



א' אלול, תש"ע  
11 אוגוסט, 2010

## הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין מספר 5/2010 – רשות המסים

הנדון: דירות נופש – היבטי מיסוי מקרקעין

### 1. כללי

הוראת ביצוע זו מטרתה לקבוע את אופן מיסוין של דירות הנופש. השאלה המתעוררת היא האם יש לראות בדירות אלו "דירות מגורים" ובהתאם להחיל עליהן את הוראות הפטור ממס שבח לפי פרק חמישי 1 לחוק ואת מדרגות מס הרכישה המופחתות או לראותן ככנס מקרקעין אחר שאינו מזכה בהטבות הקבועות לדירת המגורים.

השאלה מתחדדת לנוכח התופעה לה אנו עדים בשנים האחרונות על פיה באזורים המיועדים על פי תכנית בנין עיר לשימוש הציבור הרחב למטרות תיירות, נופש, מלונאות וקייט נבנות יחידות דיור אשר גם על פי היתרי הבניה, וחוזי הרכישה חייבות לעמוד לרשותו של הציבור הרחב למטרות נופש מרבית השנה. בניגוד לכך, הרוכשים עושים בהן שימוש פרטי דרך קבע למגוריהם בלבד. כך נמנע מהציבור הרחב שימוש ביחידות אלו למטרות נופש. תופעה זו בולטת במיוחד בפרויקטים הנבנים על שפת הים ובקרבת אתרי תיירות.

בתי המשפט אינם מקילים ראש בתופעה זו, ובשורה של פסקי דין שניתנו בעניין בתחום דיני התכנון והבניה נקבע, כי שימוש זה למגורים שנעשה בדירות המיועדות לנופש אינו חוקי. יובהר, כי ההקלות השונות במס מתבקשות על יסוד השימוש הבלתי חוקי שנעשה בדירה, תוך התעלמות מהוראות דיני התכנון החלות על הדירות, ומהפסיקה האוסרת שימוש בדירות הנופש למגורים. במקרים רבים השימוש למגורים נעשה תוך התעלמות מהוראות ההסכמים למכירת הדירות, הקבועות במפורש, כי ה"ממכר" הינו דירת הנופש, המחייב העמדתה לרשות הציבור הרחב במשך מרבית השנה, ובהתאם מוגבל בה השימוש דרך קבע למגורים.

בעקבות הפסיקה שניתנה לאחרונה לרבות פסיקה בבית המשפט העליון עמדתנו היא כי דירות הנופש אינן בגדר "דירת המגורים" נשוא ההטבות הסוציאליות בחוק, וכי במבחן של "דירת מגורים" יש לכלול גם את השימוש המותר בדירות על פי דין, ולא רק את השימוש בפועל.

### 2. פסק הדין של בית המשפט העליון בעניין המרינה בהרצליה

ביום 7.12.06 ניתן פסק דינו של בית המשפט העליון בע"מ 2273/03 אי התכלת שותפות כללית ואח' נ' החברה להגנת הטבע ואח' <sup>1</sup>. באותו עניין דובר בדירות בפרויקט המרינה בהרצליה, שיועדו לפי התכנית החלה על האזור למטרות תיירות ונופש, ובפועל נבנו ושווקו כדירות מגורים רגילות. בפסק הדין נדונה השאלה האם השימוש בדירות כדירות מגורים במקום כדירות נופש הינו חוקי, ואם לא - מהם הסעדים הראויים להיתן.

יובהר, כי מדובר בפסק דין מסכם ועקרוני הפורס קשת רחבה של היבטים הנוגעים לחשיבות השמירה על האינטרס הציבורי החל ממדיניות תכנון המפעילה שיקולים חברתיים רחבים וארוכי טווח, דרך המאמץ המיוחד הנדרש לשימור אופיים של מתחמי קרקע יחודיים כחוף הים לטובת כלל הציבור וכלה באינטרס הציבורי לקיום שלטון החוק ואכיפתו.

<sup>1</sup> פורסם באתר נבו.



בקובעו כי השימוש למגורים אינו חוקי אומר ביהמ"ש :

... את המונח "דירות נופש" יש לפרש הן על פי הניסוח המילולי והן על פי התכלית – הסובייקטיבית והאובייקטיבית כאחת – כדירות שנועדו לשימוש ציבורי למטרות נופש. שימוש זה שולל מגורים רגילים דרך קבע במיתחם. זוהי התכלית הבסיסית העומדת ברקע השימוש בחופי הים כאזורים המיועדים לתועלת הציבור מכוח הדין, וכך נובע ממטרות תמ"א 13 בדבר שטחי החוף, ותכניות המיתאר והתכניות המפורטות השונות המתיישבות ומשתלבות עימה. שימוש בדירות לצורכי מגורים רגילים אינו עולה בקנה אחד עם הגדרת האזור לצרכי תירות ונופש ועם הגדרתן של הדירות כ"דירות נופש".

...התרת העמדתן של "דירות הנופש" שנבנו במיתחם המרינה לשימוש כדירות מגורים רגילות, והימנעות מאכיפת הדין והתשתית התכנונית במקום, כדי להבטיח את אופיו המיוחד של אזור חוף הים למטרות נופש, בילוי ותיירות, עלולות לפגוע באינטרס הציבורי פגיעה חמורה.

...גילוי גישה מקילה ביחס לדיני התכנון, הננקטים לא אחת על ידי רשויות תכנון מקומיות, תוך שיתוף פעולה עם יזמים וקבלנים, ראויים לתגובה נחרצת של רשויות שלטון החוק. עליהן להילחם מלחמה חסרת פשרות בתופעות של ניגוד עניינים בתחומי הרשויות המקומיות ומוסדות התכנון המקומיים לכל ייגרע אינטרס הציבור על חשבון אינטרסים כלכליים של יזמים פרטיים, המבקשים להפיק רווח פרטי מעקיפת החוק והתשתית התכנונית, שנועדו לשמר את זכויותיו של הכלל."

עוד הוסיף ביהמ"ש כי:

"בנייה או שימוש בקרקע בדרך בלתי חוקית הסותרת את דיני התכנון, נוגדים את אינטרס הציבור וחותרים תחת מושגי יסוד של שלטון החוק. ...היבט ההגנה על שלטון החוק בקיום דיני התכנון חשוב לא רק להבטחת השיטה והמנגנון הראויים לניצול יעיל של הקרקע במדינה, אלא גם כמסר חינוכי לפרט בחברה, בדבר החובה לכבד את הנורמות המחייבות על פי דין, הן ככלל, והן בתחום הבניה ופיתוח שטחי הארץ בפרט. עצימת עין מהפרת שלטון החוק בתחום אחד של הפעילות האנושית, סופה שתביא לזלזול בחוק גם בתחומי חיים אחרים."

בהתייחסו לסעדים שיש ליתן לאחר הקביעה כי השימוש אינו חוקי, קובע ביהמ"ש כי:

... יש לקבוע כי השימוש בדירות חייב להיות בעיקרו שימוש ציבורי, ולכן יש להעמיד את הדירות לרשות הציבור הרחב בכל דרך שהיא במשך מרבית תקופת השנה ולמעלה ממחצית השנה במצטבר...הוראה ברוח זו תיכלל בכל חוזה לרכישת דירה במיתחם, ותחול על כל הרוכשים, ועל חליפיהם, בעתיד. הוועדה המקומית לתכנון ובנייה תדאג למימושה של הוראה זו במלוא האמצעים העומדים לרשותה".

פסיקה זו קובעת נורמטיבית, כי דירות שמיועדות לשמש כדירות נופש ולעמוד לרשותו של הציבור הרחב מרבית השנה לא יכולות להיות דירות שעל פי טיבן ניתן לעשות בהן שימוש רגיל ודרך קבע למגורים. יתרה מזאת, מקום בו בפועל נעשה שימוש למגורים דרך קבע בדירות הנופש, הרי שהאינטרס הציבורי של ההגנה על שלטון החוק מחייב כל רשות ציבורית שלא להתעלם מהשימוש הבלתי חוקי, ושלא להעניק הטבות שמשמעותן הגנה על אותה פעילות בלתי חוקית.



### 3. דירות נופש – נכס שאינו "דירת מגורים"

בעמ"ש 22/89 מנדל נ' מנהל מס שבח מקרקעין<sup>2</sup> דובר בעוררים שחתמו עם חברת ניהול על הסכם לרכישת דירה בבנין באילת, על פיו חברת הניהול תנהל את הדירות ותעסוק בהשכרת הדירה לאחרים. על פי ההסכם האמור העוררים היו זכאים להשתמש בדירה במשך חודשיים בשנה ואילו ביתר השנה הדירה הועמדה לרשות חברת הניהול לשם השכרתה. בפסק הדין נקבע, כי המבחן הסובייקטיבי לא יכול להתקיים במקרה זה, שכן לא ניתן לומר על אדם הזכאי להשתמש בדירה לתקופה קצרה בלבד, כי הוא גר בדירה, וזו משמשת אותו למגוריו. במילים אחרות, מי שפועל בהתאם להוראות החוק ומשתמש בדירת הנופש בהתאם לשימוש המותר בה כדירת נופש, לא יכול להנות מההקלה הקבועה במס רכישה לדירת מגורים.

לאור זאת, אין לקבל הצהרת רוכש 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 חוקי בנכס אינה יכולה לזכות בהקלות במס רכישה.

יתר על כן, הצהרה כאמור במקרים רבים גם אינה עולה בקנה אחד עם הוראות ההסכמים עליהם חותמים רוכשי דירות ובהם מצהיר הרוכש, כי ידוע לו כי על פי תנאי היתר הבניה של הפרויקט לא ניתן לשווק את הדירות כדירות למגורים, הוא לא רשאי לעשות בדירה שימוש כאמור, והוא מתחייב להעמיד את הדירה במשך מרבית השנה לרשות הציבור הרחב לצורכי נופש, ולהעביר התחייבויות אלו, כך שאלו יחייבו גם את חליפיו בדירת הנופש. ה"ממכר" על פי חוזה הרכישה עצמו איננו דירת מגורים ולא ניתן להצהיר בהצהרה לשלטונות המס על ממכר אחר מזה אותו קבעו הצדדים.

בפסק דינו של בית המשפט העליון בע"א 5764/95 מנהל מס שבח מקרקעין נ' זוטא<sup>3</sup>, נדונה שאלת החבות במס שבח במכירת דירת נופש, מקום בו רשאי היה מוכר הדירה להשתמש בה במשך 60 יום בלבד במהלך השנה. בית המשפט פסק, כי המדובר בדירת מגורים לצרכי מס שבח, וזאת בהתבסס על החלופה השנייה שבהגדרת "דירת מגורים" שבסעיף 1 לחוק, לפיה דירת מגורים היא "דירה או חלק מדירה... המיועדת למגורים לפי טיבה". כלומר בית המשפט הכריע באותו עניין בהתבסס על המבחן האובייקטיבי והמאפיינים הפיזיים בדירה.

פסק הדין בעניין זוטא ניתן קודם לתיקון מספר 34 לחוק. תיקון זה קבע, כי הזכאות לפטור בדירת מגורים מותנית בהיותה של הדירה - "דירת מגורים מזכה". כך שהיום בנוסף למבחן האובייקטיבי וקיומם של האלמנטים הפיזיים של דירה, יש לבחון גם את השימוש בפועל למגורים שנעשה בדירה קודם למכירתה, לצורך בחינת הזכאות לפטור.

פסק הדין בעניין זוטא לא נדרש אפוא לבחינת התקיימותו של התנאי בדבר השימוש למגורים בדירת הנופש. אילו היה נדרש לכך, הרי שבהתאם לעקרון העולה מפסק הדין בעניין מנדל, שנדרש לשאלה זו בדיוק ולא להתקיימותו של המבחן האובייקטיבי, היה נקבע כי אין לראות בשימוש של דיירים מתחלפים מקרב כלל הציבור במרבית השנה כשימוש למגורים, ולפיכך גם לצרכי מס שבח היה נקבע, שאין להעניק את הפטור של דירת מגורים מזכה.

במקרה של מכירת דירת נופש, אשר שימשה בפועל למגורים דרך קבע ולא עמדה לרשות הציבור כדירת נופש, עולה השאלה - האם שימוש כאמור הנדרש בהגדרת "דירת מגורים מזכה" שבסעיף 49 לחוק, מזכה במתן ההקלות במס הקבועות למכירת דירת המגורים, ללא קשר לשאלת חוקיותו.

הפרשנות הראויה היא כי אין להעניק את ההקלה במס במקרה כאמור, מהטעם שמדובר בשימוש בלתי חוקי שבשלו מבקשים להנות מהקלה במס. ההקלה במס לא נועדה לאפשר לחוטא לצאת

<sup>2</sup> מיסים ה/2, ה-102.  
<sup>3</sup> מיסים יב/2, ה-112.



נשכר – באופן שגם יעבור על הוראות הדין ויפגע באינטרס הציבורי המייעד את המקום לכלל הציבור ולא לשימוש פרטי, וגם יהנה מפטור במס, בעקבות השימוש האסור שנעשה על ידו בדירה. יודגש, כי ככל שאותו מוכר היה פועל בהתאם להוראות הדין והיה משתמש בדירה לנופש, הרי שכאמור לעיל לא היה זוכה לפטור ממס שבח, ולפיכך ברור, כי אין להטיב את מצבו, מקום בו הוא פועל בניגוד להוראות הדין.

יודגש, כי פסק הדין בעניין זוטא לא התייחס למקרה של שימוש בלתי חוקי שנעשה בדירת הנופש, והפסיקה שקבעה כי המדובר בדירת מגורים, **ניתנה על יסוד השימוש החוקי שנעשה בדירה לנופש**, בהתאם לדין שחל באותה העת.

זאת ועוד, אין להעניק הטבה שתכליתה סוציאלית שבמהותה באה לתמוך בתא המשפחתי, מקום בו הוא פועל בניגוד לדין ותוך פגיעה גסה באינטרס הציבורי המעוגן בדיני התכנון.

לפרשנות תכליתית זו ניתן למצוא עיגון גם בלשון החוק בהגדרת "דירת מגורים" בסעיף 1 לחוק, שכן אין לומר על דירת נופש המיועדת לכלל הציבור לצרכי נופש, כי היא "דירה המיועדת למגורים לפי טיבה", שכן לפי טיבה היא דירה לצרכי נופש אשר בה נשללת האפשרות לעשות שימוש למגורים דרך קבע.

#### **4. הוראות לפעולה והוראות מעבר**

4.1. בעת בחינת עסקה במקרקעין בה מועברות זכויות בדירת נופש, יש לבחון את הוראות הסכם המכר, ולבחון האם ההסכם מתייחס ליעוד האזור בו מצוי הממכר בהתאם לתב"ע החלה, האם יש בהסכם תניות המגבילות את זכויותיו של רוכש הדירה להשתמש בדירה, והאם ישנה חובה להעמיד את הדירה לציבור הרחב למטרות נופש במשך מרבית השנה אם באמצעות חברת ניהול אשר תדאג לקיום ההתחייבות האמורה, ואם בכל דרך אחרת.

4.2. לעתים הסכם המכר אינו מתייחס לדיני התכנון, ואינו מגלה על פניו את המגבלות הקבועות בדיני התכנון לעניין אפשרות השימוש בדירה כדירת מגורים. לצורך כך יש לבקש את היתר הבניה בפרויקט, לבדוק את החוזים המוקדמים בפרויקט (מכירת הדירות מן הקבלן) וכמובן יש לבדוק את הוראות התכנית החלה על הפרויקט.

#### **הכלל לפעולה**

4.3. משזוהה הנכס הנמכר כדירת נופש, המכירה לא תהנה מפטורים לפי פרק חמישי 1 לחוק, ומס הרכישה שיחול יהיה בשיעור הקבוע למקרקעין אחרים – 5% ולא מדרגות המס הקבועות לדירת מגורים.

הואיל ודירת הנופש אינה "דירת מגורים" כמובנה בחוק ובתקנות מס הרכישה לא יראו במי שמחזיק דירת מגורים ודירת נופש, כמי שמחזיק ביותר מדירת מגורים אחת. כך למשל: יוכל נישום המחזיק דירת מגורים ודירת נופש להנות מהפטור הקבוע בסעיף 49ב(2) לחוק כבעלים של "דירה יחידה". לאחר פטירתו, יוכל נישום כאמור להיחשב, כמי שהחזיק דירת מגורים אחת לעניין זכאות יורשיו לפטור לפי סעיף 49ב(5) לחוק. לעניין מס רכישה ייחשב נישום שמחזיק בדירת נופש ורכש דירת מגורים כמי שרכש "דירה יחידה" לפי סעיף 9 לחוק. יש ליישם עמדתנו זו לפיה דירת הנופש אינה דירת מגורים באופן עקבי גם ביחס ליתר ההוראות בחוק הנוגעות לדירת מגורים.



## חריגים לכלל

4.4. על אף האמור בס"ק 4.3 לעיל מקום בו דירת הנופש הנמכרת חויבה בעבר בעת רכישה במס רכישה בשיעורים הקבועים לדירת מגורים בשל עמדה שונה שהייתה נהוגה בעבר, יוכל נישום המוכר דירת נופש כאמור לבקש ניצולם של פטורים לפי פרק חמישי 1 לחוק, וזאת מתוך התחשבות באינטרס ההסתמכות של אותו נישום. יובהר, כי אין בהוראה זו כדי לקבוע מהותית, כי המדובר בנכס שמהווה "דירת מגורים" כמובנו בחוק, והוראה זו נובעת מהוראות הדין המנהלי הנוגעות לשינויה של החלטה מנהלית.

יובהר שגם במכירה בתנאי ס"ק זה הנהנית מהפטור לדירת מגורים (בשל הנסיבות המיוחדות המתוארות לעיל), יהיה הרוכש דירת נופש ממוכר כאמור חייב במס רכישה בשיעור הקבוע לנכס שאיננו דירת מגורים, קרי: 5%.

4.5. באותם פרויקטים "ותיקים" של דירות נופש בהן רשות התכנון והרשות המקומית השלימו הלכה למעשה עם עובדת השימוש בדירות אלו למטרת מגורים, ואף סיווגו את הדירות כדירות מגורים לצורכי ארנונה, יש לראות בדירות כדירות מגורים.

4.6. בשני פסקי דין בעניין המרינה בהרצליה ובעניין חוף הכרמל<sup>4</sup> נקבע, כי דירות נופש שנרכשו לפני מועד מתן פסק דין שניתן בערכאה קודמת הינם דירות בהן מותר השימוש למגורים, גם לגבי חליפיהם של בעלי הזכויות המקוריים (להלן – "דירות צבועות"). בית המשפט הכשיר את השימוש למגורים בדירות אלו, ולפיכך יש לראות כדירות מגורים לכל דבר ועניין בחוק ובתקנות.

על הנישום (מוכר או רוכש) הטוען, כי מדובר ב"דירות צבועות" על פי פסקי הדין האמורים או כל פסק דין אחר שיש בידיו, הנטל להוכיח זאת, להמציא את פסק הדין ולשכנע את המנהל כי הדירה הנמכרת היא "דירה צבועה" על פי פסק הדין, כלומר דירה שהותר בה באופן חוקי השימוש למגורים.

## **בברכה**

## **רשות המסים בישראל**

<sup>4</sup> ע"א 1054/98 חוף הכרמל נופש ותיירות 89 בע"מ נ' עמותת אדם טבע ודין אגודה ישראלית להגנת הסביבה, פ"ד נו(3)385.