

## המחוזי: שיפוץ כתכנון מס לא הופך עסקה למלאכותית; מכירת דירת מעטפת לאחר שיפוץ בסיסי תזכה בפטור ממס שבח

מנהל מיסוי מקרקעין בת"א התנגד למתן הפטור, בטענה שהשיפוץ הבסיסי שביצעו בני הזוג לא תאם מאפיינים של דירה יוקרתית ונעשה רק לצורכי המיסוי • ביהמ"ש קיבל את טענת בעליה, שמכרו את הנכס ב-45 מיליון שקל

מאת **ירון גינדי, קרולין עובד ועו"ד רועי עזרא**  
- נשיא לשכת יועצי המס; יועצת מס וממונה תחום מיסוי מקרקעין בלשכת יועצי המס; יו"ר משותף בוועדת מיסוי מקרקעין במחוז מרכז של לשכת עוה"ד  
21.06 | 04.08.20



**תגיות:** מס שבח | עסקה מלאכותית | דירת מגורים | דירת מגורים מזכה | פטור ממס שבח | דירת מעטפת | אפריאון | אדריכלים ומתכנני ערים  
מנהל מיסוי מקרקעין | בית המשפט המחוזי בתל אביב



דירת מעטפת ששופצה באופן בסיסי בלבד לפני מכירתה – מזכה בפטור ממס שבח? פסק דין חשוב בתחום מיסוי דירות המגורים ניתן לאחרונה על ידי בית המשפט המחוזי בתל אביב בתיק ו"ע 15-28079-10 מעין ונחמה נ' מקרקעין ת"א, שבמסגרתו עלתה השאלה המרכזית שבפתיחת הכתבה. ובהרחבה: האם מכירת דירת מעטפת אשר הושלמה לדירת מגורים עובר למכירה, מזכה את המוכר בפטור ממס שבח כמי שמכר "דירת מגורים מזכה" שבנייתה הושלמה?

בשנת 2007 רכשו בני הזוג, המערערים, שתי דירות מגורים ברחוב רוטשילד בתל אביב, בקומות 15 ו-16 במגדל מגורים, במטרה לאחד את הדירות ולהשתמש בדירה המאוחדת למגוריהם, זאת במקום דירת המגורים שלהם ברמת השרון. שלוש שנים לאחר מכן בני הזוג עז יזם הפרויקט, "הבסי", על הסכם לפיו הדירה תימסר לדיהם במצב מעטפת, תוך קבלת זכויות של כ-3.2 מיליון שקל. הרוכשים עצמם יישאו בעלויות לשינויים ולשיפוצים הנדרשים. בשנת 2010 התקבל טופס 4 (אישור מהרשות המקומית לאספקת חשמל ומים) ודירות המעטפת נמסרו לבני הזוג, אך הם לא עברו להתגורר בהן והן נותרו ריקות.

### "שיפוץ בזק" שהכשיר את הדירה למכירה

בשנת 2013 החליטו בני הזוג למכור את הדירה שבקומה ה-16. כידוע, על מנת שיהיו זכאים לפטור ממס שבח, הדירה הנמכרת צריכה הייתה להיחשב כ"דירת מגורים מזכה" בהתאם לחוק מיסוי מקרקעין, דהיינו - "דירה שבנייתה הסתיימה, בבעלותו או בחכירתו של יחיד, המיועדת למגורים או משמשת למגורים במשך 80% מהתקופה שבגינה מחושב השבח או בארבע השנים שקדמו למכירתה".

**כוננת העוררים הייתה למכור את הדירה טרם כניסת הרפורמה לתוקף (בתאריך 1.1.14), כך, ב-25.12.2013, מכרו השניים את הדירה בתמורה ל-45 מיליון שקל**



על מנת שהדירה תתאים, במועד מכירתה, להגדרת "דירת מגורים מזכה" ולא תיחשב כדירת מעטפת שאין אפשרות להתגורר בה, ביצעו בני הזוג שיפוץ בסיסי בדירה והתקינו בה ריצוף, חיפויים וכלים סניטריים. כוננת העוררים הייתה למכור את הדירה טרם כניסת הרפורמה לתוקף (בתאריך 1.1.14). על מנת שיחול עליהם פטור מלא ממס שבח בגין כל שווי הדירה. כך, ב-25.12.2013, יומיים בלבד לאחר גמר השיפוץ כאמור ורק כשבוע לפני שהרפורמה תחול, מכרו השניים את הדירה בתמורה ל-45 מיליון שקל.

### מנהל מיסוי מקרקעין טען: מדובר בעסקה מלאכותית

הצדדים סיכמו ביניהם כי גם הקונה ידווח על רכישת "דירת מגורים". כך הוא עשה, ושילם מס רכישה בהתאם למדרגות המס על דירה (שהיו בזמנו גבוהות ממדרגות מס שאינן על דירה). כאן חלה התפנית: מנהל מיסוי מקרקעין התנגד לבקשת העוררים לפטור שכן, לטענתו לא מדובר על דירת מגורים מזכה אלא על דירת מעטפת.

**כוננת הקונה הרוס את השיפוץ כדי להתאים את הדירה לצרכיו, כפי שהצהיר, שכנעו את המנהל כי מדובר ב"עסקה מלאכותית" וכי הדירה איננה אלא דירת מעטפת, שאינה זכאית לפטור ממס שבח**



לעמדת אנשי מנהל המיסוי, השיפוץ הבסיסי שביצעו בני הזוג לא תאם מאפיינים של דירה יוקרתית בסמוך למכירה, ונעשה רק לצורכי המיסוי במכירה. עוד נטען כי כוננת הקונה הרוס את השיפוץ כדי להתאים את הדירה לצרכיו, כפי שהצהיר, שכנעו את המנהל כי מדובר ב"עסקה מלאכותית" וכי הדירה איננה אלא דירת מעטפת, שאינה זכאית לפטור ממס שבח.

בני הזוג ערערו על הקביעה בבית המשפט המחוזי בתל אביב, וזה קיבל את טענותיהם, תוך שהוא קובע כי העוררים זכאים לפטור ממס שבח במכירת הדירה – וזאת למרות העמדה הנחרצת שהציגו אנשי מנהל מיסוי מקרקעין.

את החלטתו הסביר בית המשפט בעזרת ארבעה הנימוקים עיקריים:

- השיפוץ גרם לדירה להפוך ל"דירת מגורים מזכה", ומכירתה יומיים בלבד לאחר גמר השיפוץ - אף שהשיפוץ הוא לא כשיפוץ של דירת יוקרה אלא שיפוץ פשוט יותר - מזכה את המוכרים בפטור ממס שבח
- כוננת הקונה הרוס את השיפוץ מייד לאחר הרכישה אינה מהווה שיקול בהגדרת הדירה, שכן ההריסה תיעשה לאחר יום המכירה
- הפיכת הדירה ל"מזכה" יומיים בלבד לאחר גמר בניית המתקנים שבה לא פוגעת בהגדרת דירת המגורים המזכה
- שיפוץ לצורכי מכירה כתכנון מס לא מהווה עסקה מלאכותית. במקרה הדון, מכיוון שהדירה הייתה ממוקמת בבניין למגורים בלבד (במיוחד לאחר קבלת טופס 4 לחיבור מים וחשמל), ומאחר שדירה זו נועדה להחליף את דירת מגוריהם של משפחת בני הזוג ולא נרכשה לצורכי השקעה, היא אכן עונה על ההגדרה של "דירת מגורים מזכה" - והפיכתה לכזו אינה פעולה מלאכותית.

הכתבה נכתבה על ידי ירון גינדי, נשיא לשכת יועצי המס, וקרולין עובד, יועצת מס וממונה תחום מיסוי מקרקעין בלשכת יועצי המס, בשיתוף עו"ד (חשבוני) רועי עזרא, יו"ר משותף בוועדת מיסוי מקרקעין במחוז מרכז של לשכת עורכי הדין.