



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 1046/12

לפני: כבוד השופט א' רובינשטיין
כבוד השופט י' עמית
כבוד השופט צ' זילברטל

המערערים: 1. פרדריק חכים
2. קרול חכים

נגד

המשיב: מנהל מיסוי מקרקעין נתניה

ערעור על פסק דינה של ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (שליד בית המשפט המחוזי תל אביב), בתיק ו"ע 11068-04-10 שניתן ביום 13.12.2011 על ידי יו"ר כבוד השופטת (בדימ') רות שטרנברג-אליעז, רו"ח נ' הכהן ורו"ח מיכה לזר

תאריך הישיבה: כ"ז בסיון התשע"ג (5.6.2013)

בשם המערערים: עו"ד נעמי מרואני ועו"ד יואל בורשטיין
בשם המשיב: עו"ד עמנואל לינדר

פסק-דין

השופט י' עמית:

מה דינה של "דירת נופש" לצורך חיוב במס שבח לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: חוק מיסוי מקרקעין או החוק)? האם יש לראותה כ"דירת מגורים", באופן המזכה את המוכר בפטור ממס שבח, או שמא יש לראותה כדירה "רגילה", אשר אינה מקנה למוכרה הטבה מיסויית מיוחדת? זו השאלה המתעוררת בערעור שלפנינו, הנסב על פסק דינה של ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין שליד בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו (כב' השופטת (בדימוס) ר' שטרנברג-אליעז, רו"ח נ' הכהן, רו"ח מ' לזר), בגדרו נדחתה טענת המערערים כי דירת הנופש שלהם היא "דירת מגורים" המזכה בפטור ממס שבח בעת מכירתה.

[הערה: לדינה של "דירת נופש" לצורך חיוב במס רכישה לפי חוק מיסוי מקרקעין ראו ע"א 4299/11 גיצלטר נ' מנהל מס שבח אשר ניתן בד בבד עם פסק דין זה (להלן: עניין גיצלטר)].

1. בני הזוג חכים, אזרחי צרפת, רכשו בשנת 2003 דירת נופש בפרויקט "האי" על שפת ימה של הרצליה, ושילמו עבורה את מלוא מס הרכישה. בנספח ט 1 לחוזה הרכישה הצהירו חכים כי הם מאשרים כי ידוע להם שבפסק דינו של בית המשפט לעניינים מינהליים בעת"מ (מחוזי ת"א) 2038/98 החברה להגנת הטבע נ' הועדה המקומית לתכנון ולבניה, הרצליה (9.12.1999) (להלן: פרשת אי התכלת) אשר אושר בפסק דין משלים מיום 6.2.2003, נקבע כי "על בעלי דירות הנופש לצרפן, כעניין שבחובה, למאגר דירות להשכרה על מנת שתעמודנה לרשות ציבור התיירים המזדמן והציבור הרחב לצרכי אכסון מלונאי לפרק זמן מינימלי מידי שנה".

בחלוף כשש שנים, בשנת 2009, מכרו בני הזוג חכים את הדירה וביקשו פטור מתשלום מס שבח מכוח סעיף 49ב(1) לחוק, בהיות הדירה "דירת מגורים מזכה", שכן בני הזוג לא מכרו דירת מגורים אחרת במשך ארבע השנים שקדמו למכירה. בקשת חכים נדחתה על ידי המשיב, אשר הוציא שומה לפי מיטב השפיטה. בני הזוג חכים שילמו את המס, ובמקביל הגישו השגה, אשר נדחתה גם כן. על כך הגישו בני הזוג ערר לועדת הערר.

פסק דינה של ועדת הערר

2. פסק הדין העיקרי ניתן על ידי השופטת (בדימ') שטרנברג-אליעז, אליה הצטרף רו"ח לזר, כנגד דעתו החולקת של רו"ח הכהן.

בפסק דינה עמדה השופטת שטרנברג-אליעז על הגדרתה של "דירת מגורים" בסעיף 1 לחוק (אשר אינה זהה להגדרה המופיעה בסעיף 9 לגבי מס רכישה), כמו גם על התנאים לקבלת פטור ממס שבח במכירת "דירת מגורים", הקבועים בסעיף 49(א) לחוק. נקבע כי לא די בכך שהדירה עונה על המבחן האובייקטיבי של "דירת מגורים" כדי להפוך בהכרח ל"דירת מגורים מזכה", זאת נוכח כוונת המחוקק להעניק פטור בגין דירת מגורים המשמשת לבעליה מגורי קבע. עוד עמדה ועדת הערר על כך שלחווה המכר צורף פסק הדין בפרשת אי התכלת, על מנת למנוע ספק באשר להגבלת השימוש בדירות לשם מגורים, אגב מתן עדיפות לייעוד ה"נופש". בהקשר זה נדחתה טענת חכים כי לא ידע דבר על האמור במסמכים בעברית אשר צורפו לחוזה.

3. מנגד, דעת המיעוט (רו"ח הכהן) הפנתה לסעיף 49(א) סיפא לחוק, שם נאמר כי יראו תקופה שבה לא נעשה בדירה שימוש כלשהו כתקופה בה שימשה הדירה למגורים. לשיטת המיעוט, המוכר זכאי לפטור גם כאשר הדירה לא שימשה כלל למגורים, ובלבד שהיא ראויה לשמש למגורים "לפי טיבה", גם כאשר מדובר ב"דירת נופש", זאת בהתאם לפסק הדין שניתן בע"א 5764/95 מנהל מס שבח מקרקעין נ' זוטא (26.2.1998) (להלן: הלכת זוטא). כמו כן, לאור לשון החוק והפסיקה, אין לעשות גזירה שווה בין הגדרת דירת מגורים לצורך מס רכישה, לבין הגדרתה לעניין מס שבח.

4. סופו של דבר, שהערר נדחה ברוב דעות, ונקבע כי בני הזוג חכים אינם זכאים לפטור ממס שבח בגין מכירת דירתם, ומכאן ערעורם של חכים.

עיקר טענות חכים

5. חכים פותחים את ערעורם בטענה כי כשרכשו את הדירה בשנת 2003, נאמר להם כי ישנם הליכים תלויים ועומדים אשר בסופם ייתכן כי יאלצו להשכיר את הדירה לפרק זמן מסוים. לטענתם, הבהרה זו נגעה להיבט התכנוני בלבד, ולא להיבט המיסוי. עוד טוענים הם כי לאחר פסק הדין בערעור בעניין אי התכלת (שניתן בשנת 2006), אשר חייב את בעלי הדירות לצרפן למאגר דירות להשכרה, עיריית הרצליה התעכבה פרק זמן של למעלה מארבע שנים עד שהוציאה הנחיות מתאימות בעניין זה, כארבעה חודשים לאחר שהם כבר מכרו את דירתם, ועל כן אין להחיל הוראות אלה לגביהם. חכים מוסיפים כי גם הנחיות הביצוע של רשות המסים הקובעות חבות במס לגבי דירות נופש (הנחיות ביצוע 5/2010) פורסמו רק בחודש אוגוסט 2010, קרי, כשנה לאחר שדירתם כבר נמכרה.

6. לגופו של עניין, חכים טוענים כי שגתה ועדת הערר במסקנתה כי דירות נופש אינן "דירות מגורים לפי טיבן" מאחר שאינן מיועדות למגורי קבע. לטענתם, עקרון זה אינו מעוגן בחוק, הוא עומד בניגוד לכוונת המחוקק, ואף סותר את התנהלות רשויות המס בפועל, המעניקות פטור ממס שבח במכירת דירות שהבעלים אינם מתגוררים בהן, כגון כאשר הבעלים מחזיק במספר דירות. חכים טוענים כי מלבד הימצאות כל המתקנים הפיזיים המאפיינים דירת מגורים, אף המבנה עצמו מעיד על היותה הדירה כזו (העדר לובי, מוני חשמל פרטיים, תיבות דואר על שם הדיירים).

לטענת חכים, דירתם עונה על התנאים הקבועים בסעיף 49(א) לחוק, שכן שימשה אך ורק למגוריהם במשך כל התקופה שהיתה בבעלותם, ולא נרכשה למטרות

עסקיות. בהקשר זה מפנים חכים ללשון הסעיף הקובעת במפורש כי יש לראות תקופה שלא נעשה בדירה שימוש כלשהו כתקופה בה שימשה הדירה למגורים.

לביסוס עמדתם מסתמכים המערערים על הלכת זוטא, בה נקבע כי דירת נופש מהווה דירת מגורים לעניין הפטור ממס שבח. לטענתם, פסק הדין בפרשת זוטא ניתן אף ששם דובר בדירות שנרכשו מלכתחילה כדירות נופש ונמסרו לחברת ניהול כדי להשכירן לצדדים שלישיים. משכך, קל וחומר שבמקרה דנן - בו הדירות שווקו ונמכרו כדירות מגורים - יש לראותן כ"דירת מגורים" לעניין הפטור ממס שבח.

7. בנוסף, חכים טוענים כי יש להבחין בין דירת נופש לעניין מס רכישה, לבין דינה לעניין מס שבח, כך שגם אם יש מקום לחייב במלוא מס הרכישה בגין רכישת דירת נופש, אין פירוש הדבר כי הוא הדין לגבי החיוב במס שבח בעת מכירתה.

עוד נטען כי המבחן לפיו יש לקבוע אם דירה היא "דירת מגורים לפי טיבה" הוא מבחן אובייקטיבי, וכי תכנית המתאר היא אך נקודת מוצא, אשר יש להשלימה על ידי בחינת מצב הדברים בפועל. והא ראייה, שכאשר רשויות המס מוצאות לנכון, הן מתעלמות ממעמדן הפורמאלי של קרקעות ובוחנות את השימוש בפועל כדי לחייב נישומים.

עיקר טענות המשיב

8. המשיב פותח תשובתו בהפניה לפסקי הדין שניתנו בפרשת אי התכלת, בע"א 1054/98 חוף הכרמל נופש ותיירות (1989) בע"מ נ' עמותת אדם טבע ודין אגודה ישראלית להגנת הסביבה, פ"ד נו(3) 385 (2002) (להלן: עניין חוף הכרמל) ובעע"מ 8411/07 מעוז דניאל בע"מ נ' אדם טבע ודין – אגודה ישראלית להגנת הסביבה (28.1.2010) (להלן: עניין מעוז דניאל), וטוען כי בהלכות אלו, שאמנם עוסקות בסוגיות של דיני תכנון ובנייה, נקבע כי "דירות נופש" אינן "דירות מגורים".

המשיב מפנה לחוזה הרכישה עליו חתמו חכים, בו נקבע כי מדובר בדירת נופש בהתאם להוראות התב"ע ולהיתר הבניה, ובו קיבלו על עצמם הרוכשים את קביעותיו של פסק הדין בעניין אי התכלת. עוד מפנה המשיב להצהרתם של חכים בטופס המש"ח, לפיה רכשו דירת נופש ואף שילמו את מלוא מס הרכישה מבלי לטעון לשיעור מס רכישה מופחת של דירת מגורים. לטענת המשיב, הצהרה זו תאמה את אופן השימוש בדירה בפועל, באשר לדברי חכים עצמם הם השתמשו בדירה בחופשותיהם

בארץ, שלוש עד ארבע פעמים בשנה למשך תקופות של כשבועיים, ועל כן הם מושתקים כיום מלטעון אחרת.

9. בהתייחסו למבחן האובייקטיבי, המשיב טוען כי מבחן זה אינו מתמצה בהיבטים הפיזיים של הדירה, וכי יש להפעיל מבחן גמיש יותר.

אשר להלכת זוטא, המשיב טוען כי מאז שזו ניתנה שונה המצב המשפטי, הן בהיבט ההלכה הפסוקה (כמפורט לעיל), הן בהיבט לשון החוק, באשר פסק דין זוטא עסק בפטור ממס שבח ל"דירת מגורים" (סעיף 1 לחוק), בעוד שכיום מושא הפטור הוא "דירת מגורים מזכה" (סעיף 49(א) לחוק). כן מפנה המשיב לדברי ההסבר לתיקון מס' 8 לחוק, ולפיהם הפטור על פי תכליתו נועד לחול על דירת מגורים המשמשת למגורי הקבע של המשפחה.

לבסוף, המשיב טוען כי רשויות המס אינן צריכות להתעלם מדיני התכנון והבניה, בפרט כאשר מדובר בפגיעה באינטרס הציבורי ובתקנת הציבור כבמקרה דנן.

דיון והכרעה

10. טרם אדרש לערעור לגופו, ובדומה לדרך הילוכנו בפסק הדין בעניין גיצלטר אשר עסק בנושא מס רכישה בגין רכישת דירת נופש, אפתח בהקדמה קצרה לגבי מהותה של "דירת הנופש" בהיבט התכנוני, בהתאם לאמור בחוזה הרכישה ולאור ההתייחסות הרלוונטית בפסיקה.

"דירת נופש" – חוזי הרכישה והוראות הפסיקה

11. ההיבטים התכנוניים הנוגעים לדירות נופש זכו לליבון מעמיק בפסיקה, ולכך חשיבות לענייננו, באשר כפי שצוין, חוזה הרכישה של חכים כלל תניות מפורשות המפנות לפסיקה רלוונטית.

בפרשת חוף הכרמל (כפי שפורטו עיקריה בעניין גיצלטר, סעיף 10 לפסק הדין), נדונה סוגיית השימוש המותר בדירות נופש שנבנו בפרויקט שהוקם על חוף ימה של חיפה, בשטח בו חלק ממטרות תכניות המתאר הרלוונטיות היו "בית מלון, מלונות דירות" ו"מלונות בדרגות שונות" באזורים המיועדים ל"מלונאות" ול"תיירות ונופש". בפסק הדין הדגישה השופטת (כתוארה אז) ביניש את החשיבות הטמונה בשימור

החופים והבטחת זכויות השימוש בהם לציבור הרחב, בפרט "נוכח הצורך לשמר את המעט שנותר מחופי ארצנו שהפכו במהירות למשאב נדיר המנוצל באופן מוגבר ולא תמיד לטובת כלל הציבור" (שס, בעמ' 411).

בפסק הדין נערכה הבחנה בין שאלת הבעלות בדירות המדוברות – אשר יכול שתהיה פרטית, לבין שאלת השימוש בדירות – אשר צריך להיות בהתאם לתכנית המיתאר, קרי להיות בעיקרו שימוש ציבורי. במישור האופרטיבי נקבע כי על בעלי הדירות להעמיד את דירותיהם לרשות הציבור הרחב, "אם באמצעות מאגר הדירות ואם בכל צורה אחרת, במשך מרבית הזמן, כלומר למעלה מחצי שנה במצטבר" (שס, בעמ' 416).

12. בדומה לנסיבותיו של עניין גיצלטר, גם במקרה דנן כלל חוזה הרכישה הצהרה מצד הרוכש כי ידוע לו ש"הפרויקט מהווה מלון סוויטות וכי על פי תכניות בנין עיר שבתוקף, ייעוד הקרקע הינו למלונאות, תיירות, קייט ונופש והוא מאשר כי דבר זה מוסכם ומקובל עליו ואין לו ולא תהיה לו כל התנגדות לכך, והוא מתחייב להשתמש ביחידה על פי הייעוד האמור והוא יהא מנוע מלטעון כל טענה בעניין ייעוד הפרויקט והשימוש בו בהתאם לייעוד..." (סעיף 33 לחוזה).

חוזה הרכישה של חכים אף כלל הפניה מפורשת לפסיקה. כך, בסעיף 7.2(טו)(1) לחוזה הצהיר חכים כי הובא לידיעתו פסק דינו של בית המשפט לעניינים מינהליים בפרשת אי התכלת. פסק הדין האמור עסק, בין היתר, בפרויקט הספציפי בו נבנתה דירת הנופש של חכים, ונקבע בו כי "על בעלי דירות הנופש לצרפן כעניין שבחובה למאגר דירות להשכרה על מנת שתעמודנה לרשות ציבור התיירים המזדמן והציבור הרחב לצרכי אכסון מלונאי לפרק זמן מינימלי מדי שנה". "פרק הזמן המינימאלי" אמנם לא נקבע על ידי בית המשפט המחוזי, אלא רק על ידי בית המשפט העליון בשלב הערעור. עם זאת, אין חולק כי פסק הדין בערעור מחייב את חכים, לנוכח האמור בסעיף 7.2(טו)(6) לחוזה, אשר כלל הצהרה והתחייבות מצדו כי הוא מקבל על עצמו כל קביעה של ערכאת הערעור.

13. חוזה הרכישה נחתם על ידי חכים בחודש יולי 2003, ופסק הדין בערעור ניתן בחלוף כשלוש שנים וחצי (עמ"מ 2273/03 אי התכלת שותפות כללית נ' החברה להגנת הטבע (7.12.2006)). בפסק הדין עמדה השופטת פרוקצ'יה בהרחבה על התכליות של דיני התכנון ועל הצורך בנקיטת גישה זהירה לגבי היקף ניצולה של הקרקע, בהיותה "משאב ציבורי החשוף לכלייה" (סעיף 38 לפסק דינה). בדונה במונח "דירת נופש"

ובשאלה האם פרשנותו עולה בקנה אחד עם "מגורים רגילים" במיתחם, הבהירה השופטת פרוקצ'יה (ההדגשות הוספו – י.ע.):

"העולה מכל אלה הוא כי 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 המתאר והתכניות המפורטות השונות המתיישבות ומשתלבות עימה. שימוש בדירות לצורכי מגורים רגילים אינו עולה בקנה אחד עם הגדרת האזור לצרכי תיירות ונופש ועם הגדרתן של הדירות כ'דירות נופש'" (שם, סעיף 79 לפסק הדין).

בפסק הדין לא נקבע מהי הדרך הקונקרטי להגשמת הייעוד התכנוני של הדירות, אך ברוח קביעותיו של בית המשפט בפרשת חוף הכרמל, נקבע במישור העקרוני 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" (שם, סעיף 109 לפסק הדין; ההדגשות במקור – י.ע.).

14. קיצורו של דבר, שהאפשרויות העומדת לרשות בעליהן של דירות הנופש לעשות שימוש פרטי בדירותיהן הוגבלו, זאת בשל ייעודן הציבורי של הקרקעות הסמוכות לחוף הים ובהתחשב באינטרס הציבורי בשימורן לרווחת הציבור הרחב (עוד על היותם של חופי הים משאב טבע ייחודי אשר יש לשמרו לתועלת הכלל, ראו תיאורה וסקירתה המקיפה של השופטת חיות בעניין מעוז דניאל בסעיפים 21-24, שם נדונה פרשנותו של המונח "דירת נופש" בתכנית המתאר המקומית).

אי לכך, וכפי שציינתי בעניין גיצלטר, "אין המדובר אפוא בדירה העומדת לרשות בעליה משך כל ימות השנה, אשר ברצותו יפוש בה וברצותו ישכיר אותה. נהפוך הוא. מתוקף ייעודה הציבורי של הקרקע ולנוכח המגבלות החלות עליה, לא זו בלבד שבעליה של דירת הנופש אינו רשאי לדור בה כל אימת שיחפוץ, אלא שעיקר שימושה צריך להיות ציבורי, במובן זה שעליה לעמוד לרשות הציבור הרחב משך מרבית ימות השנה" (שם, סעיף 12 לפסק הדין).

ודוק: על קיומן של המגבלות החלות על הקרקע ועל תוקף הצהרותיהם והתחייבותיהם של חכים – אין חולק. אלו כתובות שחור על גבי לבן בחוזי הרכישה (ודומה כי לא בכדי זנחו חכים את טענתם לפיה לא ידעו על המסמכים שצורפו לחוזה ועל פסק הדין בפרשת אי התכלת). אלא שחכים טענו כי אין במגבלות החלות על המקרקעין במישור התכנוני, כדי להשפיע על היות הדירה "דירת מגורים" לצורך זכאות לפטור ממס שבח. לטענה זו אתייחס להלן, אך תחילה להוראות החוק הרלוונטיות לצורך הפטור ממס שבח.

"דירת מגורים"

15. הגדרתה של "דירת מגורים" לעניין מס שבח קבועה בסעיף 1 לחוק, וזו לשונה:

הגדרות

1. [...]

"דירת מגורים" - דירה או חלק מדירה, שבנייתה נסתיימה והיא בבעלותו או בחכירתו של יחיד, ומשמשת למגורים או מיועדת למגורים לפי טיבה, למעט דירה המהווה מלאי עסקי לענין מס הכנסה;

כפי שצוין בעניין גיצלטור, הגדרה זו אינה זהה להגדרתה של "דירת מגורים" המעוגנת בסעיף 9 לחוק לגבי מס רכישה, אשר זו לשונה:

מס רכישה

9. [...]

"דירת מגורים" - דירה המשמשת או המיועדת לשמש למגורים, ובדירה שבנייתה טרם נסתיימה, למעט דירה שאין עמה התחייבות מצד המוכר לסיים את הבניה.

עינינו הרואות כי שתי ההגדרות אינן זהות, ובעוד שלגבי מס רכישה על הדירה להיות כזו "המשמשת או המיועדת לשמש למגורים", הרי שלעניין מס שבח על הדירה להיות כזו ה"משמשת למגורים או מיועדת למגורים לפי טיבה" (לדיון ביחס בין מס שבח למס רכישה ולהבדלים בין שתי ההגדרות, ראו עניין גיצלטור, סעיפים 13-17 לפסק הדין).

16. הבדל זה בין שתי ההגדרות נדון בפסק הדין המנחה אשר עסק בהגדרתה של "דירת מגורים" לענין מס רכישה בע"א 278/84 פרידמן נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד

מא(3) 386 (1987) (להלן: עניין פרידמן). בפסק הדין דחה הנשיא שמגר (אשר נותר בדעת מיעוט לגבי תוצאת פסק הדין) את הטענה להיעדר נפקות להבדל בין הגדרתה של "דירת מגורים" לעניין מס רכישה (הגדרה אשר היתה קבועה בשעתו בתקנות מס שבח מקרקעין (מס רכישה), תשל"ה-1974) לבין הגדרתה לעניין מס שבח, בקבעו כי צמד המילים "לפי טיבה" המופיע בסעיף 1 לחוק, מכוון לבחינה אובייקטיבית של טיב הדירה, בעוד שלעניין מס רכישה "מושם הדגש על הייעוד לשמש למגורים בפועל ולא על בחינה אובייקטיבית של טיב הדירה" (שס, בעמ' 391; וראו גם בעניין גיצלטר, סעיפים 16-17 לפסק הדין).

17. הלכת פרידמן הכתה שורשים בפסיקה. כך, בע"א 668/82 כורש נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד לט(2) 385 (1985) (להלן: עניין כורש) נדונה השאלה האם דירה אשר נרכשה כדירת מגורים אך שימשה בפרק זמן מסוים כמחסן ובית מלאכה, מהווה "דירת מגורים לפי טיבה". על שאלה זו השיב השופט ד' לויין בחיוב, בציינו כי המבחן שאימץ המחוקק הוא "קיומו של פוטנציאל ממשי לשמש למגורים", קרי מבחן אובייקטיבי. באשר למהות המבחן, ציין השופט לויין כי:

"הדיבור 'לפי טיבה' מלמד, כי יש לבדוק את הדירה, כמות שהיא, לצורך מבחן זה, ולראות, אם היא מיועדת ועשויה לשמש בפועל למגורים מבחינה פיסית, דהינו, מבחינת המבנה ומבחינת הימצאותם של מתקנים המצויים בדרך כלל בדירות מגורים והחיונים לשם שימוש רגיל וסביר של הדיירים, כגון מתקני חשמל ומים, שירותים מטבח וכיוצא באלה" (שס, בעמ' 388-387).

דברים דומים נאמרו על ידי השופט מלץ בע"א 178/87 בטאט נ' מנהל מס שבח מקרקעין ת"א, פ"ד מג(1) 743, 746 (1989) (להלן: עניין בטאט); וראו גם אצל אהרן נמדר מיסוי מקרקעין חלק ב – הפטור לדירת מגורים 142-144 והאסמכתאות שם (להלן: נמדר – מיסוי מקרקעין).

18. דברים אלה היוו בסיס גם לפסיקה העוסקת בדירת נופש. בעמ"ש (ב"ש) 1/94 זוטא נ' מנהל מס שבח מקרקעין (3.8.1995), נדון מקרה בו נחתם חוזה בין העורר (רוכש הדירה המבקש למכרה ולקבל פטור ממס שבח) לבין חברת תפעול, ולפיו הסכימו הצדדים כי חברת התפעול תהא זכאית להשכיר את הדירה לצדדים שלישיים, וכי העורר יהיה זכאי להשתמש בעצמו בדירה במשך 60 יום בשנה בתאריכים מסוימים, לפי תיאום מראש.

בפסק דינה קבעה ועדת הערר (מפי השופט (כתוארו אז) גרוניס) כי בהתאם למבחן האובייקטיבי, ככל שבדירת הנופש מצויים המאפיינים הפיזיים הנדרשים לשם שימוש רגיל וסביר של הדיירים, הרי היא בבחינת "דירת מגורים" לפי סעיף 1 לחוק, ומשכך זכאי המוכר לפטור מתשלום מס שבח (אציין כי פסק דינה של ועדת הערר ניתן לפני תיקון מס' 34 לחוק, כך שלא נדונו התנאים המנויים בהגדרת "דירת מגורים מזכה". אל תיקון 34 אשוב בהמשך הדברים. עוד יצויין, כי בכך הגיעה ועדת הערר למסקנה שונה מזו אליה הגיעה לעניין מס רכישה בגין רכישת דירת נופש (עמ"ש (ב"ש) 22/89 מנדל נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"מ תשנ"א (2) 70 (1991)).

על פסק הדין הגיש מנהל מס שבח ערעור לבית המשפט העליון. ערעורו נדחה בהלכת זוטא האוחזת שורות ספורות, בה נקבע כי "נימוקיה של ועדת הערר מקובלים עלינו, ואנו מאמצים אותם".

19. בערעור שלפנינו תומכים חכים יתדותיהם בהלכת זוטא, ולטענתם, משעה שדירת הנופש שמכרו כוללת את המתקנים הפיזיים הנדרשים – ועל כך אין חולק – הרי שהיא בבחינת "דירת מגורים" המזכה אותם בפטור ממס שבח בעת מכירתה.

הלכת זוטא הלכה היא, קצרה ותמציתית ככל שתהא, והחלטה כפשוטה על נסיבות המקרה שלפנינו מובילה לכאורה לקבלת ערעורם של חכים. אלא שלטעמי, מבחן "המתקנים הפיזיים" אין די בו כשלעצמו כדי לקבוע כי מדובר ב"דירת מגורים". זאת, מאחר שהחלת מבחן זה בבדידותו, עומדת בניגוד לתכלית החקיקה, וכפי שאמר בשעתו מ"מ הנשיא (כתוארו אז) זוסמן בע"א 481/73 רזונברג נ' שטסל, פ"ד כט(1) 505, 516 (1974): "חוק הוא מכשיר לשם ביצועה של מטרה תחיקתית, ולכן הוא צריך פרשנות לפי המטרה הגלומה בו".

אסביר את דבריי, ולשם כך אתחקה מעט אחר מקורותיו של הפטור ממס שבח הניתן בגין מכירת דירת מגורים.

מס שבח – הפטור במכירת דירת מגורים – לשון ותכלית

20. הפטור ממס שבח במכירת דירת מגורים עבר גלגולים, שינויים ותיקונים במהלך השנים. אולם בסופו של דבר, או שמא בתחילתו, ניתן לומר כי קיימת תכלית סוציאלית בבסיס הפטור. ההצדקה העקרונית למתן הפטור נעוצה בכך שדירת מגורים,

מעצם טיבה, נועדה לשרת את בני המשפחה לשימושם האישי והפרטי. זאת, להבדיל מנכס המיועד להשקעה, אשר נועד להצמיח רווח לבעליו. בנוסף, רבים מבעלי הדירות רוכשים את דירת מגוריהם באמצעות נטילת הלוואה (המגובה לרוב במשכנתא הרוכזת על דירת המגורים), ולא אחת משמשת תמורת המכירה לרכישת דירת מגורים אחרת. הטלת מס במצבים שכיוון מעין אלה עלולה להכביד על מוכר הדירה ואף למנוע ממנו לתור אחר דירה חלופית, ובכך לסכל רצונם של אלו המבקשים לשפר את תנאי הדיור שלהם או המבקשים להעתיק את מקום מגוריהם. תוצאה כזו היתה מביאה לפגיעה באינטרס הציבור ובתכליות חברתיות שונות (נמדד – מיסוי מקרקעין, בעמ' 29; יצחק הדרי מיסוי מקרקעין כרך א 419 (מהדורה שניה, 2000) (להלן: הדרי – מיסוי מקרקעין); ירדנה סרוסי מיסוי דירות מגורים 1-2 (2009) (להלן: סרוסי)).

21. בתחילת הדרך ניתן הפטור עבור "דירת יחיד", אשר הוגדרה בסעיף 1 לחוק מס שבח מקרקעין, התשכ"ג-1963 כ"דירה המשמשת בעיקרה למגורים והיא בבעלותו או בחכירתו של יחיד והוא או קרובו גרים בה רוב ימות השנה". בהתייחסו לדרישה כי הדירה תשמש למגורי היחיד במשך רוב ימות השנה, ציין השופט ויתקון באחת הפרשות כי –

"כל תכליתה היא להבטיח שלא יינתן פטור ממס אלא לדירה, שהיא באמת ובתמים מעונו ומשכנו של המוכר. לא זו בלבד שהדירה צריכה להיות דירתו של יחיד (להבדיל מגופים אחרים), אלא המחוקק רצה גם לשלול את הפטור מדירה ארעית, כגון מעון קיץ וכיוצא בכך, שאין אדם נזקק לו אלא לזמן מוגבל ולמטרה מיוחדת" (ע"א 262/65 מנהל מס שבח מקרקעין, תל אביב נ' תמיר, פ"ד כ(1) 659, 698 (1966) (ההדגשות הוספו – י.ע.).

יסוד המגורים במשך רוב ימות השנה נועד אפוא להגביל את הפטור למכירת דירת מגורי הקבע של הנישום, ודבריו האמורים של השופט ויתקון כאילו נאמרו למקרה שלפנינו (על כך שההגדרה כיוונה לדירת הקבע של המוכר, ראו גם דברי ההסבר להצעת חוק מס שבח מקרקעין (תיקון מס' 8), התש"ם-1980, ה"ח 1441, 140 (להלן: דברי ההסבר לתיקון מס' 8) אליהם אשוב להלן; יצחק הדרי "הגדרת 'דירת יחיד' בחוק מס שבח הפרקליט ל 428, 441 (תשל"ו) (להלן: הדרי – דירת יחיד)).

22. ברם, יישומה של הגדרת "דירת יחיד" עורר קשיים ניכרים אשר התגלגלו לפתחם של בתי המשפט, קשיים הנוצצים הן במישור העובדתי הן במישור המשפטי. בחינת תקופת המגורים בסמוך למועד המכירה כדי להסיק אם מדובר ב"מגורי קבע",

אף עודדה קיומן של תופעות בלתי רצויות, כגון מַעֲבַר של המוכרים להתגורר בדירה תקופת מה לפני המכירה, או מגורים "פיקטיביים" בדירה עובר למכירתה באמצעות הפעלת מוני החשמל והמים כדי ליצור את הרושם כביכול שימשה הדירה בפועל למגורים (על הבעייתיות בהגדרת "דירת יחיד" והקשיים שעוררה, ראו: יצחק הדרי "המעבר מדירת יחיד לדירת מגורים בחוק מס שבח – מדיניות המחוקק, הגדרת דירת מגורים ותכנון המס" עיוני משפט ח 128, 131-133 (תשמ"א-תשמ"ב) (להלן: הדרי – מדירת יחיד לדירת מגורים); עוד ראו יצחק הדרי "ההקלות במס שבח במכירת דירת מגורים: קשיים בהפעלת החוק הקיים והדין הרצוי" הפרקליט לא 133 (תשל"ז-תשל"ח)).

ההגדרה בחוק הביאה לתוצאות קשות ובלתי רצויות, והקריאות לתיקון ההגדרה הלכו וגברו. כך, למשל, בע"א 388/78 קנת נ' מנהל מס שבח מקרקעין, רחובות, פ"ד לד(1) 188 (1979) נדון מקרה בו אשה בשנות ה-70 לחייה חלתה, ובהיותה לבד בדירתה נפלה ונפגעה. בהעדר קרובים או מכרים שיטפלו בה, עברה האשה להתגורר בבית בתה כדי שזו תטפל בה ותשגיח עליה. דירתה של האם נותרה כפי שהיא, הרהיטים הושארו במקומם והדירה לא הושכרה לאיש. כעבור כשלוש שנים מכרה האם את דירתה. ועדת הערר קבעה כי האם לא עמדה בנטל להצביע על זיקה לדירתה המתבטאת בכוונה לשוב ולהתגורר בה לכשתחלים, וכי לא היתה אינדיקציה כי המעבר לדירת הבת הוא זמני בלבד. ערעורה של האם לבית המשפט העליון נדחה, והשופט ח' כהן, אשר צירף דעתו לתוצאה, הוסיף את הדברים הבאים:

"אודה על האמת, שהגעתי למסקנה הנ"ל באי רצון רב. הוראות החוק בענין 'דירת יחיד' גורמות לא פעם תוצאה בלתי צודקת ועל הקשיים ביישומן הצביע ד"ר הדרי במאמרו... המופקדים על ביצוע החוק נוכחו אף הם לדעת, שמן הראוי לא לבצעו ככתבו ולכן הורו על שורה של הקלות לפנים משורת הדין... העובדה שהיה הכרח להיזקק לדרך בלתי תקינה זו של 'תיקון' החוק על-ידי רשות מנהלית, מצביעה על ליקוי יסודי בהוראות החוק, ומן הראוי שהמחוקק יתפנה לתיקון המעוות בהקדם" (שם, בעמ' 191).

23. המחוקק נעתר בסופו של דבר לקריאות לשינוי ההגדרה, ובשנת 1980 בא לעולם תיקון מס' 8 לחוק, בגדרו הוחלף המושג "דירת יחיד" במונח "דירת מגורים" על פי הנוסח דהיום. כאמור, בבסיס הפטור המקורי עמד הצורך לפטור את דירת מגורי הקבע של המשפחה מתשלום מס בעת מכירתה, ותכלית זו לא נעלמה מעיני המחוקק

בבואו לתקן את החוק. כך, למשל, בפתח דברי ההסבר לתיקון מס' 8 נאמרו הדברים הבאים (ההדגשות הוספו – י.ע.):

“הגדרה זו [דירת יחיד – י.ע.] גרמה קשיים רבים בעיקר בשל הדרישה להוכיח מגורים בדירה לפני מכירתה, אף כי כוונת המחוקק היתה לפטור את דירת מגורי הקבע של המשפחה גם אם מסיבה זו או אחרת לא גרו בה בסמוך למכירתה. הסתבר שהחיים מגוונים הרבה יותר ממה שצפתה ההגדרה האמורה, וכדי לא לגרום עוול במקרים שבהם היה ברור לאנשי הביצוע כי היתה כוונה לפטור, הוצאו הוראות למתן פטורים לפנים משורת הדין; אולם לא רצוי לקיים הסדר שאין לו ביטוי בחוק” (שם, בעמ' 140).

ובדומה, בסיומם של דברי ההסבר לפרק חמישי המוצע:

“הגישה החדשה המוצעת מבוססת על העקרון שדירת המגורים של המשפחה המשמשת למגורי הקבע שלה, היא נכס פרטי לשימוש האישי של בעליה ולא נכס השקעה, ומשום כך אין להטיל מס במכירתה” (שם, בעמ' 143).

אף מאמרי הביקורת אשר קראו לתיקון החוק הדגישו את הצורך להתאים את ההגדרה לתכלית זו (ראו, למשל: הדרי – דירת יחיד, בעמ' 140, 143).

24. אלא שבעיצומו של הליך החקיקה המזורז של תיקון מס' 8, נערכו על ידי ועדת הכספים של הכנסת שינויים בעלי משמעות בנוסח החוק, בכללם השמטה מוחלטת של דרישת המגורים בפועל בדירה (לדיון אודות הליכי החקיקה ראו הדרי – מדירת יחיד לדירת מגורים, בעמ' 133-138). כיוון שהשינויים בוצעו בהליך חקיקה מזורז, אין בנמצא דברי הסבר לנוסח הסופי, ונגזר עלינו להסתפק, עד כמה שניתן, באמצעי עזר אחרים, כגון דברי ההסבר לתיקון מס' 8 המוצע ודברי הכנסת (הדרי – מיסוי מקרקעין, בעמ' 423-424).

25. פרשנותו של המונח “דירת מגורים” בעקבות תיקון מס' 8 הונחה כצפוי חיש מהר על שולחנו של בית המשפט. בע”א 176/84 ברקסון נ’ מנהל מס שבח, פ”ד מ(2) 589 (1986) (להלן: עניין ברקסון) התייחס הנשיא שמגר לשינויים שחלו בנוסחו של תיקון מס' 8 בין שלב הצעת החוק לבין שלב קבלת החוק, ובצטט את דברי השופט זוסמן בעניין דונברג אשר הובאו לעיל, הבהיר כי אין להסתפק ביישום פורמליסטי של לשון החוק, אלא יש לפרשו כ”יצירה תכליתית”. הנשיא שמגר הפנה לקשיים שעוררה

הגדרת "דירת יחיד" בשעתו, ובפרט הצורך להוכיח מגורים בדירה והפיקציות המרובות שנוצרו בעקבות כך. בהמשך דבריו, התבסס הנשיא שמגר על דברי ההסבר לתיקון מס' 8, ובהפנותו לדברי הכנסת הבהיר כי –

"הצעת החוק עברה טרנספורמאציה לשונית בוועדת הכספים, עד שקיבלה את צורתה הסופית בחוק מס שבח מקרקעין (תיקון מס' 8) הנ"ל, כפי שהוצגה על-ידי יושב-ראש ועדת הכספים לפני הכנסת לקריאה השנייה והשלישית.

אולם טרנספורמאציה לשונית זו לא שינתה את מטרת החוק, והיא נשארה כפי שהייתה (ד"כ 89 (תש"ם) 3630)" (שם, בעמ' 594) (ההדגשה הוספה – י.ע.).

הנה כי כן, חרף הפער בין נוסחו של תיקון מס' 8 בשלב הצעת החוק לבין נוסחו הסופי, הבהיר הנשיא שמגר כי התכלית אשר ניצבה בבסיס הפטור בעינה עומדת. מכאן, שבבואנו לתהות על קנקנה של "דירת המגורים", אל לנו להתעלם מהתכלית החקיקתית הניצבת בבסיס הפטור וממטרתו של תיקון מס' 8, שנועד להתמודד עם הקשיים שעוררה לשון החוק במתכונתה המקורית (על מטרה זו ראו גם דברי יו"ר ועדת הכספים בהציגו את הצעת החוק כפי ששונתה על ידי ועדת הכספים בפני הכנסת לקריאה שנייה ושלישית, המובאים אצל הדרי – מדירת יחיד לדירת מגורים, בעמ' 140 בטקסט הצמוד להערה 74; לביקורת על הסתמכותו של הנשיא שמגר בעניין ברקסון על הצעת תיקון מס' 8 המקורית, ראו הדרי – מיסוי מקרקעין, בעמ' 424; וראו והשוו גם להדרי – מדירת יחיד לדירת מגורים בעמ' 140, הסבור כי "הכוונה היחידה שניתן לייחס לחוק היא לתת פטור רחב במכירת דירת מגורים כהגדרתה בחוק ולפי התנאים המיוחדים שקבועים בו").

קיצורו של דבר, שהמחוקק לא נתכוון להתנער מהתכלית העקרונית הניצבת בבסיס הפטור, וההגדרה הנוכחית נועדה לתיקון העיוותים והפיקציות אשר נוצרו בעטייה של הגדרת "דירת יחיד" בנוסח החוק המקורי.

26. להשלמת תמונת החקיקה, אזכיר את תיקון מס' 34 לחוק משנת 1997, בגדרו נוספה לחוק הגדרת "דירת מגורים מזכה" הקבועה כיום בסעיף 49(א) לחוק ואשר זו לשונה:

"דירת מגורים מזכה" – דירת מגורים ששימשה בעיקרה למגורים לפחות באחת משתי התקופות שלהלן:

- (1) ארבע חמישיות מהתקופה שבשלה מחושב השבח;
 (2) ארבע השנים שקדמו למכירתה;

לענין הגדרה זו, יראו תקופה שבה לא נעשה בדירה שימוש כלשהו, או תקופה שבה שימשה הדירה לפעולות חינוך, לרבות פעוטון, או דת כפי שקבע שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, כתקופה שבה שימשה הדירה למגורים; לענין התקופה הקבועה בפסקה (1) – לא תובא בחשבון תקופה שקדמה ליום הקובע, ולענין התקופה הקבועה בפסקה (2) – לא תובא בחשבון תקופה כאמור, אם ביקש זאת המוכר.

כזכור, במסגרת תיקון מס' 8 בוטלה דרישת המגורים בפועל, וכתוצאה מכך דירות רבות אשר שימשו למטרות מסחריות ואחרות שאינן מגורים (כגון משרד או מחסן) נהנו מהפטור, ובלבד שיכלו לשמש למגורים "לפי טיבן" (בהתאם להגדרת "דירת מגורים" בסעיף 1 לחוק). מכאן נולד הצורך להתאים את תנאי הפטור ולמנוע את תחולתו על דירות בהן נעשה שימוש שאינו למגורים (ראו דברי ההסבר להצעת חוק מס שבח מקרקעין (תיקון מס' 36) (פטור במכירת מגורים מזכה), התשנ"ז-1996, ה"ח 2567, 89, 90; נמדד – מיסוי מקרקעין, בעמ' 32; הדרי – מיסוי מקרקעין, בעמ' 426). ודוק: הגדרה זו לא החליפה את הגדרת "דירת מגורים" שבסעיף 1 לחוק, אלא נוספה עליה. דהיינו, על מנת ליהנות מהפטור, עדיין שומא על הדירה לעמוד בתנאים המנויים בהגדרת "דירת מגורים", אלא שבנוסף עליה לעמוד גם בתנאים החלופיים המוזכרים לעיל. אל שאלת נפקותה של הגדרה זו לענייננו נשוב בהמשך הדברים.

27. ובחזרה לענייננו. חיזוק לכך שהמחוקק לא ביקש לזנוח לחלוטין את הזיקה שבין מתן הפטור לבין דירה המשמשת למגורי קבע, ניתן למצוא בלשון החוק גופא. וכך קובע סעיף 49 לחוק, הוא הסעיף הנועל את פרק חמישי 1 לחוק העוסק במתן פטור במכירת דירת מגורים מזכה:

כללים למגורי קבע
 49. שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת,
 רשאי לקבוע כללים בדבר מהותם של מגורי קבע לעניין
 פרק זה.

לכאורה, משעה שהשמיט המחוקק את דרישת המגורים בפועל בתיקון מס' 8, מה מצא לנכון לכלול, בגדרו של אותו תיקון ממש, הוראה זו? הסעיף אף מתייחס לקביעת כללים בדבר מהותם של מגורי קבע לעניין הפרק כולו, ולא לעניין סעיף זה או

אחר (כך שאינו מכוון לסעיף 149 בלבד, שהוא הסעיף היחיד בפרק המבחין בין דירה ששימשה למגורי קבע לבין דירה שלא שימשה למגורי קבע).

אין זאת אלא שיש לקרוא סעיף זה בצוותא חדא עם דברי ההסבר אשר ציטטנו לעיל, המופיעים בתום הפרק שהוצע בתיקון מס' 8 המקורי:

“הגישה החדשה המוצעת מבוססת על העקרון שדירת המגורים של המשפחה המשמשת למגורי הקבע שלה, היא נכס פרטי לשימוש האישי של בעליה ולא נכס השקעה, ומשום כך אין להטיל מס במכירתה” (שס, בעמ' 143).

כאמור, בשלב החקיקה הסופי ויתר המחוקק על דרישת המגורים בפועל, אולם בהותירו על כנו את סעיף 49 הנ"ל, הבהיר המחוקק כי הפטור במכירת דירת מגורים לא ניתק עצמו מתכליתו המקורית.

28. על רקע דברים אלה, ניתן להבין מדוע מבחן “המתקנים הפיזיים” כשלעצמו אינו ממצה. שכן אף אם יש בדירה “מתקנים המצויים בדרך כלל בדירות מגורים והחיונים לשם שימוש רגיל וסביר של הדיירים” (כלשונו של השופט ד' לויין בעניין כורש) יש לבחון אם יכולה הדירה לשמש למגורי קבע אם לאו בהיבטים אחרים, זולת המתקנים הפיזיים.

ואכן, בע"א 2170/03 שכנר נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד נט(2) 250 (2004) הבהיר הנשיא ברק כי המבחן האובייקטיבי אינו מבחן צר הבוחר קיומם או העדרם של מתקנים פיזיים בלבד, אלא כולל הוא רכיבים נוספים. בפסק הדין נדון נכס בן כמאה שנה אשר שימש בעבר הרחוק כדירת מגורים, אך בשנים האחרונות שימש כגן ילדים ולא היו בו אמבטיה ומקלחת. וכך אמר הנשיא ברק לגבי המבחן האובייקטיבי:

“בבחינת המבחן האובייקטיבי בדבר פוטנציאל ממשי להשתמש בדירה למגורים, יש לבדוק כל מקרה לגופו על פי כלל נסיבותיו. כל נכס ונסיבותיו הוא. הנסיבות הרלבנטיות מגוונות ורבות. ובכללן, אופי הנכס ומתקניו הפנימיים, תוכניות הבינוי של הנכס והסביבה של הנכס הרלבנטי. גם מועד הבנייה של הנכס הוא נסיבה שצריכה להילקח בחשבון בין יתר הנסיבות ואין לצפות כי יש להחיל אותם סטנדרטים על נכס שנבנה לפני מאה שנה כמו נכס שנבנה זה עתה. גם השימוש שנעשה בפועל בנכס יכול ללמד במידה מסוימת על טיבו. כל אלה יכולים להיות נסיבות רלבנטיות שיש בהן כדי ללמד על

טיבו של הנכס כבעל פוטנציאל לשמש למגורים" (שם),
סעיף 9 לפסק הדין) (הדגשות הוספו – י.ע.).

באותו מקרה, יישום הפרמטרים האמורים הוליך את הנשיא ברק למסקנה כי יש להכיר בנכס בתור "דירת מגורים", וכך סיים הוא את פסק דינו:

"הנה כי כן, מסקנתי היא שיש לראות בנכס המערערות
בנסיבות המקרה דנן 'דירת מגורים'. שכן, הוא 'מיועד
למגורים לפי טיבו', משקיים בו פוטנציאל ממשי לשמש
למגורים על פי המבחן האובייקטיבי. לפיכך, על מכירת
נכס זה במסגרת ההפקעה חל פטור ממס שבח על פי
הוראות פרק חמישי 1 לחוק, כנוסחן ביום 10.11.96.
מסקנה זו מתיישבת, לטעמי, עם תכליתו של הפטור על פי
פרק חמישי 1 לפטור ממס שבח את 'דירת המגורים'
מטעמים סוציאליים וחברתיים" (שם, סעיף 11 לפסק
הדין) (הדגשות הוספו – י.ע.).

הנה כי כן, הנשיא ברק הבהיר כי המבחן האובייקטיבי אינו מבחן של אביזרים
גרידא, אלא כרך את התוצאה עם תכליתו של הפטור, אשר ניתן כזכור "מטעמים
סוציאליים וחברתיים" (לביקורת על המבחן האובייקטיבי, והצעה להחיל תחתיו מבחן
"פונקציונאלי משולב" אשר שם את הדגש על שיקולים אדריכליים-תכנוניים, ולצד
שיקולי-עזר כגון ייעוד הדירה בתב"ע, סוג ההיתר שניתן לבניית המבנה, אופי הנכסים
שבסביבה ועוד, ראו נמדד – מיסוי מקרקעין בעמ' 145-148; וראו גם אצל סרוטי, בעמ'
76-73, הקובעת בהתבסס על עניין שכנר כי הפרשנות הנוקשה של המבחן האובייקטיבי
נדחתה, ותחתה יש לנקוט "גמישות רבה").

29. חשיבות הדברים לענייננו ברורה. אין להסתפק בבחינה פיזית גרידא של
המתקנים הנמצאים בדירה, אלא יש לשקלל פרמטרים נוספים, כל מקרה על פי
נסיבותיו, ולהבטיח שמתן הפטור יעלה בקנה אחד עם תכליתו.

ודוק: בעניין שכנר, החלת המבחן האובייקטיבי במתכונתו הרחבה הוליכה
למסקנה כי דירה אשר לא הכילה את המתקנים הפיזיים הדרושים- מהווה דירת מגורים.
אך איני רואה מניעה להסיק כי ייתכנו מצבים בהם יישום המבחן יוביל לתוצאה לפיה
דירה המכילה את המתקנים הפיזיים הדרושים לא תהווה דירת מגורים. ענייננו נופל
לסוג זה של מקרים, כפי שיפורט להלן.

30. כפי שציינ הנשיא ברק בעניין שכנר, ובדומה לדברי הנשיא שמגר בעניין פרידמן, המבחן האובייקטיבי הוא מבחן פוטנציאלי, דהיינו יש לבחון האם יש "פוטנציאל ממשי להשתמש בדירה למגורים". לצד זאת, כפי שנוכחנו לדעת, תכליתו של הפטור ממס שבח בגין מכירת דירת מגורים היא סוציאלית, והוא בא לעולם מתוך הסתכלות על "דירת המגורים של המשפחה המשמשת למגורי הקבע שלה" (דברי ההסבר לתיקון מס' 8, בעמ' 143). שילובם של מבחן המגורים הפוטנציאלי מחד גיסא, והתכלית הניצבת בבסיס הפטור מאידך גיסא, מוליך אותי למסקנה כי על מנת לקבוע כי דירה מהווה "דירת מגורים", יש לבחון האם לפי טיבה יש בה פוטנציאל למגורי קבע.

הזיקה בין "דירת מגורים" ל"מגורי קבע" מעוגנת היטב גם בהגיונם של דברים, ויפים לעניין זה דברי השופטת חיות בעניין מעוז דניאל:

"דירת נופש מיועדת כידוע למטרות הבראה, מנוחה ומרגוע והיא משמשת לבילוי של חופשה וקיט לפרק זמן קצוב. לעומת זאת דירת מגורים היא דירה בה מנהל אדם את שגרת חייו ובה הוא מתגורר דרך קבע במשך רוב ימות השנה" (שס, סעיף 18 לפסק הדין).

התפישה המקובלת כורכת אפוא "דירת מגורים" עם מגורי קבע, ו"דירת נופש" עם מגורי ארעי, כך שדירה אשר לא ניתן להתגורר בה דרך קבע, אין לראותה כ"דירת מגורים".

31. ומהתם להכא. כפי שתואר בפתח הדברים, דירת הנופש של חכים נתונה למגבלות שונות. חכים הצהירו בחוזה הרכישה כי ידוע להם שעל פי תכניות בנין עיר שבתוקף, ייעוד הקרקע הינו למלונאות, תיירות, קייט ונופש. חכים התחייבו להשתמש ביחידה על פי הייעוד והצהירו כי יהיו מנועים לטעון כל טענה בעניין ייעוד הפרוייקט והשימוש בו בהתאם לייעוד. חכים אף התחייבו לקבל על עצמם את קביעותיו של פסק הדין בעניין אי התכלת, בו נקבע כזכור כי על דירת הנופש לעמוד להשכרה לרשות הציבור הרחב למשך מרבית ימות השנה. מפאת חשיבות הדברים, נשוב ונביאם ככתבם וכלשונם מתוך פסק הדין, במילותיה של השופטת פרוקצ'יה (ההדגשות הוספו – י.ע.):

"העולה מכל אלה הוא כי 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 המתאר והתכניות המפורטות השונות המתיישבות ומשתלבות עימה. שימוש בדירות לצורכי מגורים רגילים אינו עולה בקנה אחד עם הגדרת האזור לצרכי תיירות ונופש ועם הגדרתן של הדירות כ'דירות נופש' (שם, סעיף 79 לפסק הדין).

הדברים מדברים בעד עצמם, והרלוונטיות שלהם לענייננו ברורה. כפי שציין הנשיא ברק בעניין שכנר, בעת הפעלת המבחן האובייקטיבי לעניין הפטור ממס שבת, גם תכניות הבינוי של הנכס הן פרמטר העשוי להיות רלוונטי בבואנו לקבוע אם מדובר בדירה שיש בה פוטנציאל ממשי למגורים (וראו גם דברי הנשיא שמגר בע"א 237/87 גולן נ' מנהל מס שבח מקרקעי המרכז, פ"ד מד(3) 348, 352, כי בדיקת ייעוד הדירה על-פי תכנית המתאר מתיישבת עם המבחן האובייקטיבי, הגם שהיא מהווה נקודת מוצא בלבד. התחשבות בייעוד המקרקעין בתב"ע ובסוג היתר הבניה כשיקולי עזר זכתה כאמור גם לתמיכת מלומדים (וראו אצל הדרי – מדידת יחיד לדירת מגורים בעמ' 150, אשר מקרקעין בעמ' 145-148; וראו אצל הדרי – מדידת יחיד לדירת מגורים בעמ' 150, אשר בנתחו את משמעות ייעוד הדירה "לפי טיבה" לאור תיקון מס' 8, ציין כי המבחן האובייקטיבי העיקרי הוא "יעוד הדירה לפי רשיון הבניה על-פי תכנית בנין ערים").

המסקנה המתבקשת היא כי משעה שדירת הנופש, מעצם טיבה, שוללת מגורים רגילים דרך קבע, אין לומר כי מדובר ב"דירת מגורים" לצורך פטור ממס שבת, באשר המבחן הפוטנציאלי למגורי קבע אינו מתקיים. העובדה ששלילת מגורי הקבע נעשתה על בסיס שיקולים תכנוניים ואחרים, ואינה נובעת מהמאפיינים הפיזיים של מתקני הדירה, אינה מפחיתה מתוקפה של מסקנה זו.

בכך ניתן מענה לחלק מהטענות שהעלו הצדדים בערעורים שלפנינו. כך, למשל, נטען כי כשם שדירה המושכרת לסטודנטים המתחלפים תדיר אינה מאבדת עקב כך את אופייה כ"דירת מגורים", הוא הדין לגבי דירת נופש. אלא שהשוואה זו מתעלמת מהעובדה שדירה המושכרת לסטודנטים יכולה לשמש עבור בעליה דירת מגורים קבועה, ובכך עונה היא המבחן על המבחן הפוטנציאלי. דירת הנופש מושא דיוננו, לעומת זאת, אינה מאפשרת זאת לבעליה. נזכיר כי מכוח החוזה ופסק הדין בעניין אי התכלת, המבוסס על התכנית החלה על השטח, חכים חייבים להעמיד את דירת הנופש שלהם לרשות מאגר הדירות להשכרה, בניגוד לבעלים של דירת מגורים רגילה, הזכאי

לעשות בדירה בהתאם לרצונו. לכן, אף אין נפקא מינה אם הדירה תושכר על ידי חכים לצדדים שלישיים לתקופה ארוכה.

32. נסיים בנקודה בה התחלנו, לגבי תכליתו הסוציאלית של הפטור. קשה להלום כי פטור, אשר נועד בכיסו 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.

סיכומו של דבר, שהמבחן האובייקטיבי לאורו יוכרע האם מדובר בדירת מגורים "המיועדת למגורים לפי טיבה", הוא מבחן הפוטנציאל למגורי קבע. במקרה דנן, לנוכח המגבלות החלות על דירת הנופש של חכים, אין היא עומדת במבחן זה, באשר בעליה יכולים להתגורר בה רק במשך מיעוט ימות השנה. דירת הנופש המדוברת אינה מהווה אפוא "דירת מגורים", ומשכך אין היא מזכה את בעליה בפטור ממס שבח בעת מכירתה.

הערות וטענות נוספות

33. שימוש בפועל למגורים – הגדרת "דירת מגורים" בסעיף 1 לחוק כוללת גם דירה ה"משמשת למגורים", הנבחנת על פי השימוש שנעשה בדירה בפועל. מבחן זה אמנם אינו דורש מגורי קבע, אך נדרש שימוש למגורים לתקופה ממשית, ואין להסתפק בשימוש ארעי לתקופה קצרה (נמדד – מיסוי מקרקעין, בעמ' 156-157; סרוסי, בעמ' 72). במקרה דנן, חכים עצמו העיד בחקירתו הנגדית כי "מדי פעם התגוררתי בה כחודש עד חודש וחצי בשנה וחזרתי לצרפת". משכך, וברוח הדברים שאמרנו לעיל במסגרת הדיון לעניין מס רכישה, שימוש בדירה למשך פרקי הזמן האמורים אינו עולה כדי "שימוש למגורים", ואין בו כדי להפוך את דירת הנופש של חכים ל"דירת מגורים" לפי החוק.

34. "דירת מגורים מזכה" – חכים הפנו להגדרת "דירת מגורים מזכה" בסעיף 49(א) לחוק. כזכור, הגדרה זו נוספה לחוק במסגרת תיקון מס' 34, במטרה להתמודד עם דירות אשר קיבלו פטור ממס שבח בהיותן "מיועדות למגורים לפי טיבן", אף שבפועל שימשו למטרות שונות ממגורים (כגון משרד וכיו"ב). בא המחוקק וקבע כי "דירת מגורים" תזכה בפטור בתנאי ששימשה "בעיקרה למגורים" על פי שתי חלופות: (1) במשך 80% מהתקופה שבשלה מחושב השבח; (2) במשך ארבע השנים שקדמו

למכירתה. עוד נקבע, בסיפא להגדרה, כי "לענין הגדרה זו, יראו תקופה שבה לא נעשה בדירה שימוש כלשהו... כתקופה שבה שימשה הדירה למגורים".

חכים משליכים יהבם על הסיפא להגדרה, ולטענתם, בהתחשב בכך שהדירה לא שימשה לשום מטרה זולת מגוריהם, ולמעשה עמדה ריקה מרבית הזמן, הרי שהם עומדים בשתי החלופות המנויות בהגדרה דלעיל. נזכיר כי דעת המיעוט בוועדת הערר ביססה גם היא עמדתה על סעיף זה.

35. דין הטענה להידחות. הזכרנו לעיל כי הגדרת "דירת מגורים מזכה" לא החליפה את הגדרת "דירת מגורים", אלא נוספה עליה. במילים אחרות, על מנת להיחשב "דירת מגורים מזכה", על הדירה לענות תחילה על הקריטריונים הנדרשים עבור "דירת מגורים", ולא תיתכן "דירת מגורים מזכה" אשר אינה מהווה "דירת מגורים". אי לכך, משהגענו למסקנה כי דירת הנופש של חכים אינה חוסה תחת הגדרתה של "דירת מגורים", אין נפקא מינה לעובדה שזו עמדה ריקה במרבית התקופה, ככל הנראה מאחר שלא נמצא לה שוכר (באשר בכל מקרה, חכים חייבים היו להעמיד את הדירה לרשות מאגר הדירות משך מרבית ימות השנה).

36. השאלה אם יש לראות דירת נופש ככזו אשר "שימשה בעיקרה למגורים" לצורך היותה "דירת מגורים מזכה", זכתה להתייחסות בספרות. וכך השיב על שאלה זו פרופ' הדרי:

"לדעתנו, התשובה לכך חיובית, מן הטעם שיש לראות בדירה העומדת לרשות בעליה בכל ימות השנה, אפילו עושה בה הבעלים שימוש לנופש עצמי, חלק ממכלול שירותי המגורים שדירה מעניקה לבעליה, ועל כן השימוש בה ייחשב לשימוש למגורים" (הדרי – מיסוי מקרקעין, בעמ' 484) (ההדגשה הוספה – י.ע.).

אלא שבמקרה דנן לא עמדה דירת הנופש לרשות חכים בכל ימות השנה, ואף לא ברוב ימות השנה, כך שגם לשיטתו של פרופ' הדרי, אין לראותה ככזו אשר "שימשה בעיקרה למגורים" (וראו והשוו לטרוסי, בעמ' 91-92). אציין כי דבריו הנ"ל של פרופ' הדרי ולפיהם על הדירה לעמוד לרשות בעליה בכל ימות השנה, מתיישבים היטב עם מבחן הפוטנציאל למגורי קבע בו דנו לעיל.

37. חכים טענו כי כשרכשו את הדירה הם סברו שהמגבלות אשר עתידות היו לחול על הדירה היו במישור התכנוני, ולא המיסוי. כן טענו הם כי בין מועד פרסום פסק

הדין בעניין אי התכלת ועד למועד בו עיריית הרצליה פרסמה הנחיות מתאימות בדבר צירוף הדירות למאגר, חלפו למעלה מארבע שנים, וכי הם מכרו את דירתם ארבעה חודשים לפני פרסום הנחיות אלו. כמו כן, הנחיות הביצוע של רשות המסים הקובעות חבות במס לגבי דירות נופש (הנחיות ביצוע 5/2010) פורסמו, לטענת חכים, רק כשנה לאחר שדירתם כבר נמכרה, ועל כן אין ליישמן כלפיהם באופן רטרואקטיבי.

דין הטענה להידחות. ראשית, חכים קיבלו על עצמם במפורש את קביעותיו של פסק הדין בעניין אי התכלת, וטענתם כי סברו כי מדובר במגבלות תכנוניות בלבד, אין בה כדי לפטור אותם מההשלכות המיסוייות הנובעות מכך.

שנית, גם בהנחה כי עיריית הרצליה התעכבה בפרסום הנחיות באשר לצירוף הדירות למאגר, הרי שאין בכך כדי להעלות או להוריד לעניין עצם תוקפן של המגבלות החלות על הדירה, ולא היה בכך כדי לאפשר מעקף של מגבלות אלו או כדי להתיר מגורי קבע בדירה. ממילא, אין בכך כדי להשליך על אופן סיווג הדירה ככזו אשר אינה מהווה "דירת מגורים".

38. לבסוף, ולא אחרון בחשיבותו. בטופס המש"ח אשר חכים מילאו בסמוך לרכישת הדירה, תחת הסעיף "תיאור כללי של המקרקעין שנמכרו", עמדו לרשותם של חכים מספר רובריקות, ביניהן: "דירת מגורים"; "חנות"; "משרד"; "דירת נופש". חכים סימנו X ליד "דירת נופש", ובשומתם העצמית לעניין מס רכישה חישבו את שיעור המס המלא, ללא ההקלה הניתנת עבור רכישת "דירת מגורים". עולה מהאמור, כי בזמן אמת, חכים לא ראו בדירה "דירת מגורים", והסכימו לשלם את מלוא מס הרכישה. קשה לקבל אפוא את טענתם ולפיה סיווג דירתם כ"דירת נופש" ולא כ"דירת מגורים" לעניין מס שבח מהווה החלה רטרואקטיבית באופן המקפח את זכותם, או את טענתם בסיכומי התשובה כי הטופס מולא בהיסח הדעת על ידי בא כוחם.

לסיכום, דירת הנופש של חכים אינה מהווה "דירת מגורים" המזכה בפטור מתשלום מס שבח בעת מכירתה, מאחר שאינה עונה על המבחן האובייקטיבי של פוטנציאל למגורי קבע. אשר על כן, דין ערעורם להידחות.

סיכום וסוף דבר

39. פתחנו הילוכנו בקווים לדמותה של "דירת הנופש", כפי שהותוו בפסיקה ובחווה הרכישה עליו חתמו חכים. מצאנו כי תכליות ציבוריות, הנובעות, בין היתר,

מייעודן הציבורי של הקרקעות הסמוכות לחוף הים ומהאינטרס הציבורי בשימורן לרווחת הציבור הרחב, הן שעומדות בבסיס ההגבלה המונעת מבעליהן של דירות הנופש להשתמש בהן למגורי קבע. לאורן של תכליות אלה, נקבע בפסיקה כי השימוש בדירות לצורכי מגורים רגילים אינו עולה בקנה אחד עם הגדרתן של הדירות כ"דירות נופש".

ציינו כי חוזה הרכישה עליו חתמו חכים התייחס במפורש למגבלות אלו, ואף כלל הפניה מפורשת לפסיקה הרלוונטית, וכי הרוכשים קיבלו על עצמם מגבלות אלה. אין חולק אפוא כי חכים רשאים היו להתגורר בדירות הנופש למשך מיעוט ימות השנה, ואילו במרבית ימות השנה היו מחוייבים להעמיד הדירה לרשות הציבור להשכרה.

40. המשכנו ופנינו להגדרתה של "דירת מגורים" לעניין מס שבח, המחילה מבחן אובייקטיבי (זאת בשונה מההגדרה הקבועה לעניין מס רכישה, הכוללת רכיב סובייקטיבי). כן ציינו את מבחן "המתקנים הפיזיים" אשר יושם בפסיקה לעניין הגדרתה האובייקטיבית של "דירת מגורים", לרבות בהקשר של דירות נופש.

משם התחקינו אחר התכלית הסוציאלית הניצבת בבסיס הפטור ההיסטורי, ועל כך שדרישת "המגורים בפועל" אמנם הושמטה על ידי המחוקק בתיקון מס' 8 לחוק, אך שלא מתוך התנערות מתכליתו המקורית של הפטור, אשר שם לנגד עיניו את ההגנה על אלו המבקשים למכור את דירת מגורי קבע שלהם.

המשכנו לדון במהותו של המבחן האובייקטיבי ומצאנו כי מבחן "המתקנים הפיזיים" בו נעשה שימוש בעבר אינו מבחן ממצה בהיותו מנותק מתכלית הפטור, וכי על פי תכלית הפטור ייתכנו מקרים בהם תסווג דירה כ"דירת מגורים" אף שאין היא מכילה את כל המתקנים הפיזיים הדרושים (כבעניין שכנר), ולהיפך. ברוח דבריו של הנשיא ברק בעניין שכנר, לצורך המבחן האובייקטיבי ניתן לקחת בחשבון שיקולים נוספים, בכללם ייעוד הדירה בתב"ע, היתר הבניה ועוד. הוספנו כי על פי המבחן האובייקטיבי, יש לבחון קיומו של פוטנציאל למגורי קבע, כמבחן המשתלב עם לשון החוק, תכליתו והגיונם של דברים.

41. על רקע המגבלות התכנוניות החלות על דירת הנופש מושא הערעור, מצאנו כי זו אינה עונה על המבחן האובייקטיבי, שכן חכים אינם יכולים להתגורר בה דרך קבע. לכך יש להוסיף כי חכים עצמם הצהירו בעת רכישת הדירה כי יש לראותה כדירת נופש ולא כדירת מגורים.

אשר על כן, מצאנו כי דין ערעורם של חכים להידחות.

המערערים ישאו בשכר טרחת המשיב בסך 30,000 ₪.

ש ו פ ט

השופט צ' זילברטל:

אני מסכים.

ש ו פ ט

השופט א' רובינשטיין:

א. הצדדים בתיק זה חלוקים ביניהם בשאלה, האם דירת נופש שמכרו המערערים ביום 23.9.09 היא "דירת מגורים מזכה", כהגדרתה בסעיף 49(א) בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 (להלן החוק או חוק מיסוי מקרקעין), המזכה אותם בפטור ממס שבח לפי חוק זה. חברי השופט עמית השיב שלא בחיוב לשאלה זו. לאחר העיון, מצרף אני, לא בלי התלבטות, קולי לתוצאה אליה הגיע חברי, אולם הנמקתי שונה במקצת.

ב. סעיף 49(א) לחוק מיסוי מקרקעין קובע, כי דירת מגורים מזכה היא "דירת מגורים ששימשה בעיקרה למגורים לפחות באחת משתי התקופות שלהלן...". דירת מגורים מוגדרת בסעיף 1 לחוק כ"דירה או חלק מדירה, שבנייתה נסתיימה והיא בבעלותו או בחכירתו של יחיד, ומשמשת למגורים או מיועדת למגורים לפי טיבה, למעט דירה המהווה מלאי עסקי לענין מס הכנסה". שמע מיניה, כי על הטוען לפטור ממס שבח לפי סעיף 49ב לחוק להראות כי מדובר בדירת מגורים, לפי איזו מן החלופות שבסעיף 1 לחוק, וכן להראות כי זו "שימשה בעיקרה למגורים", לפי ההגדרה שבסעיף 49(א) לחוק.

ג. בע"א 668/82 כורש נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד לט(2) 385 נאמר – מפי השופט ד' לויין – ש"הדיבור 'לפי טיבה' מלמד, כי יש לבדוק את הדירה, כמות שהיא, לצורך מבחן זה, ולראות, אם היא מיועדת ועשויה לשמש בפועל למגורים מבחינה פיסית, דהינו, מבחינת המבנה ומבחינת הימצאותם של מתקנים המצויים בדרך כלל בדירות מגורים והחיוניים לשם שימוש רגיל וסביר של הדיירים, כגון מתקני חשמל ומים, שירותים, מטבח וכיוצא באלה" (שם, בעמ' 387-388); בע"א 278/84 פרידמן נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד מא(3) 386 נאמר – מפי הנשיא שמגר – כי "ההגדרה בחוק, הכוללת את המלים 'לפי טיבה', מכוונת לבחינה אובייקטיבית של טיב הדירה ... כך, המוכר דירה, המיועדת לשמש למגורים לפי טיבה ואין גרים בה, יכול לזכות לפטור ממס שבח כ'דירת מגורים'" (שם, בעמ' 390-391). יצוין, בהקשר זה, כי לעניין הגדרת "דירת מגורים" לא אימץ המחוקק את "מבחן היעוד של הנכס בתכנית בנין העיר" (א' נמדר מס שבח מקרקעין – חלק ג': הפטור לדירת מגורים (מהדורה 7, 2012) 144; להלן (נמדר), אך עם זאת אין חולק שניתן להיעזר במבחן זה (י' הדרי מיסוי מקרקעין – כרך א' (מהדורה 2, 2000) 455, להלן הדרי; ע"א 237/87 גולן נ' מנהל מס שבח מקרקעין, מרכז, פ"ד מד(3) 348, 352).

ד. חרף המבחן הפורמלי שאימצה הפסיקה לצורך הגדרתה של דירה "המיועדת למגורים לפי טיבה", וכפי שמציין חברי – מסתמנת בשנים האחרונות מגמה בפסיקה לבחון את הגדרת המונח "דירת מגורים" גם לפי פרשנות תכליתית, וכי המבחן האובייקטיבי-פורמלי – הימצאותם של מתקנים פסיים בדירה – אינו חזות הכל (ראו ע"א 2170/03 שכנר נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד נט(2) 250; נמדר, בעמ' 151-153).

ה. לעמדתו של חברי, נוכח תכליתו הסוציאלית של הפטור ממס שבח – ליתן פטור למי שמוכר דירה ששימשה כמעונו הקבוע – מזה, ומבחן המגורים הפוטנציאלי מזה, יש לבחון "האם יש פוטנציאל ממשי להשתמש בדירה למגורים", קרי "האם לפי טיבה יש בה פוטנציאל למגורי קבע" (פסקה 30 לחוות דעתו). בנדון דידן בא חברי לידי מסקנה, כי "משעה שדירת הנופש, מעצם טיבה, שוללת מגורים רגילים דרך קבע, אין לומר כי מדובר ב'דירת מגורים' לצורך פטור ממס שבח, באשר המבחן הפוטנציאלי למגורי קבע אינו מתקיים".

ו. ואולם, קביעה גורפת כי דירת נופש – נוכח מגבלות תכנוניות החלות עליה, האוסרות על בעליה להתגורר בה במשך כל ימות השנה – בהכרח ובכל עת ומצב אינה מהווה דירת מגורים כהגדרתה בסעיף 1 לחוק, עלולה לעורר קשיים מסוימים. נזכור, כי הגדרת דירת מגורים שבחוק אינה כוללת דרישה למגורים בפועל; לעניין זה נדרש גם

חברי, בסיפת פסקה 31 לחוות דעתו. כך, למשל, ניתן לשאול האם יש מקום להבחין, בהקשר תכליתי הסוציאלי של הפטור ממס שבח, בין דירת נופש לבין דירה שבהיבט התכנוני בעליה יכול להתגורר בה כל השנה, אולם בפועל מושכרת כל השנה לצדדים שלישיים? האם יש מקום לקבוע מקדמית ובאורח גורף, שדירת נופש, שבעליה רשאי לעשות בה שימוש במשך מספר חודשים בשנה, במסגרת המגבלות התכנוניות (בעניינם של המערערים מדובר בשלושה חודשים – ראו מכתבם של יו"ר הוועדה המקומית לתכנון ובניה הרצליה ומנכ"ל משרד התיירות מיום 31.1.10, נספח 5 לתיק המוצגים מטעם המערערים), אינה "דירת מגורים", בעוד שדירה "רגילה", אשר בעליה משכיר אותה במשך כל ימות השנה, עונה על הגדרת "דירת מגורים"? חוששני, כי התשובות לשאלות אלה אינן בחיוב; איני סבור, כי הבעלים המשכיר זכאי לפטור ממס שבח "יותר" מבעליה של דירת נופש. מעבר לכך, לפי סעיף 49ב(2) לחוק מיסוי מקרקעין, פטור ממס שבח יינתן "רק אם הדירה הנמכרת הינה דירת מגוריו היחידה במועד מכירת הדירה וכי בתקופה של ארבע שנים קודם למכירה למוכר לא היתה דירה שניה" (נמ"ד, בעמ' 272), היינו שלסיווגה של דירת נופש כדירת מגורים עשויה להיות השלכה – לעניין פטור ממס שבח – גם על מכירתן של דירות מגורים אחרות (נמ"ד, בעמ' 455). נוכח זאת, מתקשה אני להצטרף למסקנתו של חברי, לפיה דירת נופש בהכרח אינה יכולה להיות דירת מגורים לפי החלופה של דירה ה"מיועדת למגורים לפי טיבה".

ז. יטען הטוען, כי הדברים האמורים מרחיקים את הגדרתה של "דירת מגורים" מתכליתה של הוראת הפטור. ברם, יש לזכור כי הרחקתה של הוראת הפטור מתכליתה הסוציאלי – ליתן פטור למי שמוכר את בית מגוריו הקבוע – נעשתה בתיקון מס' 8 לחוק (חוק מס שבח מקרקעין (תיקון מס' 8), תש"מ-1980 (ספר החוקים 975 (תש"מ) 144)), בגדרו הוסרה דרישת היסוד למגורי קבע בדירה (ראו סקירתה של ההסתוריה החקיקתית בפסקאות 21-25 לחוות דעתו של חברי). נזכור גם, כי הפסיקה קבעה משכבר שדירת נופש היא דירת מגורים (ע"א 5764/95 מנהל מס שבח מקרקעין נ' זוטא (1998)); אכן –

"בעניין זוטא – ערעור נקבע כי דירת נופש המצוידת במתקנים הפיסיים לשם שימוש רגיל וסביר למגורים מהווה 'דירת מגורים' גם בנסיבות בהן היא משמשת את בעליה שישים ימים בשנה, ובשאר ימות השנה היא מושכרת, באמצעות חברת התפעול של המלון, לדיירים מתחלפים לתקופות קצרות ... ברור, לאור הפסיקה בעניין זוטא – ערעור, כי דירת-נופש זו נחשבת 'דירת מגורים' לפי סעיף 1 לחוק, ולכן תבוא במניין הדירות של בעליה לצורך בירור עילת הפטור שהוא זכאי לה במכירתו" (הד"ר, בעמ' 460).

ח. אמנם פסק הדין בעניין זוטא התייחס למכירתה של דירה בטרם נכנס לתוקפו תיקון מס' 34 לחוק מיסוי מקרקעין (חוק מס שבח מקרקעין (תיקון מס' 34), התשנ"ז-1997 (ס"ח 1612 (תשנ"ז 70)), ואולם יש לזכור כי תיקון מס' 34 לא שינה את ההגדרה של "דירת מגורים", אלא הוסיף לחוק את ההגדרה של "דירת מגורים מזכה". ואמנם, לאחר תיקון מס' 34 המסקנה לפיה דירת נופש היא "דירת מגורים" אינה סוף פסוק לצורך הפטור ממס שבח, ויש לבחון האם מדובר ב"דירת מגורים מזכה"; בכך, ואכן ההבחנה אינה בחינת מובן מאליו, שונה המקרה דנא מן הדיון בפסק הדין בעניין זוטא (ראו גם הדרי, בעמ' 460).

ט. תיקון 34 לחוק, בגדרו הוספה ההגדרה של "דירת מגורים מזכה" נועד למנוע את הפטור ממס שבח מבעליהן של דירות, אשר יכולות לשמש למגורים לפי טיבן (ועל כן מהוות דירות מגורים לפי ההגדרה שבסעיף 1 לחוק), אולם בפועל שימשו לצרכים אחרים שאינם מגורים (ראו הצעת חוק מס שבח מקרקעין (תיקון מס' 36) (פטור במכירת דירת מגורים), התשנ"ז-1996 (הצעות חוק 2567 (תשנ"ז 89, 90); נמדר, בעמ' 202). נמדר מציין בספרו, בעמ' 203, כי הגדרת "דירת מגורים מזכה" מהווה "סייג הבא למנוע את קבלת הפטור ממס אם נעשה שימוש 'חורג' בדירה שלא למגורים". לדבריו, "ההגדרה אינה מציעה מהו שימוש למגורים, ואיזה שימוש אינו למגורים, למרות שהיא עוסקת בכך. דבר זה עשוי לרמוז על כך שכוונת המחוקק היתה לאמץ מבחן מחמיר, לפיו כל שימוש שאינו למגורים ממש לא יבוא בחשבון הפטור ממס, יהיה אופיו של השימוש אשר יהיה" (שם, בעמ' 204).

י. על רקע זה סבורני, כי קיים קושי ערכי רב להלום את הטענה לפיה דירת נופש היא דירה המשמשת בעיקרה למגורים. לדידי, נוכח תכליתו הסוציאלית של הפטור ממס שבח, את הוראת סעיף 49(א) יש לפרש באופן שדירה המשמשת בעיקרה למגורים היא דירה המשמשת בעיקרה למגוריו הפרטיים הקבועים של בעליה. דירות, בהם לא נעשה שימוש כאמור – ודירות נופש בכללן – אינן יכולות להסתופף תחת הגדרת "דירת מגורים מזכה", גם אם מהוות הן "דירות מגורים" לפי ההגדרה שבסעיף 1 לחוק (ראו גם הדיון אצל נמדר, בעמ' 204-205).

יא. בנדוננו, העיד המערער 1 בפני ועדת הערר, כי "מדי פעם התגוררתי בה [בדירה – א"ר] כחודש עד חודש וחצי וחזרתי לצרפת" (עדותו מיום 26.6.11 עמ' 9 שורה 14, מוצג 7 לתיק המוצגים מטעם המערערים). בכל הכבוד, בדירה המשמשת לצרכי נופש לפרק זמן של חודש ומחצה בשנה אין ניתן לראות דירה המשמשת בעיקרה למגורים.

מדובר יהיה במתיחתו של הפטור הרבה מעבר לגבולותיו המקוריים ומעבר לתכליתו. במישור הערכי קיים קושי ליתן פטור לדירה, אשר שימשה לצרכי תיירות המערערים, אף אם במישור המשפטי הפורמלי היא דירת מגורים לפי סעיף 1 לחוק, והדברים נאמרים בלא הקלת ראש חלילה בתיירות רצויה. מטעם זה מצטרף אני לתוצאה אליה חברי השופט עמית.

יב. המסקנה האמורה מעוררת קושי אל מול קביעתו של המחוקק, בסעיף 49 לחוק במסגרת ההגדרה של "דירת מגורים מזכה", לפיה יש לראות בתקופה שבה לא נעשה בדירה שימוש כלשהו "כתקופה שבה שימשה הדירה למגורים". לפי קביעה זו, אם דירת מגורים מסוימת עומדת ריקה, לא תהיה תחולה לסייג שבסעיף 49. ניטול, למשל, את המקרה הבא: בעליה של דירה פלונית, המיועדת למגורים לפי טיבה, מנסה להשכיר את הדירה כמשרד, אולם מסיבות שונות ניסיון זה אינו צולח, והדירה עומדת בשממונה. לפי סעיף 49 לחוק מיסוי מקרקעין, אותה דירה תבוא בגדר "דירת מגורים מזכה"; הפטור ניתן איפוא לפי מקריות, מזל אם תרצו, בנסיון השכרת הדירה. במהות, איני רואה מקום להבדיל – בהקשר תכלית הפטור – בין אותו בעל דירה, לבין בעליה של דירת נופש. ועוד: קיימים מקרים, בהם דירות מגורים שהושכרו לצדדים שלישיים, מזכות את בעליהן בפטור ממס שבת. בהקשרן של דירות אלה, בודאי שאין מקום להבחין בינן לבין דירות נופש, ואדרבה; הדירות המושכרות משמשות את בעליהן, לרוב, לשם הפקת רווחים, דבר שאינו מתחייב באשר לדירות נופש (למצער בענייננו – ראו מכתבה של חברת הניהול מיום 18.5.11, לפיו דירתם של המערערים לא הושכרה לצדדים שלישיים מהמועד בו רכשו אותה ועד ליום מכירתה). נמדר מצייני בספרו, כי "לדעתנו, גם דירת מגורים שנרכשה מלכתחילה לצורכי השכרה, והרוכש מוגבל בהסכמים ארוכי טווח שבהשכרתה, עשויה, בנסיבות מסוימות, לא להוות דירת מגורים לענין החוק" (נמדר, בעמ' 454), אולם שאלה היא אם דברים אלה עולים בקנה אחד עם המצב החוקי הנוכחי. בהקשר זה לא למותר להזכיר את הוראת סעיף 72א לחוק, השוללת פטור לדירה בבנין להשכרה לפי חוק לעידוד השקעות הון, תשי"ט-1959 או לפי חוק מס הכנסה (עידוד להשכרת דירות) (הוראת שעה ותיקוני חוק), התשמ"א-1981. על הוראה זו נאמר, כי היא "היתה הסנונית הראשונה שקבעה שאין להעניק את הפטור ממס לדירות המשמשות בשימושים עסקיים. מבחינה זו סעיף 72א מהווה הוראה פרטנית לכלל הקבוע בהגדרת 'דירת מגורים מזכה' השוללת את הפטור ממס במקרים אלה, כאשר כוונת המחוקק הינה לשלול את הפטור ממס לדירות מגורים ששימשו לעסק ולא בשימוש רגיל של מגורים" (נמדר, בעמ' 208). סבורני, כי על המחוקק לבחון את הדברים בהקשר, על מנת שבסופו יום יינתן הפטור למס שבח למי שזכאי לו לפי תכליתו.

יג. העיסוק בתיק זה היה מתסכל, שכן התצרף שהיה עלינו לבנות אינו מבייש פלפולם של לומדי ש"ס ופוסקים, מה שאינו מתאים לדיני המס שראוי כי יהיו בהירים; הוא יכול היה להיחסך אילו בחנו רשות המסים והמחוקק את נושא מיסוי דירות הנופש והבהירו דבר דבור על אפניו, ולטעמי יפה שעה אחת קודם.

יד. ובטרם חתימה, אדרש (שוב) לסוגית "נאותות הפורום". לא אחת הזדמן לנו לציין, כי ערעור על פסקי דינה של ועדת הערר לפי החוק צריך להישמע מהותית בבית המשפט המחוזי ולא בבית משפט זה; כך, בע"א 3534/07 פרידמן חכשוורי חברה להנדסה ולבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל אביב (2010) ציינתי כי:

"קשה להבין מדוע בחוקי מס שונים ערכאות הערעור שונות ללא טעם מבורר על פניו. כך למשל, בחוק בו עסקינו, חוק מיסי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), הערעור על ועדת הערר, בנקודה משפטית, הוא – לפי סעיף 90 – לבית משפט זה; במה נשתנה חוק זה מחוק מס רכוש וקרן פיצויים, תשכ"א-1961, שם הערעור על ועדת הערר (לפי סעיף 29(3)) הוא לבית המשפט המחוזי? למחוקק פתרונים. לשם התמונה ההיסטורית, אציין כי מקורה של הסמכות בענייננו בבית משפט העליון יסודו בסעיף 14 לחוק מס שבח מקרקעין, תש"ט-1949. בהביאו את החוק לקריאה שניה ושלישית, (דברי הכנסת כרך 2 עמ' 1394, 'שיבת ל' אב תשי"ט (25.8.49)), אמר ח"כ דוד צבי פנקס, יו"ר ועדת הכספים, כי על החלטת ועדת הערעורים לעניין המס, 'אפשר יהיה לערער בפני בית המשפט העליון'. היו ימים אחרים, ועל כתפי בית המשפט העליון לא היה מוטל אותו עומס שיש בו כיום; אך דור הולך ודור בא, והסעיף לעולם עומד (עד הנה). לטעמי, המקום הטבעי לסמכות זו הוא בית המשפט המחוזי, כפי שנקבע גם בחוקים אחרים שיש בהם ועדות ערר או ערעור, למשל חוק הנכים (תגמולים ושיקום) תשי"ט-1959 (נוסח משולב) - סעיף 34, וחוק משפחות חיילים שנספו במערכה (תגמולים ושיקום) תשי"י-1950 - סעיף 25(ח). בשני אלה הערעור מועדת הערעור, התחום לנקודה משפטית, הוא לבית המשפט המחוזי. הנה אתגר, לא מורכב במיוחד, לעוסקים בחקיקה, ולא אאריך עוד שכן לא נטען לפנינו בנושא. אזכיר גם, כי הערעור בענייני מס הכנסה על החלטות פקיד השומה (פקודת מס הכנסה (נוסח חדש), סעיף 153) הוא לבית המשפט המחוזי, והוא הדין לחוק מס ערך מוסף (תשל"ו-1975), (סעיף 83)".

וראו גם ע"א 7759/07 כספי נ' מנהל מס שבח מקרקעין נתניה (2010). מן הראוי, כי המחוקק יתן לבו גם לקריאות אלה.

טו. כאמור, בסופו של יום מצטרף אני לתוצאה אליה הגיע חברי השופט עמית.

ש ו פ ט

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט י' עמית.

ניתן היום, כ' בשבט התשע"ד (21.1.2014).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

ש ו פ ט