



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 6107/20

לפני: כבוד המשנה לנשיאה (בדימוס) נ' הנדל
כבוד השופט י' עמית
כבוד השופט ד' מינץ

המערער: מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

נגד

המשיבים: 1. נירה מעין
2. שלמה אליעזר נחמה

ערעור על פסק דינה של ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 בשבתה בבית המשפט המחוזי תל אביב-יפו מיום 19.07.2020 בו"ע 15-10-28079 שניתן על ידי כבוד השופט ה' קירש (יו"ר), רו"ח צ' פרידמן ועו"ד ד' מרגלית

תאריך הישיבה: ד' בחשון התשפ"ב (10.10.2021)

בשם המערער: עו"ד יורם הירשברג

בשם המשיבים: עו"ד זיו שרון; עו"ד רם כספי

פסק-דין

המשנה לנשיאה (בדימוס) נ' הנדל:

1. זוג ביקש למכור "דירת מעטפת" בבניין מגורים בפטור ממס שבח ערב כניסתו לתוקף של תיקון חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 (להלן: חוק מיסוי מקרקעין או החוק). הזוג שיפץ את הדירה, בידיעה כי הרוכש אינו מעוניין בכך, ומתוך הנחה כי הרוכש יהרוס את השיפוץ ימים ספורים לאחר שיבוצע, כפי שאכן קרה. האם זכאי הזוג להנות מפטור ממס שבח במכירת דירה זו? זו השאלה שעליה נסוב הערעור שלפנינו. מנהל מיסוי מקרקעין השיב לשאלה זו בשלילה. החלטתו נהפכה על-ידי ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין שליד בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו (ו"ע 28079-

10-15, יו"ר כב' השופט ה' קירש, וחברי הוועדה צ' פרידמן (רו"ח) וד' מרגליות (עו"ד ושמאי מקרקעין)). על פסק דינה של ועדת הערר הוגש ערעור זה מטעם המדינה, המבקשת להשיב על כנה את החלטת מנהל מיסוי מקרקעין כי הזוג אינו זכאי להנות מפטור ממס שבח.

רקע עובדתי

2. בחודש מאי 2007 התקשרו המשיבים, בני זוג, עם קבלן בהסכם לרכישת שתי דירות בקומות 15 ו-16 של בניין ברחוב רוטשילד 1 בתל אביב, אשר היו בכנייה באותה עת. במסגרת הסכם הרכישה נקבע כי המשיבים יהיו רשאים לאחד את הדירות, והם החליטו לממש זכות זו וכן לרכוש שטחים נוספים בבניין שיתווספו לדירה המאוחדת.

בחודש אוגוסט 2010 ערכו המשיבים הסכם נוסף עם הקבלן שבמסגרתו הופטר הקבלן ממרבית חיוביו להשלים את עבודות הבנייה בדירה, תוך שהממכר שונה מדירת מגורים ל"דירה במצב מעטפת", קרי, דירה הנעדרת כלים סניטריים וברזים, ריצוף, דלתות פנים וכיוצא באלו. תמורת שינוי זה קיבלו המשיבים מהקבלן זיכוי של 3.2 מיליון ש"ח. המשיבים התחייבו בהסכם זה להשלים את עבודות הפנים בנכס בתוך 15 חודשים, דהיינו עד לחודש נובמבר 2011. בעקבות ההסכם נקבע על-ידי מנהל מיסוי מקרקעין תל-אביב, הוא המערער בתיק זה, כי הנכס שנרכש על-ידי המשיבים אינו מהווה דירת מגורים לצרכי קביעת מדרגות מס הרכישה. המשיבים לא השיגו על קביעה זו.

בחודש יוני 2010 ניתן לבניין "טופס 4" – אישור הרשות המקומית כי המבנה ראוי למגורים וניתן לחברו לתשתיות כמו חשמל, מים וטלפון. ואולם, דירת המשיבים נותרה על כנה במצבה כדירת מעטפת לא-מאוכלסת, והם לא השלימו את עבודות הפנים בה. זאת, בניגוד להתחייבותם כלפי הקבלן, שאף שלח להם בחודש מאי 2012 מכתב התראה שבו דרש מהם לסיים את העבודות בהקדם האפשרי. בשנת 2013 ניתן היתר לפיצול הדירה מחדש לשתי יחידות נפרדות (בשתי קומות שונות, קומה 15 וקומה 16).

בשלהי שנת 2013 החלו המשיבים במגעים למכירת הדירה שבקומה 16 (להלן: הדירה), במטרה למכור אותה לפני תום שנת 2013, בטרם ייכנס לתוקף תיקון 76 לחוק מיסוי מקרקעין, אשר צמצם את העילות לקבל פטור ממס שבח במכירת דירת מגורים. במסגרת המגעים של המשיבים עם מר מארק שיינברג אשר רכש לבסוף את הדירה (להלן: הרוכש), אשר החלו והתקדמו בחודש נובמבר 2013, הם הבהירו לו כי הדירה, שהייתה כאמור במצב מעטפת, תימכר כדירת מגורים לאחר שיפוץ. זאת לצרכי זכאות לפטור ממס

שבח, על-אף שהיה מוסכם וידוע כי הרוכש נכון לרכוש את הדירה כדירת מעטפת וכך ראה אותה, והמשיבים הניחו כי הרוכש יהרוס את השיפוץ. ביום 3.12.2013, לאחר שנמצא הרוכש כאמור, התקשר המשיב 2 עם קבלן שיפוצים בהסכם לביצוע עבודות שיפוץ בדירה. הותקנו בדירה אסלות, אמבטיות, ברזים, כיורים, דלתות, ריצוף, מטבח וכיוצא באלו. עבודות השיפוץ הושלמו ביום 23.12.2013.

ביום 25.12.2013 נחתם הסכם למכירת הדירה בסכום של 45 מיליון ש"ח עם הרוכש. כאמור, הרוכש לא התעניין בטיב השיפוץ והיקפו, והוא החל בהריסתו סמוך לאחר רכישת הדירה. המשיבים והרוכש הגישו דיווח משותף לרשות המיסים, שבו הצהירו על מכירה ורכישה של דירת מגורים. הרוכש שילם מס רכישה בהתאם למדרגות מס הרכישה לדירת מגורים. המערער דחה דיווח זה, וקבע כי המשיבים מחויבים בתשלום מס שבח בגין המכירה. השגתם של המשיבים על החלטתו נדחתה, והם הגישו ערר על החלטת ההשגה לוועדת הערר לפי החוק.

פסק הדין של ועדת הערר

3. ועדת הערר קיבלה את ערר המשיבים, מהטעמים ובאופן שיפורטו להלן. ראשית, הוועדה קבעה פה אחד כי במועד המכירה – הוא המועד הקובע לעניין זה – הדירה היוותה "דירת מגורים" בהגדרתה בחוק שהיא דירה ה"מיועדת למגורים לפי טיבה". חברי הוועדה הדגישו כי לאחר השיפוץ הדירה כללה את כל האביזרים הדרושים למגורים; כי המבחן הקובע לעניין זה הוא מבחן פיזי-אובייקטיבי שאינו מושפע מכוונת הצדדים להסכם ואינו תלוי ב"יוקרתו" או טיבו של השיפוץ; וכי הנכס הנמכר לפי החוזה כלל את המחוברים, קרי, את האביזרים שהותקנו בשיפוץ. חבר הוועדה רו"ח צ' פרידמן קבע בדעת יחיד, בבחינת למעלה מן הצורך, כי דירת המעטפת הייתה דירת מגורים כהגדרתה בחוק עוד לפני השיפוץ, אולם דעת הרוב (מפי יו"ר הוועדה כב' השופט ה' קירש ובהסכמת חבר הוועדה עו"ד ושמאי מקרקעין ד' מרגליות) הסתייגה מקביעה זו. בהמשך, קבעה הוועדה פה אחד כי מדובר בדירת מגורים "מזכה" לפי הגדרתה בחוק, כך שהמשיבים זכאים לפטור ממס בגינה.

מרכז הכובד של דעת הרוב בפסק הדין היה בשאלה האם, בהנחה שמתקיימים כל התנאים לקבלת פטור ממס במכירת הדירה, רשאי המערער להתעלם מעבודות השיפוץ שבוצעו בדירה ולמסות אותה כדירת מעטפת. זאת, מהטעם שהיא מהווה "עסקה מלאכותית" או עסקה שאחת ממטרותיה העיקריות היא "הפחתת מס בלתי נאותה", בהתאם לסעיף 84 לחוק מיסוי מקרקעין שעליו יורחב בהמשך. לעניין זה, הוועדה קבעה

פה אחד, בניגוד לעמדת המשיבים, כי "עסקה" יכולה להיות גם "פעולה", ומכאן השאלה האם השיפוץ מהווה פעולה מלאכותית או פעולה שאחת ממטרותיה העיקריות היא הפחתת מס בלתי-נאותה. מבחינה עובדתית, הוועדה קבעה כי מבחינת המשיבים, מטרתו העיקרית, אם לא הבלעדית, של השיפוץ הייתה פיסקלית-מיסויית – להכשיר את הנכס למכירה כדירת מגורים מזכה עד סוף שנת 2013. בהקשר זה דחתה הוועדה את טענת המשיבים כי לשיפוץ הייתה גם מטרה מסחרית – לאפשר להשכיר את הדירה במידה שעסקת המכר לא תצא לפועל. עוד קבעה הוועדה כי המשיבים ידעו בהסתברות גבוהה כי השיפוץ עתיד להיהרס על-ידי הרוכש – כלשונם, הם הניחו זאת ברמה גבוהה של ביטחון – אולם לא ידעו זאת בוודאות מוחלטת.

מבחינה משפטית, הוועדה קבעה כי עצם ביצוע השיפוץ למטרות מס בלבד אינו מחייב לקבוע כי מדובר בעסקה מלאכותית או הפחתת מס בלתי-נאותה. דעת הרוב ציינה כי ארעיות השיפוץ, קרי העובדה שעמד על תילו במשך ימים ספורים בלבד ותכליתו היחידה הייתה "לשמש תפאורה לסרט", מעוררת התלבטות בשאלה האם מדובר בהפחתת מס בלתי-נאותה. ואולם, דעת הרוב הכריעה כי אין לחייב את המשיבים במס שבח במכירת הדירה בהתאם לכוונותיו ולמעשיו המאוחרים יותר של הרוכש. זאת, בהינתן שהמשיבים לא ידעו בוודאות מוחלטת כי השיפוץ עתיד להיהרס, גורלו של השיפוץ כבר לא היה בשליטתם לאחר מכירת הדירה, ופירוקו לא היה חלק מאומד דעתם המשותף של הצדדים. עוד הדגישה דעת הרוב כי המשיבים רכשו מלכתחילה דירת מגורים ורק בהמשך שונתה מהות הרכישה לרכישת מעטפת; וכי בהתאם להסכם זה עם הקבלן, המשיבים ממילא לא היו חופשיים להמשיך להחזיק בנכס לאורך זמן תוך השארתו במצב מעטפת. לצד זאת, דעת הרוב ציינה כי תכנון המס שביצעו המשיבים אינו בהכרח מהווה תכנון מס "חיובי". דעת היחיד, לעומת זאת, סברה כי מדובר בתכנון מס חיובי או למצער ניטרלי. היא קבעה כי אין מקום לחייב את המשיבים במס שבח במכירתה, שעה שהדירה היא דירת מגורים, בבניין מגורים, שנרכשה במקור כדירת מגורים, ומיועדת לפי טיבה למגורים. לפי קו זה, שיפוץ הדירה כך שתהווה דירת מגורים לפי תנאי החוק והפסיקה, מגשים את מטרת המחוקק במתן פטור ממס שבח במכירת דירת מגורים.

טענות הצדדים בערעור

4. הערעור מתמקד בשאלה האם מכירת הדירה כדירת מגורים בנסיבות העניין מהווה "עסקה מלאכותית" או עסקה שאחת ממטרותיה העיקריות היא "הפחתת מס בלתי נאותה". המערער מבאר כי על-פי הפסיקה, עסקה מלאכותית היא עסקה שאין לה טעם מסחרי יסודי. בענייננו, לטענת המערער, מאחר שעל-פי קביעת הוועדה, המטרה

העיקרית, אם לא הבלעדית, של השיפוץ הייתה פיסקלית-מיסויית, הרי שלשיפוץ לא היה טעם מסחרי, ומכאן שמדובר בעסקה מלאכותית. המערער מדגיש כי הטעמים שבגינם ראתה הוועדה לקבוע כי המשיבים זכאים לפטור ממס – ביניהם כי המשיבים לא ידעו בוודאות מוחלטת שהשיפוץ יוסר על-ידי הרוכש, וכי הדירה הייתה מיועדת מלכתחילה למגורים – אינם מקיימים את המבחן הנוהג בפסיקה לגבי שאלת מלאכותיות העסקה, הוא מבחן הטעם המסחרי היסודי. המערער מוסיף כי העובדה שהמשיבים ידעו "ברמה גבוהה של ביטחון" כי השיפוץ יוסר לאחר השלמתו, כמו גם העובדה שהשיפוץ לא השפיע על המחיר שבו נמכרה הדירה לרוכש, מלמדות כי מדובר במהלך מלאכותי חסר כל תוכן כלכלי. המערער מטעים כי העובדה שהמשיבים לא השלימו את התחייבותם החוזית בפני הקבלן להשלים את עבודות הפנים בדירה ולא להשאיר במצב מעטפת, עד אשר רצו למכור את הדירה, מחזקת את המסקנה כי מדובר בעסקה מלאכותית. עוד טוען המערער כי תכנון המס שביצעו המשיבים אינו תכנון מס חיובי או ניטרלי אלא תכנון מס שלילי שהמחוקק לא ביקש לעודד המהווה שימוש לרעה בפטור ממס במכירת דירת מגורים.

המערער מוסיף וטוען כי חרף השיפוץ, דירת המשיבים לא היוותה דירת מגורים לפי הגדרת החוק במועד מכירתה, בהתאם למבחן שנקבע בפסיקה לעניין זה הדורש כי בדירה יהיה פוטנציאל למגורי קבע. לעמדת המערער, תנאי זה אינו מתקיים בענייננו לנוכח הפער בין היקף השיפוץ ורמתו לבין יוקרת הבניין והדירה, שלא היה מאפשר למצוא שוכר לדירה, ומאחר שאף אחד לא גר בדירה במצבה לאחר השיפוץ. המערער מדגיש כי השיפוץ כלל לא השפיע על פוטנציאל המגורים בדירה מאחר שהרוכש החליט לרכוש את הדירה במחיר המוסכם עוד לפני השיפוץ וללא תלות בו, והרס אותו לפני שעבר להתגורר בדירה. עוד מסביר המערער כי לאור תכליתו של הפטור ממס שבח, לא ראוי כי הדירה תיחשב דירת מגורים, שכן המחוקק לא התכוון לפטור ממס שבח כל דירה שיש בה פוטנציאל למגורים אלא דירה ששימשה למגורים בפועל.

5. המשיבים סומכים ידם על פסק דינה של ועדת הערר. במענה לטיעון כי הדירה לא היוותה דירת מגורים במועד המכירה, הם מסבירים כי המבחן הנוהג בפסיקה הוא מבחן פיזי-אובייקטיבי, כי היום הקובע את מצב הנכס הוא יום המכירה וכי מגורים בפועל בדירה אינם תנאי הכרחי להגדרתה כדירת מגורים על-פי החוק. המשיבים גורסים כי אף המערער אינו חולק על כך שלפי המבחן הפיזי-אובייקטיבי, לאחר השיפוץ הדירה הייתה מתאימה למגורים.

במענה לטיעון כי מדובר בעסקה מלאכותית, המשיבים טוענים כי על-פי הפסיקה, יש לבחון את מלאכותיות העסקה באופן המאפשר "להתעלם" ממנה לעניין המס רק במידה שמדובר בתכנון מס שלילי. בענייננו, לטענת המשיבים, מדובר בתכנון מס חיובי או למצער ניטרלי, המבקש להגשים את רצון המחוקק לתת פטור לדירות מגורים. בהקשר זה המשיבים עומדים על כך שרכשו את הדירה במקור כדירת מגורים, והתכוונו לעשות בדירה שימוש לצרכי מגוריהם, אך בסוף לא עברו להתגורר בה בשל שינוי צרכיהם. כך, לטענת המשיבים, מאחר שהדירה היוותה מבחינתם דירת מגורים, הפטור ממס במכירתה נועד, על-פי כוונת המחוקק, בדיוק למצבים אלו. בנסיבות אלו, לשיטת המשיבים, אין מקום להידרש לשאלת מלאכותיות העסקה. המשיבים מוסיפים כי על-פי הפסיקה אין כל מניעה לערוך שינויים בנכס על מנת לזכות בפטור ממס. מכל מקום, המשיבים מציינים כי החוזה עם הרוכש נכרת רק לאחר תום השיפוץ, וכי הצדדים לא הסכימו על פירוק השיפוץ, אלא הוא היה תלוי רק ברצון הרוכש; ולא ניתן להכריע בשאלת מלאכותיות העסקה על-פי התנהגותו המאוחרת של הרוכש, שאינה תלויה במשיבים. עוד גורסים המשיבים כי היו טעמים מסחריים לשיפוץ, ואף כי לא ניתן על-פי החוק "להתעלם" ממנו, בהיותו "פעולה" ולא "עסקה".

המסגרת החקיקתית

6. סעיף 49ב לחוק מיסוי מקרקעין, כנוסחו במועד שבו מכרו המשיבים את דירתם, קבע כך:

"המוכר דירת מגורים מזכה יהא זכאי לפטור ממס במכירתה אם נתקיים אחד מאלה:
 (1) המוכר לא מכר בארבע השנים שקדמו למכירה האמורה דירת מגורים אחרת בפטור ממס...
 (2) הדירה הנמכרת היא דירתו היחידה של המוכר בישראל ובאזור..."

סעיף 1 לחוק מגדיר "דירת מגורים" כך:

"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".

סעיף 49(א) מגדיר "דירת מגורים מזכה" כך:

"דירת מגורים ששימשה בעיקרה למגורים לפחות באחת משתי התקופות שלהלן:
 (1) ארבע חמישיות מהתקופה שבשלה מחושב השבח;
 (2) ארבע השנים שקדמו למכירתה;

לענין הגדרה זו, יראו תקופה שבה לא נעשה בדירה שימוש כלשהו... כתקופה שבה שימשה הדירה למגורים; לענין התקופה הקבועה בפסקה (1) – לא תובא בחשבון תקופה שקדמה ליום הקובע, ולענין התקופה הקבועה בפסקה (2) – לא תובא בחשבון תקופה כאמור, אם ביקש זאת המוכר.”

סעיף 84 לחוק, שכותרתו “סמכות להתעלם מעסקאות מסוימות”, קובע כך:

”סבור המנהל כי עיסקה פלונית או פעולה פלונית באיגוד, המפחיתה או העלולה להפחית את סכום המס העשוי להשתלם על ידי אדם פלוני, או למנוע תשלום מס, היא מלאכותית או בדויה, או כי אחת ממטרותיה העיקריות של עסקה פלונית היא הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותה, רשאי הוא להתעלם מהן ולשום את המס המגיע לפי זה. הימנעות ממס או הפחתת מס, ניתן לראותן כבלתי נאותות אפילו אינן נוגדות את החוק.”

דיון והכרעה

האם דירתם של המשיבים הייתה “דירת מגורים מזכה” במועד המכירה?

7. דירת מגורים מוגדרת בחוק כדירה המשמשת למגורים או מיועדת למגורים לפי טיבה. הסיפא היא הרלוונטית לענייננו. הצדדים חלוקים בשאלה האם הדירה הייתה מיועדת למגורים לפי טיבה. ראשית, נבהיר כי המועד הקובע לבחינת התקיימותו של תנאי זה, כמו גם יתר התנאים להגדרת הדירה כדירת מגורים, הוא מועד המכירה (ע”א 2170/03 שכנר נ’ מנהל מס שבח מקרקעין, פ”ד נט(2) 250, 256 (2004) (להלן: עניין שכנר)). שנית, כפי שטוענים המשיבים, המבחן שנקבע בפסקה לשאלה האם הדירה מיועדת למגורים לפי טיבה הוא מבחן אובייקטיבי הבודק קיומו של פוטנציאל ממשי למגורי קבע בדירה (שם; ע”א 1046/12 חכים נ’ מנהל מיסוי מקרקעין נתניה, פס’ 30, 32 לפסק דינו של השופט י’ עמית (21.1.2014) (להלן: עניין חכים)). מבחן זה יוכרע על-פי מגוון נסיבות – הן נסיבות פיזיות, ביניהן טיב המבנה והימצאותם של מתקנים החיוניים למגורים, כגון מתקני חשמל, שירותים, מטבח וכיוצא באלו, והן נסיבות אחרות, כגון תכנית הבינוי של הנכס, סביבתו, מועד בנייתו והשימוש שנעשה בו בפועל (עניין שכנר, בעמ’ 256-257, וההפניות שם).

בענייננו, אין כל קושי לקבוע כי במועד המכירה, לאחר השיפוץ, בדירתם של המשיבים היה, מבחינה אובייקטיבית, פוטנציאל ממשי למגורי קבע. על-פי קביעותיה העובדתיות של ועדת הערר, עם סיום השיפוץ הדירה חולקה לשמונה חדרים ושלושה חדרי שירותים שאובזרו בכלים סניטריים, כיורים וברזים; הדירה רוצפה כולה, טויחה

ונצבעה, הותקנו בה מטבח, דלתות פנים לחדרים, מערכת חשמל ומערכת מים. כזכור, הדירה הייתה לכתחילה בבניין אשר תוכנן ויועד למגורים בלבד. מכאן עולה כי הדירה, במצבה לאחר השיפוץ, הייתה ראויה למגורים רגילים וסבירים. בהקשר זה תמים דעים אני עם חברי ועדת הערר כי במידה שהשיפוץ מאפשר להתגורר בדירה בתנאים נאותים, אין נפקות לגימורו ו"יוקרתו" של השיפוץ, או לפער בינו לבין רמת "יוקרתה" של הדירה. עוד יודגש כי בעובדה שבענייננו הדירה לא שימשה למגורים בפועל בטרם נמכרה לרוכש אין כדי להוביל למסקנה כי הדירה אינה מיועדת למגורים לפי טיבה; שהרי מדובר בשתי חלופות שונות להגדרתה של דירת מגורים.

8. יוצא אפוא שהדירה שמכרו המשיבים היוותה במועד המכירה "דירת מגורים". בנוסף, המערער לא ערער על קביעת הוועדה באשר להתקיימות תנאי סעיף 49(א) לחוק (הגדרת "דירת מגורים מזכה"), ואין מחלוקת על התקיימות התנאי לפטור ממס הקבוע בסעיף 49(1) לחוק (כנוסחו במועד המכירה) – שהוא כי המשיבים לא מכרו בארבע השנים שקדמו למכירה האמורה דירת מגורים אחרת בפטור ממס. מכאן שהמשיבים עמדו בתנאי החוק הפורמליים לקבלת פטור ממס במכירת הדירה. ואולם, עדיין יש לבחון האם המערער היה מוסמך להתעלם מהשיפוץ שנעשה בדירה ולמסות את העסקה שביצעו המשיבים כמכירה של דירת מעטפת, בהתאם לסעיף 84 לחוק מיסוי מקרקעין, מהטעם כי מדובר בעסקה מלאכותית או בעסקה שאחת ממטרותיה העיקריות היא הפחתת מס בלתי נאותה. מבחינת סדר הדברים, שאלת הסמכות להפעיל את סעיף 84 לחוקה זו נבחנת ממילא לאחר שהתקיימו מכלול התנאים לקבלת פטור ממס במכירת דירת מגורים.

כאן המקום לציין כי לעמדתנו, וכפי שהכריעה דעת הרוב בפסק הדין קמא, לפני השיפוץ הדירה נושא הערעור לא הייתה "דירת מגורים" כהגדרתה בחוק. במצבה כדירת מעטפת היא נעדרה כאמור דלתות פנים, ריצוף, כלים סניטריים וברזים. דהיינו, הדירה לא הייתה מחולקת לחדרים, ולא היו בה חשמל, שירותים או מטבח, כך שלמעשה לא היו בה המתקנים הפיזיים הדרושים למגורים. על כן, אף-על-פי שהדירה הייתה ממוקמת בבניין המיועד למגורים ועל-אף שבאופן עקרוני ניתן היה לחברה לחשמל ולמים כבר מחודש יוני 2010 – לא ניתן היה להגדירה כדירה ה"מיועדת למגורים לפי טיבה", על-בסיס המבחן האובייקטיבי הנגזר מהגדרה זו, אשר נסוב כאמור על הפוטנציאל למגורי קבע בדירה. אמנם, כפי שהובהר בעניין חכים, "מבחן המתקנים הפיזיים" כשלעצמו אינו ממצה" (שם, פס' 28). כך, מחד גיסא, באותו מקרה נקבע כי דירת נופש אינה מהווה "דירת מגורים" לצורך פטור ממס שבח, על-אף "המתקנים הפיזיים" שנמצאו בה; ומאידך גיסא, בעניין שכנר הוכר כדירת מגורים נכס אשר שימש בעבר כדירת מגורים, אך בשנים האחרונות שימש כגן ילדים ולא היו בו אמבטיה ומקלחת. אולם, בענייננו,

לפני שיפוצה הדירה נעדרה מתקנים פיזיים באופן מוחלט ומעולם לא שימשה למגורים. יתרה מזו, המשיבים שילמו בעבור דירת המעטפת מס רכישה בהתאם לקביעת המערער כי הדירה אינה מהווה דירת מגורים, קביעה שעליה לא השיגו. לנוכח כל האמור, גם גישה "גמישה" ביישום המבחן המתאים אינה יכולה להוביל למסקנה כי הדירה בענייננו היותה דירת מגורים לפני השיפוץ.

לצורך המשך הדיון יובהר כי אילו היינו קובעים כי הדירה הייתה דירת מגורים כהגדרתה בחוק עוד לפני השיפוץ, לא היינו נדרשים לשאלת סמכותו של המערער למסות את העסקה כמכירת דירת מעטפת, בהתאם לסעיף 84 לחוק, שהרי שאלה זו עולה כתוצאה מביצוע השיפוץ. לשאלה זו נפנה עתה, לנוכח מסקנתנו.

האם המשיבים ביצעו עסקה מלאכותית?

סעיף 84 לחוק מיסוי מקרקעין – פרשנות ומבחני הפטיקה

9. סעיף 84 לחוק מיסוי מקרקעין קובע כי מנהל מיסוי מקרקעין רשאי להתעלם, לצרכי שומת מס, מעסקה "מלאכותית", "בדויה" או "ש"אחת ממטרותיה העיקריות... היא הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותה", אשר מפחיתה או עלולה להפחית את סכום המס שאדם יהיה חייב לשלם. המדובר בנורמה אנטי-תכנונית המאפשרת לרשויות המס להתעלם מעסקה שביצע אזרח לצרכי תכנון מס בנסיבות מסוימות. כפי שבואר בפסיקה, הנורמה האנטי-תכנונית הועמדה לרשות מנהל מיסוי מקרקעין על מנת לאזן בין זכותו של הנישום לתכנון מס, שהיא חלק מזכותו לקניין פרטי, לבין האינטרסים הציבוריים כבדי המשקל הניצבים אל מול זכות זו, ביניהם הפגיעה בקופה הציבורית ובשוויון הנגרמת כתוצאה מהתחמקותם של נישומים מתשלום מס (ע"א 2965/08 סגנון שרותי תקשוב בע"מ נ' פקיד שומה פתח-תקווה, פס' 17 לפסק דינו של המשנה לנשיאה א' ריבלין, וההפניות שם (21.6.2011) (להלן: עניין סגנון); ע"א 4060/12 שנהב נ' פקיד שומה ת"א 3, פס' 10 לפסק דינו של השופט י' עמית (27.4.2014) (להלן: עניין שנהב)). לשון אחר, נורמה זו נועדה לקבוע את קו הגבול בין תכנון מס לגיטימי לתכנון מס בלתי לגיטימי (ע"א 3415/97 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' יואב רובינשטיין ושות' חברה לבניין פיתוח ומימון בע"מ, פ"ד נז(5) 915, 924 (2003) (להלן: עניין רובינשטיין)).

עינינו הרואות כי הסעיף קובע שלוש עילות המאפשרות לרשות להתעלם מעסקה שביצע הנישום לצרכי מס – מלאכותיות, בדות או חוסר נאותות. השנייה אינה רלוונטית לענייננו ולא נדונה במסגרתו. הראשונה והשלישית נדונו על-ידי ועדת הערר במאוחד.

להשקפתי, מהטעמים שיפורטו להלן, אין צורך להידרש במסגרת תיק זה לעילת ההפחתה הבלתי נאותה. עילה זו, שהיא מטבעה עמומה, נדונה בפסיקה באופן פחות ממוקד מעילת העסקה המלאכותית (ראו: עניין סגנון, פס' 15-16; דוד גליקסברג גבולות תכנון המס 261 (1990) (להלן: גליקסברג)), ואותיר את פרשנותה בצריך עיון גם במקרנו, גם לנוכח המיקוד בטענות הצדדים בעילת המלאכותיות (אך ראו: עניין סגנון, פס' 1-2 לחוות דעת). מכל מקום, וזה העיקר לענייננו: על-פי לשון סעיף 84 לחוק, מדובר בעילות חלופיות ונפרדות, כך שככל שנגיע למסקנה כי הפחתת המס יסודה בעסקה מלאכותית, די בכך כדי להביא להתעלמות ממנה (ראו: עניין סגנון, פס' 14-15; אהרן נמדר מס שבח מקרקעין ב – חישוב המס ותשלומו 502 (2012)). עלינו לפרש אפוא את המונח "עסקה מלאכותית". יצוין כי עיקר מלאכת הפרשנות נעשה ביחס לסעיף אחר בדיני המיסים – סעיף 86 לפקודת מס הכנסה – אולם העילות בו זהות לאלו הקבועות בסעיף 84 לחוק מיסוי מקרקעין, כך שאין כל מניעה להשתמש בפרשנות זו גם בענייננו (ראו: אהרן נמדר מס שבח מקרקעין ג – הפטור לדירת מגורים 60 (2012)).

10. בטרם נפרש את יסוד המלאכותיות, נתייחס בקצרה לטענת המשיבים באשר לרכיב ה"עסקה". המשיבים טוענים כי מונח זה כולל עסקאות משפטיות בלבד ולא פעולות פיזיות. מהאחרונות, לשיטתם, המערער אינו מוסמך להתעלם. טענה זו נדחתה על-ידי ועדת הערר פה אחד, ותמים דעים אני עם קביעתה. אמנם, בניגוד לפקודת מס הכנסה, חוק מיסוי מקרקעין אינו כולל הגדרה מפורשת שלפיה עסקה כוללת גם פעולה. אולם, אינני רואה כל מניעה לקבוע כי כך יש לפרש את המונח "עסקה" גם בחוק מיסוי מקרקעין. כך, לנוכח הזהות הלשונית של הסעיפים בשני החוקים, האחדות של פרשנותם ושל המבחנים ליישומם, והשאיפה להרמוניה חקיקתית בדיני המס (ראו: אהרן ברק "פרשנות דיני המיסים" משפטים כח 425, 435-436 (תשנ"ז); ראו גם: ע"א 8622/07 רוטמן נ' מע"צ החברה הלאומית לדרכים בישראל בע"מ, פס' 98 (14.5.2012) ("מתן פרשנות דומה לחיקוקים בנושאים קרובים מגשימה את עיקרון ההרמוניה הנורמטיבית"). כמו כן, המאטריה הספציפית שבה עסקינן – תכנון המס – אינה מצדיקה ליחד את הנורמה האנטי-תכנונית רק לעסקאות ולא לפעולות. יפים לענייננו דבריו של פרופ' גליקסברג, המשתמשים בדוגמא מההקשר הספציפי של הפטור ממס במכירת דירת מגורים:

"... [האם] המחוקק נתכוון להכפיף לנורמות האנטי תכנוניות גם פעולות שאינן משפטיות, קרי: פעולות מטריאליות (פיסיות). איננו רואים כל מניעה להרחבת פרשנות המונח 'עסקה'... גם לפעולות שאינן משפטיות. עובדת היות הנורמות האנטי תכנוניות ביטוי לדוקטרינת השימוש לרעה בזכויות אינה נוגדת זאת, משום שגם פעולות מטריאליות עשויות להשתבץ בדוקטרינה זו. כך,

למשל, שינוי שטח דירה מהווה אמנם פעולה פיסית, אולם יש לראותו בהקשרו הרחב יותר, דהיינו: שימוש לרעה בזכות הקניין." (גליקסברג, בעמ' 211-212)

מכל מקום, כפי שציין כב' השופט ה' קירש בפסק הדין קמא, בענייננו ניתן לראות את העסקה לשיפוץ הדירה – קרי, העסקה בין המשיבים לבין קבלן השיפוצים – גם כ"עסקה מלאכותית" ולא רק כפעולה מלאכותית. הדגש בתיק הוא בשאלה האם יש לראות את העסקה למכירת הדירה בעקבות השיפוץ כעסקה למכירת דירת מגורים או כעסקה למכירת דירת מעטפת.

11. נידרש עתה לשאלה מתי עסקה תיחשב למלאכותית, כלומר, ליסוד המלאכותיות בתיבה "עסקה מלאכותית". פרשנות יסוד זה עברה התפתחויות ושינויים רבים בפסיקה.

תחילה, המבחן שנקבע בשאלת מלאכותיותה של עסקה הוא מבחן "הדפוסים המקובלים", שלפיו עסקה מלאכותית היא עסקה ה"מנוגדת לדפוסים המקובלים בחיי הכלכלה וסוטה מן הדרכים שבני אדם נוהגים בהם, כדי להשיג תוצאה כלכלית מסוימת" (ע"א 102/59 פקיד השומה, ירושלים נ' "איסמר" חברה למסחר והשקעות בע"מ, פ"ד יד 2165, 2168 (1960)). בהמשך, מבחן זה הוחלף במבחן "מטרת העסקה" או "טעם העסקה", אשר דרש כי לעסקה יהיו מטרה או טעם שאינם מיסויים-פיסקליים על מנת שלא תיחשב למלאכותית (ע"א 265/67 מפי בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, תל אביב, פ"ד כא(2) 593 (1967)). מבחן זה התפתח בהמשך למבחן "הטעם המסחרי", אשר הבהיר כי טעם לבר-פיסקלי זה צריך להיות מסחרי (ע"א 11/74 פקיד השומה למפעלים גדולים נ' אולפני הסרטה בישראל בע"מ, פ"ד כט(1) 297, 302-303 (1974)). לפי מבחן זה, עסקה תיחשב למלאכותית אם הטעם המיסויי הוא הטעם היחיד שעמד בבסיסה (ע"א 390/80 תעש מור מרכז תעשייתי בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, אזור תל-אביב, פ"ד לז(1) 449, 454 (1983); עניין רובינשטיין, בעמ' 925). מכאן שעל-פי מבחן "הטעם המסחרי" בגרסתו דאז, די בקיומו של טעם מסחרי כלשהו – ולו שולי או מינורי – על מנת להכריע כי העסקה אינה מלאכותית (ראו: דנ"א 1408/06 שטרית נ' פקיד שומה תל אביב יפו 4, פס' 4 (3.10.2006)). בין היתר על רקע זה, התווספה למבחן זה דרישה כי הטעם המסחרי יהיה יסודי, דהיינו, כי מבחינת משקלו, יהיה כזה שבלעדיו הנישום לא היה מבצע את העסקה (עניין סגנון, פס' 27-28; ראו גם פס' 1 לחוות דעתי שם). כיום, אפוא, המבחן הנוהג בפסיקה בשאלת מלאכותיות העסקה הוא מבחן "יסודיות הטעם המסחרי" (ראו: עניין שנהב, פס' 11 לפסק דינו של השופט י' עמית; ע"א 1211/14 גוטשל נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, פס' 18 לפסק דינו של השופט א' שהם (11.11.2015) (להלן: עניין גוטשל); ע"א 3568/16 תיעוש אחזקה ותפעול מערכות בע"מ נ' פקיד שומה כפר סבא, פס'

78, 64 לפסק דינו של השופט א' שהם (16.8.2018) (להלן: עניין תיעוש); ע"א 750/16 סעדטמנד נ' פקיד שומה רחובות, פס' 14 לפסק דינה של השופטת ע' ברון (28.2.2019) (להלן: עניין סעדטמנד)).

12. ואולם, לאחר ביסוסו של מבחן יסודיות הטעם המסחרי, הפסיקה צעדה צעד נוסף ונקטה, בחלק מפסקי הדין, גישה שלפיה ההכרעה בשאלת מלאכותיות העסקה נעשית במבחן דו-שלבי:

"בשלב הראשון, יש לבחון את השאלה, האם בבסיס העסקה עמד תכנון מס לגיטימי. רק בהינתן תשובה שלילית לשאלה זו, יש לבחון, בשלב השני, את מלאכותיות העסקה..." (עניין גוטשל, פס' 13 לפסק דינו של השופט א' שהם; ראו גם: עניין סגנון, פס' 13)

לפי גישה זו, מבחן יסודיות הטעם המסחרי משמש לשלב השני בלבד, שבו נבחנת מלאכותיות העסקה. לעומת זאת, השלב הראשון, עניינו בשאלה האם תכנון המס הוא חיובי (או ניטרלי) או שלילי. וכך, לדברי השופט א' שהם, יש להכריע בשאלה זו:

"תכנון מס חיובי, מתרחש כאשר הנישום פועל על בסיס מדיניות מכוונת ומוצהרת של המחוקק, שעניינה מתן פטור או הקלה במס. (...) תכנון מס שלילי, מנגד, מתרחש במקרה בו הנישום מתכנן את פעילותו באופן המנוגד לתכלית החקיקה, ועל דרך של ניצול פרצה שהתגלתה בה." (עניין גוטשל, פס' 14)

אם כן, השאלה האם תכנון המס הוא חיובי, ניטרלי או שלילי תוכרע על בסיס תכלית החקיקה. ככל שהנישום ביצע תכנון מס אשר נועד להגשים את תכלית החקיקה, או באופן שהמחוקק אדיש לו – הרי שמדובר בתכנון מס חיובי או ניטרלי, שלא יוביל לפסילת העסקה. ככל שהנישום מתכנן את פעילותו באופן המנוגד לתכלית החקיקה, על דרך של ניצול פרצה הקיימת בה, באופן שהמחוקק היה מתנגד לו – ייקבע כי מדובר בתכנון מס שלילי. רק אז, תיבחן שאלת הטעם המסחרי היסודי, ואם זו תוכרע לשלילה – העסקה תוכתר כמלאכותית באופן המאפשר להתעלם ממנה.

13. הגישה הדו-שלבית חורגת מהאופן שבו נותחו בעבר הנורמות האנטי-תכנוניות (סעיף 84 לחוק מיסוי מקרקעין וסעיף 86 לפקודת מס הכנסה), ובכללן עילת מלאכותיות העסקה. כאמור, הפסיקה בעבר התייחסה לנורמות התכנוניות כאלו אשר מציבות את קו הגבול בין תכנון מס לגיטימי לתכנון מס בלתי לגיטימי (ראו: עניין רובינשטיין, בעמ' 924; ע"א 9412/03 חזן נ' פקיד שומה, נתניה, פ"ד נט(5) 538, 560-561 (2005); ע"א 10666/03 שיטרית נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4, פס' 15-17 לפסק דינו של הנשיא א' ברק

(30.1.2006) (להלן: עניין שיטריט); ע"א 3365/06 דורפברגר נ' פקיד שומה חיפה, פס' 10 לפסק דינו של המשנה לנשיאה א' ריבלין (8.8.2010); עניין שנהב, פס' 10 לפסק דינו של השופט י' עמית; ראו גם: ירדנה סרוסי מיטוי זירות מגורים 45 (2009)). לשון אחר, להבדיל מהגישה הדו-שלבית, בפסיקה הייתה מושרשת גישה חד-שלבית, שלפיה מלאכותיות העסקה היא-היא זו אשר מכריעה האם תכנון המס או לגיטימי או לא לגיטימי; והכרעה זו אינה נעשית קודם לשאלת מלאכותיות העסקה.

המבחן הדו-שלבי משנה את סדר הדברים. לפי מבחן זה, כפי שפותח בפסיקה, שאלת לגיטימיות תכנון המס נבחנת לפני שאלת מלאכותיות העסקה ובמנותק ממנה. הקריטריון שעל-פיו תיקבע לגיטימיות תכנון המס – הוא החלק הראשון של המבחן הדו-שלבי – אינה מלאכותיות העסקה אלא תכלית החקיקה הרלוונטית. רק במידה שתכנון המס מנוגד לתכלית החקיקה – תיבחן שאלת מלאכותיות העסקה. כך יוצא כי המבחן הדו-שלבי הופך את תכלית החקיקה לגורם שיש בו כדי לחרוץ את דינו של תכנון המס שביצע הנישום. אם נסכם את האמור עד כה, ההבדל בין הגישה החד-שלבית והגישה הדו-שלבית הוא במקום שהן מעניקות לתכלית החקיקה הרלוונטית. בעוד שהגישה החד-שלבית שיושמה בפסיקה המוקדמת לא מעניקה לה משקל, המבחן הדו-שלבי מעניק לה בכורה.

עוד יש לציין כי נראה כי המבחן הדו-שלבי לא השתרש באופן מלא בפסיקה. הוא יושם אמנם בעניין תיעוש (ראו שם, פס' 65-66 לפסק דינו של השופט א' שהם), אולם, חלק מהפסיקה המאוחרת המשיכה ליישם מבחן חד-שלבי (ראו: עניין סעדטמנד, פס' 14-17; ראו גם: רע"א 2454/19 ברודקום ברודבנד אקסט בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן, פס' 13 (28.8.2019)).

14. מהי התשתית הרעיונית המונחת ביסוד הגישה הדו-שלבית? מהפסיקה שבה אומץ המבחן הדו-שלבי עולה כי הוא מבוסס על עמדתו של פרופ' גליקסברג. הלה מסביר בספרו כי קיים קושי ביישום מבחן חד-שלבי לבחינת מלאכותיות העסקה:

"לפי מבחן זה [מבחן הטעם המסחרי] תיתכנה עסקאות המצויות בתחום תכנון המס החיובי שעשויות להיות מסווגות מחדש אף על פי שהמחוקק חפץ לעודדן באמצעות תמריצי מס. [...] המדיניות הנכונה שיש לנקוט בסוגייה זו היא כי תכנוני מס חיוביים לא יהיו כפופים לנורמות האנטי תכנוניות, שאם לא כן תסוכל כוונת המחוקק. [...] לפיכך, שומה עלינו להתמודד עם השאלה כיצד ניתן להגשים מדיניות זו על רקע התפיסה הקונספטואלית החד-משמעית של 'העסקה המלאכותית'

המביאה לשלילת יתרונות המס שהמחוקק נתכוון להעניק. (גליקסברג, בעמ' 175)

החשש שמעלה פרופ' גליקסברג הוא כי עסקה המהווה "עסקה מלאכותית" על-פי מבחן הטעם המסחרי כמבחן חד-שלבי, תוגדר ככזו באופן "אוטומטי", וכך תכנון המס שבבסיסה ייפסל, גם אם הוא נתפס כחיובי ורצוי מבחינה חברתית.

על מנת להתמודד עם חשש זה, פרופ' גליקסברג מפנה את הזרקור לשיקול דעתו של מנהל מיסוי מקרקעין בהפעלתו של סעיף 84 לחוק מיסוי מקרקעין, ומצביע על לשון "רשאי" שנוקט הסעיף בנוגע לסמכות המנהל להתעלם מעסקה מלאכותית (ראו: גליקסברג, בעמ' 170). פרופ' גליקסברג מציע כי את שיקול הדעת להתעלם מעסקה מלאכותית יש להפעיל רק כאשר מדובר בתכנון מס שלילי, שהוא, כאמור, תכנון מס המנוגד לתכלית החקיקה.

לשם הדיוק, להבנתי, פרופ' גליקסברג לא מתייחס באופן מפורש לסדר הבחינה, כפי שעולה מפסקי הדין שמיישמים את המבחן הדו-שלבי. אלא, עמדתו היא כי יש לבחון האם מדובר בתכנון מס רצוי או לא-רצוי מבחינת תכלית החוק, בנוסף לבחינה האם מדובר בעסקה מלאכותית. עמדה זו נובעת מהסמכות שהוענקה למנהל מיסוי מקרקעין בחוק. מצד אחד, הוא מוסמך להתעלם מעסקה מלאכותית; אך מצד שני, הוא רשאי לעשות זאת – להבדיל ממחויב לעשות זאת – ולכן יש להגדיר מה טיב שיקול דעתו. בעיניי, זוהי תרומה עניינית, נכונה ומדויקת.

נחדד: על-פי התפיסה האמורה, שיקול הדעת – המעוגן בתיבה "רשאי" – משמע בחינה האם תכנון המס הוא חיובי, ניטרלי או שלילי, וזאת תוך שימת דגש על תכלית החוק. הייתי מגדיר זאת כשיקול דעת מינהלי בתחום המס; שיקול דעת אשר שזור בטעם של החיוב במס או של הפטור ממנו – כמכתיב האם יש להתעלם מהעסקה המלאכותית. הווה אומר, שזה כלי חשוב לבחון החלטת הגורם המינהלי – מנהל מיסוי מקרקעין – לפי קריטריונים של דיני המס. כשלעצמי, אין בכך לשלול השימוש במילה "רשאי" בצורה רחבה יותר, באופן של שיקולים כלליים במשפט המינהלי, אולם אין הכרח להרחיב על כך במסגרת תיק זה (השוו: עניין טגנון, פס' 4 לחוות דעתי).

נסכם נקודה זו: סעיף 84 לחוק מיסוי מקרקעין מחייב את הגורם המינהלי לבדוק האם מתקיימת אחת מהעילות להתעלמות מתכנון המס – עסקה מלאכותית, בדויה או בלתי-נאותה. לצד זאת, ובתוך כך, התיבה "רשאי" בסעיף דורשת הכרעה בשאלת עצם

הפעלת הנורמה האנטי-תכנונית. בחינה זו נערכת ביחס לעסקה הקונקרטית. הגורם המכריע בעניין יהא מנהל מיסוי מקרקעין. להכרעה בנושא במסגרת ערעורית – על-ידי ועדת הערר (ב"גלגול שני") או בית משפט זה (ב"גלגול שלישי") – אדרש בהמשך.

15. כשלעצמי, אני סבור כי חרף ההיגיון שבבסיסה, כמוסבר על-ידי המלומד גליקסברג, יש קושי בגישה הדו-שלבית – כפי שפותחה בפסיקה. מדובר בקושי משולש שאעמוד עליו בפירוט. קשיים אלו מובילים אותי למסקנה כי יש ליישם מבחן זה באופן שונה, ועל כך אסביר בהמשך.

ראשית, יש לשים לב כי לשונו המפורשת של סעיף 84 לחוק מיסוי מקרקעין מקנה למנהל מיסוי מקרקעין סמכות להתעלם מעסקה מלאכותית, מטעם זה בלבד וללא כל תנאי מקדמי נוסף. נגיד זאת בצורה אחרת: אם העסקה מלאכותית (או בדויה, או שמטרתה הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותה), מוסמך מנהל מיסוי מקרקעין להתעלם ממנה מבחינה מיסויית. בלא תנאי זה – אין סמכות להתעלם; ובהתקיימו – יש סמכות. יוצא כי על-פי לשון החוק, מלאכותיות העסקה היא תנאי הכרחי ומספיק ל"התעלמות" ממנה. ברם, למעשה, המבחן הדו-שלבי שנקט בפסיקה דוחק את מבחן מלאכותיות העסקה לשלב השני של הניתוח המשפטי – שלב שלא בכל מקרה נגיע אליו – ועל כן יש בה כדי לרוקן מתוכן את הסמכות שניתנה למנהל מיסוי מקרקעין בחוק, או לכל הפחות לצמצמה באופן ניכר על-ידי הכפפתה לתנאי מקדמי שאינו מעוגן בחוק.

שנית, הדגש העקרוני בגישה הדו-שלבית, כפי שהיא מפותחת על-ידי פרופ' גליקסברג, הוא בשיקול דעתו של מנהל מיסוי מקרקעין, אשר המחוקק הקנה לו סמכות להתעלם מבחינה מיסויית מעסקה מלאכותית. כאמור, אם לפני המנהל ישנה עסקה מלאכותית, הוא אינו מחויב להפעיל את הסנקציה של סעיף 84 לחוק כנגדה, על-אף שהוא מוסמך לעשות כן. כאשר נישום משיג על החלטת המנהל להפעיל את סעיף 84 לחוק נגדו, יוצא כי על-פי הסדר שנקבע בפסיקה ליישום המבחן הדו-שלבי, בטרם הערכאה הערעורית הרלוונטית (ועדת הערר או בית משפט זה) ניגשת לברר את השאלה האם מדובר בעסקה מלאכותית, היא בוחנת האם היה מקום להפעיל את הסמכות להתעלם מהעסקה, לאור תכלית החקיקה. כך למעשה, המבחן הדו-שלבי מחליף את שיקול דעתו של מנהל מיסוי מקרקעין בשיקול דעתה של הערכאה הערעורית, לעניין עצם ההחלטה המינהלית האם להפעיל את הסמכות, אף בטרם בחינת התקיימות עילה לכך, למשל מלאכותיות העסקה.

אמנם, החלטתו של מנהל מיסוי מקרקעין אינה החלטה מינהלית רגילה, והחוק אף מקנה באופן מפורש לוועדת הערר סמכות התערבות רחבה במיוחד בהחלטה מעין זו (ראו: סעיף 89(ב) לחוק מיסוי מקרקעין; על אודות סעיף זה ראו: גליקסברג, בעמ' 300; יצחק זמיר הסמכות המינהלית כרך ד' – המינהל הציבורי 2477-2480 (2017) (להלן: זמיר)). ברם, כפי שנפסק בהקשר דומה:

”בצד היקף הפרישה הרחב של סמכות בית הדין, היקף התערבותו בפועל בהחלטת הרשות המוסמכת נגזרת לעולם מטיבו של הנושא העומד לדין, ממעמדו של הגורם שהחלטתו עומדת לבחינה שיפוטית, מהרקע המקצועי ומידת המומחיות העומדים לרשות מקבל החלטה, וממכלול עניינים נוספים. אף שהיקף התערבות בית הדין רחב יותר מן המקובל בביקורת שיפוטית על מעשי המינהל בעתירות מינהליות, הדעת נותנת כי מקום שבית הדין נזקק לערר על החלטת הממונה, תהווה החלטה זו בסיס ונקודת מוצא להפעלת שיקול הדעת השיפוטי, תוך מתן מלוא המשקל לידע, לשיקול הדעת, למומחיות ולניסיון המצטבר המצויים בידי הרשות המוסמכת שהחלטתה עומדת לביקורת שיפוטית. [...] החלטת הגורם המוסמך העומדת לביקורת ערר בפני בית הדין ראוי שתיבחן מתוך הנחה כי היא נערכה על-פי מיטב שיקול הדעת המקצועי, וכי חלה עליה חזקת התקינות.” (ע”א 3398/06 הרשות להגבלים עסקיים נ’ דור-אלון אנרגיה בישראל (1988) בע”מ, פס’ 26 לפסק דינה של השופטת א’ פרוקצ’יה (6.12.2006); ראו גם: זמיר, בעמ’ 2481-2484)

סבורני כי דברים אלו, שנפסקו באשר להיקף ההתערבות של בית הדין להגבלים עסקיים בהחלטת הממונה על ההגבלים העסקיים, יפים לענייננו בשינויים המחויבים. בדומה לממונה על ההגבלים העסקיים, אף מנהל מיסוי מקרקעין הוא בעל מומחיות וניסיון בתחום שהוא ממונה עליו. מכל מקום, הבאת דברים אלו בהקשרנו נועדה אך להראות כי שקילה מחדש של השאלה האם היה ראוי להפעיל את סעיף 84 לחוק מיסוי מקרקעין, מקום שהתמלאו התנאים לכך, מעוררת שאלות, והגם שהיא אפשרית יש לעשותה בזהירות ובתשומת לב. הנקודה המרכזית בקושי השני היא כי סדר הבחינה כפי שנקבע משליך על הקשר – אם תרצו, יחסי העבודה – בין מנהל מיסוי מקרקעין, ועדת הערר ובית משפט זה. מעבר למומחיותו של המנהל בתחום דיני המס, נראה מפתיע כי הביקורת הערעורית עוסקת בראש ובראשונה בבחינת לגיטימיות תכנון המס לפי תכליתו, טרם עיסוקה בשאלת התנאים המהותיים של סעיף 84 – עסקה מלאכותית, בדויה, או שמטרתה הפחתת מס בלתי-נאותה. שהרי, העניין האחרון הוא המקנה סמכות למנהל להפעיל את שיקול דעתו ולהתעלם מהעסקה לצרכי מס.

הקושי השלישי במבחן הדו-שלבי – שהוא הקושי העיקרי, כפי שעולה מתיק זה – הוא בשלב הראשון שמתווה המבחן לגופו. בשלב זה נבחנת לגיטימיות תכנון המס. סבורני כי שלב זה, כפי שפותח בפסיקה, לא מקנה כלים ברורים וישימים מספיק כדי להכריע בשאלה האם תכנון המס הוא לגיטימי או לא. קריטריונים דוגמת לגיטימי, חיובי או רצוי, הם עמומים מטבעם, ומשכך הם עומדים בניגוד למושכלות יסוד בדיני המס אשר מחייבים ליצור כללים בעלי אופי ברור ולהגן על הוודאות המשפטית (ראו, למשל: עניין סגנון, פס' 8; דנ"א 2308/15 פקיד השומה רחובות נ' דמארי, פס' 10 לפסק דינו של המשנה לנשיאה ס' ג'ובראן וההפניות שם (12.9.2017)). לנוכח קריטריונים אלו צוין בספרות, בהתייחס לשלב הראשון של המבחן הדו-שלבי, כי הוא "דורש הבהרות נוספות", והועלתה ביקורת על כך שהוא מקנה בכורה לרכיב ערכי של "נאותות", שהוא עמום וקשה לצקת בו תוכן, ולכן בעבר הושם בקרן זוית (ראו: אבי גורמן ושי אהרונוביץ' מיסוי מקרקעין – פרשנות, הלכה ומעשה 912 (2017) (להלן: גורמן ואהרונוביץ')).

זאת ועוד. קריטריון נוסף שהוצע בעניין גוטשל ליישום מבחן הלגיטימיות של תכנון המס הוא הקריטריון של מדיניות מוצהרת לעומת פרצה בחוק (שם, פס' 14). קריטריון זה אינו רק עמום, אלא מעורר בעיה אנליטית משמעותית. כפי שניתן לראות בענייננו, שאלת מלאכותיות העסקה נבחנת תמיד לאחר שהנישום עמד בכל התנאים לקבלת פטור ממס או הפחתה בשומת המס. דהיינו, אם מדובר במכירת דירת מגורים מזכה, הבחינה של מלאכותיות העסקה נעשית לאחר שהנישום עמד בכל תנאי הפטור ממס שבה. על כן, יישום הקריטריון של "עמידה במדיניות מוצהרת" כפשוטו, עלול להוביל לקביעה כי תכנון המס של הנישום הוא לגיטימי בכל פעם שהנישום עומד בתנאי החוק לקבלת הפטור או ההטבה; כך, אם נלך לפי סדר המבחן הדו-שלבי כפי שפותח בפסיקה, לעולם לא תופעל הסמכות להתעלם מעסקה מלאכותית שביצע הנישום על מנת לזכות בהטבה. במילים אחרות, קביעה כי תכנון מס המגשים מדיניות מוצהרת של המחוקק לעולם לא יהווה עסקה מלאכותית, מותרת אותנו במעגל שוטה. למעשה, טענה זו של המשיבים התקבלה על-ידי ועדת הערר במקרה זה, כפי שיוסבר בהמשך. קביעה שלפיה עמידה בתנאי הטבת המס מלמדת כי מדובר בתכנון מס לגיטימי חותרת תחת עצם קיומה של הנורמה האנטי-תכנונית. יפים לעניין זה דברי בית משפט זה בעניין שיטריית:

"אין לומר, כפי שהמערער ביקש לטעון, כי כל ניצול של הטבת מס הוא פעולה לגיטימית. עמדה כזו מעניקה משקל מכריע לזכותו של הנישום לתכנן את המס ואין היא מאזנת אותה כראוי עם האינטרס הציבורי בגביית מס אמיתי ושוויוני. עמדה כזו איננה העמדה המקובלת בשיטתנו לאיזון בין זכות הנישום לתכנן את המס ובין האינטרס הציבורי בגביית מס אמת. על פי שיטתנו, יש

ניצולים לגיטימיים ויש ניצולים בלתי לגיטימיים. יש ניצולים של זכויות ויש ניצולים 'לרעה' של זכויות." (שם, פס' 15)

להשקפתי, הקריטריון היחיד אשר יכול להכריע את השאלה אם תכנון המס הוא רצוי ולגיטימי, הוא תכלית החקיקה הרלוונטית. לפי קריטריון זה, השאלה הנשאלת בגדרי שלב זה היא אם תכנון המס שביצע הנישום מגשים את תכלית החקיקה הרלוונטית, אם לאו. מבחינה מהותית, הקריטריון של תכלית החקיקה מגשים את ההיגיון של מבחן זה, אשר מבקש ביסודו לאפשר תכנוני מס חיוביים. ויודגש: המבחן של תכלית החקיקה אינו מבחן פורמלי. רחוק מכך. במסגרתו יש לבחון היטב ולעומק את התכלית החברתית או הכלכלית של חוק המס הספציפי, ואת נסיבות המקרה הספציפי. נדרשות בד בבד ראייה מצומצמת-היקף של המקרה וראייה רחבת-היקף של התכלית בדיני המס.

16. שלושת הקשיים – הראשון שעניינו בלשון סעיף 84 לחוק ומבנהו, השני שעניינו בגורם שלו ניתן שיקול הדעת להפעיל את סעיף 84 לחוק, והשלישי שעניינו בתכלית החקיקה כקריטריון המהותי הנכון לבחינת לגיטימיות תכנון המס – מובילים כל אחד ובצירופם המצטבר למסקנה אחת בשאלה מהי הדרך הראויה לבחון את יישומה של הנורמה האנטי-תכנונית במקרה מסוים. הדרך היא זו: ראשית, יש לבחון האם התקימה עילה להפעלת סעיף 84 לחוק. קרי, האם לפנינו עסקה "מלאכותית", "בדויה" או ש"אחת ממטרותיה העיקריות... היא הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותה", אשר מפחיתה או עלולה להפחית את סכום המס שאדם יהיה חייב לשלם. השאלה האם לפנינו עסקה מלאכותית – היא החלופה הראשונה בסעיף זה – תוכרע על-פי מבחן הטעם המסחרי היסודי שפורט לעיל. ככל שהתשובה לשאלה זו תהיה חיובית, לאמור – לעסקה אין טעם מסחרי יסודי, יוצא כי מנהל מיסוי מקרקעין מוסמך להתעלם ממנה. עם זאת, זוהי סמכות שביקול דעת. על כן, בשלב השני, הערכאה הערעורית יכולה לקבוע כי לא היה מקום להפעילה בנסיבות המקרה. כך יש לקבוע אם הפעלתה של סמכות זו מנוגדת לתכלית החוק, והיא מובילה לפסילת תכנון מס אשר נועד להגשים מטרה רצויה מבחינה חברתית. ודוקו: לשיטתי, על מנת להצדיק את תכנון המס ולאשרו חרף מלאכותיות העסקה שבבסיסו, אין די בכך שתכנון המס מגשים "מדיניות מוצהרת" של המחוקק. שאחרת, ייצא כי כל תכנון מס יהיה מוצדק ולגיטימי. נדרש כי תכנון המס יגשים תכלית חברתית שהמחוקק מבקש לקדם בדיני המס. יוצא כי לדעתי יש לנקוט מבחן דו-שלבי בסדר הפוך מזה שנקבע בעבר: להתחיל מהמבחן המושרש בפסיקה שלפיו נבחנת מלאכותיות העסקה – הוא מבחן יסודיות הטעם המסחרי, ולהמשיך למבחן שבאפשרותו "להכשיר" את העסקה על-אף מלאכותיותה, שבמסגרתו תיבחן תכלית החקיקה הרלוונטית. מסלול

זה אינו מבטל את שיקול הדעת בהפעלת הנורמה האנטי-תכנונית, אלא הוא בוחן אותו רק אם אחת העילות בסעיף מתקיימת, ויש סמכות להפעלתו.

נחזור בקצרה: פרשנות סעיף 84 לחוק מובילה למסקנה כי יש לבחון שתי שאלות: האחת, האם העסקה מלאכותית, בדויה, או נועדה להפחתת מס או הימנעות ממס בלתי-נאותה? השנייה, בהנחה שהתשובה לשאלה הראשונה חיובית, האם נכון להתעלם ממנה בראי תכלית החוק? שאלות אלו נובעות מהפסיקה, מהספרות המקצועית שאומצה על-ידי הפסיקה ומפרשנות ראויה. ניתן לסבור שאין חשיבות להכרעה אם מגדירים את העניין כשני שלבים או כשלב אחד שכולל שתי שאלות. אך לנוכח התפתחות הפסיקה, וכן מבחינה אנליטית, נכון יותר להתייחס אליהם כשני שלבים, שכן התכלית של תכנון המס היא שאלה נפרדת שתיבחן רק אם ישנה עילה להתעלם ממנו.

מספר נימוקים תומכים במסלול בחינה זה: תחילה, תנאי הסעיף – עסקה מלאכותית, בדויה או שמטרתה בלתי-נאותה, ואחר כך שאלת תכנון המס לאור תכלית החקיקה. הנימוק הראשון הוא כי נראה שזהו הסדר הנכון מבחינה נורמטיבית. יובהר כי בסוגיית סדר הבחינה הנכון ייתכנו מצבים שונים בדין. למשל במשפט הפלילי ברור שאין לגזור את דינו של הנאשם עד שנמצא אשם. הסדר מחייב קודם הכרעת דין ורק לאחר מכן, ובמידת הצורך, גזר דין. שונה המצב בדיני הנזיקין, שם עלתה שאלה בנוגע לסדר הבחינה של רכיבי עוולת הרשלנות – האם יש להתחיל מיסוד חובת הזהירות או מיסוד ההתרשלות. בנושא זה נחלקו הדעות בבית משפט זה, בפרט ביני לבין חברי השופט י' עמית (ראו: ע"א 4486/11 פלוני נ' שידותי בריאות כללית, פ"ד סו(2) 682, פס' 12-18 לפסק דינו של השופט י' עמית (2013); ע"א 3521/11 וגנר נ' עבדי, פס' 6-18 לפסק דיני (2014)). נראה שניתן לפעול כך או כך, אם כי שתי הגישות מבססות על נימוקים וצידוקים שונים. בענייננו, מדובר בסוג שלישי של סדר הבחינה הנכון. כלומר, לא הייתי אומר שיש חובה לפעול לפי סדר זה, כמו בדיני העונשין, אך גם לא הייתי אומר שאפשרי לפעול בדרך אחרת, וזוהי שאלה של העדפת מדיניות שיפוטית. דעתי היא כי חיוני לעבוד בשיטה הבודקת קיומה של עילת סעיף 84 לחוק. הטעם לכך הוא כי ככלל יש לדון בשאלת הסמכות כתנאי הכרחי טרם הדיון בשאלת שיקול הדעת, שבמסגרתה נבחן האם אף-על-פי קיומה של סמכות נכון שלא להפעיל את הסעיף, היינו, שלא להתעלם מבחינה מיסויית מהעסקה שבוצעה. לאמור, תחילה יש לבחון האם יש למנהל סמכות להתעלם מהעסקה, ורק לאחר מכן, בהנחה שהתשובה חיובית, האם זה המקרה המתאים שלא להפעיל סמכות זו חרף החלטתו לעשות כן. זהו הסדר הנורמטיבי הנכון במשפט המינהלי.

הנימוק השני לסדר המוצע הוא הקשר המעשי-יישומי בין שני השלבים. להבנתו, כדי לדעת אם זהו מקרה שבו התכלית של תכנון המס מצדיקה שלא לפסול את העסקה חרף מלאכותיותה, חשוב ביותר לבחון את האופי המסוים של העסקה הרלוונטית. מתן מענה לשאלה האם מדובר בעסקה מלאכותית והנימוקים לכך יאפשר לעמוד על טיבה של העסקה ועל נסיבות המקרה, וכך יאפשר לתת מענה מדויק יותר בהמשך לשאלת היחס בינן לבין תכלית החוק.

הנימוק השלישי הוא כדי לשמור על יחס נכון בין הגורם המינהלי שלו מוקנית הסמכות החוק – מנהל מיסוי מקרקעין – לבין הערכאה העררית. האחרונה נדרשת לבחון את שיקול דעתו של המנהל ולהבין היטב את נימוקיו. דווקא בשל הסמכות הרחבה יחסית שיש לערכאה העררית להתערב בהחלטתו של המנהל, חיוני לבחון קודם את העילה שהובילה אותו לפסילת העסקה ואת נסיבות המקרה. דהיינו, מה המאפיינים ההופכים את העסקה למלאכותית, או באיזה מובן העסקה היא בדויה או שמטרתה לא-נאותה. בשלב השני המוצע, שבו נבחן תכנון המס לפי תכלית החקיקה, חיוני לעמוד על התכלית באופן מפורט תוך מתן מקום למטרות החברתיות שמבקשות רשויות המס לקדם, לשיקול דעתן בכך, ולשאלה כיצד עומדות אלו אל מול נסיבות העסקה המסוימת.

ודוקו: מודע אני לכך שישנם מקרים שבהם הסדר לא ישנה את התוצאה. אכן, במקרים שנדונו בפסיקה לפי המבחן הדו-שלבי, הוכרע כי תכנון המס שביצעו הנישומים היה גם מנוגד לתכלית החקיקה וגם נעדר טעם מסחרי יסודי, וכך שני השלבים הובילו לאותה מסקנה כי יש להפעיל את הנורמה האנטי-תכנונית (ראו: עניין סגנון, עניין גוטשל ועניין תיעוש). אבל ייתכנו מקרים שלא כך יהיה הדבר – דהיינו, כי עסקה תיחשב כמלאכותית על-פי מבחן יסודיות הטעם המסחרי, אך נרצה לאפשרה בשל תכלית החקיקה. קביעת סדר נכון נועדה דווקא למקרים הקשים יותר. היא נועדה לשמור על כללים דומים כדי שהביקורת העררית או הערעורית תיעשה באופן מיטבי. מיד אתייחס לנסיבות המקרה אך אומר כבר, ואנמק בהמשך, כי לדעתי המקרה הזה אינו קשה מבחינת ההכרעה, והשגגה שנפלה לטעמי בפסק הדין קמא נובעת במידה רבה מכך שלא פעלו לפי הסדר הנכון. כפי שנפרט עתה בהרחבה, בענייננו מבחן יסודיות הטעם המסחרי מוביל למסקנה ברורה וחד-משמעית כי לפנינו עסקה מלאכותית. לכן, אין כל קושי לקבוע כי המערער היה מוסמך, לפי סעיף 84 לחוק, להתעלם מעסקה זו, ולמסות את דירת המשיבים כדירת מעטפת, היינו, לא להעניק למשיבים את הפטור במכירת דירת מגורים. בנוסף לכך, גם תכלית החקיקה אינה מצדיקה להעניק למשיבים פטור ממס, כך שאין להתערב בשיקול דעתו של המנהל לחייב את המשיבים בתשלום מס.

וכעת מן הכלל אל הפרט.

השלב הראשון: בחינת העסקה שביצעו המשיבים לפי מבחן יסודיות הטעם המסחרי

17. כפי שבואר לעיל, על-פי מבחן יסודיות הטעם המסחרי, עסקה שנועדה למטרה פיסקלית-מיסויית, תיחשב עסקה מלאכותית אם אין לה, בנוסף לטעם הפיסקלי, מטרה מסחרית יסודית. כך הוסבר המבחן בעניין סגנון:

“עסקה אינה מלאכותית אם לולא המטרה המסחרית – לא היה מבצע הנישום את העסקה. המבחן אינו בודק רק אם קיימת מטרה מסחרית, ואין ספק בדבר שקיומה של זו הוא תנאי הכרחי, אך אין זה תנאי מספיק. לצורך סיפוקו של המבחן נדרש גם כי המטרה המסחרית תהיה סיבה ‘יסודית’, כך שלולא ציפיתו של הנישום כי זו תתממש, לא היה נכנס לעסקה מלכתחילה. לאור הרציונאלים החולשים על הסוגיה, תישלל מלאכותיותה של העסקה, אף אם נלווה לטעם המסחרי היסודי, טעם פיסקלי במידת יסודיות שווה” (שם, פס’ 27; ההדגשה במקור).

בעניין סגנון הוצעו מבחני עזר על מנת להכריע בשאלת מלאכותיותה של העסקה, ביניהם אמינותו של הטעם המסחרי שהועלה על-ידי הנישום, שקילותן הכלכלית של המטרות שעמדו בבסיס העסקה (המסחרית והפיסקלית), התוכן הכלכלי של העסקה, תוצאותיה של העסקה בפועל והסיכון הכלכלי הכרוך בעסקה (שם, פס’ 28). עוד הוסבר כי מבחן יסודיות הטעם המסחרי משלב יסודות אובייקטיביים וסובייקטיביים (שם, פס’ 26). יצוין כי טרם הוכרעה בפסיקה השאלה האם גם מטרות שאינן מסחריות אך גם אינן פיסקליות, כגון מטרות אישיות, מוציאות את העסקה מגדר היותה מלאכותית, בהתאם למבחן “יסודיות המטרה הלב-פיסקלית” המוצע על-ידי פרופ’ גליקסברג (ראו: גליקסברג, בעמ’ 230-233; עניין סגנון, פס’ 27; עניין שנהב, פס’ 11). נטייתי היא שהתשובה תלויה בנסיבות המקרה אך העניין אינו נדרש להכרעה במקרה זה (ראו: עניין סגנון, פס’ 3-4 לחוות דעתי).

18. על רקע דברים אלו נבחן את עובדות המקרה דנן. המשיבים רכשו דירה במצב מעטפת ושילמו מס רכישה בהתאם לדירה שאינה דירת מגורים. המשיבים החזיקו בדירת המעטפת הבנויה, בבניין המיועד למגורים שניתן לו “טופס 4” (אישור כי הוא ראוי למגורים וניתן לחברו לתשתיות), במשך תקופה של מעל לשלוש שנים, שבמהלכה הדירה עמדה ריקה. המשיבים היו מחויבים בהתאם לחוזה עם הקבלן להשלים את עבודות הפנים בדירה, כלומר לא להשאירה במצב מעטפת, אולם לא עשו כן במועד שבו היו מחויבים (נובמבר 2011), או בסמוך לו, חרף מכתב התראה שקיבלו מהקבלן. לאחר שנתקבל תיקון

לחוק מיסוי מקרקעין אשר שינה את התנאים לקבלת פטור ממס שבח במכירת דירת מגורים, באופן אשר היה שולל את יכולתם לקבל פטור ממס במכירת הדירה (על כן יפורט בהמשך), המשיבים ביקשו למכור את הדירה לפני שייכנס התיקון לתוקף. הם הראו לרוכש את הדירה במצב מעטפת, וניהלו איתו מגעים לכריתת חוזה מכר, כאשר הבהירו לו כי החוזה ייכרת והדירה תימכר לאחר שיפוץ כדירת מגורים. לאחר שנמצא רוכש לדירה, החלו המשיבים בשיפוץ – שיפוץ שבמסגרתו הותקנו בדירה דלתות פנים, ריצוף, מטבח, אסלות, אמבטיות, ברזים, כיורים וכיוצא באלו. החוזה עם הרוכש נכרת יומיים לאחר שהסתיימו עבודות השיפוץ, וימים ספורים לפני כניסתו של התיקון לחוק לתוקף, כאשר הרוכש לא ראה את הדירה במצבה לאחר השיפוץ. עם העברת הבעלות בדירה לרוכש, הוא החל בהריסת השיפוץ, כך שהדירה למעשה הוחזרה למצב מעטפת. המשיבים ביקשו לקבל פטור ממס במכירת דירת מגורים, וכפי שפורט הם עומדים בתנאי החוק (בנוסחו הקודם).

באשר למניע לביצוע השיפוץ, הצהיר המשיב בפני ועדת הערר:

“הוסבר לי על ידי עורכי דיני כי בהתאם לעמדת מס שבח הדירה בקומה 16 לא נחשבת לדירה ‘גמורה’ ולכן עלי להשלים את עבודות הגמר בה אם בכונתי ובכוונת רעייתי לבקש פטור ממס שבח” (סעיף 32 לתצהיר העדות הראשית של המשיב בפני ועדת הערר; פס’ 19 לפסק דינו של השופט ה’ קירש)

עוד ציינה ועדת הערר כי בהודעת דוא”ל ששלח עורך הדין שייצג את המשיבים בעסקת המכירה לעורך הדין שייצג את הרוכש בעסקת המכירה ביום 26.11.2013, נכתב כך:

“במקביל לבדיקות שלכם - יש לנעול תנאים מסחריים... מצב דירה בעת החתימה/מסירה - ראויה למגורים - ברמה בסיסית מינימלית הכרחית לצרכי זכאות לפטור ממס שבח.” (פס’ 19 לפסק דינו של השופט ה’ קירש; ההדגשה הוספה)

על רקע אלו קבעה הוועדה כי:

“עולה בבירור מחומר הראיות כי המטרה העיקרית של ביצוע השיפוץ, אם לא הבלעדית, הייתה להכשיר את הנכס למכירה כדירת מגורים מזכה עד סוף שנת המס 2013.” (פס’ 19 לפסק דינו של השופט ה’ קירש)

ועדת הערר הוסיפה ודנה בשאלת ידיעתם של המשיבים על כוונת הרוכש להרוס את השיפוץ. הוועדה קבעה כי המשיבים אמנם לא ידעו זאת “בוודאות מוחלטת”, אולם הם “יצאו מתוך הנחה או ציפייה כי הרוכש לא ישאיר את השיפוץ על כנו, וזאת

בהסתברות גבוהה בהתחשב בטיב הנכס ומחירו" (שם, פס' 26 לפסק דינו של השופט ה' קירש; ההדגשה במקור).

19. השתלשלות האירועים המתוארת מראה כי מבחינה אובייקטיבית לשיפוץ לא היה כל טעם מסחרי מבחינתם של המשיבים, לכטח לא יסודי. הוא לא שימש למגוריהם שלהם; הוא לא שימש למגוריהם של שוכרים בדירתם; והוא לא שימש למציאת רוכש לדירה, לכריתת החוזה עם הרוכש או למגוריו של הרוכש. השיפוץ נעשה שנים לאחר שהדירה הוחזקה על-ידיהם ושנים לאחר שהיו מחויבים לבצעו. הוא בוצע לאחר שנמצא רוכש לדירה, שהיה אדיש לקיומו. הוא עמד על תילו במשך ימים ספורים שבמהלכם הדירה נמכרה, בחלון זמן מצומצם לפני שינוי משטר המיסוי במכירת דירות מגורים, ובסופם הוא נהרס והדירה חזרה להיות במצב מעטפת. גם מבחינה סובייקטיבית המשיבים הודו בפני ועדת הערר כי מטרתו של השיפוץ הייתה מיסויית-פיסקלית – מכירת הדירה בפטור ממס.

המשיבים חוזרים בערעור על טענה שהעלו בפני הוועדה, כי השיפוץ היה דרוש להם על מנת להעמיד את הדירה להשכרה במקרה שלא תיסגר עסקה למכירתה עד המועד המתוכנן. אולם, ועדת הערר לא קיבלה טיעון זה, ובמענה לו קבעה כי המטרה העיקרית אם לא הבלעדית של השיפוץ הייתה מיסויית (ראו: פס' 19 לפסק דינו של השופט ה' קירש). טיעון זה לא עמד אפוא במבחן האמינות, שהוא המוביל מבין מבחני העזר שנקבעו בעניין סגנון לבחינת יסודיות הטעם המסחרי לעסקה. המשיבים לא מציגים טעם להתערב בקביעה עובדתית זו של ועדת הערר, וממילא אנו מנועים מלעשות כן על-פי חוק (ראו סעיף 90 לחוק מיסוי מקרקעין, המגביל את הערעור ל"בעיה משפטית"). הטיעון הנוסף שמעלים המשיבים לעניין קיומו של טעם מסחרי לשיפוץ – עמידה בהתחייבותם להשלים את השיפוץ – גם הוא אינו משכנע שעה ששיפוץ זה לא נעשה במשך שנים שבהן הופרה התחייבות זו, דבר המעיד על כך שבעיתוי שבו נעשה, הוא נעשה למטרות מס בלבד.

מכל אלו יוצא כי שיפוץ הדירה אינו צולח את מבחן יסודיות הטעם המסחרי, לא מבחינה אובייקטיבית ולא מבחינה סובייקטיבית. מכאן, שלפי מבחן יסודיות הטעם המסחרי, העסקה שביצעו המשיבים היא עסקה מלאכותית, במובן שבו הם למעשה מכרו דירת מעטפת ולא דירת מגורים, וכך יש למסות מכירה זו.

20. בתיק זה נכון להדגיש כי העסקה מלאכותית באופן מובהק וזאת אף ברובד נוסף ושורשי יותר. המועד הקובע לגבי השאלה האם הדירה שנמכרה מהווה דירת מגורים הוא

יום מכירת דירה. באופן פורמלי, כמפורט לעיל, מקובל עליי כי ביום מכירתה, הדירה היוותה דירה "המיועדת למגורים לפי טיבה", כדרישת החוק. כך לתקופה של ימים ספורים – כיומיים לפני המכירה וימים בודדים לאחריה. העניין מעורר שאלה האם לא ניתן לומר כי יש לפרש את החוק כך שהדירה לא ענתה להגדרה של "דירת מגורים", משום שהייתה כזו לימים ספורים בלבד סביב מועד העסקה. מוכן אני להניח כי מבחינה פורמלית הדירה אכן הייתה דירת מגורים, המבחן הקובע – הפוטנציאל למגורי קבע בדירה בעת מכירה לנוכח מצבה הפיזי. אולם, מאחר שהדירה חזרה להיות דירת מעטפת, ימים ספורים לאחר מכן, והדבר היה ידוע למשיבים – יוצא כי השיפוץ היווה פעולה מלאכותית. כך לא רק במטרת השיפוץ – שנעשה לצרכי מס בלבד – אלא בהיבט העובדתי והבסיסי ביותר שלו. כלשון יו"ר ועדת הערר, כב' השופט ה' קירש, עבודות השיפוץ כמו היוו "תפאורה לסרט" (פס' 15 לפסק דינו). מכאן, שאף אם לא מדובר מבחינה חוזית ב"חווה למראית עין" למכירת דירת מגורים חלף דירת מעטפת, שיפוץ הדירה נועד להציג מצג של דירת מגורים לתקופה מינימלית; דבר זה הוא מלאכותי כשלעצמו והוא סוטה באופן קיצוני מההגדרה הטבעית והמהותית של מקום מגורים.

בהתאם לסדר הבחינה, נעבור לבחון האם תכלית החקיקה מצדיקה לאפשר את תכנון המס שביצעו המשיבים ולמסות את הדירה כדירת מגורים, חלף המלאכותיות שעמדנו עליה. אולם הייתי מציין כבר עתה כי ממקרה זה עולה כי מלאכותיות העסקה כה מובהקת ושורשית, עד שדומה כי יהיה קשה למצוא תכלית המצדיקה אותה, קרי, תכלית שלאורה נראה את הפעולה שביצעו המשיבים כדבר שהמחוקק ביקש להגשים.

השלב השני: בחינת התנהלות המשיבים על רקע תכלית החקיקה

21. כפי שצוין לעיל, על-פי הגישה הדו-שלבית ליישום הנורמות האנטי-תכנוניות של דיני המיסים (בענייננו, סעיף 84 לחוק מיסוי מקרקעין), יש לבחון בענייננו האם תכנון המס שביצעו המשיבים הוא תכנון מס חיובי או שלילי, ללא תלות בשאלת יסודיות הטעם המסחרי. כפי שהובהר לעיל, תכנון מס חיובי או ניטרלי יהיה תכנון מס אשר עולה בקנה אחד עם תכלית החקיקה, ותכנון מס שלילי יהיה תכנון מס אשר מנוגד לתכלית זו. על מנת לזהות תכנון מס שלילי, ניתן להיעזר בשאלה האם המחוקק היה משנה את החוק לאור תכנון המס (ראו: עניין גוטשיל, פס' 14; עניין תיעוש, פס' 66).

יושם אל לב: על מנת שתכנון המס שביצע נישום יעלה בקנה אחד עם תכלית החקיקה, ויהווה תכנון מס שהמחוקק ביקש לעודד, לא די בכך שהנישום יעמוד בתנאים שנקבעו בחוק לקבלת פטור ממס, או, בניסוח אחר, יגשים מדיניות מוצהרת כללית שקבע

המחוקק – למשל בעניינינו מדיניות של פטור ממס שבח במכירת דירות מגורים. אחרת, אנו נכנסים למעגל השוטה שהוזכר לעיל (ראו פסקה 15). על רקע זה ניתן לזהות את הקושי בטיעוני הצדדים במקרה דנן. המשיבים מדגישים כי תכנון המס שביצעו נועד לאפשר להם לעמוד בתנאי החוק ולמכור את דירתם בפטור ממס. הם סבורים כי מטעם זה מדובר בתכנון מס חיובי ולגיטימי. כך גרס גם חבר ועדת הערר רו"ח צ' פרידמן (דעת היחיד בפסק הדין, שהיה בדעת מיעוט בעניין זה). אולם למעשה, טיעון זה אינו מוסיף על טיעוני המשיבים באשר לעמידתם בתנאי החוק לקבלת פטור ממס – והרי התקיימותם של תנאים אלו היא ממילא נקודת המוצא לבחינת שאלת מלאכותיות העסקה (ראו פסקה 8 לעיל). דהיינו, המשיבים לא מסבירים מדוע מבחינה מהותית על-פי תכלית החקיקה יש מקום לראות את תכנון המס שביצעו כחיובי ולהעניק להם פטור ממס במכירת דירתם. מן העבר השני, גם המערער אינו מסביר מדוע תכלית החקיקה תומכת בקבלת עמדתו כי המשיבים ביצעו תכנון מס שלילי, אלא טוען בעלמא כי פעולת המשיבים עומדת בניגוד לכוונת המחוקק והמחוקק אינו אדיש לה. עלינו לעמוד אפוא על תכלית החקיקה המעניקה פטור ממס שבח במכירת דירת מגורים, ולבחון את תכנון המס שביצעו המשיבים לאור תכלית זו.

ניגש אפוא ליישום דרך בחינת התכלית שהוצגה לעיל: תחילה הראייה תהיה רוחבית וכללית יותר, ובהמשך נתמקד בנסיבות המקרה.

22. ראשית יש להבהיר כי הפטור ממכירת דירת מגורים, שממנו זכאי המוכר להנות בתנאים מסוימים, מהווה חריג לכלל של תשלום מס שבח במכירת דירה. ככלל, מס שבח הוא מס המוטל על רווח ההון שהפיק המוכר ממכירת זכות במקרקעין, אשר נועד למסות את עליית ערך המקרקעין בתקופה שבין רכישתם למכירתם (סעיף 6 לחוק מיסוי מקרקעין; ראו גם: ע"א 4299/11 גיצלטר נ' רשות המיסים - מנהל מס שבח מקרקעין, פס' 13 לפסק דינו של השופט י' עמית (21.1.2014)). מדובר במס אשר באופיו "צופה פני עבר אל-עבר השימוש בנעשה בדירה עובר למכירתה" (שם, פס' 15).

לכלל של תשלום מס שבח, המחוקק מצא לקבוע חריג, ולהעניק פטור ממס במכירתה של דירת מגורים על-פי ההגדרות והתנאים הקבועים בחוק. תכליתו של פטור זה, על גלגוליו החקיקתיים השונים, נדונה בהרחבה בפסיקתו של בית משפט זה. בתמצית, ניתן לומר כי הפטור ממס במכירת דירת מגורים הוא פטור בעל תכלית חברתית-סוציאלית, הנועד לאפשר ליחיד או למשפחה להחליף דירה אחת בדירה אחרת התואמת את צרכיו, כלומר, למנוע מצב שבו תשלום מס השבח יכביד יתר על המידה על המבקשים להחליף את מקום מגוריהם וכך יפגע בניידות האוכלוסייה (ראו: עניין שכנר, בעמ' 258 ;

ע"א 3489/99 מנהל מס שבח מקרקעין, חיפה נ' עברי, פ"ד נז(5) 589, 597-599 (2003);
 ע"א 2744/05 מנהל מיסוי מקרקעין נ' אוסיף חברה לייזום פרויקטים (1998) בע"מ, פס' 9
 לפסק דינה של השופטת א' חיות (10.8.2006); עניין חכים, פס' 20; ע"א 703/13 מומב
 השקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים, פס' 11 לפסק דינה של הנשיאה מ' נאור
 (3.9.2015) (להלן: עניין מומב השקעות); גורמן ואהרונוביץ', בעמ' 72). התפיסה
 המונחת ביסודו של פטור זה, היא כי "דירת מגורים, מעצם טיבה, נועדה לשרת את בני
 המשפחה, ולא לשמש להשקעות או לרווחים" (ע"א 6486/02 להב נ' מנהל מס שבח
 מקרקעין, פס' 12 (9.10.2005); ראו גם: אהרן נמדר מס שבח מקרקעין: הפטור לדירת
 מגורים 31 (2014) (להלן: נמדר (2014)).

מהי, אפוא, דירת המגורים שאליה התכוון המחוקק בקביעת הפטור? בע"א
 176/84 ברקסון נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד מ(2) 589 (1986), הוטעם כי זוהי "דירת
 המשפחה, המשמשת כנכס פרטי לשימוש אישי של בעליה" (שם, בעמ' 595; ההדגשה
 הוספה). בעניין חכים בואר על-ידי חברי השופט י' עמית, לאחר סקירת ההיסטוריה
 החקיקתית של הפטור, כי מבחינה תכליתית "ישנה זיקה בין מתן הפטור לבין דירה
 המשמשת למגורי קבע" (שם, פס' 27; ההדגשה הוספה). זאת, על-אף שמאז נוסחו
 המקורי, החוק תוקן באופן שהסיר את הדרישה של מגורים בפועל בדירה לצורך קבלת
 הפטור (אך ראו את הצעתם של גורמן ואהרונוביץ' להעניק פטור ממס רק במכירת דירה
 המשמשת למגורי קבע של המוכר: גורמן ואהרונוביץ', בעמ' 72-74, 88, 638). מכל
 מקום, הדגש במתן הפטור הוא על ההבחנה בין דירה המשמשת "לשימוש שוטף" של
 בעליה לבין דירה המשמשת להשקעה (ראו: ע"א 10742/03 חדד נ' מנהל מיסוי מקרקעין
 חדרה, פ"ד ס(2) 23, 31-32 (2005)). בראייה זו, תכליתו של הפטור מוגשמת באופן
 מיטבי או לכל הפחות מוגבר כאשר עסקינן בדירת המגורים היחידה של המוכר (ראו:
 נמדר 2014, בעמ' 38, 329; ראו גם: ע"א 3185/03 מנהל מס שבח מקרקעין, מרכז נ' פלם,
 פ"ד נט(1) 123, פס' 4-5 לפסק דינו של השופט א' ריבלין (2004); ע"א 4298/18 מנהל
 מיסוי מקרקעין ת"א נ' בלנק, פס' 9 לפסק דינו של השופט ע' גרוסקופף (20.4.2021)). כפי
 שיפורט בהמשך, כיום החוק אכן מעניק פטור רק במכירת דירת מגורים יחידה.

23. האם בענייננו ניתן לומר כי תכנון המס שביצעו המשיבים על מנת למכור את
 הדירה שבמוקד ההליך בפטור ממס מגשים את תכליתו הסוציאלית של הפטור? סבורני
 כי יש להשיב לשאלה זו בשלילה. המשיבים רכשו את הנכס כדירת מעטפת ולא כדירת
 מגורים. הם לא עשו בה כל שימוש אישי, ולמעשה בפועל לא עשו בה שימוש כלל אלא
 הותירו אותה ריקה במצב מעטפת במשך שנים. מקל וחומר שהדירה לא שימשה למגורי
 הקבע שלהם. המשיבים ביקשו למכור את דירתם במועד שבו נמכרה רק כדי להנות

מהטבת מס שלא היו יכולים להנות ממנה אם היו מוכרים אותה במועד מאוחר יותר. אין בעובדות המקרה כל אינדיקציה לכך שאי-מתן הפטור ממס במכירת הדירה היה מונע מהמשיבים לרכוש דירה חלופית המתאימה למגוריהם וכך להחליף את מקום מגוריהם בהתאם לצרכיהם; או אף כי בפועל כספי המכירה שימשו את המשיבים לרכישת דירה חלופית. יתרה מזו, מנסיבות המקרה ומהעילה שלפיה ביקשו המשיבים את הפטור ממס – סעיף 49ב(1) ולא סעיף 49ב(2) לחוק – עולה כי הדירה נושא ההליך אינה הדירה היחידה בבעלות המשיבים. במצב דברים זה, דומה כי המקרה שלפנינו אינו מסוג המקרים שהמחוקק התכוון להעניק בהם פטור מתשלום מס.

ודוקו: כפי שראינו, מאחר שהוכרע כי הדירה של המשיבים ענתה על ההגדרה של "דירת מגורים מזכה" במועד המכירה, המשיבים מקיימים את כל התנאים הפורמליים לקבלת הפטור (בכפוף לשאלת מלאכותיות העסקה שבמוקד הליך זה). אולם, אין פירוש הדבר כי הם בהכרח מקיימים גם את תכליתו של החוק. כפי שהסביר בית משפט זה בהתייחס להוראת הפטור במכירת דירת מגורים הקבוע בחוק מיסוי מקרקעין, "עשויים לבוא בגדרה גם מקרים שאינם מקיימים את ההיגיון שביסודה" (עניין עברי, בעמ' 601). מדובר בתוצאה בלתי-נמנעת של קביעת מבחן כללי. פירוש כי במקרים אלו, בהיעדר עסקה מלאכותית (או עילה אחרת ששלוש החלופות שבסעיף 84 לחוק), יינתן פטור ממס. מכל מקום, בהיעדר עסקה מלאכותית כלל לא נגיע לבחינת תכלית החקיקה, וגם זו נעשית רק בהתאם למבחן הדו-שלבי להכרעה במלאכותיות העסקה. כוונתי בהבהרה זו היא רק להבחין בין קיום התנאים הפורמליים לבין הגשמת תכלית החקיקה המהותית. הבחנה זו היא שעמדה גם בשורש הבעייתיות שעליה הצבעתי בגישה המכריעה את לגיטימיות תכנון המס על יסוד השאלה האם הנישום פעל בהתאם למדיניות מוצהרת של המחוקק (ראו פסקה 15 לעיל).

נעלה קומה נוספת ונתייחס לגלגולו של סעיף 49ב(1) לחוק מיסוי מקרקעין, שמכוחו ביקשו המשיבים את הפטור בענייננו. בית משפט זה עמד על כך שסעיף זה מהווה דוגמא מובהקת לסעיף אשר מאפשר לנישומים להנות מן הפטור במכירת דירת מגורים שלא בהתאם לתכליתו הסוציאלית של החוק (עניין מומב השקעות, פס' 11). סעיף זה העניק פטור ממס במכירת דירת מגורים למי שלא מכר בארבע השנים שקדמו למכירה דירת מגורים אחרת בפטור ממס. זאת, ללא דרישה כי הדירה המזכה בפטור תהיה דירתו היחידה של המוכר, כי המוכר התגורר בפועל בדירה או כי המוכר ירכוש דירת מגורים חלופית במקום זו שנמכרה. כך, סעיף זה איפשר גם למי שמכרו דירה שבבעלותם לצורך מימוש השקעה, להנות מהפטור האמור. בהתייחס לסעיף זה נאמר אפוא כי "לא תמיד שירתו הוראותיו הקונקרטיות של הפטור תכלית זו [התכלית הסוציאלית] באופן מלא"

(עניין מומב השקעות, פס' 11). בספרות צוין כי החוק בנוסחו דאז "העניק לנישום הגנה יתירה כך שניתן לאמר כי הפטור ממס לדירת מגורים נהפך למקלט המס הגדול ביותר כיום במדינת ישראל" (נמדר 2014, בעמ' 33; ראו גם: גורמן ואהרונוביץ', בעמ' 71-70).

כאמור, סעיף 49ב(1) לחוק בוטל עם כניסתו לתוקף של תיקון 76 לחוק מיסוי מקרקעין. זהו בדיוק אותו התיקון שמתחולתו ביקשו המשיבים בענייננו להימנע, כאשר שיפצו את דירתם לצורך מכירתה ימים ספורים לפני כניסתו לתוקף. על-פי החוק בגרסתו הנוכחית המשיבים לא יכולים להנות מהפטור בניסבות המקרה, וזאת הן בהנחה שהדירה אינה דירתם היחידה (כדרישת סעיף 49ב(2) לחוק); הן משום ששווי הדירה עולה על תקרת הפטור הקבועה בחוק (4,500,000 ש"ח, בהתאם לסעיף 49א(1) לחוק) – תקרה שלא הייתה בנוסחו הקודם; והן מהטעם שלא חלפה תקופה של 18 חודשים מהיום שהייתה הדירה לדירת מגורים (כדרישת סעיף 49ב(2) לחוק). על רקע האמור, דומה כי החוק בגרסתו הנוכחית מגשים באופן מיטבי יותר את התכלית הסוציאלית של הפטור ממס במכירת דירת מגורים (ראו: גורמן ואהרונוביץ', בעמ' 70; ראו גם את דברי ההסבר לתיקון 76, שבהם מצוין כי המצב החוקי ששרר לפני התיקון יצר אפיק השקעה פטור ממס לנדל"ן, ועל כן מוצע לקבוע את הפטור שתכליתו סוציאלית רק למי שבבעלותו דירה יחידה: דברי הסבר להצעת חוק לשינוי סדרי עדיפויות לאומיים (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנים 2013 ו-2014), ה"ח 768, 701-703). יש להדגיש כי העובדה כי הסעיף שמכוחו ביקשו המשיבים להנות מפטור ממס בוטל מאז, וכי כיום הם לא היו יכולים להנות מפטור זה, אינה כשלעצמה מצדיקה לשלול מהם את הפטור. ממילא לא ניתן היה להימנע ממתן הפטור אילולא היו מבצעים המשיבים עסקה מלאכותית. אולם, בעובדה כי החוק תוקן, לצד הקביעה כי הסעיף שמכוחו פעלו המשיבים אינו הולם באופן מלא את תכלית החוק, יש כדי לחזק את המסקנה כי תכנון המס שביצעו המשיבים אינו מגשים את תכליתו הסוציאלית של הפטור ממס במכירת דירת מגורים (לעניין הנפקות של תיקון החוק לשאלת לגיטימיות תכנון המס ראו והשוו: עניין סגנון, פס' 11-13; עניין גוטשיל, פס' 17). עם זאת, לנוכח הקושי בפרשנות חוק והבנת תכליתו על-פי תיקון שנערך בו לאחר מכן ואינו חל על המקרה דנן, אדגיש כי הדברים באים בגדר "יגדיל תורה ויאדירה" ולא עליהם נשענת ההכרעה במקרה זה.

מעבר לכל האמור, יש לזכור, ברקע הדברים, כי באכסניה המשפטית שבה אנו מצויים הפטור ממס מהווה חריג לכלל של תשלום מס; גם בכך יש כדי להחליש את הטענה כי פטור ממס מגשים את רצונו של המחוקק. עם זאת יודגש: ההכרעה כי העסקה שביצעו המשיבים לשם מכירת דירתם בפטור ממס אינה עולה בקנה אחד עם תכלית

הפטור, נעוצה בנסיבותיו הקונקרטיות של המקרה דנן. אין בה כדי לשלול כי ייתכנו מקרים שבהם אדם יבקש להנות מהפטור ממס בגין מכירת דירת מגורים, ותכלית הפטור תצדיק לאפשר זאת, אף אם לשם כך ביצע עסקה נעדרת טעם מסחרי יסודי.

24. סיכומם של דברים: עולה כי תכלית החקיקה אינה תומכת במתן פטור ממס שבח לעסקת מכירת הדירה שביצעו המשיבים בענייננו. עוד יוצא כי לשם השגת פטור זה ביצעו המשיבים עסקה נעדרת טעם מסחרי. משכך, יוצא כי לפי כל אחת מהגישות לבחינת מלאכותיות העסקה – המשיבים ביצעו עסקה מלאכותית. העסקה בין המשיבים לבין הרוכש הייתה אפוא, מבחינת תוכנה ומהותה הכלכליים, עסקה למכירת דירת מעטפת. משכך, על-פי סעיף 84 לחוק מיסוי מקרקעין, המערער רשאי להתעלם מביצוע השיפוץ בדירה ולמסות את מכירת הדירה כאילו הייתה דירת מעטפת, ואין להתערב בהחלטתו לעשות כן.

מקרה זה מדגים את היתרון בבחינה הדו-שלבית בסדר המוצע: ראשית בחינה האם מתקיימת עילה להתעלמות מתכנון המס, ורק לאחר מכן בחינה כי אין בתכלית החוק כדי להצדיק את תכנון המס. השאלה הראשונה אפשרה בחינה של השאלה השנייה בצורה מדויקת ומלאה יותר, המתאימה לנסיבות הפרטניות. הסדר הנכון נועד לכוון את הגורם המחליט – מנהל מיסוי מקרקעין כגורם המינהלי או ועדת הערר כגורם הערעורי – לדון בנורמה האנטי-תכנונית תוך יצירת סטנדרטיזציה ומיקוד בסוגיות הדורשות הכרעה ביחס לעובדות המקרה.

באשר לנסיבות במישור הפרטני, יש לזכור כי בפועל, כחלק מתכנון המס שלהם, המשיבים החזיקו בדירת מגורים מבחינה פורמלית ליומיים בלבד, והדירה היוותה דירת מגורים למשך ימים בודדים נוספים בלבד. השיפוץ בוצע ופורק במסגרת הבנה שאליה הגיעו הצדדים כדי שהמשיבים יזכו בפטור ממס. פירוק השיפוץ לא היה בגדר שינוי בלתי-צפוי שנעשה לאחר המכירה והמשיבים הניחו את התרחשותו מראש. קשה עד מאוד לומר כי המחוקק רוצה לעודד עסקאות מלאכותיות כאלו שיאפשרו פטור ממס במכירת דירה המהווה דירת מגורים לפרק זמן של סוף שבוע ארוך בלבד.

בחינה תחילה של מלאכותיות העסקה שמה זרקור חזק על המלאכותיות שבה. היא אף מאפשרת בשלב השני בדיקה מוחשית ומדויקת יותר של השאלה האם תכלית החוק עולה בקנה אחד עם מתן הטבת המס. בחינה קונקרטית של המקרה – באופן רחב ובאופן נקודתי – מובילה למסקנה שלא פעולה כזו מעוניין המחוקק לעודד. הדגש הוא על שניים שהולכים יחדיו: האחד, הסדר של השלבים – תחילה מלאכותיות העסקה

ולאחר מכן שיקול הדעת בהפעלת הנורמה האנטי-תכנונית; והשני, ההקפדה על מבחן מהותי בשלב השני – בחינת תכלית החוק הן במובן הרחב והן תוך יישום קונקרטי על הנסיבות הפרטניות.

אחר הדברים האלה

25. לאחר שקראתי את חוות דעתם של חבריי אסתפק בהערה אחת: למשיבים בוודאי היה טעם מסחרי יסודי במכירת הדירה בסכום של 45,000,000 ש"ח. על כך אין חולק. אלא שטעם מסחרי זה היה טמון במכירת הדירה כדירת מעטפת. השאלה שהונחה לפתחנו אינה האם למשיבים היה טעם מסחרי יסודי במכירת הדירה בכללותה אלא בהפיכתה לדירת מגורים לצורך מכירתה, חלף הותרתה במצב מעטפת. על שאלה זו סבורני כי יש להשיב בשלילה, מהטעמים המפורטים לעיל. השיפוץ שביצעו המשיבים בדירה לא הפך את עסקת המכר בכללותה למלאכותית, אך המלאכותיות שבו, הנלמדת מהנסיבות הספציפיות של המקרה דנן, הצדיקה לסווג את העסקה כעסקה למכירת דירת מעטפת, שאינה מקנה פטור ממס שבח.

טוף דבר

26. ממכלול הנימוקים המפורטים לעיל, הגעתי לכלל מסקנה כי עסקת השיפוץ שביצעו המשיבים היא עסקה מלאכותית, והמערער היה מוסמך להתעלם ממנה ולמסות את המשיבים על-פי מהותה הכלכלית של העסקה, כעסקה למכירת דירת מעטפת ולא דירת מגורים. הייתי מציע לחבריי לקבל אפוא את הערעור, לבטל את פסק דינה של ועדת הערר ולהותיר על כנה את החלטת מנהל מיסוי מקרקעין לחייב את המשיבים במס שבח בגין מכירת הדירה. עוד אציע כי המשיבים יישאו בהוצאות המערער בסך 30,000 ש"ח בגין שני ההליכים.

המשנה לנשיאה (בדימוס)

השופט ד' מינץ:

במוקד הערעור שלפנינו ניצבת השאלה האם זכאים המשיבים ליהנות מפטור ממס שבח במכירת דירתם. חברי המשנה לנשיאה (בדימוס) נ' הנדל השיב על שאלה זו

בשליה. הוא קבע כי הגם שהמשיבים עמדו בתנאים הפורמליים לקבלת פטור ממס במכירת דירתם, עבודות הפנים שנעשו בדירה הן בבחינת "עסקה מלאכותית" ואין להתערב בהחלטת המערער לשום את המס בהתעלם מהן. שותף אני למסקנתו של חברי לפיה המשיבים עמדו בתנאים הפורמליים לקבלת פטור ממס שבח, אולם בכל הנוגע להתעלמותו של המערער מעבודות הפנים שנערכו בדירה – דעתי שונה.

1. נקודת המוצא לענייננו היא כי תכנון מס כשלעצמו לגיטימי. אדרבה, הזכות לתכנון מס הוכרה כחלק מזכות הקניין של הנישום, כאשר תכנון מס משמש בנסיבות מסוימות כלי לקידום מטרות חיוביות שהמחוקק ביקש לעודד (ראו למשל: ע"א 3365/06 דורפברגר נ' פקיד שומה חיפה, פסקה 10 (8.8.2010); ע"א 750/16 טעדטמנד נ' פקיד שומה רחובות, פסקה 13 (28.2.2019); ע"א 10666/03 שיטרית נ' פקיד שומה תל אביב-יפו 4, פסקה 15 (30.1.2006) (להלן: עניין שיטרית)). אלא שבמקרים מסוימים בתכנון המס טמון ניצול בלתי לגיטימי של דיני המס באופן המקים צורך בהגבלתו. הגבלת תכנון המס במקרים מעין אלו נעשית בעיקרה מטעמים מוסריים-חברתיים, שיסודם בכך שהימנעות מתשלום מס או הפחתתו על ידי האחד גוררת הכבדה בנטל המס על האחר (ע"א 1211/14 גוטשל נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, פסקה 11 (11.11.2015) (להלן: עניין גוטשל); ע"א 3568/16 תיעוש אחזקה ותפעול מערכות בע"מ נ' פקיד שומה כפר סבא, פסקה 64 (16.8.2018) (להלן: עניין תיעוש)).

2. שרטוט קו הגבול בין תכנון מס לגיטימי לבין ניצול בלתי לגיטימי, ובין עסקה "כשרה" לבין עסקה "בלתי כשרה", אינו תמיד מלאכה פשוטה. אחד מן הכלים העומדים לרשות המערער לצורך כך הוא סעיף 84 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: החוק) שזו לשונו:

סמכות להתעלם מעסקאות מסוימות סבור המנהל כי עסקה פלונית או פעולה פלונית באיגוד, המפחיתה או העלולה להפחית את סכום המס העשוי להשתלם על ידי אדם פלוני, או למנוע תשלום מס, היא מלאכותית או בדויה, או כי אחת ממטרותיה העיקריות של עסקה פלונית היא הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותה, רשאי הוא להתעלם מהן ולשום את המס המגיע לפי זה. הימנעות ממס או הפחתת מס, ניתן לראותן כבלתי נאותות אפילו אינן נוגדות את החוק.

סעיף זה מונה אפוא שלושה סוגים של עסקאות מהן רשאי המערער להתעלם: עסקה מלאכותית; עסקה בדויה; עסקה שאחת ממטרותיה העיקריות היא הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותה. על סיווגה של עסקה על פי אחת מהחלופות הללו להיעשות

בזהירות רבה ובהתאם לנסיבותיו הפרטניות של המקרה, וזאת בשל פוטנציאל הפגיעה הכלכלית בנישום (עניין תיעוש, פסקה 64; ע"א 3415/97 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' יואב רובינשטיין ושות' חברה לבנין פיתוח ומימון בע"מ, פ"ד נז(5) 915, 924-925 (2003) (להלן: עניין רובינשטיין)).

3. שתיים מחלופות הסעיף הנזכר רלוונטיות לענייננו: חלופת המלאכותיות וחלופת ההפחתה הבלתי נאותה. חברי מציין בחוות דעתו כי להשקפתו, ניתן להצביע בענייננו על עסקה "מלאכותית" ועל כן מתייטר הצורך להידרש גם לחלופת ההפחתה הבלתי נאותה. דעתי שונה כאמור.

4. בעניין גוטשל קבע בית משפט זה כי את סיווג העסקה יש לערוך באמצעות מבחן דו-שלבי, שבתחילתו יש לבחון את טיבו של תכנון המס (חיובי, שלילי או ניטרלי), ורק ככל שמדובר בתכנון מס שלילי תיבחן מלאכותיותה של העסקה (שם, פסקאות 13-14). מבחן זה יושם הן בפסיקת בית משפט זה (למשל בעניין תיעוש), הן בפסיקת בתי המשפט המחוזיים (למשל בע"מ (מחוזי י-ם) 2995-03-17 ספירה ואופק בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3 (16.8.2021)) והן בפסיקת ועדות הערר (למשל בו"ע (מינהליים נצ') 13776-10-16 קיבוץ מעלה גלבע, קבוצת בני עקיבא להתיישבות חקלאית שיתופית בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין – טבריה (23.8.2018)). חברי השופט הנדל מציין בחוות דעתו כי בגישה הדו-שלבית במתכונת שנתקבלה טמונים קשיים, וכי לעמדתו יש לבחון תחילה האם התקיימה עילה להפעלת סעיף 84 לחוק וככל שהתשובה לכך חיובית ניתן לבחון אם הפעלת סמכותו של מנהל מיסוי מקרקעין מנוגדת לתכלית החוק. להשקפתי, אין צורך להכריע בין גישות שונות אלו בעת הזו, שכן בנסיבות העניין שלפנינו שתייהן מוליכות לאותה מסקנה. ואסביר.

5. כאמור בחוות דעתו של חברי, המבחן שהשתרש בפסיקה לבחינת קיומו של יסוד ה"מלאכותיות" שבסעיף 84 לחוק (ובסעיפים מקבילים אחרים בחקיקת המס) הוא מבחן "יסודיות הטעם המסחרי" (ע"א 2965/08 סגנון שרותי תקשוב בע"מ נ' פקיד שומה פתח-תקווה, פסקה 27 (21.6.2011) (להלן: עניין סגנון); ראו גם: ע"א 4060/12 ד"ר יהודה שנהב נ' פקיד שומה ת"א 3, פסקאות 10-11 (27.4.2014) (להלן: עניין שנהב); ע"א 7481/17 פקיד שומה כפר סבא נ' סגל, פסקה 20 (26.8.2019) (להלן: עניין סגל)). על פי מבחן זה, עסקה לא תיחשב מלאכותית אם בהיעדר המטרה המסחרית היא לא הייתה מבוצעת. נדרש אפוא כי המטרה המסחרית תהיה סיבה יסודית לביצוע העסקה, כך שבהיעדר ציפייתו של הנישום כי זו תתממש, לא היה נכנס לעסקה מלכתחילה. בחינת יסודיות הטעם המסחרי תיבדק על פי מכלול נסיבות העסקה ומטרותיה ובעזרת מספר

מבחני עזר שנקבעו בפסיקה (עניין סגנון, פסקה 28; ראו גם פסקה 17 לחוות דעתו של חברי), כאשר הנטל להוכיח את מלאכותיות העסקה מוטל על המערער (וראו: עניין סגנון, פסקה 23; עניין שיטרת, פסקה 18; ע"א 34/70 בנין נ' פקיד השומה למס הכנסה, תל-אביב 4, פ"ד כד(2) 425, 428 (1970)).

6. כפי שציין חברי, בטרם השתרש מבחן "יסודיות" הטעם המסחרי, המבחן שבאמצעותו בחנה הפסיקה את רכיב המלאכותיות היה מבחן "הטעם המסחרי" ללא הדגשת היסודיות שבטעם. על פי המבחן הקודם, די היה בקיומו של טעם מסחרי כלשהו על מנת להכריע כי העסקה אינה מלאכותית. מבקריו של המבחן טענו כי בחינתו של הטעם המסחרי של הנישום צריכה להיעשות באופן אובייקטיבי ולא סובייקטיבי, שכן אחרת עלולה להיווצר אפליה בין נישומים "באופן שבו עסקה זהה תיחשב אצל נישום אחד כעסקה מלאכותית, ואילו אצל אחר לא, וזאת משום שנישום אחד 'המציא' טעם מסחרי שהתקבל על-ידי פקיד השומה או בית המשפט – והאחר לא" (עניין סגנון, פסקה 24 והאסמכתאות שם). בית המשפט בעניין סגנון ציין כי על אף הביקורת האמורה, ישנם טעמים המצדיקים התחשבות גם ביסוד הסובייקטיבי שעמד בבסיס העסקה בעת בחינת מלאכותיותה, לצד היסוד האובייקטיבי (שם, פסקה 25). על רקע זה נקבע כי יש לאזן בין היסודות השונים באופן הבא:

"פקיד השומה ירים את הנטל המוטל עליו בעת הוכיחו מבחינה אובייקטיבית, כי העסקה אותה ביצע הנישום היא מלאכותית. או אז, יוכל הנישום, שבידיו הראיות הטובות ביותר לעניין, לבוא ולהצביע על השיקולים המסחריים הסובייקטיביים שעמדו בבסיס עסקאותיו. כאשר ישנו טעם פיסקלי יסודי (ועל כך להלן) בבסיס עסקה העומדת לבחינה, יוכל הנישום להוכיח בראיות חותכות וממשיות כי בבסיס העסקה עמד גם טעם מסחרי יסודי סובייקטיבי. זהו האיזון הראוי בין מכלול האינטרסים: חוסר רצונו של בית המשפט להתערב בחיים הכלכליים האמיתיים, כיבוד חופש החוזים ועקרון שלטון החוק מזה, לבין ההגנה על אינטרס הציבור, ומניעת הטלתם של תוצאות שיגיונותיהם העסקיים של בודדים על כתפי החברה, מזה" (ההדגשות במקור) (עניין סגנון, פסקה 26).

במסגרת יישום מבחן יסודיות הטעם המסחרי, בטרם יפנה בית המשפט לבחינת הטעמים הסובייקטיביים שעמדו בבסיס העסקה שבמוקד העניין, הוא יבחן תחילה האם הרים המערער את הנטל המוטל עליו להוכיח כי העסקה היא מלאכותית מבחינה אובייקטיבית, היינו כי העסקה לא הייתה מתבצעת ללא היתרון המיסוי שנצמח ממנה.

רק אם עמד המערער בנטל זה, יידרש המשיב-הנישום להראות כי בבסיס העסקה עמדו טעמים מסחריים טובייקטיביים.

7. במקרה זה, יישום מבחנים אלה מוביל למסקנה כי המערער לא עמד בנטל להראות כי מדובר בעסקה מלאכותית מבחינה אובייקטיבית. הכשרת דירה למגורים עובר למכירתה כשלעצמה אינה עסקה "חשודה" (והשוו למשל לפסקי דינו של חברי השופט י' עמית בעניין שנהב, פסקה 14 ובעניין סגל, פסקה 22). להיפך. מכירת דירה חדשה בבניין מגורים במצב שבו היא ראויה למגורים באופן מיידי היא פעולה טבעית לחלוטין, ויכולה לנבוע מטעמים רבים. כך למשל, ביצוע עבודות פנים כאמור באופן שיאפשר מגורים בדירה עשוי להשביח את ערך הנכס. ביצוע עבודות כאמור עשוי גם להקל על מכירתו. במילים אחרות, ביצוע עבודות פנים בדירה לצורך הפיכתה לראויה למגורים הוא עניין סביר ביותר ואף מתבקש. בנסיבות אלה, לא ניתן לומר כי המערער עמד בנטל המוטל עליו להוכיח כי עבודות הפנים שנערכו על ידי המשיבים בדירה הן בבחינת "עסקה מלאכותית" מבחינה אובייקטיבית שעה שכל רצונם של המשיבים היה למכור דירתם.

8. אך מעבר לכל האמור, כל זאת נאמר תחת הנחת היסוד של חברי לפיה ה"עסקה" עליה יש להתבונן בעת בחינת התקיימותם של התנאים הקבועים בסעיף 84 לחוק, היא ביצוע עבודות הפנים בדירה. אלא שאינני משוכנע כי זו נקודת המבט המתאימה בנסיבות העניין, וזאת אף אם אניח כי ביצוע עבודות הפנים כשלעצמו הוא בגדר "עסקה" לצורך סעיף 84 לחוק (ואינני סבור כי יש לקבוע מסמרות בעניין בעת הזו). בית משפט זה קבע בעבר כי את המונח "עסקה" שבסעיף 86 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], הסעיף המקביל לסעיף 84 לחוק בענייננו, יש לפרש באופן רחב כך שהוא יכלול בחובו את כלל הפעולות והעסקאות שביצע הנישום. וכך נאמרו הדברים מפי הנשיא א' ברק בעניין רובינשטיין:

"תחילה יש להגדיר את העסקה שבפנינו. העסקה שבפנינו מורכבת מפעולות אחדות [...] רצף זה של פעילויות ונסיבות מהווה את העסקה מושא בחינתנו. עסקה אין משמעותה פעולה אחת בלבד; עסקה יכול שתהא מורכבת מרצף של פעולות ונסיבות. אין הצדקה לצמצם את תחולתו של סעיף 86 לפקודה לפעולה אחת בלבד. צמצום זה אינו מתבקש על-פי תכליתו של הסעיף לבחון מהותית עסקה ולקבוע גבולות המותר והאסור בתכנון מס. צמצום זה, לטעמי, אף נוגד את תכליתו של סעיף 86 לפקודה. על-כן העסקה מושא בחינת המלאכותיות היא רצף הפעולות והנסיבות במקרה

שבפנינו שמציירות יחד תמונה כוללת אחת של 'עסקה' (שם, עמ' 926).

ואכן, פסקי דין רבים הלכו בדרך זו בדחותם טענות של נישומים שביקשו להבחין בין פעולות שונות שבוצעו על ידם לצורך תחולתה של ההוראה האנטי-תכנונית הרלוונטית. כך היה למשל בעניין תיעוש ובעניין גוטשל, בהם נימק בית המשפט את קביעתו כך:

"סיווגן של העסקאות כעסקאות נפרדות, עלול לגרום לכך, שהנישום יצלח את הבחינה הדו שלבית, אף על פי שבחינתה של העסקה כמכלול, הייתה מובילה לתוצאה שונה. [...] הסתכלות שונה על הדברים, נוגדת לטעמי את ההלכה שנקבעה בעניין זה, כפי שהובהר לעיל, ועומדת בסתירה לעקרונות פרשנות דיני המס, ובראשם העיקרון שעניינו החתירה להטלת 'מס אמת' על הנישום" (עניין תיעוש, פסקה 67 ועניין גוטשל, פסקה 17; ראו גם: ע"א 8285/10 ג'ולקס שוקי הון בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, פסקה 8 (27.11.2013); דוד גליקסברג גבולות תכנון המס 212-213 (1990) (להלן: גליקסברג)).

9. אכן, בכל המקרים שהוזכרו לעיל, שילובן של הפעולות שבוצעו על ידי הנישום במסגרת ה"עסקה" הביא למסקנה כי יש מקום לסווגה כעסקה מלאכותית. אלא שאין פירוש הדבר כי במקרים בהם התבוננות בעסקה בכללותה תביא למסקנה הפוכה, יש מקום לפצל את העסקה לחלקים נפרדים. החתירה להטלת מס אמת עומדת בעינה גם במקרים בהם המסקנה היא כי הנישום זכאי ליהנות מהטבת המס הניתנת על פי הדין (ע"א 11/74 פקיד השומה למפעלים גדולים נ' אולפני הסרטה בישראל בע"מ, פ"ד כט(1) 297, 301 (1975); ע"א 235/17 מרכז ארכיאולוגי בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4, פסקה 29 (20.6.2018)).

10. סעיף 84 לחוק מעניק כאמור למנהל מס שבח כלי ללכוד נישומים בעת ניסיונותיהם להתחמק מתשלום מס באמצעות התעלמות מהכסות אותה הם עושים על עסקאותיהם והתבוננות במהותה הכלכלית של העסקה שלפניו (ע"א 2881/10 לוי נ' מנהל מס שבח רחובות, פסקה כ"א (23.4.2012)). אלא שבענייננו, התבוננות בעבודות הפנים בדירה כ"עסקה", תוך ניתוקן מהעסקה הכוללת והמרכזית שערכו המשיבים – מכירת הדירה, עשויה לסכל את האפשרות להתבונן במהותה האמיתית של העסקה, ובהתאם לפגום במימוש התכלית בדבר הטלת מס אמת.

11. בשנים לב לכל האמור, בחינת העסקה בכללותה מוליכה גם היא למסקנה כי אין בנמצא עסקה מלאכותית, לא במישור האובייקטיבי ולא במישור הסובייקטיבי. זאת בהתחשב בכך שבהתאם לקביעת ועדת הערר, המשיבים רכשו את הדירה המצויה בבניין מגורים והמיועדת מטיבה ומטבעה למגורים, זאת על מנת שתשמש למגוריהם ומגורי ילדיהם ותחליף את בית מגוריהם הקבוע, אולם מספר שנים לאחר מכן תכניותיהם להעסקת מקום מגוריהם השתנו והם החליטו למכור את הדירה (פסקה 54 לחוות דעתו של רו"ח פרידמן; פסקה 2 לחוות דעתו של השופט קירש). אכן, אין לכחד כי ביסוד אופן ביצוע העסקה, להבדיל מעצם ביצועה, עמד תמריץ פיסקלי בדמות פטור ממס שבח. תמריץ זה אף הביא את המשיבים להחיש את מכירת הדירה על מנת להספיק לעשות כן עובר לתיקון החוק; והוא גם הביא אותם לבצע את עבודות הפנים בדירה. אלא שטעמים אלה ודאי לא היו הטעמים היסודיים שבגינם החליטו המשיבים למכור את דירתם, כי אם מטרה כלכלית-מסחרית טהורה: תמורה בסך של 45 מיליון ש"ח. נדמה כי לית מאן דפליג שאם המשיבים היו מבצעים את אותן פעולות הכשרה בדירה עובר למציאת קונה, ומוכרים אותה באותו מחיר, איש לא היה רואה במכירת הדירה או בהכשרה כעסקה מלאכותית. השיקול שעניינו עיתוי הכשרת הדירה ביחס למציאת רוכשה או להעדפותיו ולטעמיו האישיים, לא יכול לשנות את סיווג העסקה.

12. נוכח האמור, אף לא ניתן לומר כי מדובר בעסקה הנופלת לגדרה של החלופה השנייה הקבועה בסעיף 84 לחוק והרלוונטית לענייננו – עסקה שאחת ממטרותיה העיקריות היא הפחתת מס בלתי נאותה. מכל מקום, מקובלת עליי קביעת ועדת הערר לפיה כלל לא מדובר בהפחתת מס בלתי נאותה בנסיבות העניין. נקודת המוצא היא כי נקיטת צעדים על ידי נישום על מנת להיכנס לגדרו של פטור או הטבת מס אחרת הקבועה בדין, אינה פסולה כשלעצמה. וכפי שנקבע למשל בע"א 4125/90 ענבר נ' פקיד השומה, גוש דן, פ"ד מח(2) 383 (1994):

"מקובלת עליי טענת המערער שכל עוד פועל הנישום במסגרת מקלט המס שקבע המחוקק, אין לסכל את מטרת החקיקה באמצעות הכרזה על הפעולה כמלאכותית. השאלה הנשאלת אפוא היא: האם לפנינו הפחתת מס בלתי נאותה? אכן, בעמ"ה (ת"א) 38/85, 48 חב-אור בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, בעמ' 132, נאמר כי: '...לא כל תכנון מס הינו, כפי שסעיף 86 מכנה 'עסקה המיועדת להימנעות ממס או להפחתת מס'. נישום הנהנה מהטבה שהמחוקק מעניק אינו נמנע ממס ואינו מפחית מס. כאשר המחוקק מעניק בידועין, ובכוונה, הטבה על פי תנאים מוגדרים, הרי זה רצונו כי הנישום יהנה מההטבה, אם הוא יתאים עסקיו לאותם התנאים, ואם העסקה האמיתית אכן מתאימה לאותם התנאים. ולפיכך,

פעולה שהנישום עשה למען יזכה בהטבה ממס שהמחוקק רצה להעניק אינה פעולה המיועדת להימנעות ממס. הנישום אינו אלא מקיים את התנאים שהמחוקק התנה כדי להיות כשיר לקבל את ההטבה. אך במה דברים אמורים? כאשר הנישום עומד בתנאים שקבע המחוקק לצורך קבלת ההטבה" (שם, עמ' 394).

כן ראו והשוו: ע"א 262/65 מנהל מס שבח מקרקעין, תל-אביב נ' תמיר, פ"ד כ(1) 695, 699-700 (1966); ע"א 4639/91 מנהל מס שבח מקרקעין נ' חזון, פ"ד מח(3) 156, 167-168 (1994) (להלן: עניין חזון); בר"מ 5711/06 חברת המגרש המוצלח בע"מ נ' עיריית תל אביב יפו – מנהל הארנונה, פסקה 14 (30.12.2009) והאסמכתאות שם; ירדנה סרוסי מיסוי דירות מגורים 76 (2009).

13. אכן, אין לשלול מקרים שבהם מעשה שיבצע נישום על מנת להיכנס לגדרו של פטור או הטבת מס אחרת בחקיקה ייחשב כעסקה אשר אחת ממטרותיה העיקריות היא הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותה. אלא שאין זה המקרה שלפנינו. כפי שקבעה ועדת הערר, מדובר בדירה בבניין מגורים שעל פי טיבה וטבעה נועדה למגורים. השימוש היחיד המותר בה הוא שימוש למגורים, והיא נרכשה על ידי המשיבים למטרת מגורים. המחוקק התכוון להעניק פטור ממס במכירת דירת מגורים מעין זו (לתכלית שביסוד הפטור ראו בפסק דינו של חברי השופט י' עמית בעניין ע"א 1046/12 חכים נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה, פסקה 20 (21.1.2014)). במילים אחרות, מתן פטור למשיבים במכירת דירתם אין בו משום עיוות של כוונת המחוקק (עניין חזון, עמ' 168). על כך יש להוסיף את קביעותיה העובדתיות של ועדת הערר (עליהן אין למערער כל אפשרות להשיג נוכח הוראת סעיף 90 לחוק), לפיהן המשיבים היו מחויבים לסיים את עבודות הפנים מכוח ההסכם מול הקבלן; לא הובאה כל ראיה לכך שעבודות הפנים נעשו בדרך מרושלת או ארעית; וחרף העובדה שהמשיבים הניחו שהרוכש לא ישאיר את עבודות הפנים לאורך זמן ויפעל להסרתן, הם לא ידעו זאת בוודאות (פסקאות 18-28 לפסק דינו של השופט קירש). בנסיבות אלה, ובהינתן שחלופת ההפחתה הבלתי נאותה בסעיף 84 לחוק ובסעיפי חוק דומים לו לא פורשה עד תום בפסיקתנו (וראו: עניין סגנון, פסקאות 15-16; גליקסברג, עמ' 258-265; פסקה 9 לחוות דעתו של חברי), אינני סבור כי המקרה שלפנינו בא בגדרה.

אם תישמע דעתי אפוא נדחה את הערעור ונחייב את המערער בהוצאות המשיבים בסך של 30,000 ש"ח.

ש ו פ ט

השופט י' עמית:

1. כחברי השופט מיון, אף אני סבור כי דין הערעור להידחות.

אין חולק כי הדירה שעליה נסב הערעור ממוקמת בבניין מגורים; אין חולק כי הדירה נרכשה על ידי המשיבים למטרת מגורים; אין חולק כי הדירה מיועדת למגורים, והשימוש היחיד המותר בדירה הוא מגורים; אין חולק כי מעולם לא נעשה בדירה שימוש אחר; ואין חולק כי הרוכש שרכש את הדירה מידי המשיבים, דיווח על רכישת "דירת מגורים" ושילם מס רכישה בהתאם.

כפי שהוסבר בפסיקה וכפי שפירט חברי המשנה לנשיאה (בדימ') הנדל, המועד לבחינת השאלה אם דירה "מיועדת למגורים לפי טיבה", כלשון ההגדרה בסעיף 1 לחוק, הוא מועד המכירה; והמבחן המשמש לבחינה זו הוא מבחן אובייקטיבי הבודק קיומו של פוטנציאל ממשי למגורי קבע בדירה (ע"א 2170/03 שכנר נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד נט(2) 250, 256 (2004); ע"א 1046/12 חכים נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה, פסקאות 30, 32 (21.1.2014)). בחינת העובדות במקרה דנן מובילה אפוא למסקנה ברורה כי בעת מכירת הדירה היתה זו "דירת מגורים". לכך מסכים גם חברי, המציין כי הדירה שמכרו המשיבים היוותה במועד המכירה "דירת מגורים", וכי התנאי לפטור ממס הקבוע בסעיף 149(1) לחוק (כנוסחו במועד הרלוונטי) התקיים במקרה דנן (פסקה 8 לחוות דעתו).

2. על רקע דברים אלו, וכחברי השופט מיון, אני סבור כי בנסיבות דנן יש "לבודד" את פעולת השיפוץ ולהשקיף עליה בבדידותה, ואז "להקרין" ממנה על עסקת המכר באופן השולל מהדירה את עובדת היותה "דירת מגורים" בעת מכירתה. לשון אחר, בחירתם של המשיבים לשפץ את הדירה בסמוך למועד מכירתה כדי להכניסה בגדרו של הפטור, אין בה כדי לצבוע את העסקה בצבעים מלאכותיים.

3. במבט ראשון, המקרה שלפנינו עשוי לבטא אנומליה מסוימת. ברגיל, החלת מבחן אובייקטיבי לצורך התחקות אחר הטעם המסחרי שביסוד העסקה – מחמירה עם הנישום; בעוד שהחלת מבחן סובייקטיבי – מקלה על הנישום ומעניקה לו פתחון פה

לשכנע מה היתה כוונתו שלו בשעה שביצע את העסקה (ראו בפסקה 6 לחוות דעתו של חברי השופט מיינץ וההפניה שם). לעומת זאת, במקרה דנן מתקבלת לכאורה תמונה הפוכה: כך, כפי שהסביר חברי, אין פסול בהכשרת דירה למגורים עובר למכירתה ואין לראותה כ"עסקה חשודה" מבחינה אובייקטיבית (שם, פסקה 7); בעוד שמבחינה סובייקטיבית, נטען כי מדובר בכיצוע "שיפוץ סרק" שכל כולו נועד לאפשר למשיבים לחסות בצלו של הפטור.

אלא שבהסתכלות נוספת, וכפי שהסביר חברי, העסקה שלפנינו אינה מלאכותית, לא במישור האובייקטיבי ולא במישור הסובייקטיבי. כאמור, המשיבים החליטו למכור את דירתם לאחר שתכניותיהם להעתקת מקום מגוריהם השתנו. גם בהנחה שעיתוי העסקה (בסמוך למועד תיקון 76 לחוק) ואופן ביצועה (לאחר שיפוצה) הותוו מתוך התחשבות בשיקולים פיסקליים, הטעם היסודי שעמד בבסיס העסקה היה מטרה כלכלית לגיטימית – מכירת הדירה וקבלת התמורה בעדה בסך 45 מיליון ₪. העובדה שהמשיבים היו אדישים מבחינה סובייקטיבית לשאלה מה יעלה בגורל השיפוץ (שעלה לדבריהם כחצי מיליון ₪), והנחתם כי הרוכש יבקש להרוס את השיפוץ ולערוך בדירה שיפוץ משלו, אינן שוללות מהדירה את מעמדה כדירת מגורים.

4. חברי, השופט מיינץ, הוסיף כי בהינתן שמדובר בדירה המצויה בבניין מגורים, שנועדה למגורים, שנרכשה למגורים, ושהשימוש היחיד המותר בה הוא מגורים – אזי הפטור ממס שקבוע בחוק נועד לחול על מכירתה, ואין במתן הפטור משום עיוות כוונתו של המחוקק (פסקה 13 לחוות דעתו). אין לי אלא להצטרף לדברים. זה לא מכבר נזדמן לי להעיר כי "המטרה שצריכה לעמוד לנגד עיניהן של רשויות המס אינה לפלס לעצמן את הנתבי הפרשני המוביל לגביית מס בשיעור הגבוה ביותר האפשרי, אלא לחתור לגביית מס אמת על פי לשונן של הוראות החוק ותכליתן" (ע"א 3277/19 פקיד שומה ירושלים נ' סקמסקי, פסקה 49 (16.8.2021)). משעה שהמשיבים מכרו "דירת מגורים" כהגדרתה בחוק, אזי יש ליתן להם ליהנות מהוראות הדין המיטיבות עמם בשל כך, גם אם הדבר כרוך ב"וויתור" כביכול מצד רשויות המס על נתח פוטנציאלי מהתמורה. כך כאשר מדובר במכירת דירה "ממוצעת" מן היישוב, וכך כאשר מדובר במכירת דירת פאר בשדרות רוטשילד בתל אביב.

אשר על כן, הוחלט כאמור בחוות דעתו של השופט ד' מיןן אליה הצטרף השופט י' עמית כנגד דעתו החולקת של המשנה לנשיאה (בדימוס) נ' הנדל.

ניתן היום, כ' בתמוז התשפ"ב (19.7.2022).

שופט

שופט

המשנה לנשיאה (בדימוס)