



## שני הצדדים של בעלות על דירת נופש – האם דירה זו נחשבת דירה נוספת

### לעניין מס שבח ומס רכישה?

מאת: עו"ד ד"ר שלומי קטלן

#### הקדמה

נכון להיום "דירת נופש" אינה "דירת מגורים" לעניין חוק מיסוי מקרקעין. "דירת נופש" אינה מהווה דירת "מגורים מזכה" לעניין פרק חמישי – 1 לחוק מיסוי מקרקעין, ומי שמוכר דירת נופש יחויב במס שבח מקרקעין מלא. הרוכש דירת נופש רוכש אינו רוכש דירת מגורים לעניין מס רכישה אלא זכות אחרת.

ההיסטוריה החקיקתית וההתפתחות בפסיקה לעניין חיוב במס רכישה ושבח של דירות נופש בתיקון מס 8, התש"ם-1980 לחוק מיסוי שונתה ההגדרה לעניין מיסוי דירות מדירת יחיד ("המשמשת למגורי קבע של המוכר") ל"דירת מגורים": "דירה או חלק מדירה, שבנייתה נסתיימה והיא בבעלותו או בחירתו של יחיד, ומשמשת למגורים או מיועדת למגורים לפי טיבה, למעט דירה המהווה מלאי עסקי לעניין מס הכנסה". במקביל, סעי' 9 לחוק הטיל מס רכישה שונה, בשיעור נמוך יותר על רכישת דירות מגורים (תוך הבחנה בין דירת יחיד לדירה נוספת).

בנוסף, סעי' 49 הוחלף בסעיף חדש ואבחן בין מכירה של דירת מגורים (ולא דירה יחידה) לבין מכירה של זכות אחרת. התיקון העניק לראשונה פטור בסעי' 49(1) מכירת דירת מגורים אחת לארבע שנים ללא קשר למספר הדירות שבעלות המוכר.

בשנות ה-80 רכישת דירות הנופש דווחו כרכישת דירות מגורים והצהרה מטעם הרוכשים כי בכוונתם לעשות שימוש בדירה שימוש למגורים. בכך נהנו הרוכשים משיעורי מס רכישה נמוכים יותר בהשקעה בדירות נופש לעומת רכישה של זכות אחרת במקרקעין.

בפסק דין פקר (אשר עסק בדירה בפרויקט חוף הצוק בתל אביב) נדונה השאלה האם דירת נופש דינה כ"דירת מגורים" הזכאית להקלה במס רכישה או שמא דינה כ"דירת נופש" שאינה זכאית להקלה

האמורה. נקבע כי, אין להתייחס אל דירה המושכרת כדירת נופש לתקופות קצרות לציבור הרחב (מלון דירות), כי היא משמשת ל"מגורים", שהרי האדם השוהה בדירה אינו "גר" בה, כפי שמבין האדם הסביר את המונח "מגורים". אולם, דירה שיש בה שימוש מעורב הן "למגורים" והן "לנופש", מן הראוי שתוגדר לצורך מס הרכישה כ"דירת מגורים" או כ"דירת נופש", בהתאם לרוב השימוש בה, לפי העיקרון של "הטפל הולך אחר העיקר". כלומר, אם הדירה משמשת בפועל על פי רוב למטרה של מגורים – יש לסווגה כדירת מגורים אך אם הדירה משמשת בפועל על פי רוב למטרה של נופש – יש לסווגה כדירת נופש.

**בעמ"ש (ב"ש) 22/89 מנדל נ. מנהל מס שבח מקרקעין פ"מ תשנ"א (2) (1991)** נקבע כי דירת נופש בה התגוררו המערערים חודשיים בשנה, וביתר הזמן הושכרה הדירה ע"י חברת הניהול לציבור הרחב לתקופות קצרות, אינה מהווה דירת מגורים כהגדרתה בסעי' 9 לחוק מיסוי מקרקעין. בפסק הדין נקבע כי אין לקבל את הצהרת הרוכש לפיה הוא מתכוון לעשות בדירה שימוש רגיל וקבוע, ומטעם זה מתקיים לשיטתו המבחן הסובייקטיבי, שכן שימוש זה למגורים אינו חוקי. הצהרה על כוונה לשימוש בלתי חוק בדירה לא תזכה בהקלה במס רכישה.

**בע"א 5764/95 מנהל מס שבח נ. יצחק זוטא** נקבע כי דירת נופש לעניין מס שבח דינה כדין דירת מגורים שכן היא דירה המיועדת למגורים לפי טיבה ולכן באותו מקרה ניתן פטור במכירת הדירה. פס"ד ניתן לפני **תיקון מס' 34** לחוק מיסוי מקרקעין בו הוסף המונח של "דירת מגורים מזכה" הבוחן את גם השימוש שנעשה.

באוגוסט 2010 פורסמה הוראת ביצוע בה הביעה במפורש רשות המיסים את עמדתה כי אין להעניק פטור ממס שבח במכירת דירת נופש, גם אם שימשה בפועל למטרה של מגורים, מהטעם שמדובר בשימוש בלתי חוקי. הרציונל של הוראה זו היא לא לאפשר לחוטא לצאת נשכר, באופן שגם יעבור על הוראות הדין ויפגע באינטרס הציבורי המייעד את המקום לכלל הציבור ולא לשימושו הפרטי, וגם ייחנה מהפטור במס. נקבע שם גם כי מקום בו דירת המגורים הנמכרת חויבה בעבר בעת רכישתה במס רכישה בשיעורים הקבועים לדירת מגורים, יוכל מוכר הדירה לבקש פטור ממס שבח. כמו כן ניתן לראות כדירות מגורים דירות נופש בפרויקטים "ותיקים" בהן רשות התכנון והרשות המקומית השלימו הלכה למעשה עם העובדה כי השימוש בדירות אלו הינו למטרה של מגורים, והדירות אף סווגו כדירות מגורים לצורכי ארנונה.

**בעמ"מ 2273/03 אי התכלת שותפות כללית ואח' נ' החברה להגנת הטבע ואח'** שניתן בשנת רוכשי דירות המיועדות לנופש עשו בהם שימוש למגורים בניגוד לתב"ע ובמכירת הדירות ביקשו להנות מפטור במכירת דירת המגורים. ביהמ"ש קבע שהמונח "מזכה" הינו נוסף למונח "דירת מגורים" קרי שהדירה מיועדת למגורים לפי טיבה והמבחן האובייקטיבי לכך הינו ייעוד הנכס לפי התב"ע ורישיון הבניה ומשהדירה לא עמדה בכך וראה גם **ע"א 237/87 גולן נ' מנהל מס שבח מקרקעין המרכז**.

מתן פטור ממס שבח במכירת הדירות הנופש היה מהווה גם כאן תמריץ לעבור על החוק ולעשות בדירה שימוש לא חוקי של מגורי קבע.

בהמשך, בית המשפט העליון בשני ערעורים, קבע כי מי שמוכר "דירת נופש" אינו יכול לקבל פטור ממס שבח הניתן במכירת "דירת מגורים" (ע"א 1046/12 חכים נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה), וכן כי מי שרוכש "דירת נופש" אינו יכול לקבל פטור או הקלה ממס רכישה הניתנת ברכישת "דירת מגורים" (ע"א 4299/11 גיצלטר נ' רשות המסים - מנהל מס שבח מקרקעין). בית המשפט העליון קבע כי "קשה להלום כי פטור, אשר נועד בבסיסו לאפשר ולעודד מכירת דירת מגורים של משפחה בישראל, בעיקר לצורך שיפור תנאי דיור או העתקת מקום מגורים, ישמש גם עבור דירת נופש, אשר כשמה כן היא".

**בע"א 1046/12 חכים נ. מנהל מיסוי מקרקעין נתניה** דובר על רכישה שנעשתה לאחר פס"ד אי התכלת נמכרה תוך בקשה לפטור ממס שבח במכירת הדירה. ביהמ"ש העליון קבע שהמכירה אינה מכירה של דירת מגורים ולא ניתן לקבל פטור מתשלום מס שבח במכירתה, שכן דירת נופש אינה מאפשרת מגורי קבע עקב ייעודה מבחינה תכנונית ולכן לא קיים בה פוטנציאל למגורי קבע. גם אם שלילת הפוטנציאל למגורי קבע נשלל "רק" באופן חוקי ולא פיסיוני אין בכך כדי לגרוע או לשנות את העובדה הפשוטה שלא ניתן לגור בדירת נופש מגורים. יש עוד לציין כי ה"ה חכים חתמו על הצהרה לפי הם מודעים לפסק הדין שניתן בפרשת אי התכלת וכי הדירה הינה דירת נופש המיועדת לעמוד לשימוש הציבור לפי התב"ע והיתר הבניה משך רוב ימות השנה וכי הם יהיו מנועים מלטעון אחרת.

ביהמ"ש העליון בפסק דינו מפנה, בין היתר, לע"א 2170/03 שכנר נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד נט(2) 250 (2004) בו הבהיר נשיא ביהמ"ש העליון דאז, פרופ' אהרון ברק, כי המבחן האובייקטיבי אינו מבחן צר הבוחן קיומם או העדרם של מתקנים פיזיים בלבד, אלא כולל הוא רכיבים אובייקטיביים נוספים כגון מיקום הנכס וסביבתו, אופי הנכס, תוכנית הבינוי של הנכס שגם הם יכולים לשמש כדי לבחון באם הנכס משמש למגורים לפי טיבו, קרי לפי אותו מבחן אובייקטיבי.

ביהמ"ש מסתמך על דברי השופט ויתקון בע"א 262/65 מנהל מס שבח מקרקעין, תל אביב נ' תמיר, פ"ד כ(1) 659, 698 (1966) לפיהם המחוקק רצה לשלול את הפטור מדירה ארעית, כגון מעון קיץ.

פסק דין גיצלטר עניינו בדירות שנרכשו עבור תושב חוץ מארה"ב בפרויקט "חוף הצוק" בתל-אביב והתבקשה בגין רכישתן הקלה במס רכישה (תשלום מס מדורג). בחוזה הרכישה הצהיר הרוכש כי הפרויקט מהווה "מלון סוויטות", וכי ייעוד הקרקע הוא "למלונאות, תיירות, קייט ונופש", ואף התחייב "להעמיד את יחידתו לרשות הציבור הרחב, אם באמצעות החברה לניהול מאגר היחידות... ואם בכל צורה אחרת, וזאת לתקופה של למעלה מחצי שנה במצטבר, בכל שנה". ואולם, מס הרכישה ששילם גיצלטר בעבור הדירה שרכש היה בשיעור מופחת (מדורג). שומתו העצמית של גיצלטר נדחתה על-ידי מנהל מס שבח מקרקעים, שחייבו במס רכישה בשיעור של 5%. גם הערעורים על ההחלטה נדחו, והדיון הגיע לעליון. בפסק דינו של השופט עמית, בהסכמת השופטים מרים נאור ואורי שוהם, נקבע כי "במקרה דנן לא התקיים הרכיב הסובייקטיבי הדרוש לשם הגדרת הדירה כ"דירת מגורים".

בו"ע גיא אניש נפסק בשנת 2014, לגבי יחידות נופש שנרכשו במרינה וילג', נאמר כי דירת מגורים אמורה לעמוד בשני מבחנים לעניין מס רכישה, אובייקטיבי וסובייקטיבי. מאחר שלפי הלכת אי

התכלת, שימוש בדירת נופש למגורים אינו חוקי, לא מספיקה הכוונה הסובייקטיבית, כאשר מבחינה תכנונית הייעוד הנו למלונאות ונופש. לאור זאת ולמרות שנעשה בדירה שימוש למגורים-לאור העיקרון שלא ייצא חוטא נשכר, נקבע שמדובר בדירת נופש.

### **חריגים בהם דירת נופש תוכר כדירת מגורים**

בפסקי הדין **בעניין המרינה בהרצליה ובעניין הדירות בחוף הכרמל** נקבע כי דירות שנרכשו לפני מועד מתן פסקי הדין שניתנו על ידי הערכאה הקודמת הינן דירות בהן מותר השימוש למגורים גם לגבי חליפיהם של בעלי הזכויות המקוריים. אולם על הרוכש או המוכר, לפי העניין, הנטל להוכיח לשלטונות מיסוי מקרקעין כי הדירה הנמכרת היא דירה שהותר בה שימוש חוקי למגורים. נישום שבעת שרכש דירת נופש חויב במס רכישה בשיעורים הקבועים לדירת מגורים, יוכל הנישום בעת מכירת את דירת הנופש לנצל את הפטורים הקבועים בפרק חמישי 1- לחוק מיסוי מקרקעין וזאת בשל אינטרס ההסתמכות של אותו נישום. יחד עם זאת הרוכש את דירת הנופש לעיל יהיה חייב במס רכישה בגובה 5% השיעור הקבוע לנכס שאיננו דירת מגורים. פרויקטים ותיקים של דירות נופש אשר הרשות המקומית ורשות בתכנון השלימו עם העובדה כי דירות הנופש משמשות למגורים ולא למטרת נופש ואף חייבו את הדירות בארנונה בהתאם לדירת מגורים יראו בהם כדירות מגורים. אופציה נוספת שאינה נחשבת כחריג היא האפשרות של הנישום לפנות למנהל ולנסות לשכנעו כי הותר בה באופן חוקי השימוש למגורים.

### **סיכום ומסקנות**

בשל השינויים שחלו בחוק מיסוי מקרקעין למשל, במדרגות מס רכישה עשויים להיות במצבים מסוימים יתרון לסיווג כאמור. בשנת 2014 במסגרת תיקון מס' לחוק מס שבח בוטלה הפטור שנקבע בסעי' 49(ב1) לחוק ומבחינת מס רכישה, ברכישת דירת מגורים שאינה ראשונה שיעור המס הוא 8% ו- 10% ושיעור המס על זכות אחרת הוא 6%. יוצא שאם אדם רוכש דירת נופש וזו דירתו השנייה ישלם מס רכישה נמוך של 6% בלבד. דירת נפש לא תספר במניין הדירות של אדם ולכן ככל שיש לו דירה נוספת יוכל למוכרה בפטור כדירה יחידה (סעי' 49(ב2) לחוק מיסוי מקרקעין). למצב תחיקתי זה עשויים להיות יתרונות נוספים למשל אם למוריש היו 2 דירות ביום פטירתו, דירת מגורים ודירת נופש, וכעת היורשים מעוניינים למכור את דירת המגורים בפטור מוריש (סעיף 49(ב5) לחוק מיסוי מקרקעין) הרי, אם דירת הנופש תוכר כדירת מגורים – לא ניתן יהיה להשתמש בפטור לפי סעיף 49(ב5) היות והסעיף חל רק במקרה בו למוריש הייתה דירת מגורים אחת בלבד. אם דירת הנופש תוכר כדירת נופש – ניתן יהיה למכור את דירת המגורים בפטור תוך שימוש בסעיף זה. לכן, לפני יישום ההלכות לעיל והחריגים לעיל ראוי לבחון את כלל המצב המיסוי של התא המשפחתי, כולל בחינת צפי לרכישת/מכירת דירות בעתיד.

### **לפרטים נוספים ניתן לפנות לעו"ד גלעד ברון /או לעו"ד ד"ר שלומי קטלן, משרד ברון ושות' עו"ד**

למען הסדר הטוב יובהר כי אין לראות באמור כדי להוות חוות דעת /או ייעוץ משפטי /או תחליף לייעוץ משפטי, מטרתו הינה אינפורמטיבית בלבד ויש לבחון כל מקרה ומקרה לגופו.