

## תוכן עניינים

פרק ראשון – מבוא ..... 2

פרק שני – חוק מיסוי מקרקעין, סקירת החוק ותיקוני חקיקה עיקריים ..... 4

פרק שלישי – מושגי יסוד ותנאי הפטור ממס שבח ..... 8

פרק רביעי – סוגיית הפטור ממס של דירת מגורים בעסקת קומבינציה לאחר תיקון 76 לחוק ..... 11

פרק חמישי – משפט משווה ..... 18

פרק שישי – סיכום ומסקנות ..... 20

## 1. מבוא

מס שבח מקרקעין הינו סוג של מס רווחי הון, שמוטל על מוכר "זכות במקרקעין" בגין ההפרש בין שווי הרכישה לשווי. זה מכבר ראה המחוקק לנכון לפטור ממס שבח במקרה של מכירת דירת מגורים, והרציונל לכך הינו הכרה בכך שמכר דירת מגורים הינה בדרך כלל עסקה פרטית-משפחתית מאשר עסקה כלכלית.

במהלך השנים, התנאים למתן הפטור עברו שינויים רבים והורחבו והפכו לנושא מסובך שהיווה בסיס להתדיינות רבות בבתי המשפט ולתיקוני חוק חוזרים:

"... עם ריבוי ההוראות באו בעקבותיהן גם הערפול וחוסר הבהירות. חלק גדול מהוראות הפטור הנין מסורבלות וקשה לעמוד על טיבן או על הכוונה המסתתרת מאחוריהן. אם נוסיף לכך גם את תיקוני החוק המבוצעים לעתים תכופות כדי לסתום פריצות שנוצרו עם הזמן, ניתן לאמר כי נושא זה של פטור ממס מדירת מגורים, נעשה מסובך וקשה להבנה יותר ויותר, הגם שהוא עשוי לרתק את מוחו של המשפטן".<sup>1</sup>

וראו דבריו של כב' השופט (בתוארו אז) א' ריבלין בע"א 3815/99 טובי נ' מנהל מס שבח מקרקעין<sup>2</sup> כשהוא מתייחס לנוסח הישן של סעיף 49א(ב) ל חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963, שהסדיר את חיוב במס בגין עסקת קומבינציה:

"הלשון קשה, אם לומר את המעט, ואת מקצת מתוצאותיה – כפי שיובהר – כבר אין לתקן אלא בדרך של חקיקה".<sup>3</sup>

עד שנת 1980 נתן חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963<sup>4</sup> (להלן: **חוק מיסוי מקרקעין**) פטור מצומצם מאוד ממס שבח על "מכירת כל הזכויות במקרקעין שיש ליחיד בדירת היחיד שלו... אם שווי המכירה לא עלה על 500,000 לירות".<sup>5</sup>

בשנת 1980 עשה המחוקק רוויזיה ראשונה גדולה בנושא הפטור ממס שבח לדירת מגורים, תוך שהוא מעניק פטורים גם למקרים של דעת המלומדים לא היה צורך לתת אותם.<sup>6</sup>

רוויזיה גדולה שנייה נעשתה במסגרת חוק לשינוי סדרי עדיפויות לאומיים (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנים 2013 ו- 2014), התשע"ג-2013<sup>7</sup>, שהתקבל בכנסת בחודש יולי 2013 וכלל הוראות חדשות רבות, הגדרות ותיקונים, שהמחוקק ראה לנכון להחיל ביחס לחוק מיסוי מקרקעין.

<sup>1</sup> פרופ' אהרן נמדר, "מס שבח מקרקעין – הפטור לדירת מגורים", מהדורה מיוחדת (רפורמה), תשע"ד-2014, שם בעמ' 32.

<sup>2</sup> פורסם בנבו, 4.8.2003.

<sup>3</sup> שם, סעיף 3 לפסק הדין.

<sup>4</sup> פורסם ס"ח מס' 405 מיום 1.9.1963 עמ' 156.

<sup>5</sup> סעיף 49 לחוק חוק מיסוי מקרקעין בנוסחו עד שנת 1980.

<sup>6</sup> פרופ' אהרן נמדר, "מס שבח מקרקעין – הפטור לדירת מגורים", מהדורה מיוחדת (רפורמה), תשע"ד-2014, שם בעמ' 31.

<sup>7</sup> ס"ח מס' 2405 מיום 5.8.2013 עמ' 116.

במסגרת החוק הני"ל בוצע תיקון עקיף מס' 76 לחוק מיסוי מקרקעין (להלן: **תיקון 76 לחוק**) כחלק מרפורמה חקיקתית כללית שנועדה להקל על האזרח במכירת דירת מגורים היחידה שבבעלותו, בכפוף לתנאים המצטברים שנקבעו בחוק. יחד עם זאת, המחוקק חזר למדיניות המצמצמת וביטל את הפטור הניתן למכירת דירת מגורים שאיננה יחידה.

כאמור, אין זו הפעם הראשונה שהמחוקק רואה לנכון להכניס תיקונים ביחס להוראות חוק מיסוי מקרקעין, שכן במרוצת השנים תוקן החוק פעמים רבות והתאים עצמו לתמורות שחלו בעולם המסחר ובכלכלת מדינת ישראל. נוסף על כך, הסוגיות השונות והמורכבות שהגיעו לפתחם של בתי המשפט והפסיקות השונות שהתקבלו במסגרתן לא הותירו למחוקק כל ברירה ותיקוני החקיקה במרוצת השנים היו חלק ממציאות מחייבת.

תיקון 76 לחוק עסק בביטול מסלול הפטור הקבוע בסעיף 49ב(1) לחוק מיסוי מקרקעין ומתן פטור מלא ממס שבח במכירת דירת מגורים מדי ארבע שנים, גם בנסיבות בהן המוכר מחזיק שתי דירות. כמו כן, נקבעו תנאים ועקרונות חדשים לקבלת פטור מלא ממס במכירת דירת מגורים, אולם, בשונה מהפטור שבטל, הגדיל המחוקק לעשות ויצר הגדרה חדשה שהיא תנאי לפטור – **דירת מגורים יחידה**. מדובר בתנאי שהוא בחזקת "שומר סף" והוא אינו שומר הסף היחיד בחוק מיסוי מקרקעין אלא אחד מיני רבים.

הוראות חוק מיסוי מקרקעין שעניינן פטור ממס שבח במכירת דירת מגורים נמצאות על סדר היום מאז ומתמיד ועל מלאכת תיקוני החוק שוקדים מלומדים רבים. עם זאת, לא ניתן להתעלם מהעובדה שתיקוני החוק הולידו סוגיות חדשות ומורכבות ולא בהכרח יש לראות במסלולי הפטור מיטיבים תמיד עם האזרח. עיון קצר בסעיפי החוק מלמד על כך שמדובר בסוגיה לא פשוטה, גם כאשר מדובר בטובי השופטים בתי המשפט ועל מנת לעמוד במסלולי הפטור יש לבצע ברוב המקרים תכנון מס על מנת להימנע בסופו של יום ממיסוי ביתר בגין המכירה. דבר נוסף וחשוב, הוא העובדה שהזכאות לפטור ממס שבח מתייחסת למס זה בלבד ופטור ממס שבח אינו מאיין תשלום מס אחר נוסף ונפרד המעוגן בחוקי מס חיצוניים.

במסגרת העבודה אסקור את הוראות חוק מיסוי מקרקעין ואת מונחי היסוד, ההגדרות והתנאים שנקבעו לצורך הזכאות בפטור ממס שבח. כמו כן, ייבחנו התיקונים השונים שהכניס המחוקק במהלך השנים לחוק מיסוי מקרקעין תוך הסתכלות רחבה על הגורמים הרלבנטיים, ככל שניתן, אשר היו הרקע לתיקונים אלו ובחינתם והשפעתם בסופו של יום על הפרט.