מתכננים לרכוש חלק מבניין דירות? כיצד יחושב מס הרכישה?

כידוע, בעת רכישת דירת מגורים בישראל יש לשלם מס רכישה בהתאם להוראות חוק מיסוי מקרקעין (להלן: "החוק" או "חוק המיסוי"). כמובן שאם מדובר בדירה יחידה ישנה הטבה וישולם מס רכישה מדורג, ואם זו אינה דירה יחידה יש לשלם (כיום) מס שבשיעור של 8% מהשקל הראשון. ומה הדין כאשר רוכשים חלק מבנין ובו מצויות מספר דירות?

אם ניקח בחשבון כי לפי הוראות החוק החזקה של עד שליש מדירה מזכה את הרוכש דירה נוספת במס רכישה מדורג, אזי מה הדין אם ירכוש עד שליש מבנין ובו מצויות מספר דירות? האם עבור כל שליש יהיה זכאי לשלם מס רכישה מדורג?

בסוגיה זו דנה ופסקה לאחרונה ועדת ערר (45682-01-17, באור נ' מ"י, ניתן ב-24/10/18). פסיקת ועדת הערר מעניינת ועשויה לסייע לרוכשים בעת רכישת בנין במושע או רכישה של דירות מחוברות וכיוצא באלו מקרים.

העובדות

1. במהלך 2015 רכש מר באור (להלן: "באור" או "העורר") 25% מהזכויות בבנין בו מצויות 11 דירות (להלן: "הרכישה הראשונה"). הוא הצהיר ודיווח על רכישת נכס עסקי המשמש למגורים ושילם 6% מס רכישה. שומתו העצמית התקבלה.
2. לאחר כמה חודשים רכש העורר עוד 25% מהזכויות באותו בנין (הלן: "הרכישה השניה"). גם ברכישה זו הוא הצהיר ודיווח על רכישת נכס עסקי המשמש למגורים ושילם 6% מס רכישה.
3. מנהל מיסוי מקרקעין (להלן: "המשיב") הודיע למערער כי בהתאם לסעיף 85 לחוק הוא החליט לתקן את שומת מס הרכישה בגין הרכישה הראשונה, כיוון שמדובר בבנין מגורים בעל 11 דירות ולכן מס הרכישה יחושב לפי דירות מגורים (ולא כבנין) וכך נהג גם לגבי הרכישה השניה. באופן זה המשיב הוציא למערער 11 שומות רכישה בגין כל רכישה.
4. העורר השיג על החלטת המשיב, ולאחר דיונים המשיב קבע כי חישוב מס הרכישה לפי דירה יחידה יעשה ל-4 רבעים ושאר

החלקים ימוסו במס רכישה כדירה נוספת.

5. באור לא קיבל את שומות המשיב והגיש ערר זה.

הסוגיה שבמחלוקת

כיצד יש לחשב את מס הרכישה?

האם כגישת העורר – ברכישה הראשונה זכאי לחישוב מדורג של מס הרכישה לגבי כל אחת מ-11 הרבעים כ"דירה יחידה" כיוון שרכש רק 25%, וברכישה השניה לגבי רבע אחד מס מדורג ולגבי 10 הרבעים האחרים מס רגיל.

או שמא יש לנהוג לפי גישת המשיב – 4 רבעים מהרכישה הראשונה יזכו להטבת המס, חישוב מדורג, ואילו שאר החלקים ברכישה הראשונה וברכישה השניה יחויבו במס רגיל.

ניתוח הסוגיה שבמחלוקת

המסגרת הנורמטיבית

1. חבר הועדה עו"ד מרגלית מצטט תחילה את סעיף 9 לחוק הקובע שברכישת "זכות במקרקעין" חלה בחובה בתשלום מס רכישה. בהמשך הוא מסביר את ההטבה שהוענקה לרוכשי דירה יחידה.
2. כמובן שתכלית החקיקה המקלה על רוכש דירה יחידה היא כיוון שרואים בדירה זו כנכס אישי המשמש את התא המשפחתי ולא כנכס עסקי.
3. המחוקק הרחיב את הגדרת "דירה יחידה" וקבע כי גם אם בבעלות הרוכש – "דירת מגורים שחלקו של הרוכש בה אינו עולה שליש", עדיין בבואו לרכוש דירה, יראו בדירה הנרכשת כ"דירה יחידה".

בחינת התוכן הכלכלי

4. נקבע כבר בפסיקה, לא אחת, כי אחד מעקרונות היסוד בדיני המס הוא העיקרון שיש למסות עסקה על פי התוכן והמהות הכלכלית, הנגזרת מהעובדות, ולאו דווקא על פי הצורה שהצדדים נתנו לעסקה.
5. עו"ד מרגלית קובע, כי בהתאם לעובדות שבאו לידי ביטוי בחוזה הרכישה, ובהתאם לטיב הנכס הנרכש, לגישתו – הרכישה הראשונה, בה נרכשו 25% מבנין המגורים, שיקפה למעשה רכישה של 2.75 דירות (11/4). בהתאם לאותו מתווה, גם ברכישה השניה נרכשו

עוד 2.75 דירות.

6. ומה מביא את עו"ד מרגלית לבחון כך את הרכישות? – ההתייחסות הזו נובעת מהידיעה שבעקבות הליכים משפטיים, כגון: פירוק שיתוף ו/או הסכמות עם שאר הבעלים בבנין, ניתן יהיה בעתיד לחלק הבנין כך שכל אחד יהיה בעלים של דירות שלמות.

7. כאמור, בחינת תוכנן של העסקאות ומהותן הכלכלית הן היסוד לחישוב חבות המס הנגזרת מהן, וזאת כיוון שיש העדפת התוכן הכלכלי על פני החלוקה הקניינית. כמובן שישנם חריגים, כמו חלקי דירות המצויים בבניינים שונים, או בערים שונות, כך שצירופן לא יביא לקיומה של דירה אחת.

8. ואולם, לא זה המצב העובדתי. כאן מדובר בחלקי דירות המצויים באותו בנין שניתן להניח כי כוונת העורר היתה בסופו של דבר להגיע למצב בו בעתיד יוכל יחזיק בדירות שלמות. ולגישת עו"ד מרגלית, לא לכך כיוון המחוקק בעת קביעתו שהחזקה בשליש דירה לא תמנה ההטבה.

9. לביסוס גישתו זו עו"ד מרגלית מציין את מקרה לודמילה מאיר שם קבע בית המשפט העליון שהחזקה ב- 3/16 חלקים מבנין דירות מהווה, מבחינה כלכלית, החזקה של מעל 25% מחלקו של אדם המחזיק בדירה אחת.

<u>יו"ר הוועדה ה. קירש</u>

התיחסותו של כבוד השופט לסוגיה הנדונה:

10. כבוד השופט קירש מסביר כי הוראות סעיף 9 לחוק יחד עם תקנה 2 לתקנות מס רכישה מבדילים בין 3 סוגי מקרקעין: נכסי מקרקעין שאינם דירת מגורים, דירת מגורים ו- דירה יחידה. כאשר במקרה הנדון המחלוקת היא האם מדובר בדירת מגורים או בדירה יחידה.

11. כבוד השופט מציין, כי יש מן האמת בטיעון כי לא נקבע בחוק שחלקי הדירות, עד 1/3, לא יכולות להימצא באותו בנין. ואולם, גם כבוד השופט מזכיר את ההלכה שנקבעה בפרשת לודמילה מאיר כאשר שם כבר נפסק כי יש לצרף חלקי דירות המצויות באותו בנין.

12. לגישתו, ברכישה של 1/4 דירה זכאי העורר להקלה במס רכישה המוענקת ל"דירה יחידה" ואולם כבר ברכישה של ה- 1/4 השני (ברכישה הראשונה), מדובר בהחזקה של מעל 1/3 ולכן כבר לגביו

(וכמובן לרבעים הבאים) החיוב במס הרכישה אמור להיעשות לפי דירת מגורים (ולא דירה יחידה).

נפסק

הערר נדחה – פה אחד!

ואולם, הוסכם כי העורר יוכל לבחור אילו ארבעה רבעים יחשבו כ"דירה יחידה" ועל שאר החלקים ישולם מס רכישה לדירה (שאינה יחידה).

סיכום, ניתוח ויישום

1 – כידוע, יחיד המחזיק עד 1/3 בדירת מגורים, בעת רכישת דירה – זכאי למס רכישה מדורג.

2 – יחיד ללא דירה, הרוכש חלק בבנין בו מצויות דירות, הדרך הנכונה היא לצרף את כל החלקים שנרכשו, ורק לגבי ה-1/3 הראשון הוא יהיה זכאי ליהנות ממס רכישה מדורג ל"דירה יחידה".

3 – עם זאת, הועדה פסקה כי העורר זכאי לבחור 4 רבעים (מהרכישה הראשונה), כראות עיניו, לגביהם הוא יהיה זכאי לקבל את הקלת מס הרכישה בשל "דירה יחידה".

4 – עד כמה חלקי דירות שאינם באותו בנין ואשר מגיעים עד 1/3 דירה יכול יחיד להחזיק ולא יראו בו כבעלים של דירה? – כבוד השופט קירש לא עסק בזה, כי לדבריו לא נדרש.

5 – כתמיד, סוף מעשה במחשבה תחילה, כיועצים ו/או כמלווים את העסקאות, עלינו לסקור בפני הלקוחות את כל האפשרויות, כדי שהם יוכלו לקבל החלטות מושכלות.