בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 1073/20

לפני:	כבוד המשנה לנשיאה ע' פוגלמן כבוד השופט נ' סולברג כבוד השופט י' כשר
המערער:	מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב
	נ ג ד
המשיבים:	1. שינל שטיין 2. מרינה שטיין

ערעור על פסק הדין של ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963, שליד בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו (השופט ה' קירש וחברי הוועדה מ' לזר ו-צ' פרידמן) בו"ע 52894-03-17 [פורסם בנבו] מיום 19.11.2019; בקשה להוספת ראיות

תאריך הישיבה:	ד' באב התשפ"ב	(1.8.2022)
בשם המערערת:	עו"ד חן אבידוב	
בשם המשיבים:	עו"ד אפרת סולומון; עו"ד טלי יהושע; עו"ד עדי קימל; עו"ד מאיר מזרחי	

כתבי עת:

דפנה ברק ארז, "הגנת ההסתמכות במשפט המנהלי", משפטים, כז (תשנ"ו-תשנ"ז) 17

חקיקה שאוזכרה:

חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963: סע' 1, 6, 48א(ב)(2), 49ב

חוק התכנון והבניה, תשכ"ה-1965: סע' 145(א)(2), 149

תקנות סדר הדין האזרחי, תשע"ט-2018: סע' 144

פקודת פשיטת הרגל [נוסח חדש], תש"ם-1980

פקודת מס הכנסה [נוסח חדש] - לא מרובד: סע' 32

חוק המקרקעין, תשכ"ט-1969: סע' 52

חוק המכר (דירות), תשל"ג-1973: סע' 1

מיני-רציו:

* בימ"ש פסק כי, ככלל, לא יינתן פטור מתשלום מס שבח ל"דירת מגורים מזכה" כאמור בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) בנסיבות שבהן הנכס שימש בפועל למגורים אך שימוש זה אינו מותר בהתאם לייעודו לפי דיני התכנון והבניה, שכן יש לפרש את התיבה "דירת מגורים" ככזו שמתייחסת לשימוש למגורים שתואם את ייעוד הנכס; עם זאת, נפסק כי נסיבות המקרה מגבשות חריג, שאמור להיות נדיר, של הצדקה למתן הפטור ל"דירת מגורים מזכה" למרות שהשימוש למגורים היה שלא כדין.

* מסים – מס שבח מקרקעין – דירת מגורים

* מסים – מס שבח מקרקעין – פטור

* פרשנות – מונחים – דירה

.

ערעור על פסק דין של ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963, שליד בימ"ש המחוזי שבמרכזו ניצבת השאלה מה דינו, לעניין הפטור המוענק בחוק הנ"ל ל-"דירת מגורים מזכה", של נכס, שיש בו את המתקנים הנדרשים לשימוש לדירת מגורים והמשמש בפועל למגורים, אולם השימוש בו למגורים אינו מותר לפי ייעודו של הנכס על פי דיני התכנון והבניה.

.

בית המשפט העליון (מפי השופט כשר ובהסכמת המשנה לנשיאה פוגלמן והשופט סולברג) דחה את הערעור ופסק כי:

בימ"ש ציין כי במכירת זכות במקרקעין חייב המוכר, בין היתר, בתשלום מס שבח מקרקעין על הסכום שבו עולה שווי המכירה על יתרת שווי הרכישה. ואולם, המחוקק קבע פטור מתשלום מס השבח בעת מכירת "דירת מגורים מזכה", המוגדרת בסעיף 49ב לחוק מיסוי מקרקעין כ-"דירת מגורים ששימשה בעיקרה למגורים לפחות באחת משתי התקופות שלהלן...". מכאן חשיבות השאלה האם הנכס שנמכר הינו "דירת מגורים", היכולה להיחשב, כ-"דירת מגורים מזכה", לצרכי הפטור ממס שבח. על רקע זה עלתה השאלה העקרונית שניצבת במרכז הערעור.

בימ"ש ציין כי סעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין מגדיר "דירת מגורים", כדלקמן: "דירה או חלק מדירה, שבנייתה נסתיימה והיא בבעלותו או בחכירתו של יחיד, ומשמשת למגורים או מיועדת למגורים לפי טיבה, למעט דירה המהווה מלאי עסקי לעניין מס הכנסה;". בימ"ש פסק כי החלופה שעניינה שהדירה "משמשת למגורים", אינה מתייחסת לדירה שהשימוש בה למגורים הינו שלא כדין, בהיותו נוגד את ייעודה, אלא לשימוש למגורים כדין, בהתאם לייעוד לפי דיני התכנון והבניה. לפיכך, פירוש המשיבים שלפיו דירה "המשמשת למגורים" כוללת גם דירה שאינה מיועדת לכך מבחינת דיני התכנון, נדחה. נפסק כי, ככלל, על 'דירת מגורים', כהגדרתה בחוק מיסוי מקרקעין, להיות דירה שייעודה התכנוני הוא למגורים.

לאור האמור קיבל בימ"ש את עמדת המערער ופסק כי הנכס שמכרו המשיבים לא היה "דירת מגורים" במשמעות ההגדרה הקבועה בחוק מיסוי מקרקעין. חרף האמור נפסק כי ניתן לראות בנסיבות העניין כמהוות חריג המצדיק הכרה בנכס כ-"דירת מגורים" לצורך מתן הפטור ממס שבח: הנכס ממוקם באזור מגורים מובהק ומצוי בבניין המשמש למגורים; הנכס משמש בפועל למגורים במשך כ-70 שנה, תקופה ארוכה באופן יוצא דופן; לאורך כל אותן עשרות שנים לא הועלתה כל טענה כנגד השימוש בנכס למגורים; יש בסיס לסבור כי המשיבים, בעת שרכשו את הנכס בשנת 1992, היו תמי לב ולא העלו על דעתם כי השימוש בנכס למגורים הינו שלא כדין. המשיבים גם שילמו, בעת שרכשו את הנכס, מס רכישה בהתאם למתחייב ברכישת "דירת מגורים"; יש בסיס לסבור כי המשיבים, לאורך כל השנים בהן

nevo.co.il

נעשה שימוש בנכס למגורים ועד לשנת 2012, האמינו בתום לב כי השימוש במגורים הינו כדין. המשיבים אף שילמו ארנונה בהתאם לתעריף הרלבנטי לדירות מגורים; קיימת טענה של ממש (אם כי כזו שלא הוכחה) כי ניתן היה להכשיר את השימוש בדירה למגורים וזאת אף בלא צורך בעריכת שינויים בה או בניוד זכויות.

בימ"ש פסק כי נסיבות אלו, במצטבר, יש בהן כדי לגבש חריג, שאמור להיות נדיר, של הצדקה למתן הפטור ל-"דירת מגורים מזכה" למרות שהשימוש למגורים היה שלא כדין. השופט סולברג ציין כי המשיבים זכאים ליהנות מפטור מס שבח מקרקעין הניתן עבור 'דירת מגורים', חרף שימוש בלתי חוקי למגורים שנעשה בנכס, מכל השיקולים שפורטו לעיל והוסיף כי לטעמו יש ליתן את הפטור במקרה זה בעיקר משיקולי הסתמכות.

פסק-דין

השופט י' כשר:

לפנינו ערעור על פסק דינה של ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963, שליד בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו (השופט ה' קירש, יו"ר, וחברי הוועדה מ' לזר ו-צ' פרידמן) בו"ע 52894-03-17, [פורסם בנבו] שניתן ביום 19.11.2019.

השאלה העקרונית שמתעוררת בערעור זה הינה מה דינו, לעניין הפטור המוענק בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 (להלן: חוק מיסוי מקרקעין) ל-"דירת מגורים מזכה", של נכס, שיש בו את המתקנים הנדרשים לשימוש לדירת מגורים והמשמש בפועל למגורים, אולם השימוש בו למגורים אינו מותר לפי ייעודו של הנכס על פי דיני התכנון והבניה?

רקע עובדתי בתמצית

1. המשיבים הם מי שהיו בעלים של "דירה" (השאלה האם אכן מדובר ב-"דירה" במשמעות החקיקה הרלוונטית הינה שאלה שהתשובה לה שנויה במחלוקת בפסק הדין מושא הערעור דנן), המצויה בקומת הקרקע בבניין המצוי ברחוב מגידו 5 בתל-אביב (גוש 6952, חלקה 19; להלן: הנכס).

2. על פי היתר הבנייה שהוצא בשנת 1945 ייעודו של הנכס הינו "מחסן, גרז' ושטח פתוח בין עמודים" או "גרז', הסקה ומחסן." שטחו של הנכס – כ-55 מ"ר.

אין חולק שבנכס הותקנו המתקנים הנחוצים לדירת מגורים והוא כולל שני חדרים, מטבח וחדר אמבטיה. אין גם חולק שהנכס שימש בפועל למגורים במשך עשרות שנים.

3. המשיבים רכשו את הנכס בשנת 1992. בעת שרכשו את הנכס, סיווגו המשיבים את הנכס, לצרכי חישוב מס הרכישה, כ-"דירת מגורים", ושילמו מס רכישה בהתאם.

הנכס שימש בפועל כדירת מגורים, תחילה למגוריו של אבי העוררת ולאחר פטירתו, בהשכרה לצדדים שלישיים.

4. המשיבים ביקשו למכור את הנכס לצד שלישי אולם עסקה זו לא עלתה יפה, לאחר שהרוכש המיועד ערך בדיקה מתאימה וגילה כי השימוש בנכס כדירת מגורים אינו תואם את ייעודו על פי היתר הבניה.

5. עם נפול העסקה האמורה, בתחילת שנת 2012, פנו המשיבים בבקשה לקבלת מידע מעיריית תל-אביב, כשהם מציגים את השאלה "כיצד ניתן לתקן את היתר הבניה שתופיע בו הדירה כפי שקיימת בפועל?". התשובה שהתקבלה מהעירייה הייתה שהדבר אינו אפשרי ושככל שתוגש בקשה להיתר, תמליץ העירייה לדחותה.

6. המשיבים פנו בכל זאת לוועדה המקומית לתכנון ובניה בתל-אביב בבקשה להיתר לשימוש חורג, אולם בהחלטה מיום 12.12.2012 נדחתה בקשתם. המשיבים הגישו ערר, על החלטתה של הוועדה המקומית, לוועדת הערר המחוזית בתל-אביב, ובהחלטה מיום 30.11.2014 נדחה הערר. המשיבים בחרו שלא להגיש עתירה התוקפת את ההחלטה האמורה.

7. במקביל להליכים האמורים, כרתו המשיבים, במרץ 2012, הסכם למכירת הנכס לצד שלישי, אולם כעבור זמן קצר שיגרה הקונה הודעת ביטול בטענה שהגילוי כלפיה, לעניין ייעודו של הנכס למגורים, לא היה מלא. בעקבות כך הגישה הקונה תובענה לבית המשפט. סופה של העסקה וההתדיינות שבעקבותיה בפסק דין שניתן בהסכמה, ביום 11.3.2015, לביטולו של הסכם המכר (ראו ת"א (מחוזי ת"א) 21713-06-12 מולכו נ' שטיין [פורסם בנבו] (11.3.2015)).

8. בנובמבר 2015 כרתו המשיבים הסכם למכירת הנכס לצד שלישי, גב' שמילוביץ', ובו פירוט בעניין ייעודו של הנכס וההליכים המשפטיים שנוהלו בעניין זה (להלן: הסכם נובמבר 2015).

9. בדיווח שהגישו על הסכם נובמבר 2015, למנהל מיסוי מקרקעין בתל-אביב – המערער בהליך דנן (להלן: המערער) – ביקשו המשיבים כי החיוב במס שבח ייערך בהתאם לסעיף 48א(ב2) לחוק מיסוי מקרקעין, ועל דרך ההכרה בנכס כ-"דירת מגורים מזכה".

המערער סירב להכיר בנכס כ-"דירת מגורים מזכה", ומשכך – הגישו המשיבים ערר לוועדת הערר שליד בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו (להלן, בהתאמה: הערר ו-ועדת הערר).

פסק דינה של ועדת הערר

10. ביום 19.11.2019 ניתן פסק דינה של ועדת הערר בו"ע 52894-03-17, [פורסם בנבו] במסגרתו קיבלה הוועדה, בדעת רוב, את ערר המשיבים (חברי הוועדה מ' לזר ו-צ' פרידמן נגד דעתו החולקת של יו"ר הוועדה, השופט ה' קירש).

11. קודם שנסקור את הדעות השונות, נזכיר את הגדרתה של "דירת מגורים" בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין, כדלקמן: "דירה או חלק מדירה, שבנייתה נסתיימה והיא בבעלותו או בחכירתו של יחיד, ומשמשת למגורים או מיועדת למגורים לפי טיבה, למעט דירה המהווה מלאי עסקי לעניין מס הכנסה;".

12. הן דעת הרוב והן דעת המיעוט הפנו לפסיקה קודמת שניתנה על ידי ועדת הערר, באותו הרכב, כשלושה חודשים קודם לכן, בו"ע (ת"א) 34577-08-17 גיא נ' מדינת ישראל[פורסם בנבו] (12.8.2019) (להלן: עניין גיא).

13. השופט ה' קירש, בדעת המיעוט, חזר על דעתו שהובעה בעניין גיא, לפיה המונח "דירה", לעניין הגדרת "דירת מגורים" בחוק מיסוי מקרקעין, משמעו "נכס מקרקעין מסוג מבנה, אשר בעת מכירתו השימוש בו למגורי אדם מותר על פי דין" (ההדגשה הוספה – י' כ').

השופט קירש **גם חזר ואימץ את קביעתו מעניין** גיא **לפיה**: "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".

בהתאם, קבע השופט קירש**, בדעת המיעוט, כי הנכס שנמכר על ידי המשיבים לא היה כלל "דירה" וממילא אין הוא יכול להיחשב כ-"דירת מגורים" כמשמעות מונח זה** בסעיף 1 ל**חוק מיסוי מקרקעין**.

אגב כך דחה השופט קירש **את טענת המשיבים (העוררים בערר שבפניו) כי בהיתר שניתן לנכס כארבעה חודשים לאחר היתר הבנייה הראשון, שעניינו "שינויים פנימיים בסידורי הדירות בקומת הקרקע, א, ב, ג והוספת חדר כביסה בקומה ד'", שונה ייעודו של הנכס למגורים.**

14. **דעת הרוב, חזרה אף היא על עמדתה העקרונית כפי שהובעה בעניין** גיא**. לגישת דעת הרוב, אין להכיר במבחן נוסף לשני המבחנים החלופיים הקבועים בהגדרה שבחוק ("משמשת למגורים או מיועדת למגורים לפי טיבה"), שעניינו, על פי השקפתה של דעת המיעוט, היותו של השימוש בנכס למגורים תואם את הייעוד של הנכס לפי דיני התכנון והבנייה.**

לגישתה של דעת הרוב, היבט השימוש בדירה, למגורים, שלא על פי דיני התכנון והבנייה, אמור לקבל את ביטויו בעת יישום הוראות החוק בכל מקרה ומקרה, לפי נסיבותיו, ובהתאם לכלל "שלא יהא חוטא נשכר".

לגישתה של דעת הרוב, התוצאה אליה הגיעה בעניין דנן שונה מהתוצאה אליה הגיעה, על יסוד אותה עמדה עקרונית, בעניין גיא**, וזאת בשל היות נסיבותיו של העניין שנדון בעניין** גיא **חמורות, בהקשר הפרת דיני התכנון והבניה, מאלו שנדונו בעניינם של המשיבים.**

15. **והתוצאה – בשונה מעניין** גיא **(שם, למרות המחלוקת העקרונית, הגיעו כל חברי ההרכב לתוצאה לפיה העורר לא היה זכאי ליהנות מפטור בגין דירת מגורים מזכה), ערר המשיבים דנן התקבל, בדעת רוב.**

טענות הצדדים בערעור שבפנינו

16. **המערער מיאן להשלים עם פסק דינה של ועדת הערר, והגיש את הערעור שבפנינו.**

17. **במרכז הערעור הציב המערער את השאלה הבאה:** "האם נכס מקרקעין שלא נבנה כדירת מגורים בהתאם להיתר הבנייה שהוצא למקרקעין נחשב ל'דירת מגורים' בהתאם לחוק מיסוי מקרקעין, אך מפני שנעשה בו בפועל, בניגוד לדין, שימוש כדירת מגורים...?".

המערער מבקש שנקבע שיש להעדיף את גישתה של דעת המיעוט בוועדת הערר על פני גישתה של דעת הרוב, ונשיב על השאלה שהוצגה על ידו, כאמור לעיל, בשלילה.
המערער מכיר אף הוא, כמובן, בחשיבותו של העיקרון לפיו "אין חוטא יוצא נשכר" ויישומו גם בדיני המס, אולם טוען כי קביעתו כשיקול ביישום לפי נסיבותיו של כל מקרה ומקרה תביא ליישום שהינו סובייקטיבי במהותו. לטענת מערער כך גם אירע, בהכרעתה של דעת הרוב, בנסיבות המקרה הנדון.

המערער טוען כי הותרת השאלה של יישום המבחן "אין חוטא יוצא נשכר" לשיקול דעת בהתאם לנסיבותיו של כל מקרה ומקרה, לרבות הבחינה הסובייקטיבית של הנישום בו עסקינן ותום ליבו, יציב קושי רב לפעילותו של המערער ואף למידה בלתי מבוטלת של שרירותיות שעה שכל אחד מעובדיו של המערער יידרש להחליט באיזה אור הוא רואה את התנהלותו של הנישום שבפניו.
המערער טוען כי אין קושי לאמץ את המבחן של התאמה לדיני התכנון והבניה בדרך של פרשנות החוק.

18. **המשיבים, מאידך, מבקשים שתועדף גישתה של דעת הרוב בוועדת הערר. לטענת המשיבים, "המבחן התכנוני" מייצג "עמדה חדשה ומרחיקת לכת", שאינה מעוגנת בלשון החוק "ובוודאי שלא אומצה מעולם".**

בהתאם, טוענים המשיבים כי אין להכיר במבחן נוסף למבחנים החלופיים הקבועים בהגדרה שבחוק ("משמשת למגורים או מיועדת למגורים לפי טיבה"), אלא רק

בסמכות של המערער לשלול את הטבת המס וזאת: "אך ורק במקרים בהם חומרת העבירה בדיני התכנון והבנייה והאינטרס הציבורי מצדיקים את שלילת הטבות המס וזאת בהתאם לכלל לפיו 'אין חוטא יוצא נשכר'" **(ההדגשה במקור).**

לטענת המשיבים כך גם מתחייב מהתכלית הסוציאלית של הפטור וכן מעקרון גביית מס אמת. עוד טוענים המשיבים כי: "תכלית דיני המס אינה אכיפת דיני התכנון והבנייה כי אם השתת מס אמת".

המשיבים מוסיפים וטוענים כי אף אם תאומץ הגישה הפרשנית המבוקשת על ידי המערער, עדיין יש לקבוע כי הנכס דנן הינו "דירת מגורים". זאת משום שלטענתם, לאחר היתר הבנייה ניתן היתר שתשריט הקשור בו (לטענתם), שינה את היעוד של הנכס למגורים. המשיבים מוסיפים וטוענים כי הדירה נרכשה, בתום לב, באמונה שמדובר בדירת מגורים, שולמה בגינה ארנונה לכל אורך השנים לעיריית תל-אביב לפי סיווג דירה למגורים, ולא ננקט צעד כלשהו, על ידי הרשויות, על בסיס השקפה לפיה השימוש בדירה אינו כדין.

לבסוף, המשיבים טוענים כי עמדת המערער הינה בגדר "אכיפה בררנית, שינוי מדיניות רטרואקטיבי ופגיעה באינטרס ההסתמכות".

19. יובהר כי האמור לעיל הינו תיאור חלקי ותמציתי של טענות הצדדים וטיעונים נוספים של הצדדים יוזכרו בהמשך, ככל שייווצר הצורך בכך, בהתאם להקשרם.

הבקשה להגשת ראיות נוספות בערעור

20. ביום 23.8.2022 הגישו המשיבים בקשה למתן רשות להגשת ראיות נוספות בערעור. בבקשתם, עתרו המשיבים להגיש עותק מהודעה שפורסמה, ביום 25.7.2022, על ידי הוועדה המקומית לתכנון ובנייה תל-אביב-יפו, על פי סעיף 149 לחוק התכנון והבניה, תשכ"ה-1965 (להלן: חוק התכנון והבניה), בדבר שימוש חורג בנכס מושא הערעור דנן, לדירת מגורים, בדיעבד ולצמיתות.

ביום 5.9.2022, לאחר שהתבקשה והתקבלה תגובתו של המערער (אשר התנגד לבקשת המשיבים), החלטנו כי על מנת שנוכל לעמוד על משקלם הראייתי של

המסמכים שמבוקש להגישם, הם יוגשו על ידי המשיבים עד ליום 19.9.2022. הוספנו וקבענו, בהחלטה מיום 5.9.2022 כי: "ככל שהדבר אינו עולה בברור מהמסמכים שמבוקש להגישם, מתבקשים המשיבים לצרף גם את המסמכים מהם ניתן ללמוד האם הבקשה, אשר על בסיסה פורסמה ההודעה מיום 25.7.2022, נסמכה אך ורק על המצב התכנוני המתייחס לנכס הרלוונטי, כפי שהיה גם בעת עריכתה של העסקה מושא הערעור (בנובמבר 2015), או שמא גם על שינוי במצב התכנוני אשר אירע לאחר מכן".

21. **ביום 19.9.2022 הגישו המשיבים את הראיות הנוספות, מושא בקשתם, הכוללות את ההודעה שפורסמה ביום 25.7.2022, ועותק מעמוד מתיק הבניין של עיריית תל אביב-יפו המלמד כי במועד שנקבע להגשת התנגדויות לא הוגשה כל התנגדות (למעט התנגדות שהוגשה בטעות ונמחקה). עוד הוגש על ידי המשיבים מכתב של אדריכל, המופנה לב"כ המשיבים, והמבקש לשכנע כי הגם שהבקשה להיתר לשימוש חורג, בדיעבד ולצמיתות, נסמכה על תכנית שאושרה לתוקף ביום 9.1.2018, הרי היא שיקפה מדיניות קודמת וניתן היה להגיש בקשה דומה גם קודם לכן (להלן: מכתב האדריכל).**

בהתאם לרשות שניתנה במסגרת החלטתנו מיום 19.9.2022, המערער הגיש את התייחסותו למסמכים שהוגשו על ידי המשיבים, ובה התנגד לצירוף מכתב האדריכל, וציין כי לפי האמור באתר המרשתת של עיריית תל אביב-יפו, קיימת התנגדות שהוגשה ביום 29.8.2022. המערער גם הסתייג מהרלוונטיות של המסמכים לענייננו של הערעור.

22. **אציע לחבריי לקבל את המסמכים הנוספים שהגישו המשיבים, למעט מכתב האדריכל. המסמכים הנוספים עומדים בדרישות הפסיקה, לעניין בקשה להגשת ראיות נוספות בערעור, בהיותן ראיות שהמשיבים לא יכלו להגיש קודם לכן והינן רלוונטיות** (למצער במידה מסוימת), לענייננו של הערעור (ראו תקנה 144 לתקנות סדר הדין האזרחי, התשע"ט-2018; רע"א 2401/21 ג'אעוני נ' נחלת שמעון בע"מ, פסקה 55 לפסק דינה של השופטת ד' ברק ארז [פורסם בנבו] (1.3.2022)).

באשר למכתב האדריכל, מדובר ב-"ראיה", שנוצרה לצורך הגשתה בפנינו ואינה אלא לבוש למעין חוות דעת מקצועית, שאף אינה ערוכה ככזו, ואין מקום לקבלה בשלב מאוחר זה.

דיון והכרעה

23. כידוע, במכירת זכות במקרקעין חייב המוכר, בין היתר, בתשלום מס שבח מקרקעין על הסכום שבו עולה שווי המכירה על יתרת שווי הרכישה (ראו סעיף 6 לחוק מיסוי מקרקעין).

ואולם, המחוקק קבע פטור מתשלום מס השבח בעת מכירתה של "דירת מגורים מזכה", המוגדרת בסעיף 49ב לחוק מיסוי מקרקעין כ-"דירת מגורים ששימשה בעיקרה למגורים לפחות באחת משתי התקופות שלהלן...".

מכאן חשיבות השאלה האם הנכס שנמכר הינו "דירת מגורים", היכולה להיחשב, כ-"דירת מגורים מזכה", לצרכיו של הפטור ממס שבח.

24. על רקע זה, כאמור בראשית הדברים, השאלה העקרונית השנויה המחלוקת בעניין דנן הינה: מה דינו, לעניין הפטור המועניק בחוק מיסוי מקרקעין ל-"דירת מגורים מזכה", של נכס, שיש בו בפועל את המתקנים הנדרשים לשימוש לדירת מגורים והמשמש בפועל למגורים, אולם השימוש בו למגורים אינו מותר לפי ייעודו של הנכס על פי דיני התכנון והבניה?

לשון החוק והיסטוריה חקיקתית

25. התחנה הראשונה במסענו להכרעה בשאלה שהצבנו לעיל, הינה, כמתחייב – לשונה של הוראת החוק – הקובעת, כזכור, כדלקמן:

> "'דירת מגורים' – דירה או חלק מדירה, שבנייתה נסתיימה והיא בבעלותו או בחכירתו של יחיד, ומשמשת למגורים או מיועדת למגורים לפי טיבה, למעט דירה המהווה מלאי עסקי לענין מס הכנסה;" (ההדגשה הוספה – י' כ').

26. נוסח הוראת החוק מאפשר, על פניו, פירוש לפיו גם שימוש למגורים שאינו תואם את ייעודו של הנכס על פי דין, יכול למלא את דרישת הדין לעניין הגדרת הנכס כ-"דירת מגורים". זאת, לאור המבחן החלופי הקבוע בהוראה שציטטנו לעיל – "ומשמשת למגורים או מיועדת למגורים לפי טיבה".

ניתן לסבור כי בעוד החלופה שעניינה "מיועדת למגורים לפי טיבה", יכולה להיחשב כמכילה את הדרישה להתאמה לייעוד לפי דיני התכנון והבנייה (וכך אכן נפסק, ראה להלן), הרי החלופה האחרת "ומשמשת למגורים" עניינה מבחן פיזי בלבד. לאמור: שימוש בפועל למגורים, כעניין שבעובדה, די בו לצורך הגדרת "דירת מגורים", בין אם השימוש הינו כדין ובין אם שלא כדין.

האמנם התכוון המחוקק לקבוע כי שימוש בנכס בפועל למגורים, הגם שנעשה שלא כדין (בהיותו נוגד את ייעוד הנכס על פי דיני התכנון והבנייה), יקנה לנכס מעמד של "דירת מגורים" לצורך הפטור בחוק מיסוי מקרקעין?

עיון בהיסטוריה החקיקתית מלמד שיש להשיב לשאלה דלעיל בשלילה.

27. נוסח החוק דהיום מקורו בתיקון שנעשה בשנת 1980 (ראו סעיף 1 לחוק מס שבח מקרקעין (תיקון מס' 8), תש"ם-1980, ס"ח תש"ם מס' 975 מיום 10.7.1980 בעמ' 144). הנוסח שקדם לתיקון, השתמש במונח "דירת יחיד", אשר הוגדר כדלקמן: "דירה המשמשת בעיקרה למגורים והיא בבעלותו או בחכירתו של יחיד או קרובו והוא או קרובו גרים בה רוב השנה" (סעיף 1 לחוק מס שבח מקרקעין בנוסחו המקורי, ס"ח תשכ"ג מס' 405 מיום 1.9.1963 בעמ' 156).

הגדרה זו יצרה קושי בשל הצורך בשימוש בדירה בפועל למגורים, אשר הוביל בעלי דירות מגורים לבצע פעולות מלאכותיות כדי לזכות בפטור. כך הוסבר הקושי האמור בדברי ההסבר להצעת החוק לתיקון הרלוונטי:

> "הגדרה זו גרמה קשיים רבים בעיקר בשל הדרישה להוכיח מגורים בדירה לפני מכירתה, אף כי כוונת המחוקק היתה לפטור את דירת מגורי הקבע של המשפחה וגם אם מסיבה זו אחרת לא גרו בה בסמוך למכירתה" (הצעת חוק מס שבח מקרקעין (תיקון מס' 8), התש"ם-1980, הצ"ח 1441 בעמ' 140).

כמו כן, בעת שהציג את התיקון הנ"ל בפני הכנסת, עמד על הדברים שר האוצר דאז, מר י' הורוביץ, באומרו כי:

> "עיקר ההצעה היא שאדם שיש בבעלותו דירת מגורים אחת יוכל למכרה אחת לחמש שנים ללא תשלום מס

> שבח ומבלי שתוטל עליו החובה להוכיח קיום תנאים נוספים. ההצעה תאפשר גם ניידות ותמנע את הצורך ביצירת פיקציות של הוכחת מגורים שלא התקיימו" (פרוטוקול ישיבה מס' 329 של ישיבת מליאת הכנסת התשיעית מיום 11.3.1980, בעמ' 2314).

וזאת נזכיר ונדגיש: מבחן השימוש למגורים ("דירה המשמשת בעיקרה למגורים") היה קבוע עוד קודם לתיקון ולא היה בו אחיזה להשקפה לפיה גם שימוש שאינו כדין (בהיותו מנוגד לייעוד הנכס על פי דיני התכנון והבניה) הינו בגדר שימוש המקנה לנכס מעמד של "דירת יחיד".

התיקון הוסיף את החלופה שעניינה "מיועדת למגורים לפי טיבה", לאמור – גם דירה שלא שימשה בפועל למגורים עובר למכירתה, יכולה להיחשב ל-"דירת מגורים" לעניין חוק מיסוי מקרקעין באם הינה "מיועדת למגורים לפי טיבה" (וראו ניתוח התיקון לחוק ותכליתו בע"א 1046/12 חכים נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה, פסקאות 22-25 לפסק דינו של השופט י' עמית [פורסם בנבו] (21.1.2014) (להלן: עניין חכים); וכן ראו את ע"א 176/84 ברקסון (הרץ) נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד מ(2) 589, 593-595 (1986); ואת ע"א 668/82 כורש נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד לט(2) 385, 387 (1985)).

מהאמור לעיל ברור כי לא הייתה כל כוונה, בעת שהוספה החלופה המתייחסת לדירה ה-"מיועדת למגורים לפי טיבה", לראות את שאלת היותו של השימוש כדין או שלא כדין כ-"משתייכת" רק לחלופה זו. ממילא גם לא היתה כל כוונה, אגב כך, לשנות את המשמעות של החלופה בדבר היותה של הדירה "משמשת למגורים" (כאמור, בנוסח שלפני התיקון – "דירה המשמשת בעיקרה למגורים") כך שייקבע, כביכול, שגם שימוש שאינו כדין יוכר כנכלל בהגדרה.

ובמילים אחרות: התיקון לא נועד לשנות את הדין לעניין השאלה בה עסקינן.

28. לאמור לעיל, אפשר להוסיף שני נימוקים לשלילת פירוש צמד המילים "ומשמשת למגורים" כמכיל גם מצב בו השימוש למגורים אינו כדין:

הראשון – מהטעמים המבוארים בהמשך, הנני סבור כי כדי לייחס למחוקק כוונה ליתן הטבה, מכוח הדין, בגין נסיבות המהוות הפרת דין, על הוראת החוק להיות ברורה, חד-משמעית ומפורשת.

השני – אימוץ הגישה הפרשנית אותה שללנו לעיל, יכול להביא לתוצאה לפיה שימוש בפועל למגורים, גם במקום שאינו מתאים לכך לחלוטין (לא רק בשל הפרת דין) – לדוגמא במקלט או במחסן – די בו להכרה ב-"דירת מגורים". דומה כי מקובל על שני הצדדים להליך שבפנינו כי תוצאה שכזו הינה בלתי מתקבלת על הדעת.

פסק הדין בעניין חכים

29. קודם שנמשיך במלאכת פרשנות החוק, אבקש לעמוד על פסק דין של בית משפט זה, שהינו בעל חשיבות מרובה לענייננו וכוונתי לפסק הדין בעניין חכים.

עניינו של פסק הדין בעניין חכים בחיוב מס שבח במכירתן של "דירות נופש". פסק הדין נסב על בני זוג, אזרחי צרפת, שרכשו דירת נופש ב-"אי" אשר על שפת ימה של הרצליה. בעת שמכרו את דירת הנופש שרכשו, סירב מנהל מיסוי מקרקעין נתניה להכיר בדירת הנופש כ-"דירת מגורים מזכה", וזאת בשל מגבלות השימוש החלות על "דירות נופש" מכוח הקבוע בתב"ע ובפסיקה הרלבנטית. עמדתו של מנהל מיסוי מקרקעין נתניה התקבלה גם בוועדת הערר ומשכך הגישו המוכרים של דירת הנופש ערעור לבית משפט זה. פסק הדין בערעור ניתן על ידי השופט י' עמית (בהסכמת השופטים א' רובינשטיין ו-צ' זילברטל), ונקבעו בו, בין היתר, הקביעות הבאות:

> "שילובם של מבחן המגורים הפוטנציאלי מחד גיסא, והתכלית הניצבת בבסיס הפטור מאידך גיסא, מוליך אותי למסקנה כי על מנת לקבוע כי דירה מהווה 'דירת מגורים', יש לבחון האם לפי טיבה יש בה פוטנציאל למגורי קבע (שם, בפסקה 30; ההדגשה במקור – י' כ').

ובהמשך:

> "... גם תכניות הבינוי של הנכס הן פרמטר העשוי להיות רלבנטי בבואנו לקבוע אם מדובר בדירה שיש בה פוטנציאל ממשי למגורים..." (שם, בפסקה 31; ההדגשה במקור – י' כ').

ומיד לאחר מכן:

> "המסקנה המתבקשת היא כי משעה שדירת נופש, 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" (שם).

ובסיומה של ההנמקה בעניין זה:

> "סיכומו של דבר, שהמבחן האובייקטיבי לאורו יוכרע האם מדובר בדירת מגורים 'המיועדת למגורים לפי טיבה', הוא מבחן הפוטנציאל למגורי קבע. במקרה דנן, לנוכח המגבלות החלות על דירת הנופש של חכים, אין היא עומדת במבחן זה, באשר בעליה יכולים להתגורר בה רק במשך מיעוט ימות השנה. דירת הנופש המדוברת אינה מהווה אפוא 'דירת מגורים', ומשכך אין היא מזכה את בעליה בפטור ממס שבח בעת מכירתה" (שם, בפסקה 32).

ובסיכום פסק הדין:

> "על רקע המגבלות התכנוניות החלות על דירת הנופש מושא הערעור, מצאנו כי זו אינה עונה על המבחן האובייקטיבי, שכן חכים אינם יכולים להתגורר בה בדרך קבע" (שם, בפסקה 41).

30. ומדוע זה לא ניתן יהיה לראות בפסק הדין בעניין חכים, שנותר במלוא תוקפו גם כיום, כמכריע ישירות גם את הערעור דנן?

תשובה אפשרית לכך (וזו גם היתה עמדת דעת הרוב בפסק הדין של ועדת הערר בעניין דנן ועמדתם של המשיבים בהליך שבפנינו) הינה שהמערערים בפסק הדין בעניין חכים השתמשו בפועל בדירת הנופש, כפי שהיו מוגבלים, רק למיעוטם של ימי השנה, בעת שבאו לחופשה בישראל. מכאן שפסק הדין בעניין חכים דן ומתייחס לחלופה שעניינה היותה של הדירה "מיועדת למגורים לפי טיבה" ולא לחלופה שעניינה היותה של הדירה "משמשת למגורים". לאמור: פסק הדין בעניין חכים קבע כי דירה

אינה יכולה להיחשב לכזו המיועדת למגורים לפי טיבה באם השימוש בה למגורים אינו תואם את הייעוד שלה לפי דיני התכנון והבנייה.

ניתן לטעון כי עדיין עומדת בעינה השאלה מהו הדין לגבי החלופה האחרת אשר בהגדרת "דירת מגורים" ב[חוק מיסוי מקרקעין] – "משמשת למגורים" – ובאופן ספציפי: האם דירה שבפועל משמשת למגורים יכולה להיחשב לדירת מגורים גם אם השימוש למגורים אינו תואם את הייעוד של הנכס?

נמשיך אפוא, להלן, במלאכת פרשנות הוראת החוק בהנחה שהשאלה שביסוד הערעור דנן לא הוכרעה בפסק הדין בעניין חכים.

אולם קודם שנעשה כן, לא יהיה זה מיותר להעיר כבר כאן: נניח שהמערערים בעניין חכים לא היו נוהגים כדין (כפי שנהגו בפועל) אלא מפרים את הדין, שוהים בדירת הנופש כל ימי השנה ומשתמשים בה למגורים לכל דבר ועניין, האם יעלה על הדעת שדווקא משום כך מצבם, לעניין קבלת הפטור ממס שבח, היה משתפר?

סבורני שלשאלה זו יש להשיב בשלילה.

פרשנות לפי תכלית החוק ועקרונות היסוד של השיטה המשפטית

31. הלכה מושרשת היא כי דיני המס כפופים לכללי הפרשנות הרגילים החלים על פרשנות חוקים. לפיכך, ככל שלשון החוק אינה נותנת תשובה חד משמעית לעניין פירושו יש לתור אחר אותו פירוש, המביא להגשת התכלית המונחת בבסיסו של החוק (ע"א 3129/19 זנלכל בע"מ נ' פקיד שומה חיפה, פסקה 35 לפסק דינו של השופט ע' גרוסקופף [פורסם בנבו] (25.8.2022); ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט(2) 70, 75 (1985)).

בבסיס ההסדר בו עסקינן עומדת תכלית אשר כונתה בפסיקה כ-"תכלית סוציאלית", המכירה במאפייניו הייחודיים של בית המגורים כנכס הראוי להתייחסות שונה מבחינת דיני מס, ביחס לשאר נכסי המקרקעין. יפים לעניין זה דברי השופט עמית בעניין חכים אשר ציין כי:

> "דירת מגורים, מעצה טיבה, נועדה לשרת את בני המשפחה לשימושם האישי והפרטי. זאת, להבדיל מנכס המיועד להשקעה, אשר נועד להצמיח רווח לבעליו. בנוסף, רבים מבעלי הדירות רוכשים את דירת מגוריהם באמצעות נטילת הלוואה (המגובה לרוב במשכנתא הרובצת על דירת המגורים), ולא אחת משמשת תמורת המכירה לרכישת דירת מגורים אחרת. הטלת מס במצבים שכיחים מעין אלה עלולה להכביד על מוכר הדירה ואף למנוע ממנו לתור אחר דירה חלופית, ובכך לסכל רצונם של אלו המבקשים לשפר את תנאי הדיור שלהם או המבקשים להעתיק את מקום מגוריהם. תוצאה כזו הייתה מביאה לפגיעה באינטרס הציבור ובתכליות חברתיות שונות" (עניין חכים, בפסקה 20 לפסק דינו של השופט י' עמית).

כזכור, המשיבים טוענים כי פירוש שלפיו דירה "המשמשת למגורים" כוללת גם דירה אשר אינה מיועדת לכך מבחינת דיני התכנון, מגשימה את התכלית הסוציאלית הנזכרת לעיל. זאת, שכן על פי תכלית זו, החשוב הוא שבנכס נעשה שימוש כנה למגורים; ולא ייעודו התכנוני של הנכס.

אלא שלא זו תכליתו היחידה של החוק. כמובהר להלן, בצידה של התכלית דלעיל ואף מעליה מצויה תכלית השמירה על שלטון החוק.

32. כך, ניתן להבחין כי גם על פי דעת הרוב בוועדת הערר בפסק הדין נשוא הערעור דנן, המצב בו שימוש שלא כדין בנכס מקנה זכות להטבה במישור המס הינו מצב בעייתי. כדי לפתור קושי טבעי (שמא נאמר אינטואיטיבי) זה, הציעה דעת מיעוט את אותה סמכות שבשיקול דעת המוקנית, לגישתה, לרשות המס, לשלול את הטבת המס על יסוד הכלל לפיו "אין חוטא יוצא נשכר" ובהתאם לנסיבותיו של כל מקרה ומקרה (ואף קבעה, בעניין גיא, כי הנישום באותו מקרה אינו זכאי לפטור). דעת המיעוט, לעומת זאת, העדיפה לפרש את החוק באופן שאינו מאפשר, מראש, הכרה בנכס בו נעשה שימוש למגורים שלא על פי ייעודו (על פי דיני התכנון והבנייה), כ-"דירת מגורים" (כזכור, על דרך מתן פרשנות למילה "דירה").

33. אכן, דומה כי התחושה האינטואיטיבית הטבעית של המשפטן היא כי קיים קושי רב בכך שנסיבות שנוצרו בניגוד לדין אחד תוכרנה כמקנות זכות או הטבה על פי דין שני. נראה כי בקיומה של תוצאה שכזו עלולה מערכת החוק להיתפס כמי ש-"נושפת חם וקר בו זמנית" וכממעיטה בערכו, לפחות לכאורה, של הדין שהופר.

ואכן, אין מדובר בתחושה בלבד אלא בעקרון בסיסי בפרשנות חוק.

פסק-דין מנחה לעניין האמור ניתן על ידי הנשיא א' ברק ב[ע"א 6416/01] בנבנישתי נ' כונס הנכסים הרשמי, פ"ד נז(4) 197 (2003) (להלן: עניין בנבנישתי). באותו מקרה נדונה בקשה לפשיטת רגל של חייב שחובותיו נצברו, ולו בחלקם, מעסק של שירותי ליווי. השאלה הייתה עד כמה נסיבות צבירת החובות אמורות למנוע את קיום הליך פשיטת הרגל, על יתרונותיו ותכליותיו.

לענייננו חשובים הדברים שנקבעו על ידי הנשיא ברק, בפסקה 10 לפסק הדין, לאחר סקירת תכליותיה של [פקודת פשיטת הרגל] [נוסח חדש], כדלקמן:

> "לצד תכליות ספציפיות אלו – ואף מעליהן – מצויות התכליות הכלליות העומדות ביסוד כל דבר החקיקה. זוהי המטריה הנורמטיבית שעניינה עקרונות היסוד של השיטה. בין אלו רלוונטי לענייננו עקרון היסוד של תקנת הציבור, לרבות השמירה על שלטון החוק. [...] תקנת הציבור כוללת, בין היתר, את חשיבות השמירה על שלטון החוק (הפורמאלי והמהותי). על-כן השמירה על תקנת הציבור משמעה גם שמירה על החוק והוראותיו והרתעה מעבריינות והפרת חוק [...] אשר-על-כן יש לפרש דבר חקיקה כך שיבטא את התכלית הכללית – במסגרת תקנת הציבור – של הרתעה מפני הפרת החוק. מכאן גם שאחד מכללי תקנת הציבור הוא שלא יצא חוטא נשכר [...] ההרמוניה החקיקתית של כלל דברי החקיקה מוליכה למסקנה שלפיה באופן עקרוני אין זה ראוי כי מפר החוק ייהנה מפירות הפרת החוק על דרך הנאה מזכויות שמוענקות לו על-ידי החוק" (ההדגשות הוספו – י' כ').

"כל דבר חקיקה", כולל כמובן גם את [חוק מיסוי מקרקעין] ויישום האמור לעיל משמעו שעקרונית אין לפרש את חוק מיסוי מקרקעין באופן שמפר חוק (לענייננו – מי שמשתמש בנכס מקרקעין למגורים, בניגוד לייעודו על פי דיני התכנון והבנייה), ייהנה מהפרת החוק, על דרך הנאה מזכויות שמוענקות לו על-ידי החוק (לענייננו – יזכה לפטור ממס שבח בגין "דירת מגורים מזכה", בהתבסס על כך שהנכס ייחשב, עקב השימוש הבלתי חוקי בו, ל-"דירת מגורים").

34. קביעה דומה ניתן למצוא גם בהקשרי מס, בדעת היחיד (וחלק מדעת הרוב) של השופט א' רובינשטיין ב[ע"א 6726/05] הידרולה בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1 [פורסם בנבו]

(5.6.2008) (להלן: עניין הידרולה). בעניין הידרולה נדונה השאלה האם ניתן לנכות הוצאות שהוצאו לתשלום שוחד בחו"ל (באותה העת לא כללה הוראת סעיף 32 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] התייחסות לתשלומים מסוג זה).

השופט רובינשטיין הפנה לפסק הדין בעניין בנבנישתי וקבע, בין היתר, כי:

> "ודוק, אי-התרת ניכוין של הוצאות בלתי חוקיות אין משמעותה שימוש בדיני המסים כשלעצמם כאמצעי ענישה או הרתעה, אלא הישמרות מפני סיכולם של אמצעים אלה – שנועדו להגנה על אינטרסים ציבוריים נכבדים במערכות דינים אחרות – ולכל הפחות, מפני הקהיית עוקצם, על-ידי שימוש מצד העבריינים בדיני המסים; והדברים מיוסדים על השכל הישר" (שם, בעמ' 17).

ובהמשך אותו עמוד:

> "אוסיף כאן, כי ה'גנטיקה השיפוטית', אותו דנ"א שבכל רמ"ח ושס"ה של השופט, הצופן, המצפן והמצפון שבקרבו, ביסודם מבקשים להימנע ממתן הכשר, במישרין ואף מכללא, לפעולה בלתי חוקית או להנאה ממנה" (ההדגשה הוספה – י' כ').

וחשובים לטעמי גם הדברים שבעמוד 34 לפסק הדין:

> "כאמור, לדידי אין גם לשעות לטענה המתנגדת 'להטלת סנקציה' באמצעות דיני המס, גם מאחר שאי-התרת הניכוי אינה מהווה אמצעי 'עונשי' כשלעצמו, אלא הכרח נורמטיבי, המשך והשלמה מתבקשים למדיניות המשתקפת במערכות דינים אחרות. שאלמלא כן ידבר המשפט בשני קולות, 'שמאל דוחה וימין מקרבת' (בבלי, סנהדרין ק"ז ע"ב)".

35. לאחר פסקי הדין בעניין בנבנישתי ובעניין הידרולה, ניתן פסק הדין בעניין ע"א 3015/06 מדינת ישראל נ' פינקלשטיין [פורסם בנבו] (9.12.2008) (להלן: עניין פינקלשטיין). במקרה זה נדונה השאלה האם יש להתחשב בפעילות שהינה מנוגדת לדיני התכנון והבנייה בעת קביעת השומה לעניין פיצויים בגין הפקעה. השופטת ע' ארבל, אשר כתבה את חוות הדעת העיקרית בפסק הדין, קבעה, בין היתר, כי:

> "עקרון יסוד אחר בפרשנותו של דבר חקיקה המתעורר במקרה דנן הוא העקרון הכללי של שלטון החוק ותקנת הציבור. לפי עקרון זה תכליתו של כל דבר חקיקה היא לשמור על תקנת הציבור ולמנוע תוצאות העומדות בניגוד לה. תקנת הציבור כוללת, בין היתר, את חשיבות השמירה על שלטון החוק והרתעה מעבריינות והפרת החוק... לאורו של עקרון זה יש לפרש דבר חקיקה באופן המקדם את שלטון החוק ולא באופן המאפשר עקיפת הוראות החוק או עשיית דין עצמי" (שם, בפסקה 14; ההדגשה הוספה – י' כ').

והתוצאה:

> "בחינת מכלול השיקולים שתוארו לעיל מובילה לטעמי למסקנה לפיה יש לפרש את סעיף 12 לפקודת הרכישה באופן אשר אינו מאפשר פיצוי בגין שימוש בלתי-חוקי בקרקע. דהיינו, יש לקרוא את הסעיף כך ששווי הקרקע לצורך פיצוי בגין הפקעה יחושב בהתאם לשוויה של הקרקע על פי עסקה רצונית, כפי שעסקה כזו מתאפשרת על-פי ייעודה התכנוני של הקרקע במועד ההפקעה" (שם, בפסקה 19; ההדגשות הוספו – י' כ').

ושוב, בהמשך פסק הדין:

> "הפרשנות לפיה במסגרת שומת הפיצויים בגין הפקעה לא יינתן ביטוי לשימוש בלתי-חוקי בקרקע אף עולה בקנה אחד עם עקרון שלטון החוק ותקנת הציבור. כפי שתואר לעיל בהרחבה, עקרון שלטון החוק, המהווה עקרון יסוד בשיטת המשפט הישראלית, מטה את הכף לטובת פרשנות השוללת ממי שהפר את הוראות החוק לקבל פיצוי המשקף את המעשה הבלתי-חוקי שביצע" (שם, בפסקה 23).

להקניית חשיבות לייעוד הדירה והשימוש היחיד המותר בה כרלבנטיים להגדרתה כ-"דירת מגורים" בחוק מיסוי מקרקעין, ראו לאחרונה גם את ע"א 6107/20 מנהל מיסוי מקרקעין תל-אביב נ' מעין [פורסם בנבו] (19.7.2022).

לשיקול תקנת הציבור (חופש העיסוק) בהקשרי מס ראו גם ע"א 5083/13 פקיד שומה כפר-סבא נ' יוסף ברנע, פסקה 32 לפסק דינו של השופט י' עמית ופסקה 5 לחוות דעתה של השופטת ד' ברק ארז [פורסם בנבו] (10.8.2016).

קביעות המיישמות את האמור לעיל, לעניין דנן – הגדרת "דירת מגורים" בחוק מיסוי מקרקעין – ניתן למצוא גם בהכרעות של וועדות ערר וראו ו"ע (ירושלים) 44379-08-14 גבאי נ' מדינת ישראל [פורסם בנבו] (13.12.2008); וכן ו"ע (מרכז) 7060-11-11 גיא נ' מנהל מס שבח מקרקעין נתניה [פורסם בנבו] (11.5.2014)).

36. בטיעון בפנינו, איזכר ב"כ המשיבים את פסק הדין בבר"ם 6526/19 הוועדה המקומית לתכנון ולבניה ירושלים נ' נקר [פורסם בנבו] (16.2.2021) (להלן: עניין נקר), כמנוגד כביכול לעקרון עליו עמדנו לעיל. פסק הדין בעניין נקר עסק בשאלה הבאה: מהו מועד יצירת החיוב בהיטל השבחה במצב בו נעשה שימוש בלתי חוקי במקרקעין שתכנית חדשה מאפשרת את "הכשרתו", האם כבר במועד כניסתה לתוקף של התכנית "המכשירה" או שמא רק במועד בו ניתן ההיתר "המכשיר" (או נמכר הנכס)? לשאלה דלעיל השלכות מעשיות משמעותיות שכן קביעה שמועד התגבשות החיוב הינו במועד פרסום התכנית, משמעה שבעל המקרקעין מחויב, בעת המימוש (בין על דרך היתר ובין על דרך מכר) בחיובי ריבית. בית המשפט קבע, בעניין נקר, כי מועד החיוב הינו מועד הוצאת ההיתר או מכירת הנכס ולא מועד פרסום התכנית.

אלא שלא ניתן לדעתי ללמוד מפסק הדין בעניין נקר את שמבקשים המשיבים ללמוד ממנו:

ראשית, לשון החוק, באותו עניין, הקשתה מאוד על תוצאה אחרת, שכן התייחסה ל-"התחלת השימוש בהם [במקרקעין] בפועל כפי שהותר לראשונה עקב אישור התכנית...". אישור התכנית לא הפך את השימוש לכזה ש-"הותר" (לצורך כך יש לבקש היתר בהתאם לתכנית החדשה). קושי שכזה אינו קיים בענייננו.

שנית, ההנאה שהופקה לאור תוצאת פסק הדין (מועד מאוחר יותר של החיוב בהיטל השבחה וחיסכון בריבית עקב כך) לא נבעה מהפעילות המפרה.

שלישית, דווקא קביעה כי החיוב מתגבש כבר עם פרסום התכנית ולא לאחר קבלת היתר או מכירת הנכס, נראית כנותנת גושפנקא להפרת הדין, כפי שגם קבעה השופטת ברק-ארז באותו העניין: "יתרה מכך: גבייתו של היטל השבחה בנסיבות שבהן לא הוצא היתר עלולה להתפרש כמתן הכשר לשימוש או לבניה שנעשו שלא כדין. בדרך זו, הוועדה המקומית משלימה לכאורה עם המעשה העשוי, מבלי שבחנה את התאמתו של

השימוש למבנה ולתכנית הרלוונטית, כפי שנעשה ברגיל בעת בחינת הבקשה להיתר" (עניין נקר, פסקה 61 לפסק דינה של השופטת ד' ברק ארז).

37. עוד הפנו המשיבים לשני מקורות בספרות המשפטית – ספרה של י' סרוסי, מיסוי דירות מגורים (2009), בעמ' 55, 72-71; וכן לספרו של פרופ' א' נמדר מיסוי מקרקעין, מס שבח, מס מכירה ומס רכישה, הפטור לדירות מגורים (2002).

בשני המקורות הנכבדים הנ"ל אכן נאמר כי הגדרת "דירת מגורים" בחוק מיסוי מקרקעין מאמצת מבחן אובייקטיבי ולא את מבחן הייעוד. ספק רב בעיני אם כוונת הדברים היא לתמוך בפרופוזיציה לפיה שימוש בפועל למגורים יגבש מעמד של "דירת מגורים" גם אם הינו שלא כדין. כמו כן התחשבות בייעוד התכנוני אינה מנוגדת למבחן אובייקטיבי אלא ההפך – מהווה חלק טבעי ממבחן שכזה (וכך אכן נפסק בעניין חכים וראה הציטוטים שהובאו לעיל).

יחד עם זאת, ובאם בכל זאת הכוונה בשני המקורות אליהם הפנו המשיבים בטיעוניהם הינה כנטען על ידם, יצוין כי שני המקורות מסתמכים על פסיקה בודדת, מלפני יותר מ-20 שנה, של ועדת ערר בעמ"ש (חי') 1401/92 ברנרד נ' מנהל מס שבח מקרקעין [פורסם בנבו] (24.6.1999) (להלן: עניין בדרוק).

בפסק הדין של ועדת הערר בעניין בדרוק אכן נקבע, בלקוניות, כי: "הבחינה האובייקטיבי[ת] של דירת מגורים לצורך החוק הנ"ל נעשית לפי הגדרת דירת מגורים שבסעיף 1 לחוק הנ"ל, ללא התייחסות לתוכנית בנין ערים. המצב האובייקטיבי בעת המכירה הוא הקובע לעניין זה".

ברם, האמור נקבע ללא כל הנמקה, מלבד הפניה לפסק הדין בע"א 137/87 גולן ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין המרכז, פ"ד מד(3) 348, 352 (21.8.1990) (להלן: עניין גולן). אלא שבפסק הדין בעניין גולן אין לדעתי כל תימוכין למסקנה הנטענת: בפסק דין זה לא דובר כלל על החלופה שעניינה "משמשת למגורים" אלא על החלופה שעניינה "מיועדת למגורים לפי טיבה". בפסק הדין בעניין גולן נפסק כי גם דירה שהייתה "מיועדת למגורים לפי טיבה", יכולה להפסיק להיות כזו אם שינתה את אופייה והפכה לבית אבות או כפי שציין בית המשפט "לעסק של מגורים". ההקשר של הייעוד למגורים, בפסק הדין בעניין גולן, היה הפוך למסקנה שיוחסה לו על ידי ועדת הערר בעניין בדרוק, שכן מה שנאמר בפסק הדין הוא:

> "אכן, בדיקת ייעוד הדירה על-פי תכנית המיתאר מתיישבת עם המבחן האובייקטיבי שנקבע בע"א 668/82 הנ"ל (פסק הדין בעניין כורש, שאוזכר כבר לעיל – י' כ'), אך תכנית המתאר היא אך נקודת המוצא לבחינת ייעוד המקרקעין, ויש להשלים את הבדיקה על ידי בחינת מצב הדברים בפועל" (עניין גולן, בפסקה 5).

ובהתאם, גם המסקנה, לעניין אותו מקרה, הייתה:

> "הבית במקרה שלפנינו אכן נמצא באזור המיועד למגורים, אך בפועל נעשה בו במשך שנים רבות שימוש עסקי, תוך שינוי מבנהו הפנימי באורח כזה, השולל ממנו את האופי של יחידת מגורים המיועדת לשימוש פרטי. אשר-על-כן, צדקה וועדת הערר במסקנתה, כי המערערים אינם זכאים ליהנות מן הפטור ממס שבח הניתן במכירתה של דירת מגורים, ועל-כן יש לדחות את הערעור" (שם).

פסק הדין בעניין גולן, קובע אפוא כי כאשר שימוש למגורים תואם את ייעוד הנכס אולם בנכס עצמו בוצעו שינויים כך שנשלל ממנו האופי של יחידת מגורים המיועדת לשימוש פרטי, הרי אין הנכס יכול להיחשב עוד ל-"דירת מגורים" לעניין חוק מיסוי מקרקעין. פסק הדין בעניין גולן אינו מהווה על כן אסמכתא כלשהי לאמירה לפיה שימוש בנכס לצרכי מגורים, כאשר השימוש מנוגד לייעוד הנכס, הופך את הנכס ל-"דירת מגורים" לעניין ההגדרה בחוק מיסוי מקרקעין.

38. בסיום המסע לפרשנות הגדרתה של "דירת מגורים" בחוק מיסוי מקרקעין, הגעתי למסקנה לפיה יש לפרש את ההגדרה כמתייחסת לשימוש למגורים כדין, קרי – לשימוש התואם את ייעוד הנכס כפי שהוא לפי דיני התכנון והבנייה, ולרבות כקבוע בהיתר הבניה.

כפי שכבר למדנו לעיל, בפסק הדין בעניין חכים נקבע, לעניין החלופה שעניינה "מיועדת למגורים לפי טיבה", שדירה שהשימוש בה למגורים אינו מותר לפי ייעודה על פי דיני התכנון והבנייה, אינה יכולה להיחשב לדירה ה-"מיועדת למגורים לפי טיבה".

דעתי היא כי באותה המידה, החלופה שעניינה שהדירה "משמשת למגורים", אינה מתייחסת לדירה שהשימוש בה למגורים הינו שלא כדין, בהיותו נוגד את ייעודה, אלא לשימוש למגורים כדין, בהתאם לייעוד על פי דיני התכנון והבניה.

39. המשיבים טוענים כי "תכלית דיני המס אינה אכיפת דיני התכנון והבנייה". תמצית עמדתי הינה שאמירה זו אינה נכונה: תכליתם של דיני המס, ככל דבר חקיקה אחר, הינה, בין היתר וכתכלית מרכזית, שמירה על שלטון החוק. תכלית השמירה על שלטון החוק מנוגדת למצב בו "מפר החוק ייהנה מפירות הפרת החוק על דרך הנאה מזכויות שמוענקות לו על-ידי החוק" (כמצוטט לעיל מפסק הדין בעניין בנבנישתי).

40. ולפני שנמשיך, הבהרה להסרת כל ספק: הכלל עליו עמדתי לעיל אינו חל "בכיוון ההפוך". רוצה לומר – הקביעה לפיה, ככלל, נסיבות שמקורן בהפרת חוק לא תקנינה זכות ליהנות מזכויות שמוענקות בחוק, אין משמעה שאין מקום לחייב את מפר החוק, בגין אותן נסיבות ממש, לרבות במישור דיני המס.

ובמילים אחרות, הקביעה כי, ככלל, הנסיבות שנוצרו עקב הפרת חוק לא תקנינה זכות לפי חוק, אין משמעה שהדין מתעלם מאותן נסיבות ולרבות לעניין הטלת חבות על מבצע העבירה במישור המס.

כך, אין כל קושי, במישור דיני המס, לגבות מס בגין פעילות בלתי חוקית וכידוע הכנסות שהופקו מפעילות בלתי חוקית חייבות במס (וראו לאחרונה את ע"א 6077/20 פקיד שומה יחידה ארצית לשומה נ' חיון, פסקה 22 לפסק דינו של השופט ג' קרא [פורסם בנבו] (29.5.2022); וכן ראו את ע"א 4157/13 דמארי נ' פקיד שומה רחובות, פסקה ל"א לפסק דינו של השופט א' רובינשטיין [פורסם בנבו] (3.2.2015).

אכן, הטלת חיוב על הגורם שהפר את החוק אין בה, בשום אופן, משום מתן גושפנקא או מעין אישור בדיעבד להפרת החוק. לא כך הענקת זכות בגין נסיבות שביסודן הפרת החוק. יפים לעניין זה הדברים הבאים שנפסקו על ידי השופט רובינשטיין בעניין הידרולה:

> "אציין כאן, כי לשיטתי גוברת ככלל קבוצת השיקולים הבאה לשמור על ערכיות החוק ועל הרשות הממשלתית כנקיה גם ממראית עין של מתן יד או 'הכשר' עקיף לפעולות בלתי חוקיות. איני רואה כל דופי משפטי או

> מוסרי בכך שהכנסות בלתי חוקיות ימוסו ולהוצאות בלתי חוקיות לא יוכר ניכוי" (שם, בעמ' 18).

עקרון זה יושם על ידי בית המשפט (כנגד דעתו החולקת של השופט רובינשטיין באותו מקרה) גם בדנ"א 2308/15 פקיד שומה רחובות נ' דמארי [פורסם בנבו] (12.9.2017).

התייחסות לדעות השונות בפסק דינה של ועדת הערר

41. כפי שציינתי לעיל, עמדתה של דעת המיעוט בפסק הדין של ועדת הערר היתה שההתאמה של השימוש לדיני התכנון והבנייה תעשה על דרך מתן פירוש למונח "דירה", בחוק מיסוי מקרקעין, כמתייחס ל-"נכס מקרקעין מסוג מבנה, אשר בעת מכירתו השימוש בו למגורי אדם מותר על פי דין".

התוצאה אליה הגעתי לעיל דומה לדרכה של דעת המיעוט, הן לעניין הכלי המשפטי – פרשנות הוראת החוק ולא שיקול ביישומה – והן בתוצאה (במישור המשפטי העקרוני).

דרכה הפרשנית של דעת המיעוט הינה אפשרית אולם נראית לי מוקשה מעט: המונח "דירה" אינו מוגדר בחוק מיסוי מקרקעין. יתר על כן, בדברי חקיקה שונים שמורה למונח "דירה" משמעות שונה, כך שבהקשרים מסוימים גם משרד או מחסן יכול וייחשבו ל-"דירה". כך, לדוגמא, הגדרת "דירה", בסעיף 52 לחוק המקרקעין, התשכ"ט-1969, מתייחסת במפורש ל-"חדר או חא, או מערכת חדרים או חאים, שנועדו לשמש יחידה שלמה ונפרדת למגורים, לעסק או לכל צורך אחר" (הגדרה דומה מצויה גם בסעיף 1 לחוק המכר (דירות), התשל"ג-1973, וכן בסעיף 145(א)(2) לחוק התכנון והבניה, התשכ"ה-1965), ללמדך שאין משמעותה של "דירה", לעניין זה, נכס שנועד למגורים דווקא.

כמו כן, ההגדרה בחוק מיסוי מקרקעין באה לתת מובן למונח "דירת מגורים". פירוש לפיו כבר במילים מושא ההגדרה (המילה "דירה"), טמונה משמעות מרכזית לפרשנות ההגדרה עצמה (הקביעה ש-"דירה" הינה רק כזו המשמשת למגורים בהתאם לדין), נראית מוקשה ובמידה מסוימת מניחה את המבוקש.

42. באשר לדעת הרוב – הכלל לפיו "לא יהא חוטא נשכר", שביסוד גישתה של דעת הרוב, הינו קרוב ולמעשה מגלם נגזרת של עקרון שלטון החוק, שעמד במרכז ההנמקה אותה אימצתי דלעיל. דעת הרוב אף הפנתה לפסקי הדין שאוזכרו לעיל בעניין הידרולה ובעניין בנבנישתי, כאסמכתאות להחלת הכלל לפיו "לא יהא חוטא נשכר", בהתאם לגישתה.

יחד עם זאת, לפי גישתי הכלל של השמירה על שלטון החוק והנגזרת שלו לפיה "לא יהא חוטא נשכר" אינם כללים יישומיים המסורים לשיקול דעתם של פקידי השומה בכל מקרה ומקרה אלא התכלית שביסוד הפירוש הנכון של ההגדרה שבחוק.

להבדל זה שמורה לדעתי חשיבות רבה, שכן קובע הוא את הכלל: המונח "דירת מגורים", לעניין חוק מיסוי מקרקעין, אינו כולל נכס שבעת מכירתו משמש בפועל למגורים אולם על פי ייעודו השימוש בו למגורים אינו כדין (וזאת אף אם הכלל אינו מוחלט, וראה להלן).

יתר על כן, בפרשנות דיני המס שמורה חשיבות לפשטות, בהירות וודאות וזאת אף אם נקבע כלל שיכול ויהיו לו חריגים (וראו, בין רבים, את ע"א 2640/11 פקיד השומה חיפה נ' ניסים [פורסם בנבו] (2.2.2014); וכן ראו את ע"א 5083/13 פקיד שומה כפר-סבא נ' ברנע [פורסם בנבו] (10.8.2016)).

43. סבורני שעמדתה של דעת הרוב בוועדת הערר מוקשה לא רק בכך שהינה מותירה את ההכרעה בכל מקרה לשיקול דעתו של פקיד השומה, לרבות בהקשרים שהינם סובייקטיביים מובהקים (ולדוגמא – השקפה על תום ליבו של הנישום), אלא יוצרת קושי גם במישור המהותי, ולעניין סמכויותיו של פקיד השומה.

כדי להבהיר את הדברים אפנה לגישתה של דעת הרוב באופן בו יושמה בעניין גיא. באותו מקרה היו הנסיבות כדלקמן: אביו המנוח של העורר רכש בשנת 1993 נכס בתל-אביב שהוגדר על פי חוקי התכנון והבניה כ-"מחסן" ו-"חדר כביסה" והיה ממוקם בקומת מרתף (אם כי כזו שהיתה מעל פני הקרקע), בבניין ששימש כדין למגורים. לאחר שרכש את הנכס, פיצל אביו המנוח של העורר את הנכס לשני חלקים והתקין בו את המתקנים הדרושים לשימוש למגורים. הנכס שימש בפועל למגורים במשך שנים

(תחילה לשימוש עצמי ולאחר מכן אוחדו שתי היחידות ליחידה אחת ושימשו למגוריה של בתו של המערער). בגין הנכס אף שולמה ארנונה על פי התעריף למגורים. אלא שבאותו מקרה, לאחר כעשרים שנה, בשנת 2013, הוגש הליך פלילי בגין השימוש ביחידה למגורים והניסיונות להכשיר את השימוש למגורים לא עלו יפה.

כזכור, על פי גישתה של דעת הרוב, ההתאמה של השימוש לייעוד על פי דיני התכנון והבנייה אינה חלק ממבחני ההגדרה שבחוק אלא כלל ביישומו שיופעל לפי נסיבותיו של כל מקרה ומקרה. בנסיבות עניין גיא סברה דעת הרוב כי הפרת הדין הינה חמורה ועל פי הכלל של "לא יהא חוטא נשכר", דחתה את הערר.

לכאורה, משמעות גישה זו הינה שהנכס שנדון בעניין גיא ענה על הגדרת החוק ל-"דירת מגורים" (עקב השימוש בפועל למגורים) והפטור נשלל מבעליו מכוח שיקול דעת המוקנה לפקיד השומה על פי דעת הרוב כדי למנוע מצב בו חוטא יהא נשכר.

לדעתי, מתבקשת השאלה: מניין הסמכות שבשיקול דעת המוקנית לפקיד השומה לחייב במס ולשלול פטור בשל השקפתו שבנסיבות אותו עניין מוצדק לשלול את הפטור כדי ש-"לא יהא חוטא נשכר" (ודוק: אין מדובר בשיקול דעת להקל לעומת המבחן הקבוע בחוק אלא בשיקול דעת להחמיר מעבר למבחנן הקבוע בחוק)? האם הכרה בסמכות שכזו (לשלול פטור למרות שהתנאים לקבלתו התקיימו) אין משמעה סמכות להטיל סנקציה, סמכות שבוודאי אינה מוקנית לפקיד השומה?

איזון

44. גם התכלית של שמירת שלטון החוק אינה תכלית מוחלטת ויש לאזנה מול תכליות החוק הספציפי בו עסקינן.

עמד על כך הנשיא ברק בפסק דינו בעניין בנבנישתי (פסקה 13 לפסק הדין, ההדגשות הוספו):

> "אכן, קיימת חשיבות לשיקומו של החייב וליכולתו לפתוח 'דף חדש' בחייו, בייחוד מקום שבו הוא המבקש להכריז עליו כפושט רגל, ומקום שבו הדבר עולה בקנה אחד עם אינטרס הנושים, אולם תכלית זו אינה מוחלטת אלא יחסית. יש לאזן אותה עם התכלית הכללית שעניינה

> **תקנת הציבור ומניעת הפרת החוק.** גם תכלית כללית זו – בתורה – אינה מוחלטת. מניעת הפרת החוק והרתעת עבריינים היא תכלית חשובה, אולם אין היא מוחלטת. היא יכולה וניתנת לאיזון מול אינטרסים ותכליות נוספות. מהו אפוא האיזון הראוי? התשובה היא כי יש לבחון את מידת החומרה ואי החוקיות העומדת על הפרק. **נוכח חשיבות התכליות הספציפיות של ההגנה על הנושים ושיקומו של החייב** תישלל ההגנה של הפקודה רק באותם המקרים שמדובר בהם באי-חוקיות של ממש, העולה כדי פגיעה מהותית בתקנת הציבור. **אמת, הפרת חוק ככזו אינה רצויה ועומדת בניגוד לשלטון החוק, אולם לצורכי הפקודה ותכליתה יש למנוע את תחולת הפקודה רק באותם מקרים שבהם אי-החוקיות שמדובר בה נוגדת באופן מהותי את תקנת הציבור"** (שם, **בפסקה 13; ההדגשות הוסיפו – י' כ').**

כך נהג גם בית המשפט בפועל בפסק הדין בעניין פינקלשטיין **שאוזכר לעיל: נקבע כי** – "ייתכנו מקרים חריגים בהם יהיה מקום לתת לשימוש שנעשה בקרקע תוך חריגה מהייעוד התכנוני ביטוי מסוים במסגרת הפיצויים להם זכאי בעל הקרקע" (שם, **בפסקה 24 לפסק דינה של השופטת** ע' ארבל).

בפועל, בית המשפט, בפסק הדין בעניין פינקלשטיין, **התחשב בנסיבות העניין ובכלל זאת בכך שהפעילות המפרה בוצעה במשך זמן רב (בין 9 ל-20 שנה) מבלי שהמדינה תנקוט פעולה כלשהי, למרות שיש להניח שהיתה מודעת לפעילות הבלתי חוקית, כדי ליתן פיצוי חלקי גם בגין הפעילות המפרה.**

45. לעניין הפטור ממס שבח במכירת דירת מגורים מזכה, נקבע כאמור לעיל, כי ביסודה תכלית סוציאלית. על רקע זה, נדרשים אנו, אפוא, להשיב לשאלה: מהו האיזון הנכון בענייננו, בין התכלית הסוציאלית שביסוד הוראת הפטור ל-"דירת מגורים מזכה" בחוק מיסוי מקרקעין**, לבין התכלית של שמירת שלטון החוק?**

מהי אותה "אי-חוקיות של ממש, העולה כדי פגיעה מהותית בתקנת הציבור" **(כמנוסח בפסק הדין בעניין** בנבנישתי**), בהקשר דנן?**

46. מבלי לקבוע מסמרות, נראה שהשאלה המרכזית, לצורך מתן התשובה לשאלה שהצגנו לעיל, הינה האם אותו שימוש המנוגד לדין, נוגע ישירות ובאופן הדוק להיבט השימוש למגורים דווקא.

כך, דומה שדירה שייעודה למגורים ושבוצעה בה חריגת בנייה, אפילו משמעותית, הכלל יהא שניתן להכיר בה כ-"דירת מגורים" שהרי לא חריגת הבנייה היא שהקנתה לדירה את מעמדה כ-"דירת מגורים".

לעומת זאת, בדירה שהשימוש בה למגורים הוא שמגלם את הפרת הדין, נראה כי התוצאה תהיה, למעט חריגים מיוחדים ונדירים, שלא ניתן לראות בה משום "דירת מגורים", שהרי הכרה בה ככזו יוצרת את הניגוד הבוטה לעקרון שלטון החוק ול-"פגיעה מהותית בתקנת הציבור".

מן הכלל אל הפרט

47. המשיבים טענו, בין היתר, כי למעשה ניתן היתר לשימוש בנכס דנן למגורים וזאת חודשים אחדים לאחר מתן היתר הבניה המקורי. לעניין זה נסמכים המשיבים על תשריט, שאותר בתיק הבניין בעיריית תל אביב-יפו, נושא חותמת של הוועדה המקומית ואשר בו גורם כלשהו מחק, בכתב יד, את ההגדרות "גרז'", "הסקה" ו-"מחסן" ובמקומם כתב את המילה "חדר". המשיבים ביקשו ליצור קשר בין תשריט זה לבין היתר שניתן כארבעה חודשים לאחר ההיתר המקורי (להלן: ההיתר השני) ולטעון כי לאור האמור הנכס יועד למגורים.

טענתם זו של המשיבים לא התקבלה, ממספר טעמים שפורטו בפסק הדין, אשר הינם מקובלים עליי: ראשית, עניינו של ההיתר היה, כקבוע בו: "שינויים פנימיים בסידורי הדירות בקומות הקרקע, א, ב, ג והוספת חדר כביסה בקומה ד'". אין חולק כי בקומת הקרקע של הבניין קיימת דירה אחרת. כמו כן, שינוי הייעוד של מחסן, גרז' וחדר הסקה, לכדי דירת מגורים, אינו מתאים להגדרה של "שינויים פנימיים בסידורי הדירות...".

שנית, אין ראיה שהתשריט הרלבנטי אכן היווה חלק מההיתר השני;

שלישית, לא ברור מי ומתי ביצע את השינויים בכתב יד, על גבי התשריט, שמהם מבקשים המשיבים להיבנות.

רביעית, קיים מכתב ששוגר בשנת 1952, על ידי בעלי הבניין דאז, ובו מתואר הבניין כדלקמן: "בית בן 3 קומות וקומת עמודים ומכיל: 22 חדרים וח"ש וחדר הסקה במרתף. הערות: בקומת עמודים נוסף חדר אחד ובמקום גרז' בנו חדר שני – בלא רשיון". כיתוב זה סותר טענה לפיה ניתן היתר לאותם שינויים עוד בשנת 1945.

48. התוצאה של דברינו עד כה הינה שהנכס שנמכר על ידי המשיבים לא היה "דירת מגורים" במשמעות ההגדרה הקבועה בחוק מיסוי מקרקעין.

ברם, האם, למרות זאת, ניתן לראות בנסיבות דנן כמהוות חריג המצדיק בכל זאת הכרה בנכס כ-"דירת מגורים" לצורך מתן הפטור ממס שבח?

49. לאור הדברים שאמרנו לעיל לעניין השאלה המרכזית שיש להשיב עליה לצורך זה, נסיבות דנן אינן נוחות להכרה בחריג: בנסיבות דנן השימוש למגורים הוא הוא שמנוגד לדין כך שהכרה בזכותם של המשיבים לפטור, יהיה בה את אותו ניגוד ישיר לעקרון שלטון החוק.

50. יחד עם זאת, התקבצו בעניינם של המשיבים כל הנסיבות המפורטות להלן, במצטבר:

(-) הנכס ממוקם באיזור מגורים מובהק ומצוי בבניין המשמש למגורים;

(-) הנכס משמש בפועל למגורים במשך כ-70 שנה, תקופה ארוכה באופן יוצא דופן, ללא כל ספק;

(-) לאורך כל אותן עשרות שנים לא הועלתה כל טענה כנגד השימוש בנכס למגורים;

(-) יש בסיס לסבור כי המשיבים, בעת שרכשו את הנכס בשנת 1992, היו תמי לב ולא העלו על דעתם כי השימוש בנכס למגורים הינו שלא כדין. המשיבים גם שילמו, בעת שרכשו את הנכס, מס רכישה בהתאם למתחייב ברכישת "דירת מגורים";

(-) יש בסיס לסבור כי המשיבים, לאורך כל השנים בהן נעשה שימוש בנכס למגורים ועד לשנת 2012, האמינו בתום לב כי השימוש במגורים הינו כדין. המשיבים אף שילמו ארנונה בהתאם לתעריף הרלבנטי לדירות מגורים;

(-) כעולה מהראיות שהוגשו לנו, לאחר הדיון ובהתאם לרשות שניתנה, קיימת טענה של ממש (אם כי כזו שלא הוכחה) כי ניתן היה להכשיר את השימוש בדירה למגורים וזאת אף בלא צורך בעריכת שינויים בה או בניוד זכויות.

51. לדעתי, נסיבות אלו, במצטבר, יש בהן כדי לגבש את אותו חריג, שלגישתי אמור להיות נדיר, של הצדקה למתן הפטור ל-"דירת מגורים מזכה" למרות שהשימוש למגורים היה שלא כדין.

52. הכרעתי דלעיל מייתרת את הצורך להתייחס בפרוטרוט לטענות המשיבים לעניין "אכיפה בררנית" ולעניין יישום רטרואקטיבי של מדיניות חדשה של המערער.

אסתפק בלציין כי לדעתי דינן של טענות אלו להידחות: הטענה לאכיפה בררנית לא הוכחה. העובדה שרשויות מיסוי מקרקעין לא דרשו ואינן דורשות, בטופס ההצהרה המשמש אותן, פרטים על ייעודו התכנוני של הנכס, אינה מבססת טענה לאכיפה בררנית. כדי לבסס טענה להפרה בררנית היה על המשיבים להראות כי במקרים דומים, בהם הונחה בפני רשות המס התשתית העובדתית המלמדת על שימוש למגורים שלא כדין, בחרה רשות המס להתעלם מכך. בכך לא עמדו המשיבים דנן.

באופן דומה גם הטענה בדבר החלה רטרואקטיבית של מדיניות חדשה, מעבר לקשייה העקרוניים, לא הוכחה במישור העובדתי וכפי שנטען על ידי המערער, ממספר תקדימים עולה כי בגישתו כלפי המשיבים אין משום מדיניות חדשה כלשהי.

סוף דבר

53. התוצאה היא שאציע לחבריי, בצד קבלת עמדתו של המערער במישור העקרוני, להורות על דחייתו של הערעור.

בנסיבות העניין הנני מציע שפסק הדין יהיה בלא חיובם של מי מהצדדים בהוצאות משפט.

ש ו פ ט

השופט נ ' סולברג:

1. דעתי כדעתו של חברי, השופט י' כשר, בחוות דעתו המעמיקה והמפורטת. אכן כן, אף לשיטתי, יש לייחס משקל רב לתכלית השמירה על שלטון החוק, בפרשנות החקיקה בכלל, ובפרשנות חקיקת המס בפרט. יחד עם זאת, ברי כי לא כל רבב, ולא כל היבט של אי-חוקיות שדבקו במעשיו של פלוני, יִמנעו ממנו לקבל פטור או זכאות שהוענקו לו בחוק; ודאי לא באופן גורף. מזווית אחרת: אף תכלית נכבדה זו, של שמירה על שלטון החוק, טעונה איזון ושקילה אל מול תכליות נוספות, ובעניינו – יש לאזנה עם תכליתו הסוציאלית של הפטור מתשלום מס שבח על "דירת מגורים מזכה", לפי סעיף 48א(ב2) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: חוק מיסוי מקרקעין). עוד סבורני, כי בבחינת השפעתה של אי-החוקיות על מתן הפטור או הזכאות, יש לייחס משקל משמעותי לשאלת מרכזיותה ואופייה של אי-החוקיות שבה דנים. בעניין דנן, כפי שהראה חברי השופט כשר, משמעות הדבר היא, כי יש חשיבות רבה לשאלה אם מדובר באי-חוקיות הנוגעת לעצם הפעילות המזכה בפטור ממס (למשל, שימוש בנכס למגורים, בניגוד לייעודו התכנוני, כאשר תנאי לקבלת הפטור הוא היות הנכס 'דירת מגורים'), או שמא מדובר באי-חוקיות 'נלווית', שאינה נוגעת ל'עצם' המגורים בנכס (למשל, נכס שנעשה בו שימוש למגורים, יעודו למגורים, אך נבנתה בו בנייה החורגת מההיתרים). על כל פנים, אף שיקול זה – אינו שיקול שבכוחו להכריע את הכף בכל מצב; יִתכנו מקרים, כגון הנדון דנן, שבהם יכריעו שיקולים אחרים, כבדי-משקל אף הם.

2. בהקשר זה, וכאן אני מגיע לִישום הכללים בענייננו, מקובלים עלי השיקולים והנסיבות שמנה חברי, כמטים את הכף לעבר הכרעה, שלפיה זכאים המשיבים לֵיהנות מפטור מס השבח הניתן עבור 'דירת מגורים', חרף אי-החוקיות הגלומה בשימוש למגורים שנעשה בנכס. לצד שיקולים אלה, אבקש להוסיף כי לטעמי, קיים שיקול נוסף, התומך אף הוא במסקנה זו – הסתמכות המשיבים; כפי שאפרט, לגישתי יש להעניק לשיקול זה משקל של ממש.

3. חברי תיאר את עובדות המקרה, דָּבָר דָּבֵר עַל-אָפְנָיו. על מנת שלא להאריך שלא לצורך, אציג אך את העובדות המבססות, לשיטתי, את טענת ההסתמכות של המשיבים. ראשית, כבר במועד רכישת הנכס, בשנת 1992, סווג הנכס על-ידי המשיבים כ'דירת מגורים', בדיווח שהוגש לשלטונות המס; המערער, מנהל מס שבח מקרקעין בתל אביב, אישר את הסיווג האמור, ושומת מס הרכישה נקבעה בהתאם. כמו כן, עובר לביצוע העסקה מושא השומה בה עסקינן, נעשה ניסיון נוסף על-ידי המשיבים למכור את הנכס, וזאת בשנת 2012. במסגרת ניסיון זה, אשר הבשיל לכלל חוזה מכר (שבוטל בהמשך הדרך), פנו המשיבים אל המערער, עם החוזה, לצורך קביעת מס השבח, תוך שסיווגו את הנכס כ'דירת מגורים'. אף סיווג זה אושר על-ידי המערער, למרות שבשלב זה כבר היה ידוע לו – גם אם לא באופן מלא – הפער בין יעוד הנכס לבין השימוש שנעשה בו, שכן נתונים אלה נזכרו באופן מפורש בחוזה המכירה שהגישו המשיבים למערער, במסגרת הליך השומה. עינינו הרואות אפוא, כי בשתי הזדמנויות שונות, הציג המערער למשיבים מצג, שלפיו בכל הקשור לענייני מיסוי הנכס – מדובר ב'דירת מגורים'. יתירה מזאת, ההסתמכות על הליכי מכירת הדירה בשנת 2012 מבססת ביתר שאת את טענת ההסתמכות של המשיבים, שכן בשלב זה יכלו להסיק, כי סיווג הנכס כ'דירת מגורים' עומד בעינו, חרף השימוש בניגוד לייעוד התכנוני. לזאת אוסיף, כי גם הרשות המקומית ראתה את הנכס כ'דירת מגורים', לצרכי גביית ארנונה. הגם שמשקלו של נתון זה אינו גבוה, בעיניַ, כמו הסתמכות על מצגים מצד רשויות המס, עדיין כי יש בו כדי לחזק, ולוּ עוד במעט, את טענת ההסתמכות שבפי המשיבים, בפרט משמדובר באנשים מן הישוב שאינם מומחים לדבר.

4. אבהיר: אינני סבור כי המערער היה מנוע מלשנות את עמדתו בנוגע לשומת מס השבח של הנכס דנן, ככל שזו היתה עמדתו המקצועית והמשפטית, לאחר שביצע בדיקה וחקירה. יחד עם זאת, גם אם שינוי העמדה הוא אפשרי, בנסיבות ענייננו, המשקל שיש ליתן למצגים שהציג המערער למשיבים במרוצת השנים – גובר, בפרט כאשר לצד זאת, במצטבר, קיימים שיקולים נוספים, כפי שהיטיב לתאר חברי השופט כשר. אחדד: טענת ההסתמכות בענייננו יפה ביתר שאת, שכן לא מדובר בעסקה פעוטה, שבה נושא המיסוי הוא זניח. עסקינן במכר דירת מגורים, שהיא מהעסקאות החשובות והמשמעותיות שעושה אדם בימי חלדו. בכגון דא, לנוכח סכומי-הכסף הנכבדים המונחים על הכף, היבטי המיסוי הנלווים לעסקה תופסים מקום נכבד בשיקוליהם הכלכליים של הצדדים. במצב הדברים שלפנינו, שבו אך 3 שנים קודם לכריתת ההסכם מושא השומה, בהתייחס אל אותו נכס בדיוק, ראה המערער את הנכס כ'דירת מגורים'

לצרכי שומת מס שבח מקרקעין, מה לנו כי נלין על המשיבים, שהסתמכו על קביעה זו, ועל בסיסה כלכלו את צעדיהם? עמדת המערער, שכמעט ולא מייחסת משקל לטענת ההסתמכות של המשיבים על מצגיו (גם אם במחדל או בשתיקה) – מוקשית היא בעיני (לעמידה על הקושי שבשינוי מעין זה, בהקשרים שונים, ראו: בג"ץ 123/64 קליופי נ' הוועדה המקומית לבניה ולתכנון עיר תל-אביב-יפו, עירית תל-אביב-יפו, פ"ד יח(3), 533, 541-542 (1964); בג"ץ 326/96 כספי נ' הממונה על ההגבלים העסקיים, פ"ד נ(5) 133, 151-153 (1996) (להלן: עניין כספי); לניתוח מפורט בדבר חשיבותו של אינטרס ההסתמכות, כמו גם הטעמים השונים להכרה בו ולהגנה עליו, באופן כללי ובהתייחס למצגיה של רשות שלטונית בפרט, ראו: דפנה ברק-ארז "הגנת ההסתמכות במשפט המנהלי" משפטים כז 17, 18-39 (1996) (להלן: ברק-ארז)).

5. נקודה נוספת – ולבנטית לטענת ההסתמכות – קשורה בסוגיית מיסוי דירות נופש – הקרובה קרבה רבה לענייננו – שבה הכיר המערער באינטרס ההסתמכות של הנישומים-רוכשי הדירות. כך, לאחר שקבע בית משפט זה, כי אין להעניק פטור ממס שבח מקרקעין, למי שעשה שימוש למגורים בנכס שלפי יעודו התכנוני נועד לשמש כדירת נופש (עע"מ 2273/03 אי התכלת שותפות כללית נ' החברה להגנת הטבע [פורסם בנבו] (7.12.2006)), הוציא המערער הוראות ביצוע לגבי שינוי המדיניות, בהתאם לפסיקה האמורה (להלן: הוראת הביצוע). במסגרת הוראת הביצוע, לאחר שהובהר, כי במקרים כאמור לא יִנתן פטור ממס שבח מקרקעין, הוסיף המערער וקבע – תחת הכותרת "חריגים לכלל" – כי "על אף האמור [...] מקום בו דירת הנופש הנמכרת חויבה בעבר בעת רכישתה במס רכישה בשיעורים הקבועים לדירת מגורים [...] יוכל נישום המוכר דירת נופש כאמור לבקש ניצולם של פטורים [מתשלום מס שבח לפי חוק מיסוי מקרקעין], וזאת מתוך התחשבות באינטרס ההסתמכות של אותו נישום" (הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין מספר 5/2010, עמוד 5 (11.10.2010), הזמינה באתר רשות המיסים; ההדגשה הוספה – נ' ס'). אמנם, מובן כי נושא דירות הנופש והעניין שעל הפרק כאן – אינם זהים. לגבי דירות הנופש מדובר היה בשינוי מדיניות שרירה וקיימת של המערער, והדברים אף צוינו במפורש, תוך הפניה ל"הוראות הדין המנהלי הנוגעות לשינויה של החלטה מנהלית" (שם). בניגוד לכך, בענייננו, לא הוכחה – לחיוב או לשלילה – כל מדיניות כללית של המערער, וכפי שצוין בסיכומיו: "בשנים האחרונות הגיעו לפתחם של בתי-המשפט השונים, לראשונה, הליכים שעסקו בנכסים שלפי הנטען אינם 'דירה' לפי דיני התכנון והבנייה" (ההדגשה הוספה – נ' ס'). יחד עם זאת, גם אם אין זהות גמורה בין המקרים, הרי שבכל הנוגע לטענת ההסתמכות, דומני כי יש מקום להשוואה האמורה. ראשית, גם בהעדר מדיניות כללית מצד המערער, בעניינם הספציפי של המשיבים –

כפי שהבהרתי לעיל – המערער אישר בעבר, בעסקת 2012, שומה הנוגדת את גישתו הנוכחית, ביחס לעסקת 2015. במובן מסוים, דווקא הסתמכות על החלטה הנוגעת לעניינו הפרטני של אדם, עשויה להקים טענת הסתמכות חזקה יותר, מאשר טענת הסתמכות על מדיניות כללית. שנית, בקשר למיסוי דירות נופש, יחס המערער בהוראת הביצוע שנזכרה, משקל מכריע לסיווג הנכס כ'דירת מגורים' לצרכי תשלום מס הרכישה. כאמור, גם שומת מס רכישה שהוציא המערער למשיבים, עת רכשו את הנכס בשנת 1992, התייחסה לנכס כדירת מגורים. משהכיר המערער בנתון זה כנתון מכריע בכל הנוגע למיסוי דירות נופש, יש להקנות לו, למצער, משקל-מה אף בעניינו, חרף השוני שבין המקרים.

6. כללו של דבר: מקובלת עלי מסקנתו של חברי, הן במישור העקרוני, שלפיו ככלל, על 'דירת מגורים', כהגדרתה בחוק מיסוי מקרקעין, להיות דירה שייעודה התכנוני הוא למגורים; הן לגבי התוצאה בעניינם הפרטני של המשיבים, שלגביהם אף אני סבור כי לא יהיה זה נכון לחייבם בתשלום מס שבח מקרקעין, חרף השימוש הבלתי-חוקי בנכס, וזאת בפרט לנוכח טענת ההסתמכות העומדת לימינם.

מפאת הקביעה העקרונית מזה, והתוצאה הפרטנית מזה – אף אני סבור שאין הצדקה לחייב בהוצאות משפט.

ש ו פ ט

המשנה לנשיאה ע' פוגלמן:

אני מצטרף בהסכמה לחוות דעתו המקיפה של חברי השופט י' כשר בדבר פרשנותו הראויה של הפטור מתשלום מס שבח ל"דירת מגורים מזכה" (כלשון סעיף 49ב לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963; להלן: חוק מיסוי מקרקעין) בנסיבות שבהן הנכס שימש בפועל למגורים אך שימוש זה אינו מותר בהתאם לייעודו. אף לשיטתי, יש לפרש את התיבה "דירת מגורים" בחוק מיסוי מקרקעין ככזו שמתייחסת לשימוש למגורים שתואם את ייעוד הנכס לפי דיני התכנון והבניה. מצטרף אני גם לתוצאה המוצעת על ידו, ושלפיה במקרה דנן יש הצדקה למתן הפטור, הגם שהשימוש שנעשה בדירה למגורים היה שלא כדין.

אף מבלי לטעת מסמרות בכל אחת מהנסיבות שמנה חברי השופט כשר ככאלו שמצדיקות (בהצטברותן) את התוצאה במקרה דנן, אני סבור כי הסתמכות המשיבים, אשר מתוארת בחוות דעתו של חברי השופט נ' סולברג, בצירוף התקופה הממושכת שמשמשת הדירה למגורים (כ-70 שנים) מצדיקות את מסקנתנו במקרה הפרטני.

המשנה לנשיאה

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט י' כשר.

ניתן היום, כ' בחשון התשפ"ג (14.11.2022).

המשנה לנשיאה	ש ו פ ט	ש ו פ ט