

דירות נופש – היבטי מיסוי מקרקעין



שקל ושות' עו"ד

סאלח אבו אלעסל, עו"ד (רו"ח) יניב שקל, עו"ד (חשבונאי)

דירות הנופש, אותן דירות הממוקמות באזור תיירותי, ומשמשות בדרך כלל למגורים חלקיים ולשימוש מלונאי, מהוות יעד להשקעה של בעלי המזל והיכולות הכלכליות מאיתנו. בשנים האחרונות עלה קרנן של אותן דירות גם בישראל, כאשר נבנו פרויקטים יעודיים בכדי לספק את הביקוש לדירות נופש כאמור. ברשימה זו אנו מבקשים לסקור ולבחון, באלו תנאים יוענקו לאותן דירות הטבות מס הקבועות בחוק מיסוי מקרקעין (להלן – "החוק") במכירת ורכישת דירת מגורים, קרי – מתי עסקה של מכירת דירת נופש תיחשב כעסקת מכר של דירת מגורים, אשר נהנית מהפטור ממס שבח, מהפטור ממס מכירה ומשיעורי מס הרכישה המופחתים.

הפטורים ממס שבח וממס מכירה:

"דירת מגורים מזכה" הזכאית לפטור ממס שבח (בתנאים מסוימים, בהתאם למסלולי הפטור הקבועים בחוק) ולפטור ממס מכירה, הוגדרה בסעיף 49(א) לחוק. עיקר ההגדרה הכלולה בסעיף 49(א) נסמכת על השימוש בפועל אשר נעשה בדירה, כך בכדי שדירת מגורים תחשב לדירה מזכה לעניין הפטור ממס שבח וממס מכירה, אזי היא צריכה לשמש בעיקר למגורים לפחות באחת משתי התקופות שהנן: (1) ארבע חמישיות התקופה לאורכה מחושב השבח, כאשר תחילת אותה תקופה נקבעה בתיקון מספר 34 לחוק ואינה מעניינה של רשימה זו. (2) ארבע שנים שקדמו למכירתה.

ואילו בכל הקשור להגדרת "דירת מגורים" המהווה חלק מההגדרה של "דירת מגורים מזכה", אנו פונים לסעיף 1 לחוק, הכולל את ההגדרות הכלליות, שם נקבע כי בכדי שדירה (או חלק מדירה) תהווה "דירת מגורים" לעניין החוק, נדרש כי: (1) בנייתה הסתיימה. (2) היא בבעלותו או בחכירתו של יחיד (להבדיל מחברה וכד'). (3) היא משמשת למגורים או מיועדת למגורים לפי טיבה. (4) והכל בתנאי שאינה מהווה מלאי עסקי לעניין מס הכנסה.

הנה כי כן, עיון בהגדרות הנ"ל מעלה, כי אין הן מייחסות חשיבות להגדרות "הטכניות" של הדירה כדירת נופש (הגדרות שיכול ונמצא בתב"ע החלה על המתחם עליו יושבת הדירה, או בהיתר הבניה של דירת הנופש). במילים אחרות, בחינת דירת נופש לעניין הפטורים ממס שבח וממס מכירה בהתאם לחוק, צריכה להיעשות בהתאם לבחינה מהותית הנערכת לגבי כל סוגי הדירות, ומבלי להיצמד לפאן הפורמלי של היותה דירת נופש.

האמור נכון אף לגבי הדרישה כי הדירה צריכה להיות מיועדת לפי טיבה למגורים. הייעוד למגורים נבחן במבחן אובייקטיבי אשר פורש על ידי בתי המשפט ככזה הבוחר את פוטנציאל הנכס לשמש למגורים ושולל את המבחנים של רישום בלשכת המקרקעין, של אופי הנכסים הנמצאים בסביבה, ושל הייעוד של הדירה בתכנית בנין עיר (מבחן התב"ע). לעניין זה נסתפק בציון עניין **זוטא**, בו דובר על דירת נופש שהושכרה מרבית השנה לצדדים שלישיים, באמצעות חברה פלונית שניהלה את הדירה. למרות השימוש שנעשה בדירה, בית המשפט העליון אימץ את גישת ועדת הערר, שלפיה דירת נופש עשויה להיחשב כדירת מגורים, משעה שהתקיימו בו כל האלמנטים של דירה המיועדת למגורים.

אף בכל הקשור לדרישת השימוש למגורים, המהווה תנאי בכדי שדירת מגורים תיחשב לדירת מגורים מזכה, נראה כי העובדה שמדובר ב"דירת נופש" אינה מביאה, כשלעצמה, לשלילת הגדרתה כ"דירת מגורים מזכה" הזכאית לפטור ממס שבח וממס מכירה במכירתה. מכאן, מקום בו ייעודה הדומיננטי של הדירה הנרכשת היא למגורי הנופש של בעליה, ולכך בלבד היא שימשה, או מקום בו ייעודה של דירת הנופש הנו להשכרה למטרת מגורים רגילה לתקופה ארוכה, ברי כי בפנינו דירה העונה להגדרת "דירת מגורים מזכה" שבחוק.

נציין כי למיטב ידיעתנו, שאלת השימוש בדירה לצורכי מגורים לא נדונה בבתי המשפט בכל הקשור לפטור ממס שבח וממס מכירה, אך דברינו בעניין זה נתמכים בפסיקה שניתנה לעניין השימוש בדירה בקשר עם ההקלות ממס רכישה ברכישת דירת נופש, כפי שנסקור להלן.

שיעורי מס הרכישה המופחתים:

להווי ידוע כי התיבה "דירת מגורים" לעניין החיוב המדורג במס רכישה, הוגדרה בסעיף 9 לחוק, ולפיה בכדי שדירה תיחשב לדירת מגורים לעניין החיוב המדורג של מס הרכישה החל ברכישתה, עליה לשמש בפועל למגורים או להיות מיועדת לשמש למגורים.

לעניין הגדרת "דירת מגורים" בסעיף 9 לחוק, אימצו בתי המשפט את המבחן הסובייקטיבי כמבחן הקובע. בתי המשפט פירשו את ההגדרה האמורה של "דירת מגורים" כמאמצת את מבחן הכוונה הסובייקטיבית של הקונה להשתמש בדירת למגורים, כך בניגוד לאמור בהקשר מס שבח ומס מכירה, גם מבנה שאינו מיועד למגורים לפי טיבו יכול להיחשב לדירת מגורים לעניין החיוב במס רכישה, אם יש לו פוטנציאל למגורים, ובתנאי שיתקיים המבחן הסובייקטיבי הנ"ל.

לשון אחרת, המבחן של היענות דירה, לרבות דירת נופש, להגדרת דירת מגורים לעניין מס רכישה, תלוי בשימוש בה או בשימוש שמתעתדים לעשות בה, אך בכל מקרה אינו מותנה כלל וכלל בנסיבות האובייקטיביות שלה, כמו הגדרתה בתב"ע או בהיתר בניה.

יוער, כי הגדרת "דירת מגורים" לעניין מס רכישה, בהבדל מהגדרתה לעניין מס שבח ומס מכירה, אינה כוללת את התנאי כי הדירה תהא בבעלותו או בחכירתו של "יחיד", וככל הנראה, עובדת רכישת הדירה לדוגמא על ידי חברה אינה משמעותית ומשכך אינה מהווה פרמטר שיש ליתן לו משקל בדבר זכאות הרוכשת להטבה במס רכישה, בדמות שיעורי המס המדורגים המפורטים בסעיף 9(א1) לחוק.

בעניין היענות דירת נופש להגדרת דירת מגורים בקשר להטבה במס רכישה, ניתנה פסיקה סותרת בבתי המשפט המחוזיים. כך בעניין **אברבוך** נקבע כי אין העובדה שהדירה תנוהל במסגרת מאגר דירות להשכרה מלונאית כדי שהדירה לא תחשב כדירת מגורים, ואילו בעניין **מנדל** ובעניין **ויזנברג**, המצמצמים את תחולת הגדרת "דירת מגורים", נקבע כי השכרת דירה לתקופה קצרה למטרות הדומות למטרותיו של בית מלון, שוללת את השימוש בדירה כדירת מגורים. ואולם נראה כי אף הפסיקה המצמצמת אישרה, כי מקום בו שימשה הדירה למגורי בעליה או להשכרה למטרת מגורים לתקופה ארוכה – דירת מגורים היא.

עמדת רשויות מיסוי מקרקעין: עמדתן של רשויות מיסוי מקרקעין בשאלה נשוא רשימה זו הובעה בהוראת ביצוע מ"ש 15/92, בעניין "דירות נופש – מס רכישה, מס שבח ומס הכנסה", שבה מובהר, כי לעמדתן של רשויות המס, בבואנו לבחון אם דירה כלשהי עונה להגדרת "דירת מגורים", יש לבחון את התקיימות הכללים הקבועים בחוק להגדרה האמורה, ואין להעניק משקל טרומי כלשהו לעובדת היותה של הדירה "דירת נופש". זאת ועוד, רשויות המס מסייגות עמדתן באשר להיות "דירת נופש" בגדר "דירת מגורים", רק מקום בו מוגבל בעל הדירה מלהשתמש בה משך כל השנה, ובחלקה משמשת הדירה למטרות המלון.

סיכום: הסקירה ברשימה זו של מעמדן של דירות נופש לעניין ההקלות ממסי מקרקעין בעסקאות המערבות דירות מגורים, העלתה כי אין ליחס משקל טרומי כלשהו לעובדה כי מדובר בדירות נופש, ויש לבחון את היענות אותן דירות לתנאים לקבלת אותן הקלות, כפי שבוחנים היענותה של כל דירה אחרת

לתנאי ההקלות. חרף זאת, יכולים אנו לציין, כי לאחרונה נתקלנו במקרים בהן רשויות מיסוי מקרקעין סוטות מהנחיותיהן עצמן, ומבקשות לשלול את הטבות המיסוי לעסקאות המערבות דירות נופש, מבלי לבחון באם עסקינן בדירת מגורים כהגדרתה בחוק, אלא רק בהסתמך על עובדת היות הדירה בגדר דירת נופש. עמדת רשויות המס "החדשה" אינה מקובלת עלינו, ואנו ממליצים לכל מי שנתקל בעמדה האמורה, לא לקבלה, בהיותה נוגדת את הדין ואת הנחיות הרשויות עצמן.