



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 2142/21

לפני: כבוד המשנה לנשיאה ע' פוגלמן
כבוד השופט ד' מינץ
כבוד השופט ח' כבוב

המערער: מנהל מיסוי מקרקעין תל-אביב

נגד

המשיבים: 1. מיכאל מלכיאור
2. חנה מלכיאור

ערעור על פסק דינה של ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו (השופט ה' הירש, רו"ח צ' פרידמן ומר א' הוכמן) מיום 17.1.2021 בו"ע 27213-02-19

תאריך הישיבה: ט"ו באלול התשפ"ב (11.9.22)

בשם המערער: עו"ד עמנואל לינדר

בשם המשיבים: עו"ד סלי אילון; עו"ד אסף דאי; עו"ד אייל מידני

פסק-דין

השופט ד' מינץ:

לפנינו ערעור על פסק דינה של ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי תל אביב-יפו (כב' השופט ה' קירש, רו"ח צ' פרידמן ומר א' הוכמן) (להלן: ועדת הערר או הוועדה) בו"ע 27213-02-19 מיום 17.1.2021 במסגרתו התקבל ערר המשיבים על החלטת המערער לדחות את בקשתם לתיקון שומה לפי סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין בשל חלוף המועד להגשת הבקשה.

הרקע לערענר

1. המשיבים היו בעלי דירת מגורים ברחוב דוסטרובסקי בירושלים בה התגוררו מאז שנות השמונים של המאה הקודמת ועד לשנת 2018 (להלן: הדירה בדוסטרובסקי). בחודש אפריל 2013 קיבלו המשיבים במתנה זכויות בדירה בפרויקט "מגדלי הצעירים" בתל אביב (להלן: הדירה בתל אביב ו-הפרויקט, בהתאמה), מבנם אשר רכש את הדירה בשנת 2010 יחד עם בת זוגו, כחלק מקבוצת רכישה. המשיבים דיווחו על העסקה למערער, וצירפו לדיווח שומה עצמית אשר אושרה ביום 18.11.2013 לפי סעיף 78 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: החוק). המשיבים לא הצהירו בדיווח זה כי מדובר ב"דירה יחידה" הנהנית מהקלות מס או כי בכוננתם למכור את הדירה בדוסטרובסקי כדי שזו תיחשב כדירה יחידה.

2. השלמת הפרויקט התארכה זמן ממושך (נכון למועד הגשת הערר לוועדה, טרם הסתיימה בנייתו). בחודש מאי 2018, בחלוף חמש שנים מיום רכישת הדירה בתל אביב, מכרו המשיבים את הדירה בדוסטרובסקי ומיד לאחר מכן רכשו דירה אחרת בירושלים, ברחוב אלדר. בהמשך לכך, בחודש נובמבר 2018 הגישו המשיבים בקשר לדירה בתל אביב בקשה לתיקון השומה על סמך הוראת סעיף 85 לחוק, ובה ביקשו להחיל על רכישת הדירה את הוראת סעיף 9(א1)(א)(2)(א) לחוק, הקובעת מדרגות מס המקלות עם נישום, במקרים המנויים בו. בקשת המשיבים נדחתה בהחלטה מיום 11.12.2018 מפני שחלף המועד לתיקון השומה לפי הוראת סעיף 85 לחוק, העומד על 4 שנים ממועד שאושרה שומתו העצמית של הנישום, וכי לא נמצאה הצדקה להארכת המועד לפי הוראת סעיף 107 לחוק, המעניק למערער סמכות להאריך כל מועד שנקבע בחוק.

3. על מנת שעיני הקורא תרוצנה בהמשך רקעם של הדברים, נביא את המסגרת הנורמטיבית הרלוונטית כבר בשלב זה.

סעיף 9 לחוק קובע את שיעור מס הרכישה החל על רכישת דירת מגורים, כאשר שיעור המס עולה באופן מדורג בהתאם לשווי הדירה. נקדים ונאמר כבר כעת כי בענייננו לא הייתה מחלוקת כי הדירה בתל אביב הייתה "דירת מגורים" לעניין הוראות סעיף 9 לחוק. שיעור המס הרגיל על רכישת דירת מגורים במועד הרלוונטי לענייננו היה קבוע בשלוש מדרגות: 5%, 6% ו-7%. לעומת זאת, לגבי "דירה יחידה" חלות מדרגות מס מטיבות יותר, כאשר באותו מועד היה מדובר בשיעורים הבאים: 0%, 3.5% ו-5%. על פי הוראות החוק, שיעור מס מופחת כאמור חל, בין היתר, בהתקיים תנאי הוראת סעיף 9(א1)(א)(2) לחוק המונה מספר מצבים שבהם ניתן לראות ברוכש כבעל "דירה יחידה" אף אם הייתה באמתחתו באותה עת דירה נוספת. זאת כאשר:

בעשרים וארבעה החודשים שלאחר רכישת הדירה, מכר דירת מגורים אחרת שהיתה דירתו היחידה עד למועד רכישת הדירה; ואולם אם רכישת הדירה היתה מקבלן – בשנים עשר החודשים מהמועד שבו היתה החזקה בדירה שרכש אמורה להימסר לידיו על פי ההסכם עם הקבלן, מכר דירת מגורים אחרת שהיתה דירתו היחידה עד למועד רכישת הדירה, ואם חל עיכוב במסירת החזקה בשל נסיבות שאינן בשליטתו של הרוכש – בשנים עשר החודשים מהמועד שבו נמסרה לידיו החזקה בדירה בפועל, מכר את דירת המגורים שהיתה דירתו היחידה עד למועד רכישת הדירה.

4. לענייננו ביקשו המשיבים לעשות שימוש בחלופה האחרונה שבסעיף, שעניינה במצב דברים שבו: (א) דירת מגורים נרכשה מקבלן; (ב) עד למועד הרכישה הייתה לרוכש דירת מגורים אחרת שהייתה דירתו היחידה; (ג) חל עיכוב במסירת הדירה מהקבלן שאינו בשליטתו של הרוכש; (ד) הדירה האחרת נמכרה תוך 12 חודשים ממועד מסירת החזקה בפועל בדירה שנרכשה מקבלן. בעניין זה יש להוסיף כי הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין 02/2013 מיום 21.4.2013 קבעה כי יש לפרש את הוראת ההקלה האמורה בסעיף 9(א1)(א)(2)(א) לחוק גם לגבי קניית דירת מגורים באמצעות קבוצת רכישה, ולא רק באמצעות "קבלן".

5. אין מחלוקת בין הצדדים כי לגבי הדירה בתל אביב מדובר ברכישת "דירת מגורים" באמצעות קבוצת רכישה. כמו כן אין מחלוקת כי אילו היו המבקשים מגישים בקשה להחלת הסעיף בעת רכישת הדירה (בחודש אפריל 2013), לא היה נוצר כל קושי ביישומו. כך גם אם בקשה הייתה מוגשת לפני חודש נובמבר 2017, המועד שבו חלפו ארבע שנים מיום הוצאת השומה לפי סעיף 78(ב) לחוק. זאת נוכח הוראת סעיף 85 לחוק על פיה ניתן לתקן שומה שנעשתה לפי סעיף 78(ב) בתוך ארבע שנים מיום שאושרה, בנסיבות מסוימות. אלא שהמחלוקת בין הצדדים נתגלעה בשל כך שהמשיבים ביקשו להחיל את הוראות הסעיף רק בחודש נובמבר 2018 – בחלוף כחמש שנים ממועד הוצאת השומה לגבי רכישת הדירה בתל אביב. המערער סירב כאמור לאפשר את תיקון השומה כפי שהתבקש על ידי המשיבים בשל כך שהבקשה לתיקון הוגשה באיחור. המערער ציין כי בעת רכישת הדירה בתל אביב המשיבים לא ביקשו "הקפאת" חיוב התשלום במס, לצורך מכירת דירת המגורים הנוספת שהייתה כבעלותם באותה עת ברחוב דוסטרובסקי. סירובו של המערער נשען כאמור גם על קביעתו כי לא נמצאה הצדקה להחיל בנסיבות העניין את הוראת סעיף 107 לחוק, הקובעת כי ניתן להאריך "כל מועד" שנקבע בחוק, בהינתן "סיבה מספקת" לעשות כן.

6. ביום 12.2.2019 הגישו המשיבים ערר על החלטת המערער. המשיבים טענו כי המערער שגה בקבעו כי אין לתקן את השומה, שכן הם מכרו את הדירה בדוסטרוסקי טרם קיבלו את החזקה בדירה בתל אביב ומשכך עמדו בהוראות החוק לעניין הגדרת הדירה בתל אביב כדירת מגורים יחידה לצורך חישוב מס רכישה. המשיבים טענו כי לא איבדו את זכאותם לקבלת הקלה במס רכישה, רק בשל כך שלא הצהירו מבעוד מועד על כוונתם למכור את הדירה בדוסטרוסקי. הזכאות לקבלת הטבה לפי הוראת סעיף 9 לחוק איננה מותנית בהצרה מראש, כאשר אף אם התברר בדיעבד כי נישום עמד בתנאי הסעיף, על פי הוראות החוק על המערער לחייבו בתשלום מס רכישה לפי מדרגות המס שנקבעו לרכישת דירה יחידה. מנגד, המערער עמד על כך שהיה על המשיבים להצהיר בעת רכישת הדירה בתל אביב כי בכוונתם למכור את הדירה בדוסטרוסקי, ומשלא עשו כן הם כפופים להסדר תיקון השומה הקבוע בסעיף 85 לחוק המוגבל למשך ארבע שנים.

7. ביום 17.1.2021 קיבלה ועדת הערר את ערר המשיבים. הוועדה קבעה כי ניצול הטבת המס הגלומה בהוראת סעיף 9 לחוק איננה כרוכה בפרוצדורה של "תיקון שומה" לפי הוראת סעיף 85 לחוק. נקבע כי מלשון הוראת סעיף 9(א1)(א)(2) לחוק, על פיה אם "התקיימו" ביחיד שרכש דירת מגורים התנאים המפורטים באותו סעיף הוא זכאי ליהנות מהטבת המס, עולה כי הזכות יכולה להיקבע רק לאחר מעשה, ולעתים אף לאחר תקופה ממושכת. כמו כן, ההוראה על פיה לצורך קבלת הטבה ניתן למכור את הדירה הנוספת עד שנה לאחר מסירת החזקה, אם חל עיכוב במסירת החזקה שאינו בשליטת הרוכש, נחקקה מתוך הנחה כי מדובר בתקופה שעשויה להיות ממושכת מאוד. אכן, על פי הוראת סעיף 73 לחוק, רוכש חייב לדווח על נתונים שונים בסמוך לאחר רכישת דירה, ובכלל זה גם על סכום המס המגיע כתוצאה מהרכישה ודרך חישובו. אולם בנקודת זמן זו, ההצהרה על סכום המס איננה אלא השערה שנכונותה מותנית בהתרחשויות עתידיות. יתר על כן, הטבת המס המקלה חלה אף במצב שבו רוכש הדירה כלל לא התכוון למכור את הדירה הנוספת, אולם לבסוף מכרה בתוך התקופה שנקבעה בחוק. הוראת סעיף 9 לחוק כרוכה אפוא באופן מובנה באי-ודאות באשר לתוצאת המס עד להשלמת התמונה כולה. משכך, השומה ממילא איננה "שומה שלמה" עד אשר ניתן לדעת אם התקיימו הנסיבות המזכות במתן ההקלה האמורה. "השלמה" זו איננה בבחינת "תיקון" השומה, שכן בשלב שבו הוערכה השומה לראשונה לא ניתן היה לדעת את אותן נסיבות עתידיות, ולפיכך לא ניתן לומר שמדובר בשומה שהייתה שגויה לשעתה.

8. הוועדה הוסיפה וציינה כי על הרוכש להודיע לרשות המסים כי התקיימו תנאי הוראת סעיף 9 לחוק במועד מכירת הדירה הנוספת, בד בבד עם הדיווח על מכירתה.

אמנם במקרה זה נפל שיהוי מסוים בהתנהלות המשיבים אשר הגישו בקשה לתיקון השומה בחלוף כחמישה חודשים וחצי לאחר מכירת הדירה בדוסטרובסקי, אולם אין מדובר בשיהוי חריף המצדיק את שלילת זכותם המהותית.

9. ועדת הערר לא נזקקה אפוא כלל לשאלת יישומה של הוראת סעיף 85 לחוק בנסיבות העניין. אולם הוועדה ציינה לחלופין, כי אף אם היה ניתן להגדיר את הבקשה ליישום הוראת המס המקלה כ"תיקון שומה" לפי הוראת סעיף 85 לחוק, ואף אם הוראה זו מהווה הסדר של התיישנות מהותית, יש להכיר בפרק הזמן שבו חל עיכוב במסירת החזקה בדירה בתל אביב כפרק זמן המביא לעיכוב או להשהיית מרוץ ההתיישנות. זאת באופן העולה בקנה אחד עם עקרונות כלליים בדיני ההתיישנות בנסיבות של חוסר ודאות שבהן לא ניתן לדעת מהו החיוב במס הסופי שיחול טרם התבררה התמונה כולה. בענייננו, נוכח העובדה שטרם נמסרה החזקה בדירה בתל אביב, לא נוצר כל מחסום מפני הגשת בקשה לתיקון שומה, אף אם מדובר בבקשה לפי סעיף 85 לחוק.

10. נוכח האמור נקבע כי אין צורך להידרש לשאלת תחולת הוראת סעיף 107 לחוק. יחד עם זאת, צוין כי בהניח שניתן להאריך את תקופת ארבע השנים הנקובה בסעיף 85 לחוק באמצעות הסמכות הקבועה בסעיף 107 לחוק, כפי שקבע בית משפט זה בעניין ע"א 9817/17 מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב נ' רייך (21.2.2021) (להלן: עניין רייך), נראה כי נסיבות מקרה זה מצדיקות עשיית שימוש בסעיף האמור. זאת, שכן העיכוב במסירת החזקה בדירה לא היה בשליטת המשיבים, דבר המהווה עילה בפני עצמה להפעלת הסמכות, במיוחד כאשר כל "חטאם" של המשיבים היה ששילמו את מלוא מס הרכישה מראש. הוועדה נתנה דעתה לכך שהמשיבים פעלו לפי יעוץ מקצועי ובאופן מחושב בסדרת עסקאות אשר תוכננה היטב על מנת למזער את חבותם במס, אולם הובהר כי אין בכך פסול, ואף אם יש ב"תחכום" מסוג זה משום נסיבה רלוונטית, עדיין נסיבות העניין בכללותן מצדיקות את הארכת המועד.

מכאן לערעור שלפנינו.

תמצית טענות הצדדים בערעור

11. המערער טען כי עיקר פסק דינה של ועדת הערר מנוגד למושכלות יסוד של הליכי בירור מס. הליכים אלה מבוססים על כך שעל עריכת "שומה עצמית" המוגשת לרשות המס ועל אישורה על ידי רשות המס, חל ככלל עיקרון סופיות השומה, הכפוף אך ורק לחריג של תיקון השומה לפי סעיף 85 לחוק על פי התנאים הקבועים בו לרבות מגבלת הזמן בת ארבע השנים. קביעת ועדת הערר כי השומה המהווה מסמך מכוון ומחייב ניתנת

להשלמה לאחר שנים, סותרת חזיתית עיקרון זה. לא יכול להיות חולק כי על המבקש הקלה בשיעור המס להצהיר על כך במסגרת השומה. בחוק אף נקבעה מפורשות חובה לעשות שימוש בטפסים שיקבעו על ידי המערער, כאשר בטופס הרלוונטי ישנו מקום להצהיר מפורשות על "דירה יחידה". מי שאינו ממלא חלק זה בטופס ומצהיר על שיעור מס אחר לפיו יש לחשב את המס עבורו, משמעות הדבר שהוא הצהיר על שיעור מס ללא הקלה והוא איננו מבקש הקלה כאמור. במקרה שבו נישום היה מצהיר על כך בטופס הרלוונטי, היה נכנס לתוקפו "הסדר ההקפאה" לפיו כאשר מצהיר רוכש הדירה כי מדובר ב"דירה יחידה", תוצא שומת מס רכישה לפי שיעורה הרגיל, אולם שומה זו "תוקפא", ובפועל ישולם מס רכישה לפי ההסדר המקל. השומה הסופית תתוקן בהתאם לשיעורי המס החלים על דירה יחידה אם יוכיח הרוכש את התקיימות התנאי האמור. אם הרוכש לא עשה כן, אי-הצהרה משמעותה כי לא תינתן כל הקלה, ושומה זו מתקבעת כשומה מחייבת כלפי שני הצדדים, בכפוף לאפשרות תיקונה במשך ארבע שנים, לפי הוראת סעיף 85 לחוק. החקיקה והפסיקה מתייחסות בכובד ראש לאחריות המוטלת על נישום בהצהרתו המהווה שומה עצמית. על כן, העובדה שהוראת המס המקלה מותנית בהתרחשות עתידית כלשהי איננה מצדיקה להחריג את תחולתו של סעיף 85 לחוק.

12. המערער גם יצא חוצץ נגד קווי ההנמקה החלופיים שבפסק הדין, בטענה כי האפשרות שניתנה ל"השהיית" התקופה הקבועה בסעיף 85 לחוק מנוגדת להוראות החוק ולהלכה הפסוקה. באשר לתחולתו של סעיף 107 לחוק, המערער טען כי לא רק שלא מתקיימת בענייננו "סיבה מספקת" לאיחור בבקשה לתיקון השומה, אלא שהלכה למעשה לא הוצגה כל סיבה לאיחור. מעבר לכך, המערער טען כי הגם שהשאלה האם נתונה לו סמכות להאריך את תקופת הארבע השנים הקבועה בסעיף 85 לחוק לתיקון שומת מס באמצעות סעיף 107(א) לחוק הוכרעה על ידי בית משפט זה בעניין רייך, הרי שבקשה לדיון נוסף על הכרעה זו עודנה תלויה ועומדת, ולשיטתו הדין עמו ולא ניתן להאריך את המועד הקבוע בסעיף 85 לחוק.

13. מנגד טענו המשיבים כי דין הערעור להידחות. המשיבים אינם חולקים על כך שעיקרון סופיות השומה מהווה אבן יסוד במשפט הישראלי, אך ציינו כי מטרת עיקרון זה להביא לוודאות וליציבות, וזאת כאשר שומה נחשבת כסופית, לאחר שהתבררו לגביה כל העובדות והנתונים הרלוונטיים הנדרשים. המערער הטוען כי פסק דינה של הוועדה מביא לפגיעה בעיקרון זה, ומתעלם מכך שבענייננו מדובר במקרה שבו המס נותר בלתי ודאי במשך תקופה ארוכה. אף נציג המערער הודה בעדותו כי שומה עצמית איננה בגדר שומה סופית. מכל מקום, עיקרון סופיות השומה אינו עיקרון אבסולוטי ויש לבוחנו מול עקרונות אחרים בדיני המס, כגון עיקרון גביית מס אמת.

14. באשר לטענת המערער כי נישום שלא הצהיר בעת רכישת דירה על כוונתו למכור את הדירה הנוספת ולזכות בהטבת המס אינו יכול ליהנות מהטבה זו בחלוף התקופה המאפשרת תיקון שומה, נטען כי הוראות החוק אינן מציינות ולו ברמז חובה כזו מצד הנישום. המערער אינו רשאי להוסיף לחוק תנאים שאינם כתובים בו באופן מפורש. בכל מקרה הוראת סעיף 9(א1)(2)(א)(2) לחוק איננה מתנה את קבלת ההטבה בכך שתיקון השומה יבוצע תוך 4 שנים מיום הוצאתה. הסעיף קובע כי ככל שהנישום עומד בתנאי שעניינו מכירת הדירה הנוספת תוך שנה ממועד מסירת הדירה, הוא יחויב במס רכישה כדירה יחידה, ללא דרישה להגשת תיקון שומה כלל. בעניינו המשיבים פנו למערער בדרך של תיקון שומה מכורח המציאות, על מנת לקבל בחזרה מס ששילמו ביתר, והם עשו זאת תוך זמן סביר מרגע שיכלו לפנות למערער בעניין זה.

15. באשר לתחולת הוראת סעיף 107 לחוק, הבהירו המשיבים כי בדיון מקדמי שהתקיים לפני ועדת הערר עובר לפרסום פסק הדין בעניין רי"ך, ציין נציג המערער כי ככל שבפסק הדין בעניין רי"ך ייקבע כי ניתן להאריך את המועד האמור בסעיף 85 לחוק על ידי הוראת סעיף 107 לחוק, הרי שהמערער יראה במקרה זה כמקרה שבו קיימת "סיבה מספקת" למתן ארכה כאמור. על כן, בשים לב לכך שנקבע בסופו של דבר בעניין רי"ך כאמור כי אכן ניתן להאריך את המועד הקבוע בסעיף 85 לחוק באמצעות שימוש בסמכות הקבועה בסעיף 107(א) לחוק, ואף בקשת המערער לדיון נוסף נדחתה, יש לדחות את עמדת המערער מכל וכל.

דיון והכרעה

16. בפתח הדברים יובהר כי עמדת המערער בהליך לפני הוועדה, כי לא נתונה לו הסמכות להאריך את תקופת ארבע השנים הקבועה בסעיף 85 לחוק לתיקון שומת מס באמצעות שימוש בהוראת סעיף 107(א) לחוק, נדחתה בפסק דינו של בית משפט זה בעניין רי"ך ביום 2.12.2021 (כחודש ימים לפני שניתן פסק דינה של הוועדה). באותו פסק דין נקבע כי סעיף 107(א) לחוק אכן מקנה למנהל סמכות להאריך "כל מועד" שנקבע בחוק, ובכלל זה את המועד שנקבע בסעיף 85 לחוק. ברם, בעת שהוגש הערעור לפנינו, וחרף מתן פסק הדין האמור, חזר המערער על עמדתו כי לשיטתו לא ניתן להאריך את התקופה הנקובה בסעיף 85 לחוק באמצעות הסמכות הנתונה לפי סעיף 107 לחוק, בציינו כי הוגשה על ידו לבית משפט זה בקשה לדיון נוסף בעניין רי"ך, התלויה ועומדת. אלא שבקשת המערער לדיון נוסף נדחתה ביום 18.7.2021, כחצי שנה לאחר מתן פסק דינה של ועדת הערר בעניינו (דנ"א 1867/21).

17. אם כן, לא יכולה להיות כיום מחלוקת על כך שבאפשרות המערער לעשות שימוש בסמכות הקבועה בסעיף 107(א) לחוק לצורך הארכת תקופת ארבע השנים הנקובה בסעיף 85 לחוק. בהינתן כי הסמכות להארכת המועד נתונה, ובנסיבות שבהן אין חולק, אף לא מצד המערער, כי מתקיימות במקרה זה הנסיבות האמורות בסעיף 9(א1)(2)(א)(2) לחוק, וכל "חטאם" של המשיבים הוא כי הם שילמו את מס הרכישה במלואו ובמועדו, נראה כי מתקיימת "סיבה מספקת" לעשות כן. לא בכדי כאמור, נציג המערער עצמו התבטא בדיון שהתקיים לפני הוועדה, כי אם יקבע בעניין דיון כי אכן ניתן להאריך את המועד באמצעות הסמכות הנתונה בסעיף 107(א) לחוק, הרי שבנסיבות מקרה זה נראה כי קיימת "סיבה מספקת" לעשות כן באופן המאפשר הארכת המועד (דיון מיום 27.5.2019, עמ' 7). הגם כי במועד מאוחר יותר חזר בו נציג המערער מעמדה זו, לא ניתן שלא לקחת זאת בחשבון.

18. די בכך אפוא כדי לגזור את דינו של הערעור לדחייה. ניסיונו של המערער להיבנות מהבקשה לדיון נוסף בעניין דיון כשל; הוסר המחסום עליו ביקש המערער להיבנות, אשר מנע לשיטתו את האפשרות לעשות שימוש בהוראת סעיף 107(א) לחוק; וכאמור לעיל אף בהליך לפני הוועדה התבטא נציג המערער כי נראה שקיימת במקרה זה "סיבה מספקת" כנדרש. מוצא אני "נחמה פורתא", אם בכלל, בנסיגתו של המערער מעמדה זו בהליך שלפנינו. חרף האמור אדון בשאלות הנוספות שהועלו לפנינו, ולו כדי שהמלאכה לא תמצא חסרה.

19. תחילה בקשר ליחס שבין הוראת סעיף 9(א1)(2)(א)(2) לחוק – הקובעת שיעורי מס רכישה מופחתים על רכישת דירת מגורים יחידה בנסיבות שבהן מדובר ברכישת דירה מקבלן כאשר חל עיכוב שאינו בשליטת הרוכש במסירת החזקה בדירה – לבין הוראת סעיף 85 לחוק, הקובע מגבלת זמן ל"תיקון שומה" בת ארבע שנים.

20. אין חידוש בכך שנקודת המוצא לפרשנות החוק היא לשון החוק, כאשר יש ליתן לחוק רק משמעות שלשונו יכולה לשאת (בג"ץ 7755/14 צלול – עמותה לאיכות הסביבה נ' הממונה על ענייני הנפט, פסקה 9 (28.12.2016); ע"א 4096/18 חכס את אור-זך עורכי דין נ' פקיד שומה עכו, פסקה 18 (23.5.2019); ע"א 450/17 א.ס.בי.אן הלבשה בע"מ נ' מדינת ישראל רשות המיסים, פסקה 7 לפסק דיני (29.10.2019)). כך לפי הפרשנות הכללית המקובלת בכלל, ובפרשנות דיני המס בפרט. גם בדיני מיסים, אף כי לחוקי המס מאפיינים ייחודיים משל עצמם ותכליות ייחודיות המונחות ביסודם, לשון החוק היא זו שקובעת את גבולות הפרשנות (ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט(2) 70, 75 (1985); ע"א 8569/06 מנהל מיסוי מקרקעין, חיפה נ' פוליטי, פ"ד סב(4) 280,

302 (2008); ע"א 2079/20 עמותת ועידת המדעים וההשכלה האסלמית נ' פקיד שומה ירושלים 3, פסקה 23 (27.10.2021).

21. וכך קובע סעיף 9(א1ג)(2) לחוק:

(א) על אף הוראות פסקה (1), יחיד שרכש דירת מגורים מיום כ' בחשון התשס"ח (1 בנובמבר 2007) עד יום כ"ה באייר התשע"ג (5 במאי 2013) (בפסקת משנה זו – הדירה) והתקיים בו אחד מאלה:

(1) הדירה שרכש היא דירתו היחידה;

(2) בעשרים וארבעה החודשים שלאחר רכישת הדירה, מכר דירת מגורים אחרת שהיתה דירתו היחידה עד למועד רכישת הדירה; ואולם אם רכישת הדירה היתה מקבלן – בשנים עשר החודשים מהמועד שבו היתה החזקה בדירה שרכש אמורה להימסר לידיו על פי ההסכם עם הקבלן, מכר דירת מגורים אחרת שהיתה דירתו היחידה עד למועד רכישת הדירה, ואם חל עיכוב במסירת החזקה בשל נסיבות שאינן בשליטתו של הרוכש – בשנים עשר החודשים מהמועד שבו נמסרה לידיו החזקה בדירה בפועל, מכר את דירת המגורים שהיתה דירתו היחידה עד למועד רכישת הדירה;

ישלם מס רכישה בשיעור משווי הזכות הנמכרת כקבוע להלן:

- (1) על חלק השווי שעד 1,139,320 שקלים חדשים – לא ישולם מס;
- (2) על חלק השווי העולה על 1,139,320 שקלים חדשים ועד 1,601,210 שקלים חדשים – 3.5%;
- (3) על חלק השווי העולה על 1,601,210 שקלים חדשים – 5%;

22. לשונה של הוראת סעיף 9(א1ג)(2)(א) ברורה. היא קובעת מספר חלופות להקלה במס הרכישה שבו יחויב רוכש במכירת דירה כדירה יחידה. החלופה הראשונה (סעיף 9(א1ג)(2)(א1)), עניינה במקרה "הפשוט" שבו מדובר ברכישת "דירה יחידה". שלוש החלופות הבאות, המנויות בסעיף 9(א1ג)(2)(א), מתייחסות לשורה של מצבים שבהם, אם יעמוד הרוכש בתנאים מסוימים לעניין מכירת דירתו הנוספת (להלן: הדירה הנוספת), תיחשב רכישת הדירה כרכישת "דירה יחידה". חלופות אלה נועדו להפחית את עלויות המעבר מדירת מגורים אחרת לדירת מגורים אחרת הנרכשת תחתיה.

23. כך, על פי החלופה השנייה שבסעיף, ההקלה במס תגיע לרוכש אם במשך 24 החודשים שלאחר רכישת הדירה הוא מכר את הדירה הנוספת. חלופה זו קובעת אפוא מגבלת זמן קשיחה וברורה למכירת הדירה הנוספת, כתנאי יחיד לקבלת ההקלה. החלופות השלישית והרביעית שבסעיף, עניינן ברכישת דירה מקבלן. תוספת זו נחקקה על רקע הנסיבות הייחודיות הקשורות לרכישת דירה מסוג זה. זאת מפני שהחלופה המאפשרת מכירת הדירה הנוספת בתוך 24 חודשים איננה בהכרח רלוונטית למצב שבו הדירה נרכשה מקבלן, שכן מציאות נפוצה היא כי במקרים בהם נרכשת דירה מקבלן, גם לאחר 24 חודשים לא נמסרת החזקה בדירה לרוכש וממילא דירתו הנוספת של הרוכש עודנה בגדר "דירה יחידה" (ראו: דיון בוועדת הכספים של הכנסת מיום 28.12.2004 עמ' 51-49). במצב דברים זה, לא ניתן לצפות מהרוכש למכור את הדירה הנוספת. לפיכך, נוסחה החלופה השלישית הקובעת כי לצורך קבלת ההקלה במס הרכישה ניתן למכור את הדירה הנוספת בתוך 12 חודשים מיום שבו הייתה החזקה בדירה אמורה להימסר לידי הרוכש על פי ההסכם עם הקבלן. מעבר לכך, נוכח העיכובים הנוספים שעלולים להתרחש במסירת החזקה בדירה אף מעבר לתאריך הנקוב בהסכם, נוספה החלופה הרביעית, היא העומדת במרכז דיוננו, על פיה במקרה שבו חל עיכוב במסירת החזקה בשל נסיבות שאינן בשליטת הרוכש, המועד הקובע לעניין קבלת ההקלה יהיה עד תום 12 חודשים מהמועד שבו נמסרה לידי הרוכש החזקה בדירה שרכש מהקבלן, בפועל. על מנת שלא להותיר פתח להתחמקויות שונות מצד הרוכש לקבלת החזקה באופן שיאפשר הארכת התקופה, הובהר כי חישוב התקופה החל ממועד קבלת החזקה בפועל אפשרי רק במצב שבו חלו עיכובים במסירת החזקה שאינם בשליטת הרוכש (ראו: דיון בוועדת הכספים של הכנסת מיום 28.12.2004, עמ' 51).

24. הנה כי כן, המחוקק היה ער לכך שמסגרת הזמן הקשיחה (24 חודשים) מאז נרכשה הדירה, שבה ניתנת לרוכש דירת מגורים הזדמנות למכור את דירתו הנוספת ולזכות בהקלה במס הרכישה, אינה נותנת בהכרח מענה מספק במקרה של רכישת דירה מקבלן. האפשרות למכור את הדירה הנוספת ובכך להביא לחישוב מס הרכישה כ"דירה יחידה" מותנית בכך שאכן יש בידי הרוכש אפשרות להתגורר בדירת המגורים שרכש מהקבלן. לפיכך, נוספו כאמור החלופות המאפשרות להכיר במכירת הדירה הנוספת ככזו המזכה את רוכש הדירה בהקלה במס רכישה – חלופה המתייחסת למועד שנקבע בהסכם לעניין קבלת החזקה בדירה (החלופה השלישית), ובמקרים שבהם חל עיכוב בלתי צפוי נוסף שלא היה בשליטת הרוכש, חלופה המתייחסת למועד קבלת החזקה בפועל כמועד ממנו יש למנות 12 חודשים במהלכם ניתנת הזדמנות למכירת הדירה הנוספת (החלופה הרביעית).

25. קריאה פשוטה זו של הסעיף מובילה למסקנה כי יש לדחות את עמדת המערער, לפיה ההקלה בתשלום מס רכישה בגין רכישת דירה מקבלן, כאשר חל עיכוב שאינו בשליטת הרוכש במסירת החזקה בדירה, כפופה למגבלת הזמן הקבועה בסעיף 85 לחוק לעניין "תיקון שומה". המחוקק "פרץ" בכוונת מכוון את מסגרת התקופה המאפשרת את מכירת הדירה הנוספת לצורך הכרה בדירה שנרכשה מקבלן כ"דירה יחידה", והרחיבה אל מעבר ל-24 החודשים הנמנים מיום הרכישה. החלת מסגרת הזמן שנקבעה בסעיף 85, כך ש"תיקון" השומה יכול להיעשות בתוך 4 שנים בלבד מיום שאושרה השומה (שהוא מועד הסמוך למועד הרכישה), בהתעלם מהשאלה מהו מועד מסירת החזקה לפי ההסכם או אימתי נמסרה החזקה בפועל (בנסיבות שבהן חל עיכוב שאינו בשליטת הרוכש), מוקשית אפוא עד מאוד. יישום עמדת המערער ככתבה וכלשונה עשויה להביא לריקון מתוכן של תכלית ההוראה, היינו להקל על מי שמבקש לרכוש דירת מגורים, תוך התחשבות ביכולותיהם הכלכליות של רוכשי דירות מגורים (ע"א 4006/13 אלון נ' מנהל מס שבח מקרקעין חדרה, פסקה 18 (1.8.2016)). ההקלה האמורה על מי שמבקש לרכוש דירת מגורים, ולהחליפה באחרת, מאפשרת לרוכש למכור את דירתו הנוספת מבלי שייוותר ללא קורת גג. כל עוד לא נמסרה החזקה בדירה שנרכשה מקבלן – כאשר מדובר במצב לגביו נתן המחוקק דעתו כי באופן שגרתי חלים בו עיכובים במסירת החזקה – לא ניתן לצפות מהרוכש כי ימכור את הדירה, המשמשת כאמור למגוריו.

26. אין מדובר אפוא ב"תיקון שומה" לפי סעיף 85 לחוק, כי אם במעין מודל דו-שלבי לפי הוראת סעיף 9 לחוק המאפשרת להכיר בדיעבד ברכישת הדירה מקבלן כדירה יחידה, בנסיבות האמורות בו. על פי הוראת הסעיף, שומת המס אינה יכולה להיות סופית ומוחלטת עד תום המועד הרלוונטי לפי כל אחת מהחלופות המנויות בו. אם רוכש דירת מגורים מחזיק בדירת מגורים נוספת, בשלב הראשון, ניתן רק להעריך את שיעור המס (או כדירה שאינה יחידה; או כדירה יחידה בתנאי שיתקיימו בהמשך הוראות הסעיף). כך למשל, לפי החלופה השנייה שבסעיף, בין אם יעריך הרוכש כי ימכור את דירתו בתוך 24 חודשים ובין אם לא, שומת מס הסופית יכול שתצא רק בחלוף 24 חודשים מיום רכישת הדירה – רק אז ניתן יהיה לדעת אם התקיימו התנאים המזכים בהקלה במס רכישה כ"דירה יחידה".

27. מנגנון דו-שלבי זה אף בא לידי ביטוי בטפסי המערער, מהם הוא עצמו מבקש להיבנות. בטופס 7000 "הצהרה על מכירת ורכישת נכס מקרקעין" (להלן: טופס הדיווח) נדרש הרוכש לציין האם מדובר ב"דירה יחידה", או אם הוא צפוי למכור את דירתו הנוספת, בהתאם לתנאי הסעיף המזכים בהקלה. בטופס מובהר כי עד תום התקופה בה התחייב הרוכש למכור את דירתו "יוקפא" שיעור המס לפי "הסדר הקפאה". מדובר

בהסדר אשר איננו מעוגן בחוק, אך נהוג על ידי רשות המסים. על פי ההסדר האמור, אשר בא לידי ביטוי כבר בהוראת מיסוי מקרקעין 2/2000 מחודש ינואר 2000, אם בעת רכישת הדירה מצהיר הרוכש כי כוונתו למכור את הדירה המקורית שברשותו בתוך פרק הזמן הקבוע בחוק, שומת המס שתוצא לו תהא לפי שיעורי המס הרגילים, אולם שומה זו "תוקפא" בעוד שמס הרכישה שישולם בפועל יהיה לפי ההקלה הניתנת ל"דירה יחידה". אם לאחר תום התקופה יתברר כי הנישום לא מכר את דירתו המקורית – הוא יחויב בתשלום יתרת המס בתוספת הפרשי הצמדה וריבית. לעומת זאת, אם ימכור הנישום את דירתו המקורית בתוך התקופה הנקובה בחוק – תתוקן השומה שהוצאה לו ואשר "הוקפאה", ותהפוך לסופית. אם כן, המערער עצמו נתן ביטוי בהסדר זה לאי-הסופיות הטמונה בשומה הראשונית שהוצאה עם רכישת הדירה, בשלב הראשון. שומה זו תהפוך לסופית רק בשלב השני, בתום התקופה – לכשיוודע אם התקיימו התנאים המפורטים בחוק, אם לאו. זהו ההסדר המהותי שבא לידי ביטוי בחוק, אשר מקבל ביטוי מעשי מסוים, גם בטפסי המערער.

28. ויודגש, העובדה שהמערער הנהיג הסדר מובנה לקבלת ההטבה הקבועה בחוק, המאפשר הצהרה מראש לגבי כוונת הנישום כי יתקיימו במועד עתידי הנסיבות המזכות בקבלת הקלה, אין משמעותה כי ההסדר האמור ממצה את מנעד האפשרויות שעל פיהן ניתן לקבל את ההקלה הקבועה בחוק, על פי הוראותיו. אמנם דרך המלך היא כי הנישום יצהיר מראש על כוונתו למכור את דירתו הישנה בתוך המועדים הקבועים בחוק, ובכך יחול לגביו "ההסדר ההקפאה" במלואו. אולם אין משמעות הדבר כי נישום שלא עשה כן, שומת המס שהוצאה לו הופכת לסופית טרם חלפה התקופה שבה הוא רשאי למכור את דירתו הנוספת על מנת לזכות להקלה, ומתאיין ההסדר הדו-שלבי אותו מנחה החוק. מקובלת עליו אפוא טענת המשיבים כי אין נפקות לשאלה אם הנישום בחר להצהיר מבעוד מועד על כוונתו למכור את הדירה הנוספת. הוראות החוק אינן מתנות את קבלת ההקלה במס רכישה בהצהרה מראש. הסעיף עליו ביקש המערער להיבנות – סעיף 73(א) לחוק, על פיו בעת רכישת דירה, על הרוכש להצהיר, בין היתר, על "סכום המס המגיע ודרך חישובו" אין משמעותו כי ההקלה במס רכישה שניתנת בהתקיים התנאים המפורטים בסעיף 9(א1)(א)(2)(א) לחוק, שהיתכנותם צופה פני עתיד, מותנית בהצהרה מראש, כאילו נמצא הרוכש במיטת סדום.

29. גם טענת המערער, כי ניתן לומר שדרישת ההצהרה מראש שבאה לידי ביטוי בטופס הדיווח, שואבת את כוחה מן החוק, ולו מן הטעם שבהוראת סעיף 112(א) לחוק נקבע כי "המנהל רשאי לקבוע את הטפסים הדרושים לביצוע חוק זה; קבע המנהל טפסים כאמור לא ישתמש אדם אלא בהם", אינה ממזעזעת. לא ניתן לקרוא לתוך סעיף זה את

אשר אין בו. על פי הסעיף האמור, על הנישום לעשות שימוש בטפסים שקבע המערער, ואין הוא רשאי לעשות שימוש בטופס אחר (ע"א 707/85 מנהל מס שבח נ' הייבל, פ"ד מב(2) 167, 172 (1988)). אין משמעות הדבר כי הנחיות למילוי טופס עשויות לגבור על הוראת חוק מפורשת. יתר על כן, לא רק שלא כל השמטה של פרט מסוים מטופס ההצהרה משמעותה כי ההצהרה לא הייתה נכונה (ע"א 2/80 ברגר נ' מנהל מס שבח מקרקעין מחוז המרכז, פד"א יד(21) 323, 327 (1987)); אלא שאם הטופס "דורש" הצהרה על מצב דברים עתידי, אין משמעות הדבר כי בהיעדר הצהרה נשמטת ההקלה המהותית שנישום זכאי לה – אם התקיים מצב הדברים האמור – מכוח החוק. ויודגש, ענייננו במצב דברים אשר בו לאחר מספר שנים התקיימו נסיבות המצדיקות מתן פטור בדיעבד, ולא במצב דברים שבו התברר שהנישום נמנע מלדווח על פרט מסוים שהיה שריר וקיים במועד ההצהרה (השוו: עניין ברגר).

30. אם כן, ההכרעה בשאלה אם יש להחיל את ההקלה במס הרכישה תלויה בשאלת התקיימות התנאים המפורטים בסעיף 9 גם בחלוף שנים מיום הרכישה, בהתאם להסדר הדו-שלבי המובנה בחוק ועל פיו השומה לא יכולה להיות סופית עד חלוף התקופה המוגדרת בו לפי כל אחת מהחלופות, וזאת במנותק מהוראת סעיף 85 לחוק (ראו והשוו: ע"א 10846/06 "בזק" החברה הישראלית לתקשורת בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין – רחובות, פסקה 33 (23.12.2011)). אוסיף בעניין זה כי נתתי דעתי לעובדה שבקשת המשיבים הוגשה "לתיקון שומה" לפי הוראת סעיף 85 לחוק, אולם לא מצאתי, כפי שגם קבעה ועדת הערר, כי יש בעובדה זו כדי לשנות מן המסקנה אליה הגעתי, שעה שאף לעמדת המערער אין בנמצא "מסלול" אחר מתאים להגשת בקשה מסוג זה.

31. בשולי הדברים אוסיף מספר מילים בקשר לטענת המערער לפגיעה הבאה לידי ביטוי בפסק דינה של הוועדה, בעיקרון סופיות השומה. אכן, עיקרון סופיות השומה הוא עיקרון מרכזי ובסיסי בדיני המיסים (ע"א 552/02 חנני נ' פקיד שומה חיפה, פ"ד ס(1) 112, 121 (2006)). אך אין מדובר בעיקרון מוחלט. לעתים נדרש לאזנו למול עקרונות אחרים ובהם למשל, עיקרון חשוב לא פחות – עיקרון גביית מס אמת. כך למשל, סעיף 85 לחוק מבטא הסדר ספציפי החורג מעיקרון סופיות השומה, בעצם האפשרות שהוא מקנה לשינוי שומה "סופית" הגם כי בכפוף לסייגים ובתוך מגבלת זמן ברורה (ע"א 736/87 יעקובוביץ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, נצרת, פ"ד מה(3) 365, 371-372 (1991); ע"א 5461/11 חכמי נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור ירושלים, פסקה 7 (5.2.2013); ע"א 8116/08 נדבך לנדל"ן והשקעות בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין אזור מרכז, פסקה 5 (2.8.2020); אהרן נמדר מס שבח מקרקעין כרך ב 594-571 (2012); וראו עוד באשר "לעיקרון אי-הסופיות": ע"א 3604/13 מנהל רשות המסים נ' אייזינגר (10.5.2015)).

ה"סטייה" מעיקרון סופיות השומה שבאה לידי ביטוי בהוראת סעיף 9(א1)(2)(א)(2) לחוק, אם בכלל, היא קלה בהרבה. משמעות הדבר, הלכה למעשה, כי שומה לא תהא סופית עד תום התקופה הנקובה בכל אחת מהחלופות המנויות בו. אף אם ניתן להגדיר את ההסדר בסעיף כחריג ל"סופיות" השומה שתחילתה בהצהרת נישום המהווה שומה עצמית שאושרה על ידי המערער, המחוקק הוא זה שקבע כי הערכת השומה הסופית תוכל להיעשות במלואה רק בחלוף תקופת זמן מסוימת. זאת רק כאשר ניתן יהיה בפועל להגיע למסקנה אם התקיימו תנאי הסעיף, אם לאו.

אשר על כן, ממליץ אני לחבריי שהערעור ידחה ושהמערער יישא בהוצאות המשיבים בסך של 30,000 ש"ח.

ש ו פ ט

השופט ח' כבוב:

אני מסכים.

ש ו פ ט

המשנה לנשיאה ע' פוגלמן:

אני מסכים למסקנת חברי, השופט ד' מין, שלפיה ההקלה בתשלום מס רכישה בגין רכישה מקבלן, כאשר חל עיכוב במסירת החזקה בדירה שאינו בשליטת הרוכש, אינה כפופה למגבלת הזמן הקבועה בסעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: החוק) לעניין "תיקון שומה"; וכי שומת המס אינה יכולה להיות סופית ומוחלטת עד תום המועד הרלוונטי לפי כל אחת מהחלופות המנויות בסעיף 9 לחוק.

די בטעם זה כדי להביא לדחיית הערעור, מבלי שאני נדרש לשאלת הארכת המועד שקבוע בסעיף 85 לחוק בענייננו.

המשנה לנשיאה

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט ד' מיינק.

ניתן היום, ב' בחשוון התשפ"ג (27.10.2022).

שופט

שופט

המשנה לנשיאה

מרכז מידע, טל' 3852,077-2703333 ; אתר אינטרנט, <https://supreme.court.gov.il> מע 21021420_N05.docx