



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 אוגוסט 2019

ו"ע 17-08-34577 גיא נ' מדינת ישראל

ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963

כב' השופט ה' קירש - יו"ר הוועדה
רו"ח מיכה לזר - חבר
רו"ח צבי פרידמן - חבר

העורר **דוד גיא**
ע"י ב"כ עו"ד כרמית גבאי

נגד

המשיב **מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב (אזרחי)**
ע"י ב"כ עו"ד רויטל בן דוד

פסק דין

השופט ה' קירש, יו"ר ועדת הערר

א. מבוא

1. בשנת 1993 אביו המנוח של העורר רכש זכויות חכירה בנכס מקרקעין המצוי ברחוב ביאליק בתל אביב. הנכס הנרכש היה מוגדר על פי חוקי התכנון והבנייה כ"מחסן" ו"חדר כביסה", והוא נמצא בקומת המרתף של בניין אשר קומותיו האחרות שימשו למגורים. לאחר רכישתו הנכס פוצל לשני חלקים והוסב לשימוש במגורים על ידי התקנת המתקנים הדרושים לכך – כל זאת מבלי שנעשה כל שינוי במעמד התכנוני של המקום.

לימים הנכס נמכר על ידי העורר והוא ביקש כי סכום מס השבח ייקבע בהתאם ל"חישוב לינארי מוטב" – הסדר שחל אך ורק על מכירתה של "דירת מגורים מזכה".

2. לטענת המשיב הנכס כלל איננו בבחינת "דירה" או "דירת מגורים" ולכן חישוב מס השבח צריך להיעשות באופן רגיל ומיטיב פחות.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 אוגוסט 2019

ו"ע 17-08-34577-08 גיא נ' מדינת ישראל

כבר כאן יוער כי אין למעשה מחלוקת עובדתית לגבי השימוש בנכס למגורים על פני תקופה של שנים.

3. משנדחתה ההשגה שהגיש העורר, על ועדת הערר להכריע האם יחול החישוב הלינארי המוטב אם לאו.

ב. הוראות החוק

4. סעיף 48א(ב2)(1) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 ("החוק") קובע לאמור:

"על אף האמור בסעיף קטן (ב)(1), במכירת דירת מגורים מזכה שיום רכישה היה לפני יום המעבר, יחויב השבח הריאלי בהתאם להוראות אלה:

(א) השבח הריאלי עד יום המעבר יהיה פטור ממס;

(ב) על יתרת השבח הריאלי לאחר יום המעבר יחול מס בשיעור הקבוע בסעיף קטן (ב)(1);"

תחולת ההוראה הנדונה מיום 1.1.2014 (בכפוף להוראת מעבר מסויימת שאין צורך להידרש לה כאן). הנכס הנדון אכן נרכש לפני יום המעבר והוא נמכר ביום 19.5.2016.

5. המונח "דירת מגורים מזכה" מוגדר בסעיף 49א(א) לחוק (בצירוף סעיף 47) כדלקמן:

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

(1) ארבע חמישיות מהתקופה שבשלה מחושב השבח;

(2) ארבע השנים שקדמו למכירתה;"

לא הייתה מחלוקת בערר דן שאם הנכס הנדון ייחשב "דירת מגורים" אזי הוא גם ייחשב "דירת מגורים מזכה".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 אוגוסט 2019

ו"ע 17-08-34577 גיא נ' מדינת ישראל

6. המונח "דירת מגורים" מוגדר בסעיף 1 לחוק:

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

בהמשך נפרט יסודות הגדרה זו ונבחן אם הנכס הנדון אכן קיים את כל התנאים הדרושים על מנת להיחשב "דירת מגורים".

ג. העובדות

7. כאמור, הנכס מושא הערר הוא חלק מבניין המצוי ברחוב ביאליק, תל אביב (גוש 7226, חלקה 7). רחוב ביאליק המוכר, מתואר כ-"מאופיין בריכוז של בתי מגורים בעלי ייחודיות ארכיטקטונית (סגנון אקלקטי וסגנון בינלאומי) לצד מבנים היסטוריים..." (מתוך שומה מכרעת לעניין היטל השבחה, מוצג מש/1, עמוד 3 ("השומה המכרעת")). הבניין נבנה בשנת 1932 בסגנון הבינלאומי על פי תכנון אדריכלי של י. מגידוביץ.¹ מעל מפלס הקרקע יש בבניין שלוש קומות של דירות מגורים.

8. הנכס הנדון נמצא בקומת מרתף חלקית וגלוייה, כלומר רובו מצוי מתחת למפלס רחוב ביאליק אך מעל פני האדמה. הגישה לנכס היא דרך שביל צדדי וגרם מדרגות בצד האחורי של הבניין, המוביל למטה. שטח הנכס בעת אירוע המס היה בטווח בין 53 ובין 57 מ"ר (על השטח המדויק קיימות ראיות סותרות, אך אין לכך חשיבות לענייננו) גובה התקרה היה 2.03 מטר, ובמקומות מסויימים, 1.9 מטר.

9. על פי חומר הראיות שהונח בפני ועדת הערר, הבנייה במקום הותרה על פי שורה של "רשיונות" (היתרי בנייה) אשר הוצאו על ידי "הועדה המקומית לבניין ערים" של עיריית תל אביב, בשנת 1932 ובשנת 1933.

¹ אשר קודם לכן היה מהנדס העיר הראשון של תל אביב.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 אוגוסט 2019

ו"ע 17-08-34577 גיא נ' מדינת ישראל

- לפי רשיון מחודש ספטמבר 1932 אושרה "הוספת 9 מחסנים במרתף"; ברשיון מחודש ינואר 1933 אושר "סידור חדר כביסה במרתף".
10. עיון בנסח הרישום בפנקס הזכויות במקרקעין (נספח 4 לתצהיר מטעם העורר) מגלה כי במקום אחד (תיאור החכירות) הנכס מתואר כ"מחסן מפוצל בקומת מרתף" ובמקום אחר (הערות אזהרה) הוא מתואר כ"מחסן, קומה מרתף". יצויין כי חלקים אחרים בבניין מתוארים באותו נסח כ"דירה".
11. זכויות החכירה בנכס (עד לשנת 2992) נרכשו על ידי אביו של העורר בשנת 1993 (למעשה העורר סיפר כי הנכס נרכש תחילה על ידי אחיו והלה העבירו לידי אביהם, אך להיבט זה אין נפקות לענייננו – ראו פרוטוקול הדיון, עמוד 5, שורה 27). חוזה רכישת הזכויות משנת 1993 לא הוצג בפני ועדת הערר. משתמע מעדותו של העורר כי לפני רכישת הנכס על ידי האב, הוא לא שימש למטרות מגורים (עמוד 6, שורה 23).
12. בתקופת החזקת הנכס בידי האב הנכס פוצל לשתי יחידות קטנות וככל הנראה הוסב לראשונה לשימוש כמקום מגורים.
13. אין מחלוקת כי במשך תקופה ארוכה הייתה בנכס אספקת חשמל וכן היו בו מתקנים מקובלים ודרושים לשימוש רגיל לצרכי מגורים, לרבות שירותים, מטבח, מקלחת ואף מזגן.
14. עוד נמצא כי משנת 1994 סיווג הנכס לצרכי תשלום ארנונה שונה על ידי עיריית תל אביב-יפו ל"מגורים".
15. בשנת 2000 ערך אביו של העורר צוואה, בה הוא הורה, בין השאר, כי "הדירה ברחוב ביאליק המחולקת ל-2 יחידות ... תועבר לדוד גיא [העורר] ..." (סעיף 4 לשטר הצוואה, נספח 3 לתצהיר העורר).
16. חרף עריכת הצוואה כאמור, האב העביר את הנכס לידי העורר כמתנה בחודש מרץ 2005. מתנה זו דווחה לרשות המסים כנדרש. בתצהיר שנלווה לדיווח, הצהיר האב, נותן המתנה, כלהלן:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 אוגוסט 2019

ו"ע 17-08-34577 גיא נ' מדינת ישראל

"הנני בעל זכות שכירות במחסן המפוצל בקומת מרתף ברחוב ביאליק 16... (להלן: 'הדירה').
בתאריך 14.3.05 העברתי לבני גבאי דוד [העורר] ... את מלוא זכויותי בדירה בהעברה ללא תמורה...".
(נספח 1 לתצהיר העורר)

בטופס הדיווח (המש"ח), בסעיף 3 ("תיאור כללי של המקרקעין שנמכרו") סומנה בבירור המשבצת "מחסן", אך גם סומנה המשבצת "דירת מגורים" אך נראה כסימון אחרון זה נמחק (על ידי הוספת קו "מקושקש").

בחלק 4ב לטופס ("תיאור המבנה – תיאור היחידה הנמכרת בבניין") השורה לציון "שימוש בפועל" (מגורים, עסקים, משרדים, אחר) לא מולאה ואילו ברשימת אפיוני הנכס (המחייבים סימון "יש/אין") סומנה בעיגול המילה "מחסן".

יצויין כי העורר הטיל את האחריות לאופן שבו מולא הטופס על עורך הדין שדאג להגשתו.

17. אביו של העורר נפטר בחודש אפריל 2005.

18. בשנת 2008 נכנסה לתוקף תכנית בניין ערים 2650ב – "תכנית לשימור מבנים בתל-אביב" ("התב"ע החדשה"). הבניין ברחוב ביאליק 16 סווג כמבנה לשימור ללא הגבלות מחמירות. תוכן התב"ע החדשה, ככל שהיא הייתה עשויה להשפיע על הנכס הנדון, תואר בשומה לצורך היטל השבחה אשר הוכנה לבקשת עיריית תל אביב על ידי השמאי מאיר צור (נספח 10 לתצהיר העורר):

"יותר מימוש זכויות הבניה מתוקף התוכניות התקפות במגרש.
הוראות לגבי קווי בנין, צפיפות ושימוש במבנה יהיו עפ"י התכניות
התקפות, אלא אם הוראות אלה סותרות את נספח התמריצים לשיקום
מבנים.

...



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 אוגוסט 2019

ו"ע 17-08-34577 גיא נ' מדינת ישראל

תותר בניה בחללים שמתחת למפלס הכניסה הקיימת למבנה, במגבלות מעטפת המבנה לשימור. שטחים אלו יהיו בנוסף לשטחים העיקריים המותרים בתכנית הראשית. השימוש בחללים יהיה עפ"י השימוש הקיים בקומה שמעליהם. בכל מקרה יותר השימוש למשרדים.

...

- במבנים לשימור אשר בהם מותרת תוספת שטחי בניה עיקריים יותר יחידות דיור נוספות.
- שטח דירות חדשות לא יפחת מהשטח הממוצע לדירה כפי שהותר בתכנית הראשית.
- תוספת יח"ד מעבר לאמור לעיל תותרנה באישור היחידה לשימור, ובלבד ששטח הדירה החדשה לא יפחת מ-75% מהשטח המותר בתכנית הראשית."

דהיינו, עם כניסת התב"ע החדשה לתוקף נוצרה לראשונה אפשרות עקרונית להסב את הנכס הנדון לדירת מגורים, אולם כפי שניווכח בהמשך, מימוש אפשרות זו היה כרוך בעמידה בתנאים מתנאים שונים.

19. בשלב כלשהו שתי היחידות שנוצרו בעקבות פיצול הנכס אוחדו ליחידה אחת, והיחידה אף שימשה למגורי בתו של העורר. לדברי העורר איחוד חלקי הנכס נעשה לפי עצה שהוא קיבל מפי פקח מטעם העירייה, אשר אמר כי האיחוד יקל על אפשרות קבלת היתר לשימוש למגורים (עמוד 8, שורה 19 עד שורה 22; עמוד 9, שורה 27; עמוד 11 שורה 20 עד שורה 23).

20. והנה בחודש אפריל 2013, חרף קיומה של התב"ע החדשה הנ"ל ועל אף סיווג הנכס כנכס "למגורים" לצרכי ארנונה, הוגש בבית המשפט לעניינים מקומיים בתל-אביב יפו כתבי אישום לפי חוק התכנון והבנייה, תשכ"ה-1965 ותקנות התכנון והבנייה (עבודה ושימוש הטעונים היתר), תשכ"ז-1967, וזאת בגין "שימוש חורג" בנכס. המאשימה היא "מדינת ישראל ע"י השירות המשפטי של עיריית תל-אביב-יפו".

ולפי הסבר העורר:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 אוגוסט 2019

ו"ע 17-08-34577 גיא נ' מדינת ישראל

"הפכתי את זה ליחידה אחת אבל... המחלקה המשפטית [בעירייה] לא הסכימה גם לזה ורצתה שאנחנו נהפוך את זה למחסן".
(עמוד 11, שורות 22-23)

כתב האישום האחד (נספח 4 לתצהיר מטעם המשיב), נוגע ל"יחידה בשטח 23.25 מ"ר" ואילו כתב האישום השני (נספח 4ב, שם) מתייחס ליחידה בשטח של 20 מ"ר. בשני כתבי האישום נאמר:

"... נעשה ביחידה שימוש לצרכי מגורים, שהינו שימוש שלא ניתן עבורו היתר לפי סעיף 146 לחוק התכנון והבנייה, תשכ"ה-1965, והמהווה על כן שימוש חורג.

...

השימוש החורג האמור לעיל, ללא היתר, הינו עבירה לפי סעיפים 145 ו-204(א) לחוק התכנון והבנייה, תשכ"ה-1965 ותקנות התכנון והבנייה (עבודה ושימוש הטעונים היתר), תשכ"ז-1967."

21. בחודש נובמבר 2014, כשנה וחצי לאחר הגשת כתבי האישום הנ"ל, העורר הגיש למינהל התכנון של עיריית תל אביב-יפו בקשה ל"שימוש חורג למגורים".

נושא הבקשה תואר על ידי ועדת המשנה (נספח 5 לתצהיר המשיב) כ"שימוש חורג מהיתר ממחסן בקומת מרתף חלקית ליחידת מגורים, בבניין לשימור. מבוקש לאישור בדיעבד."

בהחלטת ועדת המשנה מצויין כי נציג מחלקת השימור בעירייה הביע עמדה זו:

"... מחלקת שימור ממליצה על המבוקש.

- ההיתר יותנה בשיקום והסדרת יחידה זו על פי הנחיות השימור.
- במידה ומבדיקת מח' הרישוי יעלה כי המבוקש אינו בהתאם לתוכניות תקפות ו/או אינו על פי השטחים שניתן להוסיף למבנה, יש לחזור ולתאם את המבוקש עם מח' השימור."



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 אוגוסט 2019

ו"ע 17-08-34577 גיא נ' מדינת ישראל

22. כנגד הבקשה לשימוש חורג הוגשו התנגדויות, לרבות על ידי החברה שהייתה הבעלים של הבניין. נאמר לגבי התנגדות זו:

"החברה שהיא בעלת הנכס החכירה את המחסן למבקש כמחסן בשטח 40.8 מ"ר. המבקש הגדיל את שטח המחסן ללא היתר לגודל 59 מ"ר תוך ביצוע שינויים במעטפת קירות המרתף וחפירה לעומק. ... הבקשה לשימוש חורג הוגשה בדיעבד לאחר קביעת עובדות בשטח."

ועדת המשנה קבעה כי טענותיהם של המתנגדים לגבי הגדלת שטח המחסן נמצאו מוצדקות.

23. החלטת ועדת המשנה, מחודש מאי 2015, נתקבלה פה אחד, והוחלט שלא לאשר את הבקשה.

זאת הייתה ההנמקה:

- 1" **הבקשה כפי שהוגשה לא ניתנת לבדיקה, חסרה כל התייחסות לשטח שהוסף, לשינויים בחזיתות ובפיתוח השטח...**
2. **גובה המחסנים לגביהם מבוקש השימוש החורג לדירה לפי ההיתר 2.00 מ', על פי המסומן בבקשה 2.45 מ', גובה זה אינו מאפשר שימוש למטרה עיקרית.**
3. **מוצעים שטחים מעבר לתכסית קומת קרקע (מתחת למרפסות) בניגוד להוראות תכנית 2650 ב' ולא הוכח כי שטח הדירה בניכוי שטחים אלו עולה על השטח המינימלי הניתן לאישור."**

דהיינו, בין השאר, זוהתה בעיה של גובה החלל, שלא היה מספיק לצרכי מגורים. יוער כי בנושא זה העיד העורר כי:

"לקחתי עורך דין, לקחתי מהנדס, לקחתי מודד, לקחתי את כל מה שאפשר, לעשות לו ייעוד, אז אמרו לי צריך להעמיק, הבאתי מהנדס



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 אוגוסט 2019

ו"ע 17-08-34577 גיא נ' מדינת ישראל

אמרו שאי אפשר להעמיק זה מסכן את הבניין. אז הגשתי את זה
[הבקשה להיתר לשימוש חורג למגורים] ככה."
(עמוד 12, שורה 16 עד שורה 18)

24. על החלטת ועדת המשנה לתכנון ובנייה הוגש ערר לוועדת הערר לתכנון ולבנייה, מחוז
תל אביב. דיון בערר התקיים ביום 4.2.2016. עלתה בעיית גובה התקרה, ואף הובן כי
העורר לא הציע להגביה את התקרה ל-2.45 מטרים אלא ל-2.045 מטרים בלבד. חבר
ועדת הערר מטעים: "אבל בגובה כזה אי אפשר לאשר מגורים". בהמשך הדברים
באת כוח העורר הסבירה לוועדת הערר:

"מחלקת השימור רוצה שיהיה מגורים ולא מחסנים ולא משהו אחר,
כדי שלא יהרוס הבניין. המגורים יעזרו לשמר את הבניין ולכן רצו
שיהיה מגורים. אבל הוא לא נגע בגודל, לא הגדיל ולא נגע ולא הנמיך.
הכול כמו שהוא קיבל וכמו שכל השנים. עכשיו, אי אפשר לעשות שם
חדרי כביסה ומחסנים. אין מה לעשות שם חדר כביסה היום."
(פרוטוקול דיון בתיק תא/15/5244, עמוד 6, שורה 25 עד שורה 29 - נספח
6 לתצהיר המשיב)

אולם לאחר מכן ב"כ העורר ביקשה למחוק את הערר וניתנה החלטה זו על ידי ועדת
הערר:

"לאור בקשת ב"כ העוררת [הכוונה לעורר] למחוק את הערר, תוך כוונה
להגיש בקשה חדשה, אנו מקבלים את בקשתה ומורים על מחיקת
הערר, ללא צו להוצאות."

25. שבועיים ימים לאחר הדיון הנ"ל בוועדת הערר לתכנון ולבנייה (דהיינו ביום
18.2.2016), התקיים דיון בהליכים הפליליים בפני בית המשפט לעניינים מקומיים.
באת כוח המאשימה הצהירה לפרוטוקול:

"בשיחה עם חברתי [ב"כ הנאשם/העורר דנן] סוכם שתינתן לנאשם
ארכה של 4 חודשים כדי להתאים את המבנים להיתר ובכפוף לבדיקת



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 אוגוסט 2019

ו"ע 17-08-34577 גיא נ' מדינת ישראל

מחלקת הפיקוח שאכן זה נעשה אנו נסכים לביטול כתבי האישום
בהסכמה לפי סעיף 94(ב)."
(פרוטוקול הדיון בהליכים הפליליים, נספח 7 לתצהיר המשיב)

אין מקום לספק כי משמעות המילים "להתאים את המבנים להיתר" היא להסיר
מתקנים מהנכס על מנת שלא יוכל עוד לשמש למגורים בפועל, וכדי שהנכס ישוב
לשמש מחסן.

26. בתוך פרק הזמן של ארבעה חודשים שהוקצב בהליכים הפליליים להתאמת הנכס
כאמור, הנכס נמכר על ידי העורר במכירה מושא הערר דנן. העורר העיד בתצהירו
(סעיף 20):

"לעניות דעתי, לא ניתן היה לחפור ולהעמיק את המרתף מאחר וזה היה
עלול לסכן את הבניין.
... לא הצלחתי למצוא דרך לבצע את ההתאמה של גובה המרתף מבחינה
הנדסית."

27. ביום 19.5.2016 נכרת הסכם מכר בין העורר ובין שני רוכשים (נספח 8 לתצהיר
המשיב). במבוא להסכם הוצהר כי:

"... המוכר ... הינו בעל מלוא זכויות החכירה המהוונות של נכס
המשמש למגורים הממוקם בקומת מרתף בבניין הנמצא ברחוב ביאליק
16...".

בהמשך הצהיר העורר (המוכר) כי:

"... קיים הליך משפטי כנגדו בקשר לדירה בתיקים 01/13/2726;
01/13/2715 בבית משפט לעניינים מקומיים בתל אביב-יפו וכי ע"פ
החלטה מיום 18.2.2016 נתנה למוכר ארכה של 4 חודשים כדי להתאים
הנכס להיתר.

עוד מצהיר המוכר כי לאור ההליכים המשפטיים בתיקים הנ"ל, הוסכם
בינו לבן שוכרי הדירה, המחזיקים בדירה נכון למועד החתימה על



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 אוגוסט 2019

ו"ע 17-08-34577 גיא נ' מדינת ישראל

הסכם זה מכוח הסכם שכירות חופשית, כי הדירה תפונה עד ליום 1.7.2016. (סעיפים 3(ה) ו-ו) להסכם המכר).

רוכשי הנכס הצהירו כי:

"עוד מצהיר הקונה כי ידוע לו, כי לאור ההליכים המשפטיים בתיקים הנ"ל, הוסכם בין המוכר לבין שוכרי הדירה, המח[ז]יקים בדירה נכון למועד החתימה על הסכם זה, מכוח הסכם שכירות חופשית, כי הדירה תפונה עד ליום 1.7.2016. (סעיף 4(ג)).

התמורה המוסכמת בהסכם המכר עבור הנכס הייתה 1,025,000 ש"ח.

עד כאן הסכם המכר.

28. באותו תאריך (19.5.2016) אף נחתם "נספח להסכם מכר". בנספח כלולים שלושה סעיפים אשר יובאו כאן במלואם:

- 1" הקונה מצהיר כי ידוע לו כי ע"פ הנחיות עיריית תל אביב יש לבטל בנכס מתקנים המאפיינים דירת מגורים, כגון מקלחת ו/או את אחד הכיורים (מבין השניים הקיימים). הקונה מתחייב לפעול בהתאם לכך עם קבלת החזקה בנכס.
2. הקונה מצהיר ומאשר בזה כי ידוע לו כי הנכס רשום כמחסן מפוצל בלשכת רישום המקרקעין כאמור בנספח א' להסכם המכר וייעודו לפי תוכניות רלוונטיות אינו למגורים.
3. לאור האמור לעיל לא יהיו לקונה כל טענה שהיא ו/או זכות כלפי המוכר בכל הנוגע לייעודו של הנכס ו/או השימוש בו והוא קונה אותו במצבו as is מבחינה עובדתית, תכנונית ומשפטית לשיעור רצונו.

29. בדיווח למשיב על ביצוע עסקת מכירת הזכויות בנכס (טופס המש"ח שהוגש ביום 28.6.2016), בסעיף 3 לחלק ג' לטופס ("תיאור הנכס הנמכר בהתאם לשטר המכר")



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 אוגוסט 2019

ו"ע 17-08-34577 גיא נ' מדינת ישראל

נרשם "מחסן מפוצל בקומת מרתף, כמתואר בפנקס הזכויות, ואשר שימש למגורים".

בסעיף 4 לחלק ג' לטופס ("תיאור כללי של המקרקעין שנמכרו") המשבצת "מחסן" לא סומנה, ולעומת זאת המשבצת "דירת מגורים" כן סומנה. כמו כן מולא סעיף 4.6 לטופס שעניינו "במכירת דירת מגורים או דירת נופש".

30. במקום "לבטל" את המתקנים המאפיינים דירת מגורים, כמתחייב מסעיף 1 לנספח הסכם המכר, הרוכשים פעלו בכיוון אחר: ביום 7.9.2016 (לאחר חלוף ארבעת החודשים שהוקצבו על ידי בית המשפט לעניינים מקומיים להתאמת המבנים להיתר), פנה ב"כ הרוכשים לבית המשפט ב"הודעה דחופה מטעם צד ג'" (דהיינו, הרוכשים, אשר מטבע הדברים לא היו נאשמים לפי כתבי האישום).

כך נכתב בהודעה האמורה (נספח 12 לתצהיר העורר):

"צדדי ג' החלו באופן מיידי בהליך קבלת היתר למגורים. להודעה זו מצורפים מקצת המסמכים הרלבנטיים, בקשה מסודרת להיתר בנייה מוגשת בימים אלה ממש.

צדדי ג' יטענו כי חשוב מאוד להבין שהבניין הוא בניין לשימור, וספציפית הנכס דנן הינו נכס מיוחד שהיווה סליק של האצ"ל, ומחלקת השימור בעירייה תומכת מאוד בהליך הפיכת הנכס ממחסן לדירת מגורים, ע"פ הנחיות והתאמות שתידרשנה ע"י מחלקת השימור. היינו – מחלקת השימור, וכמוה מן הסתם העירייה והמאשימה – רואות עין בעין את הדברים עם צדדי ג' לפיהם ראוי שהנכס הזה יוסב להיות דירת מגורים תחת היותו מחסן.

...

מאחר וצדדי ג' קיבלו מאת הנאשם הודעה לפיה חל איסור מוחלט לעשות שימוש למגורים בנכס, ומאחר ובהתאם להתחייבות הנאשם פונתה הדירה מהשוכר שהחזיק בה למגורים, אין עוד הנכס מהווה דירת מגורים, והשימוש בו אינו למגורים, צדדי ג' אשר קיבלו את



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 אוגוסט 2019

ו"ע 17-08-34577 גיא נ' מדינת ישראל

החזקה בנכס מזמינים את נציג המאשימה לתאם בכל עת ביקור בנכס
על מנת לוודא את הדברים."

כחלק מתגובת המאשימה להודעה זו נאמר:

"יודגש – אין די, ע"פ הפסיקה, בהוצאתו של השוכר פיזית, אלא יש
להסיר מהנכס את כל האלמנטים שאפשרו את השימוש למגורים.
שאחרת, ייראה השימוש ... [כ]טרם הופסק."

הדיון הבא שהיה קבוע בבית המשפט לעניינים מקומיים נדחה על מנת לאפשר עריכת
ביקור במקום על ידי פקחי העירייה.

31. מהלך זה מצד הרוכשים לא היה מקובל על העורר כמוכר הנכס וכנאשם בהליכים
הפליליים. על כן, למחרת, בתאריך 8.9.2016 שיגרה ב"כ העורר מכתב לב"כ הרוכשים
(נספח 13 לתצהיר העורר) בו הודע:

"מרשיך סרבו להתאים את הנכס להיתר ולהרוס את המתקנים המאפיינים
דירת מגורים עם קבלת החזקה בנכס, זאת על אף שידעו על ההליכים
המשפטיים נגד מרשי ועל אף התחייבותם להתאים את הנכס להיתר.
התחייבותם, כאמור עוגנה בהסכם המכר ובעיקר בסע' 1 בנספח להסכם ...
לאור האמור, מצויים מרשיך בהפרת הסכם על כל המשתמע מכך.

...

התנהלות מרשיך עד כה, כמתואר לעיל, חושפת את מרשי לסנקציות שונות
מצד ביהמ"ש...

לפיכך מתבקשים מרשיך לפעול באופן מיידי להתאמת הנכס להיתר, כפי
התחייבותם בהסכם המכר, ובתיאום עם מחלקת הפיקוח של עיריית תל
אביב, כך שבדיון הקרוב הנכס יהיה תואם להיתר."

כעבור כחודש ימים, בתאריך 6.10.2016, נשלח מכתב נוסף על ידי ב"כ העורר (נספח
14 לתצהיר העורר) בו נכתב:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 אוגוסט 2019

ו"ע 17-08-34577 גיא נ' מדינת ישראל

"הרוכשים לא עמדו בהתחייבויותיהם על אף פניות חוזרות ונשנות מצד מרשי לעניין זה.
עם קבלת החזקה בנכס סרבו הרוכשים בכל תוקף להתאים את הנכס להיתר, או לאפשר למרשי לבצע זאת.
...
לאור האמור לעיל, בתמצית הדברים, הורני מרשי לפעול לביטולו של הסכם המכר."

32. דיון בבית המשפט לעניינים מקומיים התקיים ביום 9.10.2016 (שלא בנוכחות הרוכשים או בא כוחם). ב"כ העורר הסבירה לבית המשפט:

"היה הסדר שהוא [הנאשם/העורר דנן] צריך לפרק מטבח ומקלחת והוא טוען שהרגיש לא טוב, והוא חייב את הקונה לעשות זאת, והקונה עשה שם משרד. התביעה אמרה שאם הוא מחזיר את המצב למצב שלא יגורו שם יבטלו לו את כתב האישום. אני לא בטוחה שהוא מבין מה קורה."

ב"כ המאשימה הוסיפה:

"יש לנו נכונות כן לבוא לקראת הנאשם להחזיר מצב על פי היתר, וניתן המון זמן לעשות זאת ולא נעשה. למרות כתבי האישום ולמרות ההסדר ונכונות המאשימה הוא מכר את הנכס ביוזעין כאשר יש כתב אישום של שימוש חורג."

33. היות ולא התקיימו התנאים שנדרשו לביטול האישומים כמוסכם קודם לכן (ראו סעיף 25 לעיל), בתום הדיון הושב ההליך הפלילי למסלולו הרגיל.

34. על פי דו"ח ביקורת בשטח מטעם עיריית תל אביב מחודש דצמבר 2016 (נספח 15 לתצהיר המשיב) "המטבח הוסר מהנכס" וכן "הגישה למקלחת נאטמה...".

35. עוד נמצא כי לאחר מכירתו, הנכס החל לשמש משרד (ולא מקום מגורים). יתרה מזו, ביוזמת הרוכשים, הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה החליטה ביום 20.2.2017



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 אוגוסט 2019

ו"ע 17-08-34577 גיא נ' מדינת ישראל

(כתשעה חודשים לאחר חתימת הסכם המכר) לאשר בקשה להסבת המרתף למגורים ולהרחבתו לשטח של 66 מ"ר (ראו סעיף 8 לשומה המכרעת). עוד נמצא כי בשנת 2018 הוצא היתר בנייה לביצוע ההסבה האמורה, כאשר בבקשה להוצאת היתר בנייה הוצג כי "המקום משמש כיום... כמחסן רק לאחר קבלת היתר ישמש למגורים בהיתר". לא הוזכר אילו התאמות נדרשו מן הרוכשים כתנאי לקבלת היתר הבנייה ולשינוי הגדרת השימוש המותר במקום.

36. מכירת הנכס הביאה בעקבותיה הטלת חיוב בהיטל השבחה - עיריית תל אביב קבעה כי קבלת התב"ע החדשה הנ"ל גרמה להשבחת הנכס.

ביום 15.8.2016 הופק שובר תשלום היטל השבחה על סך כ-151 אלף ש"ח. חיוב זה נוצר לאחר ששמאי מקרקעין מטעם העירייה, מר מאיר צור, ערך שומה בכתב בה הוא מצא כי התב"ע החדשה אכן השביחה את הנכס (נספח 10 לתצהיר העורר).

בין היתר, צויין בשמאות זו כי:

"על פי הסכם החכירה לנכס אין זכויות נוספות בבנין וברכוש המשותף. הנכס שימש כדירה ללא היתר ונקבע בפס"ד כי יש להחזירו למצבו המותר.

...

**חושבה השבחה לתכנית השימור 2650ב' עקב האפשרות להסבת המרתף למגורים בהתחשב בגורמים הבאים[:]
הסכם החכירה מאפשר לבצע שינויים פיזיים בנכס.
ניתן להסב למגורים בתנאי שהמרתף יועמק.
נלקחו בחשבון הוצאות התאמת המרתף למגורים וכן דחיה עד להסדרת הנושא..."**

37. העורר חלק על חבותו בהיטל השבחה. השמאות שהוגשה מטעמו לא הוצגה בפנינו אך טיעוני העורר מתוארים בשומה המכרעת מאת מר אריה אריאל מיום 24.7.2017. שם מופיע פרק "עמדת שמאי המבקש [העורר דנן]", וכך מתומצתת העמדה:

"שטח המחסן הקיים אינו עמד בתנאי הסף להסבה לדירת מגורים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 אוגוסט 2019

ו'ע 17-08-34577 גיא נ' מדינת ישראל

הוראות תוכנית תא/2650 קובעות ששטחי יח"ד חדשה בבנין קיים לא יפחת מ-75% משטח ממוצע לדירת מגורים על פי תוכנית תקפה אשר במקרה הנדון הינו 56.16 מ"ר. בהתאם לתשריט המצורף לחוזה החכירה שטח המחסן הינו בגבולות 54.5 מ"ר. ועל כן, לא ניתן להסב את המחסן לדירת מגורים.

...

תקנה 2.10 בתקנות התכנון והבניה אינן מאפשרות דירת מגורים במרתף.

התקנה קובעת את התנאים הנדרשים להקמת דירת מרתף... .

...

על פי התקנה, לא ניתן להסב את המחסן הנדון לדירת מגורים.

גובה המחסן

תקנה 2.10 בתקנות התכנון והבניה קובעות שגובה מינימאלי של דירת מגורים הינו 2.50 מ' בעוד שגובה המחסן בפועל הינו 2.03 מ'. על כן, המחסן הקיים אינו מאפשר את הסבתו לדירת מגורים."

הנה כי כן, העורר, באמצעות שמאי המקרקעין מטעמו, גרס כי כלל לא ניתן, מבחינה הנדסית ופיזית, להפוך את הנכס למקום מגורים, וכתוצאה מכך הלכה למעשה, התב"ע החדשה לא השביחה את הנכס המסויים הזה. כל זאת כאמור כדי להימנע מתשלום היטל השבחה. אין צורך להדגיש את הפער בין טיעון זה ובין הטיעון המועלה בפנינו בשם העורר לעניין החיוב במס שבח.

38. השמאי המכריע, מר אריאל, פסק כי:

"מקובלת עלי עמדת המשיבה שהנכס עומד מבחינה תכנונית בתנאי הסף להסבתו לדירת מגורים.

לנישום זכות חכירה על מרתף ששטחו 53.21 מ"ר וכדי לעמוד בתנאי הסף להסבת המרתף לדירת מגורים, עליו לרכוש את השטח החסר (כ-3 מ"ר) מבעלי זכות הקנין של השטח שמתחת לבנין.

...

טוען שמאי המבקש שהמרתף הקיים אינו עומד בתנאי תקנות התכנון והבניה המאפשרות את הסבתו לדירת מגורים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 אוגוסט 2019

ו"ע 17-08-34577 גיא נ' מדינת ישראל

אישור הועדה המקומית מיום 20.2.2017 להיתר בניה לדירת מגורים
מהווה הוכחה שהדירה המבוקשת עומדת בתנאים של תקנות התכנון
והבניה."

יחד עם זאת היקף החיוב בהיטל הוקטן, ושובר תשלום מתוקן, הפעם על סך כ-96 אלף ש"ח, הוצא על ידי העירייה ביום 7.8.2017.

39. נפנה עתה לבחון את טענת העורר לפיה הנכס הנדון היה בבחינת "דירת מגורים מזכה" בעת מכירתו.

ד. יסודות הגדרת המונח "דירת מגורים" לעניין מס שבח - ובחינת

קיומם

40. הגדרת המונח "דירת מגורים" שבסעיף 1 לחוק מורכבת מיסודות אלה:

- הנכס הנדון הוא "דירה" או חלק מדירה;
- בניית הדירה הסתיימה;
- הדירה היא בבעלותו או בחכירתו של אדם יחיד;
- הדירה איננה מהווה מלאי עסקי לעניין מס הכנסה;
- מתקיים לגבי הדירה לפחות אחד משני תנאים אלה:
 - * היא משמשת למגורים
 - או
 - * היא מיועדת לשמש למגורים לפי טיבה.

41. יושם אל לב כי על פי היסוד האחרון המנוי לעיל, די בקיום אחת החלופות, כי הרי נאמר בהגדרה "ומשמשת למגורים או מיועדת למגורים לפי טיבה".

42. במקרה הנוכחי, אין למעשה מחלוקת כי ארבעת היסודות האחרונים אכן התקיימו: הנכס היה בנוי; הוא היה בחכירתו של המערער; לא נטען לגביו שהוא מהווה מלאי עסקי; והוא שימש למגורים (של שוכרים), כמפורט לעיל. ודוקו: קיום יסוד המגורים (אחת משתי החלופות הכלולות ביסוד האחרון הנ"ל) מייתר את הצורך לברר האם



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 אוגוסט 2019

ו"ע 17-08-34577 גיא נ' מדינת ישראל

בעת המכירה הנכס היה "מיועד למגורים לפי טיבו". אולם לכאורה אף תנאי זה התקיים – במובן מסויים – כי הרי לא נסתרה הטענה כי עד למכירתו בידי העורר נמצאו בנכס המתקנים הרגילים הדרושים למגורי אדם. אמנם ניתן להסתייג מקיום הדיבור "מיועדת למגורים לפי טיבה" במקרה הנדון משלוש סיבות לפחות: האחת, בשל המצב התכנוני של הנכס (מחסן); השנייה, בשל החובה החוקית להסיר מן הנכס חלק מהמתקנים הדרושים למגורי אדם (וראו סעיף 25 לעיל); והשלישית, בשל החיוב החוזי שהוטל על רוכשי הנכס לפנות את השוכרים ולהסיר את המתקנים האמורים. אולם, כאמור, קיום המגורים בפועל בנכס איננו מותר מקום לכאורה לדון בתנאי החלופי "מיועדת למגורים לפי טיבה".

43. אלא מאי? לטעמי **היסוד הראשון** הנ"ל איננו מתקיים במקרה זה והנכס כלל איננו בבחינת "דירה".

44. כידוע, המונח "דירה" איננו מוגדר בחוק. הגדרתו במילון אבן-שושן המרוכז היא **"מעון, משכן, בית מגורים"** ובמילון ספיר **"משכן, מעון, יחידת מגורים..."**.

לדעתי יש לפרש את המילה "דירה" בהקשר חקיקתי זה כמורה על **נכס מקרקעין מסוג מבנה, אשר בעת מכירתו השימוש בו למגורי אדם מותר על פי דין**.²

45. אם נאמץ משמעות זו למונח "דירה", ינבעו תוצאות אלו:³

(א) אם השימוש בנכס למגורים מותר על פי דין ויש בנכס מתקנים דרושים, הנכס ייחשב "דירת מגורים" לפי סעיף 1 לחוק, אף אם לא שימש למגורים בפועל בעת אירוע המס (אולם אין בכך כדי להבטיח כי הנכס יענה גם על הגדרת "דירת מגורים מזכה" כהגדרתה בסעיף 49(א)). כך יהיה למשל במקרים המוכרים של משרד או של מרפאה המתקיימים בדירות שעדיין יש בהם שירותים, מקלחת, מטבח וכו'.

² יוער כי הגדרת המונח "מקרקעין" שבסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין היא **"קרקע בישראל לרבות בתים, בניינים ודברים אחרים המחוברים לקרקע חיבור של קבע"**. דהיינו כבר שם מובחן "בית" מ"בניין" סתם (והשוו לעומת זאת את הגדרת המונח "מקרקעין" שבסעיף 1 לחוק המקרקעין, התשכ"ט-1969: **"קרקע, כל הבנוי והנטוע עליה וכל דבר אחר המחובר אליה חיבור של קבע..."**).

³ כאן אינני מתייחס ליסודות הגדרת "דירת מגורים" הנוגעים לבעלות או חכירה בידי יחיד, סיום הבנייה ומלאי עסקי.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 אוגוסט 2019

ו"ע 17-08-34577 גיא נ' מדינת ישראל

(ב) אם השימוש בנכס למגורים מותר על פי דין והוא משמש בפועל למגורים בעת אירוע המס, הוא ייחשב "דירת מגורים" אף אם חסרים בו חלק מן המתקנים הדרושים למגורים. לנוכח עובדת המגורים בפועל, אין סיבה להמשיך ולברר האם הנכס מותאם למגורים מבחינה פיזית.

(ג) אם השימוש בנכס למגורים מותר על פי דין, אך אין שימוש בפועל למגורים ואף אין בו מתקנים דרושים, הנכס לא ייחשב "דירת מגורים". כך יהיה המצב, למשל, בנכס שהיה פעם בית אך נזנח ונעקרו ממנו מתקנים דרושים, עד כדי אבדן צביונו כדירת מגורים (וראו את הדיון בפסק דיני בו"ע 14-03-24036 **אנדרי לין ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב**, ניתן ביום 8.3.2016).

(ד) אם השימוש בנכס למגורים **איננו מותר** על פי דין אזי הוא לא ייחשב דירת מגורים, אף אם מתגוררים בו למעשה ואף אם הותקנו בו מתקנים דרושים. זהו, לדעתי, דין המקרה דנן, וכך גם בכל אותם מצבים, היפותטיים ואף אמתיים, של מגורים ברפתות, לולים, חנויות, מבני תעשייה וכו' (כל עוד לא אושר השימוש החורג כדין).

46. יצויין כי פנייה לחיקוקים אחרים על מנת להתחקות אחר משמעות המונח "דירה" המופיע בהם איננה מסייעת במקרה זה – בחלק מהחיקוקים המשמעות המיוחסת לביטוי "דירה" היא "**חדר או מערכת חדרים שנועדו לשמש יחידה שלמה ונפרדת למגורים**" (למשל, בסעיף 1 לחוק מס הכנסה (תיקוני חקיקה והוראות שונות), תשנ"ב-1992, וכן בחוקים נוספים בניסוחים דומים), ואילו בחיקוקים אחרים המשמעות היא רחבה יותר: "**חדר או מערכת חדרים שנועדו למגורים, לעסק או לכל צורך אחר**" (למשל, בסעיף 1 לחוק המכר (דירות), תשל"ג-1973, וכן בחוקים נוספים בניסוחים דומים).

47. לפי המבחן המוצע, **זהותו הבסיסית** של נכס שאובה מהדין הכללי (ובפרט מדיני התכנון והבנייה) והיתר הבנייה על פיו נבנה הנכס מהווה עבורו "תעודת זהות". מהות או זהות הנכס נקבעת על פי הגדרתו החוקית, אף אם הבעלים או החוכר עשו מאמץ – בניגוד לדין – לשוות לו אופי אחר. לפיכך, כל עוד לא שונה המצב התכנוני החוקי, מחסן נשאר מחסן, חנות נשארת חנות, לול נשאר לול, ומקום מגורים נשאר מקום



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 אוגוסט 2019

ו"ע 17-08-34577 גיא נ' מדינת ישראל

מגורים (אם כי האחרון עלול לחדול להיות דירת מגורים לעניין החוק אם לא ישתמשו בו למגורים וגם לא יישארו בו מתקנים דרושים).

48. לדעתי גישה זו מגשימה מספר תכליות: היא מקדמת הרמוניה חקיקתית בכך שנכס מקרקעין לא ייחשב "דירה" לעניין החוק אם כלל לא מותר על פי דין להתגורר בו; היא מקדמת ודאות ויציבות בהבנת החוק ובפרשנותו מפני שלכל נכס יש "תעודת זהות" תכנונית המספקת מענה ברור לשאלת היות הנכס "דירה" אם לאו; היא עולה בקנה אחד עם ההסדרים השונים בחוק מיסוי מקרקעין עצמו (רובם הקלות במס) המיוחדים לדירות מגורים כאשר אין כל בסיס לסבור כי המחוקק התכוון למנות בקרב ה"דירות" המוטבות מחסנים, לולים ובתי מלאכה למיניהם רק בשל כך שעברו הסבה בלתי חוקית למגורים. יתרה מזאת, יש מקום לשער כי רבים מן המקומות ה"מוסבים" האלה, גם אם הם מקיימים אחד לפחות מן היסודות הנוספים של שימוש למגורים בפועל או קיום המתקנים הדרושים, אינם באמת מספקים תנאים ראויים או רצויים למגורי אדם, והם עלולים אף לטמון בחובם סכנות בטיחות, למשל בשל אלתורים בענייני קונסטרוקציה וחשמל.

יתרה מזאת, פרשנות המונח "דירה" כמכוון למבנה שהשימוש בו לצרכי מגורים מותר על פי דין אף מגשימה באופן נאמן את הדרישה שעוצבה בהלכה הפסוקה לפיה חייב להימצא "פוטנציאל ממשי להשתמש [בנכס הנבחן] למגורים" (כפי שהדברים נוסחו בעניין שכנר; ע"א 2170/03 מרגריט שכנר נ' מנהל מס שבח מקרקעין, ניתן ביום 12.9.2004), או "פוטנציאל למגורי קבע" (כדברי כבוד השופט עמית בע"א 1046/13 פרדריק חכים נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה, ניתן ביום 21.1.2014).

49. תכנון ערים איננו גחמה – הוא נועד לאפשר חיים אורבניים יעילים ונוחים. הרי לכאורה, על פי סעיף 2 לחוק המקרקעין (וכן סעיף 3 לחוק יסוד: כבוד האדם וחירותו) הבעלים של חלקת מקרקעין רשאי לעשות בה "כל דבר". אך זאת לכאורה בלבד, כי בא חוק התכנון והבנייה ושולל למעשה כל שימוש בחלקה שלא הותר בפירוש על פי דין (וזאת בנוסף למגבלות אחרות שעשויות לחול על המקום מכוח דינים אחרים, למשל בנושא מטרדים וזיהום). פגיעה זו בחופש השימוש בנכס המקרקעין מותרת ומוצדקת על מנת להשיג תכליות חיוניות (לחברה בכללותה). כתוצאה מכך, "זהות" נכס המקרקעין נקבעת הלכה למעשה על פי חוקי התכנון.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 אוגוסט 2019

ו"ע 17-08-34577 גיא נ' מדינת ישראל

מכאן, קביעת מקום כמיועד **למחסן** היא בעלת משמעות ונפקות וכאמור מקביעה זו נגזרת זהות הנכס.

50. ברצוני להבהיר (בעקבות הערתו של חבר הוועדה רו"ח מיכה לזר לטיטת חוות דעת זו) כי כוונתי לגבי "הזהות הבסיסית" של נכס היא לסוג המבנה שבנייתו מותרת באתר מסויים, ולא למידותיו המדויקות. לפי זה, מבנה למגורים שהוקם היכן שמותר לבנות לול לא ייחשב "דירה". לעומת זאת, מבנה למגורים ששטחו, למשל, הוא 95 מ"ר ואשר הוקם היכן שמותר לבנות דירת מגורים בשטח של 90 מ"ר, אכן ייחשב "דירה" בהקשר זה.

51. מחוקק חוק מיסוי המקרקעין לא הגדיר דירת מגורים כ"נכס מקרקעין המשמש למגורים או מיועד למגורים לפי טיבו" אלא, בראש ובראשונה, כדירה, ולפיכך עלינו לצקת למונח זה משמעות המשתלבת, ככל שניתן, הן עם יתר הוראות חוק מיסוי מקרקעין והן עם הוראות חוקים אחרים הדנים במיונם ואפיונם של נכסי מקרקעין.

52. המילה הקטנה "או" הנעוצה בין הביטוי "משמשת למגורים" והביטוי "מיועדת למגורים לפי טיבה" איננה נעדרת משמעות והוראתה הטבעית והמתבקשת היא שהתנאים האמורים הם חלופיים ודי במילוי אחד מהם (יחד עם קיום יתר היסודות הדרושים) על מנת לגרום לנכס המקרקעין להיחשב "דירת מגורים". בשל כך, בכל אותם מקרים בהם מתגוררים בנכס באופן קבוע, אין צורך לכאורה להמשיך ולבחון את ייעוד הדירה לפי טיבה בהתאם לאמות המידה שפותחו בפסיקה, כי הרי לפנינו "דירה" ש"משמשת למגורים" ודי בכך. מסיבה זו חשוב בעיניי לצקת תוכן של ממש, התואם את תכלית החוק ותכלית הפטור, למונח "דירה".

53. לפי גישה זו, לתיבה "מיועדת למגורים לפי טיבה" עדיין יש תפקיד חשוב: כאשר בפנינו "דירה" (במובן הרגיל ובהתאם לדיני התכנון) אך אין מתגוררים בה, הרי מעמד הנכס כ"דירת מגורים" יוכרע דווקא לפי מבחן "מיועדת למגורים לפי טיבה", ובעיקר בהתאם לתכונות הפיזיות של הנכס (קיום המתקנים הדרושים ומצבו ההנדסי הכללי). כך יהיה, למשל לגבי כל אותם משרדים, מרפאות ומקומות עיסוק אחרים השוכנים בתוך "דירות" (במובן התכנוני). אם אין מתגוררים בנכס הנבחן ואין בו מתקנים דרושים (או "טיבו" איננו למגורים מכל סיבה אחרת, למשל בשל תניה חוזית



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 אוגוסט 2019

ו"ע 17-08-34577 גיא נ' מדינת ישראל

שמגבילה את השימוש בו ושוללת מגורים במקום), נכס זה לא ייחשב "דירת מגורים" לעניין מס שבח (חרף היותו "דירה").

54. כידוע, הגדרת המונח "דירת מגורים" שבסעיף 1 לחוק אומצה כחלק מתיקון מס' 8 לחוק בשנת 1980 (ס"ח 975, תש"מ, עמוד 144). תולדות החקיקה של ההגדרה, על רקע תכליתה הפיסקאלית, מתוארות בהרחבה בפסק דינו של כבוד השופט עמית בעניין **חכים** (וראו בייחוד סעיפים 21 עד 26 לחוות הדעת). אין טעם לחזור על דברים כאן, אך נציין כי קודם לכן, בין השנים 1963-1980, המונח המקביל שהופיע בחוק היה **"דירת יחיד"** (שהגדרתו הייתה **"דירה המשמשת בעיקרה למגורים והיא בבעלותו או בחכירתו של יחיד והוא או קרובו גרים בה רוב ימות השנה"**). דהיינו, הייתה דרישה של שימוש למגורים בפועל, ולא רק על ידי כל אדם שהוא אלא על ידי הבעלים או החוכר, או קרובו. התיבה "מיועדת למגורים לפי טיבה" לא הופיעה כלל. בהתאם לגישתי, הדרישה כי "דירת יחיד" כאמור תהיה, בראש ובראשונה, מקום שהמגורים בו **מותרים**, נגזרת כבר מהמילה הפותחת: "דירה", כמוסבר לעיל. אחרת, שימוש בפועל למגורים בכל סוג מבנה (לול, מחסן, חנות) היה מכשיר את הנכס כ"דירת יחיד".

55. ביטול ההכרח בשימוש למגורים בפועל במסגרת תיקון מס' 8 הנ"ל, יכול היה להביא לכך שנכס שנעדר כל צביון של בית (dwelling), למשל בשל העדר מתקנים דרושים, ייחשב בכל זאת "דירת מגורים".

דומה כי כדי למנוע אפשרות זו הוספו המילים "או מיועדת למגורים לפי טיבה", כמבחן חלופי. לדעתי אין בהוספה זו כדי ללמד שהמונח "דירה" שהופיע גם בהגדרה החדשה, משמעו **כל** חדר או חלל, אפילו כזה שאין המגורים מותרים בו.

לטעמי, הרבותא בביטוי "מיועדת למגורים לפי טיבה" נעוצה דווקא במבחן הפיזי (מתקנים דרושים וכו'), היבט שקיומו **איננו** מובטח לפי הדרישה הכלולה (לשיטתי) במונח "דירה" (כי הרי נכס יכול להוות דירה מבחינת דיני התכנון, והמגורים בו יכולים להיות מותרים, אף אם הוא מחוסר כל אבזור).

56. ואכן המעמד התכנוני של נכס הוזכר בעבר בפסיקה כאחד ההיבטים האמורים להילקח בחשבון במסגרת בחינת קיום התנאי "מיועדת לשימוש לפי טיבה". **בהקשר זה**, המצב התכנוני מצטרף להיבטים נוספים, ובעיקר הימצאות המתקנים הדרושים,



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 אוגוסט 2019

ו"ע 17-08-34577 גיא נ' מדינת ישראל

כחלק מבירור "טיב" הנכס הנבחן. דא עקא, באותם מקרים בהם הנכס משמש בפועל למגורים אין סיבה, לפי מבנה ולשון ההגדרה, להידרש כלל לחלופה של "מיועדת למגורים לפי טיבה", וכתוצאה מזאת אין בסיס לכאורה להביא בחשבון את המעמד התכנוני לכאן או לכאן. הגישה המוצעת על ידי כאן פותרת קושי זה ומביאה את ההיבט התכנוני בחשבון כחלק בלתי נפרד מפירוש מונח היסוד "דירה".

כלומר, מיקומה ה"גיאוגרפי" של דרישת הסיווג התכנוני כמקום מגורים הוא כבר **בפתיחת ההגדרה**, ואם אין דרישה זו מתקיימת אזי אין בפנינו "דירה" כלל, ואין צורך להמשיך ולבחון את קיומם של יתר היסודות המנויים לעיל.

57. מבט על הפסיקה אשר עסקה בפירוש המונח "דירת מגורים" לעניין הטלת מס שבע מגלה כי ברוב רובם של המקרים לא הייתה מחלוקת בין הצדדים כי מדובר בנכס מסוג "דירה" ולא הוטל ספק בכך שהשימוש בנכס לצורכי מגורים על פי חוקי התכנון והבנייה מותר (הייתי מונה בקבוצה זו של פסקי דין, בין היתר, את ע"א 668/82 אהרון כורש נ' מנהל מס שבח מקרקעין (ניתן ביום 19.5.1985); ע"א 178/87 יחזקאל בטאט נ' מנהל מס שבח מקרקעין ת"א (ניתן ביום 1.6.1989); ע"א 5517/90 חיים שורץ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, מחוז המרכז (ניתן ביום 21.9.1992); עניין שכנר; ו"ע 1153/03 רוט חיים נ' מנהל מס שבח נתניה (ניתן ביום 10.4.2006)). על פי רוב, הצדדים היו חלוקים לגבי מצבה הפיזי של הדירה והמתקנים הכלולים בה או הנעדרים ממנה, או לחלופין, לגבי השימוש למגורים שנעשה או שלא נעשה בה. והנה עניין חכים שונה במובן זה וכאמור, שם אכן הודגש ההיבט התכנוני ואפשרות המגורים על פי דין, ונמצא כי יסודות ההגדרה אינם מתקיימים.

הייחוד בערר הנוכחי (בדומה לעניין חכים) הוא שהנכס הנדון איננו "דירה" או "מקום מגורים" לפי חוקי התכנון (וראו ו"ע 7060-11-11 גיא אניש נ' מנהל מס שבח מקרקעין בנתניה (ניתן ביום 11.5.2014); וכן ו"ע 44579-08-14 עליזה גבאי נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים (ניתן ביום 13.12.2018)). אם תישמע דעתי, די בעובדה זו על מנת לחרוץ את גורל הערר.

58. דהיינו, בהתאם לגישה שפורטה לעיל, המסקנה במקרה דנן מתבקשת מאליה: אין בפנינו "דירה", ולא כל שכן "דירת מגורים" או "דירת מגורים מזכה".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 אוגוסט 2019

ו"ע 17-08-34577 גיא נ' מדינת ישראל

59. יובהר כי, על פי גישה זו, אין בשימוש בפועל לצרכי מגורים על פני שנים רבות, אפילו עשרות שנים, כדי להעלות או להוריד – השימוש הממושך איננו "מכשיר" את נכס כ"דירה" אם אין הוא דירה לפי המבחן המוצע.

60. עוד יוער כי על מנת להסיק כי ניתן על פי דין להשתמש בנכס מקרקעין מסויים לצרכי מגורים לא די להיווכח כי האזור בו הוא נמצא מיועד למגורים לפי תוכנית מתאר. במקרה דנן אין חולק כי האזור הנדון הוא שכונת מגורים וכי "ייעוד הקרקע" בכתובת רחוב ביאליק 16 הוא "מגורים ב", וזאת לפי "דף הזכויות" שהונפק על ידי עיריית תל אביב (ע/1) – כלומר באופן כללי מותרת במקום בנייה נמוכה למגורים. אולם להבנת הדבר הקובע הוא השימוש המותר בנכס, או חלק הנכס, הספציפי, ובמקרה זה, הנכס הנבדק הוא מרתף הבניין (אשר מעולם לא שויך לדירות המגורים שמעליו). השימוש המותר ייקבע אפוא לפי היתר הבנייה הספציפי לאותו נכס (ראו סעיף 71 לסיכומי המשיב והפסיקה המובאת שם). כאן, כאמור, ההיתרים ההיסטוריים לא התירו מגורים במרתף הבניין ועל כן נדרשה הסכמה מפורשת לשימוש חורג.

במובן זה אין הבדל בין המקרה דנן ובין מקרה בו בבניין מגורים קיימת חצר פנימית ובניגוד להיתר הבנייה של הבניין, הוקמו בחצר עוד יחידות מגורים נוספות. העובדה שהבניין משמש ככלל למגורים ואף נמצא בשכונת מגורים איננה אמורה להפוך את החצר ל"דירה" אם יוקם בה מבנה כאמור.

61. לדעתי הגישה המוצעת עולה בקנה אחד עם פסק דינו של כבוד השופט עמית בעניין **חכים** ואף משתלבת היטב עם הדגש אשר הושם שם על הייעוד התכנוני כקובע במידה רבה את "טיב" הנכס (וראו סעיף 30 לפסק דין **חכים**: "... יש לבחון האם לפי טיבה יש ב[דירה] פוטנציאל למגורי קבע."). כך הטעים כבוד השופט עמית (ומן הראוי להביא את הדברים בהרחבה כאן בשל נגיעתם לענייננו):

"על רקע דברים אלה, ניתן להבין מדוע מבחן 'המתקנים הפיזיים' כשלעצמו אינו ממצה. שכן אף אם יש בדירה 'מתקנים המצויים בדרך כלל בדירות מגורים והחיוניים לשם שימוש רגיל וסביר של הדיירים' יש לבחון אם יכולה הדירה לשמש למגורי קבע אם לאו בהיבטים אחרים, זולת המתקנים הפיזיים. ...



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 אוגוסט 2019

ו"ע 17-08-34577-08 גיא נ' מדינת ישראל

כפי שציין הנשיא ברק בעניין שכנר, בעת הפעלת המבחן האובייקטיבי לעניין הפטור ממס שבח, גם תכניות הבינוי של הנכס הן פרמטר העשוי להיות רלוונטי בבואנו לקבוע אם מדובר בדירה שיש בה פוטנציאל ממשי למגורים (וראו גם דברי הנשיא שמגר ... כי בדיקת ייעוד הדירה על-פי תכנית המתאר מתיישבת עם המבחן האובייקטיבי, הגם שהיא מהווה נקודת מוצא בלבד).

התחשבות בייעוד המקרקעין בתב"ע ובסוג היתר הבניה כשיקולי עזר זכתה כאמור גם לתמיכת המלומדים (וראו המבחן המשולב שהציע פרופ' נמדר – מיסוי מקרקעין בעמ' 145-146; וראו אצל הדרי – מדינת יחיד לדירת מגורים בעמ' 150, אשר בנתחו את משמעות ייעוד הדירה 'לפי טיבה' לאור תיקון מס' 8, ציין כי המבחן האובייקטיבי העיקרי הוא 'ייעוד הדירה לפי רשיון הבניה על-פי תכנית בנין ערים').

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

(מתוך סעיפים 28 ו-31 לפסק הדין)

אמת נכון הדבר כי בעניין חכים ההיבט התכנוני נבחן במסגרת הדיבר "משמשת למגורים או מיועדת למגורים לפי טיבה". לעומת זאת, וכמוסבר, עמדתי כאן ממקמת את הנושא התכנוני כבר בתיבה הפותחת, "דירה". אולם במהותן דרכי הניתוח האלה דומות מאד בכך ששתיהן חותרות לתחום את גבולות המונח "דירת מגורים" על פי השימוש המותר על פי דין בנכס המקרקעין הנדון.

62. לטעמי ניתן למצוא חיזוק נוסף לגישה המוצעת בפסק הדין של כבוד השופט בנימין ארנון בעניין **אניש**. כמו במקרה של **חכים**, דובר שם בדירות נופש אשר שימשו בפועל – ובניגוד לדין – למגורי קבע ולא הועמדו להשכרה לכלל הציבור בחלק מהשנה, כנדרש.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 אוגוסט 2019

ו"ע 17-08-34577 גיא נ' מדינת ישראל

בעניין **אניש נדונה סוגיית מס רכישה**, ולא מס שבח (ראו גם ע"א 4299/11 **גיצלטר נ' מנהל מס שבח מקרקעין**, ניתן ביום 21.1.2014).

כבוד השופט ארנון (עמו הסכים חבר ועדת הערר עו"ד דב שמואלביץ', כנגד דעתו החולקת של עו"ד דן מרגליות) ייחס חשיבות מכרעת לסטייה מן השימוש המותר בנכס והבליט את משקלו של הייעוד התכנוני. בהקשרו של מס רכישה ועל רקע המבחנים שפותחו בפסיקה ליישום הגדרתה של "דירת מגורים" שבסעיף 9 לחוק, השופט ארנון הציע שתי אפשרויות ליישום מבחן הייעוד התכנוני במסגרת בחינת קיום יסודות ההגדרה:

"הדרך האחת הינה הוספת מבחן שלישי אשר יתווסף לשני המבחנים הקיימים (האובייקטיבי והסובייקטיבי) לעניין הגדרת 'דירת מגורים' וקביעת החיוב במס רכישה. על פי מבחן זה, דירה תיחשב כ'דירת מגורים' רק כאשר יעודה התכנוני הינו ל'מגורים', והשימוש בה בפועל כדירת מגורים אינו מהווה הפרה של דינים כלשהם. מבחן שלישי זה מוביל לתוצאה לפיו אין ה'חוטא' בשימוש בדירת נופש לשם מגורי קבע בניגוד ליעודה התכנוני של הדירה יצא 'נשכר' באופן המאפשר לו להיות מחויב במס רכישה בשיעור מופחת.

...

דרך משפטית שניה המאפשרת להגיע לאותה תוצאה הינה מתן פרשנות מרחיבה למבחן האובייקטיבי המתייחס להגדרת המונח 'דירת מגורים'. בעבר נקבע כי מבחן זה הינו 'מבחן המתקנים הפיסיים'...

(מתוך סעיפים 45 ו-46 לפסק הדין)

63. למעשה החלופה הראשונה עליה הצביע כבוד השופט ארנון קרובה מאד לגישה המוצעת על ידיי כאן בהקשר של מס שבח. אולם, תחת לכנות את גישתי "מבחן שלישי", הייתי אומר כי עניינה בפרשנות המילה דירה – "משימה" פרשנית שעלינו לבצע לפני שנגיע לשלב הבא, בו עוסקים בביטויים "משמשת למגורים" ו"מיועדת למגורים לפי טיבה".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 אוגוסט 2019

ו"ע 17-08-34577 גיא נ' מדינת ישראל

64. אפשר למצוא בפסק דין בעניין **גבאי** המשך המגמה המסתמנת בפסקי הדין **חכים** ו-**אניש**. פסק הדין שם, שנכתב על ידי כבוד השופט אביגדור דורות, עסק במס שבח והתייחס למקרה בו לול במשק חקלאי הוסב – בניגוד לדין – לשלוש יחידות מגורים. לא הייתה מחלוקת עובדתית כי התקיימו מגורים בפועל באותו מקום. כמו כן, לא הייתה מחלוקת כי מתקנים חיוניים אכן נמצאו ביחידות. דומה כי ועדת הערר שם לא התעכבה על המילה הפותחת "דירה" אלא העדיפה לבחון את המקרה דרך התנאי "מיועדת למגורים לפי טיבה": ראו סעיף 34 לפסק הדין: "... לצורך בחינת השאלה האם הדירה 'מיועדת למגורים לפי טיבה' וכו'"; הונח אפוא כי אכן קיימת "דירה".

כבוד השופט דורות כתב:

"... כשלעצמי, אני מעדיף את הדרך המשפטית... על פיה המבחן האובייקטיבי יכול את מצבו התכנוני של הנכס. על פי מבחן זה, דירה תחשב כ'דירת גורים' רק כאשר הדבר עולה בקנה אחד עם תכנית המיתאר, או כאשר יעודה התכנוני הוא למגורים. זוהי גם עמדתו של המשיב כפי שבאה לידי ביטוי בהחלטה בהשגה. במקרה שלפנינו, הוסבו הלולים ליחידות מגורים ללא היתר ואף באופן שלא עולה בקנה אחד עם אפשרויות הסדרת מגורים באותן יחידות שנבנות ללא היתר."

גישה זו תומכת במסקנה אליה הגעתי ומאותם טעמים כלליים.

שוב, אני מוצא לנכון להביט על הדברים דרך פרשנות המונח "דירה" ועל ידי כך לתת את המשקל הפרשני הראוי למילה "או" המפרידה בין מבחן השימוש ובין מבחן הייעוד (לפי העובדות המתוארות בעניין **גבאי**, המקום אכן שימש למגורים כך שלכאורה לא הייתה סיבה להמשיך ולבדוק את קיום מבחן הייעוד).

65. ברצוני להתייחס לדברים שנכתבו בספרם של גורמן ואהרנוביץ, **מיסוי מקרקעין**, כרך א, בעמודים 203-204, לרבות בהערת שוליים מס' 166, לאמור:

"... ייתכן כי גם אם בפועל נעשה בדירה שימוש למגורים, הרי שאם על פי תכנית בניין העיר החלה על המקרקעין הנדל"ן אינו יכול לשמש למגורים, הרי שנראה כי לא יראו בדירה כ'דירת מגורים' אף על פי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 אוגוסט 2019

ו'ע 17-08-34577 גיא נ' מדינת ישראל

שבפועל נעשה שימוש כזה. הדוגמה הבולטת לפיחות שחל בשנים האחרונות במבחן השימוש בפועל לעומת ייעוד המקרקעין הוא בסוגיית מעמדן של 'דירות נופש'...

לאור קביעת בית המשפט העליון בסוגיית דירות הנופש, נראה כי גם במקרים אחרים שבהם השתמשו למגורים בפועל בנכס מקרקעין שייעודו התכנוני אינו למגורים, לא יראו בנכס כ'דירת מגורים'.

...

מגמת רשות המסים היא, כפי שבאה לידי ביטוי בהוראת ביצוע 5/10... כי בכל מקרה שבו הנכס שנטען שהוא 'דירת מגורים' מצוי במקרקעין שייעודם אינו למגורים, הרי שגם אם בפועל נעשה בנכס שימוש למגורים וגם אם אובייקטיבית הנכס מצויד כדירת מגורים, הרי שלא יראו בנכס זה דירת מגורים. אמנם, בכל הנוגע לדירות נופש נראה כי בית המשפט העליון אימץ את העמדה האמורה, ואולם איננו בטוחים כי העמדה הגורפת תתקבל בכל מקרה שבו הנכס שנטען להיות 'דירת מגורים' מצוי במקרקעין שאינן ביעוד תכנוני למגורים. לטעמנו יש לפעול בנושא בזהירות ולבחון כל מקרה לפי נסיבותיו. כך, הפיכת מחסן בבניין למגורים לדירה, כאשר העירייה משלימה עם העובדה כי המחסן הוסב לדירה, לטעמנו במקרה זה יש להתייחס לדירה כ'דירת מגורים'. לעומת זאת, במקרים שבהם מדובר ביעוד למסחר או תעשייה, נראה שאפשר לאמץ גישה מחמירה יותר, ואפילו יהיו בה כל המתקנים – לא תיחשב הדירה כדירת מגורים. אנו סבורים כי טוב יעשה המחוקק אם יאמר את דברו באופן ברור ובמפורש בסוגיה חשובה זו."

לדעתי "ריכוך" המבחן המוצע בסוף המובאה הנ"ל איננו מתבקש או ישים: הרי נעשית שם הבחנה בין "מחסן בבניין מגורים" (ממש כמו במקרה דנן) ובין "ייעוד למסחר" כאשר בשני המקרים השימוש במקום לצרכי מגורים אינו מותר על פי דין. כידוע, בעיר תל אביב, ואולי בערים נוספות, נפוצים חנויות ובתי עסק מסוגים אחרים (למשל, משרדי מתווכים ומספרות) הממוקמים בקומות הקרקע של בנייני מגורים מהסוג הישן. האם נאמר כי השמשת מקום כזה למגורים לא תהפוך אותו ל'דירת מגורים' אולם הסבת מחסן דווקא כן יוצרת "דירת מגורים"? באשר ל"השלמה" מצד העירייה "עם העובדה כי המחסן הוסב לדירה", ראשית אין זה נהיר מדוע השלמה זו



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 אוגוסט 2019

ו"ע 17-08-34577 גיא נ' מדינת ישראל

אמורה להשפיע על אופן החלתו של חוק מיסוי מקרקעין, ומדוע אזרח שכבר "התמזל מזלו" וחוקי התכנון והבנייה לא נאכפו לגביו – מסיבה כלשהי, לרבות מחדל – יזכה בהטבה נוספת בדמות הכרה בנכס כ"דירת מגורים", וזאת לעומת אזרח אחר, בר מזל פחות, אשר יידרש לתת את הדין לפי חוקי התכנון ו**כתוצאה מכך** נכסו לא יוכר כ"דירת מגורים" לעניין חוק מיסוי מקרקעין. יתרה מזאת, המושג "השלמה" עצמו איננו ברור ודי בעובדות המקרה דן כדי להמחיש זאת: מחד עיריית תל אביב הסכימה כבר בשנת 1994 לגבות ארנונה בגין הנכס הנדון כ"מקום מגורים" (סימן של השלמה לכאורה), ואילו בשנת 2013 אותה עירייה מצאה לנכון להגיש נגד העורר כתבי אישום בעבירות שימוש חורג (אי השלמה מובהקת).

66. כמו כן ברצוני להתייחס לדברים הכתובים בסעיף 49 לפסק דינו של כבוד השופט ארנון בעניין **אניש**, אמנם בהקשר של הגדרת המונח "דירת מגורים" לעניין מס רכישה (ומבלי שהצדדים דן הפנו לאותה אמרה): כפי שיוסבר להלן, השופט ארנון ביסס את פסיקתו שם בעיקר על העקרון ש"אין חוטא יוצא נשכר" אך מצא לנכון להוסיף, בשולי דבריו כדלקמן:

"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 הכרוך 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."

לטעמי הוספת הסייג בדבר "ניתן להכשיר כדין" עלולה להכניס אי ודאות לנושא ולפגום בפשטות ובחדות שמבחן הייעוד התכנוני מצטיין בהן (ראו סעיפים 47 ו-48 לעיל).

הביטוי "ניתן" הוא יחסי כמובן, ואפשרות ההכשרה עשויה להיות מלווה במידות שונות מאד של עלויות כספיות (המשפיעות על כדאיות ההכשרה) וקושי הנדסי על מנת להתאים את הנכס למגורים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 אוגוסט 2019

ו"ע 17-08-34577 גיא נ' מדינת ישראל

מכל מקום, העיסוק בשאלה כללית זו איננו נדרש כאן, כי הרי הוכח כי העורר עצמו נושא מן האפשרות לקבל היתר לשימוש חורג לאחר שהן ועדת המשנה לתכנון ובנייה והן ועדת הערר דחו את בקשתו בנושא והוא הבין כי המשוכה ההנדסית גבוהה מדי עבורו. לנוכח העדר האפשרות המיידית להכשיר את השימוש למגורים, העורר החליט למכור את הנכס במכירה מושא הערר ואגב זה דרש מן הרוכשים, כמוסבר, להסיר את המתקנים שהותקנו בנכס בעבר.

67. חרף האמור לעיל, לא הייתי שולל מראש אפשרות של תחולת השתק כנגד מנהל מיסוי מקרקעין בשל התייחסותו הקודמת לנכס פלוני, בהתאם לנסיבות המקרה ומידת ההסתמכות מצד המחזיק בנכס. כמו כן, לא הייתי שולל מראש התחשבות אפשרית בהקשר זה במעשה הסתרה או הטעייה שאירע בין צדדים לעסקה פלונית, או התחשבות במצב בו היתר רשויות התכנון לשימוש חורג התעכב וטרם תועד בעת המכירה. אך נסיבות כאלו לא היו במקרה דנן, ואין ספק כי העורר (כמו אביו) היה מודע היטב למצב התכנוני של הנכס.

68. אבהיר כי ההנמקה שאני מציע כאן **איננה** מבוססת בעיקר על המוסכמה לפיה "החוטא אינו יוצא נשכר" (וראו בייחוד בפסק דין **אניש** בעניין מס רכישה, שם פורט בהרחבה מדוע העקרון האמור מחייב מסקנה לפיה אין מדובר ב"דירת מגורים", לאור השימוש בניגוד לדין שנעשה בנכס שם (דירת נופש). וכן ראו את חוות דעתו של חברי, רו"ח פרידמן, בערר דנן). אינני בא לחלוק על העקרון כמובן, אלא בעיניי יישומו מעלה סוגיה לא פשוטה של גבולות השימוש **בחוקי המס** לצורך אכיפתם של **דינים אחרים** (כגון חוקי התכנון והבנייה). לטעמי הפנייה לעיקרון האמור, אשר מטבע הדברים תחולתו תלויה לחלוטין בנסיבות כל מקרה ומקרה, איננה נדרשת כאן.

69. הקביעה במקרה דנן כי הנכס איננו בבחינת "דירה" איננה אפוא **סנקציה**, בתגובה להתנהגות העורר (שימוש חורג בנכס מחסן כמקום מגורים). המסקנה מושתתת על פרשנות שמבקשת לצקת תוכן למונח "דירה" המופיע בחוק מיסוי מקרקעין על ידי פנייה לאותן נורמות משפטיות שתפקידן להקנות זהות (מיון) לנכסי מקרקעין – דהיינו לחוקי התכנון, הקובעים את השימושים המותרים בכל נכס ונכס. במילים אחרות, לא עצם השימוש **כבלתי חוקי** עומד בבסיס המסקנה, אלא זהותו של הנכס השאובה מחוק התכנון והבנייה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 אוגוסט 2019

ו"ע 17-08-34577 גיא נ' מדינת ישראל

70. לדידי העורר, ההיצמדות למעמד התכנוני של הנכס משקפת גישה פורמליסטית שאין לאמצה בתחום הפיסקאלי:

"מבחן העל הוא מבחן התוכן הכלכלי ומבחן השימושים בנכס הנמכר. מבחן זה הוא מבחן הדגל של חוק זה, הסוטה מהדין הכללי והנורמטיבי במהותו – חוק שחותר לתוכן כלכלי ומהות כלכלית. מבחן השימוש היה ועודו מבחן הראשון במעלה..."
(מתוך סעיף 2 לסיכומי העורר)

אין חולק כי דיני המס מביטים לרוב על מהותם הכלכלית של הדברים ולא בהכרח על כינוים המילולי או אופן הצגתם על ידי הצדדים לעסקה – על כך יש פסיקה ענפה ומושרשת. אולם תפיסה שלטת זו איננה מונעת, לצורך פרשנות דיני המס, את אימוצן של קטגוריות משפטיות מוגדרות שנוצרו בדין הכללי (כלומר, בדינים שאינם עוסקים במישרין במיסוי). באימוץ כאמור טמונים שני יתרונות לפחות: הוא משיג מניה וביה הרמוניה חקיקתית, וחשוב יותר הוא עשוי לספק מבחן חד, פשוט וידוע מראש היכן שחוק המס עצמו עלול להישאר עמום או סתום.

71. העדפת "המהות הכלכלית" כאבן בוחן בתחום המסים – עקרון שאין עליו היום עוררין – אין פירושה כי לעולם ההתנהגות (החוקית או הבלתי חוקית) של הצדדים לעסקה היא זו שתקבע את אופן יישום חוק המס עליהם. הרי כמעט כל מבנה (חלל מקורה ומדופן בקירות) עשוי לשמש למגורי אדם. ואם די בשימוש (התנהגות) לבדו כדי להפוך כל מבנה כאמור ל"דירת מגורים", אזי הופעת המונח "דירה" בפתיחת ההגדרה הינה מיותרת לחלוטין וכל נסיון להגדיר את המונח יגונה כ"פורמליסטי".

ייצא כי גם מכולה, המחוברת לקרקע, תיחשב "דירה" אם שוכנים בה בני אדם – כי הרי, לפי הטענה, רק המציאות השוררת בעולם הכלכלה חשובה לצורך פירוש חוק המס.

שוב יודגש כי במקרה הנוכחי בקשתו של העורר לקבל היתר לשימוש למגורים נדחתה **פעמים**.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 אוגוסט 2019

ו"ע 17-08-34577 גיא נ' מדינת ישראל

72. אלמלא השינוי הגדול שהביא תיקון מס' 8 לחוק מיסוי מקרקעין (ראו סעיף 54 לעיל) אולי היה קל יותר להסכים לניתוק כל זיקה בין החוק הזה לבין דיני התכנון. אמנם גם לפני התיקון האמור התיבה "דירה" הופיעה בהגדרת "דירת יחיד". אולם באותה תקופה, טרם התיקון, ברור היה כי ההתייחסות המקלה שהוענקה ל"דירת יחיד" עוגנה בכך שהנכס **שימש את אותו אדם** (או קרובו) **למגוריו הוא**. בהקשר זה ההקלה ביטאה אז שני עקרונות או תכליות: מחד, הכלל שאין מטילים מס על מימוש של נכסים לשימוש אישי (והשוו סעיף 88 לפקודת מס הכנסה, הגדרת "נכס"), ומאידך הרצון לאפשר ליחיד ולמשפחתו להחליף מקום מגורים (בשל מעבר לאזור אחר או על מנת לשפר תנאים) מבלי להידרש לשלם מס על הרווח המופק אגב כך (בדומה ליתר הסדרי ה"שחלוף" בדיני המסים). ובכך **בהקשר זה**, אפשר היה להקשות ולשאול מדוע ההגדרה התכנונית של הנכס אמורה להכריע בעניין הזכאות להקלה, ומה הנפקא מינה אם משפחה פלונית בחרה לגור באתר שהשימוש בו למגורים איננו מותר.

73. אולם מן השעה שתנאי המגורים על ידי הבעלים או החוכר עצמו **בוטל** (במסגרת תיקון מס' 8 ה"ל) הרי רציונלים אלה כבר אינם מסבירים באופן מלא את ההקלה (לפחות לא לגבי כל אלפי הדירות שאינן משמשות למגורי בעליהן). מאז, הצדקת ההקלה נקשרת יותר לענף הנדל"ן בכללותו, במישור המקרו-כלכלי, דהיינו הרצון להגדיל את היצע הדירות ולעודד נזילות בשוק (וראו לדוגמה דברי ההסבר להצעת חוק לשינוי סדרי עדיפויות לאומיים (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנים 2013 ו-2014), התשע"ג-2013, ה"ח (הממשלה) 768, עמוד 586, בעמוד 701 – הצעה שהביאה לתיקון מס' 76 לחוק מיסוי מקרקעין ורפורמה במיסוי דירות מגורים). ודווקא כאן היות הנכס "דירה" מקבלת משנה חשיבות: אם השימוש בו למגורים אסור על פי דין וסוטה מן התכנון האורבני שהותווה ואומץ לטובת הכלל ואולי אף פוגם בסביבה בשל כך, ואם מרחף מעליו איום האכיפה בשל שימוש חורג, הכיצד ניתן למנות נכס זה מבין "הדירות" המוצעות בשוק? המקרה דן הוא דוגמה טובה לבעייתיות זו – הרי במכירה מושא הערר הותנה כי הנכס **יחדל** לשמש למגורים בידי הרוכשים (על ידי הסרת מתקנים דרושים ופינוי הדיירים), כך שהוא בהכרח ייגרע ממצבת ה"דירות" הקיימות בענף הנדל"ן.

74. בנושא המצב התכנוני כמבחן המגדיר את מהות הנכס, הקשה העורר והזכיר את המקרים **ההפוכים** בהם בעל דירה אחת מפצל אותה, בניגוד לחוק, למספר דירות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 אוגוסט 2019

ו"ע 17-08-34577 גיא נ' מדינת ישראל

קטנות יותר כך שנשאלת השאלה האם בעת המכירה הנכס ייחשב לדירה אחת או שמה למספר דירות (לעתים לרעתו של המוכר לעניין המיסוי).

אם במקרה כזה המשיב יטען (כפי שנהג לעשות, ככל הנראה) כי נמכרו יותר מדירה אחת, לכאורה יסטה בכך מעקרון חשיבות המצב התכנוני (השימוש המותר בנכס) ויסתור את עמדתו בערר דנן.

75. תשובתו של המשיב לקושי זה נמצאת בסעיף 98 לסיכומיו (וראו גם עדות נציג המשיב, מר זרנצ'נסקי, עמוד 44, שורה 23 עד שורה 28; עמוד 45, שורה 1 עד שורה 17):

"יצויין כי מבחן השימוש אינו מבחן בלעדי במיסוי מקרקעין והמשיב אינו חורג מהמבחן או [משנה] את מדיניותו. ראשית, בפס"ד בע"א 4088/09 איבגי נ' מנהל מס שבח מקרקעין (29.12.2010), המתייחס לדירה מפוצלת נבחנו שני המבחנים מבחן השימוש והמבחן האובייקטיבי (ללא שצוינה [ה]עובדה כי הפיצול היה בלתי חוקי). הגם אם הפיצול בלתי חוקי, משמעות ההכרעה לפיה מי שפיצל את דירתו יהנה מהקלה במס שבח רק בגין דירה אחת, היא כי 'חוטא אינו יוצא נשכר'. שכן, בגין יצירת דירות נוספות בניגוד לדין יוטל על העורר מס שבח במכירת הדירות הנוספות. כך שניתן להיווכח כי מדיניות המשיב [לא] השתנתה. וממילא גם אם חל שינוי אין בו לפסול את שומת המשיב."

76. כאמור, במקרה הנוכחי העדפתי שלא לבסס את הנמקתי על העקרון "חוטא אינו יוצא נשכר" (ראו סעיף 68 לעיל). באותו אופן לא הייתי נאחז בעקרון זה על מנת ליישב את הסתירה לכאורה בעמדות המשיב (ויתרה מזאת, אינני משוכנע כי קיימת סימטריה לוגית או מוסרית בטיפולו של המשיב בין שני המקרים הפוכים: כאשר מתקיים שימוש חורג למגורים בנכס שלא נבנה כדירת מגורים – כגון בעניין **אניש** ובעניין **גבאי** – **מתעלמים** ממעשיו של ה"חוטא" ומתייחסים לנכס לפי ייעודו התכנוני ועל ידי כך מחמירים בנושא המיסוי. לעומת זאת, כאשר מפוצלת דירה למספר יחידות בניגוד לחוק, אזי כדי להחמיר בנושא המיסוי **מקיימים** את מעשיו של ה"חוטא" ונותנים להם תוקף. גישה זו נראית לי בעיתית (בהעדר טענת השתק כלפי בעל הנכס – השוו סעיף 67 לעיל).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 אוגוסט 2019

ו"ע 17-08-34577 גיא נ' מדינת ישראל

מבלי לקבוע דבר בסוגיית פיצולי דירות, שאיננה עולה בערר זה, אינני משוכנע כי גישתי כאן בהכרח נוגדת את עמדת המשיב. הרי הדגשתי לעיל את זהות ומהות הנכס **בהתאם לשימוש המותר** ואילו במקרה של פיצול דירה, כל ה"פצלים" עדיין משמשים למגורים.

מכל מקום, לא הייתי משנה את גישתי או את מסקנתי כפי שנזכרו לעיל, אף אם אימוצן עלול להקשות על המשיב בנקיטת גישה מחמירה במקרים ההפוכים.

77. לפני סיום אוסיף מילה לגבי חוות דעתו של חברי רו"ח צבי פרידמן: עולה מדבריו כי אופן יישום העיקרון "החוטא לא ייצא נשכר" תלוי ב"חומרת העבירה" כלשונו. לדעתי, ועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין איננה ערוכה להבדיל כראוי בין עבירה בנייה קלה ובין עבירת בנייה חמורה. באשר לדוגמאות המובאות בפיסקה האחרונה שבסעיף 4 לחוות דעתו של רו"ח פרידמן, אין לי אלא לחזור על האמור בסעיף 50 לעיל.

78. הייתי דוחה אפוא את הערר, תוך הטלת הוצאות משפט על העורר בסכום כולל של 18,000 ש"ח אשר ישולם למשיב תוך 30 ימים.

רו"ח צבי פרידמן, חבר ועדת ערר

1. קראתי בעיון רב את חוות דעתו המלומדת של כב' יו"ר הועדה השופט הרי קירש, ואני מסכים לתוצאה אליה הגיע, שדין הערר להידחות (לרבות לעניין הטלת ההוצאות), ואולם לדעתי יש לדחותו מהנימוק העיקרי של אימוץ הכלל הידוע "**שלא יהא חוטא נשכר**", המעוגן אף הוא בתקנת הציבור, לפיה אין זה מן הראוי שמפר חוק ייחנה מפירות הפרתו, ולא מהטעם הבלעדי של אימוץ המבחן לפיו זהותו הבסיסית של נכס שאובה מהדין הכללי ובפרט מדיני התכנון והבנייה ולפיכך הגדרת "דירה" מכוונת לדירה שהשימוש בה לצרכי מגורים מותר על פי דין, אשר אמור להיות מבחן עצמאי העומד בפני עצמו. לדעתי אימוץ המבחן של מצבה התכנוני של הדירה בהתאם לחוקי התכנון והבנייה והשימוש המותר בה למגורים על פי דין יונק את חיותו מהכלל "**שלא יהא חוטא נשכר**" (מבחינת "הרצחת וגם ירשת?") ואין לו לאותו מבחן זכות קיום ללא כלל זה ובכפוף לחומרת העבירה והאינטרס הציבורי כפי שיוסבר בהמשך, ואנמק להלן:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 אוגוסט 2019

ו"ע 17-08-34577 גיא נ' מדינת ישראל

2. "דירת מגורים" מוגדרת בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין כ-"דירה... ומשמשת למגורים או מיועדת למגורים לפי טיבה..."

אין בחוק הגדרה מהי "דירה" שבגינה ניתן לקבוע מהי "דירת מגורים". כלל ידוע הוא שכאשר ביטוי השגור בפי הבריות אינו מוגדר בחיקוק, יש לפרשו לפי המשמעות הרגילה והפשוטה שמייחסים לו בני אדם.

בויקיפדיה מוגדרת "דירה" כ"יחידת מגורים, ובדרך כלל נקראת גם 'דירת מגורים' והיא מהווה יחידה בתוך בית משותף. דירה יכולה לשמש למגורים או למטרות אחרות, כגון פעילות עסקית, תשתית הדירה כגון צנרת מים, ביוב ורשת החשמל מחוברת לאלה של שאר הדירות בבית המשותף."

בחוק המכר (דירות) תשל"ג-1973 מוגדרת "דירה" כ-"חדר או מערכת חדרים שנועדו למגורים, לעסק או לכל צורך אחר". הגדרה דומה קיימת גם בסעיף 52 לחוק המקרקעין.

גם במילון אבן-שושן מוגדרת דירה כ-"מעון, משכן, בית מגורים" ובאופן דומה גם במילון ספיר.

3. עינינו הרואות כי המשמעות הרגילה והפשוטה שמייחסים בני אדם למונח "דירה" הוא מערכת של חדרים שניתן לגור בה ואשר יש בה את התשתית של צנרת, מים, ביוב, חשמל ומתקנים חיוניים הדרושים למגורי אדם.

במשמעות הרגילה והפשוטה של המונח "דירה" אין נפקות ל"זהותו" של הנכס מבחינת דיני התכנון והבנייה.

4. המבחן המוצע ע"י כב' יו"ר הוועדה לפירוש המונח "דירה" בהתאם לחוקי התכנון והבנייה וללא קשר לכלל ש"לא יהא חוטא נשכר", עשויה להוביל לתוצאות לא סבירות ובלתי רצויות כגון:

ראובן הסב, ללא היתר, מחסן גדול שבבעלותו לדירת מגורים מפוארת ומרווחת, הכוללת את כל האביזרים והמתקנים הדרושים לדירת מגורים ואף מתגורר בדירה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 אוגוסט 2019

ו"ע 17-08-34577 גיא נ' מדינת ישראל

בדרך קבע, הוא ובני משפחתו, זה שנים רבות. והנה עתה רוכש ראובן דירה אחרת שנבנתה לפי חוקי התכנון והבנייה. האם אותה דירה אחרת תיחשב כ"דירה יחידה" אצל ראובן? לפי המבחן המוצע ע"י חברי כב' יו"ר הוועדה, התשובה היא חיובית היות וה"דירה" שהוא מתגורר בה כיום אינה "דירה" כלל (אלא מחסן), ואילו לפי ההגדרה הפשוטה בלשון בני אדם לראובן יש "דירה" כיום (ויש לתת תוקף למעשיו של ראובן) ורכישת הדירה האחרת לא אמורה להיות בגדר "דירה יחידה". תוצאה זו שאין לראות בדירה האחרת שנרכשה בידי ראובן כ"דירה יחידה" תואמת את הכלל ש"לא יהיה חוטא נשכר".

דוגמא נוספת ניתן לראות גם בפיצולי דירות בניגוד לחוק (כפי שהעורר העלה זאת במהלך הדיון בוועדה). ונשאלת השאלה האם בעת המכירה הנכס ייחשב לדירה אחת או שמא למספר דירות. לפי פסיקת בית המשפט העליון בעניין **איבגי** (ע"א 4088/09 ר"ח פנחס איבגי נ' מנהל מס שבח מקרקעין ברחובות) (ניתן ביום 29.12.2010), לפי גישת המשיב ולפי גישתי במקרה כזה נותנים תוקף למעשיו של "החוטא" כך שבסופו של יום "לא יהא חוטא נשכר", ואילו לפי גישתו של חברי כב' השופט קירש יתכן שהדירות שפוצלו בניגוד לחוק אינן בגדר "דירות" ולכן אין כאן פיצול של הדירות (ויוצא שהחוטא יהא נשכר).

מתן תוקף למעשיו של החוטא ניתן ללמוד גם ממיסוי הכנסות בלתי חוקיות. כך למשל, גנב חייב במס בגין גניבתו על אף שהמדובר במעשה בלתי חוקי בעליל מבחינת "הרצחת וגם לא שילמת מס?" (וראו בעניין זה את פסיקתו של בית המשפט העליון בפרשות **דמארי והירשזון**; ע"א 4157/13 + ע"א 4489/13 **דמארי אילנה ואח' נ' פקיד שומה רחובות ואח'** (ניתן ביום 3.2.3015), שלגביו התקיים גם דיון נוסף - דנ"א 2308/15).

תהיות נוספות: האם דירה שלא אושר לה טופס איכלוס עקב אי עמידה מלאה בכל תנאי ההיתר והיא משמשת בפועל למגורים לא תחשב כ"דירה", נוכח העובדה שהשימוש בה נעשה שלא כדין? האם דירה שנבנתה על פי ההיתר שניתן לה, אלא שמאוחר יותר בוצעו בה מספר חריגות ללא קבלת היתר מתאים (כגון: הסבת מרפסת לחדר, בניית פרגולה מעבר לגודל המותר וכיוצ"ב) לא תחשב כ"דירה", היות ועובר למכירתה השימוש בה אינו מותר כדין? ומה דין רוכש דירה כזו, האם הוא לא רכש "דירה"?



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 אוגוסט 2019

ו"ע 17-08-34577 גיא נ' מדינת ישראל

ועוד...

5. בכל מקרה, דעתי היא, שאם נרצה לאמץ גישה זו כמבחן עצמאי העומד בפני עצמו, הרי זה יהיה מתפקידו של המחוקק ולא של בית המשפט בדרך של פרשנות חקיקתית.

ההסתמכות על פס"ד של בית המשפט העליון בעניין **חכים** (ע"א 1046/13 פרדריק **חכים** נ' **מנהל מיסוי מקרקעין נתניה**) (ניתן ביום 21.1.2014)), לדעתי, אינה במקומה, שכן ההיבט התכנוני שם נבחן במסגרת פירוש המונח "**מגורים**" ו"**מגורים**" פורש כ"**מגורי קבע**", ואילו "דירת נופש" אינה עונה בהיבט התכנוני שלה ל"**מגורי קבע**" ומשכך אינה מהווה "דירת מגורים". יצויין כי בפס"ד **חכים** המוכרים (העוררים) לא עברו כל עבירה ולא טענו שהתגוררו בדירה מגורי קבע, אלא טענו כי גם "דירת נופש" הינה בגדר "דירת מגורים" הזכאית להקלה ממס שבח המוענק לדירת מגורים. משום כך לא הועלה בפס"ד זה הנושא של "לא יהא חוטא נשכר". וראו בעניין זה גם חוות דעתי בעניין **גיצלטר** (ו"ע 1361/06 + ו"ע 1363/06 **רן רונן (פקר) ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין**) (ניתן ביום 14.4.2011), שם קבעתי, עוד לפני פסיקת בית המשפט העליון בעניין **גיצלטר** ובעניין **חכים**, כי "מגורים" יש לפרש כ"**מגורי קבע**" ולפיכך "דירת נופש" אינה בגדר "דירת מגורים".

6. עם זאת יש, לדעתי, לדחות את הערר מטעם תקנת הציבור "**שלא יהא חוטא נשכר**", לפיה אין זה ראוי שמפר חוק ייהנה מפירותיו, ואפרט:

ראשית, האם ראוי שדיני המס "יכפו" תוצאת מס שונה מהדין הרגיל ויתעלמו מניכוי ההוצאה או מהטבת המס במקרה בו הפעולה שהניבה את הרווח נעשתה תוך כדי עבירה על החוק?

התשובה לכך, לדעתי, הינה חיובית **והכל בהתאם לנסיבות חומרת העבירה והאינטרס הציבורי**.

7. בתי המשפט קבעו בשורה של פסקי דין, שגם אם חוקי המס קובעים בצורה ברורה שנישום זכאי לניכוי הוצאה, אין פירוש הדבר שהנישום זכאי לכך בכל תנאי ובכל הנסיבות. אם תשלום ההוצאה מנוגד לחוק ולתקנת הציבור, **חוקי המס עשויים לסגת**



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 אוגוסט 2019

ו'ע 17-08-34577 גיא נ' מדינת ישראל

מפני שיקולים רחבים של טובת הציבור. אי החוקיות - תלוי בחומרת העבירה, באופייה והאינטרס הציבורי - היא אלמנט חיצוני לחוקי המס, שיש בכוחו להסיט את דיני המס ממסלולם הרגיל ולכפות תוצאת מס שונה מהדין הרגיל, גם כאשר התוצאה עשויה לפגוע בשומת מס אמת. הדבר נכון גם בהקשר של שלילת הטבת מס או שלילת מס מופחת בשל פעולה הכרוכה בפעילות בלתי חוקית.

בד"נ 22/61 קופת מילוה "העולה", אגודה הדדית בע"מ ואח' נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, תל-אביב (ניתן ביום 25.3.1963) אומר, בין היתר, כב' השופט ברנזון:

"התרת ניכויים של התשלומים הנדונים מההכנסה החייבת במס יכולה רק לסכל את מדיניותו הברורה של החוק להשיג באמצעים מוניטריים את ייצוב המטבע של המדינה. לפיכך, אפילו לפי הפסיקה האמריקנית המקילה במידת מה אין להתיר את הניכוי גם אם לא נכנה את התשלום הנדון קנס ממש. מטעמים שבטובת הציבור אין להתיר ניכוי ממס הכנסה, הוצאה שנעשתה תוך כדי עבירה על החוק, או שהיא עשויה לסכל מדיניות הנובעת מחוק המדינה או מפעולה לגיטימית של הממשלה בעניין בעל חשיבות ציבורית." (ההדגשות - לא במקור)

בע"א 6726/05 הידרולה בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1 (ניתן ביום 5.6.2008) כתב, בין היתר, כב' השופט רובינשטיין:

"... 'הלכה פסוקה היא ששיקולים של תקנת הציבור הם שיקולים ראויים בתהליך עריכת השומה, ובשם ניתן לאסור ניכוי של הוצאה.'
...

'...תקנת הציבור הינה כלי מרכזי, אשר בעזרתו שיטת המשפט שומרת על עיקר ערכיה כנגד מוקדי כוח שונים אשר מבקשים ליצור נורמות משפטיות או פעולות פיסיות הנוגדות ערכים אלה. זהו מכשיר שבאמצעותו נשמרת "הפעולה התקינה של מוסדות המשפט החיוניים לחברה..."

... ודוק, אי התרת ניכויין של הוצאות בלתי חוקיות אין משמעותה שימוש בדיני המסים כשלעצמם כאמצעי ענישה או הרתעה, אלא



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 אוגוסט 2019

ו"ע 17-08-34577 גיא נ' מדינת ישראל

הישמרות מפני סיכולם של אמצעים אלה שנועדולהגנה על אינטרסים ציבוריים נכבדים במערכות דנים אחרות - ולכל הפחות, מפני הקהיית עוקצם, על ידי שימוש מצד העבריינים בדיני המיסים; והדברים מיוסדים גם על השכל הישר. ...

שיקול נוסף, הכרוך בעבותות בשיקול הראשון, הוא הטעם 'שלא יהא חוטא נשכר' (על יסוד משנה, חלק ב', ז'), המעוגן אף הוא בתקנת הציבור...

... אמנם שלטונות המס עניינם גבייה, וזה עיקר משאלתם; אך הם חלק בלתי נפרד מכלל רשויות המדינה, ואין לדידי טעם מבורר מדוע ימשכו ידם במקרים המתאימים מסנקציות כנגד העושים מעשים בלתי חוקיים, וזאת במסגרת מערכת המס. הדבר תואם גישה שאינה משליכה כל יהבה על ההליך הפלילי הכבד, ובאה להשלימו." (ההדגשות - לא במקור)

בע"א 6416/01 דני בנבנישתי נ' כונס הנכסים הרשמי (ניתן ביום 4.5.2003) סירב בית המשפט העליון לתת למערער את ההגנה של פשיטת רגל, מאחר שחובותיו נצברו באופן בלתי חוקי. יפים הם לעניינו דברי כב' הנשיא בדימוס א. ברק:

"אכן תכליתו הכללית של כל דבר חקיקה היא לשמור ל תקנת הציבור ולמנוע תוצאות שעומדות בניגוד לה. ... על כן השמירה על תקנת הציבור משמעה גם שמירה על החוק והוראותיו והרתעה מעבריינות והפרת החוק... אשר על כן, יש לפרש דבר חקיקה כך שיבטא את התכלית - במסגרת תקנת הציבור - של הרתעה מפני הפרצת החוק. מכאן גם שאחד מכללי תקנת הציבור הוא שלא יצא חוטא נשכר (ע"א 3798/94 הנ"ל... , בעמ' 154).

ההרמוניה החקיקתית של כלל דברי החקיקה מוליכה למסקנה שלפיה באופן עקרוני אין זה ראוי כי מפר החוק ייהנה מפירות הפרת החוק על דרך של הנאה מזכויות שמוענקות לו על ידי החוק." (ההדגשות - לא במקור)

8. וראו בעניין זה את חוות דעתי בעניין אדריאן איצקוביץ (ו"ע 1019/09 אדריאן איצקוביץ נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה) (ניתן ביום 15.8.2012), שם נדון המקרה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 אוגוסט 2019

ו'ע 17-08-34577 גיא נ' מדינת ישראל

של נכה (בשיעור של 100% לצמיתות) שרכש דירת נופש במרינה בהרצליה והתגורר בדירה מגורי קבע ולא העמיד את הדירה למטרת נופש לרשות הציבור הרחב, בניגוד לפסק הדין של בית המשפט העליון בענין **אי-התכלת** (עע"מ 2273/03 **אי התכלת שותפות כללית נ' החברה להגנת הטבע** (ניתן ביום 7.12.2006)) ממנו עולה כי השימוש למגורי קבע בדירות אלו אינו חוקי. מר איצקוביץ דרש לשלם מס רכישה מופחת בשיעור של 0.5% החל על רכישת דירה ע"י נכה לשם "שיכונן" כאמור בתקנה 11א' לתקנות מס הרכישה. שם קבעתי בחוות דעתי (שהתקבלה בדעת רוב) שאומנם "שיכון" נכה הינה מטרה חשובה, אך לא כאשר היא באה בעבירה, ולכן הנכה אינו זכאי לשיעור מס הרכישה המופחת. שם גם הרחבתי בדבר הפסיקה שקבעה מדוע דיני המס שמטרתם גבייה ותשלום מס אמת עשויים לסגת מפני שיקולים רחבים של טובת הציבור לגבי פעולות הנעשות בעבירה, והכל בהתאם לחומרת העבירה, אופיה והאינטרס הציבורי והפעלת השכל הישר.

9. בהלכה ובמשפט העברי הכלל ש"לא יהא חוטא נשכר" הוא כלל משפטי והלכתי חשוב הנקבע מכח סברא פשוטה והוא קובע דינים רבים שמטרתם שהחוטא לא ירוויח מחטא ומעשה רע שעשה. רבי אלחנן וסרמן מסביר אף שדין זה הוא סברא ולמרות זאת הוא **דין דאורייתא** שכן סברא הינה חלק מהתורה.

10. כב' יו"ר הוועדה מציין בחוות דעתו כי חיזוק נוסף לגישתו המוצעת הוא מוצא בפסק הדין של כב' השופט בנימין ארנון בעניין **גיא אניש** (ו'ע 11-11-7060 **גיא אניש נ' מנהל מס שבח מקרקעין בנתניה** (ניתן ביום 11.5.2014)). כמו במקרה בעניין **חכים**, גם שם היה מדובר בדירות נופש אשר שימשו בפועל - בניגוד לדין - למגורי קבע ולא הועמדו להשכרה לכלל הציבור הרחב בחלק מהשנה, כנדרש עפ"י הפסיקה של בית המשפט העליון. בסיום חוות דעתו (ראה סעיף 49 לחוות הדעת), קובע כב' השופט ארנון, כדלקמן:

"... לסיכום פרק זה אדגיש הדברים הבאים: נוכח העיקרון ש'אין חוטא נשכר' אני קובע בזאת כי אין לאפשר לעוררים ליהנות מכך שהתגוררו בדירותיהם בניגוד לייעודן 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:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 אוגוסט 2019

ו'ע 17-08-34577 גיא נ' מדינת ישראל

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 פיסיית למגורים)
והן על פי מצבה התכנוני (ראויה חוקית למגורים).” (ההדגשות - לא
במקור)

דברים אלו של כב' השופט ארנון מקובלים עלי אך זאת כפי שקבע בפתח דבריו "נוכח
העיקרון 'שאין חוטא נשכר'" והכל כפי שנאמר לעיל תלוי בחומרת העבירה, אופייה,
האינטרס הציבורי והשכל הישר.

רוצה לומר, ניתן לאמץ גם את הפרשנות לפיה, כחלק מהמבחן האובייקטיבי, לפיו
דירה תיחשב כבעלת פוטנציאל למגורים, גם על פי מצבה התכנוני והשימוש המותר
בה על פי דין, והכל לנוכח העיקרון "שלא יהא חוטא נשכר" וגבולות הפעלתו של
עקרון זה עפ"י חומרת העבירה, האינטרס הציבורי והפעלת השכל הישר (אך לא
כמבחן עצמאי). במילים אחרות: המבחן של מצבה התכנוני של הדירה הוא נגזרת
ותולדה של הכלל ש"לא יהא חוטא נשכר" ואין לו זכות קיום עצמאית.

11. במקרה דנן, העורר הסב מחסן לדירת מגורים בניגוד לחוקי התכנון והבנייה, לא שעה
לדרישת הרשויות להסיר מחדל זה ואף נתבע על כך בהליכים פליליים. משכך, אין
ספק שהמדובר במחדל בוטה, הנוגד את חוקי התכנון והבנייה, ויש להפעיל לגביו את
הכלל ש"לא יהא חוטא נשכר" ולשלול מהעורר את ההקלה ממס שבח הניתנת לדירת
מגורים, שכן אילו היה מסיר את המחדל והיה מוכר את ה"דירה" כמחסן הרי
שממילא לא היה זכאי להקלה ממס השבח הניתנת לדירת מגורים.

רו"ח מיכה לזר, חבר ועדת ערר

1. אני מסכים לתוצאה אליה הגיע כב' יו"ר הוועדה השופט הרי קירש וחבר הוועדה רו"ח
צבי פרידמן, שדין הערר להידחות (לרבות לעניין הטלת ההוצאות), ואולם איני סבור
כי מהות או זהות הנכס לעניין חוק מיסוי מקרקעין נקבעת אך ורק על פי נסח הרישום
בפנקס הזכויות במקרקעין, וכי כל עוד לא שונה המצב התכנוני החוקי יש להיצמד



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 אוגוסט 2019

ו"ע 17-08-34577 גיא נ' מדינת ישראל

לנסח הרישום בפנקס הזכויות במקרקעין. לדעתי יש לבחון כל מקרה לפי נסיבותיו הספציפיות.

2. המונח "דירת מגורים" מוגדר בסעיף 1 לחוק:

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

נבחן אם הנכס הנדון אכן קיים את כל התנאים הדרושים על מנת להיחשב "דירת מגורים".

3. על פי נסח הרישום בפנקס הזכויות במקרקעין הנכס מתואר כ"מחסן מפוצל בקומת מרתף" ולא כדירה מגורים.

4. במשך תקופה ארוכה הייתה בנכס אספקת חשמל וכן היו בו מתקנים מקובלים ודרושים לשימוש רגיל לצרכי מגורים, לרבות שירותים, מטבח, מקלחת ואף מזגן.

5. כפי שכבר פורט לעיל, המשמעות הרגילה והפשוטה שמייחסים בני אדם למונח "דירה" הוא מערכת של חדרים שניתן לגור בה ואשר יש בה את התשתית של צנרת, מים, ביוב, חשמל ומתקנים חיוניים הדרושים למגורי אדם.

6. במשמעות הרגילה והפשוטה של המונח "דירה" אין נפקות ל"זהותו" של הנכס מבחינת דיני התכנון והבנייה.

7. לדעתי אין לקבל גישה כי בכל מקרה שבו הנכס מצוי במקרקעין שייעודם אינו למגורים, הרי שגם אם בפועל נעשה בנכס שימוש למגורים וגם אם אובייקטיבית הנכס מצויד כדירת מגורים, הרי שלא יראו בנכס זה דירת מגורים.

8. לדעתי יש לבחון כל מקרה לפי נסיבותיו, בעיקר כאשר הנכס משמש שנים רבות למגורים וכאשר העירייה משלימה עם העובדה כי הנכס הוסב לדירה ומחייבת בהתאם את חיובי הארנונה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 אוגוסט 2019

ו"ע 17-08-34577 גיא נ' מדינת ישראל

9. איני סבור כי מהות או זהות הנכס לעניין חוק מיסוי מקרקעין נקבעת אך ורק על פי היתר הבניה, וכל עוד לא שונה המצב התכנוני החוקי, מחסן נשאר מחסן, ודירת מגורים נשארת דירת מגורים.

10. לטעמי במקרה הנדון הנכס איננו עונה על הגדרת "דירה" גם במשמעות הרגילה והפשוטה כפי שפורטה לעיל.

11. בהתאם לדרישה שעוצבה בהלכה הפסוקה, המונח "דירה" יפורש כמכוון למבנה שנמצא בו **"פוטנציאל ממשי להשתמש למגורים"**.

12. העורר הסב מחסן לדירת מגורים בניגוד לחוקי התכנון והבנייה, למרות שבמקרה הנדון עוד משנת 1994 סיווג הנכס לצרכי תשלום ארנונה שונה על ידי עיריית תל אביב-יפו ל"מגורים", הרי שבקשתו של העורר לקבל היתר לשימוש למגורים נדחתה פעמיים. העורר לא שעה לדרישת הרשויות להסיר מחדל זה ואף נתבע על כך בהליכים פליליים.

13. בתוך פרק הזמן של ארבעה חודשים שהוקצב בהליכים הפליליים להתאמת הנכס כאמור, הנכס נמכר על ידי העורר במכירה מושא הערר דן.

14. הרי במכירה מושא הערר הותנה כי הנכס יחדל לשמש למגורים בידי הרוכשים, על ידי הסרת מתקנים דרושים ופינוי הדיירים, כך שבהכרח לא יוכל לשמש כדירת מגורים על ידי הרוכשים.

15. אין מקום לספק כי משמעות המילים "להתאים את המבנים להיתר" היא להסיר מתקנים מהנכס על מנת שלא יוכל עוד לשמש למגורים בפועל, וכדי שהנכס ישוב לשמש מחסן.

16. ביום 19.5.2016 נכרת הסכם מכר בין העורר ובין שני רוכשים בהתאם ל"נספח להסכם מכר" נקבע כי:

1." הקונה מצהיר כי ידוע לו כי ע"פ הנחיות עיריית תל אביב יש לבטל בנכס מתקנים המאפיינים דירת מגורים, כגון מקלחת ו/או את אחד הכיורים



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 אוגוסט 2019

ו"ע 17-08-34577 גיא נ' מדינת ישראל

- (מבין השניים הקיימים). הקונה מתחייב לפעול בהתאם לכך עם קבלת החזקה בנכס.
2. הקונה מצהיר ומאשר בזה כי ידוע לו כי הנכס רשום כמחסן מפוצל בלשכת רישום המקרקעין כאמור בנספח א' להסכם המכר וייעודו לפי תוכניות רלוונטיות אינו למגורים.
3. לאור האמור לעיל לא יהיו לקונה כל טענה שהיא ו/או זכות כלפי המוכר בכל הנוגע לייעודו של הנכס ו/או השימוש בו והוא קונה אותו במצבו as is מבחינה עובדתית, תכנונית ומשפטית לשביעות רצונו.
17. בהתאם לעובדות שפורטו והתחייבות הרוכשים לפינוי הדיירים ולשינוי המתקנים בנכס הרי שהנכס לא נמכר כדירת מגורים אלא כמחסן.
18. עוד נמצא כי לאחר מכירתו, הנכס החל לשמש משרד ולא כדירת מגורים.
19. לאור האמור, דין הערר להידחות, אין לראות בנכס הנמכר דירת מגורים, הזכאי להקלה ממס השבח הניתנת לדירת מגורים.

הוחלט פה אחד לדחות את הערר ולפסוק הוצאות כאמור בסעיף 78 לחוות דעתו של יו"ר ועדת הערר.

מזכירות ועדת הערר תמציא את פסק הדין לידי באי כוח הצדדים.

ניתן היום, י"א אב תשע"ט, 12 אוגוסט 2019, בהעדר הצדדים.

צבי פרידמן, רו"ח
חבר

מיכה לזר, רו"ח
חבר

הרי קירש, שופט
יו"ר