



## בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 2796/12

לפני: כבוד המשנה לנשיא מ' נאור  
כבוד השופט י' דנציגר  
כבוד השופטת ד' ברק-ארז

המערער: קמיל פראן

נגד

המשיב: פקיד שומה ירושלים 3

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בירושלים  
מיום 2.8.2011 בעמ"ה 9030/06 שניתן על ידי כבוד  
השופטת מ' מזרחי

תאריך הישיבה: א' באב התשע"ג (8.7.2013)

בשם המערער: עו"ד דן ביין; עו"ד יצחק בן אשר; עו"ד שירה בת  
רונן

בשם המשיב: עו"ד עמנואל לינדר

### פסק-דין

השופט י' דנציגר:

לפנינו ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בירושלים (השופטת מ'  
מזרחי) בעמ"ה 9030/06 מיום 2.8.2011. עניינו של הערעור בשאלה כיצד יש לחשב  
שווי של נכס מקרקעין המושכר למגורים, לשם ניכוי פחת מההכנסה בגין השכרת  
הנכס, לפי תקנות מס הכנסה (שיעור פחת לדירה מושכרת למגורים), התשמ"ט-1989  
(להלן: תקנות מס הכנסה (שיעור פחת לדירה מושכרת למגורים) או התקנות).

1. המערער הינו בעלים של בניין בשכונת טלביה שבעיר בירושלים (להלן: הנכס) שאת דירותיו הוא משכיר למגורים לשם הפקת הכנסה. המדובר בנכס אשר נבנה בטרם קום המדינה ולאחר מכן היה בבעלות עמידר רשות הפיתוח ומינהל מקרקעי ישראל. דודו של המערער, מר ג'ורג' בישאהר חדר, התגורר בנכס כדייר מוגן. ביום 24.7.1983 רכש מר חדר את הנכס מידי מינהל מקרקעי ישראל בתמורה לסכום של כ-17.3 מיליון שקלים ישנים. ביום 10.1.1989 ערך מר חדר צוואה בה הוריש את זכויותיו בנכס למערער. ביום 22.10.1989 הוצהר על העברת הנכס ממר חדר כנאמן למערער כנהנה וזאת החל ממועד רכישת הנכס. בשנת 1992 נפטר מר חדר והנכס הועבר לבעלות המערער.

יצויין כי שווי הנכס נאמד לצורך חישוב מס רכישה לשנת המס 1980 בסך של 4,238 ש"ח, אולם לימים תוקן לסך של 4.2 מיליון ש"ח, מן הטעם כי החישוב שנעשה התעלם בשוגג מהמעבר משקלים ישנים לשקלים חדשים.

2. המערער שילם במשך שנים מס בגין הכנסותיו מהשכרת הנכס תוך ניכוי פחת בשיעור הקבוע בתקנות מס הכנסה (שיעור פחת לדירה מושכרת למגורים). חישוב הפחת נעשה בהתאם לתקנה 3(1) לתקנות הקובעת כי מקום בו "נרכשה הדירה בידי בעלה לפני שנת המס 1980, ונקבע לדירה שווי לענין תשלום מס רכוש לשנת המס 1980" יהא שוויה "השווי שנקבע כאמור", וזאת בהתבסס על הצהרת המערער ותחת ההנחה כי הוא היה בעליו של הנכס קודם לשנת 1980.

3. לטענת המשיב, לימים התברר לו כי הצהרה זו של המערער אינה נכונה ומשכך דרש מן המערער לשלם מס אמת על הכנסותיו. המערער לא כפר בטענה כי הוא עצמו לא היה בעליו של הנכס לפני שנת 1980. לטענת המערער, בנסיבות בהן דודו התגורר בנכס כדייר מוגן לפני שנת 1980 ולאחר מכן רכש את הבעלות בו, יש לראות את הנכס כאילו נרכש לפני שנת 1980 לענין תקנה 3(1) לתקנות, וזאת לפי פרשנות תכליתית. לחלופין, טען המערער כי ככל שיוחלט שיש לחשב את שווי המבנה לפי תקנה 3(2) לתקנות אזי יש לקבוע כי השווי הנקוב בשומת מס רכישה מתייחס לשווי רכישת הבעלות הפורמאלית בלבד כשעיקר הזכויות נרכשו קודם לכן בשנת 1980. כמו כן עתר המערער לאפשר לו ליהנות מהטבות מס לפי סעיף 122 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: הפקודה).

4. יצויין, כי השגה שהגיש המערער בדבר השומה שהוצאה לו בגין שנת המס 2001 התקבלה מחמת התיישנות, לפיכך התמקד הערעור לפני בית המשפט המחוזי בשומות שהוצאו למערער בגין הכנסותיו בשנים 2002-2004.

פסק דינו של בית המשפט המחוזי

5. בית המשפט המחוזי בירושלים (השופטת מ' מזרחי) קיבל באופן חלקי את הערעור.

תחילה, דחה בית המשפט המחוזי את טענת המערער בדבר איחור בהוצאת השומות לפי סעיף 152(ג) לפקודה (או "התיישנותן" כטענת המערער) בהטעימו כי שומת המס עבור כל שנה עומדת בפני עצמה ואין לראות את כלל השומות משנת 2001 ואילך כיחידה אחת. כמו כן, נדחתה טענת המערער למניעות מצד המשיב, אשר קיבל את דוחותיו של המערער, תוך שהוסבר כי בעת הרלבנטית העובדות לאשורן לא עמדו לפני המשיב. בית המשפט דחה גם את טענת המערער לפיה התקנות שינו באופן רטרואקטיבי את הסדרי המיסוי החלים על בעלי דירות שנרכשו לאחר שנת 1980, תוך פגיעה באינטרס ההסתמכות שלהם, בהטעימו כי המערער בחר להצהיר כי רכש את הנכס לפני שנת 1980 ומכאן שלא הוטעה לגבי הדין החל וכי לא הוכח שהוצאו הוצאות לפינוי דיירים כנטען בהסתמך על הדין הקודם.

בהמשך, דחה בית המשפט המחוזי את טענת המערער לפיה תקנה 3(1) לתקנות, לפי פרשנותה הראויה, חלה גם על נכס שנרכש לפני שנת 1980 על ידי בעליו הקודמים מן הטעם שפרשנות זו אינה עולה מלשון התקנות. בית המשפט דחה גם את העמדה הפרשנית לפיה יש להחיל את תקנה 3(1) גם בנסיבות בהן הזכות לדיירות מוגנת נרכשה על ידי הבעלים הקודמים לפני שנת 1980 וזכויות הבעלות נרכשו לאחר מכן. הוטעם כי פרשנות זו אינה עולה בקנה אחד עם הפירוש המקובל של רכישת נכס או עם הגדרת המונח "בעלות" בסעיף 21 לפקודה ואף לא עם תכליתן של התקנות.

מכאן פנה בית המשפט המחוזי לדון בשאלת אופן חישוב השומות לפי סעיף 3(2) לתקנות. בית המשפט הסביר כי בשונה מתקנה 3(1), תקנה 3(2) אינה מתחשבת בכך שרכישה של נכס מוגן היא רכישה של חלק מהזכות המלאה שחלקה האחר נרכש קודם לכן. לפיכך, סבר בית המשפט כי יש לפרש את תקנה 3(2) לתקנות ברוח הסיפא של תקנה 3(1). לבסוף, דחה בית המשפט את הטענה כי המערער זכאי להטבת מס לפי

סעיף 122 לפקודה, מן הטעם שתנאי לתחולתו של סעיף זה הוא תשלום המס תוך 30 ימים מקבלת ההכנסה ומשלא נמצא "טעם מיוחד" להארכת מועד זה.

יוער, כי בהחלטה בבקשה להבהרת פסק הדין דחה בית המשפט המחוזי את טענת המערער לעניין אופן השערוך של ערך הנכס. בית המשפט הסביר כי מהקביעה בפסק הדין לפיה יש לחשב את הפחת לפי תקנה 3(2) לתקנות, ברי כי מנגנון השערוך המתאים הוא זה המצוי בתקנה 4(2) לתקנות.

תמצית נימוקי הערעור

6. המערער – באמצעות בא כוחו, פרופ' דן ביין, עו"ד – מלין על קביעתו של בית המשפט המחוזי בדבר היעדר תחולתה של תקנה 3(1) לתקנות. המערער שב על טענותיו ביחס לפרשנותה הראויה של תקנה זו. בין היתר טוען המערער כי מחוקק המשנה לא התכוון לשנות באמצעות התקנות ובאופן רטרואקטיבי את ההסדר שקדם להן. כן נטען כי יש לפרש את תקנה 3(1) המתייחסת לדירה שנרכשה "בידי בעלה לפני שנת המס 1980..." באופן שתחול גם על דירה שנרכשה גם על ידי בעליה הקודמים לפני שנת המס 1980 וגם במצב שבו הזכות לדיירות מוגנת נרכשה לפני שנת המס 1980 אך הבעלות הפורמאלית נרכשה מאוחר יותר. לחלופין, נטען כי לצורך חישוב שווי הדירה יש לפצל בין שווי זכות הדיירות המוגנת שנרכשה לפני שנת 1980 עליה חלה תקנה 3(1) לתקנות, לבין רכישת יתר הזכויות עליה חלה תקנה 3(2) לתקנות. המערער מלין עוד על דחיית טענותיו בדבר מניעותו של המשיב ובדבר זכאותו להטבות מס לפי סעיף 122 לפקודה. כן נטען כי בית המשפט המחוזי "שכח לדון" בטענה שלא היתה שנויה במחלוקת לפיה אין להשית עליו קנסות פיגורים. לבסוף, עותר המערער להשיב את הדיון לבית המשפט המחוזי על מנת לדון בטענה (שלא נטענה לפניו) לפיה יש להתיר לו פחת נוסף בשל תוספת בניה של שתי קומות שהושכרו למגורים.

תמצית תגובת המשיב

7. המשיב – באמצעות בא כוחו, עו"ד עמנואל לינדר – סומך את ידיו על פסק דינו של בית המשפט המחוזי. המשיב טוען כי תקנה 3(1) אינה חלה בנסיבות העניין משהמערער לא רכש את הבעלות בנכס לאחר שנת 1980 וכי אין לקבל את הפרשנות המוצעת על ידי המערער. כן נטען כי יש לדחות את טענות המערער למניעות מצד המשיב ולהטבות מכוח סעיף 122 לפקודה וזאת מטעמיו של בית המשפט המחוזי. המשיב סבור כי יש לדחות את טענות המערער לעניין חיובו בקנסות, אך מסכים כי

החיוב בקנס גירעון יחול ממועד מתן פסק הדין (סעיף 58 לסיכום טענות המשיב). המשיב מוסיף כי טענת המערער באשר לפחת בגין תוספת הבניה היא טענה חדשה בערעור וכי המערער "הגניב" למוצגי הערעור בחוסר תום לב ראייה חדשה - חוות דעת שמאי מיום 15.6.2012. המשיב מדגיש כי המערער לא שילם מס כנדרש משך שנים וכי טענותיו אינן יכולות להישמע כיום.

דיון והכרעה

8. לאחר שעיינתי בטיעוני הצדדים בכתב על נספחיהם ולאחר שהאזנתי להשלמת טיעון בעל-פה, הגעתי לכלל מסקנה כי דין הערעור להידחות.

רקע נורמטיבי

9. פקודת מס הכנסה מתירה ניכוי פחת בגין נכסים המשמשים לייצור הכנסה. סעיף 21 לפקודה קובע כי הפחת יחושב כאחוז מן "המחיר המקורי" שעלה הנכס הנדון לנישום וביעור קבוע מראש [הקבוע בין היתר בתקנות מס הכנסה (פחת) 1941]. שיטה זו, בה מנוכה הפחת בשיעור קבוע לאורך זמן, מכונה שיטת "הפחת השווה" או "הקו הישר". שיטה זו מאפשרת להעניק לנישום הטבת מס על ידי קביעת שיעור פחת גבוה מקצב הבלאי הטבעי של הנכס, וזאת למשל, על מנת לתמרץ פעילויות כלכליות מסוימות [אהרן נמדר מס הכנסה 421-425 (מהדורה שלישית, 2010) (להלן: נמדר, מס הכנסה)].

10. בין היתר מוענקת הטבה כזו ביחס להכנסה מהשכרת דירת מגורים. סעיף 21(ד) לפקודה מסמיך את שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, להתיר ניכוי פחת מדירה המושכרת למגורים אשר יחושב כשיעור מ"שווי הדירה", דהיינו שווי הדירה הריאלי, וזאת בשונה מסעיף 21(א) לפקודה הקובע כי הפחת לגבי נכסים אחרים ינוכה מן "המחיר המקורי", המחושב ככלל בהתאם למחיר ההיסטורי שעלה הנכס לנישום [נמדר, מס הכנסה, בעמ' 435-438, 441-442]. ואכן, תקנות מס הכנסה (שיעור פחת לדירה מושכרת למגורים) קובעות שיעור פחת מיוחד החל בגין דירה המושכרת למגורים כן את הכללים לחישוב שווי הדירה.

יוצר, כי הטבת מס דומה למשכיר מצויה בחוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 הקובע בין היתר שיעור פחת גבוה יחסית על הכנסות מהשכרת "בניין להשכרה" (סעיף 53ג). הטבות דומות נוספות מצויות בסעיף 122 לפקודת מס הכנסה הקובע

שיעור מס מופחת על הכנסות מהשכרת דירת מגורים וכן בחוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים) (הוראת שעה), התשמ"ט-1989 המעניק פטור מתשלום מס הכנסה על הכנסות מהשכרת דירת מגורים עד לתקרה הקבועה בחוק (סעיף 2) [ראו גם: אמנון רפאל מס הכנסה – כרך ה' 120-146 (2002) (להלן: רפאל, מס הכנסה)].

11. תקנה 2(א) לתקנות מס הכנסה (שיעור פחת לדירה מושכרת למגורים) קובעת כי "בעל דירה שהיתה מושכרת למגורים במשך כל שנת המס, יהיה זכאי לנכות מהכנסתו באותה שנה מהשכרת הדירה, 2% משווי הדירה כשהוא מתואם כאמור בתקנה 4". באשר לשווי הדירה, קובעת תקנה 3 כדלקמן:

### 3. שווי הדירה

שווי הדירה לענין תקנה 2 יהיה כלהלן:

- (1) נרכשה הדירה בידי בעלה לפני שנת המס 1980, ונקבע לדירה שווי לענין תשלום מס רכוש לשנת המס 1980 - השווי שנקבע כאמור; נקבע שוויה בעת שהושכרה בשכירות מוגנת ולאחר מכן נתפנתה מדייר מוגן יהא שוויה פי שלושה מהשווי שנקבע כאמור;
- (2) אם נקבע לדירה שווי ליום רכישה בידי בעלה לענין תשלום מס רכישה לפי חוק מס שבח, ולא חל לגביה האמור בפסקה (1) - השווי שנקבע כאמור;
- (3) אם לא חל לגבי הדירה האמור בפסקאות (1) ו-(2) והדירה נבנתה בידי בעלה - סכום ההוצאות לרכישת הקרקע ולהקמת הבנין;
- (4) בדירה אחרת - הסכום שבו נרכשה הדירה;
- (5) בדירה שנתקבלה במתנה או בירושה ולא חל לגביה האמור בפסקה (1), יחולו לגביה הוראות פסקאות (2) עד (4) כפי שהיו חלות לגבי הבעל האחרון של הדירה שלא קיבלה במתנה או בירושה.

עינינו הרואות כי מחוקק המשנה הבחין בין דירה שנרכשה לפני שנת 1980 ואשר נקבע לה שווי לעניין מס רכוש לשנת המס הזו, לבין דירה אחרת ששוויה יועמד על הסכום שנקבע לצרכי מס רכישה, ובהיעדר שווי כאמור – עלות הבניה של הדירה או סכום רכישת הדירה, לפי העניין [ראו גם: רפאל, מס הכנסה, עמ' 137-138].

12. כדי לעמוד על פישרה של הבחנה זו יש לבחון את ההיסטוריה החקיקתית של החוקים העוסקים במס רכוש ובמס רכישה.

בעבר הוטל מס רכוש לפי חוק מס רכוש וקרן פיצויים, התשנ"א-1961 מדי שנת מס על נכסי מקרקעין מסוגים שונים, לרבות בנייני מגורים, בשיעור קבוע משווי הנכס. לשם כך נהוג היה לערוך שומה של שווי נכסי המקרקעין החבים במס מדי שנה. בשנת 1981 צומצם החוק תוך שהוצאו מתחולתו, בין היתר, בנייני מגורים [ראו: הצעת חוק מס רכוש וקרן פיצויים (תיקון מס' 16), התשמ"א-1981; אריה וירניק "מס רכוש" ניהול נדל"ן 439, 443-444, 451 (1997)]. על רקע זה מובן מדוע ביקש מחוקק המשנה להשתמש בהערכת השווי שנעשתה לגבי דירות מגורים מדי שנה גם לצרכי חישוב הפחת בתקנות לגבי דירות שנרכשו עד לשנת 1980.

בשנת 1980 תוקן חוק מס שבח מקרקעין, התשכ"ג-1963 - הקרוי כיום חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: חוק מיסוי מקרקעין) - ונוספו אליו ההוראות העוסקות במס הרכישה [חוק מס שבח מקרקעין (תיקון מס' 8), התש"ם-1980]. כידוע, מס רכישה מוטל על רוכש של זכות במקרקעין או באיגוד מקרקעין וזאת כתחליף לאגרת העברת מקרקעין שהיתה נהוגה עד אז. מס הרכישה מחושב ככלל כשיעור משווי העסקה, או בסכום קבוע לפי סוג העסקה או המקרקעין [יצחק הדרי מיסוי מקרקעין - כרך א 106-107 (מהדורה שניה, 2000) (להלן: הדרי, מיסוי מקרקעין); אהרן נמדר מס שבח מקרקעין - כרך א 114-116 (מהדורה שביעית, 2012) (להלן: נמדר, מס שבח מקרקעין)]. משכך, נזקק מחוקק המשנה בתקנות לשווי שנקבע לעניין מס רכישה לגבי דירות שנרכשו לאחר שנת 1980 כ"תחליף" לשווי שהיה נהוג לקבוע לצרכי מס רכוש.

13. תקנה 3(5) לתקנות מתייחסת למצב שבו הדירה נתקבלה במתנה או בירושה. במצב זה ברור כי תקנות 3(2)-3(4) לתקנות העוסקות בשווי הדירה בעת רכישה או בנייתה אינן מתקיימות לגבי בעל הדירה הנוכחי שכאמור קיבלה במתנה או בירושה. במקרים אלה קובעת תקנה 3(5) כי ככל שלא חלה תקנה 3(1), יש להחיל את תקנות 3(2)-3(4) "כפי שהיו חלות לגבי הבעל האחרון של הדירה שלא קיבלה במתנה או בירושה". כלומר, לשם חישוב שווי הדירה יש להתחקות אחר הבעלים האחרון של הדירה שמתקיימים לגביה התנאים הקבועים בתקנות 3(2)-3(4).

14. יצויין, כי בכל מקרה יש לערוך תיאום של שווי הדירה בהתאם לשיעור עליית המדד לפי תקנה 4 לתקנות.

15. בענייננו מצא בית המשפט המחוזי כי המערער, בעליו של הנכס, קיבל אותו בירושה מדודו בשנת 1992 וכי הדוד עצמו רכש את הבעלות בנכס בשנת 1983. לפיכך, קבע בית המשפט כי לא ניתן לראות בנכס כדירה ש"נרכשה... על ידי בעלה לפני שנת המס 1980..." לפי תקנה 3(1) לתקנות. בניסיון להשיג על קביעה זו מעלה המערער טענות שונות ובהן כי יש ליתן לתקנה 3(1) פירוש תכליתי המחיל אותה גם על המקרה דנא. טענות אלה נדחו כולן על ידי בית המשפט המחוזי באופן מפורט, מנומק ויסודי. נימוקיו של בית המשפט המחוזי מקובלים עלי ולא מצאתי בטענות המערער כל טעם המצדיק את ההתערבות בהם. אפרט בקצרה.

16. לשיטת המערער התקנות משנות באופן רטרואקטיבי את ההסדר שהיה קבוע בחוק מס הכנסה (עידוד להשכרת דירות) (הוראת שעה ותיקוני החוק), התשמ"א-1981 (להלן: הוראת השעה) אשר תוקפו הוארך מעת לעת עד לפקיעתו בתום שנת המס 1988 עת נכנסו לתוקפן התקנות (ראו תקנה 5 לתקנות). לטענת המערער, סעיף 2(א) להוראת השעה החיל את השווי שנקבע לעניין מס רכוש לשנת 1980 גם על דירה שלא נרכשה על ידי בעליה לפני שנת המס 1980 ובשונה מהתקנות הוא לא מנע ניכוי הוצאות לפינוי דיירים מן ההכנסה בגין השכרת הדירה. לפיכך, טוען המערער כי החלת התקנות על הנכס פוגעות באינטרס ההסתמכות שלו כמו גם של יתר הנישומים שרכשו דירות מגורים בין השנים 1980-1989.

אלא מאי? לביסוס עמדתו טען המערער בסיכומיו כי "זכות הבעלות במבנה נרכשה ע"י המערער ב-1983" (ההדגשה שלי – י.ד.), דהיינו בעת שעמדה הוראת השעה בתוקף. טענה זו עומדת בניגוד לקביעתו של בית המשפט המחוזי לפיה המערער קיבל את זכויות הבעלות בנכס בירושה מדודו בשנת 1992 ולאחר כניסתן לתוקף של התקנות. לכך ניתן להוסיף את הקביעה כי לא הוכח שהמערער או דודו הוציאו הוצאות כלשהן לפינוי דיירים מוגנים מן הנכס. המערער לא טען לפינוי כי יש להתערב בממצאיו של בית המשפט המחוזי ואף הודה בסיכומי תשובתו כי יתכן שנפלו "אי אילו אי-דיוקים" עובדתיים בסיכומיו. בכך נשמט הבסיס העובדתי לטענות המערער. אוסיף, כי גם בטענת המערער לפיה הנכס הועבר אליו בנאמנות בשנת 1983 אין כדי לשנות ממסקנתי זו, שכן אין בה כדי להביא להחלת התקנות, או הוראת השעה, על המערער עוד בשנת 1983.



17. המערער הוסיף וטען לעניין פרשנותה של תקנה 3(1) לתקנות. מעיון בטענות המערער עולה כי הוא מבקש לערוך מהלך פרשני כפול. על מנת להתגבר על העובדה שהוא עצמו לא רכש את המקרקעין לפני שנת המס 1980 הוא טוען כי יש לפרש את התיבה "נרכשה הדירה בידי בעלה" כמתייחסת גם לבעליו הקודמים של הנכס, ובענייננו - דודו של המערער. על מנת להתגבר על העובדה שגם דודו של המערער לא רכש את הבעלות במקרקעין לפני שנת המס 1980, נטען כי יש לפרש תיבה זו כמתייחסת גם למצב שבו זכות הדיירות המוגנת נרכשה לפני שנת המס 1980 ואילו הבעלות בנכס נרכשה לאחר מכן. מדובר איפוא במהלך פרשני מרחיק לכת למדי.

ברור שלא ניתן לקבל פרשנות לפיה תקנה 3(1) חלה על כל דירה שבעליה הקודמים רכשו אותה לפני שנת המס 1980. פרשנות זו נעדרת אחיזה בלשון החוק ולמעשה יש בה כדי לרוקן מתוכן את ההבחנה שערך מחוקק המשנה בתקנות בין דירה שנרכשה על ידי בעליה לפני שנת המס 1980 לדירה שנרכשה לאחר מכן. יתרה מכך, פרשנות זו תביא לאימוץ שווי השוק שנקבע לעניין מס רכוש לשנת 1980 גם כאשר נערכה הערכת שווי עדכנית יותר בעת רכישת הנכס על ידי הנישום לצרכי מס רכישה. לפיכך, יש לדחות עמדה פרשנית זו של המערער.

יובהר, כי המערער לא טען לפנינו כי יש לפרש את תקנה 3(1) ברוח תקנה 3(5), קרי כך שיש לראות גם בבעל דירה קודם שהעבירה בירושה או במתנה לנישום כמי שרכשה לפני שנת המס 1980. לו היה המערער מעלה טענה כזו היתה עולה השאלה כיצד יש לחשב את שווייה של דירה שנרכשה לפני שנת 1980 ולאחר מכן הועברה בירושה או במתנה לנישום – אם לפי השווי שנקבע לעניין מס רכוש לשנת המס 1980, או לפי השווי שנקבע לעניין מס רכישה בעת רכישת הדירה על ידי בעליה דאז. ואולם, שאלה זו אינה ניצבת לפנינו שכן כאמור דודו של המערער אשר הוריש לו את הנכס רכש את הבעלות בו רק בשנת 1983.

לטענת המערער, המדובר ברכישה פורמאלית בלבד שכן חלק ניכר מהתשלום נעשה בעת רכישת הזכות לדיירות מוגנת על ידי הדוד לפני שנת 1980, לכן יש ליתן לתקנה 3(1) פרשנות המחילה אותה גם על המקרה הנדון. לטעמי אין לקבל פרשנות זו.

בדומה לבית המשפט המחוזי גם אני סבור כי הפרשנות המוצעת אינה מתיישבת עם לשון התקנות העוסקות ב"בעל דירה" ש"נרכשה" על ידיו לפני שנת המס 1980. המשמעות המקובלת של רכישה של בעלות בדירה אינה כוללת רכישה של זכות לדיירות מוגנת מכוח חוק הגנת הדייר [נוסח משולב], התשל"ב-1977. לכך יש להוסיף כי התקנות מרחיבות את המונח "בעל דירה" כך שיחול גם על חוכר דירה לתקופה של 49 שנים לפחות, באופן שמלמד אף הוא כי מונח זה אינו כולל זכות לדיירות מוגנת.

אוסף כי גם לעניין חוק מיסוי מקרקעין לא נהוג לראות במכירה של זכות לדיירות מוגנת כ"זכות במקרקעין" והיא ממוסה כרווח הון [ראו: נמדר, חוק מס שבח מקרקעין, בעמ' 186-187; הדרי, מיסוי מקרקעין, בעמ' 165. השוו: סעיף 49יט לחוק מיסוי מקרקעין]. יתרה מכך, אימוץ הפרשנות המוצעת על ידי המערער תביא לאימוץ שווי הדירה שנקבע בשנת 1980 לעניין מס רכוש בעת שקיים שווי עדכני יותר, משנת 1983, שנקבע לעניין מס רכישה.

המסקנה היא איפוא כי אין לקבל את טענת המערער לפיה יש לחשב את שווי הנכס לפי תקנה 3(1) לתקנות.

אוסף, כי בנסיבות העניין מקובלת עלי התוצאה אליה הגיע בית המשפט המחוזי. החלת תקנה 3(2) כלשונה לצורך חישוב שווי הנכס אכן מעוררת קושי מסוים שכן נראה שהשווי שנקבע לעניין רכישה, בעת שהיה הנכס תפוס על ידי דייר מוגן, אמנם אינו משקף מהימנה את ערכו האמיתי. בית המשפט המחוזי סבר כי בנסיבות אלה יש לפרש את תקנה 3(2) ברוח הסיפא של תקנה 3(1) לתקנות, ובאופן שמקרב את השווי לעניין הפחת לערכו האמיתי של הנכס, גם אם לא במדויק. תוצאה זו מקובלת גם עלי, אם כי איני נדרש לעומקה של סוגיה זו אשר לא עמדה במרכז הערעור שלפנינו.

18. לא מצאתי מקום להתערב גם ביתר קביעותיו של בית המשפט המחוזי. כך, באשר לקביעה כי המערער אינו זכאי ליהנות משיעור מס מופחת בהתאם לסעיף 122(א) לפקודה, משחלף המועד לתשלום מס כאמור בסעיף 122(ב) לפקודה. כמו כן, סבורני שבצדק נדחתה טענת המערער למניעות מצד המשיב, וזאת משהמשיב לא ידע את העובדות לאשורן בעת שנדרש לדוחותיו של המערער ולנוכח הצהרת המערער כי הוא היה בעל הנכס עוד קודם לשנת 1980 אשר נמצא כי "למצער לא היתה מדויקת" (פיסקה 10 לפסק דינו של בית המשפט המחוזי).

19. באשר לטענת המערער לפיה הוא זכאי לניכוי פחת גם עבור תוספות בניה אשר מושכרות על ידיו למגורים; המדובר בטענה עובדתית חדשה שהועלתה לראשונה בערעור אשר ככלל אין להיזקק לה. המערער אף הגדיל וצירף לערעורו ראיה חדשה מבלי שביקש רשות לעשות כן כנדרש בתקנה 457 לתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1984. בנסיבות אלה, ובהיעדר טעם משכנע לשיהוי בו נקט המערער, אין להיעתר לבקשתו להשבת הדיון בעניין זה לבית המשפט המחוזי [ראו גם: אורי גורן סוגיות בסדר דין אזרחי 650, 664-665 (מהדורה עשירית, 2009); חמי בן-נון וטל חבקין הערעור האזרחי 328-329, 388-389 (מהדורה שלישית, 2012)]. יתרה מכך, לטעמי יש מקום ליתן ביטוי להתנהלות זו של המערער בפסיקת ההוצאות [ראו גם: רע"א 6658/09 מולטילוק בע"מ נ' רב בריח (08) תעשיות בע"מ פסקה 6 (12.1.2010)].

20. בנוגע לקנסות הפיגורים שהושתו על המערער; דומה כי נושא זה אכן לא זכה לדיון בפסק דינו של בית המשפט המחוזי. על כן, ולנוכח הסכמת המשיב, סבורני שיש לקבוע, לפנים משורת הדין, כי קנסות הפיגורים יושתו על המערער ממועד מתן פסק הדין בבית המשפט המחוזי [ראו גם: ע"א 1134/11 ד.מ. שביט מבנים חברה לבנין השקעות ופיתוח בע"מ נ' פקיד שומה באר שבע פסקאות 28-32 (12.5.2013)].

21. אשר על כן, הערעור נדחה. המערער ישא בהוצאות המשיב בסך 50,000 ש"ח.

ש ו פ ט

המשנה לנשיא מ' נאור:

אני מסכימה.

המשנה לנשיא

השופטת ד' ברק-ארז:

אני מסכימה.

ש ו פ ט ת

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט י' דנציגר.

ניתן היום, ט"ז באלול תשע"ג (22.8.2013).

ש ו פ ט ת

ש ו פ ט

המשנה לנשיא