



## בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 4299/11

לפני: כבוד המשנה לנשיא מ' נאור  
כבוד השופט י' עמית  
כבוד השופט א' שהם

המערער: עמירם גיצלטר

נגד

המשיב: רשות המיסים - מנהל מס שבח מקרקעין

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 1361/06 שניתן ביום 14.4.2011 על ידי יו"ר כבוד השופטת (בדימו') רות שטרנברג-אליעז, רו"ח צבי פרידמן ועו"ד ושמאי מקרקעין דן מרגליות

תאריך הישיבה: י"ד באייר התשע"ג (24.04.2013)

בשם המערער: עו"ד עמירם גיצלטר ועו"ד זיו שרון  
בשם המשיב: עו"ד עמנואל לינדר

### פסק-דין

השופט י' עמית:

מה דינה של "דירת נופש" לצורך חיוב במס רכישה לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: חוק מיסוי מקרקעין או החוק)? האם יש לראותה כ"דירת מגורים", באופן המזכה את הרוכש בהקלה ממס רכישה, או שמא יש לראותה כדירה "רגילה", אשר אינה מקנה לרוכש 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, עו"ד ושמאי מקרקעין ד' מרגליות, רו"ח צ' פרידמן), בגדרו נדחתה טענת המערער, עו"ד גיצלטר, כי יש לסווג את דירת הנופש שרכש כ"דירת מגורים" לצורך תשלום מס רכישה.

[הערה: לדינה של "דירת נופש" לצורך חיוב במס שבח לפי חוק מיסוי מקרקעין ראו ע"א 1046/12 חכים נ' מנהל מס שבח אשר ניתן בד בבד עם פסק דין זה (להלן: עניין חכים)].

1. בשנת 2006 רכש גיצלטר (בנאמנות עבור ה"ה דיאמנט) שלוש דירות בפרויקט "חוף הצוק" בתל אביב. הקרקע עליה הוקם הפרויקט הוגדרה בתב"ע בתור קרקע המיועדת לאזור מלונאות ונופש, והיתר הבניה ניתן בשנת 2005 עבור "בית מלון חדש".

על פי האמור בהיתר הבניה, על כל חוזה רכישה לכולל "הוראה מתאימה בדבר חבותו של רוכש להעמיד את הדירה לרשות הציבור הרחב... במשך חצי שנה לפחות בכל שנה". בהתאם לכך, בסעיף 3ב לחוזה הרכישה הצהיר הרוכש כי הפרוייקט מהווה "מלון סוויטות" וכי ייעוד הקרקע הוא "למלונאות, תיירות, קייט ונופש", ובסעיף 13 לחוזה התחייב הרוכש "להעמיד את יחידתו לרשות הציבור הרחב, אם באמצעות החברה לניהול מאגר היחידות... ואם בכל צורה אחרת, וזאת לתקופה של למעלה מחצי שנה במצטבר, בכל שנה".

גיצלטר דיווח למשיב על חיוב במס רכישה בגין "דירת מגורים", אשר לפי סעיף 9(ג) לחוק ותקנה 2(2) לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (מס רכישה) תשל"ה-1974 (להלן: תקנות מס רכישה), מס הרכישה המשולם בעבורה הוא בשיעור מופחת (מדורג). שומתו העצמית של גיצלטר נדחתה על ידי המשיב, אשר חייבו במס רכישה בשיעור של 5%. השגתו של גיצלטר נדחתה, ועל כך הוגש הערר לועדת הערר.

פסק דינה של ועדת הערר

2. פסק דינה של ועדת הערר ניתן ברוב דעות של רו"ח פרידמן (אשר כתב את פסק הדין העיקרי) והשופטת שטרנברג-אליעז (אשר החליפה את יו"ר הועדה, כב' השופט י' בן שלמה ז"ל, אשר הלך לבית עולמו בטרם ניתן פסק הדין), כנגד דעתו החולקת של עו"ד מרגליות.

ועדת הערר עמדה על פרשנותו של המונח "דירת מגורים" הקבוע בסעיף 9(ג) לחוק כפי שזו משתקפת בפסיקה, ועל כך שיש לבחון את ייעוד הדירה הן מבחינה אובייקטיבית הן מבחינה סובייקטיבית. בדונה במבחן האובייקטיבי, קבעה ועדת הערר כי אכן מדובר בדירת מגורים, בהעדר מחלוקת על כך שהיא מכילה את המתקנים הפיזיים המאפיינים דירת מגורים.

יישום המבחן הסובייקטיבי הוביל את ועדת הערר למסקנה שונה. ועדת הערר עמדה על הגישות השונות בפסיקה לאופן סיווגה של "דירת נופש", וקבעה כי השכרת דירה לציבור הרחב כדירת נופש לתקופות קצרות אינה מעידה על כוונה מצד הרוכש לעשות בדירה "שימוש למגורים". ועדת הערר הוסיפה כי פרשנות זו מתיישבת עם הבחנות הקיימות בתחומים אחרים בין "דירת נופש" לבין "דירת מגורים", כגון דיני התכנון והבניה ודיני הארנונה והמע"מ.

3. משם פנתה ועדת הערר לדון בשאלה האם העובדה שדירת הנופש משמשת לבעליה למגורים במשך חלק מתקופת השנה, יש בה כדי להפוך את הדירה ל"דירת מגורים". בהקשר זה נקבע כי יש להפעיל את מבחן העיקר והטפל, ומאחר שרוב ימות השנה הדירה אינה משמשת לבעליה למגורים (כאמור, הרוכשים אף התחייבו להעמיד הדירה להשכרה מדי שנה כדירת נופש לתקופה של למעלה מחצי שנה), אזי אין לראות בה "דירת מגורים" ויש לסווגה כדירת נופש.

השופט שטרנברג-אליעז הוסיפה כי ניצול השטחים הקרובים לים לשם מגורים עומד בניגוד להוראות תכנית המתאר, והפרשנות לפיה יש לראות את הדירות מושא הערעור כ"דירות מגורים מזכות" אינה עולה בקנה אחד עם תקנת הציבור.

4. עו"ד מרגליות, בדעת מיעוט, סבר כי החרגה מהגדרת "דירת מגורים" צריכה להיעשות על ידי המחוקק, וכשם שדירה "רגילה" המושכרת לאחר היא בבחינת "דירת מגורים", כך גם השכרה לדייר אחר שישתמש בה לנופש אינה גורעת מהגדרת הדירה כדירת מגורים, בפרט בהתחשב בכך שבאופן תיאורטי הדייר יכול לשכור את הדירה למשך שנה שלמה. באשר ל"מבחן רוב ימות השנה", הרי שזה בוטל בתיקון מס' 8 לחוק עם שינוי הגדרתה של "דירת יחיד" ל"דירת מגורים". לבסוף, הציע עו"ד מרגליות פתרון ביניים, לפיו יינתן פטור חלקי (יחסי) לאותו חלק מן הנכס שניתן לשימוש בלעדי ורציף של הבעלים, בעוד שלגבי היתרה יישלל הפטור.

5. סופו של דבר, שהערר נדחה ברוב דעות, ונקבע כי יש להשית על גיצלטר מס רכישה בשיעור של 5% החל על בניין רגיל. מכאן הערעור שלפנינו.

עיקר טענות גיצלטר

6. גיצלטר טוען כי שלוש הדירות שרכש מהוות כולן דירות מגורים, הן על פי המבחן האובייקטיבי (כפי שקבעה ועדת הערר), והן על פי המבחן הסובייקטיבי.

במישור הסובייקטיבי, גיצלטר טוען כי ה"ה דיאמנט, המתגוררים כיום בארצות הברית, מתכוונים לחזור בעתיד לישראל עם משפחתם, להעביר את מרכז פעילותם לישראל ולעשות שימוש בדירות כדירות מגורים. אמנם, בהתאם להוראות התב"ע, בכוונתם להעמיד את דירתם לרשות הציבור למשך 6 חודשים בשנה, אך זאת עקב החובה החוקית והחוזית, שעה שמבחינה סובייקטיבית הם היו מעדיפים שהדירה תעמוד לרשותם כל אימת שיחפצו.

גיצלטר מפנה ל"מאפיינים נסיבתיים" המצביעים, לדבריו, על כך שמדובר בדירת מגורים, ביניהם: הפרויקט בו מצויות הדירות נמצא בסמוך לשכונת מגורים ולא באיזור בו מתקיימת פעילות מלונאית; הדירות רשומות בטאבו על שם הרוכשים, בשונה מבית מלון; אין חובה על הרוכשים להעמיד את הדירות לרשות מאגר מלונאי; אין מגבלה תכנונית בתב"ע או בהיתר הבניה המונעת שימוש בדירות כדירות מגורים; מחיר הדירה גבוה באופן משמעותי בהשוואה למחירן של דירות נופש; והדירות אינן "חדרי מלון", אלא דירות עצמאיות.

7. באשר להגדרת המונח "דירת מגורים", טוען גיצלטר כנגד מסקנתה של ועדת הערר כי הכוונה למגורי קבע. לטענתו, כשם שהשכרת דירה לסטודנטים אינה נחשבת "מגורי ארעי" ויש לראותה כ"דירת מגורים", כך במקרה דנן, בו בני הזוג דיאמנט מתעתדים לגור בדירות באופן קבוע ככל שהדין וההסכם מאפשרים להם.

עוד טוען גיצלטר כי שגתה ועדת הערר בהפעילה מבחן כמותי לעניין השימוש בדירה במשך חודשי השנה, מבחן אשר זכרו לא בא בלשון החוק. לטענתו, אף שהדירות צריכות להיות מוצעות להשכרה למשך תקופה העולה על 6 חודשים מדי שנה, אין פירוש הדבר כי הן אכן תהיינה מושכרות במשך כל התקופה. לשיטתו, פרשנות אחרת עלולה להוביל לתוצאה לפיה גם דירות "רגילות" שבעליהן אינם מתגוררים בהן במשך למעלה מ-6 חודשים בשנה, תחויבנה במס רכישה כמו דירות שבמהותן אינן דירות מגורים.

8. לטענת גיצלטר, כשם שעל פי הפסיקה יש להכיר בדירת נופש בתור דירת מגורים לעניין מס שבח (גיצלטר מפנה לעניין זה לע"א 5764/95 מנהל מס שבח מקרקעין נ' זוטא (26.2.1998) (להלן: הלכת זוטא)), כך צריך להכיר בה לצורך מס רכישה. זאת, בפרט על רקע ההוראה המופיעה בסעיף 49(א) לחוק לעניין מס שבח, הקובעת כי העדר שימוש בדירה כמוהו כשימוש למגורים.

לבסוף, גיצלטר טוען כי שגתה ועדת הערר בכך שהתייחסה להבחנה בין דירת מגורים לדירת נופש באספקלריה של דיני הארנונה והמע"מ, שאינם רלוונטיים לענייננו.

עיקר טענות המשיב

9. המשיב פותח תשובתו באזכור סעיפי הסכם הרכישה, בהם הצהירו הרוכשים כי הפרויקט מהווה מלון סוויטות, כי ייעוד הקרקע הוא למלונאות ונופש וכי הם יהיו מנועים מלטעון אחרת. כן מפנה המשיב לחוזה המכר בו אוזכר פסק הדין 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), אשר קבע כי על בעלי הדירות להעמידן לרשות הציבור הרחב במשך מרבית הזמן. מכך, טוען המשיב, עולה כי המבחן הסובייקטיבי אינו מתקיים. זאת בייחוד על רקע דבריו של מר דיאמנט עצמו, אשר העיד כי מרכז חייו הוא בארצות הברית וכי המשפחה מתגוררת בישראל תקופות קצרות במשך השנה. כן טוען המשיב כי אף העובדה שמדובר בשלוש דירות נופש אשר אינן ניתנות לאיחוד – מצביעה על כך שהן אינן משמשות למגורים.

לשיטתו של המשיב, אף המבחן האובייקטיבי אינו מתקיים. לטענתו, מבחן זה אינו יכול להיתפש כמבחן פיזי נוקשה של אביזרים גרידא, אלא יש להפעיל מבחן גמיש יותר.

דיון והכרעה

10. טרם אדרש לערעור לגופו, אקדים מילים מספר לגבי מהותה של "דירת הנופש" בהיבט התכנוני, בהתאם לאמור בחוזה הרכישה ולאור ההתייחסות הרלוונטית בפסיקה.

בפרשת חוף הכרמל, נדונה סוגיית השימוש המותר בדירות נופש שנבנו בפרויקט שהוקם על חוף ימה של חיפה. חלק ממטרותיהן של תכניות המתאר הרלוונטיות היו "בית מלון, מלונות דירות" ו"מלונות בדרגות שונות" באזורים המיועדים ל"מלונאות" ול"תיירות ונופש". בפסק דינה עמדה השופטת (כתוארה אז) ביניש על החשיבות של שימור 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" (שם, 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).

11. בדומה לנסיבותיה המתוארות של פרשת חוף הכרמל, הקרקע עליה הוקם הפרויקט בו נבנתה דירת הנופש של גיצלטר הוגדרה בתב"ע בתור קרקע המיועדת לאזור "מלונאות ונופש", והיתר הבניה ניתן עבור "בית מלון חדש".

ואכן, חוזה הרכישה עליו חתם גיצלטר הותאם להוראות שהותוו בפסק הדין. כך, בסעיף 3 לחוזה הצהיר גיצלטר כי הובא לידיעתו כי בשורה של פסקי דין, לרבות פסק הדין הנ"ל בעניין חוף הכרמל, נקבע כי עליו להעמיד את דירת הנופש לרשות הציבור במשך תקופה של למעלה מחצי שנה. בסעיף 13 לחוזה התחייב גיצלטר כי "הוא מקבל על עצמו את קביעותיהם והחלטותיהם של פסקי הדין וההחלטה הנ"ל ומתחייב לפעול בהתאם להוראותיהם קרי: להעמיד את יחידתו לרשות הציבור הרחב, אם באמצעות החברה לניהול מאגר היחידות כהגדרתה בסעיף 33 להלן, ואם בכל צורה אחרת, וזאת לתקופה של למעלה מחצי שנה במצטבר, בכל שנה".

12. הנה כי כן, לאור ייעודן הציבורי של הקרקעות הסמוכות לחוף הים ובהתחשב באינטרס הציבורי בשימורן לרווחת הציבור הרחב, הוגבלה האפשרות לעשות בדירות הנופש האמורות שימוש פרטי (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).

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 שיחפוז, אלא שעיקר שימושה צריך להיות ציבורי, במובן זה שעליה לעמוד לרשות הציבור הרחב משך מרבית ימות השנה.

משעמדנו על מאפייניה של "דירת הנופש", אפנה לדון בערעור לגופו. אך תחילה, על רקע טענתו של גיצלטר כי יש להשוות את דינו של מס הרכישה בגין רכישת דירת נופש לדינו של מס השבח בגין מכירת דירת נופש, אעמוד על היחס בין מס רכישה למס שבח ולהגדרה השונה של "דירת מגורים" לצורך שני סוגי המס (לדיון נפרד בשאלת החיוב במס שבח במכירת "דירת נופש" ראו עניין חכים).

בין מס רכישה למס שבח

13. מכירת זכות במקרקעין ורכישת זכות במקרקעין ניצבות משני צידיו של אותו מטבע. הן נובעות ממערכת עובדתית אחת ויונקות את חיותן זו מזו, ו"כשם שאין רכישה של זכות במקרקעין ללא מכירתה, כך אין מכירה של זכות ללא רכישה" (ע"א 5332/08 גולן נ' מנהל מס שבח, סעיף 21 לפסק הדין (16.8.2010)). זיקה זו קיבלה ביטוי מפורש בסעיף 9(ה) לחוק, הקובע כי למעט הפטורים הקבועים בפרק חמישי 1 עד הפרק השישי לחוק, דין מס הרכישה כדין מס שבח "לכל דבר ועניין".

על אף האמור, הבסיס העיוני-פיסקלי של שני סוגי המס שונה מעיקרו. מס שבח הוא מס ישיר המוטל על רווח ההון שהפיק המוכר ממכירת זכות במקרקעין, והוא נועד למסות את עליית ערך המקרקעין בתקופה שבין רכישתם למימושם (סעיף 6 לחוק). מס רכישה, לעומת זאת, אינו תלוי בקיומו של שבח, ומהווה סוג של מס עקיף המוטל על רוכש המקרקעין בגין עצם הרכישה, אשר שיעורו נגזר כאחוז מסוים משווי הזכות הנרכשת (ראו: יצחק הדרי מיסוי מקרקעין כרך א חלק ראשון 116 (מהדורה שלישית, 2012); כרך ד 30-31 (מהדורה שנייה, 2008) (להלן: הדרי – מיסוי מקרקעין); על מקורו ההיסטורי של מס הרכישה, אשר החל את דרכו כ"אגרת רישום", ראו אצל אהרן נמדר "מס רכישה על דירות מגורים" רואה החשבון מו/4 396 (1997) (להלן: נמדר – מס רכישה); ירדנה סרוסי מיסוי דירות מגורים 567 (2009) (להלן: סרוסי)).

14. כפי שצוין, סעיף 9(ה) לחוק קובע יחס של זהות בין מס רכישה למס שבח, למעט הפטורים הקבועים בפרק חמישי 1 עד הפרק השישי לחוק. לענייננו, הפטור ממס שבח הניתן ל"דירת מגורים מזכה" קבוע בפרק חמישי 1 לחוק. משכך, אין להסיק כי דינו של הפטור ממס רכישה בגין רכישת "דירת מגורים" זהה לדינו של הפטור ממס שבח הניתן בעת מכירתה [במאמר מוסגר: ההטבה לעניין מס רכישה בגין רכישת דירת מגורים אינה "פטור", כי אם הקלה בדמות שיעור מס מדורג. עם זאת, לשם הנוחות, אתיחס להקלה ממס רכישה גם בתור "פטור"].

ואמנם, "דירת מגורים" מוגדרת באופן שונה לעניין מס רכישה ולעניין מס שבח. כך, בסעיף 9 לחוק, העוסק במס רכישה, מוגדרת "דירת מגורים" בזו הלשון:

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.

הגדרה זו אינה זהה להגדרה הכללית של המונח "דירת מגורים" הקבועה בסעיף 1 לחוק, אשר זו 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;

15. כפי שניתן להיווכח, בין שתי ההגדרות ישנם מספר הבדלים:

ההגדרה בסעיף 9 פורשת חסותה גם על דירה שבנייתה טרם נסתיימה, בעוד שסעיף 1 מצמצם תחולתו לדירה שבנייתה נסתיימה. הבדל זה ניתן להסבר על רקע מאפייניהם השונים של מס רכישה ומס שבח. מס רכישה נבחן מנקודת מבטו של הרוכש, וככזה צופה הוא פני הווה ועתיד. לאמור: אין הדגש מושם על שימוש של המוכר בדירה בעבר, אלא על שימוש של הרוכש (אם בהווה - כגון כאשר הרוכש כבר מתגורר בדירה בשכירות, אם בעתיד - לאחר מועד הרכישה) (ראו סרוסי, בעמ' 572). על רקע זה, מובן רצונו של המחוקק להעניק את ההקלה ממס רכישה לדירת מגורים שטרם נסתיימה בנייתה, ובכך להימנע, למשל, מקיפוחם של אלו הרוכשים דירת מגורים "על הנייר" (ע"א 3440/11 לנגר נ' מנהל מיסוי מקרקעין, סעיף 3 לפסק הדין (20.12.2012); כן ראו אצל אהרן נמדר מיסוי מקרקעין חלק שני - הפטור לדירת מגורים 172 (מהדורה שישית, 2009) (להלן: נמדר - מיסוי מקרקעין)).

לעומת זאת, מס שבח מוטל על הרווח שהפיק המוכר ממכירת זכות במקרקעין, וככזה צופה הוא פני עבר אל עבר השימוש שנעשה בדירה עובר למכירתה. ממילא, אין הצדקה עניינית להשקיף על דירה שבנייתה טרם נסתיימה ואשר לא שימשה ולא יכולה היתה לשמש למגורים בתקופה הרלוונטית - כעל "דירת מגורים" המזכה בפטור ממס שבח (ראו נמדר - מיסוי מקרקעין, בעמ' 171; לביקורת על הדרישה כי לשם קבלת



הפטור ממס שבח על הדירה להיות כזו ש"בנייתה נסתיימה", ראו הדרי – מיטוי מקרקעין, בעמ' 441-442).

16. הבדל נוסף בין שתי ההגדרות, בעל חשיבות לענייננו, נעוץ בצמד המילים "לפי טיבה". מילים אלו מופיעות בסעיף 1 לחוק בהגדרתה של "דירת מגורים" לעניין מס שבח ("[נ]משמת למגורים או מיועדת למגורים לפי טיבה"), אולם אינן מופיעות בסעיף 9 לחוק בהגדרה העוסקת במס רכישה ("דירה המשמשת או המיועדת לשמש למגורים").

הבדל זה 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. בפסק הדין נקבע 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".

17. מכאן, שעל פי הלכת פרידמן, "דירת המגורים" לעניין מס רכישה ו"דירת המגורים" לעניין מס שבח לאו חד הן, וייתכנו מצבים בהם דירה תיחשב "דירת מגורים" לעניין מס שבח אך לא לעניין מס רכישה, ולהיפך. כך, ייתכן מצב בו פלוני ימכור דירה "המיועדת למגורים לפי טיבה" באופן המזכה אותו בפטור ממס שבח, ובה בעת רוכש הדירה לא יזכה בפטור ממס רכישה מכיוון שהוא אינו משתמש בה למגורים ואינו מייעד אותה לשם כך (כגון כאשר הדירה מיועדת לשמש כמשרד או מרפאה). ולהיפך, ייתכן כי פלוני ימכור דירה שאינה "מיועדת למגורים לפי טיבה" ולכן אינו זכאי לפטור ממס שבח, אולם בד בבד רוכש הדירה מייעד אותה (כפי שהיא) למגורים באופן המזכה אותו בפטור ממס רכישה (שם, בעמ' 392).

אין לקבל אפוא את טענת גיצלטר, כי כשם שעל פי הלכת זוטא מכירת דירת נופש פטורה ממס שבח, הוא הדין לעניין מס רכישה בעת רכישתה. יש לבחון כל מקרה על פי סוג המס הרלוונטי לגופו, ולהישמר מלהסיק פטור מתשלום המס האחד אך בשל קיומו של פטור מתשלום המס האחר. דומה כי לכך כיוון המחוקק בהבהירו בסעיף 9(ה) לחוק כי דין מס רכישה כדין מס שבח "לכל דבר ועניין, למעט פטורים שלפי פרק

חמישי 1 עד פרק שישי" לחוק (וראו גם דברי ההסבר לסעיף 9 לחוק, המוזכרים בעניין פרידמן בעמ' 391, שם נאמר כי "בענין פטורים ומועד תשלום המס יש לגבי תוספת המס [מס רכישה – י.ע.] הוראות נפרדות" (דברי ההסבר להצעת חוק מס שבח מקרקעין (תיקון מס' 8), תש"ם-1980, ה"ח הממשלה 1441, בעמ' 140)). מכל מקום, בנוסף לדחיית טענת גיצלטר במישור העקרוני, דין הטענה להידחות גם לגופה, זאת לנוכח שינוי הלכת זוטא בפסק הדין בעניין חכים, שם נדחתה טענת המערערים כי הם זכאים לפטור ממס שבח בגין מכירת דירת נופש. נסיבות המקרה שם (אשר עסק כאמור בשאלת הפטור ממס שבח) דומות עד מאד לנסיבות המקרה שלפנינו, והקורא מוזמן לעיין שם.

מס רכישה – דירת מגורים מול דירת נופש – כללי

18. בפרשת פרידמן, התווה הנשיא שמגר את המבחן הרלוונטי על פיו ייקבע מהי "דירת מגורים" לעניין מס רכישה, הכולל שני אלמנטים: האחד – אלמנט אובייקטיבי, הבוחן האם הנכס הוא בעל מאפיינים של "דירה"; השני – אלמנט סובייקטיבי, לפיו יש לבחון האמנם התכוון הרוכש הספציפי לייעד את הדירה למגורים (שם, בעמ' 391, 393; וראו גם דברי השופטת חיות בע"א 2744/05 מנהל מיסוי מקרקעין נ' אוסיף חברה לייזום פרוייטקים 1998 בע"מ (10.8.2006), המציינת כי "מרכז הכובד ככל שהדבר נוגע ל'דירת מגורים' כהגדרתה בסעיף 9(ג) לחוק, איננו מצוי בהכרח במבחן האובייקטיבי" (סעיף 9 לפסק הדין)). אציין כי הדגש על הפן הסובייקטיבי מוצא את ביטויו גם בדרישה הקבועה בתקנה 2(2)(ד) לתקנות מס רכישה, ולפיה על מבקש הפטור להמציא למנהל מס שבח מקרקעין תצהיר כי "הדירה תשמש למגורים בשלמות וכחטיבה אחת" (והשוו להצהרה הנדרשת מהמוכר והרוכש לפי סעיפים 73(א) ו-1(ג) לחוק מיסוי מקרקעין).

בהתייחס לאלמנט הראשון - היות המבנה בגדר "דירה" - נקבע כי יש לפרשו באופן רחב יותר בהשוואה לפירושו לעניין מס שבח. דהיינו, גם מבנה שאינו מיועד למגורים "לפי טיבו" (וככזה לא ייחשב ל"דירת מגורים" לעניין מס שבח), עשוי להיחשב "דירת מגורים" לעניין מס רכישה, בתנאי שיש בו פוטנציאל למגורים, אף אם אינו ראוי למגורים באותה עת (עניין פרידמן, בעמ' 393). קיומו של הפוטנציאל האמור נבחן כאמור על פי אמת מידה אובייקטיבית מנקודת מבטו של האדם הסביר (סרוטי, בעמ' 572).

אשר לאלמנט השני - כוונת המגורים - אף שאין הכרח שהדירה תהיה מיועדת לשמש למגורים לאלתר, לא די בכוונה ערטילאית להתגורר בדירה בעתיד הרחוק, ונדרש קשר בין הרכישה לבין מימוש הכוונה לייעד את הדירה למגורים, כך ש"בין מועד הרכישה לבין מועד הגשמת כוונת המגורים צריך לעבור משך זמן, בו מוציא אדם סביר כוונת מגורים מן הכוח אל הפועל" (דברי הנשיא שמגר בעניין פרידמן, בעמ' 393, וראו גם דברי השופט ג' בכ בעמ' 395; כן ראו אצל נמדר - מיסוי מקרקעין, בעמ' 510-508). הרוכש אינו יוצא אפוא ידי חובתו בהגשת התצהיר המעיד על כוונתו לייעד את הדירה למגורים, ועליו לממש כוונה זו. שאם לא כן, תחול הסיפא של תקנה 2(2)(ד), ולפיה אם יתברר כי התצהיר היה כוזב, יחוב המצהיר בתשלום המס שהיה חל על פי העובדות כהווייתן (סרוסי, בעמ' 575).

19. בפרשת פרידמן לא נדרש בית המשפט להגדרתו של המושג "מגורים", ככל הנראה בהעדר מחלוקת באשר לכנות כוונתה של המערערת להתגורר בדירה דרך קבע בעתיד. משכך, הלכת פרידמן אינה ממצה לצורך הכרעה בערעורים שלפנינו, ועלינו להגדיר תחילה "מגורים" מהם. רק לאחר הגדרת המושג "מגורים", נוכל לפנות ולבחון האם התכוון הרוכש (מבחינה סובייקטיבית) לייעד את דירתו למטרת מגורים (על פי הגדרתה האובייקטיבית).

20. הגדרתו של המונח "מגורים" בהקשר של חיוב במס רכישה זכתה בעבר להתייחסות בפסיקה. בעמ"ש (ב"ש) 22/89 מנדל נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"מ תשנ"א(2) 70 (1991) (להלן: עניין מנדל), אשר בין נסיבותיו לבין נסיבות הערעור דנן קיים דמיון רב, נדונה שאלת חיוב במס רכישה בגין רכישת דירת נופש בה רשאים היו בעליה לעשות שימוש במשך חודשיים בלבד בכל שנה, כאשר ביתר הזמן הדירה תועמד להשכרה לציבור הרחב לתקופות קצרות באמצעות חברת ניהול. ביישמה את הלכת פרידמן, דנה ועדת הערר (מפי יו"ר הועדה, השופט (כתוארו אז) גרוניס) הן ביסוד האובייקטיבי והן ביסוד הסובייקטיבי.

באשר לרכיב האובייקטיבי, אימצה ועדת הערר את המבחן אשר הוחל לעניין מס שבח, ולפיו יש לבחון האם הדירה מכילה את המתקנים הפיזיים הנדרשים כגון מטבח ושירותים. באותו מקרה לא היתה מחלוקת לגבי קיומם של מתקנים אלה, ומשכך נקבע כי הדירה עומדת במבחן האובייקטיבי לעניין סיווגה כ"דירת מגורים" (שס, בעמ' 75).

בדונו בהיבט הסובייקטיבי – קרי האם השימוש המיועד בדירה בהתאם לכוונתם של בעלי הדירה בא בגדר המושג "מגורים" – עמד השופט גרוניס על טיבו של מושג זה, תוך שהוא נעזר בפרשנות המונח בהקשרים אחרים, כגון דיני הירושה ודיני הגנת הדייר. נקבע כי המושג "מגורים" כולל בגדרו שלשה רכיבים: אופי השימוש; אינטנסיביות השימוש; ואורך תקופת השימוש. כאשר לרכיב הראשון, נקבע כי אופי השימוש בדירת הנופש הוא מהסוג המקובל בדירה שגרים בה (שהרי הדירה לא נועדה לשמש בתור משרד וכיו"ב). כאשר לרכיבים השני והשלישי, נקבע כי אלה נבחנים האחד ביחס לאחר, דהיינו, עד כמה תכוף השימוש בדירה (קרי האם מדובר בשימוש יומיומי), ומהי תקופת השימוש בדירה (קרי לאורך כמה זמן נעשה השימוש). כך, לדוגמה, אם אדם שוכר דירה למשך שבוע, הרי שתכיפות השימוש גבוהה, שכן השימוש שנעשה בדירה הוא יומיומי, אולם תקופת השימוש היא קצרה, ועל כן אין לומר כי מדובר בשימוש העולה כדי "מגורים" בדירה.

לסופו של יום, נקבע כי אין לראות בדירת הנופש "דירת מגורים". זאת, שכן בעלי הדירה עצמם התעתדו להתגורר בה לכל היותר במשך חודשיים בכל שנה, ואילו ביתר חודשי השנה יועדה הדירה להשכרה לתקופות קצרות, כך שגם מבחינת השוכרים אין מדובר ב"מגורים".

21. הגישה שננקטה בפרשת מנדל אומצה בהמשך הדרך גם בפרשות נוספות (ראו: עמ"ש (ב"ש) 10/92 ויזנברג נ' מנהל מס שבח, מטים ז(6) ה-38 (1993); ו"ע (ב"ש) 1006/02 גאון נ' מנהל מס שבח מקרקעין (25.5.2003); לפסיקה שונה אשר פסק הדין בעניין מנדל סטה ממנה, ראו עמ"ש (חי') 90/87 אברבוך נ' מנהל מס שבח חדרה, מטים ב(3) ה-20 (1988), המוזכרת בעניין מנדל בסעיף 6 לפסק הדין). הגישה בעניין מנדל זכתה לתמיכה גם בספרות מלומדים. כך, למשל, סבור פרופ' נמדר לגבי הטלת מס רכישה על הרוכש דירת נופש (ההדגשות הוספו – י.ע.):

"לדעתנו יש לאמץ גישה אחרונה זו [המחייבת רוכש דירת נופש במס רכישה – י.ע.] כגישה הנכונה. דבר זה מתבקש באופן הגיוני מהחלטת בית המשפט העליון לאמץ את המבחן הסובייקטיבי לצורכי מס רכישה. לא יהיה זה 'מאולץ' לאמר כי כוונה סובייקטיבית להשתמש בדירה למגורים הינה הכוונה להשתמש בדירה לצורכי הבעלים בחיי היום-יום הרגילים, ואין השימוש לנופש מהווה שימוש למגורים, ביחוד כאשר לרוכש יש דירה אחרת שהוא מתגורר בה כל ימות השנה" (נמדר – מס רכישה, בטקסט הצמוד להערות 53, 54).

(כן ראו: נמדד – מיסוי מקרקעין, בעמ' 523-524, ויצויין כי המחבר מתייחס לדירת נופש בעלת מאפיינים דומים לאלו אשר נדונו בפרשת מנדל; וראו גם סרוסי, בעמ' 578-577; אך השוו להדרי כרך ד 66 (מהדורה שניה, 2008), המבחין בין מצב בו במהלך יתרת התקופה הדירה מושכרת לדייר אחר שישתמש בה למגורים או נופש (ואז תיחשב הדירה ל"דירת מגורים"), לבין מצב בו הדירה מהווה חלק מעסק של מלון דירות (אז יש לסווג את הדירה על פי השימוש העיקרי הנעשה בה); עוד השוו למיקי גורפיין "יחידת נופש במשמע דירת מגורים הפטורה ממס מסים כד/א-25 (2010)).

22. כשלעצמי, מקובל עלי המבחן המשולש שהתווה השופט גרוניס בעניין מנדל לצורך הגדרת המושג "מגורים" תחת המבחן הסובייקטיבי. שלושת הפרמטרים שנמנו בפסק הדין – אופי השימוש, אינטנסיביות השימוש ואורך תקופת השימוש – משרטטים יחדיו קו גבול הגיוני וברור על פיו ניתן לקבוע אימתי שימוש בדירה (או כוונה להשתמש בדירה) הוא בבחינת "מגורים" במובן בו נתפש מושג זה "בלשון בני אדם" (כלשונו של השופט גרוניס בסעיף 8 לפסק הדין). אני סבור כי ניתן להוסיף למשוואה פרמטר נוסף של תדירות השימוש. כך, לדוגמה, בעוד ששימוש בדירה למשך פרק זמן של שבועיים אינו עולה כשלעצמו כדי "מגורים" בדירה (נוכח תקופת השימוש הקצרה), הרי ששימוש בדירה למשך שבועיים מדי חודש בחודשו עשוי להוות שימוש למגורים.

על רקע מבחנים אלה, קשה לכרוך "כוונת מגורים" סובייקטיבית עם דירת נופש המשמשת לבעליה לפרקי זמן קצרים, בפרט מקום בו לרשות הבעלים דירה אחרת בה הוא מתגורר ביתר הזמן. מסקנה זו מתיישבת גם עם הפירוש הטבעי והשגור למונח "מגורים".

מס רכישה – דירת נופש – מן הכלל אל הפרט

23. יישום הלכת מנדל והאמור דלעיל על נסיבות ערעורו של גיצלטר מוליק למסקנה כי צדקה ועדת הערר בקבעה כי אין הוא זכאי לפטור ממס רכישה. לצורך מסקנה זו איננו נדרשים כלל לדון בקיומו של הרכיב האובייקטיבי, ודי לנו בבחינת הרכיב הסובייקטיבי, קרי, האם ייעד גיצלטר את הדירה למגורים.

סעיף 3 לחוזה הרכישה, אשר כותרתו "הצהרות הרוכש", כולל בס"ק (ב) הצהרה של הרוכש אשר זו לשונה (ההדגשות הוספו – י.ע.):

"ידוע לו והוא לקח בחשבון לפני רכישת היחידה כי הפרוייקט מהווה מלון סוויטות וכי על פי תכניות בין עיר שבתוקף, ייעוד הקרקע הינו למלונאות, תיירות, קייט ונופש והוא מאשר כי דבר זה מוסכם ומקובל עליו ואין לו ולא תהיה לו כי התנגדות לכך, והוא מתחייב להשתמש ביחידה על פי הייעוד האמור..."

בחקירתו הראשית העיד מר דיאמנט (הנהנה עבורו רכש גיצלטר את הדירות כנאמן) כדלקמן:

"אני חי בארה"ב... הבסיס שלי הוא בארה"ב, מפיק סרטים בכל העולם. [...] אנו גרים פה תקופות קצרות במשך השני [צ"ל השנה – י.ע.], אשתי וילדיי ואני, לפעמים חודשיים בשנה, לפעמים יותר, אנו מתכוונים בעתיד להביא מרכז פעילות לכאן, וזה יהיה הבית שלנו.

רכשנו 3 דירות בחוף הצוק... אני [צ"ל אנו – י.ע.] מגיעים בדרך כלל לא במרכז. יש לנו נכסים נוספים בישראל.

[...]

ידוע לי שאת הדירה אנו צריכים להעמיד שישה חודשים לפחות לציבור הרחב... אנו נרהט את הדירות ונעביר את החפצים האישיים שלנו. אני מתכוון לגור שם בעתיד" (פרוטוקול מיום 16.9.2009, עמ' 9-10).

בחקירתו הנגדית העיד דיאמנט כי ברשותו נכסים נוספים בישראל, אשר חלקם אינם מושכרים. בתשובה לשאלת בא כוח המשיב לגבי מחשבותיהם של משפחת דיאמנט לעבור לישראל, השיב דיאמנט כי ילדיהם אינם מתלהבים מהרעיון לעבור ארצה, ובתשובה לשאלה האם יש לו הערכה כללית לגבי רצונם לעבור לישראל, השיב דיאמנט "זה עובר בשלבים", תוך שהוא מאשר כי מרכז חייו נמצא בארה"ב ולא בישראל (שם, בעמ' 10).

24. משאלה הם פני הדברים, נקל עלי לקבוע כי על פי המבחן הסובייקטיבי אין להשקיף על דירת הנופש המדוברת כעל דירת מגורים.

ראשית, כפי שעולה מדבריו של דיאמנט עצמו, הדירה משמשת למגורי המשפחה לתקופה מצטברת של כחודשיים בשנה, והשימוש בדירה נעשה לתקופות קצרות. נסיבות אלו מזכירות את נסיבותיו של עניין מנדל, שם כאמור נדחתה הטענה כי דירת הנופש היא דירת מגורים, בין היתר נוכח העובדה שבעלי הדירה התעתדו להתגורר בה לכל היותר במשך חודשיים בשנה. מסקנה זו יפה לענייננו.

אמנם, במקרה דנן דיאמנט טען כי בכוונת המשפחה להשתקע בעתיד בישראל וכי בכוונתו להתגורר בדירה בעתיד, ולכאורה, די בכך כדי לראות את הדירה ככזו "המיועדת לשמש למגורים". אלא שאין בטענה זו כדי לסייע לו. ראשית, כפי שנקבע בהלכת פרידמן, אין להסתפק בכוונה ערטילאית להתגורר בדירה בעתיד הרחוק, וכדברי השופט ג' בך, אמנם אין צורך שהדירה תהיה מיועדת לשמש כדירת מגורים לאלתר, אולם על הראיות להצביע על כך שהדירה מיועדת למגורים "תוך זמן סביר, הנראה לעין" (שם, בעמ' 395). במקרה דנן, חוזה הרכישה נחתם בחודש פברואר 2006, ואף לעת הזו, בשלב הערעור, לא הועלתה טענה כי כוונותיו של מר דיאמנט לבשו צורה של מעשים בפועל. בנסיבות אלה, דומה כי גם על פי דעת הרוב בעניין פרידמן, אין לומר כי תקופה של למעלה מ-7 שנים מהווה "זמן סביר הנראה לעין" לשם הגשמת כוונת מגורים.

ועיקרו של דבר. אף אם נניח כי ה"ה דיאמנט מתעתדים להשתקע בישראל, הרי שלאור המגבלות התכנוניות והחוזיות החלות על הדירה, תוכל זו לשמש להם למגורים למשך מיעוט ימות השנה בלבד. בהתחשב בעדותו של דיאמנט עצמו כי ברשותו נכסים נוספים בישראל, קשה לקבל את הטענה כי דווקא הדירה מושא דיוננו, בה אסור להתגורר במרבית ימות השנה, היא זו אשר תשמש עבורו ועבור משפחתו כבית מגורים. בהקשר זה אשוב ואזכיר כי חלק מנכסיו הנוספים של דיאמנט בישראל אינם מושכרים (בעדותו הזכיר דיאמנט דירות "בבן יהודה" אשר אחת מהן אינה מושכרת – פרוטוקול בעמ' 10), ואף בכך יש כדי לתמוך במסקנה כי לאו דווקא הדירה מושא הערעור היא זו המיועדת לשמש בתור דירת המגורים של המשפחה. יפים לעניין זה דבריו של פרופ' נמדר אשר הובאו לעיל, כי "לא יהיה זה 'מאולץ' לאמר כי כוונה סובייקטיבית להשתמש בדירה למגורים הינה הכוונה להשתמש בדירה לצורכי הבעלים בחיי היום-יום הרגילים, ואין השימוש לנופש מהווה שימוש למגורים, ביחוד כאשר לרוכש יש דירה אחרת שהוא מתגורר בה כל ימות השנה" (נמדר – מס רכישה, בטקסט הצמוד להערות 53, 54).

לבסוף, פשוטו של חוזה הרכישה מוליך למסקנה כי דיאמנט, באמצעות עו"ד גיצלטר, ראה בדירה המדוברת "דירת נופש" בעלת סממנים של דירת קיט. כך עולה מהצהרתו בחוזה הרכישה כי ידוע לו שהפרויקט מהווה מלון סוויטות; הדירה עצמה כונתה "יחידה", באופן המשתלב עם תפישתה כ"יחידת נופש", ופחות כדירת מגורים; וכן הצהרתו בחוזה כי בכוונתו להשתמש בדירה בהתאם לייעודה, קרי לצרכי מלונאות, תיירות, קיט ונופש. בכל אלה יש כדי לתמוך במסקנה כי אף הרוכשים עצמם לא ראו בדירות משום "דירות מגורים", אלא כ"דירת נופש" על פי פשוטו של מקרא.

25. אף איני רואה ממש בטענת גיצלטלר כי הדירה מהווה "דירת מגורים" מבחינת השוכרים הצפויים לשכור אותה ביתר ימות השנה. אמנם, על מנת להיחשב "דירת מגורים" אין הכרח שבעל הדירה הוא שיתגורר בה (ראו הערת הנשיא שמגר בעניין פרידמן, עמ' 394; עניין מנדל, סעיף 12 לפסק הדין; סרוסי, בעמ' 576). ואולם, על רקע עדותו של דיאמנט ולפיה הוא ומשפחתו מגיעים לישראל כחודשיים בשנה לתקופות קצרות ובדרך כלל "לא במרוכז", משתמע כי אף השוכרים לא יתגוררו בדירה לפרקי זמן העולים על חודשים ספורים. מכאן שטענת הנאמן-גיצלטלר כי כוונתו להשכיר את הדירה לתקופות ארוכות, אינה מתיישבת עם עדותו של הנהנה-דיאמנט.

לא נעלם מעיני כי דיאמנט רכש שלוש דירות נפרדות בפרויקט המצויות בסמוך זו לזו, ולכאורה ניתן היה להרהר שמא לפחות אחת או שתיים מהדירות נועדו לשמש להשכרה למגורים לתקופות ארוכות. אלא שכפי שעולה מעדותו של דיאמנט עצמו ומטענות גיצלטלר בערעור, שלוש הדירות נרכשו כולן לצרכיהם האישיים של בני משפחת דיאמנט לצורך מגוריהם.

26. ובכלל, איני רואה להשוות דירת נופש כמו זו שבפנינו, לדירת מגורים רגילה המושכרת לאחרים. בעוד שבמצב הדברים הרגיל, בעלים של דירת מגורים זכאי להחליט אם להשכיר את דירתו לאחרים אם לאו, אם להותירה ריקה או לעשות בה שימוש עצמי למגוריו שלו או של בני משפחתו, הרי שבמקרה דנן, בעל דירת הנופש חייב להשכירה לצדדים שלישיים, מכוח חוזה הרכישה ודיני התכנון והבנייה. בכך שונה דירת הנופש בענייננו מדירת מגורים רגילה, ולכן, אף אם 3 הדירות היו מושכרות בפועל לתקופות ארוכות לשוכרים, לא היה בכך כדי להשוותן לדירות מגורים במובן הרגיל של המילה. ומזוית אחרת: העובדה כי דיאמנט מחוייבם להשכיר את הדירות לאחרים, משליכה מיניה וביה על המבחן הסובייקטיבי של כוונת מגורים של הרוכש.

27. ולבסוף, שלא אחרון בסדר חשיבותו, נזכיר את התכלית של ההטבה העומדת בבסיס הפטור מושא דיוננו. בבסיס שיעור מס הרכישה הנמוך והמדורג שנקבע לגבי רכישת דירת מגורים, עומדת תכלית סוציאלית והצדקה חברתית-כלכלית שעיקרה הקלת נטל המס המוטל על דירות זולות והגדלתו על דירות יקרות, באופן היוצר פרוגרסיביות מסוימת במס הרכישה עבור דירות מגורים (נמדר – מיסוי מקרקעין, בעמ' 505; הדרי – מיסוי מקרקעין כרך ד בעמ' 43). למותר לציין כי החלת הפטור לגבי דירת נופש רחוקה מלקדם תכלית זו.



28. סיכומו של דבר, שבמקרה דנן לא התקיים הרכיב הסובייקטיבי הדרוש לשם הגדרת הדירה כ"דירת מגורים". אי לכך, דין ערעורו של גיצלטר להידחות.

משזו מסקנתי, איני רואה צורך לדון בגדרו של ערעור זה במהותו של המבחן האובייקטיבי. עם זאת, אבקש להוסיף כי איני משוכנע כי "מבחן המתקנים הפיזיים" הוא מבחן ממצה, וכשלעצמי, איני רואה מניעה לשקלל מאפיינים נוספים בבואנו לבחון אימתי מדובר בדירת מגורים. מכל מקום, סוגיה זו אינה נצרכת להכרעה דנא, והקורא מוזמן לעיין בפרשת חכים שם נדון המבחן האובייקטיבי בהרחבה באספקלריא של שאלת החיוב במס שבח.

סיכום וסוף דבר

29. פתחנו הילוכנו בקווים לדמותה של "דירת הנופש", כפי שהותוו בפסיקה ובחזוזה הרכישה עליו חתם גיצלטר. נוכחנו לדעת כי בבסיס ההגבלה המונעת מבעליהן של דירות הנופש להשתמש בהן למגורי קבע, ניצבות תכליות ציבוריות, הנובעות, בין היתר, מייעודן הציבורי של הקרקעות הסמוכות לחוף הים ומהאינטרס הציבורי בשימורן לרווחת הציבור הרחב. עקב תכליות אלה, נקבע בפסיקה כי השימוש בדירות לצורכי מגורים רגילים אינו עולה בקנה אחד עם הגדרתן של הדירות כ"דירות נופש".

עמדנו על כך שחזוזה הרכישה עליו חתם גיצלטר התייחס במפורש למגבלות אלו, ואף הפנה מפורשות לפסיקה הרלוונטית, וכי הרוכשים קיבלו על עצמם מגבלות אלה. משפחת דיאמנט (אשר גיצלטר רכש עבורם את הדירה כנאמן) רשאים היו להתגורר בדירת הנופש למשך מיעוט ימות השנה, ואילו במרבית ימות השנה היו מחוייבים להעמיד הדירה לרשות הציבור להשכרה.

30. לאחר מכן עמדנו על היחס בין מס רכישה למס שבח, ועל ההגדרות השונות ל"דירת מגורים" ביחס לשני סוגי המס. ציינו כי לעניין מס רכישה המבחן הוא משולב - אובייקטיבי וסובייקטיבי, בעוד שלעניין מס שבח המבחן הוא אובייקטיבי בלבד (דברי הנשיא שמגר בהלכת פרידמן).

בדוננו בשאלה האם דירת הנופש היא "דירת מגורים", הזכרנו את המבחן המשולש שהותווה בעניין מנדל, והגענו למסקנה כי דיאמנט (אשר גיצלטר שימש עבורם כנאמן) לא נתכוונו כי הדירה תשמש להם למגורים. זאת, בין היתר, נוכח פרקי

הזמן הקצרים בהם התעתדו להתגורר בדירה וחובתם להעמיד את הדירה להשכרה משך מרבית ימי השנה.

עוד דחינו את הטענה כי כוונותיהם של דיאמנט להתגורר בעתיד בדירה הופכות אותה לכזו המיועדת למגורים, נוכח פרק הזמן הארוך שחלף מאז רכישתה מבלי שתכנית זו מומשה בפועל, בהתחשב במגבלות התכנוניות אשר אינן מאפשרות להתגורר בדירה במשך מרבית ימות השנה, ולאור נכסים נוספים הנמצאים בבעלותם של דיאמנט.

31. על רקע האמור, מצאנו כי דין ערעורו של גיצלטר להידחות.

המערער ישא בשכר טרחת המשיב בסך 30,000 ₪.

ש ו פ ט

המשנה לנשיא מ' נאור:

אני מסכימה.

המשנה לנשיא

השופט א' שהם:

אני מסכים.

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

המשנה לנשיא