

ערעור אזרחי מס' 176/84

1. יעלה ברקסון (הרץ)
2. טלמון הרץ

נגד

מנהל מס שבח מקרקעין

בבית המשפט העליון בשבתו כבית-משפט לערעורים אזרחיים
[19.6.86]

לפני הנשיא מ' שמגר והשופטים ד' לוי, א' גולדברג

חוק מס שבח מקרקעין, תשכ"ג—1963, ס"ח 156, סעיפים 1 (המונח „דירת יחיד“), 23, 26, 49(ב), 49(1), 49(2), 51, 51(3), 52, 73(א), 76, 91, 94(א), 94(ג) — חוק מס שבח מקרקעין (תיקון מס' 8), תש"ם—1980, ס"ח 144, סעיף 1 — הצעת חוק מס שבח מקרקעין (תיקון מס' 8), תש"ם—1980, ה"ח 140.

המערערים קיבלו בירושה בניין מגורים בן 4 קומות ובו 13 דירות. כשמכרו את הבניין ביקשו פטור מחשולם מס שבח מקרקעין לגבי כל הדירות, אך המשיב הכיר בזכותם לפטור לגבי דירה אחת בלבד. ועדת הערר לפי חוק מס שבח מקרקעין, תשכ"ג—1963, אישרה את עמדתו של המשיב. מכאן הערעור לבית המשפט העליון, שנסב על שאלת זכותם של המערערים לפטור ממס שבח מקרקעין. כמו כן נדונו השאלות בדבר חיובם של המערערים בריבית בגין פיגור בתשלום ובדבר אופן קביעת שחי הדירה.

בית המשפט העליון פסק:

- א. (1) החוק הוא יצירה תכליתית, וככזה יש לפרשו.
- (2) התפיסה הבסיסית של המחוקק בחוק מס שבח מקרקעין הייתה, כי למרות שמכירת דירת מגורים היא אירוע שמחייב תשלום מס בגין רווח הון, יש לקבוע דין מיוחד לנכס מסוג דירת מגורים ליחיד. הסיבה לקביעתו של דין מיוחד היא, כי בדרך כלל רוב הכספים ממכירת דירת מגורים מופנים חזרה לקניית דירה חלופית.
- (3) התפיסה הבסיסית האמורה מצאה ביטוייה אף לאחר חקיקתו של חוק מס שבח מקרקעין (תיקון מס' 8), תש"ם—1980, אם כי ניתן להצביע על מספר הבדלים לעניין זה בין החוק המקורי לבין החוק המתוקן.
- (4) יש הבדל בין הגדרת „דירת יחיד“ בחוק לפני תיקונו, לבין הגדרת „דירת מגורים“ בחוק המתוקן, בכך שהאחרונה רחבה וכוללת יותר.
- (5) על-פי החוק לפני תיקונו הגביל המחוקק את תנאי הפטור לתקרה מוגדרת, אשר מעליה ניתנו רק פטור חלקי, הנתה או דחיית מס. אתרי התיקון אין עוד הגבלה על ערך הדירה, וכל דירה הנכללת במסגרת ההגדרה פטורה ממס שבח בסייגים המפורטים בחוק.

הנשיא מ' שמגר

(6) על-פי החוק המתוקן ניתנה האפשרות אף למי שיש לו יותר מדירת מגורים אחת שלא לשלם את מס השבת, אם המכירה בוצעה אחת ליותר מארבע שנים.

(7) על יסוד הבדלים אלה, שאינם היחידים, ניתן לראות, כי בתיקון החוק אימץ המחוקק גישה ליבראלית יותר בכל הנוגע לקביעת הכללים לגבי דירת מגורים, תוך קביעת סייגים מסוימים בגוף התיקון.

ב. (1) לאור ההיסטוריה הפרלמנטרית של חוק מס שבת מקרקעין ניתן להסיק, כי כאחת ממטרות החוק ביקש המחוקק לפטור ממס את דירת המשפחה, המשמשת כנסך פרטי לשימוש אישי של בעליה. מכאן ניתן ללמוד, כי ההגדרה של "דירת מגורים" מצומצמת רק "למגורים או מיועדת למגורים" של בעל הנכס.

(2) בנקדה דגא, אין הדירות מיועדות לשמש למגורים של המערערים אלא למגוריהם של אחרים, הגרים בהן כדיירים מוגנים.

(3) יש לתת למונח "דירת מגורים" פרשנות כלשון בני-אדם, ולפיה הוא כולל דירה אחת למגוריו של היחיד ולא מערכת הבנויה מיחידות נפרדות, שהן מספר דירות, ואפילו כל אחת מהן היא למגוריו של היחיד.

ג. (1) מסעיף 49(ב) לחוק מס שבת מקרקעין ניתן להסיק, כי ככלל, כאשר ההנחה הקבועה בסעיף זה אינה חלה, כל אדם הוא מוכר בפני עצמו, הזכאי לפטור בגין דירה אחת.

(2) בהתאם לכך, זכאי כל אחד מהמערערים לפטור בגין דירה אחת.

ד. (1) הריבית שנקבעה בסעיף 94(א) לחוק מס שבת מקרקעין מטרתה להגן על האוצר בתנאים של אינפלציה דוהרת מפני הפחתת ערכו של סכום המס.

(2) (בעקבות ע"א 65/82 (131)) שיקול הדעת, אם להעניק פטור מחיוב בריבית, מסור למשיב, כעולה מסעיף 94(ג) לחוק מס שבת מקרקעין. זהו שיקול נכבד שלא להתערב בהחלטתו, אלא אם כן עולה בעליל מנסיבותיו יוצאות הדופן של מקרה נתון, שהחלטתו אינה מתיישבת עם שיקולי הגינות.

ה. (בעקבות ע"א 18/71 (14)) יש לתת עדיפות להוראות סעיף 26 לחוק מס שבת מקרקעין, בכל הנוגע לאותם סוגי הרכישות הספציפיים המנויים בו, על פני אותן הוראות שבסעיף 23 לחוק, החלות על סתם רכישות.

פסקידין של בית המשפט העליון שאזכרו:

- [1] ע"א 668/82 כורש נ' מנהל מס שבת מקרקעין, ע"ד לט' (2) 385.
- [2] ע"פ 71/83 פלאטו שרון ואח' נ' מדינת ישראל וערעור שכנגד, פ"ד לח' (2) 757.
- [3] ע"א 481/73 רוזנברג, ע"ד, מנהל עזבון אלזה ברגמן נ' שפטל, פ"ד כט' (1) 505.
- [4] ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט' (2) 70.
- [5] בג"צ 47/83 תור אויר (ישראל) בע"מ נ' יו"ר המועצה לפיקוח על הגבלים עסקיים ואח', פ"ד לט' (1) 171.
- [6] ע"א 408/77 סינבטי נ' מנהל מס שבת מקרקעין חדרה, פ"ד לב' (1) 593.
- [7] ע"א 388/78 קנת נ' מנהל מס שבת מקרקעין רחובות, פ"ד לד' (1) 188.
- [8] ע"א 208/79 כץ נ' מס שבת מקרקעין חיפה, פ"ד לג' (3) 769.
- [9] ע"א 162/82 — לא פורסם.

הנשיא מ' שמגר

- [10] בג"צ 70/77 גנון נ' נציב מס הכנסה, פ"ד לב (2) 270.
- [11] ע"א 694/79, בג"צ 673/80 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' חברת פרי מן בע"מ; דגון — בתי ממגורות לישראל בע"מ נ' נציב מס הכנסה ואח', פ"ד לה (3) 191.
- [12] ע"א 648/82 פקיד השומה לגבייה מיוחדת נ' גפני, כונס נכסים ומפרק של יבנה תעשיית בניינים בע"מ בפירוק ותיעוש הבניה יבנה (1974) בע"מ בפירוק ואח', פ"ד לח (3) 813.
- [13] ע"א 65/82 מנהל מס שבח מקרקעין נ' הרשקוביץ ואח', ע"ד לט (4) 281.
- [14] ע"א 19/71 פריבט ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד כה (2) 767.
- [15] ע"א 507/80 א' רפלד ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין, ע"ד לז (1) 460.
- [16] ע"א 34/78 מרזוף ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד לד (3) 20.

הערות:

להגדרת "דירת מגורים" בחוק מס שבח מקרקעין, תשכ"ג-1963, ראה: "י הדרי", המעבר מדירת יחיד לדירת מגורים בחוק מס שבח — מדיניות המחוקק, הגדרת דירת מגורים ותכנון המס" עיוני משפט ח (תשמ"א-מ"ב) 128.

ערעור על פסק-דינה של ועדת הערר לפי חוק מס שבח מקרקעין, תשכ"ג-1963, שליד בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו (השופט ה' בנטל והחברים א' סגלוביץ, מ' כהן) מיום 10.2.84 בעמ"ש 368, 367/83. הערעור נדחה בעיקרו.

א' מרגלית — בשם המערערים;

י' כהן, סגן לפרקליט המדינה — בשם המשיב.

פסק-דין

הנשיא מ' שמגר: 1. ערעור על פסק-דינו של בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו בשבתו כוועדת ערר לפי חוק מס שבח מקרקעין, תשכ"ג-1963.

2. חלקו הראשון של הערעור מתייחס לשאלה פרשנית, שעניינה ההגדרה של המונח "דירת מגורים" בסעיף 1 לחוק מס שבח מקרקעין (תיקון מס' 8), תשמ"ם-1980 (להלן — התיקון לחוק).

זהו נוסחה של ההגדרה של המונח "דירת מגורים", אשר עליה סבה המתלוקת:

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

הנשיא מ' שמגר

הגדרה זו המירה בחוק את ההגדרה של המונח הקודם בעל המשמעות המקבילה, בסעיף 1 לחוק מס שבח מקרקעין, אשר זו הייתה לשונה:

א „דירת יחיד” — דירה המשמשת בעיקרה למגורים והיא בבעלותו או בחכירתו של יחיד והוא או קרובו גרים בה רוב ימות השנה.”

ב 3. אלו עיקרי הנתונים העובדתיים במקרה שלפנינו: המערערים קיבלו בירושה בניין מגורים בן 4 קומות בתל-אביב, ובו 13 דירות. בשנת 1982 מכרו את הבניין וביקשו פטור מתשלום מס שבח לגבי כל הדירות, כיוון שלדעתם עונה תיאור הנכס הנ"ל, לפי התיקון לחוק, להגדרתו של המושג „דירת מגורים”, שנוסחה הובא לעיל.

ג (א) הסתמכותם של המערערים על ההגדרה הנ"ל כדי לבקש פטור לכל הנכס האמור נובעת, בראש ובראשונה, מן השינויים, שהוכנסו בעת התיקון לחוק להגדרה האמורה בהשוואה לזו של המונח הקודם המקביל, וכן מן ההיסטוריה הפרשנית של ההגדרה של המונח „דירת היחיד” ומן הפרשנות למונח „דירת מגורים”. לדעתם, ההגדרה כיום היא הגדרה „למעטפה החיצונית של הנכס” ולא לתוכנו הפנימי של הנכס, כפי שהדבר היה בהגדרת „דירת היוזר”. לפי תיזה זו, אם הנמצא בהון המעטפה החיצונית מיועד, לפי טיבו, לשמש למגורים או משמש לכך, הרי מדובר ב„דירת מגורים”; כפי שנטען, כזה הוא הנכס שעליו סב ערעור זה, על-פי רישומו בפנקסי המקרקעין וכהויותו במציאות.

ד (ב) המערערים טוענים, לחלופין, כי אפילו אם הגדרה זו אינה חלה עליהם ועל נכס זה, הרי לאור סעיף 49ב(1) המתוקן, מותר למכור את 13 הדירות ללא תשלום מס שבח, אם נמכרו כולן כחטיבה אחת, שכן התנאי, לפיו מותנית התחולה בכך שארבע שנים קודם לכן לא נמכרה דירת מגורים אחרת, אינו חל בנדון. לדעתם, לא סייג המחוקק את מספר הדירות למגורים, אשר תהיינה פטורות ממס שבח, אם הן נמכרות במסגרת עיסקה אחת ובעת ובעונה אחת ואינן נופלות לסיפא של הגדרת „דירת מגורים” („... למעט דירה המהווה מלאי עסקי לענין מס הכנסה”). לדעתם, יש איוון בין סעיף 49ב(1) לבין סעיף 49ב(2), כי באחרון ישנה הגבלה במספר הדירות ואין הגבלה בזמן, ובראשון ישנה הגבלה בזמן מחד גיסא ואין הגבלה בדירות מאידך גיסא (אך ישנה הגבלה במכירה כחטיבה אחת). לפי הטענה, כוונת המחוקק הייתה להימנע ממס על דירות מגורים על-מנת להקל עם הנישומים, יהא ערכה של הדירה אשר יהא.

ה 4. ועדת הערר בהחלטתה קבעה, כי החוק פוטר „דירת מגורים” במספר יחיד ולא „דירות מגורים” במספר רבים, ואין לפרש את המלים „דירת מגורים” באופן המרחיב את ההגדרה ככוללת בניין בן 13 דירות.

ו 5. (א) המשיב סבור, כי המבחן הוא פסיטאובייקטיבי, היינו, האם אכן מדובר בפועל במספר דירות המשמשות או המיועדות למגורים. לדעת המשיב, האמור בע"א

הנשיא מ' שחגר

668/82 (1) קובע את הבסיס לפרשנות זו; לשון החוק ומטרתו קובעות פטור ביהס לדירת מגורים אחת, ומקום שהנכס כולל מספר דירות מושכרות, חייב בעליהן במס שבה. את המונח "דירת מגורים" יש לפרש, לדבריו, בלשון בני-אדם, כמתייחס לדירה אחת ולא לבניין שלם.

(ב) אשר לטענה החלופית, המפנה לסעיף 49(ב)(1) לחוק, הרי לדעת בא-כוחו המלומד של המשיב, הכוונה היא לפטור ממס את מכירתה של דירת מגורים, שהיא נכס פרטי לשימוש אישי של בעליה, ולא לפטור לגבי מספר דירות, אלא אם נמכרו בהפרש של ארבע שנים זו מזו.

6. (א) שאלת הפרשנות של המונח "דירת מגורים" עולה בערעור מהוך שתי נקודות ראות: האחת מתייחסת למהותה של ההגדרה, והאחרת מתייחסת ליישומה של ההגדרה בחוק.

(ב) החוק הוא יצירה תכליתית וככזה יש לפרשו; כפי שציין בית-משפט זה:

"... ראוי לו לשופט, בבואו לפרש את החוק, לשאול עצמו: חוק זה איזו תכלית נורמטיבית, חברתית, הוא מבקש להשיג...". (דברי חברי הנכבד, השופט ד' לזין, בע"פ 71/83 (2), בעמ' 770).

הוספנו והבהרנו, כי —

"חוק הוא מכשיר לשם ביצועה של מטרה תחיקתית, ולכן הוא צריך פרשנות לפי המטרה הגלומה בו" (דברי השופט זוסמן בע"א 481/73 (3), בעמ' 516).

השאלה העיקרית היא, כיצד לעמוד על תכליתו של החוק, ועל כך נאמר בע"א 165/82 (4), בעמ' 74—75, מפיו של השופט ברק:

"על תכלית החוק ניתן ללמוד, כמובן, מלשון החוק עצמו. זהו מקור ראשון אך לא יחיד. על תכלית החקיקה יש ללמוד ממקומה של ההוראה בחוק, ממבנהו הכללי של החוק וממקומו במערך החקיקה הכללי. אך מעבר לכך, ניתן ללמוד על מטרת החקיקה ממקורות שמחוץ לחקיקה עצמה, כגון מהמצב המשפטי שהתקיים בטרם הוחק החוק ומהתקלה שהוא בא למנוע. מקור חשוב ללימוד בדבר מטרת החקיקה הוא ההיסטוריה החקיקתית והפרלמנטרית. אכן, על מטרת החוק ניתן ללמוד מכל מקור אמין...".

וראה גם בג"צ 47/83 (5), בעמ' 173.

(ג) מספר שנים לאחר קביעת ההגדרה של המונח "דירת יחיד" עמד המהוקק על

הנשיא מ' שמגר

הקשיים, אותם גרמה ההגדרה בשעחו. הקושי העיקרי התבטא בצורך בהוכחת מגורים של היחיד או של קרובו. הצורך האמור הוליד פיקציות מרובות וממילא עבודת מינהל מיותרת. לצורך הענקת פטורים לפנים משורת הדין במקרים של עוול. אשר להסדרים פיקטיביים, הרי אלו היו קשורים לניסיונותיהם של נישומים שונים להוכיח מגורים בדירה סמוך למכירתה (ראה דוגמאות בע"א 408/77 (6); ע"א 388/78 (7); ע"א 208/79 (8) ואחרים). על קשיים אלו עמד בית המשפט בעבר (ראה ע"א 388/78 (7) הנ"ל). אולם לא רק התקלה בכל הנוגע להוכחת המגורים עמדה בפני המחוקק בבואו לתקן את ההגדרה הנ"ל, ואין טובים לעניין זה מדברי הצעת חוק גנס שבה מקרקעין (תיקון מס' 8), תש"ם—1980, בעמ' 140:

„הגדרה זו (דירת יחיד' — מ' ש') גרמה קשיים רבים בעיקר בשל הדרישה להוכיח מגורים בדירה לפני מכירתה, אף כי כוונת המחוקק היתה לפטור את דירת מגורי הקבע של המשפחה גם אם מסיבה זו או אחרת לא גרו בה בסמוך למכירתה. התברר שהחיים מגוונים הרבה יותר ממה שצפתה ההגדרה האמורה, וכדי לא לגרום עוול במקרים שבהם היה ברור לאנשי הביצוע כי היתה כוונה לפטור, הוצאו הוראות למתן פטורים לפנים משורת הדין, אולם לא רצוי לקיים הסדר שאין לו ביטוי בחוק“.

ובעמ' 143—144:

„הגישה החדשה המוצעת מבוססת על העקרון שדירת המגורים של המשפחה, המשמשת למגורי הקבע שלה, היא נכס פרטי לשימושם האישי של בעליה ולא נכס השקעה, ומשום כך אין להטיל מס במכירתה. אולם כדי להימנע מהקשיים שהיו עד כה בגלל הצורך להוכיח מגורים בדירה כתנאי לפטור, מוצע כי אם יש למשפחה, החיה כמשפחה אחת, רק דירת מגורים אחת לא יהיה עוד צורך להוכיח כי אכן גרו בדירה בסמוך למכירתה... עם זאת מוצעות הוראות במטרה למנוע מתן פטור בשל מכירת דירות שנרכשו לצרכי השקעה או שמוחזקות כנכס השקעה; כמו כן מוצעות הוראות שמטרתן מניעת עסקאות עם אנשי קש או קרובי משפחה הבאות לגרום לכך שבעת מכירת דירת מגורים פלוגנית, תהיה להלכה למוכר דירה אחת בלבד והוא יזכה בפטור שאיננו מגיע לר“.

הצעת החוק עברה טרנספורמציה לשונית בוועדת הכספים, עד שקיבלה את צורתה הסופית בחוק מס שבה מקרקעין (תיקון מס' 8) הנ"ל, כפי שהוצגה על-ידי יושב-ראש ועדת הכספים לפני הכנסת לקריאה השנייה והשלישית. אולם טרנספורמציה לשונית זו לא שינתה את מטרת החוק, והיא נשארה כפי שהייתה (ד"כ 89 (תש"ם) 3630).

התפיסה הבסיסית של המחוקק בחוק הישן הייתה, כי למרות שמכירת דירת מגורים

הנשיא ח' שמגר

היא אירוע המחייב תשלום מס בגין רווח הון, הרי יש לקבוע דין מיוחד לנכס מסוג דירת מגורים ליהיד. הסיבה לקביעתו של דין מיוחד היא, כי בדרך כלל רוב הנכסים ממכירת דירת מגורים מופנים חזרה לקניית דירה חלופית. תפיסה בסיסית זו מצאה ביטוי בחוק מס שבח לפני התיקון ואף לאחריו; עם זאת, ניתן לציין מספר הבדלים בין השלבים השונים בחוק מס שבח.

א

ראשית, יש הבדל בין הגדרת „דירת יחיד“ לבין הגדרת „דירת מגורים“ וביטוי בכך, שהאחרונה רחבה וכוללת יותר, והדברים עולים בבירור מן הנוסח שהובא בראשית פסק הדין.

ב

שנית, על-פי החוק לפני התיקון הגביל המחוקק את תנאי הפטור לתקרה מוגדרת, אשר מעליה ניתנו רק פטור חלקי, הנחה או דחיית מס. אחרי התיקון אין עוד הגבלה על ערך הדירה, וכל דירה הנכללת במסגרת ההגדרה פטורה ממס שבח, בסייגים המפורטים בחוק.

ג

שלישית, על-פי התיקון לחוק ניתנה האפשרות אף למי שיש לו יותר מדירת מגורים אחת שלא לשלם את מס השבח, אם המכירה בוצעה אחת ליותר מארבע שנים.

על יסוד הבדלים אלו, שאינם היחידים, ניתן לראות, כי המחוקק אימץ גישה ליבראלית יותר בכל הנוגע לקביעת הכללים לגבי דירת מגורים, תוך קביעת סייגים מסוימים בגוף התיקון.

ד

7. לאור ההיסטוריה הפרלמנטרית של החוק ניתן להסיק, כי כאחת ממטרות החוק ביקש המחוקק לפטור ממס את דירת המשפחה, המשמשת כנכס פרטי לשימוש אישי של בעליה (ראה הצעת חוק מס שבח מקרקעין (תיקון מס' 8), בעמ' 143). מכאן ניתן ללמוד, כי ההגדרה של „דירת מגורים“ מצומצמת רק „למגורים או מיועדת למגורים“ של בעל הנכס. הוזה אומר, כי אם יש זיקה או כוונה למגורים בדירה הנ"ל, ניתן לראות את הנכס כעונה להגדרה האמורה. טול מקרה, בו אדם עובד בירושלים, אולם אזור מגוריו הוא תל-אביב; על-כן, אם יחזיק דירה בכל עיר משתי הערים, יש יסוד לטענה, כי שתיהן תיחשבנה כדירות מגורים. אף אם אותו אדם עובד בתל-אביב ומגוריו בפרברי העיר, הרי החזקת דירה בטבורה של העיר לצורכי מנוחה וכדומה עדיין עשויה להיחשב כדירת מגורים. גם אם אדם מועיד דירה מסוימת שבחזקתו למגורים בעתיד מתוך כוונה לגור בה ועושה כך לא רק בגדר כוונה ערטילאית גרידא אלא בכוונה שיש בה ממש, הרי אף דירה זו עשויה להיחשב כדירת מגורים לצורך ההגדרה האמורה.

ה

ו

ז

לא כך המקרה לפנינו, כאן אין כל שמץ של ספק, ואף המערערים מודים בכך, כי 13 הדירות, המפורזות בארבע הקומות של בניין אחד, אין בהן כדי לשמש — והן אף לא היו מיועדות לשמש — למגוריו של המנוח, אבי המערערים, או למגורים בעתיד של

הנשיא מ' שמגר

המערערים, אלא שימשו ומשמשות כדירות למגוריהם של אחרים, הגרים בהן כדיירים מוגנים.

א בע"א 668/82 (1) שהוזכר לעיל אומר חברי הנכבד, השופט ד' לוי, בעמ' 387—388:

„הייעוד (למגורים) מהווה, אם כן, תחליף לשימוש בפועל (למגורים) מבחינת ההגדרה. אולם מהו המבחן לייעוד זה? ... המחוקק נקט לשון ברורה, ממנה עולה, כי העדיף את המבחן האובייקטיבי. הדיבור, לפי טיבה, מלמד, כי יש לבדוק את הדירה, כמות שהיא, לצורך מבחן זה, ולראות, אם היא מיועדת ועשויה לשמש בפועל למגורים מבחינה פיסית... כך, לדוגמה, דירה המשמשת לבית-עסק או למשרד, אשר נותרו בה המתקנים הללו (מתקני חשמל, מימ, שירותים, מטבח וכדו' — מ' ש') לא תשנה את טיבה, גם אם אין בעליה מיעד לה שימוש לצורך מגורים. שינוי הייעוד על-פי ההגדרה הנדונה יוכל להיעשות רק אם ייעשה שינוי במבנה הדירה, כגון שיהרסו הדרי השירותים או המטבח, כך שלא תהא עוד יאה למגורים...”

ב אולם גם לפי גישתו האובייקטיבית של השופט ד' לוי, אותה עושים המערערים יסוד לערעורם, ולאור הכוונה, העולה מהצעת החוק, ודברי יושב-ראש ועדת הכספים, שאליהם הם מפנים, ניתן לומר, כי על-פי ההגדרה האמורה אין לראות בבניין בן ארבע קומות, הכולל 13 דירות, משום דירת מגורים. יש לתת למונח „דירת מגורים” פרשנות כלשון בני-אדם, ולפיה הוא כולל דירה אחת למגוריו של היחיד ולא מערכת הבנויה מיחידות נפרדות, שהן מספר דירות, ואפילו כל אחת מהן היא למגוריו של היחיד. הדגש שיש לשים, לדעתי, הוא בהגדרה האמורה על הייעוד הפונקציונאלי הנוכחי או הצפוי של המקום כדירת מגורים של הבעלים. כל דירה באותו בניין תיחשב כדירת מגורים בפני עצמה, אולם צירופן של כל הדירות יחדיו, לשם פטור ממס שבת, לא ייחשב כדירה אחת אלא כמספר דירות מגורים, ועל-כן הפטור הנ"ל לא יחול עליהן. גישה זו מתיישבת נכונה עם ההגדרה האמורה, עם תכלית החקיקה בנושא דירת מגורים לצורך מס שבח ועם כוונת המחוקק בתיקון האמור.

ג גישה זו משליכה אף על הטענה החלופית של המערערים. הואיל ואין לראות בבניין הנ"ל „דירת מגורים”, הרי גם מכירת הבניין כחטיבה אחת אינה מכירה של דירת מגורים אלא של בניין בן מספר דירות, ועל-כן סעיף 49ב(1) לא חל בעניינה. מסקנה דומה עולה מד"כ 89 (תש"ם) 3630 בנושא האמור:

ד „לב החוק — סעיף 49 — העוסק בעניין שיש בו אינטרס לרוב הציבור והוא הפטור לגבי מכירת דירת מגורים יחידה” (ההדגשה שלי — מ' ש').

ה אגב, הדרך הפרשנית שאומצה כאן היא גם זו, שאליה כיוון פרופ' י' הדרי במאמרו

הנשיא מ' שמגר

„הוראות הפטור ממס שבח לבכס שהוא כולו או חלקו בית מגורים" עיוני משפט ח (תשמ"א-מ"ב) 276, 299-300, באמרו:

„אולם, מה דין מכירת כמה דירות מגורים, בו זמנית לאחר שחלפו יותר מארבע שנים מאז מכירה פטורה קודמת? דומה שהחוק כפשוטו הותיר אפשרות זו לא מכוסה. רק פרשנות הגיונית ושאינה מילולית, תמנע מתן פטור בלתי מתוכנן לכל הדירות הנמכרות.”

8. חלקו השני של הערעור נוגע לשאלה, אם על המשיב לפטור את המערערים, שהם אח ואחות בקירבתם המשפחתית, יהדיו בגין דירה אחת, או לפטור אותם, כאמור, בגין שתי דירות בבניין, היינו אחת לכל מערער.

הוועדה בהחלטתה התייחסה לנקודה זו וקבעה, כי היות שלא נמצא, כי הוגשה בקשה כאמור לפטור בקשר לשתי דירות למנהל מס שבח, היא מנועה מלדון בנושא, אולם איפשרה — תוך 15 יום מתאריך ההחלטה (הוא יום 10.2.84) — הגשת בקשות כאמור. הבקשות הוגשו ביום 26.2.84.

מנהל מס שבח השיב בערעור, כי בהגדרת „דירת מגורים" נאמר „דירה או חלק מדירה...”, ומכאן כי כל אחד מן המערערים ניצל את זכותו לפטור עד תום, משקיבל פטור בגין מחצית הדירה, ואינו זכאי לזכות לפטור בגין דירה נוספת.

גישה זו אינה מקובלת עלי: אם המדובר על דירה המיועדת למגורים, הרי אין להניח שהאח והאחות גם יחד יגורו עם משפחותיהם בדירה אחת, כאשר יש להם בבעלותם 13 דירות.

בהקשר זה מקובלת עלי טענת המערערים, סעיף 49(ב) קובע כדלקמן:

„49. הגדרה וחוקה

(א) ...

(ב) לענין פרק זה יראו מוכר ובן זוגו, למעט בן זוג הגר דרך קבע בנפרד, וילדיהם שטרם מלאו להם 18 שנים למעט ילדים נשואים — כמוכר אחד.”

סעיף זה בא להמחיש, מתי רואה המחוקק יותר מאדם אחד כמוכר יחיד, והוא עושה זאת בדרך של הנחה משפטית „... יראו מוכר ובן זוגו... כמוכר אחד”. ניתן להסיק מכאן, כי ככלל, כאשר ההנחה אינה חלה, כל אדם הוא מוכר בפני עצמו, הזכאי לפטור בגין דירה אחת, וכך גם הדין בקשר למערערים שלפנינו. אכן נכון הוא, כי דירת מגורים

הנשיא מ' שמגר

היא אף חלק מדירה, אולם השאלה העומדת על הפרק היא, מתי אדם הוא מוכר של דירה אחת או של חלק בדירה, ולא מתי חלק מדירת מגורים שייך למוכר אחד ובגיננו קיבל פטור.

א

פתרון זה אף מתיישב עם הגישה הפרשנית בעניין המונח „דירת מגורים“ שהרי, אם כל דירה כשלעצמה תיחשב ל„דירת מגורים“, מה ההיגיון בהגבלה של מתצית דירה לכל עורר, כפי שעשה המשיב?

ב

9. חלקו השלישי של הערעור נוגע לשאלת הריבית בגין פיגור בתשלום, ומבחינה עובדתית זהו הרקע למחלוקת: ביום 9.5.82 חתמו המערערים על הסכם מכירה עם הרוכשים, ובאותו מעמד ניתן לרוכשים ייפוי-כוח בלתי חוזר להעביר את הנכס. המערערים הגישו את ההצהרה הנדרשת לפי סעיף 73(א) (1) לחוק מס שבה מקרקעין באיחור. בתאריך 6.12.82 הוציא המשיב שומה זמנית למערערים ובה כלל ריבית בגין פיגור בתשלום מיום 9.6.82, היינו 30 יום לאחר המועד הנדרש למסירת ההצהרה לפי סעיף 76. תאריך תשלום השומה הזמנית נקבע ליום 20.12.82, הוא היום ה-14 להוצאתה. המערערים קבלו על החיוב בתשלום הריבית, כאמור, ואלו הטענות:

ג

סעיף 51 לחוק חל על המקרה הנדון, ועל-כן מועד תשלום המס הוא לפי התאריך המצוין בסעיף 76, דהיינו 14 יום מיום שהתנאי הדוחה את תשלום המס חדל להתקיים. לטענתם, הואיל ובעניינם „לא חדל להתקיים“ עד התשלום בפועל כל תנאי הדוחה את מועד תשלום המס לפי סעיפים 51 או 52, הרי לא התגבש כל מועד להודעה, אשר הצדדים להסכם היו צריכים לתת למנהל.

ד

דומה, כי הן הוועדה והן המשיב התקשו בהבנת ההיגיון, שעמד מאחורי הטענה הראשונה של המערערים, וזו אכן אינה מבוססת משפטית.

ה

סעיף 51(3) קובע כדלקמן:

ו

„51. הסכם מכירה

בהסכם למכור זכות במקרקעין ישולם המס במועד שנקבע לפי סעיף 91 או בהתקיים אחת מאלה, לפי המאוחר:

(1) ...

(2) ...

(3) המתחייב נתן יפוי כוח בלתי חוזר לקונה או לאדם אחר לרשום זכות במקרקעין על שם הקונה או לפקודתו.

ז

הנשיא מ' שמגר

אין חולק על כך, כי בתאריך חתימת הסכם המכר, דהיינו ביום 9.5.82, בו מכרו המערערים את כל זכויותיהם בנכס לקונים, ניתן עליידי הראשונים ייפוי-כוח בלתי הדיר לאחרונים. המערערים אף מאשרים עובדה זו בהרצאת „העובדות החשובות לענין“ בפתח סיכומיהם. עליכן קשה להבין את טענתם, כי לא „חדל להתקיים“ תנאי הדוחה את מועד תשלום המס. התנאי אשר בסעיף 51(3) התגבש ברגע שניתן ייפוי-כוח כאמור, ועל המערערים חלה חובת תשלום המס, ואין כל דחייה נוספת, המצדיקה אי-תשלום כאמור.

הטענה השנייה, החלופית, של המערערים, מופנית לרישא של סעיף 51, שבו נאמר: „המס ישולם במועד שנקבע לפי סעיף 91 או בהתקיים אחת מאלה, לפי המאוחר...“ (ההדגשה שלי — מ' ש').

לכן המועד הקובע הוא התאריך האמור בסעיף 91, היינו היום ה-14 ליום הוצאת השומה הזמנית ביום 20.12.82, ורק החל מתאריך זה יחל מרוץ הריבית.

אשר לטענה זו קבעה הוועדה, כי יש להפריד בין המועד לתשלום המס, כפי שנקבע בסעיף 91, לבין המועד לחיוב הריבית, כפי שנקבע בסעיף 94(א); חובת תשלום הריבית מתחילה כאן קודם להאריך תשלום המס. גישה זו נסמכת על דבריה של השופטת נתניהו בע"א 162/82 (9).

כדבריה בפסק הדין:

„אך סעיף 91 קובע רק את מועד התשלום, ואילו סעיף 94, המטיל את חובות הריבית, קובע מועד אחר, קודם לו, לתחילת מרוץ חוב הריבית, הוא המועד הקבוע להגשת ההצהרה או השומה העצמית.“

גישה זו מתבססת על כך, שהריבית האמורה אינה באה כאקט עונשי או כקנס, כפי שראו זאת בג"צ 70/77 (10). הריבית לפי סעיף 94(א) מטרתה להגן על האוצר בהנאים של אינפלציה דוהרת מפני הפחתת ערכו של סכום המס. גישה זו נתמכת עליידי מה שנאמר בפסק-דינו של הנשיא י' כהן בע"א 694/79, בג"צ 673/80 (11), וכן בדבריה של המשנה לנשיא, השופטת בן-פורת, בע"א 648/82 (12), בעמ' 818.

כאשר חל על העיסקה האמורה סעיף 51, המועד לחיוב הריבית על-פי האמור בסעיף 94(א) הוא זה העולה מסעיף 76, דהיינו היום ה-14 למועד שבו חדל להתקיים התנאי האמור בסעיף 51, מועד זה היה כאן יום 9.5.82, והריבית חלה מן היום ה-14 לתאריך זה.

10. לחלופין מבקשים המערערים, כי המשיב ישתמש בסמכותו לפי סעיף 94(ג) לחוק

הנשיא מ' שמגר

ויפטור את המערערים מריבית:

א לפני הוועדה טען המערער, שבעת הגשת ההצהרה, שהוגשה כאמור באיחור, שירת במילואים במסגרת מלחמת שלום הגליל, אולם לא הובאה כל הוכחה לביטוס טענה זו. בערעור לא נטענה טענה זו אלא נאמר, כי יש להתחשב במערערים לאור הספקות במקרה שלפנינו. על טעם זה ניתן להשיב בדברים, שהובאו בע"א 65/82 (13) מפיה של המשנה לנשיא, השופטת בן-פורת, בעמ' 291:

ב „אין גם לשכוח, ששיקול הדעת אם להעניק פטור, מלא או חלקי, מסור למנהל (כעולה מסעיף 94(ג) לחוק המתוקן). גם זה שיקול נכבד שלא להתערב בהחלטתו, אלא אם כן עולה בעליל מנסיבותיו יוצאות הדופן של מקרה נתון. שהחלטתו אינה מתיישבת עם שיקולי ההגיונות“.

ג לא מצאתי במקרה דנן טעם כאמור לעיל, שיצדיק התערבותנו.

ד 11. חלקו הרביעי של הערעור מתייחס לערך הדירה. לטענה זו אין כל התייחסות בהחלטתה של הוועדה, למרות שנטענה בכתב הערעור.

ה המערערים מבקשים לבסס את שווי הדירה, על-פי האמור בסעיף 23 לחוק, על שווי הרכישה כדירת מגורים, ואילו המשיב קבע את הבסיס על יסוד סעיף 26, הדין בשווי הרכישה בהורשה.

ו בעיה דומה עלתה בע"א 18/71 (14) והוכרעה שם ברוב דעות. אמר שם השופט מנחם בעמ' 770—771:

ז „כשקוראים את סעיפים 23 ו-26 זה לעומת זה בהקשרם לדירת יחיד (היום דירת מגורים — מ' ש'), עולה מקריאה זו דבר אחד ברור והוא, שבעוד שסעיף 26 דן בשלושה סוגי רכישה ספציפיים, דן סעיף 23 בסתם רכישה. בהתאם לכללי הפרשנות המקובלים, יש לתת, במקרה כזה, עדיפות להוראות שבסעיף 26 בכל שנוגע לאותם סוגי הרכישות הספציפיים המנויים בו, על פני אותן הוראות שבסעיף 23 החלות כאמור על סתם רכישות. לפי זה יוצא, כי את שווי הרכישה של דירת יחיד שהגיעה למוכר בדרך הורשה יש לקבוע בהתאם לסעיף 26 ואילו את שווי הרכישה של דירת יחיד שהגיעה למוכר שלא בדרך הורשה או בהעברה ללא תמורה כאמור בסעיף 3(א)(4) לחוק מס עזבון, תש"ט—1949 או על-ידי ויתורו של אחר על זכותו לרשת אותה יש לקבוע בהתאם לסעיף 23“.

ח לגישה זו הסכים השופט קיסטר, ואילו השופט י' כהן צמצם הלכה זו של תחולת סעיף 26 רק לגבי דירות יחיד, שהוערכו לצורכי מס עיזבון כדירות פנויות.

הנשיא מ' שמגר

ניתן למצוא אף סימוכין לגישה זו בע"א 507/80 (15) ובע"א 34/78 (16). הבסיס לשני פסקי-דין אלו הוא האמור בע"א 18/71 (14). המושתת על המיוחד שבהוראת סעיף 26, מול הכלליות שבהוראת סעיף 23.

א

על-כן הייתי דוחה טענה זו.

12. הייתי דוחה את הערעור בכפיפות לנושא אחד, והוא, כי יש להעניק הן לאח והן לאחות פטור לגבי דירה שלמה אחת ולא רק לגבי מקצתה של דירה אחת.

ב

המערערים יישאו בהוצאותיו של המשיב בלוויית הצמדה וריבית עד למועד התשלום בפועל בסכום של 1,000 שקלים חדשים.

השופט ד' לוי: אני מסכים.

ג

השופט א' גולדברג: אני מסכים.

הוחלט כאמור בפסק-דינו של הנשיא.

ניתן היום, י"ב בסיון תשמ"ו (19.6.86).

ד

ה

ו

ז