

הגדרת דירת מגורים – מבחן היעוד התכנוני

סעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין מגדיר "דירת מגורים" לצורך מס שבח
באופן הבא:

דירה המשמשת למגורים

או דירה המיועדת למגורים לפי טיבה – המבחן האובייקטיבי



דירה אחת או מספר דירות?

מבחן פיזי והקטנת משקלו של מבחן השימוש

- פס"ד **אקשלמה** (1984) – 3 דירות, מטבח ושירותים, כניסה נפרדת. קיום משק בית משותף אינו הופך ליחידת מגורים אחת.
- פס"ד **הייבל** (1988) – שתי דירות מבחינה פונקציונלית, ששימוש כיחידה אחת לטבחים מתיאלנד. שימוש משותף אינו קובע את אופיה של כל יחידה.
- פס"ד **בדרוק** (1999) – 2 דירות, אחת נבנתה ללא היתר, נחשבות כשתי דירות. על פי העדויות ניתן להכשיר את הבנייה.
- פס"ד **לסנר** (2007) – שימוש משותף בבית ללא מדרגות מחברות, מצביע על קיומה של יחידה אחת.
- פס"ד **איבגי** (2010) – 3 יחידות דיור שהושכרו לשוכרים שונים. מתקיים מבחן השימוש והמבחן הפיזי.

הייעוד התכנוני - מבחן סף או חלק מהמבחן האובייקטיבי

- ▶ בפסיקה נקבע על ידי בית המשפט העליון בפסקי הדין בעניין **כורש, שכנר, איבגי וחכים** (תושבי חוץ שעשו שימוש בדירה במשך תקופה קצרה בשנה) – כי מדובר במבחנים חלופיים.
- ▶ למרות זאת, רשויות המס סבורות כי היעוד התכנוני למגורים הינו מבחן סף עצמאי הנלמד מהשימוש במונח "דירה" שקיים בשתי החלופות.

המבחן האובייקטיבי – התפתחות הפסיקה האחרונה

- ▶ פס"ד **עליזה גבאי** (מחוזי ירושלים, דצמבר 2018) – העוררים מכרו בית מגורים ולולי תרנגולים שהוסבו לשלוש יחידות מגורים ושימשו למגורים.
- ▶ בית המשפט קבע כי לולי התרנגולים שהוסבו אינם מהווים דירות מגורים על אף השימוש בפועל למגורים.
- ▶ רמ"י התנגדה להסבה של הלולים למגורים והמוכרים הרסו את הלולים בסמוך למכירה.
- ▶ בפס"ד זה בית המשפט מכריע במשתמע כי המבחן התכנוני הינו מבחן סף עצמאי, בלי לנמק זאת במפורש.

המבחן התכנוני – התפתחות הפסיקה

ו"ע 34577-08-17 גיא נ' מנהל מסמ"ק תל אביב

- השופט קירש – הייעוד התכנוני מהווה מבחן סף - הגדרת "דירה" כוללת ייעוד תכנוני חוקי לדירה. שימוש למגורים בדירה בניגוד לדיני התכנון והבנייה, שולל זכאות לפטור ולחישוב הלינארי החדש.
- חבר הוועדה פרידמן – תחולת העיקרון "אין חוטא יוצא נשכר".
- חבר הוועדה לזר – הכרעה לפי נסיבות המקרה.

המבחן התכנוני – התפתחות הפסיקה

ו"ע 5294-03-17 שטיין נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א

- ▶ חברי הוועדה פרידמן ולזר בדעת הרוב – המבחן התכנוני איננו מהווה מבחן סף עצמאי בהגדרת דירת מגורים. בהתחשב בתום הלב ברכישה, רישום בטאבו כדירה, והשלמת רשויות התכנון עם השימוש למגורים. הנכס סווג כדירת מגורים.
- ▶ השופט קירש (דעת מיעוט) – המבחן התכנוני הוא מבחן סף עצמאי ולכן הנכס אינו עונה להגדרת דירת מגורים.

ו"ע 20394-12-18

משה גרינברג נ' מנהל מסמ"ק חיפה



ו"ע 20394-12-18

משה גרינברג נ' מנהל מסמ"ק חיפה

- ▶ תמורת הבית – 3.7 מש"ח.
- ▶ יחידה מרכזית בשטח 120 מ"ר + יחידה עורפית בשטח 65 מ"ר.
- ▶ לטענת העורר – 2 יחידות מגורים: יחידה עיקרית 1.5 מש"ח, יחידה עורפית 0.9 מש"ח – כפל חישוב לינארי.
- ▶ לטענת המנהל – מדובר ביחידה כלכלית אחת ששוויה 1 מש"ח זכאית לכפל פטור (תקרת הפטור עמדה על 2.136 מש"ח לכן ההפרש אינו משמעותי).

ו"ע 20394-12-18

משה גרינברג נ' מנהל מסמ"ק חיפה

➤ השופטת אורית ויינשטיין:

➤ דירת מגורים – צריכים להיבחן **מבחנים חילופיים** שימוש למגורים או מבחן אובייקטיבי.

➤ מבחן אובייקטיבי פיזי – מתקנים חיוניים, שימוש בנכס, גיל הנכס סביבת הנכס, ייעוד התכנוני (נקודת מוצא בלבד, לעיתים קיים פער בין התוכנית למציאות).

➤ המצב התכנוני או הרישום אינם חזות הכול אלא חלק ממארג הנסיבות שיש לבחון בכל מקרה ומקרה.

ו"ע 20394-12-18

משה גרינברג נ' מנהל מסמ"ק חיפה

- ▶ למרות העובדה שליחידה העורפית כניסה נפרדת, אינה נחשבת דירת מגורים עצמאית.
- ▶ שירותים וכיור, דוש תלוי באויר, כיור עם שיש של 10 ס"מ, עגלת איקאה משמשת כמטבחון, חדר, ארון בגדים ושולחן כתיבה נטען שבמעבר בעבר היה מקרר. רמת תחזוקה נמוכה ביותר.
- ▶ לא הוכח שימוש למגורים, עדות המוכרים לא היתה אמינה.
- ▶ מבחן אובייקטיבי – חסרים מתקנים פיזיים מטבח ומקלחת. עגלת איקאה אינה מטבח, אין כיריים ואין מקרר, ודוש תלוי אינו מקלחת.
- ▶ רישום בטאבו יחידה אחת, אין מוני חשמל ומים נפרדים, היתר בנייה יחידה אחת, יחידה אחת לצורכי ארנונה, ניתן לבנות 12 ולא 14 יח"ד.
- ▶ **אהובה סימון**, חברת הוועדה מצטרפת לעמדתה של השופטת ויינשטיין.

ו"ע 20394-12-18

משה גרינברג נ' מנהל מסמ"ק חיפה

■ נתן מולכו, חבר הוועדה:

■ מדובר בדירה אחת.

■ הפיצול נעשה בניגוד להיתר הבנייה ולא שולם היטל השבחה. אין לראות מפצל דירה בניגוד להיתר, כמי שבבעלותו שתי דירות לצורך מס בכדי **שלא יצא חוטא נשכר**.

■ שיקולים נוספים: העדר מטבח ומקלחת ראויים, אי הפרדת ספקי חשמל ומים, ארנונה, רישום בטאבו.

ע"מ 30850-07-18

יצחק בובליל נ' מנהל מע"מ עכו

- מחלוקת האם הפעילות בנדל"ן עולה כדי **עסק**, או שהיא פעילות במישור **הפרטי** פעילות **הונית השקעתית**.
- בשנת **1997** זכה יצחק בובליל בלוטו ב-12 מליון ₪.





ע"מ 30850-07-18

יצחק בובליל נ' מנהל מע"מ עכו

1998 רכישת דירת מגורים ברחוב הרצל בנהריה.

1999 רכישת בית מגורים ברחוב ויצמן בנהריה.

2001-2004 הרס ובנה בניין בן 5 דירות ברחוב הרצל.

2005-2008 השכרת הבניין בהרצל, והעברה ללא תמורה של 4 דירות לילדיו, ומכירת הדירה החמישית לצד שלישי.

מכירת הדירות של הילדים בפטור ממס.

2007 – רכישת דירה ברחוב קרן היסוד בנהריה.

2007-2010 בית מגורים בקרן היסוד מושכר.

2010-2012 הריסת בית המגורים בקרן היסוד ובנייה של בניין עם 12 דירות. לאחר סיום הבנייה העברה ללא תמורה של 3 דירות לילדים.



ע"מ 30850-07-18

יצחק בובליל נ' מנהל מע"מ עכו

2012-2013 מכר 3 דירות בפטור של הוראת שעה.

2015-2016 העביר במתנה עוד 2 דירות לילדים.

2017 מכר 3 דירות לצדדים שלישיים ודירה נוספת לבנו וכלתו, זכה באחת הדירות למענק של מס ריבוי דירות.

בסך הכול ביצע 17 עסקאות – 5 בהרצל ועוד 12 בקרן היסוד.

ע"מ 30850-07-18

יצחק בובליל נ' מנהל מע"מ עכו

- **טיב הנכס** – דירות עם פוטנציאל לזכויות בנייה נוספות שנוצל בבניינים בהרצל ובקרן היסוד מעידים על כיוון עסקי.
- **תדירות** – מביאים בחשבון את העסקאות מהרצל למרות שחלפה תקופת התיישנות. בין השנים 2012-2017 בוצעו 12 עסקאות. נלקחו בחשבון גם מתנות, התמורה נשארה בידי האב ולכן הן אינן במישור הפרטי. גוון עסקי.
- **היקף כספי של העסקאות** – 15 מיליון ₪, שבח של 10 מליון ₪.
- **מימון** – כספי לוטו, לכן לא היה זקוק למימון. לא מטה את הכף.

ע"מ 30850-07-18

יצחק בובליל נ' מנהל מע"מ עכו

- **יעוד התמורה** – גלגול מפרויקט נדל"ן אחד לשני.
- **בקיאות ומומחיות** – שילוחית (ייעוץ מיסוי), התפתחה מהפרויקט הראשון (קבלן מפתח) לשני (קבלן לכל תחום).
- **השבחת הנכס** – פעל למימוש זכויות הבנייה ואף הגדלתן.
- **מנגנון עסקי** – שליטה ופיקוח על כל הקבלנים, יעוץ מס שוטף.
- **מבחן העל** – עסק בנדל"ן, חשיבה עסקית סדורה ושיטתית, מאמץ מסחרי ואקטיבי.
- **הסתמכות** על שומות מס שבח, לא נוהלו דיונים או השגות במס שבח, השומות לא נבדקו בדיקה מעמיקה, אין במתן פטור ממס שבח כדי לקבוע שהעסקה הונית.