



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ר"ע 7060-11-11 יהושע נ' מנהל מס שבח מקרקעין בנתניה
ר"ע 7111-11-11 אניש נ' מנהל מס שבח מקרקעין בנתניה

תיק חיצוני:

**בפני כב' השופט בנימין ארנון
מר דן מרגליות, עו"ד ושמאי מקרקעין
מר דב שמואלביץ, עו"ד**

העוררים
1. גיא אניש
2. רחל יהושע
ע"י ב"כ עו"ד יריב גוטמן

נגד

המשיב
מנהל מס שבח מקרקעין בנתניה
ע"י ב"כ מפרקליטות מחוז ת"א (אזרחי)

פסק דין

חבר הוועדה דן מרגליות, עו"ד ושמאי מקרקעין:

1. מבוא

מונחים לפנינו שני עררים מאוחדים על החלטות מנהל מיסוי מקרקעין נתניה שהוגשו על ידי העוררים על שומות מס רכישה שהוצאו לכל אחד מהם על ידו. הערר בו"ע 7111-11-11 הוגש על ידי העורר גיא אניש על החלטת המשיב בהשגה ואילו הערר בו"ע 7060-11-11 הוגש על ידי העוררת רחל יהושע על החלטת המשיב בהשגה. שתי החלטות הרלוונטיות ניתנו בנפרד ביום 22.9.11. עררים מאוחדים אלה, עניינם רכישת דירות נופש במתחם המרינה בהרצליה, אשר לגביו חלה תכנית המתאר הארצית לחופים – תמ"א 13, האוסרת בנייה במרחק של 100 מטר לפחות מקו המים. המחלוקת בין הצדדים הינה בשאלה האם הדירות שנרכשו על ידי העוררים הינן "דירות נופש" ולכן אינן מהוות "דירות מגורים" ובשל כך האם העוררים זכאים למס רכישה מופחת בשל דירת יחידה.



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 7060-11-11 יהושע נ' מנהל מס שבח מקרקעין בנתניה
ו"ע 7111-11-11 אניש נ' מנהל מס שבח מקרקעין בנתניה

תיק חיצוני:

- 1 העוררים סבורים כי מדובר בדירות מגורים ואילו המשיב סבור כי מדובר ב"דירות נופש" שאינן
- 2 "דירות מגורים כהגדרתם בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 (להלן – "חוק
- 3 המיסוי").
- 4 **2. רקע עובדתי**
- 5 **לגבי העוררת מס' 1:**
- 6 א. ביום 3.12.09 רכשה העוררת מס' 1 דירה יחידה המשמשת אותה למגוריה בפרויקט מרינה
- 7 וילג' הרשומה כדירה מס' B 254 שכתובתה: רחוב יורדי הסירה מס' 1 הרצליה, הידועה גם
- 8 כגוש 6516 חלקת משנה 254/21 (להלן – "דירה מס' 1").
- 9 ב. ביום 11.1.10 הגישה העוררת מס' 1 הצהרה למס רכישה, על פיה רכשה דירה למגורים
- 10 ולפיכך, עליה לשלם מס רכישה בסך 2,551 ₪ בלבד וזאת לאור מדרגות מס הרכישה
- 11 שנקבעו בחוק לדירת מגורים יחידה.
- 12 ג. ביום 30.6.10 התקבלה במשרדי ב"כ העוררת שומת מס רכישה בסכום של 55,000 ₪.
- 13 ד. השגת העוררת מס' 1 נדחתה בהחלטת המשיב בהשגה מיום 22.9.11.
- 14 **לגבי העוררת מס' 2:**
- 15 א. ביום 3.12.09 רכש העוררת מס' 2 דירה יחידה המשמשת אותו למגוריו בפרויקט מרינה וילג'
- 16 הרשומה כדירה מס' B 255 שכתובתה: רחוב יורדי הסירה מס' 1 הרצליה, הידועה גם כגוש
- 17 6516 חלקת משנה 255/22 (להלן – "דירה מס' 2").
- 18 ב. ביום 11.1.10 הגיש העוררת מס' 1 הצהרה למס רכישה, על פיה רכש דירה למגורים ולפיכך,
- 19 עליו לשלם מס רכישה בסך של 2,534 ₪ בלבד וזאת לאור מדרגות מס הרכישה שנקבעו
- 20 בחוק לדירת מגורים יחידה.
- 21 ג. ביום 15.6.10 התקבלה במשרדי ב"כ העוררת שומת מס רכישה בסכום של 55,000 ₪.
- 22 ד. השגת העוררת מס' 1 נדחתה בהחלטת המשיב בהשגה מיום 22.9.11.
- 23 **לגבי שני העוררים:**
- 24 א. ביום 7.12.06 ניתן פסק הדין של בית המשפט העליון בע"מ 2273/03 **אי התכלת ואח' נ.**
- 25 **החברה להגנת הטבע** (להלן – "פסק דין אי התכלת").
- 26 בפסק הדין קבע בית המשפט העליון (לצורך הוראות חוק התכנון והבניה) כי שימוש
- 27 למגורים בדירות נופש שנבנו במתחם המרינה הוא שימוש בלתי חוקי. בית המשפט קבע כי
- 28 דירות שמיועדות לשמש דירות נופש, צריכות לעמוד לרשותו של הציבור הרחב מרבית
- 29 השנה ועל כן אינן דירות שלפי טיבן אפשר לעשות בהן שימוש רגיל ודרך קבע למגורים.



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 7060-11-11 יהושע נ' מנהל מס שבח מקרקעין בנתניה
ו"ע 7111-11-11 אניש נ' מנהל מס שבח מקרקעין בנתניה

תיק חיצוני:

- 1 ב. פרויקט המרינה בהרצליה הוקם על קרקע אשר מיועדת על פי התכנית המפורטת למלונאות
- 2 ולנופש בלבד. על פי תכנית זו הר/2003א מגרש מס' 7 הינו מגרש למלונאות לסוגיה, מלונות
- 3 דירות, דירות נופש ובתי נופש.
- 4 ביום 28.12.07 ניתן בתחילה היתר בנייה בטעות ל"מגורים". היתר זה בוטל. ביום 29.10.98
- 5 הוצא היתר בנייה מתוקן, בו תוקנה הטעות, וההיתר ניתן ל"דירות נופש" בלבד.
- 6 ג. אין מחלוקת כי העוררים רכשו את דירותיהם כשלש שנים לאחר שניתן פסק דין אי התכלת.
- 7 ד. אל הסכמי הרכישה צורף, כחלק בלתי נפרד מהם (נספח ג' להסכם), חוזה חכירה – דירת
- 8 נופש בין המינהל לבין המוכרים.
- 9 ה. על פי סעיף 3.1 להסכם הרכישה, הצהירו העוררים כי בדקו את מכלול הזכויות המתייחסות
- 10 לממכר וכי ידוע להן כי הדירות מסווגות כ"דירות נופש" והם בדקו את כל ההיבטים
- 11 הרלוונטיים לעניין זה.
- 12 ו. מטרת החכירה לפי חוזה החכירה היא דירת נופש והחוכר מסכים כי תוקם חברת ניהול
- 13 אשר תנהל את הבניין אשר המוכר מהווה חלק ממנו.
- 14 ז. אין בין הצדדים מחלוקת כי לא הוקמה חברת ניהול כאמור לעיל, ובפועל לא הושכרו
- 15 הדירות לציבור הרחב.
- 16 3. **סיכום טיעוני העוררים:**
- 17 א. העוררים טוענים כי אין כל הגדרה בחוק המיסוי ל"דירת נופש" ולכן מדובר בדירה רגילה,
- 18 ורק מטעם זה יש לקבל את העררים.
- 19 ב. העוררים מסתמכים על חוות דעתי (בדעת מיעוט) בו"ע (ת"א) 1361/06 **רן רונן פקר נ. מנהל**
- 20 **מס שבח מקרקעין** (פורסם במאגר נבו 14.4.11).
- 21 ג. בנוסף מסתמכים העוררים על מאמרו של עו"ד שי עינת "דירת נופש האמנם דירת מגורים".
- 22 ד. אין מחלוקת כי לא נחתם כל הסכם בין יזמי הפרויקט לחברת ניהול, ולכן הדרישה
- 23 הבסיסית להשכרת דירת המגורים לאחרים בעבור העוררים על פי "הסכם מאגר" לא
- 24 נתמלאה.
- 25 ה. המבחנים שנקבעו בפסיקה לעניין חוק המיסוי ובקשר להגדרת "דירת מגורים" הם: האם
- 26 הדירה מתאימה למגורים והאם הרוכש מצהיר כי תשמש אותו למגורים. מפנים לע"א
- 27 278/84 **דליה פרידמן נ. מנהל מס שבח מקרקעין**, פ"ד מא(3) 386,393. וכן מפנים לעמ"ש
- 28 90/87 **אברבך נ. מנהל מס שבח** (מיסים ב/3-ה-139).
- 29 ו. העוררים עשו שימוש בדירות למגורים. שניהם משלמים חשבונות חשמל, ארנונה, מים וועד
- 30 הבית.
- 31 ז. כתובתם במשרד הפנים של העוררים היא הכתובת של הדירות הנ"ל.



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ר"ע 7060-11-11 יהושע נ' מנהל מס שבח מקרקעין בנתניה
ר"ע 7111-11-11 אניש נ' מנהל מס שבח מקרקעין בנתניה

תיק חיצוני:

- 1 ח. כאשר המוכרים של הדירות רכשו את הדירות הם שילמו מס רכישה בגין דירות מגורים.
- 2 ט. רוכשים אחרים שרכשו דירות בפרויקט הנ"ל שילמו מס רכישה לפי דירות מגורים.
- 3 י. על פי הוראת ביצוע 15/92 שהוציא המשיב, נקבע כי כל הרוכש דירה במלון דירות המשמשת
- 4 או מיועדת לשמש למגורים ויש בה את כל האלמנטים המקובלים בדירת מגורים רגילה,
- 5 והרוכש מצהיר כי הדירה תשמש למגורים בשלמות וכחטיבה אחת כאמור בתקנות, יחול
- 6 עליה מס רכישה כאמור בתקנה 2(2), כאשר התנאי הוא כי בהסכם הרכישה שבין הצדדים
- 7 הדירה עוברת לבעלות או לחכירה של הרוכש והוא יכול להשתמש בה למגורים בכל עת,
- 8 ובתנאי נוסף כי דמי הניהול הינם בגדר הסביר.
- 9 יא. העוררים טוענים כי הם עומדים בכל התנאים האמורים ולכן זכאים לחישוב מס רכישה
- 10 בהתאם למדרגות מס רכישה של דירות מגורים.
- 11 יב. במסגרת הדיון בפני הועדה, העלה המשיב טענה חדשה כאילו לכאורה הוראת ביצוע 15/92
- 12 מאפשרת למשיב לגבות מהעוררים מס רכישה לפי תקנה 1(1) לתקנות מס רכישה. העוררים
- 13 סבורים כי טענה זו היא בגדר שינוי חזית שכן בנימוקי ההחלטה בהשגה לא נטען דבר זה.
- 14 יג. העוררים עושים בדירות נשוא העררים המאוחדים שימוש למגורים זה שלוש שנים וזכותם
- 15 לשימוש למגורים מעולם לא הוגבלה והדירות מעולם לא שימשו למלון.
- 16 יד. הטענה שפסק דין אי התכלת קבע שמבחינה תכנונית השימוש למגורים כל ימות השנה לא
- 17 חוקי, אינו רלוונטי לעניין חוק מיסוי מקרקעין. העוררים מפנים לע"א 237/87 **ניצה גולן נ.**
- 18 **מנהל מס שבח מקרקעין**, פ"ד מד (3) 348.
- 19 טו. העוררים מפנים גם לספרו של **אהרון נמדר** "מס שבח מקרקעין – הפטור לדירת מגורים"
- 20 (מהדורה שלישית עמ' 342).
- 21 טז. בפסק הדין אי התכלת הוצעו מספר אפשרויות למימוש יעוד הדירות. אולם עד כה אף אחת
- 22 מן האפשרויות לא מומשה ולא יצאה אל הפועל.
- 23 יז. רק ביום 11.8.10 פרסמה רשות המיסים הוראת ביצוע 5/2010 אשר מטרתה להחליף את
- 24 הוראת הביצוע 15/92. הוראה זו פורסמה זמן רב לאחר שהעוררים רכשו את הדירות נשוא
- 25 העררים המאוחדים.
- 26 יח. העוררים סבורים כי אין להחיל עליהם את הוראת הביצוע המאוחרת למפרע.
- 27 יט. עד לשנת 2007 ראה המשיב את דירות המגורים של העוררים כדירות רגילות ולא דירות
- 28 נופש והמס ששולם בגין היה מס של דירות מגורים רגילות. החל משנת 2007 שינה המשיב
- 29 את גישתו והחל למסות את הדירות בפרויקט המרינה כדירות נופש ואולם מבלי לידע את
- 30 הציבור ולהוציא הוראת ביצוע חדשה.
- 31 כ. באשר לטיעון המשיב כי העוררים חתמו על חוזים בהם נאמר במפורש כי מדובר ב"דירות
- 32 נופש", טוענים העוררים כי כל האמור מתייחס לנושא התכנוני ולא המיסוי.



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

**ר"ע 11-11-7060 יהושע נ' מנהל מס שבח מקרקעין בנתניה
ר"ע 11-11-7111 אניש נ' מנהל מס שבח מקרקעין בנתניה**

תיק חיצוני:

- 1 כא. במקרה שיש מספר אפשרויות פירוש יש לבחור את הפירוש המקל עם הנישום.
- 2 כב. על המחוקק היה לקבוע כללים ברורים בחוק לנושא זה ואין זה מתפקידו של בית המשפט
- 3 למלא חלל במקרים כאלה.
- 4 **4. סיכום טיעוני המשיב:**
- 5 א. פסק הדין אי התכלת קבע כי שימוש למגורים בדירות נופש שנבנו במתחם המרינה הוא
- 6 שימוש בלתי חוקי. בית המשפט העליון קבע קביעה נורמטיבית, כי דירות שמיועדות לשמש
- 7 כדירות נופש ולעמוד לרשותו של הציבור הרחב מרבית ימות השנה, לא יכולות להיות דירות
- 8 שעל פי טיבן ניתן לעשות בהן שימוש רגיל ודרך קבע למגורים.
- 9 ב. מהסכמי הרכישה עולה כי העוררים היו מודעים למצב החוקי ערב חתימתם על ההסכמים.
- 10 ג. סעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין קבע את החבות במס רכישה בעת רכישת זכות במקרקעין.
- 11 המונח "דירת מגורים" מוגדר כדירה המשמשת או מיועדת לשמש למגורים.
- 12 ד. המשיב מסתמך על פסק הדין שניתן בעניין רונן פקר הנ"ל, על דעת הרוב, שניתנה מפי ר"ח
- 13 צבי פרידמן. הפירוש למונח "מגורים" נקשר עם מגורי קבע יומיומיים ולא עם מגורים
- 14 ארעיים. שימוש לצרכי נופש בלבד, במשך תקופה של פחות ממחצית השנה במשך כל שנה,
- 15 איננו עומד בגדר המונח מגורים.
- 16 ה. בע"א 1054/98 **חוף הכרמל נופש ותיירות נ. עמותת אדם טבע ודין**, קבע בית המשפט העליון
- 17 כי הפועל היוצא מההגדרה הלשונית של "דירות נופש" הוא זמינותן לרשות הציבור,
- 18 במתכונת זו או אחרת, לצורך ניצולן כדירות נופש. המונח "דירות נופש" שולל מגורים דרך
- 19 קבע.
- 20 ו. התכלית הבסיסית העומדת ברקע השימוש בחופי הים באזורים המיועדים לתועלת הציבור
- 21 מכוח הדין הוא אי יכולת להשתמש באזורים אלה למגורים דרך קבע.
- 22 ז. גם היתרי הבנייה, ההסכמים השונים וכתבי התחייבות של העוררים מעלים כי קיימת
- 23 הגבלה לשימוש בנכסים כדירות נופש בלבד.
- 24 ח. המשיב מפנה לע"ש(נב"ש) 22/89 **זהבה וברוך מנדל נ. מנהל מס שבח מקרקעין**, פ"מ כרך
- 25 תשנ"א, חלק שני אשר עסק במתן הקלה במס רכישה לגבי דירת נופש. הועדה קבעה כי
- 26 הנכס לא יועד לשימוש למגורים ואינה זכאית להקלה ככזו.
- 27 ט. המשיב סבור כי צריך לחול הכלל "לא יצא חוטא נשכר" על מקרים כאלה, בהם עוברים על
- 28 חוק ברור (חוק התכנון והבניה) ובאים לבקש הקלה בחוק המיסוי. המשיב משווה בין המצב
- 29 כאן לתשלומי שוחד שלא הוכרו בתורת הוצאה למס הכנסה.
- 30 י. תקנת הציבור הינה כלי מרכזי, אשר בעזרתו שיטת המשפט שומרת על עיקרי ערכיה כנגד
- 31 מוקדי כוח שונים אשר מבקשים ליצור נורמות משפטיות או פעולות פיסיות הנוגדות ערכים
- 32 אלה.



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

**ר"ע 7060-11-11 יהושע נ' מנהל מס שבח מקרקעין בנתניה
ר"ע 7111-11-11 אניש נ' מנהל מס שבח מקרקעין בנתניה**

תיק חיצוני:

- 1 יא. בעקבות ריבוי המקרים בשנים האחרונות של פרויקטים מסוג הפרויקט נשוא הערר, אשר
- 2 נבנו בהם דירות נופש אשר אינן מיועדות למגורים אלא למלונאות ונופש, הוציא המשיב
- 3 הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין מס' 5/2010. ההוראה קובעת במפורש כי דירות נופש אינן
- 4 דירות מגורים בעקבות השימוש האסור למגורים.
- 5 יב. גם משרד התיירות הוציא חוזרי מנכ"ל 8/2006 ו-5/2009. חוזרים אלה קבעו את התנאים
- 6 לשימוש בדירות נופש. בחוזר האחרון הודגש כי היחידה תועמד לשימוש מלונאי מרבית
- 7 ימות השנה. ההסכם יכלול הוראה מפורשת הקובעת כי השטחים המלונאים (חדר כושר,
- 8 בריכה וכיו"ב) לא יימכרו לרוכשי היחידות ולא יוצמדו אליהן. שטחים אלה יישארו בבעלות
- 9 היוזם או חברת הניהול. ביחידות לא יותקנו מוני חשמל, מים וגז נפרדים. כמו כן לא יותקנו
- 10 מתקני חימום וקירור בכל יחידה. כן לא יותקנו מכונות כביסה וייבוש.
- 11 יג. העובדה שהעוררים משתמשים ביחידות למגורי קבע רק מחלישה את טיעוני העוררים
- 12 ומצביעה על זלזול בחוק.
- 13 יד. יש לדחות את טענת העוררים בדבר הרחבת חזית לעניין הוראת הביצוע 15/92. מדובר
- 14 בטענה משפטית אשר אין מניעה להעלותה בכל שלב.
- 15 טו. הוראת הביצוע 5/2010 אינה משנה את הוראת הביצוע 15/92, אלא אך מחדדת את עמדת
- 16 המשיב וזאת לאור ריבוי העסקאות בדירות נופש והעובדה שלאחר שניתן פסק הדין בעניין
- 17 אי התכלת הובעה עמדת רשות המיסים כי אין לתת לחוטא לצאת נשכר, ולפיכך קיבל פסק
- 18 הדין ביטוי בשומות שהוצאו במתחם המרינה החל משנת 2007.
- 19 טז. לעניין הסתמכות העוררים על כי לפני מתן פסק הדין אי התכלת ניתנו הקלות במס לדירות
- 20 נופש יאמר מרגע שניתן פסק הדין נסגר הגולל על המדיניות הישנה שהקלה עם הרוכשים.
- 21 יז. גם טיעון העוררים שאין הם יכולים להשכיר את דירותיהם, כיוון שלא הוקם כל מנגנון
- 22 לטיפול בהשכרה אינו רלוונטי לעניין.
- 23 יח. שיקולי מדיניות מחייבים גם הם את דחיית העוררים, שכן הלכה פסוקה היא שעל דיני המס
- 24 לשאוף להרמוניה חקיקתית ביחד עם הדין הכללי.
- 25 **5. דיון ומסקנות**
- 26 **א. המסגרת הנורמטיבית**
- 27 סעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 (להלן – "חוק המיסוי") קובע
- 28 את החבות במס רכישה בעת רכישת זכות במקרקעין. בסעיף 9(ג) לחוק המיסוי מצויה
- 29 הגדרת "דירת מגורים" – "דירה המשמשת או המיועדת לשמש למגורים, ובדירה
- 30 שבנייתה טרם נסתיימה, למעט דירה שאין עמה התחייבות מצד המוכר לסיים את
- 31 הבנייה".
- 32 סעיף 9(ג) לחוק המיסוי קובע כי יחולו שיעורי מס פרוגרסיביים במכירה של דירת מגורים.



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 7060-11-11 יהושע נ' מנהל מס שבח מקרקעין בנתניה
ו"ע 7111-11-11 אניש נ' מנהל מס שבח מקרקעין בנתניה

תיק חיצוני:

- 1 יצוין כי במבוא לחוק המיסוי בחלק העוסק בהגדרות שונות מצויה הגדרה שונה של "דירת
- 2 מגורים" הקובעת כדלקמן:
- 3 **"דירה או חלק מדירה, שבנייתה נסתיימה והיא בבעלותו או בחירתו של יחיד, ומשמשת**
- 4 **או ממיועדת לשמש למגורים לפי טיבה, למעט דירה המהווה מלאי עסקי לעניין מס**
- 5 **הכנסה".**
- 6 כמצוטט על ידי הצדדים בפסק הדין פקר, אשר עסק במתן הקלה במס הרכישה לגבי דירת
- 7 נופש במתחם הצוק נקבע, בדעת רוב, ע"י חבר הוועדה צבי פרידמן כי הפירוש הפשוט למונח
- 8 "מגורים" נקשר עם מגורי קבע יומיומיים ולא עם מגורים ארעיים. לפי מבחן רוב השימוש
- 9 בדירה – הרי שהיא אמורה להיות מיועדת לציבור הרחב במשך יותר ממחצית השנה, ולכן
- 10 מבחינת מבחן זה, אין רכישת דירת נופש מהווה רכישה לשם "שימוש למגורים".
- 11 דעת המיעוט בפסק הדין בעניין פקר הנ"ל ניתנה על ידי וארשה לעצמי לצטט את חוות דעתי
- 12 בנדון שם:
- 13 **"קראתי בעיון את חוות דעתו של חברי רו"ח צבי פרידמן ואני מרשה לעצמי לחלוק על**
- 14 **הניתוח הלוגי שערך כמפורט להלן:**
- 15 ראשית, השכרה לדייר אחר שישתמש בה למגורים (לרבות נופש), יגרום ל"דירה"
- 16 להיחשב כ"דירת מגורים" כמו כל דירה מושכרת אחרת, הדבר עולה בקנה אחד עם
- 17 התכלית החקיקתית של ההקלה.
- 18 שנית, כאשר בוחנים את ההיסטוריה החקיקתית של "דירת המגורים" וקודמתה "דירת
- 19 היחיד" אפשר להגיע למסקנה אחת כי הגדרת "דירת היחיד" אשר דיברה על שימוש
- 20 למגורים רוב ימות השנה בוטלה בהגדרה רחבה יותר ולא צרה יותר. מבחן המגורים רוב
- 21 ימות השנה בוטל מפורשות ע"י תיקון מס' 8 לחוק המיסוי שהכניס את ההגדרה של
- 22 "דירת המגורים" שצוטטה על ידי חברי.
- 23 שלישית, גם דעת חלק מהספרות המשפטית תומך בגישה זו, כך למשל, דעתו של עו"ד
- 24 מיקי גורפיין במאמרו: "יחידות נופש במשמע דירת מגורים הפטורה ממס" (צוטט על ידי
- 25 חברי בחוות דעתו).
- 26 הפירוש שניתן בבית המשפט העליון בנדון בדרך של יצירת שני המבחנים שצוטטו על ידי
- 27 חברי, הינו למעשה "חקיקה שיפוטית", כיוון שהכניסו להגדרת "דירת המגורים"
- 28 שבסעיף 9 לחוק המיסוי מילים שלא חוקקו בהגדרה זו במקור.
- 29 מה באמת השוני בין דירה להשקעה המושכרת למטרת מגורים של אחר לבין "דירת
- 30 נופש" המושכרת למטרה דומה רוב ימות השנה. הרי לכאורה אין כל מניעה ש"פול"
- 31 הדירות להשכרות נופש ישכיר את "דירת הנופש" לשוכר אחד לכל התקופה. בשני
- 32 המקרים: הדירה להשקעה ו"דירת הנופש" קיים יסוד השכרה עסקי. ולמרות כל זאת
- 33 סובר חברי ש"דירת נופש" היא יצור אחר שאינו נכלל בהגדרה של "דירת מגורים".



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 7060-11-11 יהושע נ' מנהל מס שבח מקרקעין בנתניה
ו"ע 7111-11-11 אניש נ' מנהל מס שבח מקרקעין בנתניה

תיק חיצוני:

- 1 חושבני, שעל המחוקק היה להגדיר כוונותיו לצורך המיסוי במפורש. המחוקק היה יכול
- 2 להגדיר "דירת נופש" ולומר מפורשות שמודל זה אינו זכאי להקלה במיסוי.
- 3 גם נוסח התצהיר שעל רוכש הנכס למלא אינו יכול, לטעמי, ליצור הגדרה או לתת פירוש
- 4 להגדרה של "דירה המשמשת או מיועדת לשמש למגורים...
- 5 למעשה הוכנסה במהות התצהיר הנ"ל "כוונה למגורים" שאינה נובעת במפורש מנוסח
- 6 ההגדרה שבחוק.
- 7 פסק הדין בע"א 176/84 יעלה ברקסון נ. מנהל מס שבח פ"ד מו(2) 589 תומך לדעתי
- 8 בגישה המועלית על ידי כאן (למרות שפסק הדין דן בעניין מס השבח ולא בעניין מס
- 9 הרכישה).
- 10 בנושאי מיסוי כללי ובמיסוי מקרקעין בפרט, מן הראוי לפרט את ההגדרות שיש בהן
- 11 משום הצהרה בדבר התכלית החקיקתית הרלוונטית ולא להשתמש בהגדרות עמומות
- 12 הניתנות לפירושים שונים.
- 13 אפשר גם להציע פירוש יצירתי לסוגיה שבנדון: שיינתן פטור חלקי יחסי לאותו חלק מן
- 14 הנכס שניתן לשימוש בלעדי ורציף של הבעלים, בעוד שלגבי היתרה יישלל פטור זו כהצעת
- 15 חברי רו"ח צבי פרידמן. עמדה זו נוגדת את הצעת חברי המושתתת על עקרון של "טפל
- 16 ועיקר" כמפורט בחוות דעתי".
- 17 **ב. אי החוקיות הנובעת מחוק אחר ו"אין חוטא יוצא נשכר"**
- 18 נדמה כי כל הצדדים מסכימים על המצב החוקי מחד גיסא והמצב העובדתי בפועל מאידך
- 19 גיסא. העובדות הרלוונטיות פורטו לעיל.
- 20 **סקירה בתמצית של טיעוני המשיב לעניין זה**
- 21 העוררים רכשו את דירותיהם לאחר שניתן פסק הדין בעניין אי התכלת עם כל ההגבלות
- 22 שפורטו לעיל ומשום כך אין הם יכולים לטעון אחרת לצורך חוק המיסוי.
- 23 על אי חוקיות לא ניתן לקבל פרס בצורת הקלה גם אם זה בחוק אחר שאותה אי חוקיות לא
- 24 נובעת ממנו.
- 25 עמדת המשיב מתיישבת היטב עם תכלית החקיקה שהיא, בין היתר, שמירה על תקנת
- 26 הציבור ובכלל זה שלא יוצא חוטא נשכר.
- 27 למעשה, כל האסמכתאות המצוטטות על ידי המשיב אינן נוגעות ישירות לענייננו, אלא
- 28 נוגעות לכללים בדבר "תקנת הציבור" ולכלל "אין חוטא יוצא נשכר".
- 29 **סקירה בתמצית של טיעוני העורר לעניין זה**
- 30 בפועל, אבן עברו העוררים על הוראות חוק התכנון והבניה, אלא שעובדתית היחידות
- 31 שרכשו מכילות כל הסממנים של דירת מגורים לפי הפסיקה הרבה בנדון. העוררים
- 32 משתמשים ביחידות שרכשו למגורים בלבד רוב ימות השנה. משלמים ארנונה למגורים.



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 7060-11-11 יהושע נ' מנהל מס שבח מקרקעין בנתניה
ו"ע 7111-11-11 אניש נ' מנהל מס שבח מקרקעין בנתניה

תיק חיצוני:

- 1 בנוסף לא הוקם כל גוף אחזקה או ניהול אשר יוכל לנהל את השימוש שנקבע לפי חוק
- 2 התכנון והבנייה ו/או הוראות לפי חוקים אחרים.
- 3 **הכרעה**
- 4 סבורני כי לא חייבת להתקיים "הרמוניה חקיקתית" בין כל החוקים, במובן זה שפעולה
- 5 פסולה על פי חוק אחד תהא פסולה על פי כל החוקים, גם אם הדבר לא נאמר מפורשות.
- 6 לטעמי, אי חוקיות תכנונית יכולה עדיין לקיים זכות להקלה לפי חוק אחר ובמיוחד חוק
- 7 מיסוי שמטבעו הוראותיו שרירותיות.
- 8 אפשר לתת מספר דוגמאות לתופעות אלה. למשל, פולש למקום מגורים עשוי לרכוש זכויות
- 9 לפיצוי במסגרות מסוימות כגון: הפקעה לצרכי ציבור.
- 10 קיימת הכרה בניכוי הוצאות גם למחזירים שהוקמו ללא היתר (לפי חוק התכנון).
- 11 **עיקרו ההסתמכות של העוררים**
- 12 העוררים טוענים כי עד פסק הדין בעניין אי התכלת, נהג המשיב לתת הקלות במס רכישה
- 13 לדירות במתחם המרינה. גם הוראת הביצוע 15/92 תמכה בגישת העוררים. הוראת הביצוע
- 14 החדשה 5/2010 שפורסמה על ידי המשיב "שינתה" מצב זה וקבעה מפורשות כי לא יינתנו
- 15 הקלות במס רכישה ל"דירות נופש".
- 16 העוררים טוענים כי במקרה זה, למרות שחתמו על מערכת מסמכים שיש בה כדאי להצביע
- 17 על ידיעתם על המצב החוקי, לפי חוק התכנון והבנייה, אין בכך כדי לפגוע בטענתם כי
- 18 הוראת הביצוע 5/2010 נכנסה לתוקף זמן רב אחרי רכישת הדירות. המשיב סבור כי אי
- 19 החוקיות בעניין השימוש ביחידות היא ברורה והעוררים אינם יכולים להסתמך עליה כאילו
- 20 אינה קיימת לצורך חוק המיסוי.
- 21 **פסק הדין אי התכלת**
- 22 אי החוקיות המוזכרת על ידי המשיב רבות בסיכומיו מושתתת בעיקר על פסק הדין הנ"ל.
- 23 אין חולק כי בהסכמה נקבע כי כל היחידות שנרכשו עד ליום 9.12.99 יצבעו בצבע של דירות
- 24 מגורים לתמיד, וזאת – על אף שעקרונית, מדובר בהפרה ברורה של חוק התכנון והבנייה
- 25 וחוקים אחרים שרלוונטיים לנושא זה. בית המשפט קבע מחד גיסא, כי השימוש למגורים
- 26 רגילים בתחומי המרינה אינו חוקי, בהיותו סותר את דיני התכנון והבניה, את התכניות
- 27 התקפות החלות על המקום ואת היתרי הבנייה שניתנו על פי התכניות. מאידך גיסא, נקבע
- 28 כי האופן שבו יממשו את ההעמדה לרשות הציבור הרחב אינו חד משמעי ואין מקום לקבוע
- 29 במסגרת פסק דין של ערכאה שיפוטית את התשתית המפורטת להגשמת היעוד התכנוני של
- 30 הדירות. יש להסתפק בהצבת העיקרון, כפי שעשה בית המשפט לעניינים מנהליים, ובדין כך.
- 31 ולכן יש להעמיד את הדירות לרשות הציבור הרחב בכל דרך שהיא במשך מרבית תקופת
- 32 השנה. בפועל, כאמור, לא נעשה דבר בשטח ופסק הדין לא יושם כולו או חלקו.
- 33 **ע"א 5764/95 מנהל מס שבח נ. זוטא, מיסים ט(5) ה-216**



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

**ו"ע 7060-11-11 יהושע נ' מנהל מס שבח מקרקעין בנתניה
ו"ע 7111-11-11 אניש נ' מנהל מס שבח מקרקעין בנתניה**

תיק חיצוני:

1 בבעלות הנישום הייתה דירת נופש באילת. הדירה כללה כל האלמנטים של דירת מגורים.
2 לצורך פטור ממס השבח דחה המשיב את בקשה המוכרים מהסיבה ש"דירת נופש" אינה
3 "דירת מגורים". מבחינה עובדתית הדירה נמצאת במבנה באילת בו 144 יחידות דומות. עם
4 רכישת הדירה ערך הנישום הסכם ניהול לפיו הוקנתה לחברת הניהול הזכות להשכיר את
5 היחידה משך רוב ימות השנה לצדדים שלישיים, ואילו לנישום נשמרה הזכות לשימוש
6 במשך 60 יום בשנה בלבד. ועדת הערר קיבלה את הערר ואישרה את הפטור. ערעורו של
7 המשיב נדחה בבית המשפט העליון. אמנם המדובר היה במס השבח אבל יש בכך השלכה גם
8 לעניין מס הרכישה. יצוין כי פסק הדין של הועדה בבאר שבע אשר אומץ על ידי בית
9 המשפט העליון קבע, בין השאר, שיש לדחות את טענת מנהל מס שבח, כי מקום שמדובר
10 ב"עסק" של מגורים אין מדובר ב"דירת מגורים" וכן שהסכמים עם חברת תפעול ואחזקה
11 אינם משנים את אופייה של הדירה.

ע"א 278/84 דליה פרידמן נ. מנהל מס שבח, פ"ד מא(3) 386

13 שם דנו בשאלה האם הדירה מתאימה למגורים והאם הרוכש מצהיר כי תשמש אותו
14 למגורים.
15 נקבע: "ומכאן לקביעת המבחן: מהי "דירת מגורים" – על פי התקנות? נראה, כי המבחן
16 ליעוד הדירה למגורים חייב לכלול שני אלמנטים: אלמנט אובייקטיבי – הטמון בחלק
17 ההגדרה הדורש שתהא זו "דירה" – ואלמנט סובייקטיבי הטמון בכוונת הרוכש ליעד את
18 ה"דירה" לשמש למגורים".
19 בענייננו, לכאורה, אין מחלוקת כי דירות העוררים מתאימות למגורים ואף העוררים
20 הצהירו כי בכוונתם להתגורר בדירה. העוררים התגוררו בדירות עד למכירתן. המשיב
21 מאבחן פסק דין זה בעובדותיו. שכן כן היה מדובר בדירת מגורים שהושכרה לפרק זמן
22 מסוים לרופא לשימוש כמרפאה. לטענתו, לא הייתה מחלוקת כי מדובר בדירות מגורים
23 ואילו במקרה דנן השימוש למגורים נאסר בחוק התכנון.

6. סוף דבר

25 בדיקת הפסיקה כפי שהובאה לפנינו על ידי שני הצדדים בנוגע לשלילה או אי שלילה של דירת
26 נופש כדירת מגורים לצורך קבלת ההקלה במס הרכישה, מעלה כי המצב אינו חד משמעי.
27 בשלב זה, הייתי נצמד לדעתי, כפי שהובעה שם (דעת מיעוט).
28 הייתי מציע לחברי לקבל את העררים המאוחדים ולחייב את המשיב בהוצאות בסכום כולל של
29 25,000 ₪.



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ר"ע 7060-11-11 יהושע נ' מנהל מס שבח מקרקעין בנתניה
ר"ע 7111-11-11 אניש נ' מנהל מס שבח מקרקעין בנתניה

תיק חיצוני:

עו"ד דן מרגליות, עו"ד
ושמאי מקרקעין
חבר הוועדה

1

2

יו"ר הוועדה, השופט בנימין ארנון:

3

א. מבוא

מונחים לפני שני עררים אשר עיקר עניינם במענה לשאלה האם דירות נופש, אשר רוכשיהם השתמשו בהם למגורי קבע, בניגוד ליעודן התכנוני – צריכות להיחשב כ"דירות מגורים" לענין מס רכישה באופן שיקנה להם הטבת מס, או שמא חל בנסיבות העניין הכלל לפיו "אין חוטא נשכר".

קראתי בעיון רב את חוות דעתו של חבר הוועדה עו"ד דן מרגליות. אומנם אני מסכים לרקע העובדתי כפי שתואר על ידו, אך אין אני מסכים לניתוח הדברים ולמסקנה הנובעת ממנו. לדידי, בנסיבות העניין חל הכלל לפיו "אין חוטא נשכר" ולפיכך פעל המשיב כדין כאשר חייב את העוררים במס רכישה בגין דירות אלה בשיעור הנובע מכך שהן אינן "דירות מגורים".

אפרט להלן עיקר טענותיהם של הצדדים, ואנמק הטעמים המבססים מסקנתי זו.

12

א. עיקר טענות הצדדים

בטרם אפרט טענות הצדדים אקדים ואציין כי נוכח פרסומם לאחרונה של שני פסקי דין חדשים של בית המשפט העליון [ע"א 1046/12 חכים נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה (פורסם בנבו, 21.1.2014)] וע"א 4299/11 גיצלטר נ' רשות המיסים – מנהל מס שבח מקרקעין (פורסם בנבו, 21.1.2014)] הרלבנטיים לסוגיות הנידונות בפסק הדין דנן, ניתנה לצדדים האפשרות להגיש סיכומים משלימים בגדרם התייחסו גם למשמעותם של פסקי הדין הנ"ל לגבי המקרה דנן.

18

א. טענות העוררים

1. לטענת העוררים, אין בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג – 1963 (להלן: "**חוק מיסוי מקרקעין**") הגדרה למונח "דירת נופש" השוללת מדירה מסוג זה השייכת להם אפשרות לקבל הקלה בחיוב במס רכישה כדוגמת זו הניתנת ל"דירת מגורים". לכן, לטענת העוררים, יש להתייחס לדירות נושא העררים דנן כאל דירות מגורים [דעת המיעוט של עו"ד ד' מרגליות בו"ע 1361/06 רונן (פקר) נ' מנהל מס שבח (פורסם בנבו, 14.4.2011) (להלן: "**פסק דין פקר**")];

2. לטענת העוררים, לשם בחינה מהותית של השאלה האם דירה אכן מהווה "דירת נופש" כמשמעות מונח זה בחוק מיסוי מקרקעין נדרש לבחון קיומם של מספר תנאים מצטברים אשר בגדרם נכללים התנאים הבאים:

א. הדירה משמשת לצרכי הציבור במשך מרבית ימות השנה;



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ר"ע 7060-11-11 יהושע נ' מנהל מס שבח מקרקעין בנתניה
ר"ע 7111-11-11 אניש נ' מנהל מס שבח מקרקעין בנתניה

תיק חיצוני:

- 1 ב. הרוכש מתגורר בדירה בפרק זמן קצר וקצוב בלבד במהלך השנה;
- 2 ג. בעת רכישת הדירה התחייב הרוכש לחתום על הסכם ניהול לתקופה ארוכה עם חברת ניהול
- 3 מטעם יזמי הפרויקט שבו נמצאת הדירה לצורך השכרת הדירה לצדדים שלישיים באמצעות
- 4 חברת הניהול על פי "הסכם מאגר".
- 5 [לעניין תנאים אלה ראה מאמרו של עו"ד שי עינת "דירת נופש - האומנם דירת מגורים?"
- 6 (היבטי מס שבח, מס רכישה, מע"מ, מס הכנסה ומס מכירה) "מיסים יד/1 (פברואר 2000)
- 7 (להלן: "שי עינת")]
- 8 לטענת העוררים, תנאים אלה אינם מתקיימים לגבי הדירות נושא העררים דן שכן העוררים
- 9 עשו שימוש קבוע ורצוף בדירות למגוריהם, אין להם כל הסכם עם חברת ניהול לצורך השכרת
- 10 דירותיהם באמצעותה, ולפיכך יש לקבוע כי הדירות נושא העררים אינן בגדר "דירות נופש" והן
- 11 עונות על ההגדרה של "דירות מגורים".
- 12 3. לטענת העוררים, בפסיקת בתי המשפט נקבעה הלכה לפיה צריכים להתקיים שני תנאים
- 13 מצטברים לצורך ביסוס הקביעה שדירה מסוימת אכן מהווה דירת מגורים לשם קביעת וסיווג
- 14 החיוב במס רכישה: האחד, **אובייקטיבי**, דהיינו – כי הדירה מתאימה אובייקטיבית למגורים,
- 15 והשני, **סובייקטיבי**, דהיינו – כי בכוונת הרוכש לייעד את הדירה לשמש למגורים [ע"א 278/84
- 16 **פרידמן נ' מנהל מס שבח מקרקעין**, פ"ד מא (3) 386, 393 (1987); ע"ש (ב"ש) 22/89 **מנדל נ'**
- 17 **מנהל מס שבח מקרקעין**, פ"מ תשנ"א (2) 70 (1991) (להלן: "**פסק דין פרידמן**" ו- "**פסק דין**
- 18 **מנדל**" בהתאמה]. לטענת העוררים, אין מחלוקת כי שני התנאים האלה מתקיימים במקרה דן:
- 19 הדירות נושא העררים מתאימות אובייקטיבית למגורים, והעוררים גרו בהן בפועל דרך קבע
- 20 לאחר רכישתן. לפיכך, טוענים העוררים כי יש למסות את רכישת דירותיהם במס רכישה
- 21 בשיעורים החלים לגבי דירות מגורים.
- 22 העוררים מדגישים כי בפסק דין **פרידמן** הייעוד התכנוני של הדירה היה למשרדים, ובכל זאת
- 23 נקבע כי מדובר בדירת מגורים. כן טוענים העוררים כי בפסקי הדין **פרידמן ומנדל** אשר הגדירו
- 24 את התנאים המצטברים הנדרשים לשם סיווגה של דירה כ"דירת מגורים" לא נקבע תנאי שעל
- 25 הדירה להיות מיועדת לשמש כדירת מגורים מבחינה תכנונית. לכן, לשיטתם, אין מניעה כי דירה
- 26 תיחשב כדירת מגורים אם בפועל נעשה בה שימוש כדירת מגורים, גם כאשר מבחינה תכנונית
- 27 היא מיועדת לשמש כדירת נופש.
- 28 כן מפנים העוררים לעמ"ש (חיפה) 90/87 **אברבונן נ' מנהל מס שבח** (מיסים ב/3 ה-139)
- 29 (17.3.1988) אשר בגדרו נקבע, לטענתם, כי יש לראות בדירת נופש כעונה על הגדרת דירת
- 30 מגורים לעניין קביעת החיוב במס רכישה, למרות שבעל הדירה היה רשאי לעשות בה שימוש
- 31 למגורים במשך 30 ימים בשנה בלבד כאשר ביתר הזמן הדירה הושכרה לחברת ניהול (להבדיל
- 32 מהמקרה הנוכחי בו לא הוטלה על בעלי הדירות נושא העררים דן מגבלה דומה).



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

**ר"ע 11-11-7060 יהושע נ' מנהל מס שבח מקרקעין בנתניה
ר"ע 11-11-7111 אניש נ' מנהל מס שבח מקרקעין בנתניה**

תיק חיצוני:

4. לטענת העוררים, הם הסתמכו על מדיניותה הקודמת של רשות המיסים לפיה יש להתייחס לדירות נופש המשמשות למגורים כאל דירות מגורים. מדיניות זו שונתה בשנת 2007, אך רשות המיסים לא יידעה את הציבור לגבי השינוי שחל במדיניותה עד למועד פרסומה של הוראת ביצוע 5/10.
5. לטענת העוררים, הוראת הביצוע הקודמת שחלה לגבי דירות נופש, שמספרה 15/92, מאמצת את פסק הדין מנדל, תוך שהיא קובעת אבחנה בין שני מצבים שונים. האחד, כאשר הוגבלה זכותו של רוכש דירת הנופש להשתמש בה למגורים רק בחלק מהשנה ומאידך ביתרת תקופות השנה נקבע כי ניתן לעשות בה שימוש למטרות נופש בלבד – אזי במקרה כזה ישלם רוכש הדירה מס רכישה בשיעור גבוה כקבוע בתקנה 2 (1) בתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (מס רכישה), תשל"ה – 1974 (להלן: "תקנות מס רכישה"). מאידך, המצב השני מתייחס למקרה בו לא הוגבלה זכותו של רוכש הדירה להשתמש בה למגוריו בכל עת וללא כל הסתייגות. במקרה כזה, רוכש הדירה יחויב בתשלום מס רכישה בשיעורים החלים לגבי רכישת דירת מגורים כקבוע בתקנה 2(2) בתקנות מס רכישה. לטענת העוררים, זכותם של הרוכשים להשתמש בדירות נושא העררים לא הוגבלה ולכן על המשיב לחייבם בתשלום מס רכישה עבור דירות אלה בשיעורים החלים לגבי דירות מגורים.
- באשר לטענת המשיב לפיה הוראת ביצוע 15/92 מאפשרת לו לגבות מהעוררים מס רכישה על פי תקנה 1(2) בתקנות מס רכישה – טוענים העוררים כי המדובר בשינוי חזית, שכן בנימוקי ההשגה התבסס המשיב על הוראת ביצוע 5/10 בלבד. כן טוענים המבקשים כי נציגי המשיב אף נחקרו על טענת ההסתמכות שהעלו העוררים אך לא ידעו להשיב מדוע היה נדרש להחליף את הוראת ביצוע 15/92 בהוראת ביצוע 5/10, אם לשיטתו של המשיב אומנם אין הבדל בין שתי הוראות ביצוע אלה.
6. באשר לקביעה בפסק דין ע"מ 2273/03 אי התכלת שותפות בע"מ נ' החברה להגנת הטבע (פורסם בנבו, 7.12.2006) (להלן: "פסק דין אי התכלת") לפיה שימוש למגורים במשך כל ימות השנה בדירות אשר יעודן התכנוני הוא למטרות נופש אינו חוקי – טוענים העוררים כדלקמן:
 - א. בפסיקת בתי המשפט נקבע כי ההגדרה התכנונית אינה רלבנטית לעניין הגדרתה של דירה כ"דירת מגורים" מבחינה מיסויית [ע"א 237/87 ניצה גולן נ' מנהל מס שבח מקרקעין פ"ד מד (3) 348, 352 (1990) (להלן: "פסק דין גולן")], ולפיכך, התחייבויותיהם המפורטות בנספח לחוזי המכר של הדירות לפיהן הם התחייבו לקיים את קביעותיו של בית המשפט העליון בפסק דין אי התכלת, ולהשתמש בדירות למטרות נופש – הן רלבנטיות רק לעניין המצב היעוד התכנוני של הדירות (עניין בו עוסק פסק דין אי התכלת) ולא לגבי נושא החיוב במס רכישה;
 - ב. בפסק דין אי התכלת נקבע עיקרון לפיו דירות נופש צריכות לעמוד לשימוש הציבור הרחב במהלך למעלה ממחצית השנה (במצטבר), תוך שהוצעו מספר אפשרויות למימוש יעוד



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

**ר"ע 7060-11-11 יהושע נ' מנהל מס שבח מקרקעין בנתניה
ר"ע 7111-11-11 אניש נ' מנהל מס שבח מקרקעין בנתניה**

תיק חיצוני:

- 1 הדירות לצורכי נופש. לגרסתם, מאחר שעד כה רשויות התכנון טרם קבעו מנגנון להסדרת
- 2 אופן השימוש בדירות נופש לצורכי הציבור הרחב – אין לומר שהשימוש למגורים שעשו
- 3 העוררים בדירותיהם הינו בלתי חוקי.
- 4 7. באשר להוראת ביצוע 5/10 שפורסמה ע"י רשות המיסים טוענים העוררים כי הוראה זו החליפה
- 5 את הוראת ביצוע 15/92 רק לאחר שרכשו את הדירות נושא העררים, ולכן היא אינה חלה לגבי
- 6 עסקאות הרכישה של הדירות נושא העררים. בהקשר זה מציינים העוררים כי על פי החלכה
- 7 הפסוקה אין להחיל חקיקה חדשה באופן רטרואקטיבי [ע"א 1613/91 **אריב נ' מדינת ישראל**,
- 8 פ"ד מו (2) 765, 777 (1992)]. לטענתם, יש להחיל קביעה נורמטיבית זו גם לגבי מועד תחולתן של
- 9 הוראות ביצוע שהוצאו ופורסמו ע"י רשות המיסים.
- 10 8. באשר לפסקי הדין **מנדל ו- פקר** בהם קבעו ועדות הערר כי לעניין מס רכישה תחשבה הדירות
- 11 כדירות נופש ולא כדירות מגורים – טוענים העוררים כי המדובר בנסיבות שונות מהנסיבות של
- 12 העררים דנן:
- 13 בפסק דין **מנדל** דובר בדירה אשר שימשה את העוררים למגוריהם במשך כחודשיים בלבד בשנה,
- 14 ואף זאת – בתקופות שלא נקבעו מראש. לפיכך לא ניתן היה להשכיר את הדירה לפרקי זמן
- 15 ידועים מראש במשך יתרת השנה, ולכן נקבע כי הדירה מהווה דירת נופש.
- 16 בפסק דין **פקר** נקבע כי העוררים כלל לא התכוונו לגור בדירתם במשך למעלה מחצי שנה בכל
- 17 שנה, כי יש ברשותם דירות נוספות, וכי מטעם זה יש לראות את הדירה שנדונה באותו ערר
- 18 כדירת נופש.
- 19 לעומת זאת, בערעורים דנן העוררים התגוררו בדירותיהם באופן קבוע ורציף לאחר רכישתן,
- 20 ולכן יש להתייחס אליהן, לגרסתם של העוררים, כאל דירות מגורים ולא כאל דירות נופש.
- 21 9. באשר לע"א 1046/12 **חכים נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה** (פורסם בנבו, 21.1.2014) (להלן:
- 22 "**פסק דין חכים**") אשר בגדרו נקבע כי דירת נופש אינה מהווה "דירת מגורים מזכה" כהגדרתה
- 23 בסעיף 49(א) בחוק מיסוי מקרקעין, ואינה מזכה את בעליה בזכות לקבלת פטור ממס שבח
- 24 מקרקעין, וכן באשר לע"א 4299/11 **גיצלטר נ' רשות המיסים – מנהל מס שבח מקרקעין**
- 25 (פורסם בנבו, 21.1.2014) (להלן: "**פסק דין גיצלטר**") אשר בגדרו נקבע כי דירת הנופש שרכש
- 26 המערער אינה בגדר "דירת מגורים" כהגדרתה בסעיף 9(ג) בחוק מיסוי מקרקעין ואינה מזכה
- 27 אותו בזכות לקבלת הקלה במס רכישה נוכח אי התקיימות הרכיב הסובייקטיבי הנדרש לשם
- 28 הכרה בדירה כ"דירת מגורים" – טוענים העוררים כדלקמן:
- 29 א. שני פסקי הדין הנ"ל התבססו על ממצא עובדתי לפיו בעלי הדירות לא גרו בהן בפועל
- 30 (פסקה 33 בפסק דין חכים; פסקה 24 בפסק דין גיצלטר). ככל שהיו בעלי דירות אלה
- 31 גרים בהן בפועל – יש להניח שתוצאתן הייתה שונה. לטענת העוררים מסקנה זו משתמעת
- 32 אף מדברי כב' השופט א' רובינשטיין בפסק דין **חכים**;



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

**ו"ע 7060-11-11 יהושע נ' מנהל מס שבח מקרקעין בנתניה
ו"ע 7111-11-11 אניש נ' מנהל מס שבח מקרקעין בנתניה**

תיק חיצוני:

- 1 ב. פסק דין **חכים** עוסק בנושא של זכאות לקבלת פטור ממס שבח מקרקעין ולא בעניין של
- 2 סיווג החיוב במס רכישה. לפיכך אין הוא רלבנטי לענינים הנדונים בעררים דנן שכן
- 3 ההגדרות של דירת מגורים לעניין מס שבח מקרקעין ולעניין מס רכישה – שונות הן ;
- 4 ג. בנוסף טוענים העוררים כי קיימים הבדלים מהותיים בין פסק דין **גיצלטור** לבין המקרים
- 5 הנדונים בעררים דנן :
- 6 1) בפסק דין **גיצלטור** בעל הדירה חתם על הסכם עם חברת ניהול אשר לפיו הוא התחייב
- 7 להעמיד את דירתו להשכרה למטרת נופש לתקופה של חצי שנה לפחות מידי שנה
- 8 בשנה, ואילו במקרים דנן לא חתמו העוררים על הסכם דומה עם חברת ניהול
- 9 כלשהי ;
- 10 2) בפסק דין **גיצלטור** אין התייחסות לטענת ההסתמכות שהעלו העוררים בעררים דנן
- 11 בנוגע להוראת ביצוע 15/92.
- 12 10. כן טוענים העוררים כי יש להעדיף פרשנות המיטיבה עם הנישום על פני פרשנות המחמירה עמו
- 13 [ע"א 662/85 מנהל מס קניה נ' כנפי מתכת בע"מ, מג (2) 3 (1989)].
- 14 **ב. טענות המשיב**
- 15 11. המשיב טוען כי בפסק דין **אי התכלת** קבע בית המשפט העליון כי דירות שנועדו לשמש כ"דירות
- 16 נופש" ולעמוד לרשות הציבור אינן יכולות לשמש בפועל כדירות למגורים. כן נקבע בפסק דין זה,
- 17 לטענת המשיב, כי כאשר נעשה בדירות נופש שימוש דרך קבע ובפועל למגורים אזי האינטרס
- 18 הציבורי מחייב את הרשות ציבורית שלא להתעלם מכך, ולא להעניק הטבות מס המעודדות
- 19 פעילות בלתי חוקית (פסקאות 79, 97 ו-109 בפסק דין אי התכלת).
- 20 לטענת המשיב, פסק דין אי התכלת רלבנטי וחשוב לעניינו מכיוון שנידון בו נושא השימוש
- 21 בדירות נופש כדירות מגורים במועד שחל כשלוש שנים מלפני מועדי רכישת הדירות דנן על ידי
- 22 העוררים.
- 23 12. באשר לטענת העוררים לפיה כל עוד לא קבעו רשויות התכנון מנגנון להסדרת אופן השימוש
- 24 בדירות שבפרויקט כדירות נופש המיועדות לציבור הרחב אין ליישם את פסק הדין אי התכלת –
- 25 משיב המשיב כדלקמן :
- 26 ראשית, בפסק הדין אי התכלת נקבע מפורשות כי השימוש למגורים בדירות הנופש ש"במתחם
- 27 המרינה" שבהרצליה הינו שימוש שאינו חוקי, וכי השימוש בדירות אלה צריך להיות בעיקרו
- 28 שימוש ציבורי למטרת נופש ולפיכך יש להשכירן למטרה כזו במשך מרבית ימות השנה (פסקה
- 29 109 בפסק הדין). לגרסת המשיב מכך נובע כי לא יכולה להיות מחלוקת לגבי העובדה שהעוררים
- 30 הפרו את האמור בפסק דין אי התכלת בכך שהמשיכו להשתמש בדירות אלה כדירות מגורים ;
- 31 שנית, העוררים עצמם הגישו עתירה מנהלית בגדרה טענו כי יש לפרש את פסק דין אי התכלת
- 32 באופן שהגשמת הייעוד הציבורי של הדירות נושא העררים דנן צריכה להיות "על דרך השכרה



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

**ו"ע 11-11-7060 יהושע נ' מנהל מס שבח מקרקעין בנתניה
ו"ע 11-11-7111 אניש נ' מנהל מס שבח מקרקעין בנתניה**

תיק חיצוני:

- 1 עצמאית של הדירות החבות בהשכרה על ידי בעליהן בהתאמה למתווה הנקוב בחוזר מנכ"ל
- 2 משרד התיירות 16/2009 מיום 31.12.2009" (פסקה ה' בעת"מ 25470-07-11; צורף כנספח ט'
- 3 לתצהיר המשיב). לטענת המשיב, מכאן נובע כי אין לקבל את טענת העוררים לפיה הם פטורים
- 4 מיישום פסק דין אי התכלת בשל ה"המתנה" שנכפתה עליהם, כביכול, עד לקבלת הוראות מאת
- 5 רשויות התכנון אשר אמורות לפקח על השכרת הדירות בייעודן כדירות נופש. בעניין זה טוען
- 6 המשיב כי גם לשיטתם של העוררים עצמם הדרך הנכונה ליישם את פסק דין אי התכלת היא
- 7 באמצעות השכרתן של דירות אלה באופן עצמאי, פעולה אותה ביכולתם של העוררים לעשות גם
- 8 כעת.
- 9 13. המשיב מדגיש כי בהסכמי הרכישה של הדירות הצהירו העוררים כי בדקו את מצבן המשפטי של
- 10 הדירות, כי הם מודעים לכך שהן מסווגות כדירות נופש; כי חוזי החכירה שצורפו להסכמי
- 11 הרכישה הוגדרו כחוזי חכירה של דירות נופש, ובגדרם הצהירו העוררים כי השימוש בדירות
- 12 המוחכרות להן יהיה למטרת דירת נופש בלבד. לפיכך טוען המשיב כי נוכח האמור בפסק דין אי
- 13 התכלת, בתב"ע, בהיתר הבניה, בהסכמי הרכישה ובכתבי ההתחייבות שנחתמו ע"י העוררים,
- 14 הדירות נושא העררים נועדו אך ורק למטרת נופש, והן אינן יכולות להיחשב כדירות מגורים
- 15 לענין קביעת החיוב במס רכישה.
- 16 14. לטענת המשיב, לו היו העוררים מקפידים על ציות לחוק הרי שלא היתה מתעוררת כלל מחלוקת
- 17 לענין אי זכאותם להקלה במס רכישה שכן העוררים לא היו עומדים בתנאי של רכישת דירת
- 18 מגורים. המשיב טוען כי בנסיבות אלה לא ייתכן כי מצבם של העוררים יהיה טוב יותר ממצבם
- 19 של אנשים שומרי חוק. לגרסת המשיב, לא יתכן כי העוררים אשר הפרו את הוראות החוק ועשו
- 20 בדירות הנופש שרכשו שימוש בלתי חוקי למטרת מגורים בלבד ייהנו בגין כך מהקלה במס
- 21 רכישה. המשיב סבור כי מתן הקלה במס רכישה בנסיבות אלה יגרום לכך "שהחוטא יצא
- 22 נשכר", תוצאה שאין לאפשר את קיומה [ע"א 6416/01 **בנבנישתי נ' כונס הנכסים הרשמי**, פ"ד
- 23 נז (4) 197 (2003) פסקה 10 בפסק הדין של הנשיא א' ברק; ע"א 3798/94 **פלוני נ' פלונית**, פ"ד נ
- 24 (3) 133 (1996) פסקה 9 בפסק הדין של המשנה לנשיא ש' לוין]. לטענת המשיב, מצב זה נוגד את
- 25 תקנת הציבור [ע"א 6726/05 **הידרולה בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1** (פורסם בנבו, 5.6.2008), עמ'
- 26 92-95].
- 27 המשיב מפנה לפסק הדין ו"ע 1019/09 **איצקוביץ נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה** (פורסם בנבו,
- 28 15.8.2012) (להלן: "**פסק דין איצקוביץ**") אשר קבע, לגרסת המשיב, כי העובדה שאדם מתגורר
- 29 דרך קבע בדירת נופש, בניגוד לחוק, אינה יכולה להוות הצדקה להכיר בהתקיימותו של המבחן
- 30 הסובייקטיבי לעניין הגדרת הדירה כדירת מגורים לצורך מתן הקלה במס רכישה.
- 31 כן מפנה המשיב לע"ש (חיפה) 5024/99 **מנהל הארנונה בעיריית חדרה נ' גייזלר** פ"מ, פסקי - דין
- 32 מינהליים, תש"ס – 2000, בו נקבע, לטענתו, כי יש לסווג דירה, לצורך החיוב בארנונה, כדירת
- 33 נופש, על אף העובדה שבפועל היא שימשה למגורים, וזאת, בין היתר, בהסתמך על ייעודה



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ר"ע 7060-11-11 יהושע נ' מנהל מס שבח מקרקעין בנתניה
ר"ע 7111-11-11 אניש נ' מנהל מס שבח מקרקעין בנתניה

תיק חיצוני:

- 1 התכנוני של הדירה ועל היתר הבניה שניתן לשם בנייתה, וכן לנוכח ההכרה שאין לתת פרס למי
- 2 שהפר את החוק בכך שהשתמש בדירה בניגוד ליעודה התכנוני.
- 3 15. לטענת המשיב, בפסק דין **חכים**, אשר דן במעמדן של דירות נופש במתחם המרינה בהרצליה
- 4 כדוגמת הדירות נושא העררים דן, נקבע כי דירת הנופש נושא הדיון שם אינה מהווה "דירת
- 5 מגורים מזכה" לעניין הזכאות בפטור ממס שבח מקרקעין בעת מכירתה, וכי אין נפקות לכך
- 6 שהדירה עמדה ריקה במרבית התקופה ככל הנראה מאחר שלא נמצאו לה שוכר מאחר שהופרה
- 7 החובה להעמיד את הדירה לרשות מאגר דירות הנופש במשך מרבית ימות השנה (פסקה 35
- 8 בפסק הדין). לטענת המשיב, בית המשפט העליון דחה בפסק דין זה את הטענה כי המגבלות
- 9 אשר עתידות היו לחול על דירת הנופש היו במישור התכנוני בלבד ולא המיסוי (פסקה 37 בפסק
- 10 הדין). באשר להפניה של העוררים לפסק דינו של כב' השופט רובינשטיין – מציין המשיב כי
- 11 השופט רובינשטיין היה בדעת מיעוט.
- 12 16. לטענת המשיב, בפסק דין **גיצלטר**, אשר דן בשאלת מעמדה של דירת נופש (במתחם חוף הצוק
- 13 בתל-אביב) לצורך קביעת החיוב במס רכישה, נקבע כי אין הדירה מהווה דירת מגורים.
- 14 בהתייחס לפסק דין גיצלטר טוען המשיב כדלקמן:
- 15 א. בפסק דין גיצלטר בעל הדירה לא חתם על הסכם ניהול אלא התחייב (במסגרת חוזה רכישת
- 16 הדירה) לחתום על הסכם ניהול ככל שיהיה כזה – כמו במקרה דנן ;
- 17 ב. בפסק דין גיצלטר לא נדרש בית המשפט למקרה בו בעלים של דירת נופש עשה שימוש
- 18 בדירתו כדירת מגורים, ובניגוד לחוק. על אף האמור, בית המשפט העליון ציין באמרת
- 19 אגב, בנוגע למבחן האובייקטיבי:
- 20 "איני משוכנע כי 'מבחן המתקנים הפיזיים' הוא מבחן ממצה, וכשלעצמי, איני רואה
- 21 מניעה לשקלל מאפיינים נוספים בבואנו לבחון אימתי מדובר בדירת מגורים" (פסקה 28
- 22 בפסק הדין).
- 23 מכאן שגם על פי פסק דין גיצלטר, ייתכן שדירת נופש, אשר הבעלים שלה מנוע מלעשות בה
- 24 שימוש חוקי למטרת מגורים בלבד – לא תוכל להיחשב כמקיימת את המבחן האובייקטיבי.
- 25 17. לטענת המשיב, בפסק דין **פקר** אשר עסק אף הוא בדרישה למתן הקלה במס רכישה לגבי דירת
- 26 נופש במתחם הצוק בתל-אביב, נקבע (בדעת רוב) כי הפירוש הנכון למונח "דירת מגורים" הוא
- 27 דירה המשמשת למגורי קבע יומיומיים, להבדיל ממגורים ארעיים, וכי המבחן הקובע לעניין זה
- 28 הוא מבחן רוב השימוש, דהיינו – איזה שימוש נעשה בפועל בדירה במשך למעלה ממחצית ימות
- 29 השנה. המשיב מטעים כי לגרסתם של העוררים עצמם העובדה היחידה השונה בין המקרה דנן
- 30 לבין המקרה שנדון בפסק דין פקר הינה שבמקרה דנן העוררים השתמשו למגוריהם בדירות
- 31 הנופש שרכשו וזאת – בניגוד לחוק, עובדה אותה יש לזקוף, לטענת המשיב, לחובתם של
- 32 העוררים.



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 7060-11-11 יהושע נ' מנהל מס שבח מקרקעין בנתניה
ו"ע 7111-11-11 אניש נ' מנהל מס שבח מקרקעין בנתניה

תיק חיצוני:

18. באשר לפסק דין **אברבך** טוען המשיב כי באותו פסק דין נידון מקרה של דירת נופש אשר הייתה אמורה להיות מושכרת לפרקי זמן שונים במשך עשר שנים, ולאחר מכן – לעבור לשימוש העורר, ואילו במקרה דנן נקבע מלכתחילה כי העוררים לא יקבלו לעולם את הדירות לשימוש הבלעדי. לפיכך, לטענת המשיב, אין ללמוד מפסק דין אברבך לעניינו.
19. לגבי פסק דין **פרידמן** טוען המשיב כי נידון בו מקרה של דירות מגורים שהושכרו לפרק זמן מסוים לרופא למטרת שימוש כמרפאה, וכי בעלת הדירות לא הייתה מנועה מלהשתמש בהן למגורים. לעומת זאת במקרה דנן חל איסור חוקי על העוררים להשתמש בדירותיהם כדירות מגורים, ולכן אין ללמוד מפסק דין פרידמן לעניינו.
20. בעניין **הוראת ביצוע 15/92** טוען המשיב כדלקמן:
 - א. באשר לטענה בדבר שינוי חזית – טוען המשיב כי טענתו בעניין הוראת ביצוע 15/92 היא בגדר טיעון משפטי, שאין מניעה מלהעלותו בכל שלב;
 - ב. לגופה של הוראת ביצוע 15/92 טוען המשיב כי סעיף 2.1 בהוראה זו קובע כי התנאי לקביעת מס רכישה לגבי רכישה של דירת מגורים הוא כי הרוכש **"יוכל להשתמש בה למגורים בכל עת וללא כל תנאי"**, ואילו קביעת מס רכישה על פי הוראת מדרגת המס הקבועה בסעיף 2.2 הינה כאשר **"הוגבלה זכותו של הרוכש להשתמש בדירה רק בחלק מן התקופה ואילו בתקופה הנוותרת תשמש הדירה למטרות מלון"**. לטענת המשיב, במקרה דנן העוררים אינם רשאים להשתמש בדירות נושא העררים למגורים בכל עת, ודירותיהם אמורות לשמש, במשך מרבית ימות השנה, כדירות נופש. קיומם של דרישות אלה מחויב הן על פי דיני התכנון והבניה והן על פי ההסכמים עליהם חתמו העוררים. מכאן שמתקיים התנאי הקבוע בסעיף 2.1 בדבר אי יכולת (חוקית) של העוררים להשתמש בדירות למגורים בכל כעת וללא כל תנאי;
 - ג. כן טוען המשיב כי הוראת ביצוע 5/2010 לא שינתה את הוראת ביצוע 15/92 אלא רק הבהירה את האמור בה לנוכח הקביעות שנקבעו בפסק דין אי התכלת;
 - ד. באשר לטענת העוררים בדבר הסתמכותם על מדיניותו של המשיב לפיה ניתנו הקלות במס רכישה לרוכשי דירות נופש – טוען המשיב כי טענה זו לא הוכחה, ומכל מקום רשאי המשיב לשנות את מדיניותו השגויה לאחר שהכיר בטעותו, ואין זכות קנויה לנישום לבקש הטבה שניתנה בעבר שלא כדין [ו"ע 1247-06 **תלמי מנשה אגודה שיתופית נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות** (פורסם בנבו, 16.11.2010); בג"ץ 6884/07 **נאות בית וגן בע"מ נ' מינהל מקרקעי ישראל** (פורסם בנבו, 6.4.2010)].
- כן טוען המשיב כי טענה זוהי לזו המועלית עתה על ידי העוררים כבר נדחתה בפסקי הדין חכים ואיצקוביץ.



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 7060-11-11 יהושע נ' מנהל מס שבח מקרקעין בנתניה
ו"ע 7111-11-11 אניש נ' מנהל מס שבח מקרקעין בנתניה

תיק חיצוני:

21. בהתייחס **לפסק דין גולן** טוען המשיב כי באותו מקרה הוסב נכס שייעודו היה למגורים לשימוש עסקי. לפיכך, משנמכר הנכס, סירב המשיב ליתן פטור ממס שבח מקרקעין שכן לטענתו לא נמכרה דירה המשמשת למגורים לפי טיבה כנדרש לצורך קבלת פטור ממס שבח מקרקעין. לטענת המשיב, אין בפסק הדין גולן כדי לסייע לעוררים, שכן המסר העולה מפסק הדין גולן הוא דווקא ש"אין חוטא נשכר", שהרי בית המשפט סירב להתעלם משימוש בנכס שלא תאם את הוראות ודרישות החוק. יתר על כן: העוררים מבקשים להסתמך על מעשיהם הלא חוקיים כ"חבר", בעוד שבפסק דין גולן בית המשפט נדרש רק להתעלם מהשימוש הבלתי חוקי שנעשה בנכס (ונמנע מלעשות כן).
22. לטענת המשיב, שיקולי מדיניות מחייבים את דחיית העררים, שכן הלכה פסוקה היא שדיני המס שואפים להרמוניה חקיקתית [ע"א 496/93 **פקיד שומה חיפה נ' משה סמו**, פ"ד נ (4) 432 (1996); ע"א 1240/00 **פקיד שומה תל-אביב 1 נ' סיוון**, פ"ד נט (4) 588 (2005)]. לפיכך, ומאחר שאין מחלוקת כי מבחינה תכנונית הדירות נושא העררים הן "דירות נופש" ולא "דירות מגורים", יש לקבוע כי גם לעניין תשלום מס רכישה הדירות נושא העררים הינן דירות נופש ואינן בגדר דירות מגורים.

III. עיקר השאלות שבמחלוקת

23. השאלות העיקריות הדורשות הכרעה בעררים שלפני הינן אלו:
 - א. כיצד יש לפרש ההלכה הפסוקה בשאלה הנוגעת להגדרת דירה כ"דירת מגורים" לעניין סיווג החיוב במס רכישה?
 - ב. האם השימוש למגורים שנעשה על ידי העוררים בדירות הנופש שרכשו הינו בלתי חוקי?
 - ג. ככל שייקבע כי העוררים הפרו את הוראות הדין משעשו שימוש בדירותיהם למטרת מגורים בלבד – האם ניתן לקבוע כי אין העוררים זכאים לכך שרכישת דירותיהם תמוסה לפי שיעורי מס רכישה מופחתים המתייחסים לרכישת דירות מגורים נוכח העיקרון לפיו "אין חוטא נשכר"?
 - ד. האם הסתמכותם של העוררים על מדיניותה (הנטענת) של רשות המיסים בעבר לפיה יש להתייחס אל דירות נופש המשמשות בפועל למגורים כאל דירות מגורים – יש בה כדי להצדיק את מיסוין של הדירות נושא העררים דן בשיעורי מס רכישה מופחתים המתייחסים לרכישה של דירת מגורים?

IV. דיון והכרעה

- א. **רקע נורמטיבי – התנאים הנדרשים לשם סיווגה של דירה כ"דירת מגורים" לעניין חיוב במס רכישה**
24. תקנה 2 בתקנות מס רכישה קובעת כדלקמן:



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 7060-11-11 יהושע נ' מנהל מס שבח מקרקעין בנתניה
ו"ע 7111-11-11 אניש נ' מנהל מס שבח מקרקעין בנתניה

תיק חיצוני:

- 1 "2. במכירת זכות במקרקעין או בעשיית פעולה באיגוד מקרקעין, ישולם מס רכישה בשיעור
- 2 משווי הזכות הנמכרת כקבוע להלן:
- 3 (1) במכירת זכות במקרקעין ובעשיית פעולה באיגוד מקרקעין, למעט בנין או חלק
- 4 ממנו שהוא דירת מגורים – 6%;
- 5 ...
- 6 (2) במכירת זכות במקרקעין בבנין או בחלק ממנו שהוא **דירת מגורים**, יחולו הוראות
- 7 אלה:
- 8 (א) ישולם מס רכישה בשיעור משווי הזכות הנמכרת כקבוע בסעיף 9 לחוק;
- 9 ...".
- 10 תקנה 2 מבחינה, למעשה, בין דירת מגורים, המזכה את רוכשה בהקלה ממס רכישה [תקנה
- 11 (2)], וזאת – בשילוב עם הוראת סעיף 9(ג) בחוק מיסוי מקרקעין הקובע שיעורי מס רכישה
- 12 פרוגרסיביים ברכישת דירת מגורים], לבין דירה רגילה, אשר אינה מקנה לרוכשה הטבת המס
- 13 האמורה [תקנה 2(1)]. המונח "**דירת מגורים**" עצמו מוגדר, בהקשר למס רכישה, בסעיף 9(ג)(3)
- 14 בחוק מיסוי מקרקעין באופן הבא:
- 15 "**דירת מגורים**" – כל אחת מאלה:
- 16 (1) **דירה המשמשת או המיועדת לשמש למגורים**, ובדירה שבנייתה טרם נסתיימה, למעט
- 17 דירה שאין עמה התחייבות מצד המוכר לסיים את הבניה.
- 18 (2) זכות המקרקעין שנמכרה לקבוצת רכישה לגבי נכס שהוא דירה המיועדת לשמש
- 19 למגורים".
- 20 25. הגדרת המונח "דירת מגורים" לעניין החיוב במס רכישה נידונה באופן יסודי בפסק דין **פרידמן**.
- 21 [בהערת אגב אציין כי ההגדרה המופיעה כיום בסעיף 9(ג)(3) בחוק הייתה קבועה באותה עת
- 22 בתקנות מס רכישה]. בפסק דין פרידמן נקבע כי דירה תיחשב כ"דירת מגורים" לעניין חיוב במס
- 23 רכישה בהתקיימם של שני מבחנים מצטברים: מבחן **אובייקטיבי** ומבחן **סובייקטיבי**:
- 24 "מהי "דירת מגורים" על-פי התקנות? נראה, כי המבחן ליעוד הדירה למגורים חייב לכלול
- 25 שני אלמנטים: **אלמנט אובייקטיבי** – הטמון בחלק ההגדרה הדורש שתהא זו "דירה" –
- 26 **ואלמנט סובייקטיבי** הטמון בכוונת הרוכש ליעד את ה"דירה" לשמש למגורים.
- 27 אשר ל**אלמנט הראשון** – הגדרת ה"דירה" נראה לנו, כי בשונה מהגדרת דירה בחוק, הרי אין
- 28 לפרש את האלמנט האובייקטיבי כ"דירה המיועדת למגורים לפי טיבה" ... אלא יש להעניק
- 29 לאלמנט האובייקטיבי משמעות רחבה יותר, שתכלול אף מבנים שאמנם אינם מיועדים
- 30 למגורים לפי טיבם, אך ניתן לראות בהם "דירות". לפיכך, המשמעות הרצויה הינה, שמבנה
- 31 יהיה "דירה", אם יש בו פוטנציאל למגורים, ואפילו אינו ראוי למגורים כעת, וזאת מנקודת
- 32 מבטו של האדם הסביר ... אשר ל**אלמנט השני** – כוונת המגורים – נראה, כי יש לדרוש



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

**ו"ע 7060-11-11 יהושע נ' מנהל מס שבח מקרקעין בנתניה
ו"ע 7111-11-11 אניש נ' מנהל מס שבח מקרקעין בנתניה**

תיק חיצוני:

- 1 קשר בין הרכישה לבין הגשמת כוונת המגורים; לשון אחר, בין מועד הרכישה לבין מועד
- 2 הגשמת כוונת המגורים צריך לעבור משך זמן, בו מוציא אדם סביר כוונת מגורים מן הכוח
- 3 אל הפועל" (פסק דין פרידמן, פסקה 8 בפסק דינו של כב' הנשיא מ' שמגר; ההדגשות אינן
- 4 במקור – ב' א').
- 5 26. בפסק דין מנדל דנה ועדת הערר (בראשות כב' השופט, כתוארו אז, א' גרוניס) בשאלת סיווג
- 6 החיוב במס רכישה בגין רכישת דירת נופש אשר בעליה היו רשאים להתגורר בה במשך חודשיים
- 7 בלבד מדי שנה, וכאשר ביתר הזמן היה עליהם להעמיד את הדירה להשכרה לטובת הציבור
- 8 הרחב. בפסק הדין זה נדרשה ועדת הערר ליישם המבחנים האובייקטיבי והסובייקטיבי שנקבעו
- 9 בפסק דין פרידמן. בבואה לדון במבחן הסובייקטיבי הקדימה ועדת הערר וציינה (בסעיפים 6-7
- 10 בפסק הדין) כי אין היא מקבלת את שנקבע בפסק דין של ועדת הערר שלייד בית המשפט המחוזי
- 11 בחיפה לפיו אין ניהוד מכריע בין המושג "דירת נופש" למושג "דירת מגורים" ו-"העובדה שגרים
- 12 בדירה מסוימת במגמה של נופש, אינה שוללת מאותה דירה תכונה של דירת מגורים" [עמ"ש
- 13 (חיפה) 90/87 אברבך נ' מנהל מס שבח (מיסים ב/3 ה-139) (17.3.1988), פסקה 4(א)].
- 14 כן נקבע בפסק דין מנדל כי המבחן הסובייקטיבי למונח "דירת מגורים" הינו מבחן משולש
- 15 הכולל שלשה רכיבים: אופי השימוש; אינטנסיביות השימוש; ואורך תקופת השימוש. לאחר
- 16 בחינת המבחן הסובייקטיבי בנסיבות העניין שנדון שם נקבע **בפסק דין מנדל כי** "... אין לראות
- 17 **בדירת הנופש "דירת מגורים"** שכן בעלי הדירה עצמם התעתדו להתגורר בה לכל היותר במשך
- 18 חודשיים בכל שנה, ואילו ביתר חודשי השנה יועדה הדירה להשכרה לתקופות קצרות, כך שגם
- 19 מבחינת השוכרים אין מדובר ב"מגורים" (פסק דין גיצלטר, פסקה 20, בגדרו פרט כב' השופט י'
- 20 עמית את עיקרי קביעותיו של כב' השופט א' גרוניס בפסק דין מנדל; ההדגשות אינן במקור – ב'
- 21 א').
- 22 27. בפסק דין גיצלטר, שניתן לאחרונה (21.1.2014) דן בית המשפט העליון בשאלה האם ניתן
- 23 להגדיר דירת נופש כדירת מגורים לעניין סיווג החיוב במס רכישה על אף מגבלות תכנוניות
- 24 וחוזיות שעל פיהן הייתה אמורה הדירה לשמש את הציבור הרחב למטרת נופש במשך למעלה
- 25 ממחצית השנה בכל שנה. בפסק דין זה, אישר בית המשפט את העליון את הלכת פרידמן
- 26 הדורשת התקיימותם המצטברת של המבחנים האובייקטיבי והסובייקטיבי כתנאי להכרה
- 27 בדירה כדירת מגורים לעניין החיוב במס רכישה (פסק דין גיצלטר, פסקה 18). בנוגע למבחן
- 28 הסובייקטיבי, אימצ בית המשפט העליון את המבחן המשולש שהותווה על ידי כב' השופט א'
- 29 גרוניס בפסק דין מנדל ואף הוסיף לו "פרמטר נוסף של "תדירות השימוש" (שם, פסקה 22)
- 30 (ההדגשה אינה במקור – ב.א.).
- 31 לגופו של עניין נקבע שם כי יישום המבחן הסובייקטיבי המרובע (המבחן המשולש שנקבע בפסק
- 32 דין מנדל בתוספת הרכיב הרביעי של "תדירות השימוש") בנסיבות המקרה שם מצביע על כך
- 33 שהרוכשים לא התכוונו לכך שהדירה אכן תשמש להם כבית מגורים, וזאת – נוכח פרקי הזמן



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 7060-11-11 יהושע נ' מנהל מס שבח מקרקעין בנתניה
ו"ע 7111-11-11 אניש נ' מנהל מס שבח מקרקעין בנתניה

תיק חיצוני:

- 1 הקצרים בהם התגוררו בפועל בדירה, וחובתם הנובעת מהמגבלות התכנוניות והחוזיות החלות
- 2 על הדירה להעמיד את הדירה להשכרה במשך מרבית ימות השנה.
- 3 "ועיקרו של דבר. אף אם נניח כי ה"ה דיאמנט מתעתדים להשתקע בישראל, הרי שלצור
- 4 המגבלות התכנוניות והחוזיות החלות על הדירה. תוכל זו לשמש להם למגורים למשך
- 5 מיעוט ימות השנה בלבד. בהתחשב בעדותו של דיאמנט עצמו כי ברשותו נכסים נוספים
- 6 בישראל, קשה לקבל את הטענה כי דווקא הדירה מושא דיונו, בה אסור להתגורר במרבית
- 7 ימות השנה, היא זו אשר תשמש עבורו ועבור משפחתו כבית מגורים" (פסק דין גיצלטר,
- 8 פסקה 24).
- 9 28. ראוי לציין כי הנחת היסוד המשתמעת מפסיקתו של בית המשפט העליון בפסק דין גיצלטר
- 10 הינה שרוכש דירה מחויב לכבד את המגבלות התכנוניות והחוזיות המונעות ממנו מלעשות
- 11 שימוש חוקי בדירתו למטרת מגורי קבע. אולם, יש להדגיש כי בפסק דין גיצלטר, כמו גם בפסקי
- 12 הדין פרידמן ו- מנדל, טרם נדונה הסיטואציה אשר בגדרה רוכש דירת נופש משתמש בה
- 13 כדירת מגורים במשך כל ימות השנה – בניגוד למגבלות התכנוניות והחוזיות החלות לגביה
- 14 וכפי שנעשה במקרה זה על ידי העוררים. משכך, הדיון בסיטואציה מסוג כזו ובהשלכות
- 15 הנובעות ממנה על הגדרת המונח "דירת מגורים" בהקשר לחיוב במס רכישה – יתקיים להלן
- 16 בפסק דין זה.
- 17 29. כסיכום ביניים אציין כדלקמן: ההלכה הפסוקה קובעת כי הגדרת המונח "דירת מגורים" לעניין
- 18 מס רכישה מורכבת משני מבחנים מצטברים: מבחן אובייקטיבי – לפיו נדרש כי בדירה יהיה
- 19 קיים פרטנציאל למגורים; ומבחן סובייקטיבי – לפיו נדרש להוכיח כי בכוונת הרוכשים
- 20 להשתמש בדירה למגורים בתוך פרק זמן סביר ממועד רכישתה (פסק דין פרידמן). באשר למבחן
- 21 הסובייקטיבי הרי שכיום הוא מבוסס על "מבחן מרובע" הכולל ארבעה רכיבים: אופי השימוש;
- 22 אינטנסיביות השימוש; אורך תקופת השימוש; ותדירות השימוש (פסקי הדין מנדל וגיצלטר).
- 23 ב. האם הפרו העוררים את החוק בכך שהשתמשו בדירות הנופש שרכשו למטרת מגורים במשך
- 24 כל ימות השנה?
- 25 30. בהתאם להלכה הפסוקה חייבים רוכשי דירות נופש להעמיד כל שנה את דירותיהם לרשות
- 26 הציבור בהתאם ליעודן התכנוני, וזאת – לפרק זמן העולה על מחצית השנה במצטבר. בנוסף,
- 27 חל איסור על רוכשי דירות נופש לעשות בהן שימוש קבע למגורים שכן שימוש כזה סותר
- 28 במהותו את ייעודן התכנוני.
- 29 31. בפסק דינה של כב' השופטת, כתוארה אז, ד' בייניש בע"א 1054/98 חוף הכרמל נופש ותיירות
- 30 (1989) בע"מ נ' עמותת אדם טבע ודין אגודה ישראלית להגנת הסביבה, פ"ד נו (3) 385 (2002)
- 31 (להלן: "פסק דין חוף הכרמל") נדונה סוגיית השימוש המותר ב"דירות נופש" שנבנו בפרויקט
- 32 אשר הוקם על חוף ימה של חיפה. בפסק הדין נקבע כי תוכניות המתאר הרלבנטיות מייעדות את
- 33 המקרקעין עליהם נבנה הפרויקט ליעודים ציבוריים בלבד, וביניהם – "מלונות בדרגות שונות"



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 7060-11-11 יהושע נ' מנהל מס שבח מקרקעין בנתניה
ו"ע 7111-11-11 אניש נ' מנהל מס שבח מקרקעין בנתניה

תיק חיצוני:

- 1 ו- "מלוונות דירות". באשר למלון הדירות נושא פסק הדין, נקבע כי בעוד שהבעלות בדירות
- 2 יכולה להיות פרטית, נדרש כי השימוש בהן יעשה בהתאם לתוכנית המתאר הרלבנטית, קרי –
- 3 שימוש ציבורי בעיקרו:
- 4 "יש מקום להבחין הבחן היטב בין הגבלות על השימוש בבניין להגבלות על הבעלות בבניין
- 5 או בדירות המצויות בו. ההגבלות החלות על הפרויקט שבו אנו עוסקים נוגעות לשאלת
- 6 השימוש בלבד ולא לשאלת הבעלות ... כשם שמלון הדירות מצוי בבעלותה של חברה פרטית
- 7 ונועד למטרות ציבוריות של תיירות ונופש, כך גם יכול אדם להיות בעל זכויות קנייניות
- 8 ביחידת דיור כשהוא מחויב לאפשר שימוש בה לקהל הרחב למטרות שנקבעו בתכנית" (פסק
- 9 דין חוף הכרמל, עמוד 415).
- 10 במישור האופרטיבי נקבע כי על בעלי הדירות להעמידן לרשות הציבור לפרק זמן העולה על
- 11 מחצית השנה במצטבר:
- 12 "השימוש בדירות חייב להיות בעיקרו שימוש ציבורי, ולכן הפתרון הראוי הוא שבעלי
- 13 הדירות יעמידו את דירותיהם לרשות הציבור הרחב אם באמצעות מאגר הדירות ואם בכל
- 14 צורה אחרת, במשך מרבית הזמן, כלומר למעלה מחצי שנה במצטבר. הוראה זו תיכלל בכל
- 15 חוזה לרכישת דירה בבניין ותחול על רוכשי הדירות ועל חליפיהם העתידיים. על הוועדה
- 16 המקומית לוודא מילוי הוראה זו תוך שימוש בכל האמצעים העומדים לרשותה" (שם, עמוד
- 17 416; ההדגשה אינה במקור – ב' א').
- 18 (כן ראו: פסק דין גיצלטר, פסקה 20)
- 19 32. בית המשפט העליון חזר על הלכה זו גם בע"מ 2273/03 אי התכלת שותפות כללית נ' החברה
- 20 להגנת הטבע (פורסם בנבו, 7.12.2006) (להלן: "פסק דין אי התכלת"), אשר דן במתחם המרינה
- 21 בהרצליה. בפרויקט זה בו נבנו דירות אשר שווקו כדירות מגורים, על אף ייעודן התכנוני כדירות
- 22 נופש:
- 23 "את המונח 'דירות נופש' יש לפרש הן על-פי הניסוח המילולי והן על-פי התכלית –
- 24 הסובייקטיבית והאובייקטיבית כאחת – כדירות שנועדו לשימוש ציבורי למטרות נופש
- 25 שימוש זה שולל מגורים רגילים דרך קבע במיתחם. זוהי התכלית הבסיסית העומדת ברקע
- 26 השימוש בחופי הים כאזורים המיועדים לתועלת הציבור מכוח הדין, וכך נובע ממטרות
- 27 תמ"א 13 בדבר שטחי החוף, ותכניות המתאר והתכניות המפורטות השונות המתיישבות
- 28 ומשתלבות עימה. שימוש בדירות לצורכי מגורים רגילים אינו עולה בקנה אחד עם הגדרת
- 29 האזור לצרכי תיירות נופש ועם הגדרתו של הדירות 'דירות נופש'" (פסק דין אי התכלת,
- 30 פסקה 79; ההדגשות אינן במקור – ב' א').
- 31 "התרת העמדתו של 'דירות הנופש' שנבנו במיתחם המרינה לשימוש כדירות מגורים
- 32 רגילות, והימנעות מאכיפת הדין והתשתית התכנונית במקום, כדי להבטיח את אופיו



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 7060-11-11 יהושע נ' מנהל מס שבח מקרקעין בנתניה
ו"ע 7111-11-11 אניש נ' מנהל מס שבח מקרקעין בנתניה

תיק חיצוני:

- 1 המיוחד של אזור חוף הים למטרות נופש, בילוי ותיירות, עלולות לפגוע באינטרס הציבורי
- 2 פגיעה חמורה ... (שם, פסקה 97; ההדגשות אינן במקור – ב' א').
- 3 33. הדירות נושא העררים דנן הינן דירות נופש שנרכשו בפרויקט המרינה בהרצליה (נושא פסק דין
- 4 אי התכלת). בין העוררים לבין המשיב לא קיימת מחלוקת לגבי העובדות לפיהן המקרקעין
- 5 עליהם הוקמו דירות אלה מיועדים, הן על פי התב"ע והן על פי היתר הבניה, למלונאות ולנופש
- 6 בלבד; וכי במסגרת הסכמי הרכישה, חוזי חכירה שצורפו אליהם וכתבי התחייבות נפרדים
- 7 עליהם חתמו העוררים, הצהירו העוררים מתוקף היותם רוכשי הדירות האלה, כי ידוע להם
- 8 שהדירות מסווגות כדירות נופש, והם אף התחייבו כי השימוש בדירות אלה יעשה בכפוף לייעודן
- 9 כדירות נופש.
- 10 בנוסף לכך, אין מחלוקת בין הצדדים כי בפועל שימשו הדירות נושא העררים שלפני למגורים
- 11 בלבד (ולא לנופש) בניגוד לייעודן התכנוני, ובניגוד להתחייבויותיהם של הרוכשים בקשר לכך.
- 12 34. נשאלת השאלה: האם כפועל יוצא מכך הפרו העוררים את הוראות הדינים הרלבנטיים? לטענת
- 13 העוררים, אומנם בפסק דין אי התכלת נקבע כי דירות הנופש שבמתחם המרינה בהרצליה
- 14 נדרשות לעמוד לשימוש הציבור הרחב במשך מרבית ימות השנה, תוך שהוצעו מספר אפשרויות
- 15 למימוש ייעוד הדירות לצורכי נופש – אך עד כה רשויות התכנון טרם קבעו מנגנון להסדרת אופן
- 16 השימוש בדירות נופש אלה לצורכי הציבור הרחב. לפיכך, לגרסתם של העוררים, אין לומר
- 17 שהרוכשים הפרו את הוראות הדין בהתייחס לשימוש שנעשה על ידם בדירותיהם למטרת
- 18 מגורים בהן דרך קבע.
- 19 אין בידי לקבל טענה זו. בפסק דין אי התכלת ניתן סעד הצהרתי אופרטיבי הקובע כדלקמן:
- 20 "... הדירות שנבנו ונבנות, למעט אלה שנרכשו על-ידי קונים לפני מתן פסק הדין בהליך
- 21 הראשון ביום 9.12.99, צריכות לעמוד לשימושן של הציבור הרחב לצרכי נופש. הדרכים
- 22 למימוש ייעוד זה עשויות להיות מגוונות, וכל שימוש ששיג באופן אמיתי את המטרה
- 23 הייעודה, יענה על התכלית הראויה ... אין מקום לקבוע במסגרת פסק דין של ערכאה
- 24 שיפוטית את התשתית המפורטת להגשמת הייעוד התכנוני של הדירות. יש להסתפק בהצבת
- 25 העיקרון, כפי שנעשה בית המשפט לעניינים מינהליים, ובדין כך. עם זאת, במסגרת קביעת
- 26 העקרון, יש לקבוע כי השימוש בדירות חייב להיות בעיקרו שימוש ציבורי, ולכן יש להעמיד
- 27 את הדירות לרשות הציבור הרחב בכל דרך שהיא. במשך מרבית תקופת השנה ולמעלה
- 28 ממחצית השנה במצטבר ... הוראה ברוח זו תיכלל בכל חוזה לרכישת דירה במיתחם, ותחול
- 29 על כל הרוכשים, ועל חליפיהם, בעתיד" (ההדגשות אינן במקור – ב' א').
- 30 סעד אופרטיבי זה (בדומה לזה שניתן בפסק דין חוף הכרמל) מחייב את רוכשי דירות הנופש
- 31 להעמיד אותן לרשות הציבור במשך למעלה ממחצית השנה, וכנגזרת מכך הוא אף כולל בחובו
- 32 איסור על שימוש בדירות אלה לצורכי מגורים במשך תקופה של מחצית השנה או במשך תקופה
- 33 העולה על כך (במצטבר). אומנם בפסק דין אי התכלת ניתנה לרשויות התכנון האפשרות להנחות



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

**ו"ע 11-11-7060 יהושע נ' מנהל מס שבח מקרקעין בנתניה
ו"ע 11-11-7111 אניש נ' מנהל מס שבח מקרקעין בנתניה**

תיק חיצוני:

- 1 מהי הדרך שבה יועמדו דירות הנופש לשימוש הציבור, אך הדבר לא הוגדר בפסק הדין כתנאי
- 2 מתלה לאיסור הנ"ל. לפיכך, אני סבור כי איסור זה עומד בתוקפו גם אם אכן התעכבו רשויות
- 3 התכנון בפרסום ההנחיות הנוספות הנדרשות.
- 4 אוסיף ואציין כי בערעורים דנן, לא נטען, ובוודאי שלא הוכח, כי העוררים אכן חפצו, או אפילו
- 5 התכוונו, להעמיד את דירות הנופש שבבעלותם לרשות הציבור אך הדבר נמנע מהם על ידי
- 6 רשויות התכנון. ההפך הוא הנכון: העוררים הצהירו בפני המשיב כי בכוונתם להתגורר
- 7 בדירותיהם (סעיף 13 בסיכומי העוררים) ומכאן שעשו כן מרצונם החופשי, ולא בשל אי פרסום
- 8 הנחיות על ידי רשויות התכנון. בנסיבות אלה, יש לקבוע כי ניסיונם של העוררים להצדיק את
- 9 הפרת החוק על ידם באי פרסום נטען, כביכול, של ההנחיות על ידי רשויות התכנון השימוש, הינו
- 10 חסר תום לב.
- 11 35. לא זו אף זו: טענה דומה כבר הועלתה בפני בית המשפט העליון בפסק דין **חכים** – ונדחתה שם
- 12 באופן מפורש:
- 13 "גם בהנחה כי עיריית הרצליה התעכבה בפרסום הנחיות באשר לצירוף הדירות למאגר, הרי
- 14 שאין בכך כדי להעלות או להוריד לעניין עצם תוקפן של המגבלות החלות על הדירה, ולא
- 15 היה בכך כדי לאפשר מעקף של מגבלות אלו או כדי להתיר מגורי קבע בדירה. ממילא, אין
- 16 בכך כדי להשליך על אופן סיווג הדירה ככזו אשר אינה מהווה "דירת מגורים" (פסקה 37).
- 17 אני סבור כי דברים אלה יפים גם לגבי העררים שלפנינו.
- 18 36. לאור האמור, אני קובע כי העוררים אכן הפרו את החוק בכך שהשתמשו בדירות הנופש
- 19 שבעלותם למגורי קבע.
- 20 ג. **האם דירותיהם של העוררים מקיימים התנאים הנדרשים על מנת שיוכרו כ"דירות מגורים"**
- 21 **לעניין החיוב במס רכישה, או שמא יש להחיל לגביהן את הכלל לפיו "אין חוטא נשכר"?**
- 22 ג (1) **העיקרון לפיו "אין חוטא נשכר"**
- 23 37. פרופ' נילי כהן במאמרה "חוק, מוסר ואין חוטא נשכר" הנכלל בספר **אור – קובץ מאמרים**
- 24 **לכבודו של השופט תיאודור אור** (תשע"ג – 2013) מציינת כי העיקרון "אין חוטא נשכר" הוא
- 25 תולדה רעיונית של ביטוי התוכחה המקראי – "הרצחת וגם ירשת" (מלכים א', כ"א, יט):
- 26 " ... 'הרצחת וגם ירשת'. זה הביטוי המקראי שהשתרש יותר מכל ביטוי אחר בשפתנו. דברי
- 27 תוכחה אלה מבטאים בצורה מוחצת את הרעיון ש"אין חוטא נשכר" ... האפשרות שמעוול
- 28 יפיק תועלת מעוולה שעשה מעוררת התקוממות חריפה: העבריין לא רק שאינו נענש, כפי
- 29 שאנו מצפים, אלא אף זוכה בפרס. מצב זה מדגים היפוך מושגים מוסרי, העומד בניגוד
- 30 לעקרון הענישה הבסיסי. שכר לעבריין מקומם אף יותר מאי ענישתו, והביטוי 'הרצחת וגם
- 31 ירשת' מעביר בצורה דרמטית את המסר" (עמוד 304).
- 32 38. בפסיקת בית המשפט העליון נקבע כי תקנת הציבור מהווה עיקרון כללי המשמש בפרשנות דברי
- 33 חקיקה, וכי מעקרון זה נובע כי יש לפרש דברי חקיקה בהתאם לעיקרון לפיו "אין חוטא נשכר":



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ר"ע 7060-11-11 יהושע נ' מנהל מס שבח מקרקעין בנתניה
ר"ע 7111-11-11 אניש נ' מנהל מס שבח מקרקעין בנתניה

תיק חיצוני:

- 1 "אכן, תכליתו הכללית של כל דבר חקיקה היא לשמור על תקנת הציבור ולמנוע תוצאות
- 2 שעומדות בניגוד לה ... אשר-על-כן יש לפרש דבר חקיקה כך שיבטא את התכלית הכללית –
- 3 במסגרת תקנת הציבור – של הרתעה מפני הפרת החוק. מכאן גם שאחד מכללי תקנת
- 4 הציבור הוא שלא יצא חוטא נשכר ... ההרמוניה החקיקתית של כלל דברי החקיקה מוליכה
- 5 למסקנה שלפיה באופן עקרוני אין זה ראוי כי מפר החוק ייחנה מפירות הפרת החוק על דרך
- 6 של הנאה מזכויות שמוענקות לו על-ידי החוק" [נע"א 6416/01 בנבנישתי נ' כונס הנכסים
- 7 הרשמי פ"ד נו (4) 197 (2003) פסקה 10 בפסק דינו של הנשיא א' ברק; ההדגשות אינן
- 8 במקור – ב' א'].
- 9 באותה פרשה נקבע כי יש לשלול את תחולת פקודת פשיטת הרגל לגבי בקשתו של חייב להכריז
- 10 על עצמו כפושט רגל בשל אי-החוקיות שדבקה בניהול עסקו, שכן אי חוקיות זו עולה כדי פגיעה
- 11 מהותית בתקנת הציבור (שם, פסקאות 13-15).
- 12 בע"א 3015/06 מדינת ישראל נ' פינקלשטיין (פורסם בנבו, 9.12.2008) (להלן: "**פסק דין**
- 13 **פינקלשטיין**") סקרה כב' השופטת ע' ארבל את הפסיקה הדנה בעיקרון לפיו "אין חוטא נשכר"
- 14 והגיעה לכלל מסקנה כי "**בתי המשפט מסתייגים ממתן תוסף, ולו עקיף, לפעולות בלתי-חוקיות**
- 15 **ומעדיפים שלא להתחשב בפעולות מסוג זה כמצמיחות זכויות לפרט במשפט האזרחי, זאת תוך**
- 16 **איוון אינטרסים מתאים בהתאם לתחום המשפטי בו מדובר"** (פסקה 15). באותו מקרה נקבע כי
- 17 "**ככלל אין להתחשב בשימוש בלתי חוקי שנעשה בקרקע טרם ההפקעה לצורך חישוב הפיצויים**
- 18 **על פי סעיף 12(ב) לפקודת הקרקעות (רכישה לצרכי ציבור), 1943" אך עם זאת "ייתכנו מקרים**
- 19 **חרגים ... בהם יש מקום ליתן ביטוי מסוים במסגרת חישוב הפיצויים לשימוש שנעשה בקרקע**
- 20 **הגם שאינו תואם את ייעודה התכנוני"** (פסק הדין של כב' השופטת א' חיות, עמוד 46 בפסק
- 21 הדין) (ההדגשות אינן במקור – ב' א').
- 22 39. העיקרון לפיו "אין חוטא נשכר" יושם **גם בתחום דיני המס**. לעניין מיסוי הכנסות שמקורן
- 23 בפעילות בלתי חוקית קיימת הלכה פסוקה לפיה רשויות המס יכולות למסות הכנסות של נישום
- 24 שמקורן בפעילות בלתי חוקית [נע"א 557/79 פקיד השומה תל-אביב נ' לידור, פ"ד לו (3) 505
- 25 (1981) עמ' 511, 514 ו-515]. בנוסף נקבע בהקשר זה כי "אין אדם יכול להוציא את עצמו מחבות
- 26 במס בשל הסתמכות על מעשים רעים שהוא עושה בניגוד לחוק או בניגוד למוסר" [נעמ"ח 923/62
- 27 וסרמן אטלה נ' פקיד השומה, פסקים (מחוזיים) לח', עמוד 380; כן ראו פסק דינו של חברי, כב'
- 28 השופט ד"ר א' סטולר – ע"מ (מרכז) 25520-01-11 דמארי נ' פקיד שומה רחובות (פורסם בנבו,
- 29 2013) פסקה 24 בפסק הדין].
- 30 בעניין **הטבת מס** (כדוגמת הכרה בהוצאות או פטור ממס) פסק בעבר כב' הנשיא י' כהן (בדעת
- 31 מיעוט) לפיה "העובדה, שאדם קיבל הכנסה מעיסקה בלתי חוקית אינה פוטרת אותו ממס על
- 32 הכנסה זו, אין ללמוד מכך, שהמשיב יכול ליהנות מפטור ממס בהסתמכו על עיסקה בלתי
- 33 חוקית, שבוצעה על אף אי חוקיותה" [נע"א 557/79 פקיד השומה תל-אביב נ' לידור, פ"ד לו (3)



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

**ו"ע 7060-11-11 יהושע נ' מנהל מס שבח מקרקעין בנתניה
ו"ע 7111-11-11 אניש נ' מנהל מס שבח מקרקעין בנתניה**

תיק חיצוני:

- 1 505, 514 (1981). עם זאת, באותו מקרה פסק כב' השופט מ' בייסקי (בדעת רוב) כי "כשם
- 2 שהכנסה מעיסקה בלתי חוקית עשויה להיות חייבת במס, כך הכנסה הפטורה ממנו לא תיחפך
- 3 חייבת רק משום אי-חוקיותה של העיסקה עצמה" (שם, עמוד 515).
- 4 בפסק דין עדכני יותר, הביע כב' השופט א' רובינשטיין דעתו (אשר נותרה ב"צריך עיון" על ידי
- 5 יתר חברי ההרכב) לפיה לרשויות המס מוקנית הסמכות שלא להכיר בהוצאות שמקורן בפעילות
- 6 בלתי חוקית ככל שההכרה בהן תגרום "להוציא חוטא נשכר":
- 7 "שיקול נוסף, הכרוך בעבודות בשיקול הראשון, הוא הטעם "שלא יהא חוטא נשכר" ונול
- 8 יסוד משנה, חלה ב', ז', המעוגן אף הוא בתקנת הציבור ... תמציתו של עיקרון זה, היא כי
- 9 אין זה ראוי שמפר-החוק ייהנה מפירות הפרתו – והרי התרת ניכיה של הוצאה שאינה
- 10 חוקית כמוה כמתן זכות הנאה לחוטא מחטא ... איני רואה כל דופי משפטי או מוסרי בכך
- 11 שהכנסות בלתי חוקיות ימוסו ולהוצאות בלתי חוקיות לא יוכר ניכוי" [ע"א 6726/05
- 12 הידרולה בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1 (פורסם בנבו, 5.6.2008) (להלן: "פסק דין הידרולה"),
- 13 פסקה יא (2) ו- (5) בפסק הדין של כב' השופט א' רובינשטיין; כן ראו – פסק דין
- 14 פינקלשטיין, סעיף 15].
- 15 סוגיית הנפקות של אי-החוקיות בדיני המס נדונה גם בע"א 10691/06 שריג אלקטריק בע"מ נ'
- 16 פקיד שומה ירושלים 1 (פורסם בנבו, 23.1.2011) (להלן: "פסק דין שריג אלקטריק"). במקרה
- 17 זה נדונה השאלה האם מעביד אשר בניגוד להוראות הדין לא ניכה מס במקור וכתוצאה מכך
- 18 חויב בתשלום תוספת של הפרשי הצמדה וריבית, רשאי לנכות כהוצאה את הפרשי ההצמדה
- 19 והריבית הנוספים שנצברו לחובתו כתוצאה מהאחריות בהעברתם לרשות המיסים של אותם
- 20 התשלומים שהיה עליו לנכותם במקור. בין הנימוקים אשר פקיד השומה העלה במסגרת
- 21 התנגדותו להתיר את ניכוי ההוצאה שהתבקש ע"י הנישום נכלל גם הכלל לפיו "אין חוטא
- 22 נשכר". בהקשר זה קבעה כב' השופטת ע' ארבל כדלקמן:
- 23 "תקנת הציבור מהווה עיקרון כללי אשר משמש בפרשנות דברי חקיקה. בהתאם לעיקרון
- 24 זה, תכליתו של כל דבר חקיקה היא לשמור על תקנת הציבור ולמנוע תוצאות העומדות
- 25 בניגוד לה ... בין יתר העניינים שאותם מקדם עיקרון זה, ניתן למנות את קידום שלטון
- 26 החוק, מניעת עקיפת הוראות חוק, עשיית דין עצמי ושלא יצא חוטא נשכר ... יודגש, שיקולי
- 27 תקנת הציבור כשלעצמם עשויים במקרים המתאימים לגבור על שיקולים כגון קביעת שומת
- 28 אמת ומניעת יצירת כפל מס לנישום ... כך למשל, ייתכן מצב שבו תיקבע לנישום שומה אשר
- 29 קיים בה עיוות מס כתוצאה משיקולי תקנת הציבור" (פסק דין שריג אלקטריק, פסקה 27)
- 30 (ההדגשות אינן במקור – ב.א.).
- 31 "יש לבחון לטעמי כל מקרה לנפרד ואין לקבוע כלל נוקשה לפיו כל הוצאה אשר קשורה
- 32 באופן כזה או אחר לפעילות בלתי חוקית תיאסר בניכוי. מובן כי יש לתת משקל ואפילו
- 33 משקל רב למעורבות הנישום בפעולה הבלתי חוקית, אך יש לבדוק בזהירות פרמטרים



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ר"ע 7060-11-11 יהושע נ' מנהל מס שבח מקרקעין בנתניה
ר"ע 7111-11-11 אניש נ' מנהל מס שבח מקרקעין בנתניה

תיק חיצוני:

- 1 נוספים, כגון מידת הקשר בין ההוצאה לבין הפעילות הבלתי חוקית... (שם, פסקה 30 ;
- 2 ההדגשות אינן במקור – ב' א').
- 3 לגופם של דברים נקבע בפסק דין **שריג אלקטריק** כי תקנת הציבור אינה שוללת התרת ניכוי של
- 4 הוצאות הפרשי הצמדה וריבית, וזאת בשל העובדה שבאותו מקרה דובר בהוצאה מהסוג
- 5 האזרחי-תרופתי לגביה הנטייה היא להתיר את ניכוי ההוצאה – להבדיל מהוצאה מהסוג
- 6 העונשי, לגביה הנטייה היא לשלול את התרתה בניכוי בשל עיקרון תקנת הציבור.
- 7 40. ב"ע 1019/09 **איצקוביץ נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה** (פורסם במיסים און לין, 15.8.2012)
- 8 (להלן: "**פסק דין איצקוביץ**") נדון מקרה הדומה לאלה הנדונים בערעורים הנוכחיים. העוררים
- 9 רכשו דירת נופש במתחם המרינה בהרצליה, התגוררו בה בפועל, וביקשו להכיר בה כ"דירת
- 10 מגורים" לעניין חיוב בתשלום מס רכישה.
- 11 [יצוין כי באותו מקרה דובר בבקשת נכה לקבל הקלה במס רכישה בהתאם לתקנה 11(א)]
- 12 בתקנות מס רכישה. דא עקא, תקנה 11(א) הנ"ל פורשה שם באופן המחייב את הנכה מבקש
- 13 ההקלה להוכיח כי רכש את הדירה לצורך שימוש בה **במקום מגוריו**.
- 14 **בפסק דין איצקוביץ** נקבע, בהמשך לפסק דינו של כב' השופט א' **רובינשטיין** בפסק דין
- 15 **הידרולה**, כדלקמן:
- 16 "במקרה דנן, מתו ההקלה במס רכישה קשורה קשר כל יענות לעצם ההפרה של החוק, שכן
- 17 לו העוררים היו שומרים על החוק ונהגים על פי הדין והיו מצהירים כי הם אזרחים שומרי
- 18 חוק ולכן יעמידו את דירתם לשימוש הציבור הרחב, הרי שבמקרה זה לא היו זכאים להקלה
- 19 במס הרכישה היות ולא היה מתקיים התנאי השני באשר למבחן הסובייקטיבי הנוגע
- 20 לכוונתו של הרוכש באשר לשימוש למגורים שייששה בדירה ... היעלה על הדעת שאזרח
- 21 שומר חוק, מצבו המיסויי יהיה גרוע יותר מאזרח שמצהיר שהוא עומד להפר את הוראות
- 22 החוק: היעלה על דעת שמפר חוק ייחנה מפירות הפרתו" (פסקה 9 ; ההדגשות אינן במקור
- 23 – ב' א').
- 24 41. לסיכום פרק זה אדגיש כדלקמן: הלכה פסוקה היא כי העיקרון לפיו "אין חוטא נשכר" מהווה
- 25 עיקרון יסוד בשיטת המשפט הישראלי המכירה בצורך לקיים שלטון חוק המכיר בתקנת
- 26 הציבור. לפיכך, ראוי כי עקרון זה יהווה נדבך מרכזי בעת פרשנותם של דברי חקיקה, לרבות
- 27 חקיקה בענייני מס, באותם מקרים לגביהם מתעורר חשש כי יהוו כלי בידי מפר חוק אשר יסייע
- 28 לו ליהנות מפירות אי החוקיות שדבקה במעשיו. מעבר לכך: קיימת פסיקה עדכנית של בית
- 29 המשפט העליון (כב' השופט א' **רובינשטיין** בפסק דין **הידרולה** וכב' השופטת **עדנה ארבל** בפסק
- 30 דין **שריג אלקטריק**) הקובעת כי גם כאשר נישום זכאי לכאורה להטבת **מס** ניתן לשלול אותה
- 31 ממנו כאשר היא **נובעת במישרין מפעולתו הבלתי חוקית**. מכל מקום, מידת הפעלתו של העיקרון
- 32 בדבר "אין חוטא נשכר" תלויה בשיקול דעתו של בית המשפט בכל מקרה לגופו; בין יתר



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ר"ע 7060-11-11 יהושע נ' מנהל מס שבח מקרקעין בנתניה
ר"ע 7111-11-11 אניש נ' מנהל מס שבח מקרקעין בנתניה

תיק חיצוני:

- 1 השיקולים שעל בית המשפט לשקול ניתן למנות גם את מידת הקשר שבין ההטבה המבוקשת
- 2 ע"י הנישום לבין פעילותו הבלתי חוקית.
- 3 ג (2) האם העיקרון לפיו "אין חוטא נשכר" רלבנטי להגדרת "דירת מגורים" במקרה של שימוש
- 4 בדירה למגורי קבע בניגוד ליעודה התכנוני
- 5 42. כפי שפורט לעיל, על פי ההלכה הפסוקה דירה תיחשב כדירת מגורים לעניין החיוב במס רכישה
- 6 בהתקיימותם של שני תנאים מצטברים: תנאי אובייקטיבי הדורש שתהא זו דירה בעלת
- 7 פוטנציאל למגורים, ותנאי סובייקטיבי לפיו בכוונת הרוכש ליעד את הדירה לשמש למגורים
- 8 תוך פרק זמן סביר.
- 9 לטענת העוררים, הדירות שבבעלותן עומדות בשני תנאים אלה: הדירות מתאימות למגורים –
- 10 ולפיכך מתקיים לגביהן התנאי האובייקטיבי, והעוררים התגוררו בהן בפועל במשך כל ימות
- 11 השנה – ולפיכך מתקיים לגביהן גם התנאי הסובייקטיבי.
- 12 מאידך טוען המשיב כי התקיימות המבחן הסובייקטיבי הינה תולדה של שימוש בלתי חוקי
- 13 בדירות הנופש לצורכי מגורים (שימוש הנעשה בניגוד לפסקי הדין חוף הכרמל ו- אי התכלת),
- 14 ולפיכך, נוכח העיקרון לפיו "אין חוטא נשכר" – אין לאפשר מתן הקלה במס רכישה הנובעת
- 15 מהפרת חוק.
- 16 43. בפסק דין גולן נדונה האפשרות להגדיר דירה המיועדת ל"עסק של מגורים" כ"דירת מגורים"
- 17 המקנה זכות לקבלתו, בנסיבות מסוימות המוגדרות בחוק, של פטור ממס שבח מקרקעין. ראוי
- 18 להדגיש כי המונח "דירת מגורים" לעניין זה מופיע בסעיף 1 בחוק מיסוי מקרקעין (ואת נבדל
- 19 מהמונח "דירת מגורים" המופיע בסעיף 9 בחוק מיסוי מקרקעין, שעניינו במס רכישה). סעיף 1
- 20 בחוק מיסוי מקרקעין קובע כדלקמן:
- 21 "דירת מגורים" - דירה או חלק מדירה, שבנייתה נסתיימה והיא בבעלותו או בחכירתו של
- 22 יחיד, ומשמשת למגורים או מיועדת למגורים לפי טיבה, למעט דירה המהווה מלאי עסקי
- 23 לענין מס הכנסה".
- 24 הלכה פסוקה היא כי צמד המילים "לפי טיבה" המופיע בסעיף 1 בחוק לעניין החיוב במס שבח
- 25 מקרקעין מכונן לבחינה אובייקטיבית של טיב הדירה, בעוד שלעניין מס רכישה המונח "דירת
- 26 מגורים" נבחן הן אובייקטיבית והן סובייקטיבית, אם כי הדגש הינו על המבחן הסובייקטיבי
- 27 (פסק דין פרידמן, עמוד 391; פסק דין חכים, פסקה 17 בפסק דינו של כב' השופט י' עמית).
- 28 על רקע אבחנה זו נסב הדיון בפסק דין גולן בשאלה האם באותו מקרה התקיים המבחן
- 29 האובייקטיבי לעניין מס שבח מקרקעין – אם לאו. משנדרש בית המשפט לפסוק בנושא זה נקבעו
- 30 על ידו הדברים הבאים:
- 31 "המערערים טוענים, כי על-פי התכנית לבניין ערים החלה על הבית הוא מיועד למגורים, וכך
- 32 גם נבנה מלכתחילה. אכן, בדיקת ייעוד הדירה על-פי תכנית המיתאר מתיישבת עם
- 33 המבחן האובייקטיבי שנקבע בע"א 668/82 ה"ל, אך תכנית המיתאר היא אך נקודת



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ר"ע 11-11-7060 יהושע נ' מנהל מס שבח מקרקעין בנתניה
ר"ע 11-11-7111 אניש נ' מנהל מס שבח מקרקעין בנתניה

תיק חיצוני:

- 1 המוצא לבחינת ייעוד המקרקעין, ויש להשלים את הבדיקה על-ידי בחינת מצב הדברים
- 2 בפועל. שהרי בתוך עמנו אנו יושבים, ואף מקרה זה יעיד, כי לעתים קיים פער בין התכנון
- 3 לבין מה שמתבצע במציאות. ... הבית במקרה שלפנינו אכן נמצא באזור המיועד למגורים
- 4 אך בפועל נעשה בו במשך שנים רבות שימוש עסקי, תוך שינוי מבנהו הפנימי באורח כזה
- 5 השולל ממנו את האופי של יחידת מגורים המיועדת לשימוש פרטי. אשר-על-כן, צדקה וועדת
- 6 הערר במסקנתה, כי המערערים אינם זכאים ליהנות מן הפטור ממס שבח הניתן במכירתה
- 7 של דירת מגורים, ועל-כן יש לדחות את הערעור" (פסקה 5 בפסק הדין של הנשיא מ' שמגר ;
- 8 ההדגשות אינן במקור – ב' א').
- 9 העוררים טוענים כי בפסק דין גולן נקבע שהגדרת המונח "דירת מגורים" נעשית – לעניין מיסוי
- 10 העסקאות הקשורות בדירה – בהתאם לשימוש שנעשה בפועל בדירה, וזאת גם כאשר שימוש זה
- 11 סותר את ההגדרה התכנונית של הדירה. לפיכך טוענים העוררים כי היעוד התכנוני אינו רלבנטי
- 12 להגדרת "דירת מגורים". יוצא מכאן כי לשיטתם של העוררים "חטאם", המסתכם בעובדת
- 13 מגוריהם בדירות נושא העררים בניגוד לייעודן התכנוני, כלל אינו רלבנטי, ולפיכך אין תחולה
- 14 לכלל הקובע כי "אין חוטא נשכר".
- 15 אין בידי לקבל פרשנות זו, שהרי לא רק שבפסק דין גולן לא נשללה הרלבנטיות של בדיקת יעוד
- 16 הדירה, אלא ההפך הוא הנכון: נקבע בו במפורש כי "בדיקת ייעוד הדירה על-פי תכנית המיתאר
- 17 מתיישבת עם המבחן האובייקטיבי". מכאן שיש לפרש את פסק הדין כקובע שני אלמנטים
- 18 מצטברים אשר צריכים להיבחן במסגרת המבחן האובייקטיבי: האחד – האם הדירה מיועדת
- 19 למגורים על פי יעודה התכנוני; והשני – האם הדירה עשויה לשמש בפועל למגורים מבחינה
- 20 פיסית. כפועל יוצא מכך ניתן לקבוע כי על פי פסק דין גולן שימוש בדירה למגורי קבע בניגוד
- 21 ליעודה התכנוני מהווה הפרת חוק הרלבנטית לבחינת התקיימותו של המבחן האובייקטיבי
- 22 הנדרש לשם אפיון דירה כ"דירת מגורים". לפיכך, אין בפסק דין גולן כדי לשלול הפעלת
- 23 העיקרון של "אין חוטא נשכר" בנסיבות המתאימות ליישומו של עיקרון זה, כפי שפורטו לעיל.
- 24 **ג (3) תחולתו של הכלל "אין חוטא נשכר" בנסיבותיהם של העררים דנו**
- 25 44. אין מחלוקת כי עמידתם של העוררים במבחן הסובייקטיבי נובעת במישרין מהפרת החוק
- 26 שבוצעה על ידם, דהיינו – מהעובדה שהם התגוררו בדירותיהם במשך כל ימות השנה, בניגוד
- 27 לייעודן התכנוני של דירות אלה, ובניגוד להתחייבויותיהם החוזיות.
- 28 ראוי להדגיש כי הבעייתיות במתן הטבת מס לעוררים, דהיינו – לחייבם במס רכישה בשיעור
- 29 מופחת, נובעת משני נימוקים:
- 30 ראשית, מתן החסלה במס רכישה קשורה קשר בל ינותק להפרת חוק שבוצעו העוררים, שהרי
- 31 הפרת החוק (השימוש בדירות הנופש למגורי קבע) היא שאפשרה לעוררים לעמוד במבחן
- 32 הסובייקטיבי הנדרש להוכחת מהותה וסיווגה של הדירה כ"דירת מגורים", ובכך נוצרה,
- 33 לגרסתם, זכאותם (הנטענת) לקבלת הקלה במס רכישה.



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

**ר"ע 11-11-7060 יהושע נ' מנהל מס שבח מקרקעין בנתניה
ר"ע 11-11-7111 אניש נ' מנהל מס שבח מקרקעין בנתניה**

תיק חיצוני:

- 1 שנית, הכרה בדירותיהם של העוררים כ"דירות מגורים" תיצור מצב אבסורדי של הפליה לרעה
- 2 של ציבור שומרי חוק אל מול מפרי חוק, שהרי מפרי החוק, אשר השתמשו בדירות הנופש
- 3 שבעלותם למגורים מעבר לתקופה המותרת - יהיו זכאים לכאורה ליהנות מהקלה במס
- 4 רכישה; ואילו המציינים לחוק, אשר הקפידו להשתמש בדירותיהם על פי יעודן התכנוני - לא
- 5 יהיו זכאים לקבל הקלה זו. המדובר בתוצאה אבסורדית ובלתי מתקבלת על הדעת, אשר עלולה
- 6 לעודד בעלי דירות נופש להפר את החוק שהרי בכך יצאו "נשכרים".
- 7 משכך, אני קובע בזאת כי תוצאה לפיה יוכרו דירות הנופש של העוררים כ"דירות מגורים"
- 8 לעניין מס רכישה עלולה לפגוע בתקנת הציבור ובערך העליון של שמירה וכיבוד שלטון החוק.
- 9 לפיכך, מן הראוי להחיל לגבי העוררים דנן את הכלל, לפיו "אין חוטא נשכר", ולהימנע מתוצאה
- 10 בלתי סבירה בעליל.
- 11 45. לדידי, קיימות שתי דרכים משפטיות אשר באמצעות השימוש בהן ניתן להחיל העיקרון לפיו
- 12 "אין חוטא יוצא נשכר" על נסיבות העררים שלפני.
- 13 הדרך האחת הינה הוספת מבחן שלישי אשר יתווסף לשני המבחנים הקיימים (האובייקטיבי
- 14 והסובייקטיבי) לעניין הגדרת "דירת מגורים" וקביעת החיוב במס רכישה. על פי מבחן זה, דירה
- 15 תיחשב כ"דירת מגורים" רק כאשר יעודה התכנוני הינו "מגורים", והשימוש בה בפועל
- 16 כדירת מגורים אינו מהווה הפרה של דינים כלשהם. מבחן שלישי זה מוביל לתוצאה לפיו אין
- 17 ה"חוטא" בשימוש בדירת נופש לשם מגורי קבע בניגוד ליעודה התכנוני של הדירה יצא "נשכר"
- 18 באופן המאפשר לו להיות מחויב במס רכישה בשיעור מופחת.
- 19 יצוין כי בדרך זו נקטה, למעשה, ועדת הערר בפסק דין איצקוביץ (ראו – סעיף 9 בפסק הדין), עת
- 20 קבעה כי אין להכיר בדירותיהם של העוררים שם כ"דירות מגורים" מאחר שהמגורים בהן נעשו
- 21 תוך כדי הפרת חוק. דרך זו אף עולה בקנה אחד הן עם חוות דעתו של כב' השופט א' רובינשטיין
- 22 בפסק דין הידרולה לפיה אין לאפשר הטבת מס הנובעת מהפרת חוק; והן עם חוות דעתה של
- 23 כב' השופטת ע' ארבל בפסק דין שריג אלקטריק לפיה יש לתת משקל רב הן למעורבות הנישום
- 24 בפעולה הבלתי חוקית והן למידת הקשר שבין ההוצאה (דהיינו – הטבת המס) לבין הפעילות
- 25 הבלתי חוקית.
- 26 46. דרך משפטית שניה המאפשרת להגיע לאותה תוצאה הינה מתן פרשנות מרחיבה למבחן
- 27 האובייקטיבי המתייחס להגדרת המונח "דירת מגורים". בעבר נקבע כי מבחן זה הינו "מבחן
- 28 המתקנים הפיסיים" וכי בגדרו יש לבחון האם הדירה "מיועדת ועשויה לשמש בפועל למגורים
- 29 מבחינה פיזית, דהיינו, מבחינת המבנה ומבחינת הימצאותם של מתקנים המצויים בדרך כלל
- 30 בדירות מגורים והחיוניים לשם שימוש רגיל וסביר של הדיירים, כגון מתקני חשמל ומים,
- 31 שירותים, מטבח וכיוצא באלה" [ע"א 668/82 כורש נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד לט (2)
- 32 388, 385 (1985)].



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 7060-11-11 יהושע נ' מנהל מס שבח מקרקעין בנתניה
ו"ע 7111-11-11 אניש נ' מנהל מס שבח מקרקעין בנתניה

תיק חיצוני:

- 1 בהמשך הדרך הרחיב בית המשפט העליון את המבחן האובייקטיבי גם לרכיבים נוספים,
- 2 ובכללם **מצבו התכנוני של הנכס**.
- 3 בפסק דין **גולן** קבע כבי הנשיא מ' **שמגר** כי "**בדיקת ייעוד הדירה על-פי תכנית המיתאר**
- 4 **מתיישבת עם המבחן האובייקטיבי**" (פסקה 5 בפסק הדין), וכפי שפורט בהרחבה לעיל, מפסק
- 5 דין זה עולה כי בדיקת ייעוד הדירה כדירת מגורים הינה חלק מהמבחן האובייקטיבי.
- 6 בהמשך קבע גם הנשיא א' **ברק** בע"א 2170/03 **שכנר מ' מנהל מס שבח מקרקעין**, פ"ד נט (2)
- 7 250 (2004) (להלן: "**פסק דין שכנר**") כי:
- 8 "**בבחינת המבחן האובייקטיבי בדבר 'פוטנציאל ממשי להשתמש בדירה למגורים' יש**
- 9 **לבדוק כל מקרה לגופו על-פי כלל נסיבותיו. כל נכס ונסיבותיו הוא. הנסיבות הרלוונטיות**
- 10 **מגוונות ורבות, ובכללן אופי הנכס ומתקניו הפנימיים, תכניות הבינוי של הנכס והסיבה של**
- 11 **הנכס הרלוונטי ...**" (פסקה 9; ההדגשות אינן במקור – ב' א').
- 12 בפסק דין **חכים**, מאמץ כבי השופט י' **עמית** הלכה זו בקובעו הדברים הבאים:
- 13 "**חשיבות הדברים לענייננו ברורה. אין להסתפק בבחינה פיזית גרידא של המתקנים**
- 14 **הנמצאים בדירה, אלא יש לשקלל פרמטרים נוספים. כל מקרה על פי נסיבותיו, ולהבטיח**
- 15 **שמתן הפטור יעלה בקנה אחד עם תכליתו.**
- 16 **ודוק: בעניין שכנר, החלת המבחן האובייקטיבי במתכונתו הרחבה הוליכה למסקנה כי דירה**
- 17 **אשר לא הכילה את המתקנים הפיזיים הדרושים- מהווה דירת מגורים. אך איני רואה מניעה**
- 18 **להסיק כי ייתכנו מצבים בהם יישום המבחן יוביל לתוצאה לפיה דירה המכילה את**
- 19 **המתקנים הפיזיים הדרושים לא תהווה דירת מגורים. ענייננו נופל לסוג זה של מקרים. כפי**
- 20 **שיפורט להלן**" (פסקה 29; ההדגשה אינה במקור – ב' א').
- 21 "**כפי שציין הנשיא ברק בעניין שכנר, בעת הפעלת המבחן האובייקטיבי לעניין הפטור ממס**
- 22 **שבח, גם תכניות הבינוי של הנכס הן פרמטר העשוי להיות רלוונטי בבואנו לקבוע אם מדובר**
- 23 **בדירה שיש בה פוטנציאל ממשי למגורים** (וראו גם דברי הנשיא שמגר בע"א 237/87 **גולן נ'**
- 24 **מנהל מס שבח מקרקעין המרכז**, פ"ד מד(3) 348, 352, כי בדיקת ייעוד הדירה על-פי תכנית
- 25 **המתאר מתיישבת עם המבחן האובייקטיבי, הגם שהיא מהווה נקודת מוצא בלבד) ...**
- 26 **המסקנה המתבקשת היא כי משעה שדירת הנפש, מעצם טיבה, שוללת מגורים רגילים דרך**
- 27 **קבע, אין לומר כי מדובר ב"דירת מגורים" לצורך פטור ממס שבח, כאשר המבחן**
- 28 **הפוטנציאלי למגורי קבע אינו מתקיים. העובדה ששלילת מגורי קבע מעשתה על בסיס**
- 29 **שיקולים תכנוניים ואחרים, ואינה נובעת מהמאפיינים הפיזיים של מתקני הדירה, אינה**
- 30 **מפחיתה מתוקפה של מסקנה זו**" (פסקה 31; ההדגשות אינן במקור – ב' א').
- 31 47. מודע אני לכך שעיקר הפסיקה בנוגע למבחן האובייקטיבי ניתנה ביחס להגדרת "דירת מגורים"
- 32 לענין החיוב במס שבח מקרקעין ולא בהקשר של הגדרת "דירת מגורים" לעניין החיוב במס
- 33 רכישה. פסק דין **פרידמן** הבחין בין שתי הגדרות אלה, בקובעו כי לענין **מס רכישה** – פירוש



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 7060-11-11 יהושע נ' מנהל מס שבח מקרקעין בנתניה
ו"ע 7111-11-11 אניש נ' מנהל מס שבח מקרקעין בנתניה

תיק חיצוני:

- 1 המונח "דירת מגורים" הינו דירה שיש בה פוטנציאל למגורים בעתיד, בעוד שלעניין מס שבח
- 2 מקרקעין פירוש מונח זה הוא "דירה המיועדת למגורים לפי טיבה" כבר בהוות. לטעמי, הגדרות
- 3 המונח "דירת מגורים" לענין החיובים במס שבח מקרקעין ובמס רכישה דומה מאוד בבסיסה,
- 4 והיא נבדלת בהקלה הנדרשת לשם קיומו של המבחן האובייקטיבי לעניין החיוב במס רכישה
- 5 במובן זה שכאשר ימצא כי לדירה קיים פוטנציאל להפוך בעתיד ל"דירת מגורים" אזי היא
- 6 תיחשב כמקיימת את המבחן האובייקטיבי. מכל מקום, בהתחשב במידת הדמיון הבסיסית
- 7 שבין שתי ההגדרות האלה סבור אני כי יש מקום להחיל את הפסיקה אשר דנה בעניין הפרשנות
- 8 למבחן האובייקטיבי לגבי המונח "דירת מגורים" לעניין מס שבח מקרקעין גם על המבחן
- 9 האובייקטיבי לבחינת המונח "דירת מגורים" לעניין החיוב במס רכישה, כל זאת – בכפוף לסייג
- 10 שתואר לעיל אשר מן הדין כי יוותר בתוקפו.
- 11 יצוין כי תימוכין לגישה זו ניתן למצוא גם בפסק דין גיצלטר, בו ציין כב' השופט י' עמית,
- 12 בהקשר למבחן האובייקטיבי בהגדרת "דירת מגורים" לעניין מס רכישה כי "איני משוכנע כי
- 13 'מבחן המתקנים הפיזיים' הוא מבחן ממצה, וכשלעצמי, איני רואה מניעה לשקלל מאפיינים
- 14 נוספים כבואנו לבחון אימתי מדובר בדירת מגורים" (פסקה 28 בפסק הדין; ההדגשה אינה
- 15 במקור – ב' א').
- 16 48. ניתוח הדברים שהובא לעיל מביאני למסקנה כי יש להגדיר את המונח "דירת מגורים" לעניין
- 17 החיוב במס רכישה בהתאם למבחנים הבאים:
- 18 א. מבחן אובייקטיבי – האם הנכס הינו בעל פוטנציאל לשמש למגורים (לרבות בעתיד). למבחן
- 19 זה שלושה מבחני משנה:
- 20 (1) האם ייעודו התכנוני של הנכס מאפשר לו לשמש למגורים במשך מרבית ימות השנה;
- 21 (2) האם הנכס הינו בעל המתקנים הפיסיים הנדרשים למגורים;
- 22 (3) שיקולים נוספים, בכל מקרה לפי נסיבותיו (כמפורט בפסקה 9 בפסק דין שכנר).
- 23 ב. מבחן סובייקטיבי – האם בכוונת הרוכשים להשתמש בדירה למגורים בתוך פרק זמן סביר
- 24 (המבחן המרובע, כמפורט בפסקי הדין מנדל ו- גיצלטר).
- 25 פרשנות זו עולה בקנה אחד הן עם העיקרון לפיו "אין חוטא נשכר"; הן עם ההלכה הפסוקה
- 26 בנוגע למבחן האובייקטיבי (כמפורט לעיל); והן עם לשונו של סעיף 9(ג) (3) בחוק מיסוי
- 27 מקרקעין, המגדיר את המונח "דירת מגורים" באופן הבא:
- 28 "דירה המשמשת או המיועדת לשמש למגורים...".
- 29 סעיף זה פורש באופן שהדיבר "דירה" מתייחס למבחן האובייקטיבי, ואילו הדיבר "המשמשת
- 30 או המיועדת לשמש למגורים" מתייחס למבחן הסובייקטיבי (פסק דין פרידמן, פסקה 8). הדיבר
- 31 "דירה" הינו כללי – ולפיכך אין מניעה לשונית לפרשו באופן הכולל הן את מבחן המתקנים
- 32 הפיסיים של דירת מגורים, ואת מבחן היעוד התכנוני של דירת המגורים.



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

**ר"ע 7060-11-11 יהושע נ' מנהל מס שבח מקרקעין בנתניה
ר"ע 7111-11-11 אניש נ' מנהל מס שבח מקרקעין בנתניה**

תיק חיצוני:

49. לסיכום פרק זה אדגיש הדברים הבאים: נוכח העיקרון ש"אין חוטא נשכר" אני קובע בזאת כי
- אין לאפשר לעוררים ליהנות מכך שהתגוררו בדירותיהם בניגוד ליעודן התכנוני ותוך הפרת
- הוראות הדין בקשר לכך. לפיכך לעניין מס רכישה תיחשב דירה כ"דירת מגורים" רק אם ייעודה
- התכנוני מאפשר לבעליה להתגורר בה במשך מרבית ימות השנה. מבחן זה יתווסף להגדרת
- "דירת מגורים" באחת משתי דרכים הבאות:
- א. כמבחן שלישי אשר יתווסף לשני המבחנים הקיימים – האובייקטיבי והסובייקטיבי; או-
- ב. כחלק מהמבחן האובייקטיבי – באופן שדירה תיחשב כבעלת פוטנציאל למגורים הן על פי
- מצבה הפיסי (ראויה פיסית למגורים) והן על פי מצבה התכנוני (ראויה חוקית למגורים).
- באשר למצב התכנוני של הדירה מוצא אני לנכון להדגיש כי אף אם יעודה התכנוני אינו
- למגורים, הרי שאם ניתן להכשיר כדין שימוש בדירה למטרת מגורים, כגון – ע"י קבלת היתר
- לשימוש חורג הכרזת לעיתים בתשלום היטל השבחה – הרי שבמקרה כזה ממילא לא יחול הכלל
- בדבר "אין חוטא יוצא נשכר", ולכן אין זה מן הנמנע כי הדירה תוכר כ"דירת מגורים" (לעניין
- מס רכישה) ככל שיתקיימו יתר התנאים הנדרשים לשם כך.
- ד. האם הסתמכותם של העוררים על מדיניות קודמת (נטענת) של רשות המיסים יש בה כדי
- להצדיק מיסוי של הדירות נושא העררים דנו בשיעור מס רכישה מופחת כשל דירות מגורים?
50. לטענת העוררים, הם הסתמכו על מדיניותו הקודמת של המשיב, כפי שמצאה ביטוי בהוראת
- ביצוע 15/92, אשר לפיה יש לראות ב"דירות נופש" המשמשות בפועל למגורים כ"דירות מגורים"
- לעניין החיוב במס רכישה. לגרסתם, הוראת ביצוע 5/10 אומנם שינתה מדיניות קודמת (אשר
- מצאה ביטוי בהוראת ביצוע 15/92), אך היא נכנסה לתוקף רק לאחר שהעוררים כבר רכשו
- את הדירות נושא העררים. לגרסתם של העוררים, נוכח הסתמכותם על המדיניות שנקבעה
- בהוראת ביצוע 15/92 יש למסות את דירות הנופש שלהם בהתאם לה, קרי – בשיעור מס רכישה
- המתייחס לרכישה של דירות מגורים. בהקשר זה מפנים העוררים לפסיקה לפיה אין להחיל
- חקיקה חדשה באופן רטרואקטיבי.
- מנגד טוען המשיב כי הוראת ביצוע 5/10 לא קבעה מדיניות חדשה אלא רק הבהירה את האמור
- בהוראת ביצוע 15/92, וזאת – לנוכח פסק דין אי התכלת. מכל מקום, לגרסתו של המשיב, הוא
- רשאי לשנות מדיניותו הקודמת אם מצא אותה שגויה והכיר בטעותו לגביה, ובנסיבות כאלה
- אין לנישום זכות קנויה ליהנות שלא כדין מהטבת מס אף אם זו ניתנה בעבר.
- בעניין הפרשנות שמציע המשיב להוראת ביצוע 15/92, המעמידה אותה בקנה אחד עם הוראת
- ביצוע 5/10 – טוענים העוררים כי המדובר בשינוי חזית, ומנגד טוען המשיב כי המדובר בטענה
- משפטית, שאין מניעה להעלותה בכל שלב.
51. אקדים ואומר כי אין אני מקבל טענת העוררים בדבר "שינוי חזית". העוררים העלו טענה
- משפטית בדבר הסתמכותם על הוראת ביצוע 15/92, ועל טענה זו השיב המשיב כי פרשנותם של
- העוררים להוראה זו אינה נכונה. אין בכך כדי להוות "שינוי חזית" שהרי מדובר בטענה



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

**ו"ע 7060-11-11 יהושע נ' מנהל מס שבח מקרקעין בנתניה
ו"ע 7111-11-11 אניש נ' מנהל מס שבח מקרקעין בנתניה**

תיק חיצוני:

- 1 משפטית חלופית אותה ניתן להעלות במהלך הדיון גם אם לא פורטה בהחלטה בהשגה [ראו –
- 2 ו"ע 1247-06-06 **תלמי מנשה אגודה שיתופית נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות** (פורסם בנבו,
- 3 16.11.2010) (להלן: "**פסק דין תלמי מנשה**"), פסקה 36(ב)].
- 4 52. בנוסף, אין בידי לקבל טענת ההסתמכות המועלת ע"י העוררים. העוררים טוענים כי בעת
- 5 רכישת דירותיהם הם הסתמכו על מדיניותו בעבר של המשיב, אשר מצאה ביטוי בהוראת
- 6 ביצוע 15/92, ואשר לפיה הם היו זכאים ליהנות מחיוב מופחת במס רכישה לפי השיעור החל
- 7 לגבי קניית דירת מגורים. להוראת, ביצוע 15/92 סותרת את הוראת הביצוע העדכנית
- 8 (5/10).
- 9 אין בידי לקבל טענה זו:
- 10 **ראשית**, המשיב טען – והדבר לא הוכחש על ידי העוררים – כי החל משנת 2007 שונתה
- 11 המדיניות של המשיב, ודירות נופש דוגמת דירות הנופש נושא העררים, אשר משמשות בפועל
- 12 למגורים, מחויבות במס רכישה כדירות נופש ולא כדירות מגורים (ראו – פ' מיום 19.11.12, ע'
- 13 13, ש' 22 – ע' 15, ש' 5). דא עקא, העוררים רכשו דירותיהם רק בשנת 1999, קרי – לאחר שינוי
- 14 המדיניות, ומכאן שאין הם יכולים לטעון להסתמכות על מדיניות שבעת רכישת הדירות כבר לא
- 15 הייתה קיימת.
- 16 **שנית**, באשר לטענתם של העוררים כי עד לפרסום הוראת הביצוע החדשה (5/10) הם לא ידעו על
- 17 שינוי המדיניות והמשיכו להסתמך על המדיניות הקודמת כפי שבאה לידי ביטוי בהוראת
- 18 הביצוע הקודמת (15/92) – הרי שעיון בהוראת ביצוע 15/92 מוביל למסקנה כי גם בטענה זו אין
- 19 ממש. הוראה זו קובעת בסעיף 2.1 מספר תנאים על מנת שדירת נופש תיחשב כ"דירת מגורים"
- 20 לעניין החיוב במס רכישה, וביניהם – "**... כי בהסכם הרכישה שבין הצדדים הדירה עוברת**
- 21 **לבעלותו או לחכירתו של הרוכש, והוא יוכל להשתמש בה למגורים בכל עת, וללא כל תנאי**".
- 22 הוראת סעיף 2.2 בהוראת ביצוע 15/92 קובעת הוראה משלימה לפיה "**כאשר הוגבלה זכותו של**
- 23 **הרוכש להשתמש בדירה רק בחלק מן התקופה ואילו בתקופה הנותרת תשמש הדירה למטרות**
- 24 **המלון**" – לא תיחשב דירת הנופש כ"דירת מגורים" לעניין מס רכישה.
- 25 נשאלת השאלה: מהי אותה "**ליכולת**" שצריכה להיות לו, לרוכש הדירה, על מנת להשתמש
- 26 בדירה אותה רכש "בכל עת, וללא כל תנאי" לצורך הגדרת הדירה כ"דירת מגורים" לעניין מס
- 27 רכישה (אל מול **המגבלה**, אשר מונעת הגדרת הדירה כ"דירת מגורים")? אני סבור כי ראוי לפרש
- 28 את הוראת הביצוע הזו בהתחשב בתכליתה החקיקתית ולפיכך יש לפרש את הביטוי "**יוכל**
- 29 **להשתמש בה למגורים בכל עת, וללא כל תנאי**" כמתייחס, בין היתר, ליכולתם של העוררים
- 30 **להשתמש בדירותיהם באופן חוקי, וזאת – בהתחשב גם ביעודו התכנוני החוקי ובמגבלות**
- 31 **החוזיות אשר העוררים, רוכשי הדירות, קיבלו על עצמם לקיימו בעת רכישתן**.
- 32 מוצא אני לנכון לציין כי אין לפרש הביטוי הנ"ל כמתייחס רק ליכולת הקניינית של הרוכש, שכן
- 33 משמעות הדבר תהא כי לא קיים הבדל אופרטיבי בין חלקו הראשון של המשפט (בעלות בדירה



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 7060-11-11 יהושע נ' מנהל מס שבח מקרקעין בנתניה
ו"ע 7111-11-11 אניש נ' מנהל מס שבח מקרקעין בנתניה

תיק חיצוני:

- 1 או חכירתה), לבין חלקו השני הדין בזכות קניינית שמכוחה זכאי הבעלים או החוכר של הדירה
- 2 לגור בה.
- 3 מניתוח דברים זה עולה איפוא כי גם על פי הוראת ביצוע 15/92 אין להכיר בדירה אשר יעודה
- 4 התכנוני אינו מאפשר להתגורר בה דרך קבע, כ"דירת מגורים" לעניין מס רכישה.
- 5 במקרים הנוכחיים, הצהירו העוררים בעת רכישת הדירות כי הם מודעים לפסיקת בית המשפט
- 6 המחוזי בפרשת אי התכלת וכן לכך שהערעור על פסיקה זו היה תלוי ועומד בעת רכישת
- 7 דירותיהם בפני בית המשפט העליון (סעיף 7 לחוזה החכירה – צורף כנספח ז' לתצהיר המשיב).
- 8 בפסק דינו של בית המשפט המחוזי בעניין אי התכלת נקבע כדלקמן:
- 9 "מכל האמור לעיל עולה כי דין העתירה להתקבל בחלקה כך שיוצהר כי השימוש למגורים
- 10 בדירות הנופש שבמתחם המרינה הוא שימוש שאינו חוקי. לפיכך, על בעלי דירות הנופש
- 11 לצרפו, כענין שבחובה, למאגר דירות להשכרה על מנת שתעמודנה לרשות ציבור התיירים
- 12 המזדמן והציבור הרחב לצרכי אכסון מלונאי פרק זמן מינימלי מדי שנה. על חוזה הרכישה
- 13 הנקשרים בין חברות הבניה ולבין הרוכשים מעתה ואילך לשקף חובה זו" [עת"מ (ת"א)
- 14 2038/98 החברה להגנת הטבע נ' הועדה המקומית לתכנון ולבניה, הרצליה (פורסם בנבו,
- 15 9.12.1999), פרק ו' בפסק הדין; לעיל ולהלן: "פסק הדין של בית המשפט המחוזי בפרשת
- 16 אי התכלת"; ההדגשה איננה במקור – ב.א.].
- 17 באשר לטענות העוררים כי עצם הצורך בהוצאת הוראת ביצוע חדשה מלמד על שוני בין הוראת
- 18 הביצוע החדשה לבין הוראת הביצוע הקודמת – העידה נציגת המשיב, הגב' איילה אזיזוב כי
- 19 הוראת הביצוע החדשה הוצאה "על מנת להבהיר את הנשוא עוד יותר" (פ' מיום 19.11.12, ע' 16,
- 20 ש' 25) על רקע פסק הדין אי התכלת. אני סבור כי בכך יש משום מענה הולם לטענה זו.
- 21 מדברים אלה ניתן ללמוד שהוראת ביצוע 5/10 לא יצרה מדיניות חדשה, אלא פירטה והדגישה
- 22 עיקרון אשר נקבע כבר בהוראת ביצוע 15/92, וזאת – על רקע פסק הדין שניתן על ידי בית
- 23 המשפט המחוזי בעניין אי התכלת. לפיכך, דין טענת ההסתמכות של העוררים על הוראת ביצוע
- 24 15/92 – להידחות.
- 25 שלישית, אפילו הייתי מקבל פרשנותם של העוררים להוראת ביצוע 15/92 – לא היה בכך כדי
- 26 להקים להם טענת הסתמכות. אקדים ואציין את ההלכה הקובעת כי "רשות מינהלית רשאית
- 27 לפעמים גם חייבת לשנות מדיניותה ושינוי כזה הוא חלק מעבודת הרשות. אין לשום אדם או
- 28 גורם זכות מוקנית בהותרת מדיניות מסוימת של הרשות על כנה גם לעתיד לבוא" [בג"צ
- 29 6884/07 נאות בית וגן בע"מ נ' מינהל מקרקעי ישראל (פורסם בנבו, 6.4.2010), פסקה 6;
- 30 ההדגשות אינן במקור – ב' א']. יחד עם זאת, באותה פרשה נפסק כי "בבואה של הרשות
- 31 המינהלית לעשות כן עליה להתחשב בכך שפרטים מן הציבור הסתמכו על מדיניותה הקודמת
- 32 ולעיתים השקיעו זמן ומשאבים על יסוד הסתמכות זו, תוך ציפייה לכך שהמדיניות תמשיך לחול
- 33 גם בעתיד" (שם). לפיכך, נשאלת השאלה האם במקרים הנדונים בעררים אלה הסתמכו



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

**ו"ע 7060-11-11 יהושע נ' מנהל מס שבח מקרקעין בנתניה
ו"ע 7111-11-11 אניש נ' מנהל מס שבח מקרקעין בנתניה**

תיק חיצוני:

- 1 העוררים על מדיניותה הקודמת (הנטענת) של המשיב, וככל שאכן הסתמכו – האם הסתמכות זו
- 2 הינה לגיטימית וראויה להגנת בית המשפט? אני סבור כי התשובה לשתי שאלות אלה הינה
- 3 שלילית. אין מחלוקת כי בעת רכישת הדירות התחייבו העוררים והצהירו כי בכוונתם להשתמש
- 4 בדירותיהם בהתאם לייעודן התכנוני כדירות נופש, ולא להתגורר בהן באופן קבוע. כן הצהירו
- 5 העוררים כי הם מודעים לפסיקת בית המשפט המחוזי בפרשת אי התכלת וכי ידוע להם כי
- 6 פסיקה זו תלויה ועומדת בערעור בפני בית המשפט העליון (סעיף 7 לחוזי החכירה – צורף כנספח
- 7 ז' לתצהיר המשיב). מכאן ניתן להסיק כי:
- 8 א. העוררים כלל לא התכוונו, בעת רכישת הדירות, להתגורר בהן באופן קבוע. במקרה כזה,
- 9 אין לקבל טענתם כי רכשו את הדירות מתוך כוונה לגור בהן דרך קבע, וכי הסתמכו על כך
- 10 שהוראת ביצוע 15/92 תזכה אותם בזכות לקבל הטבה במס רכישה מאחר שהם יחשבו כמי
- 11 שרכשו "דירות מגורים"; או –
- 12 ב. שהצהרותיהם של העוררים בעת רכישת הדירות כי בכוונתם להשתמש בדירותיהם בהתאם
- 13 לייעודן התכנוני – היו כוזבות, וכי מלכתחילה הן התכוונו שלא לקיימן. ככל שזהו המצב,
- 14 ברי כי אין בידי העוררים אינטרס הסתמכות לגיטימי וראוי להגנה.
- 15 בעניין זה כבר נקבע כי אומנם "הרשות אינה רשאית לשנות את מדיניותה לגבי העבר" אך
- 16 "ייתכן שהרשות תוכל להוכיח, כי בפועל לא היתה הסתמכות על מדיניותה, ועל כן היא ניתנת
- 17 לשינוי גם לגבי פעולות שכבר נעשו" [ד' ברק-ארוז **משפטים** כ"א (תשנ"ו) "הגנת ההסתמכות
- 18 במשפט המנהלי", עמוד 57].
- 19 יוער כי בפסק דין **חכים** קבע כב' השופט י' עמית כי "חכים קיבלו על עצמם במפורש את
- 20 קביעותיו של פסק הדין בעניין אי התכלת, וטענתם כי סברו כי מדובר במגבלות תכנוניות בלבד,
- 21 אין בה כדי לפטור אותם מההשלכות המיסוייות הנובעות מכך" (פסקה 37).
- 22 כן נקבע בפסק דין **תלמי מנשה** כי "זכותו של המשיב לחזור בו ממדיניות העבר ולאמץ מדיניות
- 23 חדשה לגבי שומות חדשות, אם הוא סבור כי שגה בעבר, ואין זכות קנויה לעוררת לבקש 'הטבה'
- 24 שלא כדין, אך בשל העובדה שכך נהג המשיב בהשגות קודמות" [פסקה 36(א)].
- 25 אני סבור כי כל הדברים האלה יפים גם לענייננו.
- 26 53. לאור כל האמור, דין טענת ההסתמכות שהעלו העוררים – להידחות.
- 27 **V. סוף דבר**
- 28 54. לנוכח כל האמור בחוות דעתי זו אציע לחבריי לדחות את הערר ולחייב כל אחד מהעוררים
- 29 לשלם למשיב הוצאות משפט ושכ"ט עו"ד בסכום של 10,000 ₪, ובסה"כ – 20,000 ₪.



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 7060-11-11 יהושע נ' מנהל מס שבח מקרקעין בנתניה
ו"ע 7111-11-11 אניש נ' מנהל מס שבח מקרקעין בנתניה

תיק חיצוני:

ב. איטן

בנימין ארנון, שופט
יו"ר הוועדה

1

2

חבר הוועדה דב שמואלביץ, עו"ד:

3

4

אני מסכים ומצטרף לעמדת יו"ר הוועדה הן לענין דחיית הערר והן לענין הוצאות משפט ושכ"ט
עו"ד.

דב שמואלביץ

עו"ד דב שמואלביץ
חבר הוועדה

5

6

7

הוחלט ברוב דעות כאמור בחות דעתו של יו"ר הוועדה, השופט בנימין ארנון.

8

9

10

המזכירות תמציא את פסק הדין לב"כ הצדדים בדואר רשום ותיידע טלפונית את באי כוח הצדדים
לגבי מתן פסק דין זה.
ניתן היום, י"א אייר תשע"ד, 11 מאי 2014, בהעדר הצדדים.

ג

עו"ד דן מרגליות, עו"ד
ושמאי מקרקעין
חבר הוועדה

11

12

13

דב שמואלביץ

עו"ד דב שמואלביץ
חבר הוועדה

ב. איטן

בנימין ארנון, שופט
יו"ר הוועדה