



בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

14 באפריל 2011
י' בניסן תשע"א

ר"ע 1361/06 פקר נ' מנהל מס שבח מקרקעין
ר"ע 1363/06 גיצלטר נ' מנהל מס שבח מקרקעין

לפני ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין, התשכ"ג-1963 :
רות שטרנברג אליעז, שופטת (כדימ') – יו"ר
דן מרגליות, עו"ד ושמאי מקרקעין – חבר
צבי פרידמן, רו"ח – חבר

העורר

רן רונן (פקר)

ע"י ב"כ עו"ד עמירם גיצלטר

נ ג ד

המשיב

מנהל מס שבח מקרקעין

ע"י ב"כ עו"ד מיכל ריצ'ולסקי ועו"ד אריק ליס, פרקליטות מחוז ת"א

העורר

עמירם גיצלטר, עו"ד (בנאמנות עבור דיאמנט)

נ ג ד

המשיב

מנהל מס שבח מקרקעין

ע"י ב"כ עו"ד מיכל ריצ'ולסקי ועו"ד אריק ליס, פרקליטות מחוז ת"א

פ ס ק - ד ין

רו"ח פרידמן:

א. פתח דבר

- עניינו של הערר דנן הוא בשאלת סיווגה של "דירת נופש" לעניין החיוב במס רכישה – האם דינה כ"דירת מגורים" הזכאית להקלה במס רכישה או שמא דינה כבנין רגיל שאינו זכאי להקלה במס רכישה.
- הערר נדון בפני כבוד השופט (בדימוס) יהושוע בן שלמה ז"ל, רו"ח צבי פרידמן ועו"ד דן מרגליות. למגינת לב, יו"ר הועדה השופט יהושוע בן שלמה נפטר בטרם ניתן פסק דין בערר זה. את מקומו כיו"ר ממלאת כב' השופטת רות שטרנברג אליעז סגן נשיא (בדימוס) שתזכה לאריכות ימים.

ב. העובדות הרלוונטיות

- הדירות נשוא הערר מצויות בפרויקט "חוף הצוק" בתל אביב, במקרקעין הידועים כגוש 6621 חלקה 10, אשר נרכשו בתחילת שנת 2006, מהחברות אשר חברת לבנין בע"מ וסטאקו בע"מ.
- עורר מס' 1 (רן רונן (פקר)) רכש את דירות מס' 136 ו-137 בפרויקט חוף הצוק, ואילו עורר מס' 2, עו"ד עמירם גיצלטר, רכש את דירות מס' 122, 123 ו-124 באותו פרויקט, בנאמנות עבור אילנה ומשה דיאמנט.



בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

14 באפריל 2011
י' בניסן תשע"א

ר"ע 1361/06 פקר נ' מנהל מס שבח מקרקעין
ר"ע 1363/06 גיצלטר נ' מנהל מס שבח מקרקעין

3. פרויקט חוף הצוק הוקם על קרקע המוגדרת בתב"ע כקרקע המיועדת לאזור מלונאות ונופש (תב"ע 1170- פורסמה ברשומות ביום 12/6/69). היתר הבניה לגבי הפרויקט ניתן ביום 4/5/2005 כ"בית מלון חדש".
4. על פי היתר הבניה, מלון חוף הצוק יכול לכולל שטחים המיועדים לשירותי מלון כגון: חדר אוכל לעובדים, מלתחות, חדרי אוכל לארוחות בוקר וכיוצ"ב. בהיתר גם צוין כי "כל חוזה רכישה יכול הוראה מתאימה בדבר חבותו של כל רוכש להעמיד את הדירה לרשות הציבור הרחב באמצעות מאגר דירות או בצורה אחרת במשך חצי שנה לפחות בכל שנה וכן הוראה זו תחול גם על רוכשי הדירות וגם על חליפהם העתידיים".
5. על פי חוזה הרכישה מיום 7/2/2006 (ראה נספח א' לערר של עורר מס' 2), התחייבו העוררים להעמיד את הדירות לרשות הציבור במשך תקופה של למעלה מחצי שנה במצטבר בכל שנה (סעיף 3 להסכם). הרוכשים הצהירו כי ידוע להם שהפרויקט מהווה "מלון סוויטות", וכי על פי תכנית בנין עיר שבתוקף, ייעוד הקרקע הינו למלונאות, תיירות, קייט ונופש, וכי הם מודעים לכך שיידרשו להעמיד את יחידותיהם לרשות הציבור הרחב לתקופה של למעלה מחצי שנה במצטבר בכל שנה.
6. העוררים דיווחו למשיב על חיוב במס רכישה כ"דירות מגורים". המשיב לא קיבל את השומה העצמית בעניין זה וחייב את העוררים במס רכישה בשיעור של 5% כמבנה רגיל. הסכום השנוי במחלוקת הינו כדלקמן:
- לעורר מס' 1 כ- 34.5 אלפי ₪ ואילו לעורר מס' 2 כ- 37.3 אלפי ₪ (נכון ל- 6/2006).
7. השגתם של העוררים לא התקבלה ומכאן הערר שבפנינו.
8. הועדה שמעה עדויות של הרוכשים (מר רונן פקר ומר משה דיאמנט), את עדותה של נציגת מנהל מיסוי מקרקעין (גב' אורית קוד, פרוטוקול מיום 16/9/2009), סיכומי התשובה מטעם העוררים שנאמרו בעל פה (פרוטוקול מיום 3/4/2011), וכן את עדותו של מר רן פקר מיום 10.4.11, בעניין בקשה לתיקון הפרוטוקול מה- 3.4.2011.

ג. סלע המחלוקת

האם ברכישת דירות הנופש כאמור בפרק העובדות, זכאים העוררים (הרוכשים) לשלם מס רכישה מופחת (פרוגרסיבי) החל על דירות מגורים כקבוע בסעיף 9(ג) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג- 1963 (להלן: "חוק מיסוי מקרקעין" או "החוק"), ובתקנה 22(2) לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (מס רכישה), התשל"ה- 1975 (להלן: "תקנות מס רכישה") (כטענת העוררים), או שמא הם חבים במס רכישה רגיל החל על בנין, כקבוע בתקנה 22(1) לתקנות מס רכישה (כטענת המשיב). שורש המחלוקת נעוץ בשאלת סיווגה של "דירת נופש" כ"דירת מגורים" כהגדרתה בסעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין, או כ"בנין רגיל". האם המדובר בדירות "המיועדות למגורים" וכיצד יש לפרש את המונח "מגורים". האם העובדה שבעל הדירות חייב להשכירן לתקופה העולה על מחצית השנה הקלנדרית, שוללת את היותן "דירות מגורים".



בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

14 באפריל 2011
י' בניסן תשע"א

ר"ע 1361/06 פקר נ' מנהל מס שבח מקרקעין
ר"ע 1363/06 גיצלטר נ' מנהל מס שבח מקרקעין

ד. טענות העוררים בתמצית

1. המבחן לבדיקת עמידה בהגדרת "דירת מגורים" לעניין מס רכישה, הוא מבחן המשלב את הפן האובייקטיבי והסובייקטיבי גם יחד. המדובר בשילוב של מבחן אובייקטיבי המסתכל על פרטי הנכס, יחד עם מבחן סובייקטיבי, הצופה פני השימוש המיועד בנכס, כפי שרואה אותו הקונה. את טענתם זו מבססים העוררים על ע"א 2744/05 מנהל מיסוי מקרקעין נ' אוסיף חברה ליוזם פרויקטים (1998) בע"מ. (מיסים כ/5) (להלן: "פס"ד אוסיף").
2. אבזור הדירות והמאפיינים הפיזיים והטכניים של הדירות, מצביע על היותן דירות מגורים (מטבח, אמבטיות וכו'). בנוסף, קיימים מאפיינים נסיבתיים המצביעים על כך שמדובר בדירות מגורים (מיקום בסמוך לשכונת מגורים, רישום הדירות בטאבו ועוד).
3. העוררים (כל אחד בנפרד מסבותיו שלו), ייעדו את הדירות שרכשו למטרת מגורים; רצונם הסובייקטיבי הוא להשתמש בדירות לשם מגורים.
4. העוררים מוצאים סעד וסימוכין לטענתם כי דירת נופש הינה דירת מגורים ב-עמ"ש 1/94 יצחק זוטא נ' מנהל מס שבח מקרקעין (מיסים ט/5) וע"א 5764/95 (מיסים יב/2) (להלן: "פס"ד זוטא"). וכן ב-עמ"ש 90/87 אברבך הרשל ורות נ' מנהל מס שבח חדרה (מיסים ב/3) (להלן: "פס"ד אברבך").
5. לצורך עמידה בתנאי המבחן הסובייקטיבי, לא נדרש כי הרוכש עצמו הוא שישתמש בדירה למגורים, וגם דירה המשמשת לנופש לתקופות קצרות תוך תחלופה גבוהה של אנשים, נחשבת כ"דירת מגורים".
6. העובדה שהעוררים מחזיקים מספר דירות אינה מורידה ואינה מעלה לעניין סיווג הדירות כדירות למגורים.
7. שיקולי מדיניות מחייבים אחידות וסימטריה. הקביעה כי לא מדובר בדירת מגורים לצורך מס רכישה תביא לתוצאה אבסורדית, שכן לטענת העוררים ברי כי מדובר בדירות מגורים לצורך מס שבח. זאת, בהתבסס על כך, שלטענתם, נקבע בפסיקה שהמבחן לקבלת פטור במכירת דירת מגורים מתבסס על השימוש שנעשה בדירה בפועל והעוררים, כאמור, מתכוונים לגור בדירה בפועל.
8. לא יתכן שרשויות המס יטענו, לעניין ניכוי מס תשומות במע"מ, כי מדובר בדירה המיועדת למגורים ואילו לעניין מס רכישה ומס שבח יטענו כי לא מדובר בדירת מגורים.
9. מהעדויות עולה כי אין ספק שלא תהיה תחלופה גבוהה של דיירים, אם בכלל יאוכלסו הדירות בזמן שיועמדו לציבור הרחב.
10. הדירות היו מיועדות מעת רכישתן, הן מבחינת טיבן והן מבחינת הרוכשים לשמש כדירות מגורים.

ה. טענות המשיב בתמצית

1. הגדרת "דירת מגורים" שבסעיף 9 לחוק לצרכי מס רכישה טומנת בחובה הן את המבחן האובייקטיבי המתייחס לאלמנטים פיזיים המצויים בדרך כל בדירת מגורים והן את המבחן הסובייקטיבי המתייחס לכוונתו של הרוכש באשר לשימוש שיעשה בדירה.



בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

14 באפריל 2011
י' בניסן תשע"א

ר"ע 1361/06 פקר נ' מנהל מס שבח מקרקעין
ר"ע 1363/06 גיצלטר נ' מנהל מס שבח מקרקעין

2. בהתחשב בהוראות התב"ע, היתר הבניה וההסכם לפיו יהיו הרוכשים חייבים להשכיר את הדירות לנופש לציבור במשך מרבית ימי השנה בכל שנה קלנדרית, הרי בפנינו "דירות נופש" אשר, הן על פי המבחן האובייקטיבי והן לפי המבחן הסובייקטיבי, אינן בגדר "דירות מגורים" וכפועל יוצא אין העוררים זכאים למתן ההקלה במס רכישה.
3. עצם העובדה שנשללת מהעוררים היכולת לעשות בדירות שימוש רגיל וקבוע למגורים, בהיותם מחויבים להעמיד את הדירות לרשות הציבור הרחב במשך מרבית השנה, יש בה להעיד כי ייעוד הדירות אינו מקיים את התנאי של השימוש למגורים.
4. שיקולים של מדיניות משפטית וציבורית מחייבים את הקביעה כי אין להעניק את הקלת מס הרכישה בדירות נשוא הערר, בהתאם לעקרון היסוד שלפיו **"לא יצא חוטא נשכר"**. התחקות אחר תכלית החקיקה בעניינינו מובילה גם היא לתוצאה כי אין מקום ליתן לעוררים הקלה במס הרכישה.
5. יש לאבחן בין המקרים הנדונים בפסקי הדין של בית המשפט העליון בעניין זוטא ואוסף לבין הסוגיה הנדונה בעניינינו ולפיכך אין ללמוד מהתם להכא.
6. ברמות שיקולי המדיניות, חופי הים של מדינת ישראל הינם משאב לאומי ועל כן יש להקפיד כי החופים יהיו נגישים ופתוחים לציבור הרחב. התכלית של שמירה על חופי הים לתועלת הציבור ולשימוש הנה נורמה משפטית מקובלת מימים ימימה. עמדת המשיב, כך לטענתו, מתיישבת היטב עם תכלית החקיקה וגם עם עקרונות יסוד של השיטה המשפטית, הכוללים עקרונות של צדק ושוויון.

1. דיון ומסקנות

1. המסגרת הנורמטיבית:

חוק מיסוי מקרקעין כולל שתי הגדרות שונות למונח "דירת מגורים". הראשונה מצויה בסעיף 1, הוא סעיף ההגדרות. הגדרה זו רלוונטית לצרכי מס השבח והפטור ממנו כאשר מדובר ב"דירת מגורים מזכה". וכך כתוב בס' 1 לחוק:

"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 לעניין מס הכנסה; (ההדגשה אינה במקור)

לעניין מס רכישה קיימת הגדרה ספציפית למונח **"דירת מגורים"** המצויה בסעיף 9(ג) לחוק מיסוי מקרקעין, כדלקמן:

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

בעניין זה קובעת תקנה 2(2)(3) לתקנות מס רכישה כי:



בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

14 באפריל 2011
י' בניסן תשע"א

ר"ע 1361/06 פקר נ' מנהל מס שבח מקרקעין
ר"ע 1363/06 גיצלטר נ' מנהל מס שבח מקרקעין

"הרוכש זכות במקרקעין שהיא דירת מגורים ימציא למנהל תצהיר לפי סעיף 15 לפקודת הראיות (נוסח חדש), תשל"א- 1971 כי הדירה תשמש למגורים בשלמות וכחטיבה אחת, הוכח כי התצהיר כאמור היה כוזב, יהיה מי שהצהיר כאמור חייב בתשלום מס רכישה שהיה חל על פי העובדות כהווייתן" (ההדגשות לא במקור).

על פרשנותה של הגדרת המונח "דירת מגורים" שבסעיף 9 לחוק לעניין חישוב גובה מס רכישה, במובחן מהגדרת "דירת מגורים" שבסעיף 1 לחוק והגדרת "דירת מגורים מזכה" שבסעיף 49 לחוק לעניין הפטור ממס השבח במכירה, עמד בית המשפט העליון בע"א 278/84 דליה פרידמן נ' מנהל מס שבח (מיסים א/6) (להלן: "פס"ד פרידמן"). בעומדו על מהות ההגדרה של "דירת מגורים" לעניין מס רכישה (המצויה כיום בס' 9ג) לחוק) התייחס ביהמ"ש העליון גם להעדרן של המילים "לפי טיבה" אשר מצויות בהגדרת דירת מגורים שבסעיף 1 לחוק. כרקע להבנת פס"ד פרידמן מן הראוי לציין כי ההגדרה של דירת מגורים לעניין מס רכישה, המצויה כיום בס' 9ג) לחוק, הייתה מצויה במועד מתן פס"ד פרידמן בתקנות בלבד והיא הועתקה מאוחר יותר, ככתבה וכלשונה, מהתקנות לחוק גופו, רק בתיקון מס' 31 לחוק מיסוי מקרקעין (ס"ח 1509 מיום 17 במרס 1995).

וכך אומר כב' הנשיא דאז שמגר בפס"ד פרידמן:

"נראה כי המבחן לייעוד הדירה למגורים, חייב לכלול שני אלמנטים: אלמנט אובייקטיבי – הטמון בחלק ההגדרה הדורש שתהא זו "דירה", ואלמנט סובייקטיבי – הטמון בכוונת הרוכש לייעד את ה"דירה" לשמש למגורים.

אשר לאלמנט הראשון – הגדרת ה"דירה" – נראה לנו כי בשונה מהגדרת דירה בחוק, הרי אין לפרש את האלמנט האובייקטיבי כ"דירה המיועדת למגורים לפי טיבה", אלא, יש להעניק לאלמנט האובייקטיבי משמעות רחבה יותר שתכלול אף מבנים שאמנם אינם מיועדים למגורים לפי טיבם, אך ניתן לראות בהם "דירות". לפיכך, המשמעות הרצויה הינה שמבנה יהיה "דירה", אם יש בו פוטנציאל למגורים, ואפילו אינו ראוי למגורים כעת, וזאת מנקודת מבטו של האדם הסביר (ראה גם הדיון בהגדרת "דירה" ביחס להגדרה שבחוק אצל הדרי הנ"ל, בעמ' 144 ו-147).

אשר לאלמנט השני- כוונת המגורים – כאן הקושי רב יותר. מחד, לשון התקנות היא, כאמור לעיל, עתידית ואינה מוגבלת. לכן, עקרונית, ניתן לטעון כי גם כוונת מגורים, כנה, להתגורר בדירה כעבור 10 שנים, מספקת את דרישות התקנה, ובלבד שהרוכש יצהיר על כוונה זו.

מאידך גיסא, על פי נוסח התקנות, נדרש שיהא קשר בין הרכישה לבין מימוש הכוונה ליעד את הדירה למגורים: לשון ההגדרה "דירה המשמשת או מיועדת לשמש למגורים", ולשון תקנה 2(ד) לפיה על הרוכש להצהיר כי 'הדירה תשמש למגורים'...."

דהיינו, על פי פסק דין פרידמן הגדרת "דירת מגורים" לצורכי מס רכישה טומנת בחובה שני אלמנטים מצטברים. האחד- האלמנט האובייקטיבי במשמעותו הרחבה של פוטנציאל



בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

14 באפריל 2011
י' בניסן תשע"א

ר"ע 1361/06 פקר נ' מנהל מס שבח מקרקעין
ר"ע 1363/06 גיצלטר נ' מנהל מס שבח מקרקעין

למגורים וזאת מנקודת מבטו של האדם הסביר, והשני- האלמנט הסובייקטיבי הנוגע לכוונתו של הרוכש באשר לשימוש למגורים שיעשה בדירה. בעניין פרידמן בית המשפט לא נזקק לדון בשאלת משמעות המונח "מגורים".
הלכה זו כי "דירת מגורים" לעניין מס רכישה נבחנת במבחן אובייקטיבי וסובייקטיבי כאחד, חזרה ונסנתה ע"י ביהמ"ש העליון גם בפס"ד אוסיף מפי כב' השופטת חיות:
"אין חולק על כך שהשאלה האם יחידות המגורים והשטחים הנלווים אליהם עונים להגדרת המונח "דירת מגורים" שבסעיף 9(ג) לחוק, צריכה להיבחן הן על פי המבחן האובייקטיבי (התאמתן של היחידות לשמש למגורים) והן על פי המבחן הסובייקטיבי (השימוש בפועל או ייעודן לשימוש למגורים על פי כוונת הצדדים)".

כעת, נלך בדרכה של הלכה פסוקה זו ונפנה לבחון האם בענייננו התקיימו המבחן האובייקטיבי והמבחן הסובייקטיבי.

2. קיומו של המבחן האובייקטיבי

מהעדויות ששמענו מפי העוררים (ראה פרוטוקול מיום 16/9/2009) עולה כי יש בדירות נשוא הערר מתקנים פיזיים כדוגמת מטבח, שירותים, מקלחת וכו' המאפיינים דירת מגורים. עדויות אלו לא נסתרו ע"י המשיב ואף בסיכומיו קובע המשיב כי הוא "אינו חולק על כך כי יש בדירות הנופש נשוא הערר מתקנים פיזיים המאפיינים דירת מגורים...." (ראה ס' 39 לסיכומי המשיב). ראה גם עדותה של הגב' אורית קוך, רכזת חוליה במיסוי מקרקעין לפיה: "אני לא חולקת שבדירה יש את כל האביזרים של דירת מגורים" (פרוטוקול מה- 16/9/2009). יחד עם זאת טוען המשיב כי עמדתו היא שהדירות האמורות אינן עומדות במבחן האובייקטיבי שכן דירות הנופש אינן דירות המיועדות למגורים לפי טיבן, תוך שהוא מפנה אותנו להגדרת דירת מגורים שבסעיף 1 לחוק.
טענה זו של המשיב תמוהה, ויש לדחותה מהנימוקים הבאים: ראשית, הגדרת דירת מגורים לצורכי מס רכישה הינה ההגדרה המצויה בסעיף 9 לחוק (ולא בסעיף 1) תוך שהגדרה זו משמיטה את המילים "לפי טיבה" (לעומת ההגדרה שבסעיף 1 לחוק לעניין החיוב במס שבח במכירת הדירה). שנית, פסק הדין בפרשת פרידמן (ע"א 278/84), מפרש את המבחן האובייקטיבי לעניין החיוב במס רכישה, במשמעותו הרחבה של פוטנציאל למגורים (בעקבות העדר המילים "לפי טיבה"), ומבחן זה מתקיים במקרה דנן. שלישית, בפס"ד זוטא קבע בית המשפט העליון כי ב"דירת נופש" מתקיים המבחן האובייקטיבי של דירת מגורים. אשר על כן, מוטב היה לו היה המשיב נמנע מלהעלות טענה זו.
לפיכך, יש לראות את הדירות נשוא הערר כמקיימות את המבחן האובייקטיבי.



בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

14 באפריל 2011
י" בניסן תשע"א

ר"ע 1361/06 פקר נ' מנהל מס שבח מקרקעין
ר"ע 1363/06 גיצלטר נ' מנהל מס שבח מקרקעין

3. קיומו של המבחן הסובייקטיבי ופירוש המונח "מגורים"

המבחן הסובייקטיבי נוגע לכוונתו של הרוכש לעשות בדירה "שימוש למגורים". בבואנו לבחון את קיומו של המבחן הסובייקטיבי יש, לברר תחילה את מהות המונח "שימוש למגורים".

ראשית, נדון האם השכרת דירה לציבור הרחב כדירת נופש לתקופות קצרות, הינה בכלל "שימוש למגורים" או שמא השכרה קצרת טווח כאמור, שוללת עמידה בהגדרת "שימוש למגורים" והמונח "מגורים" משמעותו אך ורק מגורים לתקופה ארוכה העולה כדי מגורי קבע.

שנית, אם התשובה לשאלה הראשונה הינה שמגורים למטרות נופש לתקופה קצרה, אינם בגדר "מגורים", אזי תעלה השאלה-האם שימוש עצמי למגורים של בעל הדירה בחלק מן השנה (שימוש מעורב), יש בכוחו להפוך את הדירה ל"דירת מגורים" ואיזה חלק מן השנה נדרש לצורך קיום תנאי זה?

שאלת השכרתה של דירה לציבור הרחב כ"דירת נופש" לתקופות קצרות כשוללת את הגדרת "דירת מגורים", הגיעה בעבר לפתחן של ועדות ערר שונות לפי חוק מיסוי מקרקעין ובתי המשפט שפסקו פסיקות סותרות.

בפסק דין אברבונך קבעה הועדה, בראשות כב' השופטת וינוגרדוב, כי אין הבדל ממשי בין המושג "דירת נופש" לדירת מגורים והעובדה שמתגוררים בדירה מסוימת במגמה של נופש, אינה שוללת מאותה דירה את התכונה של דירת מגורים. כמו כן קבעה הועדה, כי אין בעובדה שהבניין נוהל בצורת בית מלון בכדי שהדירה לא תוכל להיחשב כדירת מגורים ולפיכך נקבע כי על הרוכשים לשלם מס רכישה לפי השיעור החל על "דירת מגורים". ועדת הערר לא נימקה מדוע לדעתה שימוש בדירה כדירת נופש איננה שוללת ממנה את התכונה של "שימוש למגורים".

מאידך, בעמ"ש 22/84 זהבה וברוך מנדל נ' מנהל מס שבח מקרקעין (מיסים ה/2) (להלן: "פס"ד מנדל"), נידון עניינם של עוררים אשר רכשו דירה בת 2 חדרים באילת, חתמו הסכם עם חברת ניהול לפיו הם רשאים להשתמש בדירה חודשיים בשנה וביתרת התקופה תועמד הדירה להשכרה לציבור הרחב ע"י חברת הניהול. הועדה (בראשות כב' השופט ד"ר גרוניס) קבעה, בפס"ד מנומק היטב, כי מאחר והרוכשים התכוונו לגור בדירה רק חודשיים בשנה ורוב השנה הדירה עתידה להיות מושכרת לציבור לפרקי זמן קצרים כדירת נופש-לא תחשב הדירה כ"דירת מגורים" לצרכי מס הרכישה. בקובעה זאת אומרת הועדה (מפי כב' השופט ד"ר א. גרוניס), בין היתר, כדלקמן:

"...עתה יש לבדוק האם השימוש המיועד בדירה, בהתאם לכוונתם של העוררים בעת הרכישה, בא בגדר המושג "מגורים" בתיבה "דירה" [המיועדת לשמש למגורים] שבהגדרת "דירת מגורים" בתקנה 1. יש לפרש ביטוי זה בלשון בני אדם, בהעדר הגדרה



בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

14 באפריל 2011
י' בניסן תשע"א

ר"ע 1361/06 פקר נ' מנהל מס שבח מקרקעין
ר"ע 1363/06 גיצלטר נ' מנהל מס שבח מקרקעין

מיוחדת (השווה: ע"א 61/80 מנהל מס שבח נ' אלבוים, פ"ד לו (2) 412, 409 וכן ע"א 645/69 רוסו נ' רוסו, פד כד (1) 657, 660)...
לדעתי לא ניתן לומר, שאדם השוכר דירה לתקופה קצרה ומשתמש בה בדומה לחדר בבית מלון, "גר" בדירה. המושג "מגורים" כולל בגידרו שלושה מרכיבים: האחד, אופי השימוש ביחידה הפיזית בה מדובר; השני, אינטנסיביות השימוש על ידי המשתמש המסוים. השלישי, אורכה של תקופת השימוש. לעניין המרכיב הראשון, יש לקבוע כי אכן השימוש הצפוי הינו שימוש מאותו סוג ואופי המקובל בדירה שגרים בה, שהרי אין ספק כי לא הייתה כוונה שהדירה תשמש למשרד או למשל כמרפאה של רופא. המרכיב השני עוסק בעיקר בתכיפותו של השימוש בנכס על ידי כל משתמש ויש לבחון ביחס לאורכה של תקופת השימוש, דהיינו המרכיב השלישי. ניתן להבהיר זאת בדוגמא: בעלים של דירה נוהג להשכירה מעת לעת לאנשים שונים למטרת נופש וכל שוכר אינו שווה בדירה למעלה מחודש ימים. אמנם, כל שוכר משתמש בדירה בדוגמא האמורה מדי יום, כלומר בתכיפות גבוהה, אולם מאחר ומדובר בתקופה קצרה לא ניתן לומר לגבי כל שוכר ושוכר שהוא "גר" בדירה. זו המסקנה המתחייבת, למרות שמדובר בדירת מגורים מבחינה פונקציונאלית. הפירוש האמור נתמך אף בפרשנות של המושג "מגורים" בהקשרים משפטיים אחרים... " (ההדגשות לא במקור).

על ההלכה העולה מפסק דין מנדל, חזרה ועדת הערר בבאר שבע גם ב-עמ"ש 10/92, וויזנברג הדסה נ' מנהל מס שבח. מיסים 6/ (דצמבר 1993) (להלן: "פס"ד וויזנברג"), וכן ב-ר"ע 1006/02, גאון רונן נ' מנהל מס שבח מקרקעין באר שבע. (מיסים יח/1) (להלן: "פס"ד רונן") בו נאמר, בין היתר (כב' השופט בנאי):
"נראה לי כי ההשכרות החוזרות ונשנות על ידי העורר לאנשים שונים, השכרות לתקופות קצרות ביותר, באופן שהושכרו, בהתאם לחוזים שצורפו לתצהירו של מר כהן, מצביעות בעליל על כך, כי לא התקיים המבחן הסובייקטיבי כפי שנקבע בפסק דין פרידמן הנ"ל, אלא שהעורר ביקש לעשות בדירה 'עסק של מגורים'".

לדעתי, מן הראוי לאמץ את הפרשנות כפי שנקבעה בפרשת מנדל ואומצה בפסקי הדין רונן ו-ויזנברג, מהנימוקים הבאים:

ראשית, אין הגדרה בחוק למונח "מגורים" ובהעדרה יש לתת למונח זה את המובן הפשוט והרגיל כפי שמקובל בלשון בני אדם. יפים לעניין זה דברים שאמר כב' הנשיא בדימוס אהרן ברק בע"א 61/80 מנהל מס שבח נ' אלבוים פ"ד לו(2) 409:

"כפי שראינו, אין בתקנות תוספת המס, כפי תוקפן ביום הרכישה, הגדרה של הדיבור "דירת מגורים". בנסיבות אלה, עלינו ליתן לאותו ביטוי את המשמעות הנודעת לו בלשוננו, וזאת על רקע המגמה החקיקתית העומדת ביסוד תקנות תוספת המס... בלשון בני אדם..." (ההדגשות אינן במקור)

וכבר אמר ביהמ"ש העליון מפי כב' השופט בכור בע"א 86/79 פאול קניג נ' יהשע כהן פ"ד לה(1) (176):



בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

14 באפריל 2011
י' בניסן תשע"א

ר"ע 1361/06 פקר נ' מנהל מס שבח מקרקעין
ר"ע 1363/06 גיצלטר נ' מנהל מס שבח מקרקעין

"וכידוע, ההלכה היא שהמחוקק מדבר בלשון בני-אדם, וכך יש לפרש את דבריו בהיעדר נסיבות מיוחדות המקנות משמעות מיוחדת לביטויים בהם השתמש" (ההדגשות לא במקור).

במילון אבן שושן מפורשת התיבה "מגורים":
"דור, שהיה במקום, ישיבה בקביעות..." והמונח "מקום מגורים" מפורש באותו מילון כ-"כתובת, מקום מושבו של האדם" (ההדגשות לא במקור)

במקורות, בחומש בראשית יז, יח, מבטיח הקב"ה לאברהם אבינו: "ונתתי לך ולזרעך אחריד את ארץ מגוריד, את כל ארץ כנען לאחוזת עולם" (ההדגשות אינן במקור).
הווה אומר: הפירוש הפשוט של האדם הסביר למונח "מגורים", נקשר עם מגורי קבע יום-יומיים ולא מגורי ארעי.

שנית, בפסק דין מנדל מסתמכת הועדה גם על הפרשנות שנתן בית המשפט העליון למונח "מגורים" לגבי חוקים אחרים, ובין היתר דיני הגנת הדייר כפי שבאו לידי ביטוי בע"א 99/75 הימנותא בע"מ נ' בדיחי (פ"מ ל (2) 421) (להלן: "פס"ד הימנותא") ובדיני הירושה כפי שבאו לידי ביטוי בע"א 645/69 יוסף רוסו ואח' נגד שרה רוסו (פ"ד כ"ד (1)) (להלן: "פס"ד רוסו").

בפס"ד הימנותא נקבע כי כדי שהגנת חוק הגנת הדייר תהא פרושה על דירה, צריכה היא ל"שמש למגורים". בית המשפט העליון בדעת רוב, פירש את המונח "מגורים" בצורה מצומצמת:

"אין להימנע מהתחושה הברורה, שהחדר הנדון שימש למשיב כחדר רווקות, כפי שאמר זאת השופט המלומד בבית משפט השלום לצרכים שאין ביניהם לבין המושג "מגורים" ולא כלום... החלת המושג "מגורים" על מקרה כמקרה שלפנינו היא כה אבסורדית, שאין לייחס למחוקק תוצאה כזאת..... המשיב לא משתמש במושג כמקום מגורים, כפי שנקבע בהסכם השכירות שביניהם, אלא כמקום ארעי שאיליו היה בא מזמן לזמן לשם נוחיות או "למטרות אחרות" הרחוקות ממטרת מגורים... " (ההדגשות לא במקור).

בפס"ד רוסו התעוררה שאלת המשמעות של המונח "גר" שבסעיף 115 (א) לחוק הירושה, התשכ"ה – 1965 שלפיו רשאי בן זוג, ילד והורה של המוריש להוסיף ולגור בדירה של המוריש כשוכרי הירושה בתנאים מסוימים וכך אומר, בין היתר, כב' השופט י' כהן: "נראה לי, שלפי המובן הפשוט של המילים שבסעיף 115 הנ"ל לא יכול להיות מקום לספק, שהמערער לא היה גר עם אביו ערב פטירת המנוח... בלשון פשוטה של בני אדם, לו היה אדם אומר, שהמערער היה גר בדירה ערב פטירת המנוח.... אני גם מסכים עם ב"כ המערער שמגורים אינם מחייבים נוכחות תמידית בדירה, ושאדם שנעדר באופן זמני מדירת מגוריו אף לתקופה די ארוכה, בגלל עבודתו או מסיבה אחרת, יכל להיחשב כמתגורר באותה דירה, אך מכאן ועד מקרהו של המערער המרחק גדול.... אין ספק שלא



בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

14 באפריל 2011
י' בניסן תשע"א

ר"ע 1361/06 פקר נ' מנהל מס שבח מקרקעין
ר"ע 1363/06 גיצלטר נ' מנהל מס שבח מקרקעין

למקרה כגון זה התכוון המחוקק כשרצה להגן על זכות מגורים של קרובי המוריש...".
(ההדגשות לא במקור).

המדובר אמנם בפרשנות של בית המשפט העליון למונח "מגורים" בחוקים אחרים אשר תכליתם אינה עולה בהכרח בקנה אחד עם מטרותיו של חוק מיסוי מקרקעין, ואולם פרשנות זו של בית המשפט העליון למונח "מגורים" ו- "גר" שעלתה בקנה אחד עם כוונת המחוקק באותם חוקים, מתאימה גם לענייננו ומשתלבת יפה עם תכלית החקיקה להיטיב עם דירות מגורים המשמשות את התא המשפחתי (ראה ע"א 237/87 ניצה גולן ואח' נ' מנהל מס שבח. פ"ד מד 348 ו-ע"א 176/84 יעלה ברקסון (הרץ) ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין פ"ד מ(2) עמ' 589).

עו"ד ירדנה סרוסי בספרה "מיסוי דירות מגורים" סוברת גם היא כי השכרה לתקופות קצרות לשוכרים מתחלפים, אינה בגדר "שימוש למגורים":
"יחיד הרוכש זכות ביחידת נופש, שבה הוא רשאי להשתמש לתקופה קצרה בלבד במהלך השנה, איננו נחשב כמי שרכש זכות ב'דירת מגורים' לעניין ס' 9(ג) לחוק, שכן השימוש בדירה איננו 'שימוש למגורים' כנדרש על פי הסעיף. במקביל, בעלים של דירה, המשכיר אותה לתקופות קצרות לשוכרים מתחלפים, אינו עושה בדירה 'שימוש למגורים' שכן לא ניתן לראות במגורי השוכרים המתחלפים 'שימוש למגורים' כמשמעו בס' 9(ג) לחוק ולכן לא יוכל ליהנות מההקלה במס רכישה הניתנת ברכישה של 'דירת מגורים'" (שם עמ' 578) (ההדגשות לא במקור).

4. המלומד פרופ' אהרון נמדר במאמרו "מס רכישה על דירות מגורים" שפורסם ב"רואה החשבון" מו/4, קובע בין היתר כדלקמן:
"לדעתנו יש לאמץ גישה אחרונה זו (לפיה דירת נופש אינה עונה אחר המבחן הסובייקטיבי - צ.פ) כגישה הנכונה. דבר זה מתבקש באופן הגיוני מהחלטת בית המשפט העליון לאמץ את המבחן הסובייקטיבי לצורכי מס רכישה לא יהיה זה 'מאולץ' לאמור כי כוונה סובייקטיבית להשתמש בדירה למגורים הינה הכוונה להשתמש בדירה לצרכי הבעלים בחיי היום יום הרגילים, ואין השימוש לנופש מהווה שימוש למגורים, בייחוד כאשר לרוכש יש דירה אחרת שהוא מתגורר בה כל ימות השנה. יתר על כן, אין לומר כי הכוונה להשתמש בחלק קטן של השנה בדירה לצורך עצמי, כאשר ברוב השנה משמשת הדירה להשכרה לצורכי עסק, מהווה כוונה להשתמש בדירה למגורים לפי החוק" (ההדגשות לא במקור).



בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

14 באפריל 2011
י' בניסן תשע"א

ר"ע 1361/06 פקר נ' מנהל מס שבח מקרקעין
ר"ע 1363/06 גיצלטר נ' מנהל מס שבח מקרקעין

דעה דומה מביע גם רו"ח (משפטן) שי עינת, במאמרו: "דירת נופש-האמנם 'דירת מגורים'":

"לטעמנו דירת נופש אשר משמשת לנופש או להשכרה לנופש ע"י חברת מאגר איננה משמשת למגורים אלא לנופש ולעסק (קבלת דמי שכירות)... (מיסים יד/1 פברואר 2000).

המלומד פרופ' י. הדרי בספרו מס שבח מקרקעין (הוצאת נתן) חלק ג' עמ' 390, קובע כדלקמן:

"השכרת הדירה כחלק מעסק של מלון דירות; בדרך כלל, כאשר מדובר בהשכרות לטווח קצר, על בסיס יומי או שבועי, אין ההשכרה עולה בקנה אחד עם שימוש למגורים, כי מדובר בניהול עסק, אפילו הוא עסק שכרוד למגורים, ועל כן אינה זכאית למיסוי המופחת. דומה שאלה היו העובדות בעניין מנדל לעיל, שבו חתם הרוכש על הסכם ברוח זו עם חברת הניהול של הבניין. כמלון דירות" יחד עם זאת מוסיף ואומר פרופ' הדרי כי "השכרה לדייר אחר שישתמש בה למגורים (לרבות נופש), הדירה תיחשב לדירת מגורים כמו כל דירה מושכרת אחרת, הדבר עולה בקנה אחד עם התכלית החקיקתית של ההקלה".

לדעה שונה לחלוטין לפיה דירת נופש, גם אם היא מושכרת לתקופות קצרות, נחשבת כ"שימוש למגורים", הגיע עו"ד מיקי גורפיין במאמרו "יחידת נופש במשמע דירת מגורים הפטורה ממס" (מיסים כד/1) וכך הוא אומר, בין היתר: "נמצאנו למדים, כי השימוש ביחידת נופש במתכונת שמכתיב בית המשפט העליון בעניין אי התכלית וחוף הכרמל הוא שימוש למגורים עובדתית ומהותית...."

5. עקרון הקוהרנטיות בין מערכות חוק שונות

עיקרון פרשנות בסיסי הוא עקרון הקוהרנטיות בין מערכות חוק שונות שחלות על אותן נסיבות עובדתיות. הכלל הוא כי יש לשאוף להרמוניה באופן היישום של חוקים שונים (ראה ע"א 489/89 אלדר שרון – מיסים 4/1). לפי עקרון זה, מושגים בדיני המס יפורשו על פי פרשנותם המשפטית בכלל ועל פי כללי הפרשנות של המשפט הפרטי והמסחרי בפרט. סטייה מכללים אלה תותר רק אם מהותו של הסדר המס מחייבת זאת, ובכך היא יוצרת פרשנות מס עצמאית, החורגת מהפרשנות הכללית (ראה וע' 1307/07 חסון אלעזרה-מיסים כב' 1).

בעקבות עקרון זה הלכו בתי המשפט הלכה למעשה ויישמו את כלל ההרמוניה החקיקתית. יפים לעניין זה דבריו של כב' הנשיא ברק בבג"ץ 693/91 ד"ר מיכאל אפרת נ' הממונה על מרשם האוכלוסין במשרד הפנים פ"ד מז(1) 749:



בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

14 באפריל 2011
י' בניסן תשע"א

ר"ע 1361/06 פקר נ' מנהל מס שבח מקרקעין
ר"ע 1363/06 גיצלטר נ' מנהל מס שבח מקרקעין

"דבר חקיקה אינו עומד בבדידותו. הוא מהווה חלק ממערך החקיקה. הוא משתלב לתוכו, תוך שאיפה להרמוניה חקיקתית. 'כל חוק אינו עומד בפני עצמו.... החוקים כולם מהווים מערכת אחת, והם משתלבים בתוכה אלה באלה, תוך הרמוניה חקיקתית....". לפי עקרון הקוהרנטיות האמור, נפנה כעת גם אנו לבחון את המונח "מגורים" בדיני התכנון והבנייה ובחקיקת המס (שאינה מיסוי מקרקעין).

בע"מ 2273/03 אי התכלת שותפות כללית נ' החברה להגנת הטבע ואח' (פורסם בנבו) (להלן: "פס"ד אי התכלת"), קבע בית המשפט העליון שהשימוש למגורים בדירות הנופש במתחם המרינה הוא שימוש הסותר את דיני התכנון והבנייה (תמ"א 13) ומכאן שאינו חוקי, ובין היתר קובע בית המשפט: "שימוש בדירות לצרכי מגורים רגילים אינו עולה בקנה אחד עם הגדרת אזור לצרכי תיירות ונופש ועם הגדרתן של הדירות כ"דירות נופש"..... ייעודן של דירות נופש למטרות מגורים סותר את הדין ואת תשתית התכנון..... העולה מכל אלה הוא כי את המונח "דירות נופש" יש לפרש הן על פי הניסוח המילולי והן על פי התכלית- הסובייקטיבית והאובייקטיבית כאחת. בדירות שנועדו לשימוש ציבורי למטרות נופש. שימוש זה שולל מגורים רגילים דרך קבע במתחם...." (ההדגשות לא במקור).

פירוש זה שנתן בית המשפט העליון בפס"ד אי התכלת, לפיו לפי חוק התכנון והבנייה דירות המוגדרות כ"דירות נופש" אינן יכולות לשמש כדירות לצרכי מגורים, מן הראוי שישליך גם על הפרשנות לעניין חוק מיסוי מקרקעין ובדרך זו תושג גם ההרמוניה המבוקשת בין מערכות חוק שונות.

אם כאמור לעיל, קיים רצון להרמוניה בין דיני המס לבין דינים אחרים, כגון דיני התכנון והבנייה, הרי מקל וחומר שנדרשת קוהרנטיות בין דיני המס לבין עצמם. כלומר, מן הראוי שדיני המס השונים (כגון: מיסוי מקרקעין, מע"מ, מס הכנסה וארנונה), יפורשו באופן הרמוני, כך שפרשנות מונח בדין אחד לא תעמוד בסתירה לפרשנותו של אותו מונח בדין אחר. עמד על כך כבוד הנשיא (בתארו דאז) אהרן ברק במאמרו "פרשנות דיני מיסים" (מיסים יא/4):

"חזקה היא שתכלית החוק היא לשאוף להרמוניה נורמטיבית. חוק מס אינו עומד בבדידותו, הוא משתלב עם חוקים אחרים המטילים מס דומה, ועם כלל חקיקת המס בישראל. יש לפרשו מתוך מגמה ליצר הרמוניה פנימית בתוך חקיקת המס".

בדיני מס אחרים (כגון: ארנונה ומע"מ) קיימת הבחנה בין שימוש כ"דירת מגורים" לשימוש כ"דירת נופש" ולפיכך, איפוא, בהתאם לעקרון ההרמוניה החקיקתית, יש להעדיף פרשנות זו גם במקרה דנן, לפיה שימוש ב"דירה לנופש" אינו נחשב כ"שימוש למגורים".

כך, למשל, לצרכי ארנונה, קיים סיווג שונה לדירות מגורים ולבית מלון (לרבות דירות נופש ודירות בבית מלון), כאשר תעריפי הארנונה לבית מלון ודירות נופש, גבוהים יותר



בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

14 באפריל 2011
י' בניסן תשע"א

ר"ע 1361/06 פקר נ' מנהל מס שבח מקרקעין
ר"ע 1363/06 גיצלטר נ' מנהל מס שבח מקרקעין

מאלה של דירת מגורים. גם נושא זה של סיווג "דירות נופש" כ"דירות מגורים או כ"דירות נופש", הגיע לפתחם של בתי המשפט וועדות הערר לענייני ארנונה. בע"ש 5024/99 מנהל ארנונה חדרה נ' גייזלר שמואל (מיסים יד/5- אוקטובר 2000) נדון בפני בית המשפט, מקרה של דירות הנמצאות בפרויקט על שפת הים בחדרה, אשר יעוד האזור בו נמצא הפרויקט עפ"י התב"ע הינו למלונאות, תירות ונופש ובהתאם היתרי הבניה לאותו פרויקט היו לדירות נופש. ביהמ"ש אשר נדרש לשאלה קבע כי לצרכי ארנונה יש לסווג דירות אלו כ"דירות נופש" ולא כ"דירות מגורים". כהאי לישנא: "במקרה הנדון, לאור יעודה של הדירה, והיתר הבניה שניתן לה, היא אמורה היתה לשמש כדירת נופש. יתר על כן, באי שימוש בה כדירת נופש, יש משום החטאת המטרה של התב"ע שרצתה להבטיח שבניה על שפת הים או בסמוך לו – איזור שהוא משאב לאומי- תשמש את הציבור בכללותו ולא אנשים פרטיים שיש להם היכולת לרכוש נכסים כאלה... הסיווג לצרכי ארנונה עולה בקנה אחד עם היעוד מבחינת התכנון והבניה ויוצא מן ההנחה שאנשים פועלים כמותווה בדין ולא חורגים ממנו (השוה ע"ש 5254/99 ברל בני ואח' נ' מנהל הארנונה של המועצה המקומית זיכרון יעקב (לא פורסם)). בדרך אגב יוער, כי הכרה הנוגדת את היעוד התכנוני בשימוש כזה, תהווה כעין "פרס" למפירי חוק..."

דברים דומים נקבעו גם בע"ש 5254/99 ברל בני נ' מנהל הארנונה של המועצה המקומית זיכרון יעקב (מיסים יד/4) וכך קובע שם בית המשפט: "אין ספק כי מי שערך את התוכנית ש/ 359 רצה להבטיח כי הדירות במתחם אכן ישמשו לנופש ולא למגורי קבע וכי חברת אנבו והמעוררים התכוונו לפעול בהתאם לייעוד זה.....בעיינו המבחן הקובע הוא מבחן השימוש, לפי הראיות הדירות אינן משמשות למגורים במובן המקובל של המונח שהוא מגורי קבע ולא למגורים לתקופות קצרות ונשים לב לכך שמרכז חייהם של המעוררים הוא בדירה אחרת בשוב אחר....." (ההדגשות לא במקור) הרצון העומד מאחורי פסקי דין אלו יפה גם לענייננו.

סוגיית פרשנות המונח "מגורים" נבחנה גם על ידי בתי המשפט באספקלריה של חוק מס ערך מוסף בשאלת התרת ניכוי מס תשומות מע"מ ששולם בגין רכישת "דירת נופש", זאת בשים לב לכלל בחוק מס ערך מוסף שמש תשומות מותר בניכוי רק בשל תשומות שהן לשימוש בעסקה חייבת במע"מ. כידוע, סעיף 131(א) לחוק מע"מ מעניק פטור ממע"מ לעסקת "השכרה למגורים.... למעט השכרה לשם אירוח בבית מלון". לפיכך, ברכישת דירה למטרות השכרה למגורים, לא יותר ניכוי מס התשומות, שכן עסקת ההשכרה למגורים הינה עסקה שאינה חייבת במע"מ. בפס"ד שניתן לאחרונה בע"ש 3071/04 את ישר בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף (מיסים כג/5), נדונה שאלת התרת מס התשומות ברכישת דירה בפרויקט "האיי" במרינה בהרצליה, במטרה להשכירה לציבור הרחב באמצעות "חברת המאגר", זאת לאור התב"ע המחייבת השכרה כ"דירות נופש"



בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

14 באפריל 2011
י' בניסן תשע"א

ר"ע 1361/06 פקר נ' מנהל מס שבח מקרקעין
ר"ע 1363/06 גיצלטר נ' מנהל מס שבח מקרקעין

והתחייבות הרוכש לפעול כך. בית המשפט קבע כי מס התשומות מותר בניכוי, שכן אין המדובר בהשכרה ל"מגורים", אלא בהשכרה לשם "אירוח בבית מלון".
(יצוין, במאמר מוסגר, כי שימוש מעורב בדירת הנופש הכולל גם שימוש עצמי למגורים של בעלי הדירה, פוסל את האפשרות לניכוי מס תשומות לאור תקנה 15 לתקנות מע"מ).

6. דירת נופש המשמשת גם למגורים של בעליה בחלק מן השנה (שימוש מעורב) - מבחן

ה"טפל הולך אחר העיקר"

כעת, עולה השאלה האם לאור העובדה שהעוררים מחויבים לפי דין ולפי הסכם להעמיד את הדירות להשכרה לציבור הרחב לתקופה של יותר מחצי שנה בכל שנה קלנדרית (ואף הצהירו בפנינו כי בכוונתם לעשות כן כאזרחים שומרי חוק) שוללת את תכונתן של הדירות כ"מיועדות לשימוש למגורים", או האם העובדה כי הם עתידים לעשות בדירה גם שימוש רגיל למגורים בחלק מן השנה, יש בה די כדי לעמוד בד' אמות הגדרתה של "דירת מגורים". בנוסף, עולה השאלה שמא מן הראוי לפצל את עלות הדירה לעניין מס רכישה למרכיביה השונים, בין מרכיב השימוש למגורים ומרכיב השימוש לנופש.
נראה, כי המבחן הרלוונטי בענייננו כדי לבחון עמידה בהגדרת "שימוש למגורים" הינו מבחן **רוב השימוש** בדירה, זאת לאור הכלל הרווח בפסיקה לפיו **"הטפל הולך אחר העיקר"**.

כך נאמר למשל ב- ע"א 306/88 אורי פלזנשטיין נ' פקיד שומה חיפה מיסים ח/4 (אוגוסט 1991):

"העיקרון בדיני מס הכנסה הוא שהוצאות הכרוכות בתשלום מס הכנסה אינן מוכרות כהוצאה מן הטעם, שהטפל הולך אחר העיקר" (ההדגשה לא במקור).

יצוין בעניין זה כי בע"א 10691/06 שריג אלקטריק בע"מ (מיסים ח/1), מאמץ בית המשפט העליון, פעם נוספת, את העיקרון של **"הטפל הולך אחר העיקר"** בעניין הכרה בהוצאות בשל ריבית והצמדה שהושתו על הנישום, בגין חבות ניכוי מס של העובדים, וקובע כהאי לישנא:

"...נקודת המבט האינטגרלית על קרן החוב יחד עם הוצאות הריבית והפרשי ההצמדה שצמחו בגינה אומצה ועוגנה בפסיקת בית משפט זה (ראו פרשת פלזנשטיין; ע"א 425/79 אנג'ל נ' פקיד שומה, מס הכנסה, ירושלים, פ"ד לוג) 829 (1982) (להלן: "פרשת אנג'ל"); ע"א 157/60 נקיד בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, פ"ד יד 2237 (1960) (להלן: הלכת נקיד)). פסיקות אלו יסדו את עקרון "הטפל הולך אחר העיקר" אשר קובע שהוצאות ריבית והפרשי הצמדה יותרו בניכוי רק במקרים בהם קרן החוב תותר אף היא בניכוי...." (ההדגשה לא במקור).

וכן ראו פרופ' אהרון נמדר מס ערך סעיף 607:

14 מתוך 21



בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

14 באפריל 2011
י' בניסן תשע"א

ר"ע 1361/06 פקר נ' מנהל מס שבח מקרקעין
ר"ע 1363/06 גיצלטר נ' מנהל מס שבח מקרקעין

"המבחן היחיד היכול לשמש אותנו בסיווג עסקאות מעורבות שאינן ניתנות להפרדה הוא מבחן אימוץ המאפיין העיקרי של העסקה. עקרו של מבחן זה הוא לבדוק מהו החלק העיקרי בעסקה ומהו החלק הטפל....." (וראה גם את פסה"ד הנזכרים שם).

את העיקרון הנ"ל של עיקר וטפל, מן הראוי ליישם גם במקרה דנן. בדירות נשוא הערר יש המרכיב של "מגורים" והן מרכיב של "נופש". "מגורים" לעניין זה הם מגורי קבע לתקופה ארוכה, ואילו "נופש" לעניין זה הוא העמדת הנכס לרשות הציבור הרחב. לפי פס"ד אי התכלת, עיקר השימוש בנכס, מבחינת מספר ימי השנה, צריך להיות למטרות נופש ולא למגורי בעלי הנכסים, שכן האינטרס הציבורי הרחב הוא שיעיקר השימוש בנכסים הנ"ל יהיה למטרות קיט ונופש ולא למטרות מגורים. בנסיבות אלו, יש לעשות שימוש בכלל הפרשנות של הטפל הולך אחר העיקר, ולקבוע שגם לצרכי פרשנות המונח **"דירת מגורים"** יש לתת משקל גדול יותר לשימוש העיקרי ולא לשימוש המשני. פיצול **"דירת מגורים"** לפי מימד הזמן של התקופה בה שימשה ל"מגורים" והתקופה בה לא שימשה ל"מגורים", תניב תוצאה שקשה לחיות עימה במציאות, עקב הקושי לקבוע את היחס בין השימושים השונים. לכן, בהעדר הוראה מפורשת בחוק לעניין אפשרות הפיצול (כפי שקיימת הוראה כזו, למשל, לעניין מע"מ בתקנה 18 לתקנות מע"מ), אין לדעתי ברירה אלא לאמץ, במקרה דנן, את עקרון הפרשנות של **"הטפל הולך אחר העיקר"**.

דעה דומה מביע גם המלומד פרופ' י. הדרי בספרו מס שבח מקרקעין (הוצאת יהונתן) חלק ג' עמ' 390 וכך הוא קובע, בין היתר:

"כאשר נעשה בדירה שימוש מעורב, חלקה למגורים וחלקה לעסק של מלון דירות, תתקבל ההכרעה על פי מבחן הטפל לעומת העיקר, והסיווג לצורך מס הרכישה יהיה על פי העיקר. על כן, בעניין מנדל, למשל, היה אכן מקום לקבוע שהנכס נרכש למטרות עסק, ולא למטרות מגורים."

ראה גם פרופ' אהרון נמדר במאמרו **"מס רכישה על דירות מגורים"** (רואה החשבון מו/4).

7. הלכת זוטא (נע"א 5764/95-מיסים יב/2 ועמ"ש 1/94-מיסים ט/5)

העוררים תולים את ייחוסם, בין היתר, על הלכת זוטא בה נקבע ע"י ועדת הערר ובית המשפט העליון, כי דירת נופש תיחשב כדירת מגורים לצורך מס שבח. לדעתי, יש לדחות את הסתמכות העוררים על הלכת זוטא, מהנימוקים הבאים:

ראשית, פס"ד זוטא עסק בהגדרת המונח **"דירת מגורים"** לצורך מס שבח ואילו בענייננו המדובר בחיוב במס הרכישה. בעוד שלצורך החיוב במס שבח (עובר לתיקון מס' 34 לחוק), המבחן להגדרת **"דירת מגורים"** היה מבחן אובייקטיבי בלבד, הרי שלצורך החיוב במס רכישה המבחן ל"דירת מגורים" הינו מבחן משולב הכולל בצוותא חדא מבחן אובייקטיבי וסובייקטיבי.



בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

14 באפריל 2011
י' בניסן תשע"א

ר"ע 1361/06 פקר נ' מנהל מס שבח מקרקעין
ר"ע 1363/06 גיצלטר נ' מנהל מס שבח מקרקעין

שנית, פס"ד זוטא עסק במכירת דירת מגורים לצורך מס שבח, קודם לכניסתו של תיקון מס' 34 לחוק. תיקון 34 לחוק (בתוקף מה- 31/1/99), קבע תנאי נוסף לצורך קבלת הפטור ממס שבח וקבע כי הדירה צריכה להיות גם "דירת מגורים מזכה" הכולל מספר תנאים ובין היתר שהדירה תשמש בעיקרה למגורים. דהיינו, נכון להיום, לאחר תיקון מס' 34 לחוק, לצורך בחינת הזכאות לפטור ממס שבח, בנוסף למבחן האובייקטיבי וקיומם של האלמנטים הפיזיים בדירה, יש לבחון גם את השימוש בפועל למגורים שנעשה בדירה קודם למכירתה. אילו היה בוחן בית המשפט את עובדות המקרה בעניין זוטא, בהתאם להוראות החוק החל היום (לאחר תיקון מס' 34 לחוק), יתכן והיה קובע, מבלי לקבוע מסמרות בענין זה, כי אף לצורכי מס שבח אין להעניק את הפטור של דירת מגורים מזכה, שכן שימוש כ"דירת נופש" אינו עולה בהכרח לכדי "שימוש למגורים".

8. מן הכלל אל הפרט

הדירות נשוא הערר מצויות בפרויקט "חוף הצוק" בתל אביב, אשר הוקמו על קרקע המוגדרת בתב"ע כקרקע המיועדת לאזור מלונאות ונופש. בהיתר הבניה נקבע כי מלון חוף הצוק יכלול שטחים המיועדים לשירותי מלון, כגון חדר אוכל לעובדים, מלתחות, משרדים עם שעון לעובדים, חדר אוכל לארוחות בוקר, רחבה לאוטובוסים ועוד והוא מסווג כ"מלון דירות". בית המשפט העליון בעניין חוף הכרמל (ע"א 1054/98) ובעניין אי התכלת (עע"מ 2273/03), קבע כי שימוש למגורים רגילים בדירות הנופש הוא שימוש הסותר את דיני התכנון והבניה (תמ"א 13) ועל בעלי הדירות לצרפן, כעניין שבחובה, למאגר דירות להשכרה על מנת שתעמודנה למעלה ממחצית השנה לרשות הציבור הרחב. העוררים מחויבים, הן על פי הדין והן לפי הסכם הרכישה שחתמו ואשר היו מודעים לו, להעמיד את הדירות להשכרה כדירות נופש לתקופה של יותר מחצי שנה כל שנה קלנדרית. העוררים אף הצהירו בעדותם כי הינם שומרים חוק ובכוונתם למלא אחר התחייבותם. זאת ועוד, קיימות חזקה עובדתית לפיה אדם פועל במסגרת המותווית בחוק, לרבות היעוד מבחינה תכנונית וכפי שגם נאמר בתלמוד הבבלי במסכת תרומה דף כ"ז עמ' א': "היכא דאיכא היתרא לא שביק איניש היתרא ועביד איסורא" (ובעברית- במקום שיש היתר לא ינטוש אדם את ההיתר ויעבוד באיסור).

לא זו אף זו, העוררים העידו בפנינו (ראה פרוטוקול מיום 16/9/2009) כי התקופות בהם הם מתעתדים לגור בדירות אינן בהכרח תקופה רצופה של מעט פחות מחצי שנה. כלומר השימוש למגורים שהעוררים יעשו בדירות אינו שימוש רצוף, דבר שיש גם בו כדי לפגוע בהיות הדירה משמשת ל"מגורים" בהתחשב גם בעובדה שלעוררים יש דירות נוספות בישראל (ראה ברל בני ו- 59 אחרים נ' מנהל הארנונה של המועצה המקומית זיכרון יעקב- מיסים יד/3).



בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

14 באפריל 2011
י' בניסן תשע"א

ר"ע 1361/06 פקר נ' מנהל מס שבח מקרקעין
ר"ע 1363/06 גיצלטר נ' מנהל מס שבח מקרקעין

גם השטח הקטן יחסית של הדירות וחוסר האפשרות לאחד את הדירות מבחינה חוקית התכנון ובנייה והתב"ע מצביע על השימוש האפשרי שניתן לעשות בהן בפועל. להלן מספר ציטוטים, בהקשר זה, מעדויות העוררים בפנינו (פרוטוקול מה- 16.9.2009):
רונן פקר: "... אני נוסע הרבה, וחשבתי שאני לא צריך להשכיר לחצי שנה, אני צריך לתקופות.... הסבירו לי שההשכרה לא צריכה להיות ברצף ואפשר מקטעים שונים שמתאימים... בעצם אלה יהיו שתי דירות נפרדות וכוונתי היא לעשות שינויים להפכם לדירה אחת עם מטבח אחד. זה בתכנית, אם הדבר אפשרי זה יבוצע. אם לא, אז לא. אני עובד לפי החוקים... הביאו לידיעתי שהתוכנית הזו לא ברת ביצוע."
משה דיאמנט: "...אני גר בארה"ב, הבסיס שלי הוא ארה"ב, אנו גרים פה בתקופות קצרות במשך השנה, אנו מתכוונים בעתיד להביא מרכז הפעילות לכאן, וזה בעצם יהיה הבית שלנו... יש לנו נכסים נוספים בישראל.... ידוע לי שאת הדירה אנו צריכים להעמיד שישה חודשים לפחות לציבור הרחב....".

לאור האמור לעיל, המונח "מגורים" בלשון הפשוטה של בני אדם אינו מתיישב עם השכרת הדירות לנופש לציבור הרחב לתקופות קצרות. אמנם יתכן ודירות אלה ישמשו גם למגורים של העוררים לתקופות מסוימות, אך שימוש זה לא יעלה, בכל מקרה, על תקופה של חצי שנה בכל שנה קלנדרית, ועל כן לפי הכלל כי "הטפל הולך אחר העיקר" אין מנוס מלראות את הדירות כ"דירות נופש" שאינן זכאיות לשיעור מס רכישה מופחת.

ז. סוף דבר

הגדרת "דירת מגורים" לצרכי מס רכישה אוצרת בתוכה (עפ"י ההלכה הפסוקה), שני מבחנים מצטברים. האחד, המבחן האובייקטיבי במשמעותו הרחבה של פוטנציאל למגורים, והשני והחשוב יותר- המבחן הסובייקטיבי, הנוגע לכוונתו של הרוכש באשר לשימוש למגורים שיעשה בדירה. דירה המצויה בבנין המנוהל כ"מלון דירות", אמנם מקיימת את המבחן האובייקטיבי, אך אינה מקיימת את המבחן הסובייקטיבי - מבחן כוונת "שימוש למגורים". זאת, מאחר וכלל ידוע הוא שכאשר ביטוי השגור בפי הבריות אינו מוגדר בחיקוק, יש לפרשו לפי המשמעות הרגילה והפשוטה שמייחסים לו בני אדם. אין לומר על דירה המושכרת כדירת נופש לתקופות קצרות לציבור הרחב (מלון דירות), כי היא משמשת ל"מגורים", שהרי האדם השונה בדירה אינו "גר" בה (כפי שמבין האדם הסביר את המונח "מגורים").

עקרון ההרמוניה החקיקתית בין מערכות חוק שונות, לפיו מושגים בדיני המס יפורשו על פי פרשנותם בדין הכללי ובחוקים אחרים, תומך בפרשנות זו.

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".



בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

14 באפריל 2011
י' בניסן תשע"א

ר"ע 1361/06 פקר נ' מנהל מס שבח מקרקעין
ר"ע 1363/06 גיצלטר נ' מנהל מס שבח מקרקעין

תכלית ההקלה במס לדירת מגורים, נועדה להקל על מימוש הזכות הבסיסית למגורים של התא המשפחתי. תכלית זו אינה תומכת בגישה לפיה ראוי לאמץ פרשנות מרחיבה לתחולתם של הקלות במס על דירות, שבמהותן מיועדות לשרת את הציבור הרחב בתחום התיירות, הקיט והנופש.

במקרה דנן, המדובר בדירות שנרכשו ב"מלון דירות" בפרויקט "חוף הצוק" בתל אביב אשר הוקמו על קרקע המוגדרת בתב"ע כקרקע המיועדת לאזור מלונאות ונופש בהתאם לתמ"א 13, שבאה להגן על חופי הים של מדינת ישראל, במטרה לאזן בין הצורך לשמור על החוף ומשאביו, לבין צרכי הפיתוח הרבים. העוררים מחויבים, הן על פי הדין והן על פי ההסכם שחתמו, להעמיד את הדירות להשכרה כדירות נופש לציבור הרחב לתקופה של יותר מחצי שנה בכל שנה קלנדרית, ואף הצהירו כי בכוונתם לעשות כן כאזרחים שומרי חוק.

אשר על כן, מכיוון שרוב ימות השנה תשמשנה הדירות שנרכשו כ"דירות נופש", הייתי מציע לחבריי להרכב לדחות את הערר ולהשית על רכישת הדירות מס רכישה בשיעור של 5% החל על בניין רגיל.

בנסיבות הענין, היות והמדובר בשאלה משפטית שיש לה פנים לכאן ולכאן, ובעבר נהגה רשות המיסים להשית מס רכישה בדירות דומות לפי השיעורים המופחתים, הייתי מציע לחבריי שלא להטיל הוצאות. כל צד יישא בהוצאותיו.

צבי פרידמן, רו"ח
חבר

עו"ד מרגליות:

קראתי בעיון את חוות דעתו של חברי רו"ח צבי פרידמן ואני מרשה לעצמי לחלוק על הניתוח הלוגי שערך כמפורט להלן:

ראשית, השכרה לדייר אחר שישתמש בה למגורים (לרבות נופש), יגרום ל"דירה" להיחשב כ"דירת מגורים" כמו כל דירה מושכרת אחרת, הדבר עולה בקנה אחד עם התכלית החקיקתית של ההקלה. שנית, כאשר בוחנים את ההיסטוריה החקיקתית של "דירת המגורים" וקודמתה "דירת היחיד" אפשר להגיע למסקנה אחת כי הגדרת "דירת היחיד" אשר דיברה על שימוש למגורים רוב ימות השנה בוטלה בהגדרה רחבה יותר ולא צרה יותר. מבחן המגורים רוב ימות השנה בוטל מפורשות ע"י תיקון מס' 8 לחוק שהכניס את ההגדרה של "דירת מגורים" שצוטטה על ידי חברי.



בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

14 באפריל 2011
י' בניסן תשע"א

ר"ע 1361/06 פקר נ' מנהל מס שבח מקרקעין
ר"ע 1363/06 גיצלטר נ' מנהל מס שבח מקרקעין

שלישית, גם דעת חלק מהספרות המשפטית תומך בגישה זו, כך למשל, דעתו של עו"ד מיקי גורפיין במאמרו: "יחידת נופש במשמע דירת מגורים הפטורה ממס" (צוטט על ידי חברי בחוות דעתו). הפירוש שניתן בבית המשפט העליון בנדון בדרך של יצירת שני המבחנים שצוטטו על ידי חברי, הינו למעשה "חקיקה שיפוטית", כיוון שהכניסו להגדרת "דירת המגורים" שבסעיף 9 לחוק המיסוי מילים שלא חוקקו בהגדרה זו במקור.

מה באמת השוני בין דירה להשקעה המושכרת למטרת מגורים של אחר לבין "דירת נופש" המושכרת למטרה דומה רוב ימות השנה. הרי לכאורה אין כל מניעה ש"פול" הדירות להשכרת נופש ישכיר את "דירת הנופש" לשוכר אחד לכל התקופה. בשני המקרים: הדירה להשקעה ו"דירת הנופש" קיים יסוד השכרה עסקי. ולמרות כל זאת סובר חברי ש"דירת נופש" היא יצור אחר שאינו נכלל בהגדרה של "דירת מגורים".

חושבני, שעל המחוקק היה להגדיר כוונותיו לצורך המיסוי במפורש. המחוקק יכול היה להגדיר "דירת נופש" ולומר מפורשות שמודל זה אינו זכאי להקלה במיסוי.

גם נוסח התצהיר שעל רוכש הנכס למלא אינו יכול, לטעמי, ליצור הגדרה או לתת פירוש להגדרה של "דירה המשמשת או המיועדת לשמש למגורים...". למעשה הוכנסה במהות התצהיר הנ"ל "כוונה למגורים" שאינה נובעת במפורש מנוסח ההגדרה שבחוק.

פסק הדין בע"א 176/84 יעלה ברקסון נ' מנהל מס שבח פ"ד מו(2) 589 תומך לטעמי בגישה המועלית על ידי כאן (למרות שפסק הדין דן בעניין מס השבח ולא בעניין מס הרכישה).

בנושאי מיסוי כללי ובמיסוי מקרקעין בפרט, מן הראוי לפרט את ההגדרות שיש בהן משום הצהרה בדבר התכלית החקיקתית הרלוונטית ולא להשתמש בהגדרות עמומות הניתנות לפירושים שונים. אפשר גם להציע פירוש יצירתי לסוגיה שבנדון: שיינתן פטור חלקי (יחסי) לאותו חלק מן הנכס שניתן לשימוש בלעדי ורציף של הבעלים, בעוד שלגבי היתרה יישלל פטור זה כהצעת חברי רו"ח צבי פרידמן. עמדה זו נוגדת את הצעת חברי המושתתת על העיקרון של "טפל ועיקר" כמפורט בחוות דעתו.

לעניות דעתי, מן הראוי שעניין זה ייבחן מחדש בבית המשפט העליון על כל היבטיו השונים. סבורני כי עניין הגדרת "דירת מגורים" הזכאית להקלות צריך היה להיקבע בחקיקה, כאשר ניתן היה בהגדרה לסייג כל נכס שאותו המחוקק היה רוצה להחריג מן ההקלות המגיעות ל"דירת מגורים".

לו דעתי הייתה נשמעת, הייתי מקבל את הערר ללא צו להוצאות.

דן מרגליות, עו"ד ושמאי מקרקעין
חבר



בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

14 באפריל 2011
י' בניסן תשע"א

ר"ע 1361/06 פקר נ' מנהל מס שבח מקרקעין
ר"ע 1363/06 גיצלטר נ' מנהל מס שבח מקרקעין

השופטת שטרנברג אליעז:

קראתי בעיון את חוות דעתם של חבריי לוועדה, ואני מצטרפת לחוות דעתו המנומקת והמקיפה של ר"ח פרידמן. עם זאת, ברצוני להוסיף לדיון בסוגיה שלפנינו פן נוסף שעליו לא עמדו חבריי המלומדים.

השאלה שהוצגה לפני הוועדה היא האם יש למסות את הדירות כדירות הפטורות ממס רכישה מכוח היותן "דירות מגורים מזכות", על-פי סעיף 49א לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963.

קו החוף של מדינת ישראל יועד לרווחת תושבי המדינה ולהנאתם מן הים, מן המרחבים הפתוחים ומהשקיעות המרהיבות, חיים אין כסף. לשם הבטחת זכויות אלו הוכנה והוחלה תכנית מתאר ארצית, שאינה מתירה בניית דירות פרטיות למגורים בשטחה של רצועת החוף (תמ"א 13). השטחים נשוא העררים מצויים על שפת הים של העיר תל-אביב, במיזם 'חוף הצוק', ושל העיר הרצליה, במתחם המרינה.

ה"מרינה" בהרצליה נועדה לשמש אזור תיירות ונופש, המיועד למתקני מעגנה ותחזוקה ימית, למועדוני ספורט ימי, לבתי מלון לסוגיהם, לשירותי מסחר בזיקה לתיירות ולשיט, למסעדות ולבתי קפה. את הבנייה למטרות הללו התירה המועצה הארצית בשטח הקרוב למים, אף מעבר למאה המטרים (שנכון להיום הם 300 מטר) האסורים לבנייה בשטחי החוף של מדינת ישראל.

הלכה למעשה הוקמו בקרבת החוף בנייני מגורים אשר שוקו לציבור הרחב.

ועדת המשנה לעררים של הוועדה המחוזית לתכנון ולבנייה בהרצליה דנה בהתנגדויות לבנייה למגורים, וב-03.04.95 הורתה "לתקן את סעיפי התכנית באופן שבכל מקום שמופיע ייעוד דירות נופש ומלונאות, יופיע מלונאות לסוגיה; מלונות דירות, דירות נופש". גם את שטחי השירות הוחלט להתאים לאותה הגדרה. בעקבות האמור הונפקו היתרי בנייה ונמכרו דירות סמוך לקו המים (נע"מ 2273/03 אי התכלת שותפות כללית נ' החברה להגנת הטבע [פורסם במאגרים, 2006]).

לא ניתן לחלוק על זכותו של הציבור בישראל להפיק את מלוא ההנאה מרצועת החוף, שלהגנתה אושרה תמ"א 13. אף אין ספק כי ניצול השטחים הקרובים לים בניגוד להוראות תכנית המתאר אגב פגיעה בזכויות הציבור – אינו מידתי. הוא הדין בפרשנות שהעוררים מבקשים לקבל בדבר הוראתו של המונח "דירות מגורים מזכות". אכן, ניתן לגור במלונות, ככל שהיד משגת. ואולם בית מלון אינו "בית", שאליו נקשרים בעבותות של קיום וערגה. התוצאה שאליה חותר הפירוש המוצע מצד העוררים, אינה עולה בקנה אחד עם תקנת הציבור.



בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

14 באפריל 2011
י" בניסן תשע"א

ר"ע 1361/06 פקר נ' מנהל מס שבח מקרקעין
ר"ע 1363/06 גיצלטר נ' מנהל מס שבח מקרקעין

המושג "תקנת הציבור" פנים רבות לו ולא בכדי הומשל לאותו סוס פרא שדהירתו קשה לשליטה (ע"א 207/79 רביב משה ושות' בע"מ נ' בית יולס בע"מ, פ"ד לו(1) 533 [1982]). מדובר בעקרונות יסוד של השיטה בכל תחומי המשפט הציבורי והפרטי, לרבות דיני המיסים.

בע"א 294/91 חברת קדישא גחש"א "קהילת ירושלים" נ' קסטנבאום, פ"ד מו(2) 464, 530 (1992) הרחיב כבוד השופט (כתוארו אז) אהרן ברק את השימוש במושג "תקנת הציבור":

"[...] המשפט הפרטי כולל בחובו מספר דוקטרינות, אשר משמשות כלים שבאמצעותם מוזרמים עקרונות היסוד של השיטה בכלל וזכויות היסוד של האדם בפרט אל תוך המשפט הפרטי. במרכזם של כלים אלה עומדים עקרונות תום הלב (סעיפים 12 ו-39 לחוק החוזים (חלק כללי)) ותקנת הציבור (סעיף 30 לחוק החוזים (חלק כללי)) מזה ועוולות הרשלנות (סעיף 36 לפקודת הנזיקין [נוסח חדש]) והפרת חובה חקיקה (סעיף 63 לפקודת הנזיקין [נוסח חדש]) מזה. [...]"

לא ייתכן להתיר, באמצעות פרשנות, את אשר אסר המחוקק ואין מקום להעניק פטור ממס לרכישת נכסים ולשימוש בהם שלא כדין. העוררים נגסו בזכויות הציבור; אל להם לצפות ל"הנחות" בתשלום המס המגיע בגין דירות שנבנו על קו המים, בניגוד לתמ"א 13.

בל נשכח כי אוצרות הטבע הופקדו בידינו למשמרת לדורות הבאים ומוטלת עלינו חובה לנהוג בהם בכבוד ולא לנצלם למטרות זרות, כפי שהסביר תאודור רוזוולט, אשר כיהן כנשיאה ה-26 של ארצות-הברית לפני כמאה שנים (1901–1909):

"The nation behaves well if it treats the natural resources as assets which it must turn over to the next generation increased, and not impaired, in value."

רות שטרנברג אליעז, שופטת
יו"ר

לפיכך הוחלט כאמור בחוות דעתם של רו"ח פרידמן וכבוד השופטת שטרנברג אליעז.

ניתן היום, י' ניסן תשע"א (14 באפריל 2011), בהעדר הצדדים.

דן מרגליות, עו"ד ושמאי מקרקעין
חבר

רות שטרנברג אליעז, שופטת
יו"ר

צבי פרידמן, רו"ח
חבר