

רכישת דירת מגורים המיועדת להריסה ובנייה מחדש, מהווה רכישת קרקע

הכותב: רו"ח (משפטן) יובל אבוחצירא - ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן פתרונות מיסוי בע"מ
ביום 26.6.2023 ניתן פסק דין בעניין משי בן עוז (ו"ע 25210-02-21) ובו נקבע כי רכישת דירת מגורים אשר התברר כי לא שימשה למגורים בפועל והיא מיועדת להריסה, מהווה רכישת זכות אחרת במקרקעין (קרי קרקע) ולכן לא תזכה למדרגות מס רכישה של דירת מגורים לרבות המדרגות המוטבות לדירת מגורים יחידה.

רקע

גב' בן עוז (להלן: "העוררת") רכשה בשנת 2019 בית מגורים (דו-משפחתי, ישן ובמצב תחזוקתי ירוד שבמשך כמה שנים לא גרו בו) (להלן: "הנכס או הדירה") תמורת כ- 2.25 מיליון ₪. העוררת, שהינה סטודנטית לקוית ראייה, רכשה את הדירה כיוון שהיא צמודה לבית הוריה (לצורך זמינות עזרתם ותמיכתם בה) ובמש"ח שהגישה לצורך מס רכישה, הצהירה כי הדירה תשמש למגורים בשלמות וכחטיבה אחת, והתחייבה למכור את דירתה הנוספת במסגרת פרק הזמן הקבוע בחוק (וכך קרה), ולכן ביקשה לשלם מס רכישה כבדירת מגורים יחידה. יצוין, כי במהלך המשפט התבררו עובדות נוספות, ביניהן כי לאחר הרכישה התכוונה העוררת לשפץ ולהרחיב את הדירה, אולם בהמלצת האדריכל ומבחינה כלכלית התברר כי עדיף להרוס ולבנות מחדש.

מנהל מסמ"ק קבע (בהתאם להלכת פרידמן - ע"א 278/84), כי העוררת אומנם עומדת במבחן האובייקטיבי (אכן נרכשה "דירת מגורים" לפי טיבה) אך איננה עומדת במבחן הסובייקטיבי (לא הוכיחה כי כוונתה המגורים בדירה, ואכן לא התגוררה בה). לפיכך, הוציא לעוררת שומת מס רכישה לפי מיטב השפיטה, בה נקבע כי על פי הנתונים בידיו הדירה לא תשמש למגורים (אף אם ההחלטה להריסה התקבלה לאחר הרכישה) ועל כן העוררת חויבה במס רכישה בשיעור מלא החל על רכישת קרקע, ובנוסף צוין בשומה כי תישקל הטלת מס גרעון.

לטענת מנהל מסמ"ק: "למנהל מיסוי מקרקעין אין את הכלים להתמודד עם מצב עובדתי בו נישום רוכש נכס, דוחה את החלטתו בדבר כוונתו לשפץ את הנכס עד לאחר מועד רכישת הנכס, כדי לחסוך במס רכישה. לפיכך, על בית המשפט להרחיב מעט את מועד מבחן הכוונה מיום רכישת הנכס, למועד עובר לרכישה ומעט אחריה." בית המשפט קובע כי על מנת לעמוד במבחן הסובייקטיבי (בו נטל ההוכחה הוא על העוררת) יש להשתכנע כי כוונת הרוכש במועד הרכישה, הייתה להתגורר בדירת המגורים הנרכשת, וקיימות ראיות תומכות ומהימנות לכוונה זו.

על אף האמור, להלן הראיות שהובילו את בית המשפט לקבוע כי כוונת העוררת היה מלכתחילה להרוס את הדירה ולבנותה מחדש, ולא להתגורר בה: העוררת לא ביקרה כלל בדירה טרם רכישתה, העוררת לא הייתה מעורבת כלל בתוכניות השיפוץ וההרחבה / ההריסה והבנייה מחדש ומימונם (דבר שהוביל אביה מול המתכננים), אף אביה של העוררת שפנה לאדריכל טרם הרכישה לא נכנס לנכס ולא ידע אם ברצונו לשפץ ולהרחיבו או לבנות תחתיו בית חדש עבור בתו, לא התגוררו בנכס מספר שנים טרם הרכישה, לא טרחו לקבל הערכה (ולו כללית בלבד) לעלויות שיפוץ והרחבה (ואף התאמתו לעוררת) טרום הרכישה, עד היום הבית אומנם לא נהרס אך גם לא שופץ והעוררת טרם עברה להתגורר בו. הבית עומד ריק ומזנח כפי מצבו בעת רכישתו, פחות מחודשיים מעת הרכישה נערכה מפת מדידה לנכס ושם נרשם "להריסה" (!!!), חודשיים וחצי לאחר הרכישה הוגשה בקשה להיתר בניה לצורך הריסה ובנייה מחדש (מעיד שהתכנון לכך החל טרום הרכישה), ושווי הרכישה מעיד שמדובר על רכישת קרקע בלבד.

מכל האמור לעיל, בית המשפט קובע כי העוררת לא הרימה את הנטל ביחס לכוונה הסובייקטיבית שלה במועד הרכישה כי התכוונה לעשות שימוש בדירה לצורך מגוריה בעתיד הנראה לעין.

בית המשפט קובע שהעוררת אף לא עמדה בנטל השכנוע ביחס לכוונה הסובייקטיבית באמצעות אביה אשר ניהל את כל ההליך בשמה ועבורה כידה הארוכה.

בסופו של יום ועם הקושי הרב בהוכחת "המחשבות שבלב איש" קובעת וועדת הערר בדעת רוב, תוך התנגדות עזרה של דעת המיעוט, ביחס לעיתוי בחינת הכוונה הסובייקטיבית כי: "למותר לחזור ולציין, כי הפסיקה כפי שפורטה לעיל הבהירה כי הקביעה בעניין המבחן הסובייקטיבי אינה מוגבלת ליום המכירה עצמו, אלא לפרק זמן בסמיכות ליום המכירה, שהיקפו נקבע לפי הנסיבות הקונקרטיות", ולא רק בעת יום המכירה עצמו.

יצוין כי אף שנראה שנקבע בדעת רוב כי בדיקת הכוונה הסובייקטיבית יכולה לגלוש למועד מאוחר יותר מיום הרכישה עצמו הרי שלמעשה כוונת דעת הרוב היא כי בחינת התנהגות ומעשים שיעשו לאחר מועד הרכישה, יכול ויעידו על הכוונה הסובייקטיבית שהייתה כבר קיימת, ביום הרכישה עצמו.

נראה לנו כי אם יוכח בברור שנכון ליום הרכישה עצמו הייתה כוונה חד משמעית להתגורר בדירה, ואולם בתוך זמן קצר עקב נסיבות חריגות או אירוע דרמטי אחר - נשתנו התוכניות כליל והוחלט כי הדירה לא תשמש כלל למגורים - הרי שלא יעלה על הדעת שייטען כי הכוונה הסובייקטיבית ביום הרכישה אינה למגורים ותוצא שומת מס רכישה כרכישת קרקע.

לסיום, נזכיר גם כי במסגרת מאמצי הרשות למנוע התחמקות מתשלום מס רכישה על זכויות במקרקעין שאינן "דירות מגורים" כהגדרתן בחוק מסמ"ק כגון "דירת מעטפת" (עבר אך לאחרונה שינוי חקיקה, בו נקבע כי רכישת דירת מעטפת (דירה הכוללת רק קירות חיצוניים, ללא בניית חלל הפנים) דווקא תיחשב לרכישת דירת מגורים).