של בית משותף שבצו הבית המשותף רשום כדירה. (ב) לפי הנסח בטאבו, הדירה עברה מספר בעלים לאורך כל השנים והעירייה, באישורה להעברות, לא התנגדה להעברות אלו. (ג) העורר רכש את הדירה בשנת 1992 כ"דירת מגורים", והמשיב קיבל הצהרה זו ולא הסתייג ממנה. (ד) הנכס שימש למגורי אדם במשך עשרות שנים והיו קיימים בו כל אותם המתקנים הדרושים כרגיל למגורים. (ה) במשך תקופה ארוכה לא היו העוררים מודעים לייעוד התכנוני המקורי של הנכס, ורק בעת ניסיון המכירה בשנת 2012 גילה הרוכש הפוטנציאלי כי על פי היתר בנייה היסטורי משנת 1945 - ייעוד הנכס היה למוסך, מחסן, חדר הסקה ומעולם לא אושר כדירת מגורים. דהיינו העוררים התוודעו לפגם התכנוני רק כעבור 20 שנה, לאחר שרכשו את הנכס. (ו) מיד עם היוודע לעוררים בעיית הייעוד התכנוני המקורי של הנכס, פנו לרשויות המתאימות בבקשה להסדרת פגם זה ולשינוי ייעוד הנכס לדירת מגורים. בקשת שינוי זו לא צלחה בידם. (ז) הרשויות לא פעלו לפנות את הדירה מיושביה והשלימו עם היות הדירה "דירת מגורים". העירייה לא רשמה בטאבו הערת אזהרה על שימוש חורג ולא הפעילה כל אמצעי אכיפה. (ח) גם אם קיים ספק מסוים בעניין חוסר מודעותם של העוררים לפגם התכנוני במשך שנים רבות, הרי שיש לדון אותם לכף זכות.
- נקבע אפוא ברוב דעות, כי זה לא המקרה שיש להפעיל את הכלל "שלא יהא חוטא נשכר". לפיכך יש לקבל את הערר ללא צו להוצאות.

מכירת דירת מעטפת – פס"ד נירה מעין ושלמה נחמה

• הרקע העובדתי:

- במאי 2007 רכשו המשיבים שתי דירות בבניין רוטשילד 1 בת"א. הדירות אוחדו לדירה אחת.
- באוגוסט 2010 ערכו המשיבים הסכם עם הקבלן לפיו, הקבלן הופטר מעבודות הגמר בדירה כך שהדירה המאוחדת תימסר ב"רמת מעטפת" (ללא כלים סניטריים, ריצוף, דלתות פנים וכיו"ב). לפי ההסכם המשיבים זוכו ב-3.2 מיליון ש"ח ממחיר הדירה והם התחייבו להשלים את עבודות הגמר בתוך 15 חודשים ממועד המסירה של הקבלן. בעקבות ההסכם האמור תיקן המערער את שומת מס הרכישה של המשיבים בעסקה מול הקבלן וקבע כי אין מדובר ברכישת "דירת מגורים" לעניין מס רכישה.
- ביוני 2010 ניתן לבניין "טופס 4", אולם המשיבים לא עמדו בהתחייבותם לקבלן ולא השלימו את עבודות הגמר בדירה במועד אליו התחייבו.
- בשנת 2013 ביקשו המשיבים וקיבלו היתר לפצל את הדירה המאוחדת לשתי דירות נפרדות (הראשונה בקומה 15 והשנייה בקומה 16).
- בסוף שנת 2013 החלו המשיבים לנהל מו"מ למכירת הדירה בקומה 16, במטרה למכור אותה לפני תום שנת 2013, המועד בו תיקון 76 נכנס לתוקפו, תיקון אשר ביטל את הפטור לפי סעיף 49ב(1) כך שהאפשרות לקבל פטור ממס שבח בגין מכירת הדירה היה אמור להצטמצם מאוד, אם הדירה לא הייתה נמכרת עד לתום שנת 2013.

פס"ד מעין - המשך

- בנובמבר 2013 התקדם מאוד המו"מ למכירת הדירה לרוכש - מארק שיינברג, כאשר במהלך המו"מ הבהירו המשיבים לרוכש כי בטרם החתימה על הסכם המכירה עליהם לבצע שיפוץ בדירה ולהביאה למצב גמר, לצורך קבלת הפטור ממס שבח. זאת למרות שהרוכש מצידו ביקש לרכוש את הדירה ברמת מעטפת, וקיימת סבירות גבוהה כי לאחר הרכישה הוא יהרוס את עבודות הגמר שביצעו המשיבים.
- ואכן במהלך דצמבר נערך שיפוץ בדירה וביום 25.12.2013 נחתם הסכם המכר בין המשיבים לרוכש, זאת בשווי מכירה של 45 מיליון ש"ח.
- בדיווח למערער דיווחו המשיבים והרוכש על מכירת/רכישת דירת מגורים.
- הרוכש שילם מס רכישה לפי מדרגות של דירת מגורים, אולם לגבי המשיבים קבע המערער כי אין מדובר במכירת "דירת מגורים מזכה" ולכן חייב את השבח הריאלי במס שבח כמכירת "זכות במקרקעין".
- המשיבים הגישו ערר לוועדת הערר (ו"ע 15-10-28079).
- ועדת הערער קבעה כי בעת המכירה הנכס הנמכר עמד בתנאי הגדרת "דירת מגורים מזכה".
- על ההחלטה האמורה הגיש המערער ערעור זה לבית המשפט.

פס"ד מעין המשך

- בפסק הדין הכריעו השופטים בשתי סוגיות: ראשית, בשאלה העובדתית-משפטית - האם במועד המכירה אכן הנכס הנמכר נכנס בגדר "דירת מגורים" כהגדרת בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין. לאחר ההכרעה בסוגיה זו, דנו השופטים בשאלה האם פעולתם של המשיבים עולה כדי "עסקה מלאכותית" שיש להתעלם ממנה בהתאם לסעיף 84 לחוק מיסוי מקרקעין.
- האם הנכס הנמכר עולה כדי "דירת מגורים"?
- "דירת מגורים" מוגדרת בחוק כדירה המשמשת או מיועדת לשמש למגורים לפי טיבה. במקרה דנן השאלה - האם הדירה אכן הייתה ביום המכירה "מיועדת לשמש למגורים לפי טיבה"?

פס"ד מעין - המשך

- המבחן שנקבע בפסיקה (ע"א 1046/12 חכים נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה) לשאלה האם דירת מגורים מיועדת למגורים לפי טיבה היא מבחן אובייקטיבי הבודק פוטנציאל ממשי למגורי קבע בדירה. המבחן יוכרע על ידי נסיבות פיזיות - טיב המבנה והימצאותם של מתקנים חיוניים למגורים (מתקני חשמל, שירותים, מטבח וכיו"ב) וכן על פי נסיבות אחרות כגון - תוכנית הבינוי של הנכס, סביבתו, מועד בנייתו והשימוש שנעשה בו בפועל.
- בנסיבות דנן יש לקבל את ממצא ועדת הערר ולקבוע, כי בטרם השיפוץ שביצעו המשיבים בחודש שקדם למועד המכירה הנכס לא היה בגדר "דירת מגורים", ורק בעקבות השיפוץ הועמד הנכס במצב לפיו היה בדירה פוטנציאל ממשי למגורי קבע, והדירה הייתה ראויה לשמש למגורי קבע במועד האמור. העובדה כי שיפוץ ה"גמר" היה ברמה יוקרתית פחותה מהרמה המקובלת לבניין בו מצויה הדירה אינה משנה את העובדה, כי ביום המכירה הייתה הדירה ראויה למגורים רגילים וסבירים.

פס"ד מעין - המשך

• האם יש להתעלם מפעולת המשיבים בהתאם לסעיף 84 לחוק הקובע?

”סבור המנהל כי עיסקה פלונית או פעולה פלונית באיגוד, המפחיתה או העלולה להפחית את סכום המס העשוי להשתלם על ידי אדם פלוני, או למנוע תשלום מס, היא מלאכותית או בדויה, או כי אחת ממטרותיה העיקריות של עסקה פלונית היא הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותה, רשאי הוא להתעלם מהן ולשום את המס המגיע לפי זה. הימנעות ממס או הפחתת מס, ניתן לראותן כבלתי נאותות אפילו אינן נוגדות את החוק.”

הוראה בנוסח דומה קיימת גם בסעיף 86 בפקודת מס הכנסה.

פסד" מעין המשך

- בעניננו – השאלה שעמדה על הפרק היתה האם השיפוץ שבוצע בדירה עובר למכירתה, שהפך אותה מדירת מעטפת לדירת מגורים נגוע במלאכותיות.
- דעת הרוב (עמית ומינץ) השיבה בשלילה.
- דעת מיעוט (השופט הנדל) השיבה בחיוב.
- התוצאה הערעור של רשות המיסים נדחה.

תכנון מס בעקבות פס"ד מעין

- ניתן להפחית את מס הרכישה באופן משמעותי באמצעות הסכם עם הקבלן ולפיו הדירה תירכש ממנו ברמת מעטפת בלבד. כאשר ההשלמה לדירת מגורים תיעשה באופן עצמאי על ידי הרוכש.
- במועד הרכישה –הגם שמדובר ברכישת דירה "על הנייר" החייבת במס רכישה כדירת מגורים. הואיל ואין התחייבות של הקבלן להשלים את בנייתה. שומת מס הרכישה צרכיה להיות כ-"נכס אחר" ולא דירת מגורים.
- ככל שהדירה יקרה יותר ההפרש במס הרכישה הנחסך עשוי להיות דרמטי של עשרות ואף מאות אלפי ש"ח (5%/6% במקום 8%-10%).

תכנון מס בעקבות פס"ד מעין - המשך

- במכירת דירות מוזנחות או הרוסות כדאי לבצע שיפוץ בסיסי לפני המכירה כדי לקנות וודאות שהן יסווגו כדירת מגורים ועל מנת להימנע מסיכון שרשות המיסים תסווג אותן כ-"נכס אחר".
- ככל שיום הרכישה שלהן קדום יותר כך הפרש המס עשוי להיות דרמטי בין חישוב לינארי מוטב החל על דירת מגורים (שעשוי לכלול מרכיב פטור גדול עד 2014) לבין חישוב לינארי רגיל החל על נכס אחר (שבו עלול להיות מרכיב שבח החייב בשיעורי מס גבוהים בגין התקופה שקדמה לרפורמת רבינוביץ בנובמבר 2001).

עקרונות העסקה המלאכותית – בעקבות פס"ד מעין דעת הרוב

- נקודת המוצא היא, כי תכנון מס כשלעצמו לגיטימי ואף מהווה חלק מזכות הקניין. בנסיבות מסוימות ביקש המחוקק לעודד זאת ככלי לקידום מטרות שונות. אולם, לעיתים בתכנון המס מצוי ניצול בלתי לגיטימי של דיני המס באופן המקים צורך בהגבלתו.
- אחד הכלים העומדים לרשות המערער בכדי לשרטט את קו הגבול בין תכנון מס לגיטימי לשאינו לגיטימי הוא סעיף 84 לחוק. הסעיף מונה שלושה סוגי עסקאות מהן ניתן להתעלם: עסקה מלאכותית, עסקה בדויה ועסקה שאחת ממטרותיה היא הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותה.
- בעניין **גוטשל** קבע בית המשפט כי את סיווג העסקה יש לערוך באמצעות מבחן דו-שלבי שראשיתו בדיקת טיב תכנון המס (חיובי, שלילי או ניטרלי), ורק אם המדובר בתכנון שלילי תיבחן מלאכותיותה של העסקה. לדעת כב' השופט הנדל יש להפוך את סדר הדברים, אולם כב' השופט מינץ נמנע מלהכריע בכך, שכן לדעתו לפי שתי השיטות יש להגיע למסקנה כי אין מקום להפעלת סעיף 84 לחוק.
- לעניין יסודיות הטעם המסחרי, קבע השופט מינץ כי על המערער להוכיח כי העסקה מלאכותית מבחינה אובייקטיבית, ורק אז יועבר למשיבים הנטל להוכיח סובייקטיבית כי בבסיס העסקה עמדו טעמים מסחריים.

עקרונות העסקה המלאכותית- דעת הרוב – המשך

- במקרה דנן המערער לא עמד בנטל להוכיח כי אובייקטיבית מדובר בפעולה שאינה מסחרית, שכן אך טבעי כי דירה בבניין מגורים תימכר כאשר היא במצב הראוי למגורים. לפיכך, ביצוע עבודות הגמר אינן בגדר עסקה מלאכותית.
- גם בחינת העסקה בכללותה מוליכה למסקנה כי אין מדובר בעסקה מלאכותית לא אובייקטיבית ולא סובייקטיבית. אכן לגבי אופן ביצוע העסקה נראה כי היסוד הפיסקלי עמד בבסיסו (הרצון למכור דירת מגורים לפני כניסת תיקון 76 לתוקף) אולם הסיבה לעסקה עצמה הייתה הרצון למכור את הנכס, ולכן אין מקום לראות בעסקה עצמה כמלאכותית.
- גם לעניין "הפחתת מס בלתי נאותה", הרי שהעובדה כי נישום מבקש לעשות שימוש בפטור או בהטבת מס אחרת, אין מדובר בפעולה הפסולה כשלעצמה. ייתכן אומנם כי יהיו מקרים בהם מעשה שיבצע נישום בכדי לבוא בגדר פטור או הקלה ייחשבו כפעולה לשם הימנעות או הפחתת מס בלתי נאותה, אולם אין זה המקרה שלפנינו.
- העובדה שהשיפוץ שנעשה בסמוך למכירה, אין בה בכדי לצבוע את העסקה בצבעים מלאכותיים.
- במקרה דנן, מטרת העוררים הייתה למכור את הדירה לאחר שתוכניתם להעתקת מקום המגורים השתנתה. גם אם נניח כי עיתוי העסקה ואופן ביצועה הותוו מתוך שיקולים פיסקליים, הרי שהטעם המסחרי היסודי שעמד בבסיס העסקה היה ונותר הרצון למכור את הדירה. כמו כן, סבר כב' השופט (בדומה לכב' השופט מיניץ) כי מתן הפטור במקרה דנן אינו סותר את כוונת ומטרת המחוקק לגבי מתן הפטור

עקרונות העסקה המלאכותית- דעת המיעוט

- במקרה דנן העילה להתעלמות מהעסקה יכולה להיות ותהיה היותה של העסקה "מלאכותית". לגבי שתי העילות האחרות הן אינן רלוונטיות לתיק זה.
- בפרשנותנו לעילת "המלאכותיות" יש להידרש לפרשנות שניתנה למונח, בעיקר בנוגע לסעיף 86 לפקודת מס הכנסה שהוא הסעיף התאום של סעיף 84 לחוק מיסוי מקרקעין.
- יש לדחות את טענת המשיבים כי המונח "עסקה" המופיע בסעיף 84 כוונתו לפעולות משפטיות בלבד ולא לפעולות פיזיות. אומנם בניגוד לסעיף 86 לפקודת מס הכנסה, סעיף 84 אינו כולל הגדרה מפורשת לפיה "עסקה" כוללת גם "פעולה", אולם לאור ההרמוניה החקיקתית יש לפרש כי סעיף 84 חל גם על "פעולות" ולא רק על "עסקאות".
- מתי עסקה תיחשב ל"מלאכותית"? פרשנות המונח עברה גלגולים רבים בפסיקה. בתחילה, המבחן שנקבע היה מבחן "הדפוסים המקובלים". בהמשך המבחן הוחלף במבחן "מטרת העסקה" אשר דרש כי לעסקה יהיו טעם או מטרה שאינם מיסויים פיסקליים על מנת שלא יחשבו למלאכותיים. מבחן זה התפתח לאחר מכן למבחן ה"טעם המסחרי" הדורש כי יהיה טעם מסחרי כלשהו בנוסף לטעם המיסויי, ולבסוף נתקבע מבחן "יסודיות הטעם המסחרי" בכדי לקבוע האם עסקה מלאכותית אם לאו.
- לאחר ביסוסו של המבחן האמור, חלק מפסקי הדין צעדו צעד נוסף ודרשו מבחן דו-שלבי: כך שבשלב א' תיבחן השאלה האם בבסיס העסקה עמד תכנון מס לגיטימי, רק אם התשובה לאמור תהיה שלילית נעבור למבחן הנוסף שהוא "יסודיות הטעם המסחרי".

דעת המיעוט - המשך

- לגבי בחינת השאלה האם תכנון המס לגיטימי, נבחן האם תכנון המס חיובי, ניטרלי או שלילי. שאלה זו תוכרע על בסיס תכלית החקיקה - ככל שהנישום ביצע תכנון מס שנועד להגשים את תכלית החקיקה או שהמחוקק אדיש לו, הרי מדובר בתכנון מס חיובי או ניטרלי, רק אם הנישום מתכנן את פעולתו בניגוד לתכלית החקיקה על דרך ניצול פרצה הקיימת בחוק באופן שהמחוקק היה מתנגד לו, יהיה מדובר בתכנון מס שלילי. רק אז נפנה לבחון את הטעם המסחרי היסודי ואם גם שאלה זו תיענה בשלילה נראה בעסקה כמלאכותית.
- הגישה האמורה מכונה הגישה "הדו-שלבית" והיא מבקשת לבדוק בראשית הדברים את תכלית החקיקה הרלוונטית, ורק אם תכנון המס מנוגד לתכלית יש לעבור לבחינת מלאכותיות העסקה עצמה. על פי מצדדי גישה זאת הרי שלמנהל מיסוי מקרקעין (ולאחריו בית המשפט) שיקול דעת האם להפעיל את סנקציית ההתעלמות מהעסקה זאת בהתחשב בתוצאות השלב הראשון - האם תכנון המס חיובי (או ניטרלי) או שלילי.
- לדעת כב' השופט הנדל ישנו קושי בגישה הדו-שלבית האמורה: ראשית, לשון החוק קובעת כי אם העסקה מלאכותית (או בדויה או שמטרתה הימנעות ממס) מוסמך המנהל להתעלם ממנה, בניגוד לגישה הדו-שלבית הרי שלשון החוק אינה דורשת בחינה מקדמית של תכלית החקיקה; שנית, הגישה הדו-שלבית מחליפה את שיקול דעתו של המנהל בשיקול דעתה של ערכאת הערעור, זאת לגבי עצם ההחלטה המינהלית; שלישית, הקושי העיקרי בגישה הדו-שלבית הוא כי השלב הראשון שפיתחה הפסיקה אינו מקנה כלים ברורים על מנת לקבוע האם תכנון המס לגיטימי אם לאו, ועל כן עומד בניגוד למושכלות יסוד בדיני המס המחייבים ליצור כלים ברורים בכדי להגן על הוודאות המשפטית.

דעת המיעוט - המשך

- לאור האמור הרי ש"דרך המלך" לבחינת התקיימותו של סעיף 84 היא ראשית לבחון האם עסקה מלאכותית, זאת על ידי בחינת הטעם המסחרי היסודי העומד (או שאינו עומד) בבסיסה. ככל שהתשובה היא כי לא קיים טעם מסחרי יסודי מלבד שיקולי המס, או אז, רשאי מנהל מיסוי מקרקעין להתעלם מהעסקה. זוהי סמכות שבשיקול דעת והערכאה הערעורית רשאית לבחון את שיקול הדעת האמור. בבחינה שיקול הדעת האמור ניתן לבחון האם הפעלתה של הסמכות האמורה מנוגדת לתכלית החקיקה הרלוונטית.
- למעשה השופט הנדל הציע למעשה מבחן דו-שלבי "הפוך":
 - ראשית, יש לבחון את שאלת מלאכותיות העסקה בהתאם למבחן "יסודיות הטעם המסחרי", לאחר מכן יש לפנות למבחן שיש בכוחו "להכשיר" את העסקה על אף מלאכותיותה ובמסגרת מבחן זה תיבחן תכלית החקיקה הרלוונטית.
 - מן הכלל את הפרט: לגבי מבחן "יסודיות הטעם המסחרי", הרי שהמשיבים רכשו והחזיקו בדירה מספר שנים במצב "מעטפת" (למרות התחייבותם לקבלן לא השלימו את בניית הדירה בשנה וחצי להם התחייבו בהסכם משנת 2010). רק לאחר שתיקון 76 אושר על ידי הכנסת ולאור רצונם למכור את הדירה וליהנות מהפטור שעתיד היה להתבטל מיהרו לבצע את השיפוץ בדירה, שיפוץ שעד מהרה נהרס בידי הרוכש. גם התכתובות שנעשו בין עורכי הדין של המשיבים לעורכי הדין של הרוכש, כולם מלמדים כי לא הייתה כל מטרה מסחרית לשיפוץ. מטרת השיפוץ הייתה מיסויית פיסקלית בלבד ועל כן פעולת המשיבים אינה צולחת את מבחן "יסודיות הטעם המסחרי".
 - בשלב השני יש לבחון האם תכנון המס חיובי או שלילי, זאת לאור תכלית החקיקה הרלוונטית. המשיבים אינם מצליחים להוכיח מדוע יש לראות בפעולתם כתכנון מס חיובי. תכלית החקיקה אינה תומכת במתן פטור במקרה דנן.
 - לאור האמור, לדעת השופט הנדל, בדעת המיעוט בפסק הדין, יש לקבל את הערעור ולקבוע כי המערער היה רשאי להתעלם מהעסקה ולא לאשר מתן פטור לפי סעיף 49ב(1) לחוק.