

תוכן עניינים

פרק א': ביטולו של סעיף 44 לחוק לשינוי סדרי עדיפויות לאומיים (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנים 2013 ו- 2014), התשע"ג-2013) והמשמעות החל מן ה- 01.01.18 - כללי 1

פרק ב': הרפורמה במיסוי דירות - תיקון מס' 76 לחוק 3

פרק ג': הגדרה וחזקה - סעיף 49 לחוק מיסוי מקרקעין 5

1. מבוא 5

2. נטל ההוכחה 6

3. המועד הקובע לבדיקת קיומם של התנאים המוזכרים בפטור 6

4. "דירה" המיועדת למגורים לפי טיבה - סעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין 7

5. סעיפים 49(א)(1) ו- 49(א)(2) לחוק מיסוי מקרקעין - דירת מגורים מזכה 8

6. "דירת מגורים" 11

6.1 פעוטון 11

6.2 שימוש לדירת מגורים למגורי ילדים חסרי בית 11

6.3 מגורי בנות במדרשה 11

6.4 מגורים של 12 חוסים ב- 6 חדרים 11

6.5 בית אבות, השכרת דירה 11

6.6 "פעולות חינוך" 12

6.7 שימוש עסקי 12

6.8 דירת נופש 12

6.9 דירת הנופש אינה מהווה "דירת מגורים" 17

6.10 די בכך שיותר מ- 50% משטח הדירה שימש למגורים כדי שדרישת החוק בעניין שימוש בעיקר הדירה למגורים - תתקיים 18

7. "לעניין פרק זה יראו מוכר ובן זוגו, למעט בן זוג הגר דרך קבע בנפרד... כמוכר אחד" - סעיף 49(ב) לחוק מיסוי מקרקעין 18

8. האם החזקה הקבועה בסעיף 49(ב) לחוק מיסוי מקרקעין ניתנת לסתירה? 25

9. דירה שבנייתה טרם הסתיימה, אולם המוכר התחייב לסיים את בנייתה - האם היא בגדר דירת מגורים שבנייתה נסתיימה, לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), וזאת לעניין מתן ההקלות במס שבח במכירת "דירת מגורים מזכה" 26

10. מחלוקת בכל הקשור והמתייחס לשומת מס השבח, נעוצה בשאלה האם נמכרו את כל הזכויות במקרקעין שהיו להם בדירת המגורים הקיימת על המגרש, כדרישת הוראת סעיף 49(א) לחוק מיסוי מקרקעין, אם לאו 26

11. סעיף 4א לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) קובע, כי העברת רכוש בין בני זוג או לילדיהם על-פי פסק-דין אגב גירושין, לא יראוה כמכירה או כפעולה באיגוד מקרקעין ולכן אין המדובר באירוע מס החייב במס שבח. לפיכך, נוצר הסדר היוצר מנגנון של "דחיית מס"..... 28

פרק ד': תנאים לפטור - סעיף 49א לחוק מיסוי מקרקעין..... 29

1. סעיף 49א(א) לחוק מיסוי מקרקעין 29

1.1 כללי 29

1.2 המועד להגשת הצהרה 29

1.3 האם הזכות לקבלת פטור, הינה אישית או שהיא ניתנת להעברה... 30

1.4 "מוכר, המוכר את כל הזכויות במקרקעין..."..... 49

1.5 תושב חוץ - תיקון 76 לחוק 51

2. סעיף 49א(1א) לחוק מיסוי מקרקעין - מיסוי דירות יוקרה - תיקון 76 לחוק 52

3. סעיף 49א(ב) לחוק מיסוי מקרקעין 52

3.1 הלכת יוניזדה..... 52

3.2 נטל ההוכחה של שווי המכירה בעסקת קומבינציה 58

3.3 מכר חלקי של מגרש ודירת מגורים הבנויה עליו 58

3.4 אי-שוויון בין הזכויות של העוררים בפועל לזכויות העוררים הרשומות בעסקת קומבינציה 61

3.5 האם העסקה בין המערערת לאגודה מהווה "מכירה" של "זכות במקרקעין"..... 62

3.6 "האם יש להתיר ניכוי של כל ההוצאות שהוציא בגין שכר-טרחת עורך-דין המוכר של זכות במקרקעין, במשך שנים רבות, או שיש להכיר בהוצאות סבירות בלבד?"..... 79

3.7 האם יש הצדקה לסטיה מהלכת יוניזדה..... 87

3.8 סעיף 49א(ב) לחוק מיסוי מקרקעין - שירותי בניה בבניין שייבנה על הקרקע שעליה נמצאת דירת המגורים המזכה - תיקון 76 לחוק..... 100

4. האם יש להחיל את הפטור ממס שבח הקבוע בסעיף 6 בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (הגדלת ההיצע של דירות מגורים - הוראת שעה), התשע"א-2011 על עסקאות קומבינציה מסוג מכר חלקי שבוצעו על-פי תכנית תמ"א 38/2?..... 101

5. האם עסקת קומבינציה מסוג מכר חלקי לצורך פרויקט תמ"א 38/2 מזכה את המוכר בפטור ממס שבח לפי סעיף 6 לחוק מיסוי מקרקעין (הגדלת ההיצע של דירות מגורים - הוראת שעה), התשע"א-2011 - הערעור על החלטת הוועדה התקבל..... 102

פרק ה': פטור לדירת מגורים - סעיף 49ב לחוק מיסוי מקרקעין..... 103

1. כללי 103

1.1 מבוא 103

1.2 סעיפים 49ב עד 49ד לחוק מיסוי מקרקעין..... 103

2. חוק מיסוי מקרקעין (הגדלת ההיצע של דירות מגורים (הוראת שעה), התשע"א-2011.....	105
3. הוראת ביצוע מס' 6/2011.....	109
4. פטור לדירת מגורים מזכה לאורו של תיקון 76 לחוק - סעיף 49ב(1) לחוק מיסוי מקרקעין.....	117
5. סעיפים 49ב(2) ו - 49ג לחוק מיסוי מקרקעין לאורו של תיקון 76 לחוק.....	119
לפני כניסת תיקון 76 לתוקפו, סעיף 49ב(2) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 קבע כדלקמן:.....	119
6. "המכירה היא של דירת מגורים מזכה שקיבל המוכר בירושה" - סעיף 49ב(5) לחוק מיסוי מקרקעין.....	124
7. סעיף 49ב(6) לחוק מיסוי מקרקעין.....	128
8. סעיפים 49ב ו- 49ג לאורו של תיקון מס' 85 מיום 16.04.06.....	128
9. עסקת קומבינציה - פטור ממס שבח עבור שלוש דירות מגורים אשר נמכרו: אחת - מכוח הוראת סעיף 49ב(1) בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) ושתיים נוספות - מכוחו של סעיף 6 בחוק מיסוי מקרקעין (הגדלת ההיצע של דירת מגורים - הוראת שעה).....	130
10. הסמכת כונס הנכסים לחתום בשם המערערת על בקשה לקבלת פטור ממס שבח.....	131
11. תכליתו של סעיף 149 לחוק.....	132
12. יש לפרש את תקרת הפטור (לאור תיקון 76) לגבי "דירת יוקרה" בסכום של כ- 4.5 מיליון ש"ח, כמתייחסת לגבי חלקו של המוכר ולא לגבי הנכס בשלמותו. אולם הדבר נכון לגבי דירה שנרכשה במשותף על-ידי מספר יחידים וזו דירתם היחידה, והפטור ממס שבח נדרש על ידם לפי סעיף 49ב(2), אך אין זה נכון לגבי יורשים שקיבלו את הדירה בירושה ופטורים ממס שבח בגינה לפי סעיף 49ב(5) לחוק.....	132
13. האם העוררת זכאית לפטור ממס שבח, הניתן למוכר שבבעלותו דירה יחידה (הפטור לפי סעיף 49ב(2) לחוק מיסוי מקרקעין), בגין מכירת דירת מגוריה, שנרכשה על-ידה לאחר הנישואין והמופרדת רכושית על-פי הסכם יחסי ממון, כאשר בן זוגה מחזיק אף הוא בדירה משלו, שנרכשה על-ידו לאחר הנישואין?.....	133
14. בהתייחס לדיווח לרשויות המס, עלה מהראיות כי עצם עריכת הסכם ההלוואה ורישום הזכויות בבית על-שם עורך-הדין שרון בלבד, נבע משיקולי מס. מסקנה זו נלמדת, הן מעדותו המפורשת של מר לארי בעניין והן מהעובדה כי עורך-הדין שרון ומשפחתו, התגוררו בבית 18 חודשים בדיוק, טרם מכירתו, שהוא פרק הזמן שנדרש באותה תקופה לצורך מכירת דירת מגורים מזכה בפטור ממס שבח בהתאם לסעיף 49ב(2) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה).....	134
פרק ו': חזקת דירת מגורים נוספת - סעיף 49ד לחוק מיסוי מקרקעין.....	135

135.....	1. כללי.....
136.....	2. אחזקת 25% מהזכויות באיגוד ותיקון 76 לחוק.....
137.....	3. האם הוראת סעיף 149 לחוק מיסוי מקרקעין תחול גם באיזור?.....
138.....	4. תיקון מס' 85 מיום 06.04.16.....
	פרק ז': פטור חד-פעמי הוראה מיוחדת - סעיף 149 לחוק מיסוי
139.....	מקרקעין
	פרק ח': "סייג לדירה שנתקבלה במתנה" - סעיף 149 לחוק מיסוי
159.....	מקרקעין
159.....	1. סעיף 149 לחוק טרם כניסתו לתוקף של תיקון 76 לחוק.....
171.....	2. סעיף 149 לחוק לאחר כניסתו לתוקף של תיקון 76 לחוק.....
	פרק ט': כשהמחיר מושפע מהאפשרות לתוספת בניה, פיצול פיזי-אופקי
173.....	ופיצול רעיוני-אנכי - סעיף 149 לחוק מיסוי מקרקעין
173.....	1. כללי.....
199.....	2. סעיף 148א(א) למול סעיף 149 לחוק מיסוי מקרקעין.....
	3. האם עיקרון הפיצול הרעיוני חל גם לגבי נושא החיוב במס רכישה מכוח
201.....	סעיף 149 לחוק מיסוי מקרקעין?.....
203.....	פרק י': פטור על תשלומי איזון - סעיף 149 לחוק מיסוי מקרקעין
	פרק י"א: "פטור ליחידה אחרת" - סעיף 149 לחוק מיסוי מקרקעין - פינני-
205.....	בינוי
	פרק י"ב: מס רכישה
207.....	1. כללי.....
	2. שילובן של הוראות תקנה 11(א) לתקנות מיסוי מקרקעין וסעיף 9(ג1א)(2)
208.....	לחוק המיסוי.....
208.....	2.1 כללי.....
	2.2 ההיסטוריה החקיקתית של הוראות סעיפים 11(א) לתקנות מיסוי
211.....	מקרקעין וסעיף 9(ג1א)(2) לחוק המיסוי.....
214.....	2.3 תקנת ציבור.....
217.....	3. סעיף 9(ג) - פטור לדירה בלתי-מוגמרת.....
218.....	4. האם זכות שנרכשה מקבלן חייבת במס רכישה?.....
219.....	5. צירוף הטבות ויצירת הטבה חדשה.....
220.....	6. נכס המהווה מקבץ של יחידות דיור - מס רכישה.....
221.....	7. חישוב מס הרכישה בעסקאות "פינוי בינוי".....
223.....	8. זכות בלעדית לשיווק דירות וקביעת רוכשי הדירות.....
224.....	9. עסקת חליפין ומס רכישה.....
226.....	10. חילוף נכסים - מס רכישה - תיקון 55 לחוק המיסוי.....
227.....	11. אופציה או עסקת מכר.....
229.....	12. "חזקת התא המשפחתית".....
234.....	13. מס רכישה מופחת.....
234.....	14. הלכות בית-המשפט.....

14.1 שני יתומי צה"ל, אשר כל אחד מהם זכאי לקבל פעמיים פטור חלקי ממס רכישה לפי תקנה 11(א) לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (מס רכישה), התשל"ה-1974, נישאו זה לזו - האם מכוח נישואיהם שניהם ביחד זכאים לקבל את ההטבה ארבע פעמים או שמא די בכך שיקבלו את ההטבה פעמיים בלבד במסגרת התא המשפחתי המשותף שהקימו? 234.....

14.2 האם זכאי רוכש דירה לפטור מלא או להקלה בתשלום מס רכישה בגין רכישת "דירת מגורים יחידה" כאשר בבעלות רעייתו מצויה דירה אחרת, וכאשר בין בני הזוג נחתם הסכם יחסי ממון ולטענתם הם מקיימים ביניהם הפרדה רכושית? 235.....

14.3 האם רכישת דירת מגורים המיועדת להריסה תזכה לשיעורי המס המיוחדים של מס רכישה להם זכאי מי שרוכש דירת מגורים, או שמא יש לחשב את שיעורי המס בהתאם לאלו החלים על רכישת קרקע? 236.....

14.4 דרך החישוב הראויה של שיעור מס הרכישה בגין דירת מגורים, המושת על בני זוג נשואים, שלאחד מהם -יש כבר דירה נוספת, וביתר דיוק: האם הבסיס לחישוב מס הרכישה הינו שווי חלקו היחסי של כל אחד מבני הזוג בדירת המגורים, או שמא שווייה הכולל של הדירה 236.....

14.5 האם לצורך חישוב "שווי המכירה" ולעניין מס הרכישה, יש לראות בתשלום שכר-טרחא לעורך-דינו של הקבלן כחלק מהתמורה המשולמת עבור הדירה, או שמא אין לגבות מס רכישה בגין תשלום זה מאחר שאין לראותו כחלק אינטגרלי מהתמורה שמשלם הרוכש עבור הדירה? 237.....

14.6 העוררת רכשה דירה בעיר בת ים וכעבור כארבעה חודשים מכרה את דירתה הקודמת בחולון אולם בחלוף עוד כשנתיים ורבע בוטלה מכירת הדירה הראשונה והעוררת שבה להיות הבעלים של שתי דירות - האם התנאי לזכאות להטבה התקיים? 238.....

14.7 תשלום מס רכישה בגין דירה שרכשו בני זוג כ"דירה יחידה", על-פי מדרגות מס רכישה של "דירה" - במצב דברים עובדתי, שאינו שנוי במחלוקת, לפיו טרם נישואיהם קיבלה האישה במתנה דירת מגורים אחרת. 239.....

14.8 הוראות סעיף 6א(ז)(1) לחוק מיסוי מקרקעין (הגדלת ההיצע של דירות מגורים - הוראת שעה), התשע"א-2011 - הוראת השעה מדגישה כי הפטור יינתן רק אם הדירה שימשה בפועל למגורים 239.....

14.9 הן לשון החוק והן התכלית החקיקתית שלו, כעולה מלשונו ומסקירת הדיון בועדת הכספים של הכנסת בנושא זה, מצביעות על כך כי הפרשנות הראויה של תקנה 2(א1) לתקנות מס רכישה הינה כפי שמפרש המשיב, לפיה ההקלה במס הרכישה מתייחסת לרכישת זכות במקרקעין שלגביה תחול תבי"ע שתאפשר גם בניה של דירות מגורים 240.....

14.10 האם כ"קרקע" כטענת העוררים או כ"דירת מגורים" כטענת המשיב, וזאת לעניין שיעור מס הרכישה החל בשל רכישת הזכויות, כקבוע בסעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) 241

14.11 שאלת זכאותו של העורר, לתשלום מס רכישה בגין דירה שרכשו הוא ואשתו, כ"דירה יחידה", על-פי מדרגות מס רכישה של "דירה יחידה". זאת, במצב דברים עובדתי, שאינו שנוי במחלוקת, לפיו טרם נישואיהם קיבלה גב' קוייתי במתנה דירת מגורים אחרת 242

14.12 במסגרת סעיף 9 לחוק הוגדרה גם "דירה יחידה", שהיא דירת המגורים היחידה של הרוכש בישראל. ניתן להיווכח כי לעניין הגדרתה של דירת מגורים לפי תקנה 21 לתקנות, אין כל תנאי, דרישה או חובה כי דירת המגורים תהיה דירת המגורים היחידה, אלא אך דירה "המשמשת או המיועדת לשמש למגורים" ואין כל תנאי או דרישה למגורי קבע בדירה אחת בהכרח. לפיכך, מלשון תקנה 21 עולה כי על המבקש פטור לפי תקנה זו, לעמוד בתנאים המצטברים הבאים: (1) הזכות המועברת היא זכות בדירת מגורים, כהגדרתה לעיל; (2) הזכות מועברת ללא תמורה; (3) המעביר והנעבר הם בני זוג; (4) המעביר והנעבר מתגוררים יחד בדירה 243

14.13 סעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין הוא המקור החוקי להטלת מס רכישה על רוכש זכות במקרקעין, כאשר שיעור מס הרכישה נגזר בדרך כלל משווי המכירה, בהתאם לסוג המכירה או המקרקעין 243

14.14 מס הרכישה הוא מס עקיף המוטל על רכישת "זכויות במקרקעין", כהגדרתן בחוק מיסוי מקרקעין, מטעמים פיסקאליים. אשר לרכישת זכויות במקרקעין בעקיפין, באמצעות רכישת מניות של חברה המחזיקה ב"זכויות במקרקעין", ביקש חוק מיסוי מקרקעין למסות גם את רכישת ה"זכות במקרקעין" הנעשית בעקיפין, באמצעות רכישת המניות, וזאת לשם אחידות בתוצאת המס ומניעת התחמקות מתשלום המס. יחד-עם-זאת נמנע חוק מיסוי מקרקעין מלחייב במס רכישה כל רכישת מניות של חברה ("איגוד" בלשון החוק) המחזיקה בזכויות במקרקעין, והסתפק בחיוב ברכישת מניותיו של "איגוד מקרקעין", ובלשון חוק מיסוי מקרקעין, בפעולה ב"איגוד מקרקעין" 244

14.15 המשיב איננו מוסמך להאריך את המועד הקבוע בסעיף 9(ג1)(ב)2(ב) לחוק מיסוי מקרקעין, מהטעם שסעיף זה איננו כולל "מועד" כמשמעותו בסעיף 107 לחוק, אלא כולל תנאי אשר בהתקיימו זכאי אדם להקלה במס רכישה 244

פרק י"ג: פינני-ובינני 245

פרק י"ד: עניינים שונים 253

1. יום המכירה 253

2. חובת הודעה ודיווח 253

3. פטור ממיסים - מכירת דירת מגורים חלופית מקשיש לכל אדם - מכירת	
יחידת מגורים חלופית מקשיש לזים.....	254
4. יום ושווי רכישה של יחידת המגורים החלופית והזכות הנוספת.....	258
5. פטור מס רכישה.....	260
6. שווי הרכישה של הזים.....	260
7. פטור נוסף.....	260
8. פטור ליחידה אחרת - זכות ביחידת מגורים חלופית כדירת מגורים.....	260
9. ההכרזה על מתחם פינוי-ובינוי במסלול מיסוי - הסעיף בוטל.....	261
10. תחולת הפרק.....	261
11. מתחם להתחדשות עירונית - הוראות מיוחדות.....	262
12. הסמכה.....	262
פרק ט"ו: פטור במכירת זכות במקרקעין שתמורתה מושפעת מזכויות בניה	
לפי תמ"א 38.....	263
1. הגדרות.....	263
2. יום המכירה.....	264
3. חובת הודעה ודיווח.....	268
4. פטור ממס וממס מכירה במכירה שתמורתה מושפעת מזכויות בניה לפי	
תכנית החיזוק.....	269
5. פטור ממס במכירה שתמורתה מושפעת מזכויות בניה לפי תכנית החיזוק	
בדרך של הריסה.....	270
6. פטור ממס וממס רכישה במכירת זכות במקרקעין שהיא רכוש	
משותף.....	272
7. סייג לפטור.....	272
8. פטור נוסף - זכות ביחידת מגורים חלופית כדירת מגורים.....	273
9. תחולה - הוראת שעה.....	273
פרק ט"ז: הלכות בתי-משפט.....	275
1. האם במועד ביצוע העסקה המבנה האמור היה בחזקת "דירת	
מגורים"?.....	275
2. האם זכאי נישום אשר מכר את דירתו האחת בפטור ממס שבח לפי סעיף	
6(א) לחוק מיסוי מקרקעין (הגדלת ההיצע של דירת מגורים - הוראת שעה),	
למכור גם את דירתו השניה בפטור ממס שבח, בהתאם לסעיף 49ב(1) לחוק	
מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), הגם שמכירת דירתו השניה נעשתה לאחר	
"התקופה הקובעת" (קרי - החל מיום 01.01.13)?.....	275
3. האם חברה משפחתית פטורה מתשלום מס שבח בגין מכירת דירה	
שבבעלותה מכוח סעיף 6 לחוק מיסוי מקרקעין (הגדלת ההיצע של דירות	
מגורים - הוראת שעה)?.....	276

4. האם התקיימו התנאים להענקת פטור מתשלום מס שבח על-פי סעיף 6א לחוק מיסוי מקרקעין (הגדלת ההיצע של דירות מגורים - הוראת שעה) - האם הוכח כי בהסכם שבין העורר לקונה נקבע כי על הדירה לשמש למגורים לפחות במשך שנתיים? 287

5. בקשה למתן צו המחייב את מנהל מיסוי מקרקעין למסור למבקשת תצהיר גילוי מסמכים כללי, גילוי ספציפי של מסמכים הנוגעים ל- 4 עסקאות שונות ולמתן תשובות לשאלון - המבקשת הגישה הצהרה בדבר העסקה וביקשה לפטור אותה מתשלום מס שבח בגין מכירת דירת מגורים מזכה עד לגובה תקרת הפטור לפי סעיף 149 לחוק מיסוי מקרקעין 293

6. בחוקקו את חוק ההיצע, ביקש המחוקק לקבוע חוק לתקופה מוגבלת להשגת תכלית חברתית (הגדלת היצע הדירות למגורים בטווח הקצר בניסיון לעצור את עליית מחירי הדירות) 299

7. בקשה להורות למנהל מיסוי מקרקעין טבריה למסור למפרקים את המידע המבוקש לגבי סכום מס הרכישה אשר הושב לחלק מהנושים בתיק 310

8. מקום שקבע המחוקק פרוצידורה ספציפית לנקיטת הליך משפטי, אין לעקוף פרוצידורה זו ויש לקיים את הוראות הסמכות העניינית 311

9. טענת המבקשת כי המשיבה שגתה בחישוב סכומי הקנסות שהוטלו בגין אי-הגשת הצהרה במועד או הודעה מכוח סעיף 94א(א) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) 311

10. מהו הנכס שנרכש על-ידי המנוחה על-פי הסכם החכירה בינה לבין רמ"י - האם "דירת מגורים" או קרקע? 312

11. בתביעתו עתר התובע לחייב את הנתבעת לשלם לו פיצוי בגין פגיעה בפרטיותו, עקב הטלת העיקול על החשבון, זאת לאחר שלטענתו, הדרישות לתשלום המס נשלחו לכתובת שגויה 313

12. העוררת שהיתה בעלת 42/100 חלקים מהדירה, הגישה למשיב הצהרה על מכירת הדירה ובגדרה בקשה לפטור מתשלום מס שבח במכירת דירת מגורים. בקשה זו נדחתה על-ידי המשיב, שקבע כי בית המגורים ננטש וניזוק עד כי אינו עונה להגדרת "דירת מגורים" על-פי חוק מיסוי מקרקעין 313

13. המשיב לא קיבל את הצהרת העוררת וקבע את שווי הדירה על-פי שווי בשוק החופשי 314

14. האם ניתן לקרוא ולפרש את הוראות חוק ההסדרים וחוק מיסוי מקרקעין לעיל באופן שיאפשר לעוררת להיחשב כזכאית לחישוב מס השבח שנצמח לה בגין מכירת זכויותיה בדירה נושא הערר בדרך של "חישוב מס לינארי מוטב"? 315

15. האם העורר הוכיח הפרדה רכושית של ידועים בציבור באופן שיצדיק מתן פטור ממס שבח, בגין מכירת דירת מגורים יחידה, בהתאם להוראות סעיף 149 לחוק מיסוי מקרקעין, כאשר בבעלות הידוע בציבור של העורר, דירות נוספות 315

16. ראובן מוכר נכס מקרקעין לשמעון ומתחייב לשאת בהיטל השבחה החל על הנכס. טרם הושלמה העסקה ברישום במרשם המקרקעין, נכנס ראובן להליכי פשיטת רגל. האם רשאית הוועדה המקומית לסרב ליתן את האישור הנדרש על-פי החוק לצורך השלמת רישום המקרקעין על שמו של שמעון, כל עוד לא שולם חוב היטל השבחה?..... 316	17. ערר כנגד חיוב העוררת בהיטל השבחה בעקבות מימוש בדרך של מכר דירתה..... 317
18. בקשה לפטור מהיטל השבחה בהתאם לסעיף 19(ג) לתוספת המקנה פטור לדירת מגורים..... 317	19. ערר על החלטת מס שבח מקרקעין בטבריה באשר למס שבח שהוטל על העורר בעקבות מכירת מחצית מדירה המצויה בצפת - תחולתה של הלכת שלמי בנסיבות המקרה..... 318
20. את הפטור ממס יש להעניק רק לנכס שהינו "דירת מגורים" בלבד.... 319	21. בקשה לפטור מהיטל השבחה בהתאם לסעיף 19(ג) לתוספת המקנה פטור לדירת מגורים בשטח של עד 140 מ"ר - דחייתה..... 320
22. תחולתה של הלכת שלמי בנסיבות המקרה..... 321	23. את הפטור ממס יש להעניק רק לנכס שהינו "דירת מגורים" בלבד. היוצא כי במכירה של דירת מגורים המחוברת לנכס אחר, כגון קרקע או מבנה אחר, הפטור לדירת המגורים אינו יכול להתפשט, גם על הנכס האחר..... 321
24. סעיף 149 לחוק..... 322	25. מס רכישה..... 322
26. תקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (דיווח מקוון), התשע"ז-2017 - לא ניתן לומר, כי אי-משלוח דברי הדואר באמצעו הדואר האלקטרוני היא חריגה מהמצופה מהרשות ומהאופן בו עליה לשגר הודעות..... 323	27. העוררים הגישו שומה עצמית לפיה יש למסות את חלקה של העוררת בדירה המשותפת שרכשו על-פי שיעורי מס רגילים החלים על רוכש דירת מגורים ואילו את חלקו של העורר יש למסות על-פי שיעורי מס מופחתים החלים על רוכש דירה יחידה. המשיב לא קיבל את השומה העצמית שהגישו העוררים..... 324
28. בתביעתו עתר התובע לחייב את הנתבעת לשלם לו פיצוי בגין פגיעה בפרטיותו, עקב הטלת העיקול על החשבון, זאת לאחר שלטענתו, הדרישות לתשלום המס נשלחו לכתובת שגויה..... 325	29. העוררת שהיתה בעלת 42/100 חלקים מהדירה, הגישה למשיב הצהרה על מכירת הדירה ובגדרה בקשה לפטור מתשלום מס שבח במכירת דירת מגורים. בקשה זו נדחתה על-ידי המשיב, שקבע כי בית המגורים ננטש וניזוק עד כי אינו עונה להגדרת "דירת מגורים" על-פי חוק מיסוי מקרקעין..... 326
30. המשיב לא קיבל את הצהרת העוררת וקבע את שווי הדירה על-פי שווייה בשוק החופשי..... 326	

31. האם ניתן לקרוא ולפרש את הוראות חוק ההסדרים וחוק מיסוי מקרקעין לעיל באופן שיאפשר לעוררת להיחשב כזכאית לחישוב מס השבח שנצמח לה בגין מכירת זכויותיה בדירה נושא הערר בדרך של "חישוב מס לינארי מוטב"?.....	327
32. האם העורר הוכיח הפרדה רכושית של ידועים בציבור באופן שיצדיק מתן פטור ממס שבח, בגין מכירת דירת מגורים יחידה, בהתאם להוראות סעיף 49ב לחוק מיסוי מקרקעין, כאשר בבעלות הידוע בציבור של העורר, דירות נוספות.....	327
33. ראובן מוכר נכס מקרקעין לשמעון ומתחייב לשאת בהיטל השבחה החל על הנכס. טרם הושלמה העסקה ברישום במרשם המקרקעין, נכנס ראובן להליכי פשיטת רגל. האם רשאית הוועדה המקומית לסרב ליתן את האישור הנדרש על-פי החוק לצורך השלמת רישום המקרקעין על שמו של שמעון, כל עוד לא שולם חוב היטל השבחה?.....	328
34. ערר כנגד חיוב העוררת בהיטל השבחה בעקבות מימוש בדרך של מכר דירתה.....	329
35. בקשה לפטור מהיטל השבחה בהתאם לסעיף 19ג) לתוספת המקנה פטור לדירת מגורים.....	329
36. ערר על החלטת מס שבח מקרקעין בטבריה באשר למס שבח שהוטל על העורר בעקבות מכירת מחצית מדירה המצויה בצפת - תחולתה של הלכת שלמי בנסיבות המקרה.....	330
37. את הפטור ממס יש להעניק רק לנכס שהינו "דירת מגורים" בלבד....	331
38. סעיף 49א לחוק.....	332
39. סעיף 2ב49 לחוק.....	333
40. סעיף 49ג לחוק.....	333
41. מס ריבוי דירות - פסיקת בית-הדין הגבוה לצדק.....	334
42. יישום הלכת "שלמי".....	335
43. הגדרת קרוב.....	335
44. סוגיית ייחוס התמורה ממכירת מקרקעין הכוללים דירת מגורים וזכויות בניה נוספות בין דירת המגורים שלגביה מגיע חישוב "לינארי מוטב" ובין זכויות בניה נוספות והמגרש, שלגביהם לא מגיעה ההקלה במס שבח של החישוב ה"לינארי המוטב".....	336
45. כל עוד לא מולאו תנאי התמ"א אין החברה יכולה להצטייר כ"איגוד מקרקעין" על-פי החוק.....	337
46. פטור ממס שבח בגין דירת מגורים מזכה.....	337
47. את ערכו המוסף של נכס צמוד קרקע, לעומת נכס בבניה רוויה, ניתן לחשב בשתי דרכים.....	338
48. בהנחה שהוכחה הפרדה רכושית, אין במגורים משותפים בדירה כדי לשלול את תחולת חריג הפרדה הרכושית לעניין דיני המס.....	338

49. האם הפטור מתשלום מס ההכנסה על דמי השכירות טומן בחובו את הוצאות הריבית הריאלית, אם לאו? 341

50. מהו הנכס שרכשה העוררת - האם, כטענתה, רכשה "דירת מגורים" או שמא רכשה קרקע, כפי עמדת המשיב? - אלמנט אובייקטיבי ואלמנט סובייקטיבי. 341

51. על-מנת שמוכר ייהנה מחישוב המס הלינארי המוטב הקבוע בסעיף 48א(ב) לחוק, על הנכס הנמכר להיות דירה שמיועדת למגורים לפי כל דין. 347

52. האם העוררים סיימו את הבניה על המקרקעין בתוך 42 חודשים ממועד חתימת הסכם המכר באופן המזכה בהקלה במס שבח הקבועה בהוראת השעה? 349

53. דומה כי קיומו של סעיף 16א(א2) מחזק את המסקנה כי הדין עם המשיב. פסקה זו עוסקת במתן אישור לרישום מכירה בפנקסי המקרקעין במקרה של בקשת פטור ממס שבח במכירת דירת מגורים מזכה. זהו כמובן מקרה שכיח ביותר. 350

54. עמדת העורר (שנדחתה על-ידי המשיב) ולפיה יש לחשב את מס השבח לפי סעיף 48א(ב2) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה). 351

55. האם בחישוב השבח בגין מכירת דירת מגורים שהושכרה כל שנות החזקתה על-ידי בעליה במסלול הפטור המלא לדמי השכירות לפי חוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים), התש"ן-1990 יש להפחית משווי הרכישה את הסכום השווה לפחת הנצבר בגין דירת המגורים? 352

56. הנכס שרכשו העוררים אינו "דירת מגורים" ועל-כן יש לחייבם בתשלום מס רכישה החל עת רכישת זכות אחרת במקרקעין שאינה דירת מגורים. 352

57. שאלת סיווג הכנסת המערער, העוסק בנדל"ן, ממכירת דירות מסויימות בשני פרויקטים, אם כהכנסה עסקית, כטענת פקיד השומה, או כהכנסה פרטית או הונית, כטענת המערער. 353

58. מה דינו, לעניין הפטור המוענק בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) ל"דירת מגורים מזכה", של נכס, שיש בו את המתקנים הנדרשים לשימוש לדירת מגורים והמשמש בפועל למגורים, אולם השימוש בו למגורים אינו מותר לפי ייעודו של הנכס על-פי דיני התכנון והבניה? 353

59. האם "סכום התקרה" שנקבע בגדרי סעיף 49א(1) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) נקבע ביחס למוכר או ביחס לדירה? 354

60. זוג ביקש למכור "דירת מעטפת" בבניין מגורים בפטור ממס שבח ערב כניסתו לתוקף של תיקון חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה). הזוג שיפץ את הדירה, בידיעה כי הרוכש אינו מעוניין בכך, ומתוך הנחה כי הרוכש יהרוס את השיפוץ ימים ספורים לאחר שיבוצע, כפי שאכן קרה. האם זכאי הזוג ליהנות מפטור ממס שבח במכירת דירה זו? 355

61. האם "גורם מארגן" במסגרת קבוצת רכישה, שהצטרף למערכת ההסכמים עליהם חתמו יתר חברי הקבוצה ביחס לחלק מהיחידות במקרקעין שלא סוחרו לחברי הקבוצה, נחשב כחבר בקבוצת רכישה ונדרש לשלם מס רכישה בהתאם לשווי של הנכס כבנוי כאמור בסעיף 9(א) לחוק מיסוי מקרקעין 362
62. יש לדחות את עמדת המערער, 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" 363
63. החלתו של הפטור ממס שבח במקרקעין בגין מכירתה של דירת מגורים צמודת קרקע, כאשר זו בנויה על נכס במקרקעין שבו אף מוקנות זכויות בניה 364
64. חוק מיסוי מקרקעין קובע כי פטור ממס שבח יחול אך ורק לגבי דירה, אשר עונה להגדרת המונח "דירת מגורים מזכה" - המועד הרלבנטי והקובע לבחינת התקיימותם של כל היסודות הללו הוא מועד אירוע המס, אשר הוא יום מכירת הזכות במקרקעין 364
65. בחוק מיסוי מקרקעין ניתנות הקלות מס בגין מכירת דירת מגורים מזכה: פטור ממס שבח, שניתן בעיקר מקום שבו מדובר בדירת מגורים יחידה (סעיף 49ב לחוק); או פטור חלקי ממס שבח בעת מכירת דירת מגורים מזכה שאינה דירה יחידה ואשר נרכשה לפני 01.01.14, שניתן בגין חלק השבח שנצבר עד למועד האמור (סעיף 48א(ב)(1)). פטור חלקי זה מכונה "חישוב ליניארי מוטב" 365
66. סעיף 49ב' לחוק המיסוי דן ב"פטור לדירת מגורים מזכה" ומתייחס ל"דירתו היחידה של המוכר...". סעיף 49ג' לחוק המיסוי מוסיף כי "לענין סעיף 49ב(2), יראו את הדירה הנמכרת כדירת המגורים היחידה שבבעלות המוכר גם אם יש לו, בנוסף על הדירה הנמכרת, דירת מגורים שנתקיים לגביה אחד מאלה..." 365
67. המשיב הגיש הודעה בערר דנן (אשר הדיון בו אוחד עם ו"ע 53924-11-23 ועם ו"ע 65345-07-24 ואשר אינם חלק מפסק דין-זה), לפיה לאחר ששקל עמדתו פעם נוספת - אין הוא עומד על עמדתו בקשר עם הערר דנן (מחלוקת בשאלה האם העוררים רכשו בית מגורים או מגרש) והוא מסכים לקבלת הערר דנן 365
68. בהתאם לסעיף 49א לחוק, בעלים של דירת מגורים יחידה המוכר את זכויותיו בדירת מגורים מזכה, זכאי, בהתקיים התנאים המפורטים בחוק, לפטור ממס במכירתה, עד לגובה התקרה הקבועה בחוק 366

69. במכירת "זכות במקרקעין" מוטל מס על מוכר ה"זכות במקרקעין" ועל הרוכש את אותה הזכות. מס השבח מוטל על המוכר, על-פי סעיף 6 לחוק מיסוי מקרקעין, בשיעור מהשבח שנוצר במכירת הזכות במקרקעין; ומס הרכישה, מוטל על הרוכש, על-פי סעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין, כשיעור מ"שווי המכירה", המוגדר בסעיף 17 לחוק מיסוי מקרקעין 366.

70. בהתייחס לשאלה "איפוא הגבול? מהו 'הזמן הנראה לעין', בו צריכה הדירה לעבור הלכה למעשה לשימוש בתור דירת מגורים?" השיב בית-המשפט כי "התשובה לכך נקבעת על-ידי השכל הישר וניסיון החיים ותלויה בעובדות המיוחדות של המקרה הנדון. אם, לדוגמה, יעלה מהראיות ומהעובדות המוכחות, שרק בעוד עשרות בשנים ישנו סיכוי שהדירה תתחיל לשמש בתור דירת מגורים, אזי הייתי גם אני קובע, כי במקרה כזה אין הדירה "מיועדת לשמש למגורים" במונח התקנות 366.

71. משהחזיר המנהל לעוררים את המס החל בביטול עסקה, לרבות הריבית והפרשי ההצמדה, הרי שהעוררים זכו בסעד שתבעו בגדרו של הערר, והמשך הדיון בערר בעניין זה הפך לתאורטי 367.

72. תחילה אציין כי המחלוקת בין הצדדים נובעת מפרשנות, וכי הצדדים תמימי דעים כי לפנינו דירה כהגדרתה בחוק מסמ"ק; במסגרת חוק מסמ"ק ישנן כמה הגדרות שונות ל"דירת מגורים"; בענייננו עסקינן במס רכישה, על כן אין לנו עסק עם הגדרת "דירת מגורים" בסעיף 1 לחוק מסמ"ק, אלא עניין לנו עם סעיף 9 לחוק 367.

73. בסעיף 9(ג1)(2)(ב) לחוק נקבע, כי יחיד תושב ישראל שרכש דירת מגורים ביום 01.08.13 או לאחריו וב-18 החודשים שלאחר רכישת הדירה מכר דירת מגורים אחרת שהייתה דירתו היחידה עד למועד רכישת הדירה החדשה ישלם מס רכישה בשיעור משווי הזכות הנמכרת כקבוע בפסקה 3. אציין, כי שיעורי המס המפורטים בפסקה 3 האמורה הם שיעורי המס החלים בעת רכישת דירה יחידה. אציין עוד, כי התקופה של 18 חודשים הקבועה בסעיף 9(ג1)(2)(ב) נקבעה באופן זמני לתקופה של שנתיים החל מיום 01.06.23 במסגרת תיקון 102 לחוק וכי טרם התיקון האמור מדובר היה בתקופה של 24 חודשים. לאור מועד תחילתו של התיקון והמועדים בהם נרכשה הדירה בעפולה ונמכרה הדירה בנוף הגליל, הרי שבענייננו המועד הרלוונטי הוא המועד שקדם לתיקון 102. קרי, 24 חודשים ועל כן אין מחלוקת 368.

74. על-מנת שנכס יענה על הגדרת "דירת מגורים" עליו לעמוד בכל היסודות הבאים במצטבר: הנכס צריך להיות דירה או חלק מדירה; השלמת בניית הדירה נסתיימה; הדירה היא בבעלותו או בחכירתו של יחיד; הדירה משמשת למגורים או מיועדת למגורים לפי טיבה; הדירה אינה מהווה מלאי עסקי לעניין מס הכנסה 368.