



אם אינך רואה מייל זה לתת כאן



## CLIENT UPDATE



### עדכונים בתחום מיסוי מקרקעין

12 באוגוסט, 2020

לקוחות יקרים,

ברצוננו לעדכן אתכם על הפסיקה האחרונה בתחום מיסוי מקרקעין וכן על תיקוני חקיקה ביחס להפחתת מדרגות מס רכישה לרוכשי דירת מגורים נוספת וכן ביחס למתן ארכה בשל משבר הקורונה לפטור ממס למשפרי דור, שטרם מכרו את הדירה הישנה שלהם בעת רכישת דירה חדשה, הכל כמפורט להלן.

*ו"ע 28079-10-15 נירה מעין ושלמה נחמה נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב*

#### תמצית העובדות:

- העוררים התקשרו בשנת 2007 עם קבלן לרכישת שתי דירות, אשר היו בבנייה (האחת בקומה 16 כולה והשנייה בקומה 15) עם אפשרות לאחד את הדירות לדירה אחת או לפצלן. לבניין ניתן היתר בניה למגורים בלבד. בטרם הושלמו הדירות, מימשו העוררים את האפשרות לאחד את הדירות.
- בשנת 2010 ערכו העוררים והקבלן הסכם נוסף, אשר במסגרתו נקבע שהממכר יימסר ברמת מעטפת (להלן: "הסכם המעטפת"), כך שהקבלן הופטר ממרבית חיוביו להשלים את עבודות הבנייה בדירה בתמורה לזיכוי של כ- 2.3 מיליון ₪. עוד הוסכם, כי דירת המעטפת שתימסר לעוררים תהיה ללא דלתות פנים, אריחים לריצוף, ברזים וכו'.
- בעקבות הסכם המעטפת קבע מנהל מיסוי מקרקעין (להלן: "המשיב") כי משנרכש נכס שאינו דירת מגורים שבנייתה הושלמה, אין הנכס מהווה דירת מגורים לצורך קביעת מדרגות מס רכישה. לא הוגשה השגה על החלטת המשיב.
- בשנת 2010 התקבל טופס 4 לבניין. בשנת 2013 ניתן היתר לפיצול הדירה המאוחדת לשתי יחידות נפרדות.
- העוררים שלא גרו בדירה, החלו בשלהי 2013 במגעים למכור את הדירה בקומה 16.

- בדצמבר 2013 חתם העורר על הסכם שיפוץ עם קבלן שיפוצים אחר לביצוע עבודות בדירת המעטפת והותקנו אסלות, אמבטיות, ברזים, כיורים וכו'.
- יומיים לאחר גמר השיפוץ, נחתם הסכם מכר למכירת הדירה בקומה 16 לרוכש צד ג' שלא התעניין בטיב השיפוץ והיקפו והחל בהריסת השיפוץ סמוך לאחר רכישת הדירה.
- העוררים התנו את המכירה לרוכש רק לאחר שיסתיימו עבודות השיפוץ והדירה תהיה ראויה למגורים לצרכי זכאות לפטור ממס שבח בגין המכירה.
- העוררים והרוכש הגישו דיווח משותף לרשות המיסים והצהירו על מכירה ורכישה של דירת מגורים וגם הרוכש שילם מס רכישה בהתאם למדרגות המס של דירת מגורים.
- יוער, כי בעקבות הדיווח כאמור החלה חקירה של רשות המיסים באשר לביצוע עבירות על חוק מיסוי מקרקעין והעורר ועורכי דינו הוזמנו לשימוע על ידי הפרקליטות. לבסוף הוחלט שלא להעמידו לדין פלילי אלא העניין נדון במישור האזרחי בלבד.

**הסוגיה שבמחלוקת:** האם מכירת דירת מעטפת, אשר הושלמה לדירת מגורים טרם המכירה, כאשר היה ידוע למוכר שהרוכש אינו מעוניין בהשלמה זו והיא אינה מהווה חלק מהממכר ביחסים בין הצדדים מזכה את המוכר לקבל את הפטור ממס שבח למי שמכר "דירת מגורים מזכה" שבנייתה הושלמה או שמדובר בעסקה מלאכותית.

**ועדת הערר קבעה כי יש לקבל את הערר** וקבעה ביחס לסוגיות הבאות, כדלקמן:

♦ **עסקה מלאכותית:** עלתה השאלה האם מדובר בתכנון מס לגיטימי או עסקה מלאכותית. וועדת הערר קבעה בעניין זה בהתבסס על פסיקה אחרת של ביהמ"ש העליון כי אין מדובר בתכנון מס שלילי או הפחתת מס בלתי נאותה שרשאי המשיב להתעלם ממנה וזאת, בין היתר מהסיבות הבאות:

- באותו מועד היה קיים פטור ממס שבח של מכירת דירת מגורים כל 4 שנים, בין אם המוכר גר בדירה ובין אם לא ועמדה ריקה.
- העוררים רכשו את הדירה למגוריהם ותחליף לביתם הקודם. הדירה לא נועדה לשמש להשקעות או לרווחים. רק לאחר שהתכננו שלהם השתנו הם החליטו למכור את הדירה.
- הדירה היא דירת מגורים בבניין מגורים ולא נעשה בה שימוש אחר שסותר את ייעודה.
- **עצם העובדה שהעוררים ביצעו פעולה שמטרתה העיקרית הייתה לעמוד בתנאי הפטור ממס שבח, אין זה אומר שהפעולה מהווה "הפחתת מס בלתי נאותה", אלא הגשמת מטרת המחוקק במתן פטור אישי במכירת דירת מגורים.** גם אם מטרת השיפוץ הייתה למנוע חשש שאין מדובר בדירת מגורים, הרי שאין מדובר בתכנון מס שלילי או ניסיון לנצל פרצה בחוק שאליה לא התכוון המחוקק.
- העוררים לא ניצלו פרצה בחוק, אלא רצו למנוע תקלת מס אפשרית ולכן המשיב לא רשאי להתעלם מהשיפוץ שנעשה בדירה טרם מכירתה.
- לאור האמור נקבע כי אין להתעלם מעבודות השיפוץ.

♦ **האם שיפוץ "הסרק" בדירה טרם המכירה הפך את דירת המעטפת לדירת מגורים?**

המשיב טען, בין היתר, כי הצדדים בעסקה לא ראו בעבודות השיפוץ כחלק מהנכס הנמכר והן היו מיועדות להריסה ע"י הרוכש. כמו כן, איכות המתקנים שהותקנו לא תואמת לדירת יוקרה. עם זאת, **וועדת הערר קבעה כי עם סיום עבודות השיפוץ הדירה הייתה ראויה למגורים ויש לבחון את "טיב" הדירה לפי אופייה, ייעודה ותכליתה ולא מבחינת טיב במובן של איכות, יוקרה ורמת גימור.**

♦ **האם יש להתחשב בכוונת הרוכש להרוס את הדירה?**

נקבע כי כוונת הרוכש אינה קובעת את מס השבח שיחול על המוכר. כמו כן, מס שבח המוטל על דירת מגורים נבחן לפי מבחן אובייקטיבי.

♦ **מהות כלכלית**

לעמדת המשיב המהות הכלכלית של ההסכם הוא מכירת "דירת מעטפת", שכן היה ידוע שהשיפוץ הוא ארעי ולכן יש למסות את העסקה לפי המהות הכלכלית. עם זאת, וועדת הערר קבעה כי אם נקבע שאין מדובר בתכנון מס שלילי או הפחתת מס בלתי נאותה אז גם המהות הכלכלית צריכה

להוביל לתובנה שהמוכר מכר דירת מגורים ולא "דירת מעטפת". כמו כן, גם ניתן טופס 4 לבניין לפני השיפוץ.

#### ◆ רכיב "המזכה" בהגדרת "דירת מגורים מזכה"

לעמדת המשיב אין עמידה בתנאי של הגדרת דירת מגורים לעניין רכיב "מזכה" וטען שגם אם יקבע שהעוררים החזיקו דירת מגורים, הרי שלא הייתה כזו במשך 4/5 מתקופת השבח שמחושבת מאז שנרכשה כמעטפת או 4 שנים לפני מכירתה בהתאם להגדרה בחוק. וועדת הערר דחתה טענה זו בהתבסס, בין היתר, על האמור בהוראת ביצוע 10/97 שפרסמה רשות המיסים וקבעה כי רשות המיסים עצמה אימצה פרשנות מקלה לפיה הפרשנות למגורים בסעיף מתחילה רק במועד שבו הפך הנכס לראשונה לדירת מגורים. לפיכך, דחתה וועדת הערר את טענת המשיב וקבעה שאין זה סביר להבחין בין מי שרכש קרקע, שאז לפי הוראת הביצוע ייחשב כמוכר דירת מגורים יום לאחר סיום הבנייה, לבין מי שרכש דירת מעטפת מקבלן.

#### ◆ האם דירת מעטפת יכולה להיחשב כדירת מגורים שבנייתה הסתיימה?

וועדת הערר קבעה כי משנקבע כי (א) אין מדובר בשיפוץ שהוא בגדר עסקה מלאכותית אלא תכנון מס ניטרלי (חיובי); וכן (ב) שלא התקבלה הטענה כי המהות הכלכלית של ההסכם הוא מכירת דירת מעטפת; (ג) ושאינן לקבל את העמדה כי אין מדובר בדירת מגורים מזכה, הרי שדין הערר להתקבל ואין צורך להכריע בשאלה אם יש לראות בדירת המעטפת כדירת מגורים שבנייתה טרם הסתיימה.

ו"ע 18-12-43873 קיסריה השקעות בע"מ נ' מנהל מס שבח ת"א

השאלה המשפטית שנדונה במסגרת ערר זה היא האם הוצאות שהוציאה העוררת, בגין תשלומי ארנונה והיטלי תיעול בגין חובות עבר של מחזיקים קודמים בנכס, מותרות בניכוי מהשבח לפי סעיף 39 לחוק מיסוי מקרקעין בעת מכירת זכויות החכירה במקרקעין, כעמדת העוררת או שאין להתיר הוצאות אלו בניכוי כעמדת משרד מיסוי מקרקעין?

וועדת הערר דחתה את הערר על כלל טענותיו הן במישור המשפטי והן במישור העובדתי, הכל כפי שיפורט להלן.

- תשלומי ארנונה שוטפים ששילמה העוררת בגין התקופה שהחזיקה בנכס עד למועד המכירה: ביחס לתשלומים אלו אין מחלוקת כי ינוכו מהוצאה שוטפת אצל פקיד השומה במסגרת שומת מס הכנסה לפי הוראות פקודת מס הכנסה.
- חובות עבר של ארנונה וחובות היטלי תיעול הרובצים על הנכס בגין תקופה שקדמה להחזקה במקרקעין: וועדת הערר הבחינה בין מקרה שיש מחויבות חוזית לפרוע את חובות העבר לבין מקרה שאין התחייבות חוזית כזאת:

א. במקרה הראשון כשיש התחייבות חוזית לפרוע את החובות, היה על העוררת לדווח במסגרת עסקת הרכישה על שווי מכירה גבוה יותר לפי "עיקרון צירוף כלל התמורות" ולכלול תשלומים אלו כחלק מהתמורה הישירה והעקיפה ששולמה על ידה בעסקה ולשלם מס רכישה גבוה יותר בהתאם. אילו הייתה פועלת כך, אז הייתה יכולה כיום במועד המכירה ליהנות מהפחתת שווי רכישה גבוה יותר. ברם, שלא פעלה כך העוררת במסגרת עסקת הרכישה, אין לה אלא להלין על עצמה והוצאות אלו לא יותרו בניכוי מהשבח כיום במועד המכירה. מעבר לכך, לא ניתן כיום לתקן את שומת מס הרכישה מטעמי התיישנות מהותית וממילא שומות אלו לא נדונות בפני וועדת הערר.

ב. במקרה השני, ככל שמדובר בחובות עבר שאין התחייבות חוזית לשלם או חובות עבר בגין תקופת החזקתה של העוררת עצמה בנכס, יש מקום לדון בטענה האם יש להתיר בניכוי הוצאות אלו מכוח סעיף 39 לחוק מיסוי מקרקעין אם לאו, אך בנסיבות העניין וועדת הערר קבעה שאין להתיר את ההוצאות בניכוי מהשבח, וזאת בין היתר, בשל כך שלא הצליחה העוררת להוכיח במישור העובדתי כי לולא שולמו ההוצאות הנ"ל לא הייתה מתאפשרת מכירת הנכס ולא הצליחה להוכיח קשר סיבתי ממשי וישיר בין תשלום חוב העבר לבין המכירה. כמו כן, גם בהיבט המשפטי בהתאם ללשון החוק ותכליתו אין להתיר את ההוצאות בניכוי מהשבח. כך למשל נקבע כי גם אם רשימת ההוצאות המותרות בניכוי מהשבח לפי סעיף 39 לחוק מיסוי מקרקעין אינה רשימה סגורה, עדין אין ללמוד מכך כי כל הוצאה שהייתה בקשר כלשהו למכירה תהא

מותרת בניכוי, שכן לו רצה המחוקק לנקוט במבחן כה רחב, היה מצופה ממנו לומר זאת במפורש. זאת ועוד, לעמדת וועדת הערר יש להתיר בניכוי בהוצאות הקשורות במישרין לפעולת המכירה עצמה של הזכות במקרקעין ואילו חובות ארנונה והיטלים שהצטברו על הנכס, כמו במקרה דנן, הם חיצוניים לפעולת המכירה עצמה. כמו כן, בהתאם לחוק מיסוי מקרקעין שוויה של זכות נקבע "כשהיא נקייה מכל שעבוד הבא להבטיח חוב, משכנתא או זכות אחרת הבאה להבטיח תשלום".

מליאת הכנסת אישרה כי התקופה בין 1.3.2020 ועד ליום 1.10.2020 לא תחשב כבמניין 18 חודשים למכירת דירה ישנה בעת רכישת דירה חדשה

בהתאם להוראות חוק מיסוי מקרקעין, משפרי דיור הרוכשים דירה חדשה לפני שמכרו את הדירה הישנה (שהייתה דירתם היחידה), יהיו זכאים למדרגות מס רכישה של "דירה יחידה" בעת רכישת הדירה החדשה ולפטור ממס שבח במכירת הדירה הישנה (שהייתה דירתם היחידה), אם ביקשו זאת במסגרת הדיווח לרשות המיסים ואם ימכרו את הדירה הישנה בתוך 18 חודשים [1] מיום רכישת הדירה החדשה. [2] לאור הקושי למכור דירות בתקופת הקורונה, אישרה מליאת הכנסת את הצעת החוק להארכת תקופות ודחיית מועדים בענייני הליכי מס, ובכלל זה נקבע כי רוכשי דירות מגורים, אשר היו אמורים למכור את דירתם הישנה בתוך 18 חודשים מיום רכישת הדירה החדשה, כדי ליהנות משיעורי מס מופחתים, והמועד האחרון למכירת הדירה "הישנה" הסתיימה בתקופה שבין 1.3.20 עד ה-1.10.20, **התקופה האמורה לא תילקח בחשבון** והספירה תתחדש מיד לאחר מכן.

[1] לעניין מס שבח יש הוראה מקלה שפורסמה ע"י רשות המיסים שאם נרכשה דירה על הנייר, תקופת ה-18 חודשים תימנה מיום סיום הבנייה של הדירה החליפית שנרכשה.  
[2] יצוין שבמקרה של הטבה במס רכישה קיימת גם הוראה שבמקרה של רכישה מקבלן – ניתן למכור את הדירה הישנה בתוך 12 חודשים ממועד מסירת החזקה, לפי המאוחר.

אושרה הפחתת מדרגות מס רכישה לדירת מגורים נוספת (שאינה דירה יחידה)

להלן מדרגות מס הרכישה המעודכנות שיחולו בהתאם לתיקון לחוק מיום 29.7.2020 ביחס לרכישת דירת מגורים נוספת (שאינה דירה יחידה של הרוכש והתא המשפחתי שלו):

על חלק השווי שעד 1,292,280 ₪	5%
על חלק השווי העולה על 1,292,280 ₪ ועד 3,876,835 ₪	6%
על חלק השווי העולה על 3,876,835 ₪ ועד 5,338,290 ₪	7%
על חלק השווי העולה על 5,338,290 ₪ ועד 17,794,305 ₪	8%
על חלק השווי העולה על 17,794,305 ₪	10%

יודגש, כי מדרגות מס הרכישה ברכישת דירת יחידה נותרו ללא שינוי.

**למידע נוסף אנו עומדים לרשותכם בכל שאלה ו/או הבהרה ונשמח לסייע בכל עניין.**

**פרטי קשר**

**קבן שטרית**  
שותפה  
מחלקת מסים

**שאול גרוסמן**  
שותף  
מחלקת מסים

**מאיר אקוניס**  
שותף  
מחלקת מסים

**אלדר בן-רובי**  
שותף, מוביל  
מחלקת המסים

**קבן אלון**  
עו"ד  
מחלקת מסים

**נטלי אנור המר**  
שותפה  
מחלקת מסים

**עמרי דוידוב**  
שותף  
מחלקת מסים

**ד"ר מיכאל**  
**בריקר**  
שותף  
מחלקת מסים

למידע נוסף אודות מחלקת מסים במשרדנו, לחץ כאן.

מטרת המזכר הינה להביא לידיעתכם תמצית עדכוני מידע בנושאי מס. המזכר אינו מהווה יעוץ משפטי ועל כן אין ליישם את האמור בו מבלי להיוועץ בגורם המקצועי המתאים לכך במשרדנו.



להצטרפות לעדכוני לקוחות לחץ כאן

מיתר | עורכי-דין  
אבא הלל סילבר 16, רמת גן 5250608, ישראל | 03-6103100

הסר | דווח כספאם