

מנהל מס שבח מקרקעין

א

בבית המשפט העליון בשבתו כבית-משפט לערעורים אזרחיים

[10.8.87]

ב

לפני הנשיא מ' שמגר וזשופטים מ' בייסקי, ג' בך

ג

חוק מס שבח מקרקעין, תשכ"ג-1963, ס"ח 156, סעיפים 1 (המונח „דירת מגורים“), 9, 9(ה), פרק חמישי 1 — תקנות מס שבח מקרקעין (מס רכישה), תשל"ה-1974, ק"ת 140, תקנות 1, 2, 2(א), 2(ד) — הצעת חוק מס שבח מקרקעין (תיקון מס' 8), תש"ם-1980, ה"ח 140 — חוק מס שבח מקרקעין (תיקון מס' 8), תש"ם-1980, ס"ח 144.

ד

המערערת קיבלה במתנה מהוריה שתי יחידות סמוכות בבית משוהף, שנעשו בהן שינויים פנימיים לשם התאמתן כ„דירת מגורים“ למערערת. המערערת, שהייתה בעת העיסקה סטודנטית באוניברסיטה, לא התגוררה בנכס אלא השכירה אותו לרופא, אשר השתמש בו כמרפאת עיניים. המערערת הצהירה כי הדירה מיועדת לשמש למגורים. המשיב סירב לראות בשתי היחידות דירת מגורים ושם אותן כשני משרדים לצורך תשלום מס רכישה. ועדת ערר דחתה את הערר שהגישה המערערת על החלטת המשיב. מכאן הערעור לבית המשפט העליון, שנסב על פרשנות המונח „דירת מגורים“ בתקנות מס שבח מקרקעין (מס רכישה), תשל"ה-1974.

ה

בית המשפט העליון פסק:

ו

- א. (1) יש מקום לנקוט גישה ליבראלית וגמישה, כאשר באים לפרש את המלים „מיועדת לשמש למגורים“, המופיעות בתקנות המותקנות עלי פי חוק מס שבח מקרקעין, תשכ"ג-1963, והמת- ייחסות למונח זה לזה המופיע בחוק, אם כי לצורך מס משלים, המוטל על רוכש הזכות בדירה.
- ב. (2) כדי לספק את דרישת תקנה 2(א) לתקנות מס שבח מקרקעין (מס רכישה), בית המשפט אינו חייב להשתכנע, כי הדירה מיועדת לשמש כדירת מגורים לאלתר, היינו מיד עם השלמת העיסקה נושא הדיון או תוך זמן קצר ביותר אחרי מועד זה. די בכך שבית המשפט יוכל לקבוע, על סמך הראיות, כי הדירה מיועדת למגורים תוך זמן סביר, הנראה לעין.
- ג. (3) לצורך קביעה זו ישנה חשיבות לצורתה החיצונית של הדירה, משמע שקל יותר להגיע אל המסקנה, שהדירה אכן מיועדת לשמש כדירת מגורים, כאשר היא מבחינת טיבה וצורתה, כבר הותאמה לכך.
- ד. (4) כאשר הבעלים מעיד או מצהיר, כי בכוונתו להשתמש בדירה בקרוב לצורכי מגורים, והדירה אכן נראית על פניה כמתאימה לכך, תהיה הצדקה לדחות את בקשתו לאישור הפטור החלקי מתשלום מס הרכישה, רק אם יתרשם בית המשפט, כי אין להתייחס באמון לגירסתו.

- (5) התשובה לשאלה, מהו "הזמן הנראה לעין", שבו צריכה הדירה לעבור הלכה למעשה לשימוש בתור דירת מגורים, נקבעת עלידי השכל הישר וניסיון החיים ותלויה בעובדות המיוחדות של המקרה הנדון.
- (6) דירה, ששופצה לצורכי מגורים והמהווה דירתה היחידה של המערער, ושהמערער מתכוונת, על-פי הצהרתה המהימנה, להיכנס אליה ולהשתמש בה בתור דירת מגורים עם השלמת לימודיה באוניברסיטה, מספקת את דרישת ההגדרה של "דירת מגורים" ונכנסת לתחומה.
- ב. (דעת מיעוט — הנשיא מ' שמגר) : (1) הגדרת "דירת מגורים" בחוק מס שבת מקרקעין, הכוללת את המלים "לפי טיבה", מכוונת לבחינה אובייקטיבית של טיב הדירה. בהגדרת "דירת מגורים" בתקנות מס שבת מקרקעין (מס רכישה), לעומת זאת, מושם הדגש על הייעוד לשמש למגורים בפועל ולא על בחינה אובייקטיבית של טיב הדירה.
- (2) המבחן לייעוד הדירה למגורים לפי תקנות מס שבת מקרקעין (מס רכישה) חייב לכלול שני אלמנטים : אלמנט אובייקטיבי — הטמון בחלק ההגדרה הדרוש שתהא זו "דירה" — ואלמנט סובייקטיבי — הטמון בכוונת הרוכש לייעוד את ה"דירה" לשמש למגורים.
- (3) בשונה מהגדרת "דירה" בחוק מס שבת מקרקעין, אין לפרש את האלמנט האובייקטיבי כ"דירה המיועדת למגורים לפי טיבה", אלא יש להעניק לאלמנט האובייקטיבי משמעות רחבה יותר, שתכלול אף מבנים שאמנם אינם מיועדים למגורים לפי טיבם, אך ניתן לראות בהם "דירות". מבנה יהיה "דירה" אם יש בו פוטנציאל למגורים, ואפילו אינו ראוי למגורים כעת, וזאת מנקודת מבטו של האדם הסביר.
- (4) אשר לאלמנט הסובייקטיבי, יש לדרוש קשר בין הרכישה לבין הגשמת כוונת המגורים ; לשון אחר, בין מועד הרכישה לבין מועד הגשמת כוונת המגורים צריך לעבור משך זמן, בו מוציא אדם סביר כוונת מגורים מן הכוח אל הפועל.
- (5) במקרה דגן לא מתקיים האלמנט הסובייקטיבי — מימוש כוונת המגורים. אף-על-פי שכוונת המגורים בעתיד היא כנה, אין היא מקיימת את דרישת הזמן הסביר, שכן זמן של שנים הוא למעלה ממה שנצרך לו אדם סביר להגשמת כוונת מגורים.

## פסקי-דין של בית המשפט העליון שאוזכרו :

- [1] ע"א 176/84 י' ברקסון (הרץ) ואח' נ' מנהל מס שבת מקרקעין, פ"ד מ(2) 589.
- [2] ע"א 668/82 כורש נ' מנהל מס שבת מקרקעין, פ"ד לט(2) 385.
- [3] ע"א 545/78 "ענבה" אגודה שיתופית חקלאית בע"מ ואח' נ' מנהל מס שבת מקרקעין, פ"ד לג(2) 446.

ערעור על פסקי-דינה של ועדת הערר לפי חוק מס שבת מקרקעין, תשכ"ג—1963, שליד בית המשפט המחוזי בחיפה (השופט א' וינוגרדוב והחברים י' שניאור, י' שנקר) מיום 4.5.84 בעמ"ש 62/83, הערעור נתקבל ברוב דעות נגד דעתו החולקת של הנשיא מ' שמגר.

א' פריאל — בשם המערערות ;

ל' מרגלית, סגן בכיר לפרקליט המדינה — בשם המשיב.

## פ ס ק ד י ן

א הנשיא מ' שמגר: 1. ערעור על החלטתה של ועדת הערר על-פי חוק מס שבח מקרקעין, תשכ"ג—1963, שליד בית המשפט המחוזי בחיפה (עמ"ש 62/83), לפיה נקבע, כי הנכס נושא הערעור אינו „דירת מגורים” כהגדרת סעיף 1 לחוק מס שבח מקרקעין (להלן — החוק).

ב 2. אלו עיקרי העובדות, והן אינן שנויות במחלוקת:

א. המערערת קיבלה במתנה מהוריה שתי יחידות בנכס הידוע כחלקה 136 (תת חלקות 4, 5) בגוש 11554 בקריית ביאליק (להלן — הנכס).

ב. שתי יחידות אלה הן יחידות סמוכות בבית משותף, אשר כל אחת מהן כלה שני חדרים, מטבחון וחדר שירותים. יחידה אחת שימשה לאב כמשרד והאחרת שימשה לאם כ„אטליה”.

ג. לפני העברת הזכויות למערערת נעשו בנכס שינויים פנימיים לשם התאמתו כ„דירת מגורים” למערערת. לצורך זה נפתח קיר פנימי שבין שתי היחידות, ואחד מחדרי השירותים הוסב למקלחת. עקב השינויים הללו נוצרה דירה אחת, הכוללת שלושה חדרים, מקלחת, שירותים ושני מטבחונים.

ד. בתצהיר מיום 24.6.83 שצורף לערר הצהירה המערערת:

ה. 5. „אני מצהירה כי הדירה מיועדת לשמש למגורים וכחטיבה אחת”.

ו. המערערת, שהייתה בעת העיסקה סטודנטית באוניברסיטה העברית בירושלים, לא התגוררה בנכס אלא השכירה אותו לרופא, הוא השתמש בו כמרפאת עיניים.

ז. בתכנית הבית המשותף, ובצו הבית המשותף, תואר הנכס כשתי יחידות משרדים ולא כדירת מגורים. בעת ביצוע העיסקה לא שונה ייעודו של הנכס בפני רשויות התכנון והבניה.

ח. המשיב סירב לראות בשתי היחידות דירת מגורים אחת ושם אותן כשני משרדים לצורך תשלום מס רכישה.

ט. המערערת הגישה ערר ובו טענה, כי יש לשום את שתי היחידות כדירת מגורים אחת. ועדת הערר דחתה את טענתה, ועל כך מוגש הערעור שלפנינו.

י. המערערת טוענת, כי את השאלה, אם הנכס הינו „דירת מגורים”, יש לבחון על-פי הגדרת „דירת מגורים” בחוק, לפיה:

„דירת מגורים” — דירה או חלק מדירה, שבנייתה נסתיימה והיא בבעלותו

הנשיא מ' שמגר

או בחירתו של יחיד, ומשמשת למגורים או מיועדת למגורים לפי טיבה, למעט דירה המהווה מלאי עסקי לענין מס הכנסה".

לטענתה, הגדרה זו כוחה יפה הן לצורכי מס שבח והן לצורכי מס רכישה, והנכס האמור עונה לתנאי ההגדרה הנ"ל.

ועדת הערר בחנה את הנכס על-פי הגדרה זו וקבעה:

„ב. מסתבר על כן, שהנכס אף פעם לא שימש כדירת מגורים ולא משמש כדירת מגורים כעת, וטענתה של העוררת באשר ליעוד מבוססת על השייך נויים שנעשו בנכס על מנת להפכו משתי יחידות ליחידה אחת ועל כוונה בלתי מוגדרת (ואף לא ברורה) של השימוש בנכס כדירת מגורים לאחר סיום לימודי העוררת באוניברסיטה.

להנ"ל יש להוסיף שבתכנית הבית המשותף תוארו שתי היחידות של הנכס כמשרדים וכך הן הוגדרו בצו הבית המשותף.

ג. לפי ההגדרה שבסעיף 1 של החוק, דירת מגורים היא דירה, המשמשת למגורים או מיועדת למגורים לפי טיבה.

ברור שאין הנכס משמש כדירת מגורים ולפי העובדות שצויינו לעיל, אין לדעתי לקבוע שהנכס הינו דירה המיועדת למגורים לפי טיבה.

ד. בזמן שמיעת הערר נתעוררו שאלות נוספות הסותרות את טענותיה של באת כוח העוררת, עו"ד גב' פריאל בערר זה, אך אין לנו צורך לדון בהן כי אנו ממילא מגיעים למסקנת דחיית טענותיה, אשר לפי הנחתה היא שיש להכריע בערר זה לפי ההגדרה שבסעיף 1 של החוק".

4. תחילה אעיר, כי אילו ההגדרה הרלוואנטית בענייננו הייתה זו שבסעיף 1 לחוק, ספק בעיניי אם נכונה הייתה החלטתה של ועדת הערר (ראה: ע"א 176/84 (1), בעמ' 595; ע"א 668/82 (2), בעמ' 387, וכן פרופסור "הדרי, המעבר מדירת יחיד לדירת מגורים בחוק מס שבח — מדיניות המחוקק, הגדרת דירת מגורים ותכנון המס" עיוני חשפט ח (תשמ"א—מ"ב) 150, 128, 151).

אולם, בענייננו, ההגדרה הרלוואנטית הינה זו המצויה בתקנות מס שבח מקרקעין (מס רכישה), תשל"ה—1974 (להלן — התקנות), שהרי השאלה נושא הערעור עניינה גובה מס הרכישה, שבו חבה המערערת בגין הנכס האמור.

לשון החוק בעניין זה ברורה. בסעיף 1 לחוק נאמר:

„בחוק זה —

.....

הנשיא מ' שמגר

דירת מגורים' — ... " (ההדגשה שלי — מ' ש').

בסעיף 9 לחוק, הקובע את החבות במס רכישה, נאמר:

„מס רכישה

9. (א) במכירת זכות במקרקעין יהא הרוכש חייב במס רכישת מקרקעין (להלן — מס רכישה); מס הרכישה יהיה בשיעור משווי המכירה או בסכום קבוע, לפי סוג המכירה או המקרקעין, הכל כפי שיקבע שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת" (ההדגשה שלי — מ' ש').

משמע, מס הרכישה מוטל על „זכות במקרקעין", ו„דירת המגורים" איננה מוזכרת בחוק בקשר עם החבות במס רכישה.

בתקנה 1 לתקנות הנ"ל נאמר, לעומת זאת:

„בתקנות אלה —

דירת מגורים' — דירה המשמשת או מיועדת לשמש למגורים, ובדירה שבנייתה טרם נסתיימה — למעט דירה שאין עימה התחייבות מצד המוכר לסיים את הבניה".

בתקנה 2 לתקנות נאמר:

„במכירת זכות במקרקעין ישולם מס הרכישה בשיעור משווי הזכות הנמכרת כקבוע להלן:

(2) (א) במכירת זכות במקרקעין בבנין או בחלק ממנו, שהיא דירת מגורים — ... " (ההדגשה שלי — מ' ש').

כלומר, „דירת המגורים" מוזכרת בקשר עם החבות במס רכישה בתקנות בלבד, כשהגדרה הרלוואנטית היא זו שבתקנות, ואין ההגדרה שבחוק יפה לעניין מס הרכישה.

5. המערערת טוענת, כי ההגדרה שבתקנות אין בה שוני מהותי, בשאלה שלפנינו, וכי יש לפרשה כפי שנתפרשה הגדרת „דירת מגורים" בחוק.

עוד היא טוענת, במאמר מוסגר כלשונה, „כי יש להיזקק להגדרה שבסעיף 1 לחוק בלבד, ואין להיזקק להגדרה שבתקנות, הואיל וכאשר שר האוצר שינה בתקנות את הגדרת „דירת מגורים" שבחוק, הוא חרג מהסמכות שניתנה לו בחוק המסמך".

הנשיא מ' שמגר

## 6. טענת החריגה מסמכות אין בה ממש.

סעיף 9 לחוק, הקובע את החובה לשלם מס רכישה, מטיל אותה על „זכות במקרקעין“. זהו בסיס מס רחב, ולצורך סיווגי ביניים במסגרתו הוענקה לשר הסמכות לקבוע את שיעור המס „לפי סוג המכירה או המקרקעין“ (ההדגשה שלי — מ' ש'). השר אינו חייב לסווג כ„דירת מגורים“ כל דירה המסווגת ככזו לפי ההגדרה שבחוק, והוא רשאי להגדיר „דירת מגורים“ בצורה שונה, כפי שאכן עשה.

7. אשר לטענה, כי אין הבדל בין ההגדרה „דירת מגורים“ בתקנות לזו שבחוק, אף היא אינה יכולה להתקבל.

ראשית, קריאת ההגדרות מצביעה על קיום הבדלים ביניהן. בשאלה שלפנינו, ההגדרה בחוק כוללת „דירה... המשמשת למגורים או מיועדת למגורים לפי טיבה...“ (ההדגשה שלי — מ' ש'). ואילו ההגדרה שבתקנות כוללת „דירה המשמשת או מיועדת לשמש למגורים“.

שנית, החוק עצמו קובע בסעיף 9(ה) שבו:

„דין מס הרכישה לכל דבר וענין, למעט פטורים שלפי פרק חמישי 1 ופרק ששי — כדין המס“.

פרק חמישי 1 עוסק ב„פטור לדירת מגורים“.

אף בהצעת חוק מס שבה מקרקעין (תיקון מס' 8), תש"ם—1980, נאמר, בדברי ההסבר, בעמ' 140, על סעיף 9(ה) הנ"ל:

„כלומר — בענין פטורים ומועד תשלום המס יש לגבי תוספת המס (שהפכה למס רכישה בחוק — מ' ש') הוראות נפרדות“.

מן האמור לעיל עולה, כי קיים הבדל מכוון בין הגדרת דירת מגורים בחוק לבין ההגדרה בתקנות.

8. מהי הפרשנות שיש לתת להגדרת „דירת מגורים“ בתקנות לאור העדרן של המלים „לפי טיבה“?

ההגדרה בחוק, הכוללת את המלים „לפי טיבה“, מכוונת לבהינה אובייקטיבית של טיב הדירה, בתקנות, לעומת זאת, מושם הדגש על הייעוד לשמש למגורים בפועל ולא על בהינה אובייקטיבית של טיב הדירה.

הנשיא מ' שמגר

כך, המוכר דירה, המיועדת לשמש למגורים לפי טיבה ואין גרים בה, יכול לזכות לפטור ממס שבח כ„דירת מגורים“, ואילו הרוכש של אותה דירה, שאינו גר בה ואינו מייעד אותה לשמש למגורים, יהיה חייב בתשלום מס רכישה כאילו אין זו „דירת מגורים“. מנגד, יכול שהמוכר דירה, שאיננה מיועדת למגורים לפי טיבה ואינה משמשת למגורים, לא יהיה זכאי לפטור ממס שבח, המוענק ל„דירת מגורים“, ואילו הרוכש של אותה דירה יכול לייעד אותה לשמש לו למגורים, גלי לבצע בה כל שינוי פיסי ולזכות לחישוב מס רכישה כ„דירת מגורים“.

כיוון שבהגדרה של התקנות מושם הדגש על הייעוד לשימוש למגורים בפועל, נדרש תצהיר כאמור בתקנה 2(ד) לתקנות:

„הרוכש זכות במקרקעין שהיא דירת מגורים ימציא למנהל תצהיר... כי הדירה תשמש למגורים בשלמות וכחטיבה אחת; הוכח כי התצהיר כאמור היה כוזב, יהיה מי שהצהיר כאמור חייב בתשלום מס רכישה שהיה חל על פי העובדות כהווייתן“ (ההדגשה שלי — מ' ש').

כיצד תיבחן השאלה, אם דירה „מיועדת לשמש למגורים“? או, במלים אחרות, כיצד יוכל המנהל לקבוע, כי תצהיר מסוים שהוגש אליו הינו כוזב?

נראה, כי בעת ביצוע העיסקה, כאזכר מוגש התצהיר, אין אפשרות לקבוע כי הוא כוזב, שהרי תוכנו מתייחס לכוונות עתידיות.

מאליו ברור, כי בטרם יוכל המנהל לוודא אמיתות התצהיר, יחלוף זמן, בו יתברר אם ההצהרה על כוונת הרוכש לייעד את הדירה למגורים אכן התגשמה.

בכך טמון קושי רב, שכן שאלות רבות מתעוררות: מהו פרק הזמן שבמסגרתו על הרוכש לממש את כוונתו לייעד את הדירה למגורים? מהו פרק הזמן שעליו „לגור“ בדירה כדי שיראוהו כמי שמימש את כוונתו? מה הם אופי המגורים וטיבם שבהתגשמת יראוהו כ„גר“ בדירה? וכיצד באלה שאלות.

כעיקרון, נמנע בית־משפט זה מלחונן למלותיו של חוק פרשנות, שלפיה תהא תחולת החוק מותנית בנתונים עתידיים:

„הוראה פיסקלית, שתחולתה תלויה לא בנתונים הקיימים ביום החיוב, אלא בנתונים שעדיין בבחינת חזון למועד הם, קשה להפעילה, וכל תוצאתה היא לעודד בני אדם להתחכם ולהערים על החוק“ (ע"א 545/78 (3), בעמ' 448).

במקרה זה, לשון התקנות כופה עלינו פירוש, המרחיק את הוודאות מהן והלאה. רצוי

הנשיא מ' שמגר

שמחוקק המשנה ייתן את דעתו לבעיה זו וישנה את התקנה כך שתגבר הודאות. זאת  
יכול לעשות, למשל, בדרך של אימוץ ההגדרה האובייקטיבית שבחוק ובכך ייצור אחדות  
בין מס שבח למס רכישה, וכן בדרך של קביעת מועדים מקסימיים כאמור.

ומכאן לקביעת המבחן: מהי "דירת מגורים" על-פי התקנות?

נראה, כי המבחן ליעוד הדירה למגורים חייב לכלול שני אלמנטים: אלמנט אובי-  
ייקטיבי — הטמון בחלק ההגדרה הדורש שתהא זו "דירה" — ואלמנט סובייקטיבי —  
הטמון בכוונת הרוכש ליעד את ה"דירה" לשמש למגורים.

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

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

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

אין ספק, כי הפירוש המרחיב, הדורש רק הצהרת כוונה עתידית להשתמש בדירה,  
יאפשר השתמטות ממס. לעומת זאת, הפירוש הצר מתיישב יותר עם נוסח התקנות ומגשים  
את כוונת המחוקק. לפיכך נראה, כי יש לדרוש קשר בין הרכישה לבין הגשמת כוונת  
המגורים; לשון אחר, בין מועד הרכישה לבין מועד הגשמת כוונת המגורים צריך לעבור  
משך זמן, בו מוציא אדם סביר כוונת מגורים מן הכוח אל הפועל.

בכך יש תשובה, אם כי חלקית, לאחת מן הבעיות הנובעות מנוסח התקנות כפי שהינה,  
ועדיין נותרו השאלות בדבר אופיים, טיבם ומשכם של המגורים. דומה כי טוב יעשה



הנשיא מ' שמגר, השופט ג' בן

מחוקק המשנה, אם יביא שאלות אלו על פתרון בדרך של אימוץ המבחן האובייקטיבי שבהגדרת "דירת מגורים" שבחוק.

9. המערערת הצהירה, כי הנכס מיועד לשמש למגורים, אולם בשל לימודיה באוניברסיטה השכירה את הנכס לרופא כמרפאת עיניים.

האם היא זכאית לחישוב מס הרכישה כ"דירת מגורים"?

האלמנט הראשון — היות הנכס "דירה" — מתקיים כאן, ולדעתי היה מתקיים גם אלמלא נעשו השינויים הפיסיים בנכס.

האלמנט השני — מימוש כוונת המגורים — אינו מתקיים כאן, על אף שכוונת המגורים בעתיד היא כנה, אין היא מקיימת את דרישת הזמן הסביר, שכן זמן של שנים הוא למעלה ממה שנצרך לו אדם סביר להגשמת כוונת מגורים.

אע"פ, כי אילו הושכר הנכס למגורים ולא למרפאת עיניים, ספק אם ניתן היה לטעון כלפי המערערת, כי הנכס יועד ל"השכרה" ולא ל"מגורים", שכן לא גדרש כי הרוכש עצמו יגור בדירה.

10. אשר-על-כן הייתי דוחה את הערעור.

השופט ג' בן: לצערי, נאלץ אני לחלוק על המסקנה, שאליה הגיע חברי הנכבד, הנשיא, בערעור זה.

אמנם מסכים אני לדעת חברי הנכבד, כי קיים הבדל בין ההגדרה של "דירת מגורים" המופיעה בסעיף 1 לחוק מס שבח מקרקעין (להלן — החוק), בה מדובר על "... ומשמשת למגורים או מיועדת למגורים לפי טיבה...", ובין ההגדרה של אותו מונח בתקנה 1 לתקנות מס שבח מקרקעין (מס רכישה) (להלן — התקנות), לפיה "דירת מגורים" היא "דירה המשמשת או מיועדת לשמש למגורים...".

על-כן שותף אני לדעה, כי ביישומה של תקנה 2(א) לתקנות, הקובעת פטור חלקי, לצורך מס הרכישה, עבור רכישת זכות במקרקעין שהיא דירת מגורים, אין להסתפק בכך, שהדירה "מיועדת למגורים מבחינת טיבה" (ההדגשה שלי — ג' ב'). לשון אחר: אם דירה, מפאת טיבה, יכולה לשמש למגורים, אך עולה מחומר הראיות שלמעשה אין היא מיועדת לשמש למטרה זו, אזי אין הבעלים זכאי לפטור החלקי האמור.

אולם עדיין חייבים אנו לתת פירוש נאות למלים "... או מיועדת לשמש למגורים..." בתקנות הנדונות עצמן.

השופט ג' בן

נראה לי, כי בעשותנו כן לא נוכל להתעלם מההגמשה שהוכנסה בחוק מס שבח מקרקעין (תיקון מס' 8), תש"ם—1980. בו שונה, לצורך קביעת הפטור ממס שבח, המונח "דירת יחיד" ל"דירת מגורים", וניתן למונח זה פירוש רחב.

סבורני, כי לפחות בדרך ההיקש, יש מקום לנקוט גישה ליבראלית וגמישה, גם כאשר באים אנו לפרש את המלים "מיועדת לשמש למגורים..." , המופיעות בתקנות המותקנות עליפי אותו חוק והמתייחסות למונח זהה, אם כי לצורך מס משלים, המוטל על רוכש הזכות בדירה.

עם כל הכבוד, לא נראה לי, כי כדי לספק את דרישות התקנה האמורה חייב בית המשפט להשתכנע, כי הדירה מיועדת לשמש כדירת מגורים לאלתר, היינו מיד עם השלמת העיסקה נושא הדיון או תוך זמן קצר ביותר אחרי מועד זה. לדעתי, מספיק אם בית המשפט יוכל לקבוע, על סמך הראיות, כי הדירה מיועדת למגורים תוך זמן סביר, הנראה לעין.

לצורך קביעה זו ישנה חשיבות לצורתה החיצונית של הדירה, משמע שקל יותר להגיע אל המסקנה, שהדירה אכן מיועדת לשימוש כדירת מגורים, כאשר היא, מבחינת טיבה וצורתה, כבר הותאמה לכך. דהיינו, טיב הדירה כשלעצמו אינו מספיק, אך יש בו כדי להוות ראיה בעלת משקל לחיזוק טענת הבעלים החדשים, שזהו גם השימוש המיועד לאותה דירה, כאשר הבעלים מעיד או מצהיר, כי בכוונתו להשתמש בדירה בקרוב לצורכי מגורים, והדירה אכן נראית על פניה כמתאימה לכך, תהיה הצדקה לדחות את בקשתו לאישור הפטור החלקי מתשלום מס הרכישה, רק אם יתרשם בית המשפט, כי אין להתייחס באמון לגירסתו.

מדובר איננו בהתנאת ההחלטה באירוע עתידי, שהוא, כפי שהראה הנשיא הנכבד, דבר לא רצוי בחקיקה פיסקאלית, אלא בהגשת ראיה מהימנה לגבי כוונתו העכשווית של הבעלים, המתייחסת לשימוש שיעשה בדירה בעתיד הלא רחוק.

במקרה שלפנינו, לא הופרכה גירסת המערערת, ואיש לא הטיל ספק בכנותה. בעניינינו מדובר בדירה האחת והיחידה של המערערת, דירה שאותה קיבלה מהוריה. המערערת התגוררה בעיר אחרת לצורכי לימודיה באוניברסיטה, והיא הצהירה, כי בדעתה להשתמש בדירה כ"דירת מגורים" מיד עם סיום לימודיה. לא הובאה כל ראיה טותרת להצהרה זו של המערערת, ואיש לא חלק על אמיתותה. למעשה, נאמר גם בחוות-דעתו של חברי הנכבד, הנשיא:

"על אף שכוונת המגורים בעתיד היא כנה, אין היא מקיימת את דרישת הזמן הסביר" (ההדגשה שלי — ג' ב').

וכאמור, אין לשכות בהקשר זה, שהנכס שופץ ושונה, כך שהוא הפך לפי צורתו

השופט ג' בד

לדירת מגורים, הכוללת 3 חדרים, מטבחונים, מקלחת ושירותים. הדירה הינה איפוא „לפי טיבה“ דירת מגורים, ויש לראות בכך משום חיוק להצהרתה האמינה של המערערת.

א תישאל השאלה: איפה הגבול? מהו „הזמן הנראה לעין“, שבו צריכה הדירה לעבור הלכה למעשה לשימוש בתור דירת מגורים? התשובה לכך נקבעת על-ידי השכל הישר וניסיון החיים ותלויה בעובדות המיוחדות של המקרה הנדון. אם, לדוגמה, יעלה מהראיות ומהעובדות המוכחות, שרק בעוד עשרות בשנים ישנו סיכוי שהדירה תחיל לשמש בתור דירת מגורים, אזי הייתי גם אני קובע, כי במקרה כזה אין הדירה „מיועדת לשמש למגורים“ במובן התקנות. אולם כאשר מצהירה סטודנטית, כי מיד עם השלמת לימודיה באוניברסיטה, משימה אשר מטבע הדברים מוגבלת היא בומן, מתכוונת היא להיכנס לאותה דירה, שהיא דירתה היחידה, ולגור בה, והצהרתה זו מתקבלת ככנה בידי כולי עלמא, אזי די בכך כדי שנוכל לקבוע, כי הדירה „מיועדת למגורים...“ תוך זמן הנראה לעין.

ג מובן שתמיד ניתן לתאר עובדות זיפותטיות, שעל-פי כל פירוש עשויות להביא לתוצאות לא רצויות או בלתי סבירות. אך אפשרות זו פועלת לכל הכיוונים. הנה מעיר חברי הנכבד הנשיא, „כי אילו הושכר הנכס למגורים ולא למרפאת עיניים, ספק אם ניתן היה לטעון כלפי המערערת, כי הנכס יועד להשכרה ולא למגורים, שכן לא נדרש כי הרוכש עצמו יגור בדירה“. אינני חולק על כך, כמובן, אך נשאלת השאלה, מה היה המצב, לו השכירה המערערת את הדירה להודש אחד לצורכי מגורים, ולאחר מכן השכירה אותה לרופא העיניים לצורך מרפאתו עד לכניסתה הסופית לדירה בתום לימודיה? האם במקרה כזה ניתן היה לסרב לבקשתה להכיר בנכס בתור דירה המיועדת לשימוש למגורים, אפילו על-פי הפירוש המוצע על-ידי הנשיא הנכבד?

ה סיכומו של דבר: נראה לי, כי אם נוצה לתת להגדרה „דירה המשמשת או המיועדת לשמש למגורים...“ פירוש התואם את רוח החוק והתקנות כאחד, אזי נגיע למסקנה, כי דירה, ששופצה לצורכי מגורים כמפורט לעיל והמהווה דירתה היחידה של המערערת, ושהמערערת מתכוונת, על-פי הצהרתה הגוהימנה, להיכנס אליה ולהשתמש בה בתור דירת מגורים עם השלמת לימודיה באוניברסיטה, מספקת את דרישת אותה הגדרה ונכנסת לתחומה.

ז עם זאת ברצוני לציין, כי מצטרף אני להמלצת חברי הנכבד, הנשיא, שמחוק המשנה ישקול תיקון התקנות, על-ידי הבהרתן הגוספת, אולי בדרך של התאמת הגדרת המונח „דירת מגורים“ שבהן להגדרה המופיעה בחוק.

אשר-על-כן הייתי מציע לקבל את הערעור, לבטל את החלטת ועדת הערר לפי החוק ולקבוע, כי הדירה הנדונה הינה „דירת מגורים“ במובן התקנות. כמו כן הייתי מטיל על

השופט ג' בך, השופט מ' בייסקי

המשיב לשלם למערערת שכר טרחת עו"ד בסך 2,500 ש"ח, כאשר סכום זה נושא ריבית והצמדה מיום מתן פסק-דין זה ועד לתשלום בפועל.

השופט מ' בייסקי: בפלוגתא אשר נפלה בין חבריי המכובדים, עמדתי כעמדת חברי השופט בך. נחה דעתי, כי בנסיבותיו של מקרה זה הוכח לא רק כי לפי טיבה מיועדת הדירה למגורין — שעל כך אין חולקים — אלא גם כי היא מיועדת לשמש למגוריה של המערערת. על-כן מסכים אני לקבלת הערעור, כמוצע עליידי חברי המכובד. השופט בך.

הוחלט, ברוב דעות, כאמור בפסק-דינו של השופט בך.

ניתן היום, ט"ו באב תשמ"ז (10.8.87).