

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

וע' 1354/08

בשבתה בבית המשפט המחוזי תל אביב-יפו

הרכב הועדה:

דוד בר אופיר, שופט וסג"נ (בדימוס) - יו"ר

דן מרגליות, עו"ד ושמאי מקרקעין - חבר

מיכה לזר, רו"ח - חבר

העוררים: 1. יוסף אליהו

2. מונפילאר אינבסטמנט הולדינגס לימיטד

ע"י ב"כ עו"ד יוסי קורן

נ ג ד

המשיב: מנהל מיסוי מקרקעין מרכז ע"י ב"כ עו"ד מיכל ריצולסקי



פסק דין

דן מרגליות, עו"ד ושמאי מקרקעין:

א. העובדות הרלוונטיות כפי שהונחו בפני הועדה

הצדדים הגישו רשימת מוסכמות ופלוגתאות ממנה עולות העובדות הבאות:

1. העוררים היו בעלי הזכויות במקרקעין עליהם בנו העוררים את הבניין ברחוב אפעל 4, פתח תקוה הידוע כגוש 6194 חלקה 173 וחלק מחלקה 221 (להלן "הנכס").

2. הזכויות בנכס, נרכשו בשנת 1993 על ידי עורר מס' 1 ומר שם טוב אברהם. העורר מס' 1 ושותפו הקימו את "שותפות רודלי". ביום 5.3.1999 מכר מר שם טוב אברהם את חלקו בנכס למר אורי דוד, אשר העביר את זכויותיו בנכס עפ"י סעיף 70 לחוק מיסוי מקרקעין בשנת 2000 לעוררת מס' 2.

3. בנכס הוקם בנין בן 9 קומות לשימוש של משרדים. בניית הבניין החלה בשנת 1999 וקיימות הוצאות בגין בנייתו שהוצאו לאחר 7.11.2001 (בהתאם לטופס י"א).

4. עלות הנכס בספרים (בהתאם לטופס י"א) (כולל עלויות אשראי) הינה 42,424,816 ₪ (נומינלי). מתוך עלות זו עלות הקרקע הינה 3,411,400 ₪.

5. בהתאם להסכמות שבין המשיב לעוררים במסגרת שומת מס השבח הוסכם כי עלויות הבנייה המותרות בניכוי, ואשר רלוונטיות לערך דנן, הינן כדלקמן:
 לעורר 1: עד ליום 7.11.01 עלויות הבנייה 8,433,970 ₪ ולאחר יום 7.11.01
 10,674,664 ₪. ולעוררת 2: עד ליום 7.11.01 עלויות הבנייה 8,391,200 ₪; ולאחר יום 7.11.01 - 10,674,664 ₪.
6. ביום 22.2.05 נחתם הסכם מכר בין העוררים לבין חברת פל בית המגן בע"מ לפיו מכרו העוררים את זכויותיהם בנכס בתמורה לסכום של 43,000,000 ₪.
7. על פי שומת המשיב נוצר לעורר 1 הפסד בסך של 90,123 ₪ ולעוררת מס' 2 – 1,493,436 ₪.
8. העוררים הגישו השגה על שומת מס המכירה למשיב. ההשגה נתקבלה במשרדי המשיב ביום 4.1.2006.
9. ביום 2.1.07 חתם מר ישי גמזו, מנהל תחום במשרדי המשיב, על החלטת המנהל הדוחה את ההשגה. ביום 7.1.07 הגיעה ההחלטה לידי באי כתם של העוררים. ההחלטה ניתנה לאחר שיחת טלפון עם עו"ד שירי מזרחי ממשרד ב"כ העוררים. הוסכם כי "ההשגה תידחה ותינתן הארכת מועד להגשת ערר עד חודשיים ימים מהיום בו יינתן פסק דין סופי בערעור פוליטי בעליון".
10. ביום 5.1.07 שולמה השומה על ידי העוררת 2 בסך 607,809 ₪ וכן שולמה השומה ע"י עורר מס' 1 בסך 606,960 ₪. תשלומים אלה בוצעו תחת מחאה.
11. ביום 25.1.08 פנו העוררים למשיב בכתב בדרישה לביטול השומות עקב התיישנותן וזאת בעקבות הלכת בית המשפט העליון בע"א פקיד שומה נגד משה סמי, מיסים כ"א (יוני 2007 ה-1).
12. המשיב דחה את טענות העוררים ביום 13.3.08.



ג. סלע המחלוקת

לפי רשימת המוסכמות והפלוגותאות, הפלוגותאות הינן כדלקמן:

1. טענות מיקדמיות

בהתאם להחלטת המנהל בהשגה הוסכם כי ההשגה תידחה ותינתן הארכת מועד להגשת ערר עד חודשיים מהיום בו יינתן פסק דין סופי בעניין פוליטי בבית המשפט העליון. לטענת המשיב לא רשאים העוררים להעלות כיום טענת התיישנות מכוח פסק הדין בעניין סמי, הואיל והארכת המועד עליה סיכמו הצדדים מראש, ובגינה ניתנת הארכת המועד להגשת הערר, התייחסה למועד נתנית פסק דין בעניין פוליטי בלבד. לטענת העוררים הם רשאים להעלות כל טענה ובלבד שהערר יוגש במועד שהוסכם.

האם המשיב השיב למשיג את החלטתו המנומקת בכתב תוך שנה מיום שקיבל את הודעת ההשגה כאמור בסעיף 87 לחוק המיסוי?

2. הפלוגתא בענין מס המכירה. מהו המועד שבו יש לבחון את שווי הנכס לצורך החיוב במס המכירה במסגרת עסקה זו?

לגישת העוררים: מס המכירה אשר יושט על הנכס יהיה בהתאם לשווי הנכס ביום 7.11.01, היינו אין לחייב את הוצאות ההשבחה אשר הוצאו על הנכס מיום זה ואילך במס מכירה, לאור ביטולו של מס זה על נכסים שנרכשו מיום 7.11.01.
לגישת המשיב: שווי הנכס לצורך החיוב במס מכירה הינו שווי המלא, כפי שנקבע בהסכם המכר ובשומת מס השבח.

ד. טענות העוררת (בתמצית)

לענין הטענות המיקדמיות:

1. אין מחלוקת כי החלטת המשיב בהשגה נמסרה לעוררים 4 ימים לאחר תום תקופת השנה שהוקצבה בסעיף 87 לחוק מיסוי מקרקעין לתשובת המנהל למשיג.
2. לאור האמור בסעיף 87 הרי יש לראות את ההשגה כאילו נתקבלה.
3. אין די במתן הצו על ידי פקיד השומה בתקופת השנה ממועד הגשת ההשגה, אלא יש להשיב למשיג בכתב תוך השנה.
4. הטענה כי הודעה טלפונית של המנהל שההשגה תידחה אינה עומדת בדרישות החוק למתן מענה מנומק בכתב.
5. גם האיחור של מספר ימים אינו מוצדק כפי שהדבר מקובל בערעורים רגילים.
6. הטענה כי המענה נשלח בזמן ורק ההגעה לידי הנישום ארכה מספר ימים אינה סבירה.
7. יש לפרש את החוק כך שהחלטה בהשגה צריכה להגיע לידי הנישום בכתב תוך השנה מיום קבלת ההשגה. זה צריך להיעשות בדואר רשום, במסירה אישית או בכל דרך אחרת כקבוע בתקנות סדרי הדין.
8. נטל ההוכחה כי ההחלטה בהשגה נשלחה והתקבלה אצל המשיג מוטל על המנהל.

לגופו של ענין, קבלת הערר נוכח ביטול מס המכירה:

1. מס המכירה החליף את מס הרכוש שהיה נוהג שנים רבות.
2. אין מחלוקת כי מס המכירה הינו מס מחזור, ללא קשר לרווח, אשר חל בנוסף למיסוי העקיף הקיים בחוק מיסוי מקרקעין.



3. מס המכירה בוטל החל מה-7 לחודש נובמבר 2001 (המועד הקובע) אבל המשיך לחול על מקרקעין שנרכשו קודם לכן. לפיכך, אין מחלוקת כי על נכסים שנרכשו לאחר המועד הנ"ל לא חל מס המכירה.

4. מס המכירה בוטל סופית ביום 11.2.08 בתיקון מס' 61 שהוחל רטרואקטיבית על מכירות שבוצעו החל מיום 1.8.07.

5. העוררים נפגעו פעמיים. הם שילמו לאורך השנים מס רכוש בגין הקרקע והנה כעת נאלצים הם לשלם מס מכירה אשר גם הוא בוטל.

6. הערר דגא עוסק בשאלה האם יש לחייב במס מכירה חלק הבנייה בעסקת מכירה של קרקע ובניין עליה, כאשר אין מחלוקת כי חלק עיקרי מהבניין נבנה לאחר המועד הקובע.

7. העוררים סבורים כי כל מס שהיה קיים על הקרקע עד המועד הקובע צריך להיות מחויב במס מכירה ואילו לאחר המועד הקובע כל מה שהוסף או נבנה פטור.

8. לעניין מס המכירה, להבדיל ממס השבת, לא קבע המחוקק חלוקה ליניארית כפי שהדבר בא לידי ביטוי בהלכת פוליטי. משום כך נותרה לקונה שיש להסדירה בפרשנות של ועדת הערר באופן כזה שהעיקרון הליניארי יחול גם על מס המכירה.

9. נוסח סעיף 87 לחוק המיסוי שונה מנוסח הסעיף המקביל בפקודת מס ההכנסה.

10. אין בדיעת הנישום ההחלטה המיועדת כדי לפטור את המנהל מהמצאת ההחלטה בהשגה בכתב לידיו.



ה. טענות המשיב (בתמצית)

לעניין הטענות המיקדמיות:

1. אין חולק כי ההחלטה בהשגה נשלחה על ידי המשיב בתוך המועד הקבוע בחוק, אבל נתקבלה אצל העוררים לאחר תום השנה.

2. הוכח כי המשיב שלח את ההחלטה בהשגה בתוך שנה מיום קבלת ההשגה ולכן אין מקום לטענת ההתיישנות שהעלו העוררים.

3. אין חולק כי רשות המיסים ככלל והמשיב בפרט, אינם עובדים בימי שישי ושבת, לפיכך משנמצא כי ההחלטה התקבלה אצל העוררים ביום 7.1.07 – יום ראשון הרי נשלחה לכל המאוחר ביום ה' שקדם לו – ה-4.1.07.

4. גם סעיף 10ב' לחוק הפרשנות תומך במסקנות המשיב.

5. לפי הפסיקה בעניין סמי נקבע לעניין סעיף 152 לפקודת מס ההכנסה כי המועד הקובע אינו מועד ההזנה למחשב אלא מועד המשלוח לנישום. הלכת סמי אינה מתייחסת במפורש לשאלה האם המועד הרלוונטי הינו מועד המשלוח או מועד ההמצאה.

לגופו של ענין, דחיית הערר בעניין מס המכירה:

1. על פי לשון החוק, מס המכירה יחול על מקרקעין שיום רכישתם קדם ליום 7.11.01 והוא יהיה בשיעור של 2.5% משווי המכירה. מכאן שאין כל בסיס ללהטוטים שמנסים העוררים ליצור.
2. האבחנה בין מה שהיה קיים ערב המועד הקובע לתקופה שלאחר מכן אין לה בסיס בחוק.
3. העוררים לא רכשו כל זכות נוספת לאחר המועד הקובע אשר אין לחייבה במס המכירה.
4. בעניין פוליטי נקבע מפורשות לאחר דיון נוסף כי אין מקום לסטות מהחשוב הלינארי לעניין מס השבח וכי אין להתחשב בעליית ערך הנכס במשך השנים.
5. לטענת העוררים, מאחר שהוצאות ההשבחה בגין הנכס הנמכר, הוצאו לפני היום הקובע, אין לחייב במס מכירה בגין שווי המלא של הנכס שנמכר בעת המכירה (22.2.05), אלא יש לחשב את שווי הנכס לצורך מס המכירה על פי שווי במועד הקובע ללא הוצאות ההשבחה שבוצעו לאחר מועד זה. המשיב סבור כי טיעון זה מנוגד ללשון החוק.
6. עמדת העוררים נוגדת את המלצות ועדת רבינוביץ שהוקמה על מנת להציע רפורמה במיסוי מקרקעין. את ההקלה במס המכירה בחרה הוועדה לתת בדרך של הכרה במס המכירה כהוצאה לפי סעיף 39 לחוק ולא בדרך אחרת כנטען על ידי העוררים.



ו. דיון ומסקנות

ביחס לטיעון המיקדמי:

הדין החל בענייננו בא לידי ביטוי בהוראות החוק המפורטות מטה:
סעיף 87 לחוק מיסוי מקרקעין, (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 (להלן – "חוק המיסוי") קובע את הדין לענייננו:

(א) "הרואה עצמו מקופח בהודעת שומה רשאי, תוך שלושים יום מיום שנמסרה לו ההודעה, להשיג עליה לפני המנהל בכתב שבו יפרט את פירטי השומה עליהם הוא חולק ויתן טעם להשגתו; המנהל ישיב למשיג את החלטתו המנומקת בכתב תוך שנה מיום שקיבל את ההודעה וההשגה או תוך שלושים יום מיום שאישר כי המשיג המציא את כל המסמכים והפרטים שנדרש

להמציאם, לפי המאוחר. לא השיב המנהל למשיג במהלך תקופה זו, יראו את ההשגה כאילו התקבלה. (ההדגשות שלי- ד.מ.)
(ב)

בתיקון מס' 70 לחוק המיסוי שתחילתו מיום 31.3.2011 קוצרה תקופה זו ל-8 חודשים, אך המנהל רשאי להאריך עד לתום שנה מטעמים מיוחדים שיירשמו.

סעיף 109 לחוק המיסוי שכותרתו "מסירת הודעות" קובע:

"מותר למסור הודעה וכל מסמך אחר לפי חוק זה לאדם, בין לידו ובין בדואר הרשום לפי מען בית מגוריו או בית עסקו, הידוע לאחרונה, בכפוף להוראות בדבר סדרי דין בבתי המשפט".

סעיף 88 לחוק המיסוי קובע את תחוראה הבאה:

"הרואה עצמו מקופח בהחלטת המנהל רשאי, תוך שלושים יום מיום שנמסרה לו ההחלטה לערור עליה לפני ועדת ערר, ובין היתר לערור על כל החלטה של המנהל בהשתמשו בשיקול דעתו הניתן לו בחוק זה". (ההדגשות שלי - ד.מ.)

סעיף 10(ב) לחוק הפרשנות, התשמ"א-1981 קובע את ההוראה הבאה:

"תקופות"

- (א) מיום שנקבעה תקופה קצובה במספר ימים או שבועות מיום פלוני, אותו יום לא יבוא במנין.
(ב) תקופה קצובה במספר חודשים או שנים לאחר אירוע פלוני תסתיים בחודש האחרון ביום שמספרו בחודש כמספר יום האירוע, ואם היה החודש חסר אותו יום - ביום האחרון של החודש".

סעיף 152 (ג) לפקודת מס ההכנסה בנוסחו עד תיקון מס' 134 קבע את ההוראה הבאה:

"אם בתוך שנה מיום שהוגשה הודעת השגה לא הושג הסכם כאמור בסעיף קטן (א), ולא השתמש פקיד השומה בסמכויותיו לפי סעיף קטן (ב), יראו את ההשגה כאילו התקבלה; ואולם השגה שהוגשה על שומה שנערכה לפי סעיף 145(ב), יראו אותה כאילו התקבלה רק אם לא השתמש פקיד השומה בסמכויותיו כאמור בסעיף זה, תוך 3 שנים מתום שנת המס שבה הוגשה".

לעניין סעיף 152 לפקודה נקבע בפסיקת בית המשפט העליון בעניין איקפוד וסמי (דנ"א 3993/07, מיסים כה/4 (אוגוסט 2011) ה-5 עמ' 112 כי המועד הקובע לצורך מניין תקופת ההתישנות הינו מועד המשלוח הוא המועד בו סיים נציג המשיב את עבודתו ולא מועד הקבלה של ההחלטה אצל הנישום.



בענין סמי הנ"ל הדגיש בית המשפט את חוסר הודאות המשפטית שבה שרוי הנישום, כל עוד לא התקבלה ההחלטה החתומה והועברה לידיעת הנישום. כל עוד לא הועברה לידיעת הנישום ההחלטה החתומה כדת ודין – לא מסתיים מבחינתו עידן חוסר הודאות. ברי, כי כל עוד הנישום לא מקבל את ההחלטה, עדיין הוא שרוי בחוסר ודאות משפטית, ורק עם קבלת ההחלטה ממשי מתפוגג חוסר הודאות המשפטית בה הוא מצוי.

ברע"א 429/12 ביחד עם רע"א 3476/12 ורע"א 3812/12 דור און ואח' נגד מס הכנסה, [פסק הדין ניתן ביום 6.1.13 ולא פורסם] נקבע כי אין כל הצדקה לאיחור המשיב בהמצאת החלטותיו לנישומים וההרכב פה אחד קובע את הכלל הבא:

"הנפקות לענייננו היא שעסקינן בתחימת גבולותיו של מרוץ הזמנים. המיקוד הוא בהתנהגות פקיד השומה, ולא בידיעה זו או אחרת של הנישום. המטרה היא לקבוע מועדים ידועים מראש שמשמשים מעין תמרור עבור הנוגעים בדבר. השימוש במושג "בין השמשות" בהקשר זה איננו רצוי, שכן הוא עשוי להכביד ולהקשות על היעד של קביעת כללים ברורים. אין עסקינן בספק, אלא בתקופה שנקבעה על פי אמות מידה של הפסיקה כדי לתרום ליציבות המשפטית (ראו לאחרונה פסק דינה של המשנה לנשיא מ' נאור: ע"א 6315/05 פקיד שומה תל אביב נ' שרצקי (24.12.2012))."

בענייננו הדין המושתת על הוראות חוק המיסוי ברור יותר מהדין הקיים בפקודת מס ההכנסה. כאן אין די "בקביעה" של המנהל אלא המנהל נדרש "להשיב למשיג את החלטתו בכתב". לשון ייחודית זו של החוק מחזקת לדעתי את המסקנה, כי כל עוד לא קיבל הנישום לידיו את תשובת המנהל בכתב, לא יראו את המנהל כמי "שהשיב למשיג".

גם בספרות המשפטית סבורים כי על המשיג לקבל את ההחלטה בהשגה תוך שנה. ראה פרופ' חדרי בספרו מיסוי מקרקעין, כרך ג' עמ' 256-7: "במקרה של אי מתן תשובה להשגה והעברתה למשיג בתוך שנה כאמור, יראו את ההשגה כמתקבלת. לדעתי, נטל ההוכחה שההחלטה התקבלה ונשלחה למשיג בתוך שנה מוטל על שכמו של המנהל. סעיף 109 קובע שהמסירה חייבת להיעשות ביד או בדואר רשום או בדרך אחרת הקבועה בתקנות סדרי הדין, כגון על ידי פקסימיליה שאושר כי התקבלה".

בענייננו הוסכם כי טלפונית הגיעו המשיב וב"כ העוררת למעין הסכם אשר בא לידי ביטוי בהשגה שנחתמה על ידי מר ישי גמזו במשרדי המשיב (ראה סעיף 2.9 לכתב המוסכמות והפלוגות). אלא שגם עניין זה "אינו מחזיק מים" וכל עוד לא הובא לידיעת הנישום בפועל לא הסתיים עידן אי הודאות כאמור בעניין סמי ודור און הנ"ל.

בתיקון מס' 70 לחוק המיסוי הביע המחוקק בבירור את דעתו כי התקופה למענה על השגות הוא רב משקל ואכן קיצר אותו ב-1/3, כאשר ניתן להאריך תקופה זו רק מנימוקים מיוחדים שיירשמו.



אני מציע לחברי לקבל את הערר בהסתמך על הטענות המקדמיות ולא להיכנס כלל לגופו של עניין. אני מציע גם שלא להטיל הוצאות בנסיבות העניין

דן מורגליות, עו"ד ושמאי
מקרקעין, חבר הועדה

רו"ח מיכה לזר, חבר הועדה:

אני מסכים

דוד בר-אופיר, שופט וסג"ן (בדימוס) יו"ר הועדה:

לו דעתי הייתה נשמעת, הייתה הטענה המקדמית נדחית. נשוב לרגע קט אל הוראות סעיף 87 לחוק מיסוי מקרקעין:

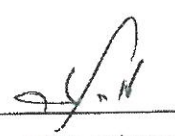
(א) "הרואה עצמו מקופח בהודעת שומה רשאי, תוך שלושים יום מיום שנמסרה לו ההודעה, להשיג עליה לפני המנהל בכתב שבו יפרט את פרטי השומה עליהם הוא חולק ויתן טעם להשגתו; המנהל ישיב למשיג את החלטתו המנומקת בכתב תוך שנה מיום שקיבל את ההודעה ההשגה או תוך שלושים יום מיום שאישר כי המשיג המציא את כל המסמכים והפרטים שנדרש להמציאם, לפי המאוחר. לא השיב המנהל למשיג במהלך תקופה זו, יראו את ההשגה כאילו התקבלה." (ההדגשה איננה במקור).

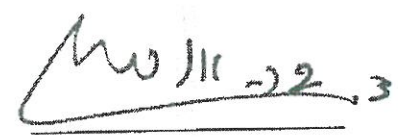
עד כמה שידעתי מגעת אין פסיקה סביב סעיף זה בבית המשפט העליון ואף לא בבתי המשפט המחוזיים. לדעתי, פשוטו של מקרא הוא שעל המנהל להשיב למשיג בתוך שנה מיום שקיבל את הודעת ההשגה, כלומר: די בכך ששלח את ההחלטה למשיג בתוך תקופת השנה, ואין זה משנה כל עיקר אם ההודעה התקבלה אצל המשיג במועד מאוחר יותר משנה. בהחלט ייתכן מצב שהמנהל ישהה את החלטתו, מסיבה זו או אחרת, עד לימים האחרונים של השנה, וההודעה תגיע אל המשיג לאחר תום השנה. אין בלשון הסעיף כל סימוכין לכך שהתשובה חייבת להגיע בתוך גבולות השנה. תכלית חקיקתו של סעיף זה נועדה לקבוע מסגרת זמן שבתחומיה חייב המנהל לתת את החלטתו כדי שהמשיג יידע, בתחומי הזמן שנקצב, מהו מעמדו בהיבט של דיני המס. מטרה זו תושג גם אם נפרש את הוראות הסעיף באופן שההחלטה חייבת להינתן בגבולות השנה, אולם שליחתה על ידי הרשות יכול שתהיה גם לאחר תקופה זו. חזקת התקינות של המעשה המנהלי מורה לנו כי המנהל אמור לשלוח למשיג את החלטתו בתוך זמן סביר ממתן החלטתו, כהוראת סעיף 11 לחוק הפרשנות. אולם אם יוברר כי חל איחור בלתי סביר במשלוח ההחלטה למשיג, כי אז יחולו הוראות סעיף 87 הנ"ל.



עיקר הדברים: הערעור מתקבל ברוב דעות. כל צד יישא בהוצאותיו. ניתן היום 13.2.13 בהעדר הצדדים ובאי כוחם. המזכירות תמציא לבאי כוח המצדדים העתק מאושר של פסק דין זה.


דוד בר-אופיר, שופט וסגין
בדימוס יו"ר הועדה


מיכה לור, רו"ח,
חבר הועדה


דוד בר-אופיר, שופט וסגין
בדימוס יו"ר הועדה

בית משפט המחוזי בתל אביב-יפו

אני מאשר

שהעתק זה נכון ומתאים למקור


תאריך 25.2.13 חתימה 159

