

פרק שישי

חוק מיסוי מקרקעין פרק חמישי 1: פטור לדירות מגורים מזча

549	מבוא	6.1
552	תמצית הסדר המס שקבע המחוקק בפרק חמישי 1 לחוק	6.1.1
552	עמידה בתנאי הספר	6.1.2
553	תחולתה של אחת מעילות הפטור שבפרק	6.1.3
554	בדיקה כי אף אחת משתי המגבלות שנקבעו בפרק אינה חלה	6.1.4
555	סעיף 49(א) לחוק מיסוי מקרקעין: הגדרה וחזקה	6.2
557	משך הזמן שבו נדרש שימוש למגורים	6.2.1
557	בחינת השימוש למגורים רק ממועד הפיכת הנכס לדירות	6.2.2
557	מגורים	
558	בחינת השימוש למגורים בדירה שהועברה לモכר ללא חבות	6.2.3
559	במס	
559	חזקות מקילות	6.2.3.1
561	סעיף 49(ב) לחוק מיסוי מקרקעין: חזקת התא המשפחתי	6.3
561	חזקת התא המשפחתי	6.3.1
562	"בן זוג"	6.3.2
566	פירוק התא המשפחתי	6.3.3
567	הקטין והטא המשפחתי	6.3.4
570	גבולות חזקת התא המשפחתי	6.3.5

- | | | |
|-----|---|--------------|
| 572 | סעיף 49א(א) לחוק מיסוי מקרקעין: תנאים לפטור
תושבות המוכר – תושבות בישראל או היעדר בעלות על דירה
במדינת התושבות | 6.4
6.4.1 |
| 572 | מכירת מלא זכויות המוכר בדירה | 6.4.2 |
| 577 | בקשת פטור | 6.4.3 |
| 580 | סעיף 49א(א1) לחוק מיסוי מקרקעין: תנאים לפטור
סעיף 49א(ב) לחוק מיסוי מקרקעין: תנאים לפטור | 6.5
6.6 |
| 581 | סעיף 49ב לחוק מיסוי מקרקעין: פטור לדירות מגוריים מזוכה
סעיף 49ב(2) לחוק מיסוי מקרקעין: פטור אחת לשנה וחצי לדירות
מגורים יחידה | 6.7
6.8 |
| 585 | סעיף 49ג לחוק מיסוי מקרקעין: חזקה דירות מגוריים יחידה
הדירה הנוספת נרכשה כתחליף לדירה הנמכרת ב-18 החודשים
שקדמו למכירה | 6.9
6.9.1 |
| 591 | הדירה הנוספת הושכרה למגורים בשכירות מוגנת לפני יום כ"ב
בטבת התשנ"ז (1 בינואר 1997) | 6.9.2 |
| 595 | חלוקת של המוכר בבעלותה אינו עולה על שלישי ולגבי דירה
שהתקבלה בירושה, חילקו של המוכר בבעלותה אינו עולה על
מחצית | 6.9.3 |
| 596 | הדירה הנוספת היא דירת ירושה והתקיימו בה תנאי סעיף
49ב(5)(א) ו-(ב). | 6.9.4 |
| 597 | סעיף 49ד לחוק מיסוי מקרקעין: חזקה דירות מגוריים נוספת | 6.10 |
| 599 | מכירת דירת מגוריים בפטור לפי סעיף 49ב(2) בתקופת המעבר | 6.10.1 |
| 600 | סעיפים 49ב(3) ו-(4) לחוק מיסוי מקרקעין: סעיפי פטור שבוטלו | 6.11 |
| 601 | סעיף 49ב(5) לחוק מיסוי מקרקעין: פטור לדירה שהתקבלה בירושה | 6.12 |
| 606 | סעיף 49ב(6) לחוק מיסוי מקרקעין: פטור למועד ציבורי | 6.13 |
| 610 | מכירת דירות מגוריים בסכום העולה על תקורת הפטור הקבוע
בסעיף 49א(א1) | 6.13.1 |
| 610 | סעיף 49ה לחוק מיסוי מקרקעין: פטור חד-פעמי – הוראה מיוחדת | 6.14 |

- 619 סעיף 149ו לחוק מיסוי מקרקעין: סיג לדירה שנתקבלה במתנה 6.15
621 6.15.1 תקופות הצינון
622 6.15.2 קבלת כסף אשר מימן את רכישת הדירה
624 6.15.3 הלוואה כמתנה
625 6.15.4 קבלת חלק מדירה במתנה
625 6.15.5 נטול הראייה
626 סעיף 149ז לחוק מיסוי מקרקעין: כשהמחיר מושפע מהאפשרות 6.16
לתוספת בנייה
628 6.16.1 "פיצול פיזי"
630 6.16.2 פיצול ורכיבי התמורה – סעיף 149ז לחוק מיסוי מקרקעין
633 6.16.3 פטור מוגבל לתמורה בגין זכויות הבנייה הנוספות
634 6.16.4 מיסוי הרכיב שאינו פטור
635 6.16.5 פטור יחסית לכל מוכר – סעיף 149(א) לחוק מיסוי מקרקעין
635 6.16.6 משק חקלאי
636 סעיף 149ז לחוק מיסוי מקרקעין: פטור על תשומות איזון 6.17
637 6.18 סעיף 149ח לחוק מיסוי מקרקעין: כללים למגורי קבוע
638 הערת סיכום – אלטרנטיבה להסדר שבפרק 6.19

פרק שישי

חוק מיסוי מקרקעין פרק חמישי 1: פטור לדירות מגורים מזча

6.1 מבוא

פרק חמישי 1 לחוק עוסק בפטור מס שבח בעת מכירת דירת מגורים. פרק זה הוא אחד הפרקים החשובים בחוק, שכן מתווך כלל עסקאות הנדל"ן בישראל, מספר העסקאות בדירות מגורים הוא הגבוה ביותר.¹ הכרת הוראות פרק זה על בורין הכרחית לכל מי שעוסק בתחום, ומפתח חטיבת הדברים, אנו נאריך מעט בדיון בסעיף פרק זה.²

הפטור מס שנitin לדירות מגורים בפרק הוא פטור "אמתי" ומלא מס. שלא כפטורים אחרים בחוק, הפטור שבפרק אינו דחייב מס גידא, וזאת לאחר שהשבח שנცבר בדירה הזוכה לפטור, לא ימוסה בעtid.

¹ בשנת 2014 דוחו לרשויות המס 164,326 עסקאות במרקעין, מתוכן 118,630 מכירות של דירות מגורים (כולל דירות שנמכרו על ידי קבלנים), מתוכן 56,738 עסקאות נעשו בדירות מגורים וננהנו מפטור מס ו-23,332 דירות מגורים מזחות נמכרו בחישוב המס המוטב על דירת מגורים מזחה חייבת. בשנת 2015 דוחו לרשויות המס 193,015 עסקאות במרקעין, מתוכן 143,776 מכירות של דירות מגורים (כולל דירות שנמכרו על ידי קבלנים), מתוכן 68,361 עסקאות נעשו בדירות מגורים וננהנו מפטור מס ו-25,343 דירות מזחות נמכרו בחישוב המס המוטב לדיות מגורים מזחה חייבת. משמעות הנתונים היא כי מרבית העסקאות שדוחו לרשויות המס, היו בדירות מגורים, כאשר מרבית העסקאות בדירות מגורים היו פטורות מס וחלקן חוויבו בחישוב המס המוטב.

² לרקע חיקתי של הוראות הפרק, ראו: ירданה סרוצי מיסוי דירות מגורים 83-84 (2009).

רכיב חשוב בהסדר המס שקבע החוקן למייסוי מכירות דירות מגורים, מצוי כו"ם מחוץ לפרק חמישי¹ לחוק, בסעיפים 48א(בב) ו- (בג) לחוק. בסעיפים אלה העניק החוקן פטור חלקית מהמס, אולם היקפו כה רחב, שהשפעתו בפועל על אופן מייסוי דירות מגורים מאז שנת 2014 רבה מאד.² בדיון שנערך בפרק זה, לא נדון בסעיפים אלו, אלא רק בפתרונות הנิตנים בפרק חמישי¹ לחוק.

הצדקה למטען פטור ממס לדירות מגורים, נובעת מאופיו הייחודי של נכס זה. בדרך כלל משמשת דירת מגורים לחייו האישיים והפרטיים של המוכר, לשם מגוריו.³ כדי לאפשר שינויים דמוגרפיים, גמישות תעסוקתית וחימום אישיים תקינים, יש לאפשר שינוי מקום מגורים. אם לא ניתן היה פטור ממס בעת מכירת דירת מגורים, עלול היה להיווצר "אפקט נעילה". הטלת מס בעת מכירת דירת המגורים הייתה מותירה את המוכר כsherotto סכום נמוך יותר, והדבר היה מקשה עליו לרכוש דירת מגורים חלופית. תכלית החקיקה של הפטור היא אפוא למונע "אפקט נעילה" כזה.

בהתאם לתכליות זו, הפטור היה צריך לחול, ורק כאשר נמכרת דירה אשר שימשה את המוכר למגוריו,⁴ ובתנאי שכפסי המכירה משמשים לרכישת דירת מגורים חלופית.

www.bursi.co.il

³ להרחבה על-אודות סעיפים אלו, ראו הדיון לעיל בסעיפים 48א(בב) ו- (בג) לחוק.

⁴ ניתן להשוו את "דירות המגורים" האישית ל"מיטלטן לשימוש אישי" אשר אינם נחברים כ"נכס לעניין חלק" לפוקודה, וכן גם מכירתה אינה מתחייבת במס.

⁵ פטור לדירות המגורים" האישית של הנישום אפשר למצוא בארץ הברית ובריטניה: קוד המס האמריקאי מתייחס באופן ספציפי למכירת ה-US ("Principal Residence") (Code Titel 26 Sec.121 Principal Residence) (לפרשות של רשות המס האמריקאית למונח comell https://www.law.comell.edu/uscode/ (text/26/121 Residence) – דירת המגורים של הנישום. הפטור ממס רוחה הון על מכירת "דירות המגורים" של הנישום היא בסכום של \$250,000 וכאשר מדובר בזוג נשוי הפטור עליה לסך של \$.500,000.

כדי שהדירה הנכרת תהחשב לדירות המגורים" של הנישום עלי לווכח כי הדירה הייתה בבעלותו ושימשה אותו למגורים של שנתיים לפחות במשך השנים שקדמו למכירה (התקופה אינה חייבת להיות ברצף אלא יכולה להימנות באופן מצטבר). אי-אפשר לקבל את הטהבה שוב לפני שנתיים מהמכירה הקודמת בה נדרשה ההטבה.

המס על מכירות דירת מגורים בבריטניה (הנתונים נלקחו מאתר האינטרנט הרשמי של ממשלת בריטניה (https://www.gov.uk/tax): החוק הבריטי (Taxation of chargeable gains Act, 1992) קובע כי אפשר לקבל פטור בגין מכירת דירת המגורים האישית של

למרות תכילת חקיקה זו, הפטורים שבפרק אינם מכונים באופן מדויק למקרים שביהם תכילת זו מתקיימת. אכן, הצעד שנעשה בתיקון 76 לחוק מקרב אותנו להגשהת תכילת החוקה, אולם עדין, רב המרחק. במצב הקאים כיום, לעיתים ניתןים פטורים בהיקף רחב מעבר לראוי, ומנגד, לעיתים לא ניתנים פטורים במקרים שבהם תכילת החוקה מצדיקה מתן פטור ממש.

בחלק הראשון של הספר הקודשנו דין מפורט בניתוח המצב המשפטי הקיים, ובדין שהוא, למיטב הבנתנו, הדין הרואי. לא נחזור כאן על הדברים, ואנו מפנים את הקורא לדברינו שם. בתמציאותו נכתב כאן רק את המשקנה שאליה הגענו: רואוי, ככלל,⁶ להוביל לחקיקה שבה יינתן הפטור לדירה המשמשת את המוכר למגוריו. בתיקון חוקה כזו יצומצמו הפטורים הקיימים ביום מחד גיסא, אך יורחבו מайдן גיסא. מחד גיסא, לא ינתן פטור, מלא או חלק, לדירה, שאינה משמשת דורך קבוע למגוריו המוכר, ומайдן גיסא ינתן פטור לדירה המשמשת למגוריו של המוכר, גם אם יש בראותו דירה נוספת. לדין בשאלת השובה זו, אנו מפנים, כאמור, החלק הראשון של ספר זה.

www.barsi.co.il
בפרק זה נמקד את דיננו בדין המצרי, ולכך נפנה כעת.

המוכר) (Private Residence Relief), זאת בהתקיים כל התנאים להלן:

- ❖ הדירה שימשה את המוכר כדירת המגורים שלו בכל תקופה הבעלות שלו בדירה. אם למוכר דירות מגורים נוספת או דירות מגורים נוספות, הרי עליהם להוכיח כי הדירה הנמכרת הוצאה על ידו לאורך כל התקופה כי היא הדירה אשר שימשה אותו אישית למגורים;
 - ❖ לא הושכר כל חלק מהדירה, כאמור יוצא מן הכלל לפי נתן להשכר חלק מהדירה לדיר אחד בלבד;
 - ❖ לא השתמשו בחלק מהדירה למטרות עסקיות;
 - ❖ הגודל של הדירה בציরוף הנדרי⁷ שעלייה הדירה מצויה אינו עולה על 5,000 מ"ר;
 - ❖ רכישת הדירה הנמכרת לא הייתה למטרה עסקית.
- בני זוג וכאים בכל מקרה לפטור בגין דירה אחת בלבד.

⁶ חריג מסוים, שאליו התייחסנו שם, נוגע במקרה שבו יש לאדם דירה יחידה שאותה הוא משכיר, ובדמי השכירות הוא שוכר דירה למגוריו.

6.1.1 תמצית הסדר המס שקבע המחוקק בפרק חמישי 1 לחוק

מאחר שהוראות פרק חמישי 1 לחוק מפורחות וסבירות, דורשת כל אחת מהן דיון בפני עצמה. קודם שנפנה לדין מפורט זה, נבקש לתאר את התמונה הכללית העולה מההוראות הפרק. תמונה כללית זו, תתמצת את עיקרי ההוראות והיחס ביניהן, באופן שיקל על הבנת הסדר המס שקבע במסגרת פרק חמישי 1 לחוק.

כדי לזכות לפטור ממס שקבע המחוקק בפרק זה, יש לעמוד בבדיקה המורכבת שלושה שלבים מצטברים:

- א. עמידה בתנאי הסף;
- ב. הוכחת תחולתה של אחת מעילות הפטור שבפרק;
- ג. בדיקת העמידה בשתי המוגבלות שקבעו בפרק.

נפרט בקצרה ובתמציתיות את ההוראות המרכזיות הנוגעות לשולשת השלבים שנזכרו לעיל:

www.bursi.co.il

6.1.2 עמידה בתנאי הסף

כדי שהnocר יהיה זכאי לפטור ממס השבה הקבוע בפרק, עליו לעמוד בכמה תנאים מצטברים:

1. הגדרת הנכס: "דירות מגורים מזוכה". הגדרה זו מורכבת משתי הגדרות מצטברות: האחת למונח "דירות מגורים", והשנייה למונח "דירות מגורים מזוכה". נסקור מונחים אלו בתמציתיות:

- א. "דירות מגורים": דירה בבעלות יחיד, שבניתה הסתיימה, משמשת למגורים או מיועדת למגורים לפי טيبة, והיא אינה מוחזקת כמלאי עסק;⁷
- ב. "דירות מגורים מזוכה": הגדרה זו כוללת את הדרישת, כי הדירה שמשה למגורים, לא בהכרח של המוכר עצמו, ארבע שנים שקדמו למכירתה או במשך 80% מהתקופה שבהשה מחושב השבח.⁸

⁷ להגדירה זו, ראו הדיון על-אודות סעיף 1 לחוק בפסקה 1.2.11 לעיל.

⁸ להגדירה זו, ראו הדיון על-אודות סעיף 49 לחוק, פסקה 6.2 להלן.

- .2 המוכר מכר את כל זכויותיו בדירה.⁹
- .3 המוכר הוא "תושב ישראל" או תושב חוץ אשר הוכיח כי אין לו דירות מגורים במדינת תושבותו.¹⁰
- .4 שווי המכירה אינו עולה על 4,443,000 ש"ח.¹¹
- .5 המוכר ביקש פטור ממס, במועד הגשת ההצהרה על המכירה.¹²
- .6 בתנאי הסף יש להביא בחשבון גם את חזקה התא המשפחתית: כדי למנוע תכנוני מס, קבוע המשפט, כי לצורך כל ענייני הפרק, יראו מוכר, בן זוגו וילדייהם הקטינימ, כמו כור אחד.¹³ בית המשפט אמנס קבוע כי מדובר בחזקה הניתנת לסתירה, אולם חזקה זו היא בהחלט נקודת המוצא. לאור זאת, כאשר אנו בוחנים כמה דירות מגורים יש למוכר, מתי לאחרונה ניצל המוכר פטור ממס וכיוצא באלו עניינים העולים מהוות הפרק, יש לבחון עם נתוני המוכר גם את הנתונים הנוגעים לבן זוגו ולילדיו הקטינימ.

www.bursi.co.il

- 6.1.3 **תחולתה של אחת מעילות הפטור שבפרק**
פרק חמישי¹ כולל בתוכו חמיש עילות פטור. כדי לזכות לפטור ממס, על המוכר להוכיח כי אחת מעילות הפטור התקיימה במקרה שלו. נפרט להלן בקצורה את עילות הפטור:

1. פטור, אחת לשנה וחצי, בעת מכירת דירה יחידה.¹⁴ פטור זה הוא החשוב מכל עילות הפטור שבפרק, שכן מדובר בפטור מחזרי בעל גוון כללי, ואני חל בנסיבות מיוחדות בלבד;

לענין זה, ראו הדיון על-אודות סעיף 49א לחוק, פסקה 6.4.2 להלן. 9

לענין זה, ראו הדיון על-אודות סעיף 49א(א) לחוק, פסקה 6.4.1 להלן. 10

נכון לשנת 2017, לענין זה, ראו הדיון על-אודות סעיף 49א(א) לחוק פסקה 6.5 להלן. 11

לענין זה, ראו הדיון על-אודות סעיף 49א(א) לחוק, פסקה 6.4.3 להלן. 12

לענין זה, ראו הדיון על-אודות סעיף 49(ב) לחוק, פסקה 6.3 להלן. 13

לענין פטור זה, ראו סעיף 49ב(2) לחוק, פסקה 6.8 להלן. 14

2. פטור בעת מכירת דירות ירושה;¹⁵
3. פטור לדירה שמכור מוסד ציבורי;¹⁶
4. פטור בעת מכירת שתי דירות שערכן הכלכלי נמוך יחסית, לשם מעבר לדירה חלופית יקרה יותר;¹⁷
5. פטור בעת מכירת חלק ברכוש המשותף, בין דייריו בית משותף.¹⁸

6.1.4 בדיקה כי אף אחת משתי המגבילות שנקבעו בפרק אינה חלה

לקראת סוףו של פרק חמישי 1 לחוק, נקבעו שתי הוראות, המגבילות את כלל הפטורים שבפרק. נסקור בקצרה, מגבלות אלה:

1. דירות מתנה: אם הדירה הנמכרת התקבלה במתנה, יש לוודא, כי עברו תקופות ההמתנה שנקבעו בסעיף 149 לחוק.¹⁹
2. זכויות לבנייה נוספת: אם התמורה בין הדירה הנמכרת והושפעה מקיים של זכויות לבנייה נוספת, יש לבחון את הוראותיו של סעיף 149 לחוק.^{20,21}

נסכם ונאמר כי כדי לזכות לפטורים שבפרק, יש לעבור בחינה מושלשת: עמידה בכל תנאי הסף המוצטברים, הוכחת תחולתה של אחת מעילות הפטור ובוחנת העמידה

¹⁵ לעניין פטור זה, ראו סעיף 249ב(5) לחוק, פסקה 6.12 להלן.

¹⁶ לעניין פטור זה, ראו סעיף 249ב(6) לחוק, פסקה 6.13 להלן.

¹⁷ לעניין פטור זה, ראו סעיף 49ה לחוק, פסקה 6.14 להלן.

¹⁸ לעניין פטור זה, ראו סעיף 149ז לחוק, פסקה 6.17 להלן.

¹⁹ להרחבה, ראו הדיין על-אודות סעיף 149 לחוק, פסקה 6.15 להלן.

²⁰ להרחבה, ראו הדיין על-אודות סעיף 149 לחוק, פסקה 6.16 להלן.

²¹ למגבילות האמורות יש להוסיף מגבילה נוספת קבועה בפרק זה, אלא בסעיף 1 לחוק שחוקק בעקבות פסק דין ע"א 249/97 בר נ' מנהל מס שכח תל אביב, מיסים יב(6) הי-91 (1998). על פי פסיקה זו, אם מדובר במכירת דירות מגורמים שהיא מיושת זכות לקבלת זכות במרקאיין (לרובות אופצייה), הרי שאם במועד מתן הזכות לראשונה, לא הייתה מכירת דירות המגורים זכאית לפטור, לא יחול הפטור.

בשתי המגבלות שנקבעו בפרק, מוכר אשר עמד בבדיקה משולשת זו, יזכה לפטורים שנקבעו בפרק חמישי²² לחוק.

לאחר שהציגנו את התמונה בכללותה, נעבור לעין בפרטי הסעיפים שבחוק.

6.2 סעיף 49(א) לחוק מיסוי מקרקען: הגדרה וחזקה

הגדרה וחזקה .49

(א) לענין פרק זה,

"בעלות" לובوت חכירה כמשמעותה בהגדרת "זכות
במרקען";

"היום הקובל" יום ג' בערך התשנ"ח (1 בינואר 1998);²²

"דירות מגורים מצאה" דירות מגורים ששימשה בעיקרה
למטרים לפחות באחת משתי התקופות שלහן:

(1) ארבע חמשות מתקופה שבשלה חשוב השבת;

(2) ארבע השנים שקדמו למכירתה;

לענין הדירה זו, יראו תקופה שבה לא נעשו בדירה שימוש
כלשהו או תקופה שבה שימשה הדירה לפעולות חינוך, לרכיבות
פעוטון, או ذات כפי שקבע שר האוצר, באישור ועדת הכספיים
של הכנסת, כתקופה שבה שימשה הדירה למגורים;

לענין התקופה הקבועה בפסקה (1) לא טובא בחשבון
תקופה שקדמה ליום הקובל, ולענין התקופה הקבועה בפסקה
(2) לא טובא בחשבון תקופה כאמור, אם בקש זאת המוכר.

[...]

²² לעניין תאריך זה, בתיקון 34 לחוק נקבעו הוראות מעבר, אשר גנוudo להקל על נישומים בחלוקת מהמרקם. לאחר שהוראות מעבר אלה כמעט שאין ולווניות ביום, איננו דנים בהן. לסקירת הוראות המעבר רואו: אהרון נמדר מס שבך מקרקעין כרך ג' – הפטור לדירות מגורים, 210–216 (מהדורה שבעית, 2012) (להלן: "نمדר" הפטור לדירות מגורים").

הנכש שלו מעניק הפרק פטור ממש הוא "דירות מגורים מזוכה". מונח זה מופיע בתוכו שתי הגדרות: הגדרת "דירות מגורים" כפי שהוא בסעיף 1 לחוק, והגדרת "דירות מגורים מזוכה" הקבועה בסעיף שלפנינו. המונח "דירות מגורים מזוכה" מתייחס לדירות מגורים", אלא שהוא מוסיף על גביה עוד דרישות הגלומות במונח "דירות מגורים מזוכה". ברור אפוא, כי ראשית יש לבחון, אם הנכס אכן "דירות מגורים". רק לאחר שנסביר על כך בחוב, נפנה אל הדרישות הנוסףות שבפרק. אנו נמנעים מלהזoor כאן על פירוט המונח "דירות מגורים" והגדרותיו. הקורא מופנה אל הפרק הראשון בחלק השני של הספר, שם נדון בהרחבה עניין חשוב זה.²³

המונח "דירות מגורים מזוכה" – הנכס שלו מעניק הפטור שבפרק, בא לאויר העולם בתיקון 34 לחוק. עד לחקיקת התקיון היה יכול כל נכס מסווג "דירות מגורים", ליהנות מפטור ממש.²⁴ המחוקק לא היה מroeצה ממצב זה, שבו זכו לפטור ממש גם נכסים ששימשו לשימוש עסקי ולאו דווקא למגורים. לאור זאת, הוסיף המחוקק בירישה של הפרק שלפנינו את הגדרת "דירות מגורים מזוכה", ובcube, כי הפטורים שבפרק יינתנו רק לנכס מסווג זה.

"דירות מגורים מזוכה" היא "דירות מגורים" כמשמעותה בסעיף 1 לחוק, אשר שימשה בעיקר למגורים באחת משלטי התקופות המנווות בסעיף. החידוש העיקרי בהגדירה הוא הדירה שימושה בפועל בעיקר למגורים, משך פרק זמן משמעותי. בדרך זו מנע המחוקק את הפטורים שבפרק מנכסים העומדים בהגדירה של "דירות מגורים", אלא שהם מושמשים לצרכים עסקיים.

הדרישה, כי הדירה תשמש למגורים, אינה מתייחסת דווקא למגוריו של בעליה, אלא למגורים כלשהם. כאמור, גם דירה המשכרת למגורים, מקיימת את דרישת השימוש למגורים. שימוש למגורים פירושו למגורים וגילים כמשמעות הביטוי בחני היום-יום. לכן, דירה המשמשת לנופש או לLINEה אקראית של אנשים שונים, לא תיחס כמשמעות למגורים בהתאם לדרישת הסעיף.²⁵

²³ להרחבה בנושא זה, ראו דין בסעיף 1 לחוק בהגדורת "דירות מגורים", פסקה 1.2.11 לעיל.

²⁴ להרחבה בנושא הדירות שהו זכויות לפטור ראו דין בסעיף 1 לחוק בהגדורת "דירות מגורים".

²⁵ בעניין זה ראו: ע"א 1046/12 חכים נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה, מיסים כח(1) ה-113 (פברואר 2014); עמ"ש (מחוזי חיפה) 5016/99 נפתלי לוי נ' מנהל מס שכח חיפה, מיסים יד(2) ה-317 (2000); ו"ע (מחוזי ת"א) 1272/04 מרון נ' מס שכח ת"א 2 (פורסם בנבו,

החוק מקפיד לצין כי הדירה צריכה לשמש "בעירה" למגורים, ומכאן עולה כי שימוש טפל לצרכים שאינם מגורים, אינושול את היות הדירה "דירת מגורים מזנה". כך, למשל, דירת מגורים שבה מתגורר הנישום ואחד מחדריה משמש למשרדו העסקי, תיחשב לדירת מגורים מזנה²⁶, לאחר שהשימוש העסקי טפל לשימוש העיקרי לצורכי מגורים.²⁶

6.2.1 משך הזמן שבו נדרש שימוש למגורים

החוק קובע כי כדי שדירות מגורים תהא בבחינת "דירות מגורים מזנה", יש להשתמש בה בעיקר למגורים באחת מהתקופות:

- א. 80% מהתקופה מיום הרכישה ועד יום המכירה;
- ב. בארבע השנים שקדמו למכירה.

6.2.2 בבחינת השימוש למגורים רק ממועד הפיכת הנכס לדירת מגורים

רשות המסים אימצה פרשנות מקלה²⁷ בכל הנוגע ליישום דרישות הסעיף. בהתאם לפרשנות זו, בבחינת השימוש למגורים מתחילה רק במועד שבו הפך הנכס לראשונה

(20.3.2006). בפסק דין חכים התייחס בית המשפט לכך, שדירות נופש אינה עומדת ב מבחון האובייקטיבי של דירת מגורים, שכן מעצם טיבה היא שוללת מגורים וגלים דרך קבע לאור הייעוד התכנוני המגדיר אותה כדירה נופש המיועדת להשכרה קצרת טווח לציור הרחוב. בעבר הייתה רלוונטיות השאלה על-aadot מעדן של דירות מגורים המושכרות בשכירות עסקית למגורים. דומה, כי לאחר תיקון 76 לחוק, איבדה שאלה זו מחשיבותה, שכן הפטורים שבפרק ניתנים לדוב וرك לבעל דירה ייחידה, ולא סביר להניהם כי השכורתה של דירה בודדת למגורים תיחשב שכירות עסקית.

במקרה שבו היחיד המשמש כמשרדי היא ייחידה עצמאית, הצטודה אמן לדירת המגורים אך מנוטקת ממנו, עלול המנהל לטען, כי מדובר למעשה בנסיבות שני נכסים שונים: דירת מגורים ונכס עסק. במקרה כהו יכול הפטור שבפרק וرك על דירת המגורים. כאשר מדובר בחדר בדירה, אין חשש סביר לטענה כאמור, מאחר שהפיצול הנטען יהיה מלאכותי.²⁶

ראו סעיף 3.3 לחומר מס' 10/1997 "חוק מס שבח מקווקען (תיקון מס' 34), התשנ"ז 1997", מיסים יא(2) ג-65 (אפריל 1997); וכן תוספת 1 לחומר מס שבח 10/1997, מיסים יא(4) ג-25 (אוגוסט 1997).²⁷

לדירות מגורים.²⁸ לאור זאת, מוכר שהחוזה בקורס פוק זמן ארון, ובסיוף התקופה בנה דירת מגורים ומוכר אותה, ייחשב, כמי שעמד בדרישת ה-80%. במרקחה זה, גם אם 80% מהתקופה שבשלה מוחושב השבה, קרי – מהרכישה ועד לממכר, הנכס לא שימוש למגורים, לאחר שהבדיקה מתיחסת רק לתקופה שבה הנכס היה לדירת מגורים – הרי שדרישת הסעיף מתקימת. פרשנות מקלה זו נועוצה בכך שדרישת הסעיף מתיחסת לנכס מסווג "דירה מגורים", ועל כן, רק משחפף הנכס לכזה, יש לבדוק את שימושו. יתרכן, כי מדובר בגישה מקלה יתר על המידה, אולם לאחר שהיא השתרשה כבר בקרב הציבור והואיל ויש לה עיגון מסוים בלשון הסעיף ואף בפרשנות הבאה לידי ביטוי בעמדת הרשות, anno 토מיכים בהורתה על כנה.

6.2.3 בחינת השימוש למגורים בדירה שהועברה למוכר ללא חבות במס

כיצד מוחושב פרק הזמן שבו שימשה הדירה למגורים, במקרה שבו המס המוטל על המוכר מתייחס גם לתקופה שבה הדירה הייתה בידי אחרים? לדוגמה, דירה שהתקבלה בירושה או במתנה, פעמים רבות משלם המוכר את המס בגין השבה שנוצר במהלך כל התקופה, הן אצלו והן אצל מי שהעביר אליו את הדירה. במקרה אלא, האם בחינת משך הזמן שבו שימשה הדירה למגורים תהייחס רק לתקופת ההחזקה בדירה בידי המוכר, או שמא לכל התקופה שבשלה מוחושב השבה?

אנו בדעה כי יש לבדוק את השימוש בדירה למגורים במשך התקופה כולה, הן אצלו והן אצל מי שהעביר לו את הדירה בלי תמורה. פרשנות זו נראית בעינינו הולמתהן את לשון החוק והן את תכליתו,²⁹ אך יש לדעת כי היא אינה מוסכמת על הכל.³⁰

²⁸

חchap"ק כרך II, 356.1 (עדכון מס' 26, אליעזר פישר עורך, 2008).

²⁹

עמדת זו עליה בקנה אחד עם פסיקתה של ועדת ערד בעניין ו"ע (מחוזי ת"א) - 1290/09 גוטצייט נ' מנהל מיסוי מקווקע אוזר ת"א, מיסים כו(2) ה-48 (2012). אמןם, שם עלתה השאלה בקשר לפрисות השבה, אך מתווך פסיקה זו ניתנת להשליך גם על עניין זה. עמדה זו אף משתמשת מדוגמיה 2 המובאת בחchap"ק כרך II, 356.2 והזג מקרה, שבו דירה שימשה כל השנים לעסק, בעל הדירה נפטר בסוף שנת 1997, הדירה פונתה ביום 31.12.1997. נאמר שם כי למורות שתקופת השבה מתחילה מיום הרכישה בידי המויש, הרי שלענין העמידה בתנאי של שימוש למגורים לפחות 80% מהתקופה, נמדדת תקופת השבה ורק לאחר 1.1.1998. לעומת זאת, אם מדובר במקרה, שבו מויש

6.2.3.1 חזקות מקילות

לצד הדרישת כי דירות המגורים תשמש בעיקר למגורים בתקופות האמורות לעיל, קבוע המוכיח שתי הוראות שנועדו להקל על נישומים:

א. יראו תקופה שבה הייתה הדירה ריקה ולא שימושה לשימוש כלשהו,/caiilo שימושה למגורים. כתוצאה מהוראה מקללה זו, דירה שעמדה ריקה תחשב/caiilo שימושה בתקופה זו למגורים.

אנו סבורים, כי הקלה זו אינה עולה בקנה אחד עם הכללת החקיקה של מתן הפטור, שמטרתו הקלה ביחס לדירות המשמשות בפועל למגורים.³¹ לביקורתנו על הדין המצוי והתייחסות רחבה לדין הרואי, ראוי לעיל בחלוקת הראשון של ספר זה.

ההקללה שקבע כאן המוכיח, בשילוב עם העמدة הפרשנית המקרה שאימצה רשות המסים, מבאים למצב שלפיו "דירת מגורים" תיחשב כ"דירה מגורים מזוכה", גם בדוגמה הקיצונית שנציע: בעלות נישום מקווקען שרכש להשקעה

רכש את הדירה לאחר 1.1.1998 ונפטר, הרי שה坦אי של שימוש במגורים ב-80% מהתקופה אמור להתייחס לתקופה המתחילה מהמועד שבו רכש אותה המוריש.

ראו: נמדד "הפטור לדירות מגורים", לעיל ה"ש 22, בעמ' 217-219, וכן, החב"ק, כרך II, 356.2 (עדכן מס' 26, אלייעור פישר עורך, 2008).

ברוח זו, וראו: נמדד "הפטור לדירות מגורים", לעיל ה"ש 22, בעמ' 144-145. אף מלשון החוק ואף בחומר 10/97 (לעיל ה"ש 27) עולה כי תקופה שבה לא נעשה בדירה שימוש כלשהו ייחשב אף הוא שימוש למגורים. עם זאת, במקרה שבו לא נעשה שימוש בדירה, והדר אחד שימוש לפעילויות אחרות, לא תיחשב דירה זו כדירה ששימשה בעיקר למגורים, שכן בסעיף מדובר על השימוש כלשהו בדירה. במצב שבו נעשה שימוש כלשהו בדירה (כגון הקצתה חדר לשימוש עסקי, כאשר בשאר שטח הדירה לא נעשה כל שימוש), לא תיחשב תקופה זו בתקופה שבה שימושה הדירה למגורים, גם אם השימוש/usages) העסקי נגע לשטח שהוא פחות מ-50% משטח הדירה. אכן, ניתן לפרש את הסעיף גם באופן שונה, והעניין אינו נקי מספקות. וראו לעניין זה את פסק הדין שניתן בו"ע (מנהליים נצ') 11-12-51348-299 (2014), שבו נקבע כי די בכך שיתור מ-50% משטח הדירה שימוש למגורים, כדי שדרישת החוק בעניין שימוש בעיקר הדירה למגורים תתקיים. הוועדה קבעה כי המילה בעיקרה מתייחסת לדירה ולא לשימוש. מנהל מיסוי מקווקען טען, שבחלק מהזמן בנו של המשיב כלל לא התגורר בדירה. הוועדה קבעה כי לא הורם הנטול שיוטר ממחצית שטח הדירה שימוש למגורים.

³⁰

³¹

בשנת 1980. המקrukיןعمדו ריקום עד לתאריך 1.1.2014, מועד שבו החל הנישום בبنית בית על המקrukין. בתאריך 31.12.2014 סיים הנישום את הבנייה, ובתאריך 1.1.2015 מכיר את הבית. במקורה זה יחשב הבית כ"דירות מגורים מזוכה". בהתאם להגדירה שבסעיף 1 לחוק, נחשב הבית כ"דירות מגורים", רק מהמועד שבו הושלמה הבנייה. ממועד השלמת הבנייה ועד למכירה חלף يوم אחד בלבד. ביום בווד זה לא נעשה בדירה שום שימוש, ולכן, בהתאם להקלת שבסעיף, יראו את הדירה כאילו שימשה למגורים. התוצאה היא, כי הדירה שימשה למגורים בכל "ימי חייה", ולכנן לפנינו "דירות מגורים מזוכה".³²

יראו שימושים מסוימים שנעשו בדירה שאינם שימוש למגורים, כאילו היו שימוש למגורים. שימושים אלה כוללים את הפעילותות: "פעולות חינוך, לרבות פעוטון, או דת כפי שקבע שר האוצר, באישור ועדת הכספי של הכנסת". שר האוצר אכן התקין תקנות, שהן נקבעו:³³

היה ניתן להעלות הטיעון כי: בהתאם ללשון החוק, יש לבחון את פרק הזמן של ה-80% למשך כל "התקופה בשללה מחושב השבח". בדוגמה שהציגו לעיל, השבח החל להיצבר ממועד רכישת המקrukין, בשנת 1980, ולכן, לא עמדנו בדרישה שבוחוק. למורות שהפרשנות המוצגת כאן אפשרית, הרי שכאמור לעיל, פרשנות זו לא אומצאה בידי רשות המסים. נראה, כי פרשנות זו נחתה מן הטעם הבא: לא ניתן לדורש שימוש למגורים, לפני שהנכס הפק לדירות מגורים, קרי, הדירה שבדבר השימוש תתייחס ורק לגבי המועד המתייחס להשלמת בנייתה. לכן, פרק הזמן שקדם להשלמת הבנייה אינו רלוונטי לחישוב התקופה שבה עסקין. כפי שרmono לעיל, איןנו מושגעים, כי פרשנות מוקלה זו נכונה, אולם כל עוד רשות המסים אינה מודיעה על שינוי עמדתה בעניין, זהו הדין הנוהג.

קביעת מס שבחר מקrukין (תקופה בה שימשה דירה לפעולות חינוך או דת), התשנ"ח-³³ ק"ת 5,875, עמ' 334. בהוראה מס' 1 לחב"ק כרך II, 356.2, 356.3 (עדכון מס' 26, אליעזר פישר עורך, 2008), הובאה, כי תקופה שבה דירה שימשה לפעולות אלו (כשמדובר בראשמה סגורה) תהיכש כשימוש למגורים:

- (1) גן ילדים, מעון ילדים, פעוטון או כיתת לימוד לעשרה ילדים או יותר;
- (2) מועדן נוער;
- (3) בית תפילה, לרבות למועד דת, בלבד.

בהוראה הודגש כי לצורך קבלת הפטור תידרש הוכחה שמדובר בפעילויות סדירה, שיטיתית ומתחמכת לאורך זמן וכן הצגת רישיונות הנדרשים לצורך העניין. כמו כן, הודגש כי אם הדירה שימשה לפעולות חינוך או דת כאמור לעיל, אך שימשה גם

פעולות חינוך – דירה תיחשב כאילו שימשה למגורים אם פעלו בה פעוטון, גן ילדים, מעון ילדים או כיתה ללימוד, והאת בתנאי שפעולות חינוך זו נועדה לקבוצה בת עשרה ילדים לפחות.

פעולות דת – דירה תיחשב כאילו שימשה למגורים אם השתמשו בה כבית תפילה או כמקום ללימוד דת.

6.3 סעיף 49(ב) לחוק מיסוי מקווקען: חזקת התא המשפחה

.49. הגדרה וחוקה

(א) [...]

(ב) לעניין פרק זה יראו מוכר ובן-זוגו, למעט בני-זוג הגר דרך קבע בנפרד, ולילדים שטרם מלאו להם 18 שנים למעט ילדים נשואים נשואים – כמוכר אחד.

www.bursi.co.il

6.3.1 חזקת התא המשפחה

כדי למנוע תכנוני מס שבהם יועברו דירות למגורים בתוך התא המשפחה, באופן אשר ימסם את ניצול הפטורים שבפרק, קבע המחוקק בסעיף שלנו את חזקת התא המשפחה:

לעניין פרק זה יראו מוכר ובן-זוגו, למעט בני-זוג הגר דרך קבע בנפרד, ולילדים שטרם מלאו להם 18 שנים למעט ילדים נשואים – כמוכר אחד.

בהתאם לקבעה זו יראו "כמוכר אחד" את חברי התא המשפחתית הנקובים בסעיף. כאמור, בעת מכירת דירת למגורים יראו את המוכר, בן זוגו וילדיו הקטנים שאינם נשואים – כמוכר אחד. תוצאת הדברים תהא, שכאשר נבחן כמה דירות למגורים יש בידי המוכר ומתי לאחרונה ניצל פטור ממס, לא נסתפק בנתוני המוכר עצמו, אלא נביא

לפעולות נוספות שאין למגורים, חינוך או דת, או הדירה תיחשב כמזקה רק אם לפחות 50% משטחה שימש לפעולות חינוך או דת, כאמור.

בחשבון גם את הנתונים הרלוונטיים לבן זוגו של המוכר ולילדיו הקטנים אשר טרם נישאו.

חזקת התא המשפחתית היא בדיה (פיקציה), שבה סוטים דיני המס מהמשפט הפרטי. בעוד במשפט הפרטי כל פרט ניצב כאישות משפטית נפרדת, הרי שבקשר שלנו נקבעה פיקציה בדמות אישיות משפחתייה הכוללת בפועל כמה נישומים – חברי התא המשפחתית המנוים בסעיף. סטיה זו מהמשפט הפרטי, בהכרח, תומנת בחוכחה קשיים.

6.3.2 "בן זוג"

דינונים לא מעטים התעוררו אגב השאלה מיהו "בן זוג" לצורך חוק מיסוי מקrukין. ביום, עמדת בית המשפט ועמדת היועץ המשפטי לממשלה היא כי "בן זוג" כולל גם ידועים הציבור וגם בני זוג מאותו המין.³⁴

בהתאם להוראת הסעיף, כאשר בני זוג נשואים אולם חיים בנפרד,³⁵ הם לא ייחשבו כשייכים לאותו תא משפחתני.

חזקת התא המשפחתית בהקשר של בני זוג עוררה כמה סוגיות מעניינות. בעניין זה אפשר לטעון לשתי גישות שונות: האחת, מע nikuna עלילונות לחזקת התא המשפחתית,

³⁴ לעניין בני זוג מאותו המין הרי שבקבות החלטת ועדת הערר בו"ע (מחוזי ת"א) 1228/01 שטיינר נ' מס שבח תל אביב 2, מיסים יז(3) ה-226 (2003), שלפיה בני זוג ידועים הציבור מאותו מין לא נჩאים כ"בני זוג" לעניין החוק. בעקבות הגשת ערעור על ההחלטה בידי הנישומים, קבע משרד המשפטים, כי אין מקום להגן על עמדת ועדת הערר, ובכך למעשה קבע כי יש לראות בני זוג ידועים הציבור מאותו מין כ"בני זוג" לעניין החוק. להרחבה בנושא ראו הדיוון בסעיף 1 לחוק בהגדות "קרוב".

³⁵ שאלה העולה לעיתים בדיונים בין רשות המסים לנישומים, היא האם כאשר אחד מבני הזוג אינו מתגורר עם בן הזוג השני עקב סיבות כגון אשפוז ממושך בבית חולים, מוסד סיועדי וכיוצא באלה, האם יש לראותם עדין כ"בני זוג" המנהלים משק בית משותף או שיש להתייחס אליהם כאל שניaims משפחתיים נפרדים. עמדת רשות המסים היא כי כאשר מדובר בפירוד כפיי – ממשיכים לראות עצמאם בני הזוג כתא משפחתית אחד, ולכן אין יש להתייחס אליהם גם מבחינת הוראות החוק. מנגד ניתן בהחלט לטעון, כי חזקת התא המשפחתית היא בבחינת חריג הסיטה מוחדר הכספי שבו כל אדם הוא אישיות משפטית נפרדת, ולכן הרי שכן להרחב חריג זה אל מעבר מהגבולות שקבעה לשון החוק.

ולפיה עסקין בחזקה חלotta, אשר גוברת באופן מלא על טענות המבוקשות לסתור אותה. הגישה האחרת, מכירה בהפרדה ורוכשית בין בני הזוג, ובכך מאפשרת לגבר על החזקה הקבועה בסעיף, במקרים המתאים.

בת המשפט התלבטו בשאלות אלה, ואף שינו בנושא זה את עמדתם: בפסק הדין בעניין מ/or³⁶ נקבע כי חזקה התא המשפחה חלה ורק לאחר היוזרות התא המשפחתית, ולכן, אירועים שקדמו להקמת התא המשפחתית לא ישפיעו על בני הזוג לאחר הנישואין.³⁷ זאת ועוד, בפסק הדין בעניין פולם³⁸ אשר עסק במס רכישה, נקט בית המשפט העליון גישה מוקלה אף יותר וקבע כי אפשר לראות באחד מבני הזוג בעליים של דירה ייחידה, בעוד בן הזוג השני יחשב כבעליים של דירה נוספת.³⁹

³⁶עמ"ש (מחוזי ב"ש) 2979/97 מ/or נ' מנהל מס שבך מקרקען באדר שבע, מיסים יב(5) בעניין מ/or נקבע, כי כאשר לשני בני הזוג דירות שרכשו לפני נישואיהם, אחד מבני הזוג מכר דירה בפטור מס קודם לנישואין, מכירה פטורה זו לא תשלול מבן הזוג الآخر שימוש עתידי בפטור מס ביחס לדירה שרכש קודם הנישואין. בפסקה זו, פירש בית המשפט את הסעיף בהתאם לתקילתו והסביר לעות שימוש בהבחנה שאינה נזכרת בלשון הסעיף.

³⁷עמ"ש 3185/03 מנהל מס שבך מקרקען, מרכז נ' פולם, פ"ד נת(1) 123 (2004)(להלן: "uneiין פולם"). בעקבות הלכת פולם, הוציאה רשות המסים את הוראת ביצוע מיסוי מקרקען 5/2011 "היקף תחולת חזקה התא המשפחתית" (12.4.2011), העוסקת בהיקפה של חזקה התא המשפחתית. בהוראת הביצוע נוקתה רשות המסים גישה מוקלה לעניין נחיצותו של הסכם ממון, ולפיה לעניין תחשב מס הרכישה, תחול הלכת פולם על נכסים חיוניים, גם אם בני הזוג לא ערכו הסכם ממון. עם זאת, במקרה דנן יצטרכו להוכיח, כי מדובר בנכס חיוני אשר לא נוצר לגביו שיתופ, כגון מוגרים משותפים, תשלום משכנתה משותף, דמי שכירות המשולמים לחובון בנק משותף וכדומה. לעומת זאת, כאשר יש הסכם ממון, שבו נקבע כי הדירה היא רכושו הבלעדי של אחד מבני הזוג, יש בדבר דעתה מכרעת לקניינו הנפרד של בן הזוג באותה דירה, גם אם בני הזוג מתגוררים בה בצוותא ומנהלים בה משק בית משותף. ואת עוד, בהוראת הביצוע ישנה התיחסות לפירוקו של התא המשפחתית. גם במקרה זה נוקטת הרשות גישה מוקלה, ש, יש להחיל את הלכת פולם בהתאם גם לאחר פירוק הנישואין.

³⁸החידוש בפסק דין פולם נועד בכך שבית המשפט החל את הגישה המקרה בנוגע לדירה שנרכשה לאחר הנישואין, וזאת בגיןו לפסק הדין בעניין מ/or, לעיל ה"ש 36, שבו הוחלה הגישה המקרה ביחס לדיורות שנרכשו לפני הנישואין בלבד.

בפסק הדין בעניין עברי⁴⁰ נפסק כי חזקת התא המשפחתית גוברת על הסכם ממון שהיה בין בני הזוג. בית המשפט קבע כי יש הכרח לתת עדיפות לחזקת התא המשפחתית על פני מה שיקבעו בני הזוג בהסכם ממון ביניהם, שכן אם לא תאמיר כן, יהיה ניתן לרוקן מתוכן את חזקת התא המשפחתית באמצעות הסכמי ממון. כתוצאה לכך, ייפגע האינטרס הציבורי למניעת תכוני מס וגובית מסאמת, שעליו גועדה חזקת התא המשפחתית להגן.

כתוצאה מתיקון 76 לחוק וביטול הפטור הקבוע בסעיף 49ב(1) לחוק, הפטור העיקרי שנותר תקף הוא הקבוע בסעיף 49ב(2) לחוק, המוניק פטור בעת מכירת דירה יחידה. לאור זאת, עולה במלוא חrifותה השאלה, מה דין של בני זוג אשר כל אחד הביא עמו דירה מלפני הנישואין, לעניין הפטור הקבוע בסעיף 49ב(2) לחוק?⁴¹ אם חזקת התא המשפחתית גוברת, הרי שהוראת סעיף הפטור לא תחול, לאחר שתנאי לפטור זה הוא היוטו של המוכר בעליים של "דירה יחידה" ואילו בני הזוג הם מרובי דירות. עם זאת, הכרה בהפרדה רכושית בין בני הזוג גם בתוך חify הנישואין תוביל לכך, שייהיה ניתן לנצל את הפטור הקבוע בסעיף, על אף העובדה, כי לבן הזוג الآخر דירה משלה, כפי שעולה כבר, לבארה, מההלכה שנקבעה בעניין פלם.

⁴² מענה לשאלת זו ניתן בפסקת בית המשפט העליון, בפסק הדין בעניין שלמי.
בית המשפט העליון החליט לבטל פסיקתו הקודמת בעניין עברי, ולקבוע, כי חזקת

ע"א 3489/99 מנהל מס שבח חיפה נ' עברי, מיסים יז(4) ה-86 (2003).⁴⁰

שאלה זו התעוררה גם לפני תיקון 76 לחוק, אולם בשל העובדה שאחת לארכע שנים יכולו גם מרובי דירות למוכר דירות מגורים בפטור מס שבח, חשבותה של השאלה הייתה מצומצמת יותר. לרוב, מי שלא היה וכאי לפטור לפי סעיף 49ב(2) לחוק בנוסחו היישן, היה מבקש פטור מכוח סעיף 49ב(1) לחוק – פטור שבוטל בתיקון 76 לחוק.⁴¹

ע"א 3178/12 שלמי נ' מנהל מיסוי מקrukין נתניה, מיסים כח(6) ה-61 (2014) (להלן: "uneiין שלמי"). יש הטוענים כי גם כאשר יש הסכם ממון, כדי להתבסס עלי, יהא צורן בהסכם ממון שאישר בית משפט לענייני משפחה או בית דין דתי או הסכם ממון שנערך ערבית הנישואין ואושר בידי נוטריון מוסמך או רושם הנישואין. עם זאת, הסכמי ממון שנערכו לפני 1.1.1974 אינם דורשים מתן תוקף כאמור. גם נסיבות החתימה על הסכם הממון אמורות להיליך בחשבון. בעניין שלמי הבעיט בית המשפט תמייהה על כן, שהסכם הממון נחתם והוגש לאישור בית המשפט בסמכות זמנית למכירות הדירה. עמדתנו היא כי בסופו של דבר הסכם הממון הוא ככל טכני שבזוויתו מוכחת הפרדה רכושית. לאור זאת, במקרים שבהם ההפרדה הרכושית מוכחת, יש מקום לאמץ גישה מקלה יותר ביחס לדרישות הטכניות.

התא המשפחי אינה חזקה חלוצה אלא חזקה הניתנת לסתירה. בהתאם לפסיקה זו, במקרים שבהם יוכח, כי הייתה הפרדה רכושית בין זוג, יהיה ניתן לסתות מחזקת התא המשפחי ולהתיחס לכל אחד מבני הזוג בנפרד.

בהתאם לקביעת בית המשפט, הסטיה מהחזקת שבסעיף מתאפשר, ככל הנראה, רק במקרים, שבהם יש בין בני הזוג הסכם ממון המצביע על הפרדה רכושית, כאשר בנוסף לכך יש צורך בהוכחת קיומה של הפרדה בפועל.⁴³ לדעתנו, לקביעה בדבר הצורך בקיומו של הסכם ממון יש גוון טכני, שכן לעיתים, גם בהיעדרו של הסכם ממון מתקיימת הפרדה בפועל. לאור מגמת הפסיקה, אנו מעריכים כי במקרים מסוימים, שבהם יוכח חד-משמעות, כי הצדדים הפרידו את רכושם, תותר בסופו של דבר סטייה מחזקת השיתוף גם ללא הסכם ממון.

חשוב להזכיר, כי גם לאחר פסק דין שלמי, נותרה חזקה התא המשפחי על כנה, אלא שהיא ניתנת לסתירה. סטיית החזקה צריכה להיוועשת בהתאם למבחן השכל היישר וניסיון החיים: כאשר מדובר בני זוג שלאהם נישואיהם השניים, שיש להם ילדים שאינם ילדיו של בן זוגם הנוכחי, וכיוצא באלו נסיבות שבהם הפרדת הרוכש מתקבלת, סביר להניח כי יוכב רף וראיתי מכך יותר. מנגד, במקרים אחרים, נאה כי הרף הריאתי יהיה גבוה יותר.

אין ספק כי פסק הדין בעניין שלמי יצר תמרץ של ממש להפרדה רכושית בין בני זוג. לאור העובדה שהחוק מעניק הקלות במס, למי שברשותו דירה יחידה⁴⁴ ובהתשב בערך הכלכלי הרוב של הנסיבות אלה,⁴⁵ אין לנו ספק כי התהילך שאליו יוביל פסק דין שלמי הוא ריבוי הסכמי ממון והפרדה רכושית אמיתית, גם בקבב בני זוג שלאהם

⁴³ ראו למשל, ו"ע (מחוזי מר') 13-05-54905 רפפורט נ' מנהל מיסוי מקווקען מרכו, מיסים כת(3) ה-350 (2015).

⁴⁴ לעניין הקלה במס רכישה למי שברשותו דירה יחידה, ראו הדיון על-אודות סעיף 9 לחוק. לעניין הפטור במס שבנהו מני שברשותו דירה יחידה, ראו הדיון על-אודות סעיף 49(ב)(2) לחוק בפרק זה. לעניין הפטור במס שבנהו מני שברשותו דירות יותר, ובתנאי שלמוריש דירה יחידה, ראו הדיון על-אודות סעיף 49(ב)(5) לחוק בפרק זה. לעניין הפטורים במס שבנהו מני בעסקאות תמ"א 38 ופינוי בניו, הניתנים למי שברשותו דירה יחידה, ראו הדיון על-אודות סעיף 49(ב)(5) לחוק.

⁴⁵ מדובר בהטבות העשוית להסתכם במאות אלפי שקלים ולעתים אף למילה מכך, כך שעוצמתו של התמרץ הכלכלי שהן יוצרות – רבה.

ニישואיהם הראשונים. הפרדה וכוחית בין בני זוג, עלולה להתברר כמחלישה אתAITנות התא המשפטי ואשר תוביל בעתיד לעלייה בשיעור הגירושן. מדובר בעניין אשר ראוי שישקוו אותו מומחים בתחום, וספק עניינו, אם השולכות חברתיות מסווג זה הובאו בחשבון. במקרים אחרים, עם כל הרצון לעשות צדק עםaims משפטיים שאלהם נישואיהם השניים, נראה כי לפסק הדין בעניין שלמי עלולות להיות השולכות מרחיקות לכת, שאותן מן הראו לשקל. בדיקה כזו צריכה להיעשות בידי מומחים לדבר, ואנו קוראים למחוקק לתת את הדעת לסוגיה זו.

בשלוי הדברים נציגין כי העיסוק בגבולותיו של התא המשפטי ובუכמתה של החזקה שקבע המחוקק, היו ברובם מתיתרים, אם הפטור היה ניתן ורק לדירה המשמשת למגוריו הקבוע של המוכר. במקרה כזה, מוקד תשומת הלב לא היה בשאלת מנין הדירות שיש למוכר, ולכן, סוגית התא המשפטי הייתה מאבדת מיד לא מבוטלת מחשיבותה.⁴⁶

6.3.3 פירוק התא המשפטי

שאלה נוספת המתעוררת בהקשר של התא המשפטי היא לגבי פירוקו של התא המשפטי וההשלכות לגבי הוכאות לפטור, אשר בודקת גם את "ההיסטוריה" של המוכר (למשל, אי-שימוש בפטור משך שנה וחצי טרם השימוש הנוכחי בפטור). לעניין זה נקבע בסעיפים 2.4.1 ו- 2.4.2 להוראת ביצוע 5/2011⁴⁷, כי כשם שבעת קיומו של התא המשפטי אין להביא בחשבון את "ההיסטוריה" של בני הזוג טרם יצירת התא המשפטי,⁴⁸ כך גם לאחר פירוק התא כל אחד מבני הזוג יבחן לגופו. עם זאת, קיימת

⁴⁶ עדין היה צורך לחתת את הדעת לאופן הטיפול בדירות המגורים של התא המשפטי עם פירוקו וכן בנסיבות אחרים. על כך, רואו לעיל בחלוקת הראשון של ספר זה.

⁴⁷ הוראת ביצוע מיסוי מקווקען 5/2011 "בנושא: היקף תחולת חוקת התא המשפטי" (12.4.2011).

⁴⁸ כך למשל, אם לשני בני זוג, אשר לכל אחד מהם הייתה דירה אחת בטרם יצירת התא המשפטי, ואחד מהם מכיר את דירותו עבר יצירת התא המשפטי בפטור לפי סעיף 18(2) והשני מבקש למכור את דירותו לאחר יצירת התא המשפטי וטרם חלפו 18 חודשים מאו שמכור בן הזוג השני את דירותו. הרי שבמקרה זה יוכל בן הזוג למכור את דירותו לפי סעיף 18(2) שכן מכירת הדירה על ידי בן הזוג השני נעשתה טרם יצירת התא המשפטי.

שאלה לגבי בני זוג שביניהם 1.1.2014 היו תא משפחתי אחד ולתא היו שתי דירות מגורים ביום זה. לאחר המועד האמור התפרק התא המשפחתי ובני הזוג חילקו ביניהם את הדירות בהתאם לסעיף 4 לחוק כך שככל אחד "עוזב" את התא המשפחתי עם דירה אחת. לאחר מכן, וטרם סיוםה של שנת 2017, מבקש אחד מבני הזוג למכוור את הדירה. האם תחול עליו הוראת המעביר הקבועה בסעיף 4(ד) לחוק לשינוי סדרי עדיפויות לאומיים (תיקוני חקיקה להשגת יודי התקציב לשנים 2013 ו-2014), התשע"ג-2013⁴⁹, אשר קובעת כי מי שהיו בבעלותו יותר מדירה אחת ביום 1.1.2014 לא יכול לקבל פטור לפי סעיף 4(ב)(2) לחוק עד לתום שנת 2017? במקרה זה לא יוכל בן הזוג לקבל את הפטור שכן ביום 1.1.2014 היה בבעלותו מחלוקת דירה בכל אחת משתי הדירות שהיו בבעלות התא המשפחתי שהייתה קיימת באותו מועד, וכך הוא לא יהיה זכאי לקבל פטור עד לתום שנת 2017 למגוון שנוצר עם דירה אחת בלבד.

6.3.4 הקטין והטא המשפחתי

בעת ניסוח החוק התא המשפחתי ראה המחוקק לנגד עיניו מצב שבו אחד ההורים מוכר דירת מגורים, וכך קבע כי: "יראו מוכר, בן זוגו וילדיו הקטינים כמויך אחד", מה יהיה הדין, אם קטין מוכר דירת מגורים? במקורה זה החזקה שבחוק, לפחות לפי לשונה, לכוארה לא תחול, שכן מדובר במוכר והוריו, ולא במוכר וילדיו. לשון הסעיף תומכת בגישה זו, ויוצאת מתוך הנחה כי המוכר הוא ההורה.⁵⁰ מקרה כזה מעורר סוגיה שאינה

⁴⁹ ס"ח 2405, עמ' 116.

⁵⁰ סעיף 4(ב) לחוק קובע כי: "יראו מוכר ובן-זוגו, [...], וילדיהם שטרם מלאו להם 18 שנים [...] – כמויך אחד". ברור מנוסח החוק כי המחוקק כיוון כי המוכר הוא ההורה ולא הילד! נראה, כי ניסוח החזקה באופן זה נבע מה הצורך למנוע מצב שבו הורים ירכשו דירות על שם ילדיהם הקטינים כדי למסס פטורות. אולם, גם כאשר הקטין הוא זה שמוכר דירה, ונשאלת השאלה, אם אותה חזקה אינה מעוררת את הצורך לבחון את התא המשפחתי, שאליו שיקן הקטין גם כשר מדובר במכירת דירה בידי הקטין.

ראו לעניין זה את האמור בסעיף 2.1.2 להוראת ביצוע מיסוי מקווקען 2011/6 "חוק מיסוי מקווקען (הגדרת הייעוץ של דירות מגורים – הוראת שעה), התשע"א-2011" (14.11.2011), לעניין מנין דירות התא המשפחתי בהקשר של דירות בבעלות קטינים. בהוראה צוין, כי כאשר נרכשת דירה עבור קטין הנמנה על היחיד התא המשפחתי, שלא ממקורות התא המשפחתי ובלא קשר וקרבה אליו ופעולה זו טעונה אישור בית משפט, לא תיחסב דירה זו כדירות התא המשפחתי אלא כדירות הקטין. האמור מותנה בכך, שהדירה תועמד לרשות הקטין בלבד, ולא ייעשה בה שימוש בידי התא המשפחתי. כמו

פשוטה לא רק מההיבט של לשון החוק, אלא גם לאור בחינת תכליתו. כאשר החזקת הדירה בידי הקטין מתבצעת משיקולי מס בלבד, אין ספק כי ראוי להחיל את חזקת התא המשפחתי. הבעיה הקשה מתעוררת כאשר מדובר בקטין המחויק בנכסים באופן עצמאי. מצב זה יתכן בין השאר במקרים שבהם הרווחה הקטין כ�ף באופן עצמאי ובאמצעותו רכש את הנכס או ירש את הנכס.⁵¹ מקרה כזה אינו בלתי אפשרי לגבי חלק מהילדים הקטינים כיום.⁵²

כן, יש צורך בכך שמקורות המימון לרכישת הדירה יהיה מכיספים שלו בלבד, כגון כספים מפיצויים שנפסקו לטובתו. דירה שקיבלה הקטין בירושה לא תימנה במנין הדירות של התא המשפחתי, גם אם קיבל אותה בירושה מקרובי משפחה, וב惟ד שיתקימו לגבייה התנאים בדבר ניכורה מהתא המשפחתי. אולם, האמור באותה הוראה התייחס לניכור דירת הקטין מהתא המשפחתי במקרה שבו רכש דירה בידי הוריו של הקטין, אך דברים אלו בשילוב עם תוצאת פסק דין שלמי (עליל ה"ש 42), אמורים להביא לכך, שגם כאשר נמכרת דירה בידי הורים של קטין שבבעלותו דירה המנוכרת מהתא המשפחתי, ניתן להם הפטור לפי סעיף 49(ב)(2) לחוק.

בקשר זה מtauורות השאלה, האם הדברים שצווינו בהוראות ביצוע 6/2011 כוונו רק לגבי ניכור דירת הקטין בעת רכישת דירה בידי ההורים, או שהדבר משליך גם לגבי מקרה שבו רכשת הדירה בידי הקטין ממוקוטוי, ואו לא יובאו בחשבון הדירות של התא המשפחתי שאליו הוא שייך. ככל מקרה, נראה, שהעקרונות הנוגעים לסתורת החזקה של התא המשפחתי באשר לבני ווג שונאים מלאו הנוגעים לסתורתה במקרה של קטין. לדוגמה, אין בעובדה שקטין מתגורר עם הוריו כדי לגרום לכך, שאם תיכיש דירה על שם הקטין ממוקוטוי העצמאים ותעמוד בכלל הניכור, תובא בחשבון הדירה של התא המשפחתי בשל העובדה שהקטין מתגורר בה. הלו, חובת הורים היא לדאוג לצרכיו של הקטין, לרבות טיפול מודר.

הוראות הביצוע 6/2011 נכתבה לפני פסק דין שלמי, ולכן נראה כי יש כיום לנקט בגישה גמישה יותר. גישה זו צריכה להתחמק ממהות ולבוחן אם הדירה היא חלק מהרכוש המשפחתי ורישומה על שם הקטין נעשה בתכנון מס, או שהיא אכן שייכת לקטין בלבד. במקרה האחרון, אין לראות בדירה חלק מנכסי התא המשפחתי.

⁵¹ במקרה שבו הקטין קיבל את הדירה במתנה, יהול סעיף 49(ב) לחוק. סעיף זה קובע תקופת ציון עד למועד שבו ניתן יהיה למכוור בפטור מס את דירת המתנה. תקופת הציון מתחילה להימנות מיום שבו מלאו לקטין 18 שנים.

⁵² רשות המסים הסכימה, שלא להחיל את עקרון התא המשפחתי לגבי רכישת דירה בידי קטין, כאשר בית המשפט חייב את האפוטרופוסים של הקטין לרכוש בעבورو את הדירה, כדי להבטיח כספים שניתנו לקטין בהליך של תביעת ניקון או של מות של הורים או אחד מהם. דרישת בית המשפט הייתה להבטיח את חלקו של הקטין בירושה באמצעות

עם כל הכבוד לחשו של המחוקק מתכווני מס, אנו בדעה, כי במקרים האחרונים שתוארו אין להחיל את חזקת התא המשפחתית. הקטין הוא אישיות משפטית נפרדת מהוריו, ובמקרה שבו כי החזקת הנכסים בידי הקטין אינה משקפת תכנון מס, לא יהיה נכון להתעלם מアイיותו הנפרדת של הקטין.⁵³ במקרים אלו וראי להישען על לשון החוק ולקבוע, כי חזקת התא המשפחתית אינה חלה. אולם, לעומת זאת נדחתה בשני פסקי דין שעסקו בנושא, אך בשני המקרים ישנה התייחסות לעמדתו בדברי דעתה המיעוט.⁵⁴ אנו סבורים, כי ראוי שעדמה שיפוטית זו תישקל בשנית. לדעתנו, העדמתה שהציגו כאן תואמת טוב יותר הגנה על זכויותיו של הקטין, כמו גם את לשונו של החוק שלפנינו ואת תכליתו.⁵⁵ נוסף לכך, לאור פסק הדיין בעניין שלו, שבו נקבע כי ככל הנוגע לבני זוג, חזקת התא המשפחתית אינה חזקה חולטה, הרי שיש לדעתנו להחיל הנחיה דומה גם בכל הנוגע לטעמו של הקטין בתוך התא המשפחתית.⁵⁶ החזקה שקבעה המחוקק תהיה בבחינת הכלל, אולם מכלול זה ניתן יהיה לסתות במקרים המתואימים.

רכישת דירה על שם הקטין בכיספים אלה.

⁵³ לעומת זאת, שינה ראו: יצחק הדרי מיסוי מקווקען – דירות מגורים כרך א, חלק שני, 593–594 (מהדורה שלישית, 2014).

⁵⁴ בעמ"ש (מחוזי ת"א) 15/92 שיטנברג ב' מנהל מס שבת, מיסים ו(6) (ה-35) (1992), אמר חבר הוועדה ד"ר קלוגמן, בהעתר אגב:

יש רק להעיר כי אכן המחוקק נקט כאן במלך שניתן לכנותו בעגה העממית כ-"overkill" והיה ראוי לשקליל יוננה לצמצם את הפיקציה הרואה בבני משפחה מסוימים כ"מכור אחד" – לממדיה הנחותיים בלבד.

⁵⁵ בו"ע (מחוזי ת"א) 1393/01 1394/01 אבן עזרא ב' מס שבת נתניה, מיסים יז(4) ה-45 (2003), אמר חבר הוועדה עורך הדיין ושמאי המקרווקען דין מרגליות בדעת המיעוט: לשון הסעיף הרלוונטי אינה משתמשת לשתי פנים. לשון הסעיף אינה כוללתrocש והוריו בתא משפחתי כוכש אחד כפי שמנסה המשיב בהחלטתו בהשגה לטעון. הסעיף קובע במפורש, כי יראו את הרוכש וילדיוrocש אחד.

⁵⁶ לפירושות מצומצמת של חזקת התא המשפחתית על ידי הרשות, ראו: חב"ק, כרך II, 363.6 (עדכו מס' 31, 31, אליעזר פישר עורך, 2011); רשות המסים, החלטת מיסוי 47/2008 "הגדרת תא משפחתי בסביבות מיוחדות" (אפריל 2009).

⁵⁶ יש לומר, שהעקרונות הנוגעים לבחינת טענת הפרדה לגבי בני זוג שונים מלאו הנוגעים לקטין. לדוגמה, קטין המתגורר בדירה הורי, לא יוכל לטעון לכך שנוצר שיתוף, בשונה מabit זוג המתגוררות בדירה וטוענת לכך. יש לומר גם שעם הגיע הקטין

כפועל יזא מכך שהחל בתאריך 1.1.2014 הפטור העיקרי ניתן לדירות מגורים יהידה, חשוב להתייחס בכבודו וראש לחזקת התא המשפחתי.⁵⁷ על כן, לשיטתנו, מן הרاوي, כי חזקה זו תהיה ניתנת לסתירה. נטל הוהכה יוטל כਮון על המוכר, אך זה יכול להוכיח כי המכירה נעשתה באמות ובתמים בידי הקטין ומרכשו העצמאי.

6.3.5 גבולות חזקת התא המשפחתי

את הדיון בחזקת התא המשפחתי נחתום בבחינת גבולות הבדיה (פיקציה) שקבע המחוקק: האם ייחידי התא המשפחתי מאבדים לחלווטין את אישיותם המשפטי הנפרד, שעה שהם חלק מההתא המשפחתי? שאלה זו עשויה לבוא לידי ביתו בכמה מקרים, לדוגמה: מהו הדיון כאשר שני חברים בתא המשפחתי מחזקים במשותף בדירה? האם כאשר מוכר אחד מהחברים את זכויותיו בדירה, יהיה בכך לומר, כי הוא לא מכיר את כל זכויותיו בנכש כדרישת סעיף 49א(א) לחוק? ומה הדיון כאשר חבר בתא המשפחתי מוכר את זכויותיו להברתו לתא המשפחתי? האם יהיה בכך לומר, כי כלל לא מדובר במכירה מאחר שהעבורה מתבצעת בתוך אותו תא משפחתי?

לגיל 18, הוא מנתנק מההתא המשפחתי.

שאלת שיכולה להישאל היא מה קורה, אם קטן זהה על פי צוואת אמו בדירה, שבה התגורר אביו עם האם (מצוותה את כל רוכשה לילדים, כולל הדירה שהייתה לה עוד קודם נישואיה ואשר בה התגוררה עם האב). עמדת שמרונית טען כי אם לא היה הסכם ממון בין בני הזוג והאב ירצה לרכוש דירה חדשה לעתור לתחשב של דירה יחידה, הרי שהוא מתגורר בדירה השיכת לקטין, כך שאין עמידה בתנאי של ניכור הדירה מההתא המשפחתי. בהתאם לגישה זו, רק אם היה הסכם ממון שקבע הפרדה וכושית ואפשר מגורים משותפים בנכש החיצוני, ואם מדובר בפרק ומן סביר שיחלוף מאו פטירת האם עד למעבר לדירה החדשה, יהא מקום להעניק לאב תחשב של דירה יחידה.

אנו סבורים כי יש לנתק עמדת גמישה יותר, המשמה דגש על המהות ופחות על עניינים טכניים. בהתאם לכך, אם ברור כי הילד הוא אכן היושב הבעדי של הדירה, הרי שהעובדת כי בעבר לא היה הסכם ממון בין ההורים או שהאב מתגורר יחד עם בנו, אין בהם כדי להצדיק את החלת חזקת התא המשפחתי. חזקה זו אינה توأمמת את המצב לאשרו, שלפיו הדירה שייכת הילד ולו בלבד, ולכן אין להחיללה.

כאשר היה ניתן לנצל פטור אחד לארבע שנים, החשיבות של מספר הדירות שבבעלות התא משפחתי הייתה פחותה, וההתיחסות הייתה בעיקרה למספר הפטורים שנוצלו. מאו תיקון 76 לחוק, קטין שמוחיק דירה פוגע בפטור של הוריו, לאחר שדירות זו נחשבת כדירותם.

⁵⁷

עמדת רשות המסים היא, כי במקרה הראשון שהוזג, המוכר לא מכיר את מלאו זכויותיו בדירה:⁵⁹

[...] אם אחד מבני המשפחה מוכר אמם את כל חלקו כאשר לבן משפחה אחר נשאר עדין חלק בדירה, לא תהא המכירה פטורה ממס. תוצאה זו היא פועל יוצא מהעובדה, כי המחוקק רואה את היחידה המשפחהית, כאמור בסעיף 49(ב), כמוכר אחד.

בקשר ל מקרה השני שהוזג לעיל, כאשר חבר בתה המשפחתית מוכר את דירותו לחבר אחר בתה המשפחתית, עמדתו של פרופ' נמודר היא כי:⁶⁰

[...] העברה שכזו אינה מהוות "מכירה" כלל וכלל לצורך דין המס. טענה זו מתבססת על כך שיש לקבל את רעיון התא המשפחתית כפשוותו ואן לקבלו בצורה מוקטעת ולשיורין.

עם כל הכבוד, דעתנו אינה כשת הדעות שהוזגו לעיל. אנו סבורים כי יש להציג גבולות בפני חיקת התא המשפחתית. חכילת החקיקה של חיקת התא המשפחתית היא להילחם בתכנים מס, ולא לבטל לחוטין את האישיות המשפחתית הנפרדת של מי מחבריה. אישיות המשפחתית נפרדת זו קיימת במשפט הפרטי, ואין הכרה לפרש את חיקת התא המשפחתית כمبرטלת לחוטין את האישיות המשפחתית העצמאית של חברי התא המשפחתית. חיקת התא המשפחתית אינה בהכרח חזקה חלוצה, החלה גם במקרים שבהם היא מובילה לתוצאה בלתי סבירה.

לאור זאת, בשתי הדוגמאות שהציגנו לעיל, אנו בדעה כי האישיות המשפחתית הפרטית היא הדומיננטית, ולכן היא זו שזכrica לבוא בחשבון. כאמור, במקרה הראשון שבו מכיר אחד מחברי התא המשפחתית את זכויותיו בדירה, אף שחלק מהזכויות נותר בידי חברי התא המשפחתית, יש לראות במוכר כמו שמכיר את מלאו זכויותיו בדירה, ולכן כמו שעומד בדרישות סעיף 49(א) לחוק. במקרה השני שהוזכר לעיל, יש לראות

⁵⁸ החב"ק, כרך II, עמ' 360 (עדכון מס' 26, אליעזר פישר עורך, 2008). לשיטתנו, עמדה זו עלולה להוביל לקשיים, שעה שננסה ליישם את הפטור הקבוע בסעיף 49(ב)(ס) לחוק.

⁵⁹ נמודר "הפטור לדירות מגורים", לעיל ה"ש 22, עמ' 114.

בהעברות בתוך התא המשפחתי כאירועי מס, שיתחייבו במס, אלא אם תחול הוראת פטור כלשהי.⁶⁰

6.4 סעיף 49א(א) לחוק מיסוי מקrukין: תנאים לפטור

6.4.1 תנאים לפטור

(א) תושב ישראל או תושב בחו"ן לו דירת מגורים במדינה שכבה הוא תושב, המוכר את כל הזכויות במקrukין שיש לו בדירת מגורים בזכות, שלגביה נתקיימו התנאים האמורים בפרק זה, יהיה זכאי, על פי בקשתו שתוגש במועד הגשת ההצהרה לפי סעיף 37, לפטור מס במכירתה.

לענין סעיף קטן זה, יראו תושב בחו"ן למי שיש לו דירת מגורים במדינה שבה הוא תושב, כל עוד לא המציא אישור שלטונות המס באותה מדינה כי אין לו דירה כאמור.

[...]

הסעיף שלפנינו מצב שלווה תנאי סף לתחולת הפטורים הקבועים בפרק: תושבות בישראל או היעדר בעלות על דירה במדינת התושבות, מכירת מלאה הזכאות בדירה ובקשה לפטור מס במועד ההצהרה. נידון להלן בכל אחד מה坦אים:

6.4.1.1 תושבות המוכר – תושבות בישראל או היעדר בעלות על דירה במדינת התושבות

תנאי סף זה הוסף בתיקון 76 לחוק. בתיקון נקבע כי רק תושבי ישראל או תושבי בחו"ן אשר אין להם דירה במקום מושבם זכאים לפטורים שבפרק.⁶¹ ההיגיון הפיסකלי

⁶⁰ אנו בדעה, כי עמדתו של פروف' נמרוד אינה עולה בקנה אחד עם הוראותו של סעיף 62 לחוק, כמו גם זו שבסעיף 49ב(1)(א) לחוק, שמהן עולה, כי העברות בתוך התא המשפחתי הן מכירה לכל דבר ועניין. לעומת זאת, נראה שהציגנו, ראו: ירданה סורסוי מיסוי דירות מגורים, 154 (2009).

⁶¹ בהצעת החוק הייתה כוונה McLATCHIE להעניק את הפטורים שבפרק לתושבי ישראל

העומד מאחורי ה"אפליה" בין תושב ישראל לתושב החוץ טמון בכללי המיסוי הבינלאומיים הנוגאים באמנות המס. בהתאם לכללים אלה, כאשר תושב מדינה אחת מפיק רוחה הון המדינה אחרת, הרי שככל, מדינת התושבות היא הממסה את הנישום. אלא שלאמור קיים יוצא מן הכלל עיקרי, העוסק ברוחה הון מעסקת נדל"ן. במקרה של רוחה הון ממכירת נדל"ן, המדינה שלה זכות המיסוי הראשונה היא המדינה שבה הנדל"ן מצוי, ואילו למדינת התושבות שמורה זכות מיסוי שיורית בלבד.

לאור האמור, כאשר תושב החוץ נהנה מפטור מס שבת, הרי שלמעשה מדינת ישראל מותרת על המס לטובת מדינת תושבותו של תושב החוץ באופן בלעדי. מובן, כי אין כל היגיון כלכלי במדיניות האמורה, והמחוקק שהיה עד לכך תיקן את האמור בתיקון 76 לחוק, וקבע כי תושב החוץ לא יהיה זכאי להיכנס להוראות הפרק,⁶² זאת כפוף להריג החל, כאשר לתושב החוץ אין דירת מגורים במדינה תושבתו.

לדעתנו, בהתאם לתכילת החוקה של הפטור מס שבת מכך בעת מכירות דירת מגורים, לא היה מקום להעניק לתושבי החוץ מפטור מס כלל. בהתאם ל.tcpילת זו, ציריך הפטור להיות מכוון, רק למי שהדירה משמשת דרך קבוע למגוריו, ותושב החוץ שמרכו היו אינו בישראל בכלל אלה. אלא שכאמור נקט החוקק גישה מקלה יותר, כפי שיפורט בהמשך.

הגדרות למונחים "תושב ישראל" ו"תושב החוץ" מצויות בסעיף 1 לחוק, והן מפנות אותנו להגדרות שבפקודה.⁶³ כאמור, כאשר עסוקין ב"תושב החוץ", הזכאות להיכנס בגדרו של הפרק, מותנית בכך, שאין לו דירה במקום מושבו. בהתאם ללשון הסעיף, יכולות להיות לתושב החוץ דירות נוספות במקום אחרים בעולם, מלבד

בלבד, ראו: ה"ח הממשלה מס' 768 (ג') בתמזה התשע"ג, (11.6.2013) עמ' 702. במהלך הדיונים בהצעת החוק עלתה הטענה, כי בשל הסעיפים באמנות למניעת כפל מס שעליין חתמה ישראל, אין לקבוע דין המפללה לרעה תושבי החוץ. כתוצאה לכך, הוחלט להחיל את הפטורים שבפרק, גם על תושבי החוץ, שכן להם דירה בארץ מושבם. למיטב הבנתנו, החשש שתואר לעיל, לא היה מודדק. אפליה פירושה חיס שונה לשוני, ובכל הנוגע להצדקה למטען פטור מס בעת מכירות דירות מגורים, ניתן בהחלט להצדיק חיס שונה לתושבי המדינה לעומת תושבי החוץ, ולכן אין לראות בהצעת החוק ממש אפליה פסולה.

⁶² לעניין זכאותו של יורש תושב החוץ לפטור לפי סעיף 49(ב)(5) לחוק וראו הדיון בסעיף זה.

⁶³ להרחבה בנושא "תושב ישראל" ו"תושב החוץ", ראו את הדיון בסעיף 1 לחוק.

במדינה מושבו, והדבר לא ישלול את זכאותו לפטור מס. ⁶⁴ ואת עוד, הסיפה של הסעיף קובעת חזקה חלווה לעניין תושבי חזן, שלפיה תושב חזן שלא המזיא אישר משלטנות המס במדינה תושבותו, כי אין לו שם דירה, ייחשב, כמו שיש לו דירה. למיטיב ידיעתנו ישנן מדיניות אשר אין מנפיקות אישור כאמור, ⁶⁵ ולכן, כמובן, תושבי חזן במדינות אלה לא יכולים לזכות לפטורים שבפרק.

אנו סבורים, כי במקרה שבו ידוע לרשות המסים בישראל, כי רשות המס הזורה אינה מוכנה לספק אישור כאמור, הרי ש כדי להגשים את הכללת החקיקה בחוק הקיימים, יש להסתפק במקרים אלה בריאות מסווג אחר. ואכן, כמה חדשניים לאחר שתיקון 76 נכנס לתוקף, התברר גם לרשות המסים, כי מקום שבו מדינת התושבות אינה מנפיקה אישור כאמור, יש לחתן לנישום אפשרות חולפת להוכיח את טענתו, כי אין לו דירה במדינה תושבותו. לאחר שהתגבשה ההבנה כי יש ליתן מסלול הוכחה חולפי, החלו משרד מיסוי מקורעין לדרש הוכחת היעדר דירת מגורים, וזאת, בהתאם להציגת הראיות להלן:

- * אישור שלטוני או מלכתי אחר, גם אם אין של שלטנות המס במדינה התושבות, בדבר היעדר דירת מגורים למוכר במדינה תושבותו. לדוגמה, אישור כזה יכול להתקבל מעת הרשות המקומית, שבה מתגורר המוכר;
- * הוכחת מגוריו המוכר בחו"ל בדירה שכורה. יש להמציא חוות שכירות, המעיד שדירות המגורים שבה מתגורר המוכר בחו"ל, אינה שלו, והוא מתגורר בה כשוכר;
- * אישור מוניציפלי המעיד, שהמוכר משלם מסים כ"מחזיק" ולא כ"בעל" של הדירה שבה הוא מתגורר בחו"ל;
- * אישור מרשות המס של מדינת התושבות של המוכר כי המוכר לא דיווח על הכנסה מודמי שכירות בגין דירות מגורים או נכס מקורעין אחר שברשותו. לחופין, ניתן יהא להסתפק בהמצאת דוחות המס של המוכר לתקופה הרלוונטית.

⁶⁴ זהה למעשה הקבלה בין תושב ישראל, שגם אם יש לו דירות במדינות אחרות, הרי שככל עוד הדירה הנמנית היא דירתו היחידה בישראל וב"אור", הרי שהיא וכי קיבל את הפטור לדירת מגורים יחידה.

⁶⁵ ככל הידוע לנו, רשות המס בארץות הברית, קנדה, צרפת אין מנפיקות אישור כאמור, ואילו רוסיה ושבידיה מנפיקות אישור כאמור.

אלא, שהתברר כי גם את הוראות האמורות, או חלון, יש קושי להציג. ועל כן, ביום 19.1.2017 פורסמה הרשות את התוספת השנייה להוראת ביצוע מס' 5/2013⁶⁶, שבה נקבעו חלופות להוכחת העובדה כי יעוד דירת מגורים במדינת התושבות של המוכר שאינו תושב ישראל.

ראשית, קובעת ההוראה כי ההוכחות החלופיות יהולו רק לגבי תושב מדינה שרשות הנס שלה לא מנפקה אישור של היעדר דירות מגורים. לגבי תושב מדינה שמדינהתו מנפקה אישור כאמור הרי שהוא עדיין ידרש להמציא את אישורה של אותה מדינה כי אין בעלותו דירה באותו מקום.⁶⁷

אם מדובר במוכר תושב מדינה זורה, שבה לא מנפיקים אישור כאמור, כדי ליהנות מהפטור לפי סעיף 49ב(2) לחוק, ידרש המוכר להמציא את המסמכים הבאים:

א. על המוכר, להראות היכן הוא מתגורר במדינה זורה ומה טיב הזכיות שלו באותה דירה, ושהוא אינו הבעלים של הדירה. לשם כך עליו להמציא הסכם שכירות או הסכם אחר המעיד כי הוא שוכר של הדירה ולא הבעלים שלה. כמו כן, עליו להמציא את אישורה של הרשות המקומית שבה הוא מתגורר המאשר שהוא משלם את המסים לרשות המקומית כ"מחזיק" בדירה ולא בבעלותו, וזאת אם ניתן להמציא אישור כאמור.

ב. אישור מרשות המסים של המדינה זורה שלפיו המוכר לא דיווח על הכנסות מדמי שכירות בגין השכורת דירות מגורים או נכס מקווקען אחר שבבעלתו. לחייבין יכול המוכר להמציא דוחות מס אשר הגיע לרשות המסים של מדינת התושבות בשנים הרלוונטיות לעלותו בנכס הנזכר, שמהם ניתן ללמידה כי לא דיווח על הכנסות שכירות מהשכרת דירה או נכס נדל"ן אחר. ההוראה קובעת כי אם למוכר הכנסה מהשכרת נכס נדל"ן שאינו דירת מגורים יוצר תצהיר שבו יזהיר כי הכנסות הן מהשכרת נכס שאינו "דירות מגורים".

⁶⁶ תוספת מס' 2 להוראת ביצוע מיסוי מקווקען מס' 5/2013 "חלופות להוכחת העדר דירות מגורים במדינת התושבות של מוכר שאינו תושב ישראל לצורך זכות לפטור לפי פרק חמישי 1" (19.1.2017).

⁶⁷ כאמור לעיל, למייטב ידיעתנו מרבית המדינות אין מנפיקות אישור כאמור.

להתמכה במסמכים האמורים על המוכר לצרף תצהיר עורך לפי פקודת הראות [נוסח חדש], התשל"א-1971, ובו הצהרת המוכר כי אין לו זכויות בדירת מגורים במדינת התושבות שלו.

ההוראה ממשיכה ומצינית כי כאשר המוכר במדינה פדרלית⁶⁸ או מדינה המחולקת למדינות,⁶⁹ יש לדרש כי הראות האמורים יתיחסו לכל המחוות או לכל המדינה אשר מרכיבות אותה מדינה.

לטעמו, טוב עשתה רשות המסדים כאשר פירסמה הוכחות חלופיות שהן ניתן לנוקוט, עם זאת, הדרישה האמורה בסיפה של ההוראה, שלפיה במדינה פדרלית או במדינה המורכבת ממדינות יש להביא אישור מכל אזור ואזור, אינה דרישת סבירה שכן היא דורשת מהוכר לפנות לרשות של כל אזור או מדינה ולבקש אישור להיעדר נכס.⁷⁰

6.4.2 מכירת מלא זכויות המוכר בדירה

הסעיף קובע כי הפטורים שבפרק יינתנו ורק למי שמכר את מלא זכויותיו בדירות המגורים המזוכה. מי שמוטיר בידייו חלק מהזכויות בדירה, לא יוכל ליהנות מהפטורים שבפרק.⁷¹ עם כל הכלוד, אנו לא מוצאים טעם בהוראה זו. מה עניינו של המחוקק, אם אדם המוכר חלק זכויותיו בדירה מגורים מזוכה מעוניין לנצל פטור מס? ניצול פטור כזה עלול להגביל נישום כזה בעtid, אולם אם הנישום משיקוליו מבקש לעשות כן, אנו לא מוצאים טעם מדוע למנוע זאת ממנה.

⁶⁸ למשל ארצות-הברית.

⁶⁹ למשל שוין.

⁷⁰ למשל, מוכר שהוא תושב מנהטן, יביא את אישורה של מדינת ניו יורק, אבל, האם זה סביר לדודש ממנו לבקש אישור משאר 49 המדינות האחרות המרכיבות את ארצות-הברית?

⁷¹ לדוגמה: אדם המוכר דירת מגורים מזוכה כדי שתשתמש את הרוכש כמשרד עורכי דין, עשוי ליהנות מהפטורים שבפרק, שכן השימוש שיעשה הרוכש בדירה אינו רלוונטי לפטור שוכאי לו המוכר. לעומת זאת, אדם המזמין למוכר לשותפות מחצית זכויותיו בדירה מגורים מזוכה, על מנת שניהלו בה ייחדיו משרד עורכי דין – לא יזכה לפטורים שבפרק, וזאת מאחר שמחצית מהזכויות בדירה הנכורות נותרות בידו.

הדרישה בדבר מכירת כל הזכויות בדירה, כמו עניינים אחרים בחוק, צריכה להיבחן מנקודת מבט כלכלית. בהתאם לכך, נקבע בפסק הדין בעניין רפואה,⁷² כי מכירת חלק מדירה מתוך מגמה ברורה להפוך את החלק הנמכר ואת החלק הנותר בידי המוכר לחידות כלכליות נפרדות, תיחסכמ' כמכירת כל הזכויות בדירה.

כאשר נמכרת דירה והმוכר מותיר בידייו את זכויות הבניה הצמודות לדירה, אנו סבורים כי יש לראות במוכר כמו שמכר את מלאו זכויותיו בדירה.⁷³

לසיום הדיון, נסיף: כאמור לעיל, תכלית החקיקה של הדרישה הכלולמה בסעיף, לוטה בעופל. لكن ראוי שהחוק יאפשר לבטל את הוראות הסעיף, שכן הורתה סעיף טכני חסר על כוונת, פוגעת בחינם בהתנהלות הכלכללית כמו גם בתוחלת הצדק, שהיא חיונית כל כך לחקיקת מס רואייה. עד לביטול הסעיף, אנו סבורים כי ראוי שבית המשפט יעניק לסעיף פרשנות מצמצמת. פרשנות מצמצמת לתחולת הסעיף עשויה להביא לידי ביטוי בדוגמה שנציג: כאשר בעל דירה מחייב את דירתו לתקופה העולה על 25 שנים, עלולה להישמע הטענה כי הוא לא מכר את מלאו זכויותיו בדירה, וזאת לאחר שנתר בעילה. אנו סבורים כי יש לדחות פרשנות זו. את דרישת מכירת מלאו הזכויות בדירה יש לפרש כמכירת מלא זכויות החקקה בדירה. לתקופת החכירה נמכרה מלאו זכויות החזקה, ומכאן, על סמך פרשנות מצמצמת לסעיף שתכליתו עולמה, יש לקבוע במקרה מעין זה, כי דרישות הסעיף התקיימו.⁷⁴

6.4.3 בקשה פטור

החוק דורש כי כדי שיחול פטור ממש לפי הפרק, על הנישום לבקש באופן פוזיטיבי את תחולתו של אחד מהפטורים שבפרק.⁷⁵ דרישת זו התווספה לחוק בתיקון 34 לחוק.

⁷² עמ"ש (מחוזי ת"א) 945/94 רפואה נ' מנהל מס שבך מקרקען, מיסים ט(2) ה-268 (1995).

⁷³ למסקנה זו ניתן להגיע בדרך הבדיקה מההלכה שנקבעה בע"א 15/1827 זיונץ נ' מנהל מיסוי מקרקען מרכז (פורסם ב公报, 31.1.2017). בפסק דין זה קבע בית המשפט כי כאשר בוחנים האם נמכרו כל הזכויות בדירה, יש לבחון האם נותר בידי המוכר מרכיב הדורי לכינוי "דירות מגורים" (אם הדירה נהרסה הרי שלא נותר מרכיב כזה). אם התשובה על כך שלילית, הרי שיש לקבוע כי התקיים התנאי שבסעיף שלפנינו.

⁷⁴ לגישה שונה וראו: נמדר "פטור לדירות מגורים", לעיל ה"ש 22, עמ' 128.

⁷⁵ אולם, מלשון הסעיף לא עולה דרישת לנקוב בפטור מסויים. לעומת זאת, אנו סבורים, כי

מועד הגשת הבקשה צריך להיות במועד הגשת הדיווח על העסקה, בהתאם לסעיף 73 לחוק. לדרישה זו של המחוקק ישנה הצדקה כפולה: ראשית, שאלת תחולתו של פטור ממיס בכלל ושל פטור מסוים כזו או אחר מבין הפטורים שבפרק בפרט, היא שאלת של כדאות. בהתאם לנسبות השונות של כל מקרה ומדובר, בהחלט יתכן, כי לעיתים ישתלם לבקש פטור ולעתים לא, לעיתים פטור כזה ולעתים פטור אחר. לאור זאת, המחוקק צודק כאשר הוא דורש כי הנישום יצהיר על העובדה כי הוא מעוניין בפטור ממיס, ועל הפטור המסים שבו הוא מעוניין. שנית, גם מבחינה מנהלתית ישנה הצדקה בדרישה, כי הנישום יבחר בפטור שבו הוא מעוניין. אין לדרש מהרשות, להחזיק כוח אדם אשר ייעץ לנישום לגבי סוג הפטור הכספי ביותר בנسبות המקרה, מה גם שענין זה, כאמור לעיל, נתון לשיקול דעתו של הנישום ואין אחד לכל המקרים כולם.⁷⁶

במקרים המתאימים, נישום אשר ביקש תחולתו של פטור מסוים ושבקשו התתקבל, יוכל לבקש לשנות את השומה שיצאה לו ולהחיל עליו פטור אחר או אפילו להמיר את הפטור בחיבור במס. בקשה כזו צריכה להיות מוגשת מכוח סעיף 85 לחוק, אלא שעמדת רשות המסים מקלת במקרה זה, וגם אם הבקשה לא באה בגדרן של העילות הנוקבות בסעיף 85 לחוק, במרבית המקרים נעתר המהלך לבקשה.⁷⁷

ישנם מקרים, שבהם נמכרת זכות במקrukין בידי בעל תפקידי שאליהם הועברה הזכות בפטור ממיס מכוון הוראות שכחוק. כך לדוגמה, בהתאם להוראת סעיף 3 לחוק, הקנית הזכות לבעל התפקיד תהיה פטורה ממיס, אך בבוואו למכוון את הזכות, נכנס בעל התפקיד בנעליו של מי שמננו והוקنته לו הזכות. במקרים אלה, דרישת הסעיף שלפנינו שלפיה הנישום עצמו יבקש את החלת הפטור, מעוררת את הבעה: למי שמורה זכות הבחירה אם לבקש את הפטור ממיס אם לאו – לבאים או שמא לנציג

באופן עקיף דרישת זו מעוגנת אף היא בחוק. הסעיף שלפנינו מפנה להזירה שהזירה בהתאם לסעיף 73 לחוק. בהתאם לסעיף 112 לחוק, רשיי המנהל לקבוע טפסים, ומשנקבו טפסים, אין להשתמש אלא בהם. המנהל אכן הפעיל את סמכותו וקבע טופס שעליו מוגשת הזירה לפי סעיף 73 לחוק, ובטופס זה ישנה דרישת לנוקב בסעיף הפטור המבוקש. מסקנה זו הנובעת מלשון החוק, עליה בקנה אחד אף עם תכילת החוק, כפי שזו מפורטת לעיל בגוף הטקסט. לדעה שוניה, ראו: יצחק הדרי וידנה סרוסי מיסוי מקrukין כרך א', 515 (מהדורה שנייה, 2000).

⁷⁶ כמו כן, הרשות אינה תחליף ליעוץ משפטיא של עורך דין שבפניו מוגגת התמונה הכלולת הנוגעת גם ל扞גיטים אחרים שאינם נוגעים רק לסוגיות המס.

⁷⁷ להרחבה בנושא תיקון שומה, ראו הדיון בסעיף 85 לחוק, פסקה 11.1.1 להלן.

שמונה על פי דין? לאicum פעם ייתכן ניגוד עניינים בין השנים, כגון במקרים שבו הבעלים יעדיף שלא לנצל פטור מסם, ואילו כונס נכסים, לדוגמה, המעוניין למקסם את רווחה המכירה הנוכחית, יבקש להחיל פטור כזה. נקבע בפסקה, כי הזכות לפטור היא זכות אישית של בעל הזכות בדירת המגורים המזוכה, ואינה צמודה לנכס עצמו.⁷⁸ עם זאת, ישנם מוצבים שבהם רשיין הנציג על פי דין בעת המכירה, לבקש את הפטור בשם בעל הזכות. בהלכת בואר⁷⁹ נקבע כי כאשר במסמכי השבעוד נכתב במפורש כי על החייב לבקש פטור מסם שבחר בעת מימוש הנכס, הוא חייב לעשות כן. נוסף לכך, במאמר מוסגר בית המשפט מוסיף ואומר כי כאשר עסוקין בפשיטת רgel לא מתעוררת בעיה זו, וזאת מאחר שנכסיו פושט הרgel, מוקנים לנאמן לכל דבר ועניין.⁸⁰ כמו כן, נפסק בפרשת כדורי,⁸¹ כי במקרה שבו אין לביעלים אינטרס מוצדק להימנע מבקשת הפטור, הרי שמכוח חובת תום הלב, חלה עלייו חובה לבקש פטור מסם.

www.bursi.co.il

⁷⁸ ראו: רע"א 01/2663 ובר, עורך דין, כונס נכסים נ' מלאך (פורסם בנבו, 23.10.2001); רע"א 4114/98 בנק הפועלים בע"מ נ' לויין, מיסים גג(3) ה-88 (1999).

⁷⁹ רע"א 06/7816 עוזר בואר – בתפקידו ככונס נכסים נ' עזבון המנוח מרמלשטיין זל, מיסים גג(6) ה-4 (2009).

⁸⁰ בע"א 11/990 מנהל מס שבחר מקרקעין אזר תל אביב נ' עזבון המנוח איתן זל בפשיטת רgel, מיסים כו(4) ה-45 (2013) (להלן: "ענין עזבון איתן"), קבע בית המשפט העליון כי מכירת דירות מגורים בידי נאמן של פושט רgel שנפטר, יראו בה כאילו המכירה בוצעה בידי פושט הרgel עצמו ולכך הנאמן וכי לעשות שימוש בפטור המוקנה לנפטר – פושט הרgel.

⁸¹ רע"א 14/6012 כדורי נ' בנק המזרחי טפחות. מיסים כת(3) ה-95 (2015). במקרה זה קבע בית המשפט העליון, כי למטרות שהזכות למימוש הפטור מסם שבחר היא אישית – קניינית, הרי שזכות זו רואיה להגנה, כל עוד לא נעשה בה שימוש בחומר תום לב. בית המשפט התייחס לכך, שבאותו מקרה מדובר בזכות תיאורית, שכן במהלך כל התקופה הרלוונטית לא הייתה לבעל הדירה דירה אחרת, שאוותה היה יכול למכוור, ומאחר שהחלפו ארבע שנים מאז המכירה, הוא יכול אף למכוור דירה אחרת בפטור. בעל הזכות בדירה לא הצביע על נזק שייגרם לו אם תיתחמת הבקשה לפטור, בעוד שמנגד, חתימה מזונו תאפשר לבנק להיפרע מסכום גדול יותר מה חובב.

6.5 סעיף 49א(א1) לחוק מיסוי מקראקיין: תנאים לפטור

תנאים לפטור 49א.

(א) [...]

(א1) על אף האמור בסעיף 49ב, עלה סכום שווי המכירה על 4,443,000 שקלים חדשים (בסעיף קען זה סכום התקאה). יהיה המוכר זכאי לפטור ממס על חלק השווי שעדי סכום התקאה, ויראו את סכום ההפרש שבין שווי המכירה לסכום התקאה כדי מכיר של הזכות אחרת בדירת מגורים מזכה החייבות במס אשר שווי רכישתה הוא חלק יחסית לשווי הרכישה של הזכות כולה, כייחס חלק שווי המכירה המתיחס לזכות זו למלא שווי המכירה, ובהתאם לכך יוחסנו גם הניכויים והנתוספות; הסכום הננקוב בסעיף קען זה יתואם בתחילת כל שנת מס לפי שיעור עליית המדי, לעומת המדי שפורסם לאחרונה לפני יום כ"ט בעקבות התשע"ד (1 בינואר 2014), ויעוגל ל-1,000 שקלים החדשים הקרובים.

[...]

סעיף זה הוסיף בתיקון 7 לחוק ותחילתו ביום המעבר – 1.1.2014. תכליתו הסעיף היא למסות דירות יקרה באמצעות קביעת התקאה לפטור. בהתאם להוראות הסעיף, פטור מלא מס שבבח מכך פרק זה, יינתן עד לתקאה בגובה של 4,443,000 ש"ח.⁸² דירות מגורים מזוכה הנמכרות בפטור מס שבבח ושוויה גבוהה מהתקאה הקבועה בסעיף, תהיה חייבות במס על ההפרש שבין שווי המכירה לסכום התקאה. שייעורי המס, שניתן יהא לבקרים לגבי ההפרש, הם השיעורים החלים על דירות מגורים מזוכות, קרי, החל ביום המעבר חישוב ליניארי מוטב, כפוף להוראות המעביר.⁸³ חישוב המס על החלק העודף, יתבצע באופן יחסית, וכך גם הניכויים.⁸⁴

⁸² סכום זה יתואם בתחילת כל שנה לשיעור עליית המדי, ויעוגל ל-1,000 ש"ח החדשים.

⁸³ להרחבה בנושא הוראות המעביר, ראו הדיון בפרק חמישי לחוק. יזון, כי לאור העובדה שוכאות לתחשיב ליניארי מוטב בתקופת המעביר היא זכות שעיל המוכר לדוש, הרי שמווכר שעשה שימוש בתחשיב זה לגבי ההפרש שבין שווי המכירה לתקאה, ייחסב כמו

מלשון הסעיף עולה כי התקורת הקבועה בו היא למוכר ולא למכירה, דהיינו, אפשר לטעון, כי כאשר מדובר בדירה יקרה שהיא בעלותם או בחכירתם של כמה שותפים, לא תחול חבות במס בעת מכירתה, אם שווי המכירה המתייחס לחלקו של כל אחד מהם נמוך מהתקרرة הקבועה בסעיף. על אף לשון הסעיף, עמדת רשות המסים היא, שיש לפרש את החוק, כך שהתקורת הקבועה בסעיף מתיחסת לדירה בכללותה ולא לחלקו של כל מוכר ומוכר. חיזוק לעמדת רשות המסים אפשר למצוא בפרשנות לנגם,⁸⁵ שבה קבוע בית המשפט העליון, כי תקרת הפטור הקבועה בסעיף 149 לחוק ניתנת לדירה ולא למוכר.⁸⁶ על אף האמור, נראה כי ייטיב המחוקק לעשות, אם יתקן את הסעיף ויקבע מפורשות כי התקורת היא לדירה בכללותה ולא לכל מוכר ומוכר.

6.6 סעיף 49א(ב) לחוק מיסוי מקווקין: תנאים לפטור

תנאים לפטור 49א.

(א) [...]

(ב) על אף האמור בסעיף קטן (א), אך בכפוף לסעיף 49ב, מוכר הילך חלק מכךויות בדירות מינורות מזכה שתמורתה היא שירותי בנייה בינוי שייננה על הקרקע שעלייה נמצאת דירות המגורים הפזча, וכי על פי בקשתו, שותגש במועד האמור בסעיף קטן (א), לפטור ממס על החלק הנמכר בדירות המגורים הפזча.

שኒיצל את התחשב הליניארי המוטב, כך שבמהלך תקופת המעבר תישאר לו אפשרות לבקש פעם נוספת את התחשב זה.

כך לדוגמה, דירה שנמכרת ב-5,625,000 ש"ח, היחסות שיש להחיל היא כ-5/4 פטור, ו-1/5 חייב. בהתאם לכך זה ייקבע שווי הרכישה של החלק שימושה, ולפיו גם יובאו בחשבון ההוצאות המותרות בינוי.

הוראת ביצוע מיסוי מקווקין 5/2013 "הרפורמה במיסוי דירות מגורים"⁸⁵ (26.12.2013), וכן ראו ע"א 530/07 מנהל מס שבך מרכז נ' ירדי לנגם, מיסים ג(5) 91-ה- (2009) (להלן: "ענין לנגם").

להרחבה בסוגיה זו ראו הדיון בסעיף 49ב(5), פסקה 12 להלן.

הוראות סעיף 49א(ב) לחוק עוסקות במתן פטור לדירות מגורים בעסקת קומבינציה.⁸⁷ סעיף זה הוחלף בתיקון 76 לחוק, אך תחילתו ביום התחיליה, קרי, 1.8.2013 וזאת בשונה משאר סעיפי הפרק שתוקנו בתיקון חקיקה זה. הוראות הסעיף נועדו לפטור את הבעייה שהתעוררה בעסקאות קומבינציה, כאשר על הקruk ישנה דירת מגורים. בהתאם לסעיף 49א(א) לחוק, בעלי מכירת כל הזכיות, אי-אפשר לזכות בפטור, ומahan בעסקת קומבינציה מעיקרה היא עסקה של מכיר חלקי בלבד, והוביל הדבר לكونסטרוקציה של הוספה רכיב הקruk ולפסיקעה נסחה. עד לתיקון 76 נסח הסעיף באופן מסורבל, ופירשו עורר מחלוקת רבות בין רשות המסים לנישומים. כתוצאה מתיקון זה בוטלו שתי הלכות חשובות של בית המשפט העליון: הלכת יוניזדה⁸⁸ והלכת שדמי.⁸⁹

הוראת הסעיף החדשקובעת חריג להוראת סעיף 49א(א), הקובעת בתנאי סף לבקשת הפטור את מכירת כל הזכיות בדירה. בהתאם לנוסח החדש, בעסקת קומבינציה שבה נמכרת גם דירת מגורים, אפשר יהיה לבקש פטור בגין דירת המגורים המזוכה. עם זאת, הפטור שיינתן בגין דירת המגורים אינו מלא, והוא יינתן רק על החלק הנמכר, בהתאם לאחוזה הקומבינציה. במקרים אחרים, בעסקת קומבינציה שבה לדוגמה מוכר בעל המקרקען לפחות 70% מהנכס, הפטור בגין דירת המגורים יהיה 70% משווי הדירה.⁹⁰ זאת ועוד, נראה כי בהתאם לתיקון הסעיף, במועד מכירת דירות הקומבינציה בידי בעל הנכס המקורי, יום הרכישה ושווי הרכישה של הדירות יקבע בהתאם לרכישת הקruk על ידו,⁹¹ כאשר שווי הרכישה יהא זה, שנותר לניצול לאור זיקפת חלק ממנו לשווי הרכישה שנקבע בעסקת הקומבינציה.

⁸⁷ להרחבה בנושא עסקאות קומבינציה ראו הדיון בסעיף 19(4), פסקה 3.4 לעיל.

⁸⁸ ע"א 595/82 מנהל מס שבך מקרקען נ' יוניזדה, פד"א יג 197 (1985).

⁸⁹ ע"א 8789/02 מנהל מס שבך מקרקען – חיפה נ' שדמי, מיסים י"ח(4) ה-56 (2004).

⁹⁰ בהתאם לכך גם התקנות הקבועות בסעיף 14ז לחוק יינתנו באותו יחס.

⁹¹ להרחבה בנושא ראו: אהרן נמדור ורפאל דלל "ביטול הלכת יוניזדה והלכת שדמי – חזורתה של עסקת קומבינציה על קruk שבניה עלייה דירות מגורים", מיסים כ"ז(5) א-1 (2013).