



**ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963
שליד בית משפט המחוזי חיפה**

ו"ע 19-10-25437 יעקובוביץ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

לפני כבוד השופטת אורית וינשטיין – יו"ר הוועדה
עו"ד אהובה סימון - חברת הוועדה
עו"ד חיים שטרן - חבר הוועדה

העוררים:
1. צבי יעקובוביץ ת"ז 040775694
2. עדי אדל יעקובוביץ ת"ז 036632545
ע"י ב"כ עו"ד תומר וסרמן

נגד

המשיב:
מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ע"י ב"כ עו"ד ענבל בר-און מפרקליטות מחוז חיפה (אזרחי)

פסק דין

יו"ר הוועדה, כבוד השופטת אורית וינשטיין:

- 1
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
1. הערר שבפנינו עניינו החלטת המשיב, מנהל מיסוי מקרקעין חיפה (להלן – **המשיב**) מיום 22.9.2019, במסגרתה דחה בקשה מיום 26.5.2019 ותוספת לבקשה מיום 17.9.2019, שהוגשה על ידי העוררים, ה"ה צבי ועדי אדל יעקובוביץ (להלן – **העוררים**), לתיקון שומת מס הרכישה העצמית (להלן – **הבקשה לתיקון שומה**), שהגישו בקשר עם רכישת דירת מגורים ברחוב אביר מרק 27, חיפה (להלן – **הדירה**). העוררים רכשו את הדירה על פי הסכם מיום 7.1.2018 (להלן – **הסכם הרכישה**) בין העוררים (הרוכשים) לבין המוכרת, גב' יפה אלחדד (להלן – **המוכרת**).
- הסכם הרכישה הותנה בכך (ראו סעיף 2.5 לו) כי יוסר צו הריסה שנרשם על חריגות בנייה בדירה וכן יינתן היתר מצב סופי לדירה (להלן – **התנאים המתלים**), וזאת בתוך 8 חודשים ממועד החתימה על הסכם הרכישה.
2. במועד רכישת הדירה על ידי העוררים היתה בבעלותם דירת מגורים נוספת (להלן – **הדירה הנוספת**), אשר נרכשה על ידם ביום 23.2.2010 ובה התגוררו. בשומתם העצמית למשיב דיווחו העוררים על רכישת הדירה והתחייבו למכור את הדירה הנוספת בתוך 18 חודשים ממועד רכישת הדירה – קרי: עד ליום 7.7.2019.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 19-10-25437 יעקובוביץ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 זאת, בהתאם להוראה שנקבעה בתיקון מס' 85 (הוראת שעה) לסעיף 9(ג1)(2)(ב) לחוק מיסוי
2 מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 (להלן – **החוק**). לאור הצהרתם זו, שילמו העוררים
3 מס רכישה לפי מדרגות מס רכישה מופחתות, לאחר שהמשיב הקפיא את הליכי הגבייה על
4 יתרת מס הרכישה (על דירה שנייה) עד תום התקופה של 18 חודשים מיום העסקה.
- 5 העוררים לא מכרו את הדירה הנוספת במסגרת התקופה של 18 החודשים ממועד החתימה
6 על הסכם הרכישה. העוררים טענו כי המוכרת לא קיימה את התנאים המתלים במועד שנקבע
7 בהסכם הרכישה, וכי המועד לקיומם הוארך בהסכמה מזמן לזמן, ולבסוף קוימו התנאים
8 המתלים רק ביום 6.6.2019. העוררים טענו כי בשל כך לא יכלו למכור את דירתם הנוספת
9 במועד ועל כן הגישו את הבקשה לתיקון השומה.
- 10 במסגרת הבקשה לתיקון השומה עתרו המבקשים לשני סוגי סעדים: האחד, תיקון יום
11 העסקה של רכישת הדירה, כך שיועמד על יום 6.6.2019 – הוא היום שבו התקיימו התנאים
12 המתלים, מאחר ולשיטתם הסכם הרכישה לא השתכלל טרם קיומם; השני, והחלופי – כי
13 יוארך להם המועד הקבוע בסעיף 9(ג1)(2)(ב) לחוק. תחילה ביקשו הארכת מועד ב- 12
14 חודשים נוספים ממועד הגשת הבקשה לתיקון השומה, ולאחר מכן ביקשו כי יוארך המועד
15 ל- 24 חודשים ממועד העסקה (7.1.2018) במקום 18 חודשים.
- 16 יצוין, כי הועלתה בנוסף טענה לפיה העורר 1 ניגש למשרדי המשיב ושוחח בעל פה עם עובדת
17 במשרדי המשיב בשם גב' רוברטה קפילוטו, אשר לטענתו בשיחתו עמה אמרה לו כי "לא
18 צריכה להיות בעיה" להיענות לבקשת העוררים, אך דרשה כי עורך הדין שמייצג את העוררים
19 יגיש בקשה למשרדי המשיב.
- 20 המשיב דחה את בקשת התיקון על שני חלקיה וקבע כי אין מקום לתיקון יום העסקה, שכן
21 חוזה מכר הכולל תנאים – משתכלל מיום חתימתו, וכן דחה את הבקשה להאריך את המועד.
- 22 **על כך הערר.**
- 23 **תמצית טענות העוררים:**
- 24 הסכם הרכישה לא נכנס לתוקף טרם שהתקיימו התנאים המתלים, והללו קוימו רק ביום
25 6.6.2019. עקב עיכובים של המוכרת בטיפול בקיום התנאים המתלים – נאלצו העוררים
26 להסכים מעת לעת להארכת פרק הזמן שנקבע בהסכם הרכישה לקיומם.
- 27 עד לקיום התנאים המתלים לא יכלו העוררים למכור את הדירה הנוספת בה התגוררו עם
28 ארבעת ילדיהם, מכיוון שלא ידעו מתי יקבלו את החזקה בדירה שרכשו ומכיוון שעצם קיום
29 העסקה לא היה וודאי עד לקיום התנאים המתלים.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 19-10-25437 יעקובוביץ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

8. יש לדחות את מועד הרכישה של הדירה למועד בו התקיימו התנאים המתלים. המשיב
הסתמך על פסיקת בית המשפט העליון בע"א 489/89 אלדר שרון נ' מנהל מס שבח מקרקעין
(21.5.1992) (להלן – הלכת אלדר שרון) הקובע כי מועד הרכישה הוא מועד החתימה על הסכם
הרכישה ולא מועד קיומו של תנאי מתלה, אך יש מקום לשקול מחדש את הלכת אלדר שרון,
וממילא גם בהלכת אלדר שרון נקבע כי יום הרכישה עשוי להיות שונה כאשר מדובר בחוזה
שטרם נכנס לתוקף ותוקפו תלוי בתנאי מסויים, כגון – הסכם שקטין הוא צד לו ונדרש אישור
של בית משפט.
- הלכת אלדר שרון קבעה רשימה בלתי ממצה של מקרים בהם מועד הרכישה יידחה, וכוננת
בית המשפט העליון היתה לשים את הדגש על מצבים בהם דחיית מועד העסקה כרוכה
בנסיבות חיצוניות ובלתי תלויות בנישום.
9. במקרה דנן, אחד מהתנאים המתלים היה כרוך בקבלת החלטה של בית משפט לעניינים
מקומיים לצורך הסרת צו ההריסה. העוררים לא היו רוכשים את הדירה ללא הסדרת חריגות
הבניה, אך לא היתה להם, ואף לא למוכרת, שליטה על החלטת בית המשפט לעניינים
מקומיים. על כן, אילו לא היתה ניתנת החלטת בית המשפט לעניינים מקומיים בדבר הסרת
צו ההריסה – לא היה משתכלל הסכם הרכישה והצדדים היו חותמים על תצהירי ביטול
עסקה.
10. באשר לטענה החלופית בדבר סמכות המשיב להאריך את המועד למכירת הדירה הנוספת לפי
סעיף 107 לחוק – לשון הסעיף מקנה למשיב את הסמכות להאריך "כל מועד" ועל כן אין
בסיס לעמדת המשיב לפיה אין הוא מוסמך להאריך את המועד למכירת הדירה הנוספת.
11. במספר פסקי דין שניתנו על ידי בית המשפט העליון, הגם שדנו בהארכת מועד לתיקון שומה
לפי סעיף 85 לחוק, נקבע כי למשיב הוקנתה מכוח סעיף 107 לחוק הסמכות להאריך גם
מועדים "מהותיים" ולא רק מועדים דיוניים, כל עוד נמצאה סיבה מספקת להארכת המועד.
מקל וחומר, יש לקבוע כי למשיב הסמכות להאריך את המועד למכירת הדירה הנוספת, שכן
לא קיימים במקרה דנן שיקולים נגדיים של סופיות השומה והסתמכות של הרשות.
- יתר על כן, ביום 21.2.2021 ניתן פסק דינו של בית המשפט העליון בע"א 9817/17 מנהל מיסוי
מקרקעין תל אביב נ' רייך (להלן – פסק דין רייך), המהווה הלכה מחייבת ובו נתקבלה באופן
חד משמעי עמדת העוררים לעניין סמכות המשיב להאריך כל מועד בהתאם לסעיף 107 לחוק.
הגם שפסק הדין בפרשת רייך דן אף הוא בהארכת מועד לתיקון שומה לפי סעיף 85 לחוק,
המסקנה המתבקשת מפסק הדין היא כי בסמכות המשיב להאריך גם את המועד הקבוע
בסעיף 9(ג1)(ג2)(ב) לחוק.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 25437-10-19 יעקובוביץ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

12. יש לדחות את טענת המשיב בסיכומיו הנסמכת על תיקון מס' 1 לחוק להארכת תקופות
ודחיית מועדים בענייני הליכי מס מענקי סיוע (נגיף הקורונה החדש – הוראת שעה – תיקוני
חקיקה) תש"ף – 2020) (להלן – **חוק הארכת מועדים בהליכי מס בקורונה**) וכן על תקנות
מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (מס רכישה) (הוראת שעה) התשפ"א – 2020 (להלן – **תקנות
מס רכישה קורונה**), לפיהם מסיק המשיב כי לא קיימת לו סמכות להאריך את המועד
למכירת הדירה נוספת. הוראות אלו נועדו ליתן למשיב סמכות להאריך את המועד **לב** מוכרי
הדירות בישראל, ולא לצורך בקשה של נישום ספציפי. גם הטענה של המשיב לפיה סעיף 9(ד)
לחוק מקנה רק לשר האוצר לקבוע את התנאים למתן פטורים אין בה ממש משום שהוראה
זו דרה לצד הוראת סעיף 107 לחוק המקנה סמכות להאריך כל מועד.
13. במקרה דנן קיימת סיבה מספקת להארכת המועד למכירת הדירה הנוספת: הארכה
שהתבקשה הינה קצרה – פחות משלושה חודשים; הבקשה לתיקון השומה הוגשה כחודש
וחצי לפני תום המועד למכירת הדירה הנוספת; עד לקיום התנאים המתלים שררה אי וודאות
לגבי מועד מסירת החזקה בדירה ואף לגבי עצם קיום העסקה ועל כן לא יכלו העוררים למכור
את הדירה הנוספת בשל נסיבות אישיות של ארבעה ילדים קטנים, חלקם בעלי צרכים
רפואיים וכאשר העורר 1 שהינו איש צבא קבע, נעדר תקופות ארוכות מהבית; לעוררים לא
היתה שליטה על קיום התנאים המתלים שהיו תלויים בהחלטה של בית משפט לעניינים
מקומיים; העוררים הוטעו על ידי נציגת המשיב, גב' רוברטה קפילוטו, שאמרה לעורר 1 כי
"לא צריכה להיות בעיה" להיעתר לבקשתם. המשיב נמנע מלהתייחס לטענה זו, בדבר
ההטעה על ידי גב' קפילוטו, ועל כן יש לקבל את טענת העוררים ולקבוע קביעה עובדתית כזו.
14. המשיב אף לא טען כי בעניינם של העוררים לא מתקיימות נסיבות המצדיקות את הארכת
המועד. רק בסיכומיו העלה המשיב טענות בעניין זה ועל כן יש לדחותן על הסף מחמת הרחבת
חזית.
15. עם דחיית הבקשה לתיקון השומה לכל הפחות היה על המשיב לפטור את העוררים מחיובי
ריבית וקנסות, וזאת בהתאם לסעיף 94(ג) לחוק ולאמור בהלכת אלדר שרון. הגם שטענה זו
עלתה על ידי העוררים רק בכתב הערר, אין בסיס לעמדת המשיב לפיה אין סמכות לוועדת
הערר לדון בבקשת העוררים לפטור מריבית וקנסות בשל כך שלא הוגשה בקשה בשלב
השומתי. בכל מקרה, במסגרת דיון ההוכחות הבהירו נציגות המשיב כי אינן רואות מקום
לפטור את העוררים מריבית.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 19-10-25437 יעקובוביץ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 **תמצית טענות המשיב:**
- 2 16. יום המכירה הוא יום החתימה על הסכם הרכישה. יש לדחות את טענת העוררים בעניין
3 קביעת יום העסקה למועד קיומם של תנאים מתלים, שכן בהתאם להסכם הרכישה שילמו
4 העוררים סך של חצי מיליון ₪ במועד החתימה, רשמו הערת אזהרה על הדירה כמו גם על
5 דירה אחרת של המוכרת כבטוחה לביטול צו ההריסה על הדירה.
- 6 כאשר מדובר בתנאי מתלה – חיובי העוררים על פי הסכם הרכישה צריך שהיו מושהים עד
7 לקיום התנאים המתלים וממילא הצדדים להסכם הרכישה דיווחו על העסקה והצהירו על
8 יום חתימת ההסכם כיום המכירה של הדירה לעוררים.
- 9 17. לחילופין, גם אם מדובר בתנאים מתלים – ההלכה הפסוקה כפי שנקבעה בהלכת אלדר שרון
10 קובעת כי יום החתימה על ההסכם הוא יום המכירה, גם אם קיים תנאי מתלה.
- 11 בהלכת אלדר שרון צוינו מצבים מסוימים אשר עשויים להוות חריג לכלל לפיו יום החתימה
12 על הסכם הרכישה הוא יום המכירה, אך המקרה הנדון אינו נכנס בגדרי חריגים אלו. בעניינם
13 של העוררים אין המדובר בעסקה המותנית באישור בית משפט בכדי שתקבל תוקף. ביטול צו
14 ההריסה על חריגות הבניה בדירה על ידי בית המשפט לעניינים מקומיים אינו נותן תוקף
15 לעסקה כשלעצמה.
- 16 18. יש לדחות את טענת העוררים לפיה מקום בו קיום התנאים תלוי בהתקיימות נסיבות
17 חיצוניות – אזי יש לדחות את יום המכירה למועד התקיימות התנאים. עמדה זו מנוגדת
18 להוראות החוק ולהלכת אלדר שרון. פרשנות העוררים תרוקן את הוראות הדין מתוכן
19 ותאפשר לכל נישום "להזיז" את יום המכירה לפי שיקוליו הסובייקטיביים ובכך תהא פגיעה
20 בערכים של וודאות ויציבות בדיני המס.
- 21 19. המועד הקבוע בסעיף 9(ג1)(2)(ב) לחוק אינו ניתן להארכה על ידי הוראת סעיף 107 לחוק. יש
22 להבחין בין שני סוגי מועדים או תקופות המצויים בחוק – האחד, תקופות או מועדים דיוניים
23 פרוצדורליים לעשיית פעולה לשם קידום הכרעה בנושא הזכות לגופה; השני – תקופות או
24 מועדים שהם תנאי מהותי סובסטנטיבי בחוק, שרק בהתקיימו יהא נישום זכאי להטבת מס.
25 סעיף 107 לחוק חל רק ביחס לסוג הראשון. לגבי הסוג השני אין סמכות למשיב להאריך את
26 המועד לפי סעיף 107 וסמכות זו נתונה רק למחוקק עצמו או לגורם אחר מכוח הסמכה
27 מפורשת של המחוקק.
- 28 20. תימוכין לעמדת המשיב ניתן למצוא בהוראת סעיף 3 לחוק הארכת מועדים בהליכי מס
29 בקורונה, בו קבע המחוקק כי תקופת הקורונה לא תבוא במניין הימים, בין היתר לצורך סעיף
30 9(ג1)(2)(ב) לחוק.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 19-10-25437 יעקובוביץ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 מכאן עולה כי המחוקק הבהיר כי לא ניתן להאריך התקופה המנויה בסעיף הנ"ל באמצעות
2 סעיף 107 לחוק. בנוסף, חוק הארכת מועדים בהליכי מס בקורונה מבחין בין מועדים דיוניים,
3 שאליהם מתייחס סעיף 2 לו, לבין מועדים שהם הסדרים מהותיים לקבלת הקלת מס,
4 שאליהם מתייחס סעיף 3 לחוק הנ"ל. כך הם פני הדברים גם ביחס לתקנות מס רכישה
5 קורונה. פרשנות העוררים לפיה המשיב מוסמך להאריך את התקופה הקבועה בסעיף 9 לחוק
6 עומדת בסתירה להוראת חוק מפורשת של המחוקק, לפיה הסמכות נתונה למחוקק עצמו או
7 לשר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת.
- 8 21. עמדת המשיב עולה בקנה אחד עם התכלית הסוציאלית של הוראות החוק למתן הקלה
9 ברכישת דירה יחידה. מטרת ההוראה שבסעיף 9(ג1)(2)(ב) לחוק היא מתן אפשרות לנישומים
10 לשפר דיור ובתנאי שימכרו את הדירה שברשותם בתוך פרק הזמן הקבוע בחוק. פרשנות
11 המאפשרת להאריך את התקופה הקבועה בחוק למכירת הדירה הנוספת – עומדת בסתירה
12 לתכלית החקיקה.
- 13 22. פסק הדין בפרשת רייך אין בו כדי לסייע לעוררים בכל הנוגע לתקופה הקבועה בסעיף 9 לחוק
14 למכירת הדירה הנוספת והוא אינו חל על המקרה הנדון.
- 15 23. לחילופין, אם ימצא כי למשיב קיימת סמכות להאריך את המועד למכירת הדירה הנוספת
16 מכוח סעיף 107 לחוק, הרי שאין במקרה הנדון סיבה מספקת להארכת המועד: לעוררים
17 כשירות משפטית לחתום על הסכם הרכישה עליו חתמו תוך ידיעה מהו מס הרכישה שיידרש
18 מהם; העוררים דיווחו למשיב על מועד החתימה על הסכם הרכישה כיום העסקה; התנאים
19 המתלים בעסקה תלויים בצדדים לעסקה והעוררים נטלו במודע סיכון וכלכלו צעדיהם תוך
20 הבנה ברורה מה יקרה אם ביטול צו ההריסה לא יינתן במועד שנקבע בהסכם; העוררים לוו
21 ביעוץ משפטי לפני ובמועד החתימה על הסכם הרכישה; העוררים ידעו מראש את תנאי
22 העסקה וידעו שקיימת אפשרות לביטולה אם לא יוסר צו ההריסה ועמדו בפניהם חלופות
23 שונות וברירות נוספות לדרכי פעולה.
- 24 נסיבותיהם האישיות של העוררים אינן רלבנטיות לעניין וממילא הן היו ידועות וצפויות
25 מראש במועד החתימה על הסכם הרכישה. הארכת המועד שהתבקשה אין לה הצדקה.
26 העוררים יכלו לנקוט כל פעולה למכירת הדירה הנוספת לפני תום תקופת ה- 18 חודשים, כפי
27 שעשו בפועל אך באיחור.
- 28 אין בסיס לטענת הרחבת החזית לה טענו העוררים בסיכומי התשובה מטעמם. העוררים העלו
29 בעצמם את הפלוגתא בעניין קיומה של סיבה מספקת הן בכתב הערר והן בדיון ההוכחות
30 וממילא טענת הרחבת החזית לא הועלתה במועד.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 19-10-25437 יעקובוביץ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 לחילופין, אם תידחה עמדת המשיב בעניין הסמכות להאריך את התקופה - יש להחזיר את
2 הדיון לשלב ההשגה לצורך דיון בשאלת קיומה של "סיבה מספקת" להארכת המועד.
- 3 24. באשר לטענות העורר 1 בעניין הפגישה הנטענת עם גב' רוברטה קפילוטו – יש לדחות טענות
4 אלו בהעדר הוכחה לעניין קיום השיחה הנטענת ותוכנה, כאשר הנטל להוכיח קיומה של
5 פגישה כאמור ותוכנה – מונח על כתפי העוררים.
- 6 25. תשובת המשיב לבקשה לתיקון השומה ניתנה תוך זמן סביר. ממילא פניית העוררים למשיב
7 היתה זמן קצר לפני תום תקופת ה-18 חודשים למכירת הדירה הנוספת ואין לעוררים אלא
8 להלין על עצמם. יתר על כן, אין כל וודאות שהעוררים היו מצליחים למכור את הדירה תוך
9 זמן כה קצר גם אילו ניתנה תשובת המשיב לבקשה לתיקון השומה תוך זמן קצר יותר.
- 10 26. יש לדחות על הסף את טענת העוררים לעניין פטור מחיובי ריבית וקנסות, שכן לא קיימת כל
11 החלטה של המשיב בעניין זה בהעדר פניה של העוררים למשיב בשלב השומתי. ועדת הערר
12 מוסמכת לדון רק בהחלטות שניתנו על ידי המשיב, וככל שלא קיימת החלטה – ממילא אין
13 לוועדת הערר סמכות לדון בטענות שלא ניתנה לגביהן החלטה על ידי המשיב.
- 14 גם לגוף הטענה – אין בה כל ממש. העוררים לא נתנו כל נימוק מדוע יש לפטור אותם מחיובי
15 ריבית וקנסות.
- 16 **דיון והכרעה:**
- 17 א. **קביעת "יום המכירה" של הדירה מושא הערר:**
- 18 27. סעיף 19 לחוק עניינו "יום המכירה" קובע:
- 19 **"יום המכירה" או "יום הפעולה" לעניין חישוב השבח והמס הוא היום שבו נעשתה**
20 **המכירה או הפעולה באיגוד..."**
- 21 מכאן, שהכלל שנקבע בסעיף 19 לחוק הוא כי "יום המכירה" היום שבו נעשתה המכירה –
22 קרי: יום החתימה על הסכם הרכישה. אמנם סעיף זה עוסק בקביעת יום המכירה לצרכי מס
23 שבח, אך יום המכירה של המוכר והקונה – אחד הוא.
- 24 28. בהלכת אלדר שרון נדונה השאלה מהו "יום המכירה" לעניין חוק מס שבח מקרקעין (כשמו
25 אז), כאשר מדובר בחוזה מכר מקרקעין המותנה בתנאי מתלה. במקרה שנדון בהלכת אלדר
26 שרון, המדובר היה בחוזה שהותנה בקבלת היתר בניה.
- 27 כבוד הנשיא (כתוארו אז) מ. שמגר, בהסכמת השופטים א. גולדברג ות. אור קבע:



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 19-10-25437 יעקובוביץ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 "ראשית אעיר, כי לא מקובלת עליי ההבחנה בין חוזה מותנה שהתנאי בו התקיים
2 לבין חוזה כאמור שהתנאי בו לא התקיים. חוזה עם תנאי מתלה הינו חוזה שלם
3 מרגע כריתתו, ואין השלכה רטרואקטיבית לעניין תוקפו בעת כריתתו לעובדה אם
4 התנאי המתלה נתקיים ואם לאו. אכן, ככלל, אם לא התקיים התנאי במועדו,
5 מתבטל החוזה בדיעבד (ר"ע 650/86 הגנה בע"מ נ' נמדע בע"מ, פ"ד מ(4), 369), אך
6 אין בכך כדי להשליך על חיותו ושלמותו עד לאותו מועד (ע"א 187/87 לוי נ' דויטש,
7 פ"ד מג(3), 311, 316).
- 8
9 ...
10 ברם, לאחר ששקלתי בדבר מסקנתי היא כי יש לשאוף להרמוניה בין החוקים
11 השונים. אין זה רצוי כי חוזה יחשב כחוזה שלם מההיבט החוזי ואילו לצורך חוק
12 מס שבח נראה בו חוזה בלתי שלם ולא מחייב. ...
13 לפי עקרונות אלו "יום המכירה" לעניין החיוב במס שבח הינו יום כריתת החוזה.
- 14 ...
15 למען שלמות התמונה יצויין, כי הדין עשוי להיות שונה מקום בו מדובר בחוזה
16 שטרם נכנס לתוקפו כל עוד לא נתקיים תנאי מסוים, כגון חוזה שצד לו קטין
17 והדורש אישור בית המשפט (ע"א 507/80, רפלד נ' מנהל מס שבח, פ"ד לז(1),
18 460); חוזה הנערך על ידי מנהל עזבון הכפוף אף הוא לאישור בית המשפט (ראה:
19 עמ"ש 66/91, מנהל עזבון שאנן נ' מנהל מס שבח, מיסים 2/1 (1992), עמ' ה-223);
20 או מתן אופציה לרכישת הנכס בעתיד (ראה: הדרי, לעיל; ד"ר א. אלטר, מס שבח
– חיוב במס של חוזה מתלה, מיסים 6/6 (1988) עמ' 46). "[ההדגשות שלי – א.ו.]
- 21 נבחן תחילה את מה שהוגדר כטענה ראשית שהעלו העוררים בכתב הערר, לפיה יש לקבוע את
22 יום המכירה של הדירה למועד התקיימות התנאים המתלים ולא ליום החתימה על הסכם
23 הרכישה.
- 24 כאמור, הסכם הרכישה של הדירה מושא הערר נחתם ביום 7.1.2018 (ראו נספח א' לכתב
25 הערר) ועל פי הדין – הן הוראת סעיף 19 לחוק והן הלכת אלדר שרון – "יום המכירה" של
26 הדירה הוא יום החתימה על הסכם הרכישה.
- 27 כפי שהובהר על ידי בית המשפט העליון בהלכת אלדר שרון – קיימת התלכדות של "יום
28 המכירה" במישור דיני החוזים עם "יום המכירה" במישור דיני המס. על כן, משאין מחלוקת
29 כי "יום המכירה" החוזי בין העוררים לבין המוכרת הוא יום 7.1.2018, הרי שמועד זה הוא
30 גם "יום המכירה" לפי החוק.
- 31 אלא, שהעוררים סבורים כי יש מקום לחרוג מן הכלל בעניינם ולקבוע את יום המכירה לצרכי
32 מס הרכישה – למועד התקיימות התנאים המתלים.
- 33 30. אלא שבמישור החוזי הכירו הצדדים – הן העוררים והן המוכרת – בתוקפו של הסכם הרכישה
34 למן מועד חתימתו. שכן, על פי הוראות הסכם הרכישה שילמו העוררים סך של 500,000 ₪
35 לידי המוכרת במועד החתימה; הערת אזהרה נרשמה על הדירה וכן נרשמה הערת אזהרה על
36 נכס נוסף של המוכרת כבטוחה לקיום התנאים המתלים (ראו סעיף 5.2.1 להסכם הרכישה);
37 נחתם ייפוי כוח בלתי חוזר על ידי המוכרת והוא נמסר לידי באי כוחם של העוררים (ראו סעיף
38 9 להסכם הרכישה).



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 19-10-25437 יעקובוביץ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

31. זאת ועוד, ניתן אף ללמוד על כוונת הצדדים להסכם הרכישה, ביחס לתקפו גם במישור דיני המס, לאור לשונו הברורה והחד משמעית של סעיף 2.5 להסכם הרכישה. סעיף זה עוסק ב"תנאי המתלה", כהגדרתו בהסכם, והוא כולל התחייבות של המוכרת להסיר את צו ההריסה ורישומו ולפעול למתן היתר מצב סופי לדירה, ובתוצאת אי-קיומו של התנאי המתלה, כדלקמן:
- 6 "כי יוסר צו ההריסה ורישומו וינתן היתר מצב סופי לבית (קרי: אישור בקשת
7 ההיתר) בתוך 8 חודשים מיום חתימת חוזה (להלן, ביחד: "התנאי המתלה"). יובהר
8 כי לאחר המועד הנ"ל, ככל שיהא צורך הצדדים יאריכו את המועד לקיום התנאי
9 המתלה בהסכמה הדדית ובכתב ובגין כל חודש נוסף מעבר ל- 8 חודשים הנ"ל,
10 ישלם המוכר לקונה סך של 5,000 ₪, המשקפים דמי שכירות לקונה. ככל שבתום
11 8 החודשים או מועד נדחה אחר לא יתקיים התנאי המתלה, הקונה יהא רשאי
12 להודיע על ביטול ההסכם מבלי שהדבר יהווה הפרה יסודית מצד מי מהצדדים,
13 הצדדים יחתמו על תצהיר ביטול עסקה לרשות המיסים וכל הכספים ששילם
14 הקונה לידי המוכר יושבו לידין בתוך 45 יום ממועד הודעת הביטול." [ההדגשות
15 אינן במקור – א.ו.]
- 16 ככל שהצדדים עצמם הסכימו כי אם לא יתקיים התנאי המתלה אזי יהא צורך להגיש למשיב
17 בקשה לביטול העסקה – לא יכולה להישמע טענה כי הסכם הרכישה לא נכנס כלל לתוקף
18 אלא רק לאחר שהתקיים התנאי המתלה, שהרי אילו הסכם הרכישה לא נכנס כלל לתוקף,
19 כנטען, ממילא לא היה צורך להגיש למשיב בקשה לביטול העסקה.
- 20 32. יש לחזור ולהדגיש כי בהלכת אלדר שרון טבע בית המשפט העליון את הכלל לפיו יום החתימה
21 על ההסכם הוא יום המכירה של הנכס, גם כאשר קיים תנאי מתלה בהסכם המכר. על כן,
22 במקרה הנדון – עצם העובדה שנקבעו התנאים המתלים בהסכם הרכישה אינו הופך אותו
23 לחסר תוקף עד להתקיימותם, כפי טענת העוררים. גם אם נקבל את עמדת העוררים לפיה
24 מדובר בתנאים מתלים, הגם שהמשיב מסתייג מטעמה זו - הסכם הרכישה הינו תקף למן
25 מועד חתימתו, בלא קשר לשאלה האם התנאים המתלים קוימו אם לאו. האפשרות העומדת
26 בפני העוררים על פי הסכם הרכישה היא לבקש מהמשיב את ביטול הסכם הרכישה – ככל
27 שלא יתקיימו התנאים המתלים, ואפשרות זו מגלמת, מניה וביה, הכרה עובדתית ומשפטית
28 בתוקפו של הסכם הרכישה ממועד חתימתו.
- 29 33. אינני מקבלת את טענת העוררים לפיה בשל כך שנדרש אישורו של בית המשפט לעניינים
30 מקומיים לצורך הסרת צו ההריסה, אזי יש לראות במצב דברים זה כנכנס בגדרו של החרג
31 שנקבע בהלכת אלדר שרון. הצורך באישור בית משפט לצורך קיום תנאי מתלה – אינו הופך
32 את הסכם הרכישה עצמו וכולו למותנה באישור בית משפט.
- 33 החרגים היחידים שצוינו בהלכת אלדר שרון לכלל לפיו יום החתימה על ההסכם הוא יום
34 המכירה, הם כאשר נדרש קיומו של תנאי מסוים שבדין כדי שיינתן תוקף להסכם הרכישה.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 19-10-25437 יעקובוביץ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 כך, כאשר מבחינה חוקית נדרש אישור של בית משפט לצורך מתן תוקף להסכם רכישה, כגון
2 – במקרה של הסכם שאחד הצדדים לו הוא קטין או חסוי (ראו הוראות חוק הכשרות
3 המשפטיות והאפוטרופסות, תשכ"ב – 1962) או כאשר ההסכם נעשה על ידי מנהל עיזבון (ראו
4 הוראות חוק הירושה, תשכ"ה – 1965). בנוסף, כאשר מדובר בהסכם אופציה לרכישה עתידית
5 של נכס – "יום המכירה" יהא יום מימוש האופציה.
- 6 במקרה שלפנינו, לא נדרש קיומו של תנאי מסוים בכדי שלעצם ההתקשרות בהסכם הרכישה
7 יינתן תוקף. הלכה למעשה, העוררים יכולים היו לרכוש את הדירה על חריגות הבניה שבה
8 ועל צו הריסה שהיה רשום בשל חריגות הבניה. לא קיימת כל הוראה בדין שאינה מאפשרת
9 רכישה של נכס במצב כזה. ברי, כי העוררים לא רצו לרכוש נכס שנרשם לגבינו צו הריסה בשל
10 חריגות בניה. אולם, יש להבחין בין העדר רצון חוזי להתקשר בעסקה במצב כזה שקיים צו
11 הריסה, לבין מניעה חוקית לרכישה של הדירה במצבה כמות שהיא, ומניעה שכזו - לא קיימת,
12 כאמור.
- 13 רק כאשר נדרש קיומו של תנאי מכוח הדין בכדי שההסכם ייכנס בכלל לתוקף – כמו במקרה
14 של אישור בית משפט במצב של עסקה שקטין או חסוי הוא צד לה – אזי מועד התקיימותו
15 של התנאי מן הדין נקבע כ"יום המכירה".
- 16 דומני, כי בעניין זה נקלעו העוררים לכלל טעות ולבלבול, הן בניסיונם לקרוא תיגר על הלכת
17 אלדר שרון והן בפרשנותם הפתלתלה את הלכת אלדר שרון. את טענת העוררים לפיה מאחר
18 והלכת אלדר שרון היא כבת 30 שנה אזי ייתכן ש"נס ליחה" (ראו סעיף 21 לסיכומי העוררים)
19 – אין לקבל כלל ועיקר. ראשית, חלוף הזמן מאז קביעת הלכה על ידי בית המשפט העליון
20 אינו, כשלעצמו, "מניס את ליחה" של ההלכה, אך בשל כך. שנית, עורר המתיימר לקרוא תיגר
21 על הלכה מחייבת של בית המשפט העליון בטענה כי "נס ליחה" – לכל הפחות צריך לנמק
22 טענה חריגה שכזו, ואת זאת לא עשו העוררים כלל. שלישית ועיקר, אינני סבורה כלל כי יש
23 בסיס לטענה כי הלכת אלדר שרון כבר אינה תקפה עוד. לעמדתי, הרציונל העומד בבסיס
24 ההלכה הנ"ל שיצאה תחת ידי בית המשפט העליון – הינו נכון ותקף היום, כפי שהיה בעת
25 קביעת ההלכה ויש בו כדי לייצר את הוודאות הנדרשת לצורך דיני המס ולשלול את האפשרות
26 לתכנוני מס בלתי לגיטימיים.
- 27 אשר לפרשנות שהוצעה על ידי העוררים בסעיף 22 לסיכומיהם, לפיה כוונתו של בית המשפט
28 העליון בהלכת אלדר שרון היתה "לשים את הדגש על כך שנסיונות דחיית מועד צריכות
29 להיות חיצוניות ובלתי תלויות בנישום" – אין לטענה זו כל בסיס ודינה להידחות.
- 30 במקרים רבים נכללים בהסכמי רכישה תנאים שקיומם מותנה בגורם חיצוני להסכם, למשל:
31 בהוצאת היתר בניה.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 19-10-25437 יעקובוביץ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 בית המשפט העליון בהלכת אלדר שרון לחלוטין לא כיוון לכך שכאשר קיים תנאי בהסכם
2 שקיומו תלוי בגורם חיצוני להסכם – אזי אין תוקף לאותו הסכם עד לקיומו של אותו תנאי.
3 בניגוד לנטען על ידי העוררים, גם קבלת היתר בניה, אשר עשוי להיות תנאי מתלה בהסכם
4 רכישה, כפי שהיה בהלכת אלדר שרון – תלויה בגורם חיצוני להסכם – קרי: ברשויות התכנון
5 והבניה, ועדיין נקבע כי תנאי כזה אינו דוחה את יום המכירה.
- 6 בהתאם, אמנם גם ביטול צו הריסה תלוי בגורם חיצוני – קרי: אישור של בית משפט לעניינים
7 מקומיים, אך זהו אינו אישור לעצם ההתקשרות או החתימה על הסכם הרכישה, אלא מדובר
8 באישור שנדרש לצורך קיום התנאי המתלה בהסכם. העוררים יצרו ערבוביה בין אישור
9 מנדטורי של בית משפט או רשות אחרת לעצם ההתקשרות בהסכם (כמו במקרה של חסוי,
10 קטין או מנהל עיזבון או אישור שר הפנים במקרה של עסקה עם רשות מקומית), אשר בלעדיו
11 אין תוקף לעסקה, לבין אישור בית משפט הנדרש לצורך קיום תנאי מסוים בהסכם (כמו
12 ביטול צו הריסה של חריגות בניה) – והראשון כלל אינו דומה לאחרון.
- 13 לפיכך, יש לקבוע כי על פי הדין יום המכירה של הדירה הוא יום החתימה על הסכם הרכישה,
14 קרי: 7.1.2018. על כן, טענתם הראשית של העוררים בערר לפיה יום המכירה הוא יום
15 התקיימות התנאים המתלים ולא יום החתימה על הסכם הרכישה – נדחית.
- 16 **ב. האם קיימת סמכות להארכת התקופה הנקובה בהוראת סעיף 9(ג1)(2)(ב) לחוק:**
- 17 נוכח מועד המכירה של הדירה (7.1.2018), הנוסח הרלבנטי לצרכי הערר דנן, של סעיף
18 9(ג1)(2)(ב) לחוק, הוא הנוסח כפי שנקבע בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (תיקון מס'
19 85 והוראת שעה) התשע"ו – 2016 (להלן – **תיקון 85 והוראת השעה**). תיקון 85 והוראת השעה
20 קובע תקופה של חמש שנים, מיום 1 במאי 2016 ועד ליום 1 במאי 2021 (להלן – **תקופת הוראת**
21 **השעה**), במסגרתה יחיד תושב ישראל, אשר רכש דירת מגורים בתקופת הוראת השעה ובתוך
22 18 החודשים שלאחר רכישת הדירה, מכר דירת מגורים אחרת שהיתה דירתו היחידה עד
23 למועד רכישת הדירה – ישלם מס רכישה משווי הזכות הנמכרת, על פי מדרגות מס הרכישה
24 המופחתות הקבועות בסעיף 9(ג1)(3) לחוק.
- 25 יש לתת את הדעת לעובדה כי טרם תיקון 85 והוראת השעה, נקבעה בסעיף 9(ג1)(2)(ב) לחוק
26 תקופה בת 24 חודשים במסגרתה יכול היה רוכש יחיד תושב ישראל למכור את דירתו הנוספת
27 ולזכות במדרגות מס רכישה מופחתות, ולא במדרגות מס רכישה לפי השיעור שנקבע לדירה
28 שניה (ראו סעיף 9(ג1ה) לחוק).



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 19-10-25437 יעקובוביץ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

40. בהצעת חוק מיסוי מקרקעין (תיקון מס' 85), התשע"ו – 2016 [הצעות חוק הממשלה – 1003, 1
ג' בשבט התשע"ו, 13.1.2016, עמ' 387] הובהרה התכלית לקיצור התקופה למכירת הדירה 2
הנוספת. 3
- יوشם אל לב, כי בהצעת החוק דובר על קיצור התקופה ל- 12 חודשים למכירת הדירה הנוספת 4
כתנאי לתשלום מס רכישה לפי מדרגות מס הרכישה המופחתות, אך בסופו של דבר תיקונו 5
של סעיף 9(ג1)(2)(ב) לחוק נעשה במסגרת תיקון 85 והוראת השעה למשך תקופת הוראת 6
השעה. ראו האמור בדברי ההסבר להצעת החוק: 7
- "כללי - במסגרת המאמצים להגדלת היצע יחידות הדיור ולהורדת מחירי הדיור, 8
נעשו בשנים האחרונות כמה תיקוני חקיקה בדיני המס אשר נועדו למתן 9
את הביקוש להשקעה בדירות מגורים. כהשלמה לצעדים אלה, מוצע 10
בהצעת חוק זו לערוך כמה תיקוני חקיקה נוספים, אשר יובילו לייעול 11
השימוש בהיצע הקיים של יחידות הדיור, ולהגדלת היצע יחידות הדיור. 12**
- סעיף 1 - חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 (להלן – החוק), 13
קובע, בסעיף 9, כי מי שרוכש דירת מגורים שהיא דירתו היחידה ייהנה 14
משיעורים מופחתים של מס רכישה. עוד קובע הסעיף האמור, כי למי 15
שבבעלותו דירת מגורים יחידה (להלן – הדירה הראשונה), הרוכש דירה 16
חלופית, יינתן פרק זמן של 24 חודשים, שאם ימכור במהלכו את הדירה 17
הראשונה, ייחשב, לצורך חישוב מס הרכישה בשל רכישת הדירה 18
החלופית, לבעל דירה יחידה וייהנה משיעורי המס המופחתים. 19**
- במהלך השנים האחרונות אנו עדים להתארכות תקופת ההחזקה בדירות 20
הראשונות לאחר רכישת דירות חלופיות. התארכות זו מוסברת בין השאר 21
על רקע הציפייה להמשך עליית מחירי הדירות ולהפקת רווח נוסף ממכירת 22
הדירה הראשונה. 23
- במטרה לעודד רוכשי דירות חלופיות להקדים ולמכור את דירותיהם 24
הראשונות, מוצע לתקן את סעיף 9(ג1)(2)(ב) לחוק, כך שרק מי שימכור 25
את דירתו הראשונה בתוך 12 חודשים (ולא 24 חודשים כפי שסעיף זה 26
מאפשר היום), ייהנה מהשיעורים המופחתים של מס רכישה החלים על 27
רוכש דירה יחידה, בשל רכישת הדירה החלופית." [ההדגשות שלי – 28
א.ו.30]. 29**
41. הוראת סעיף 107(א) לחוק, העוסקת ב"הארכת מועד", קובעת: 30
- "המנהל רשאי להאריך כל מועד שנקבע בחוק זה, אם נתבקש לכך ואם ראה סיבה 31
מספקת להיעתר לבקשה." 32**
42. הוראת סעיף 107(א) הנ"ל לחוק תוקנה במסגרת תיקון מס' 34 לחוק. טרם תיקון 34 לחוק, 33
היתה זו לשונו של סעיף 107(א) לחוק: 34
- "המנהל רשאי להאריך כל מועד אם נתבקש לכך על ידי מי שמוטלת עליו חובה 35
לעשות דבר לפי חוק זה, וראה סיבה מספקת לכך, למעט המועד להגשת ערר או 36
ערעור." 37**



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 19-10-25437 יעקובוביץ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 כאמור, לאחר תיקון 34 לחוק הושמטו המילים "על ידי מי שמוטלת עליו חובה לעשות דבר
2 לפי חוק זה" וכן המילים "למעט המועד להגשת ערר או ערעור".
- 3 בדברי ההסבר לתיקון 34 לחוק הובהרה תכלית תיקונו של סעיף 107 :
- 4 **"התיקון המוצע מאפשר למנהל מס שבח להאריך מועדים, מעבר לסמכותו בדין
5 הקיים, גם לגבי מסמכים שיש חובה על פי החוק להגישם, וכן לגבי בקשה לפטור
6 ממס שעל פי החוק אין חובה להגישו, וזאת במטרה להקל על הציבור."**
- 7 אף עיון בדברי הכנסת במסגרת הדיון מיום י"א באדר א' התשנ"ז (18 בפברואר 1997) בהצעת
8 חוק מס שבח מקרקעין (תיקון מס' 34) (קריאה שנייה וקריאה שלישית) מעלה את הרציונל
9 שהוביל לתיקון הנוסח של סעיף 107 לחוק (ראו דברי יו"ר ועדת הכספים של הכנסת ד"אז,
10 מר אברהם רביץ) :
- 11 **"הרחבת הסמכות להארכת מועדים. סעיף 107(א) לחוק מס שבח, כפי שקיים כיום,
12 מאפשר למנהל להאריך מועדים. אולם, זאת בתנאי שנתבקש לכך על ידי מי
13 שמוטלת עליו חובה לעשות דבר לפי חוק זה. צמצום הסמכות איננו ראוי, והוא גרם
14 לא אחת למפח נפש לאלו אשר איחרו במועדים. כדי לאפשר למנהל סמכות רחבה
15 להאריך מועדים מוצע לתקן את סעיף 107 לחוק.**
- 16 בדרך זו, לדוגמה, מוכר דירת מגורים אשר לא ביקש פטור במועד יוכל לקבל הארכת
17 מועד לצורך הגשת בקשת הפטור. זאת, בייחוד לנוכח ההצעה לעגן את הנורמה
18 הנוהגת, שלפיה על המוכר לבקש את הפטור בצורה מפורשת. החובה לבקש את
19 הפטור תמנע מצבים שבהם נוצל הפטור של המוכר ללא רצונו. לדוגמה, מכירה על-
20 יד כונס נכסים או מנהל עיזבון."
- 21 יוצא אפוא, כי כוונת המחוקק בתקנו את סעיף 107(א) לחוק במסגרת תיקון מס' 34 היתה
22 להקנות למנהל מיסוי מקרקעין סמכות להאריך מועד להגשת מסמכים ובקשות המוגשים
23 למשרדי מיסוי מקרקעין – הן כאלה שיש חובה להגישם והן כאלה שאין חובה להגישם אלא
24 רק קיימת רשות. נקודת המוצא של המחוקק היתה כי טרם התיקון השתרעה סמכותו של
25 מנהל מיסוי מקרקעין בנושא הארכת מועדים על מתן ארכות להגשת מסמכים למשרד מיסוי
26 מקרקעין שיש חובה על פי החוק להגישם (למשל – דיווח על עסקה). לאחר התיקון – סמכותו
27 של המנהל חלה גם על בקשות להארכת מועד ביחס למסמכים שאין חובה להגישם למשרד
28 מיסוי מקרקעין, אלא הנישום יוזם ומבקש להגישם (למשל: בקשה לפטור או הקלה במס).
- 29 על כן, ככל שנישום נדרש על פי החוק לעשות פעולה או להגיש מסמך למנהל מיסוי מקרקעין,
30 או שרשאי הוא ליזום ולבקש בקשה מהמנהל – יכול הוא גם לפנות בבקשה למנהל להאריך
31 את המועד לעשיית פעולות אלו.

32



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 19-10-25437 יעקובוביץ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 טענתם החלופית של העוררים הינה כי גם אם לא מתקבלת עמדתם בעניין דחיית "יום
2 המכירה" למועד התקיימות התנאים המתלים, אזי היה על המשיב להאריך להם את המועד
3 למכירת הדירה הנוספת, כך שזו תימכר בתוך 24 חודשים ולא מעבר לתקופת 18 החודשים
4 הקבועה סעיף 9(ג1)(2)(ב) לחוק.
- 5 על אף הגדרת טענה זו כ"חלופית" בערר – למעשה עיקר הטיעון בערר נסב סביב טענה זו,
6 המציפה סוגיה עקרונית בתחום מיסוי מקרקעין – היא שאלת מהות הסמכות של מנהל מיסוי
7 מקרקעין להאריך "כל מועד" שנקבע בחוק מכוחה של הוראת סעיף 107 לחוק. וליתר דיוק,
8 מהו אותו "כל מועד" שהוקנתה הסמכות למנהל להאריך מכוח סעיף 107 לחוק.
- 9 אקדים ואציין, כי לעמדתי דין הערר להידחות גם ביחס לטענתם החלופית של העוררים –
10 זאת, הן ביחס לשאלה העקרונית בדבר קיומה של סמכות למנהל מיסוי מקרקעין לפי סעיף
11 107 לחוק להאריך את התקופה הנקובה בסעיף 9(ג1)(2)(ב) לחוק, ולחילופין, אף אילו היה
12 נקבע כי קיימת סמכות שכזו, ולא כך הם פני הדברים – הרי שבנסיבות המקרה דגן לטעמי
13 ממילא לא קיימת סיבה מספקת להארכת המועד.
- 14 עד לאחרונה נחלקו הדעות בפסיקה בשאלת הגדרת סמכותו הכללית של מנהל מיסוי
15 מקרקעין בעניין הארכת מועדים לפי סעיף 107 לחוק. עם זאת, יודגש כי המחלוקת בפסיקה
16 **בסוגיית עצם קיומה של סמכות** להאריך מועדים, להבדיל מהשאלה אם היה מקום במקרה
17 קונקרטי להאריך את המועד לעשיית פעולה מסוימת, התמקדה בשאלת קיומה של סמכות
18 למנהל להאריך את המועד הקבוע בסעיף 85 לחוק לתיקון שומה. לא נדונה בפסיקה טענה
19 אחרת הנוגעת לסמכות של מנהל מיסוי מקרקעין להאריך מועד, מלבד ביחס לנושא של סעיף
20 85 לחוק. יתר הפסיקה שעסקה בנושא הארכת מועדים – לא עסקה כלל בסוגיה של הסמכות
21 להאריך מועד, אלא רק בשאלה האם החלטה מסוימת של מנהל מיסוי מקרקעין שלא להאריך
22 מועד, למשל: של המועד להגשת הודעת נאמנות, הינה סבירה וכדן.
- 23 המחלוקת בשאלת עצם קיומה של סמכות להאריך את התקופה הקבועה בסעיף 85 לחוק
24 להגשת בקשה לתיקון שומה נראה כי באה אל סיומה בפסק דינו של בית המשפט העליון בע"א
25 9817/17 **מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב נ' רייך ואח' (להלן – פס"ד רייך)**, אשר ניתן ביום
26 21.2.2021.
- 27 בדעת רוב מפי כבוד השופט ד. מינץ והמשנה לנשיאה (כתוארו אז) השופט ח. מלצר כנגד דעתו
28 החולקת של כבוד השופט א. שטיין, נקבע בפס"ד רייך כי פרשנות לשונית של הוראת סעיף
29 107 לחוק מעלה כי למנהל מיסוי מקרקעין מוקנית סמכות להאריך את המועד לתיקון שומה
30 מעבר לתקופת 4 השנים הקבועה בסעיף 85(א) לחוק.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 19-10-25437 יעקובוביץ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 בית המשפט העליון קבע, בדעת רוב, כאמור, כי לשונו של סעיף 107 לחוק הינה ברורה וחד
2 משמעית ומעניקה למנהל סמכות להאריך "כל מועד" בלא אבחנה בין מועד פרוצדורלי לבין
3 מועד הקובע "התיישנות מהותית", כפי האבחנה שביקש מנהל מיסוי מקרקעין לטעון לה
4 בערעור בעניין רייד, ואשר נקבע כי אבחנה זו "נעדרת כל עיגון בלשון החוק" (ראו פסקה 17
5 לחוות דעתו של כבוד השופט מינץ בפסק דין רייד).
- 6 בסיכומי התשובה שהוגשו על ידי העוררים לאחר שניתן פסק דין רייד, השליכו העוררים את .49
7 כל יהבם על פסיקה זו וביקשו לגזור גזירה שווה בין הארכת התקופה להגשת בקשה לתיקון
8 שומה (4 שנים) לפי סעיף 85 לחוק, לבין הארכת התקופה למכירת הדירה הנוספת (18
9 חודשים) שבסעיף 9(ג1)(ג2)(ב) לחוק לצורך קבלת ההטבה במס רכישה.
10 אלא שלטעמי, אין להקיש מפסק הדין רייד למקרה הנדון בערר דנן.
- 11 כבוד השופט מינץ הגדיר אמנם באופן רחב בפתח פסק דינו בעניין רייד את השאלה שעליה .50
12 נסוב פס"ד רייד (ראו סייפת פסקה 13 לפסק דינו):
13 **"השאלה המתעוררת בענייננו נוגעת כאמור להחלתו של סעיף 107 לחוק על המועד**
14 **הקבוע בסעיף 85 לחוק. באופן רחב יותר השאלה הניצבת לפנינו היא האם סעיף**
15 **107 אכן מקנה למנהל סמכות להאריך "כל מועד" שנקבע בחוק או שמא ישנם**
16 **מועדים מסוימים שאין בסמכותו להאריך? זוהי שאלה שכל כולה מצויה בד'**
17 **אמותיה של פרשנות החוק."**
- 18 אלא שבפועל, עוסק פס"ד רייד ספציפית בבחינת השאלה המצומצמת יותר – קרי: בשאלת
19 תחולת הסמכות להאריך מועדים שבסעיף 107 לחוק לצורך הארכת התקופה הקבועה בסעיף
20 85 לחוק להגשת בקשה לתיקון שומה. יתר על כן, אף כי קיימת אמירה כללית בפס"ד רייד
21 לפיה המחוקק קבע כי מנהל מיסוי מקרקעין רשאי להאריך "כל מועד" שנקבע בחוק (ראו
22 פסקה 17 לפסק דינו של כבוד השופט מינץ) – אין פסק הדין הנ"ל עוסק בשאלה מהו "מועד"
23 לצורך תחולת הוראת סעיף 107 לחוק.
- 24 מנהל מיסוי מקרקעין תל-אביב, הוא המערער בפס"ד רייד, מיקד את טענותיו באותו מקרה .51
25 בכך שלטעמו רק מועדים מסוימים בחוק – מועדים פרוצדורליים – ניתנים להארכה, ואילו
26 מועדים "הקובעים התיישנות מהותית" – אינם ניתנים להארכה.
27 טענה כללית זו היא שנדחתה על ידי בית המשפט העליון בפס"ד רייד, אשר לא מצא בלשונו
28 של סעיף 107 סייגים שכאלו.
29



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 19-10-25437 יעקובוביץ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 אלא שבערר שבפנינו – המחלוקת אינה עוסקת בתחולת סעיף 107 לחוק על המועד הנקוב
2 בסעיף 85 לחוק, אלא המחלוקת עוסקת בשאלה האם התקופה הנקובה בסעיף 9(ג1)(2)(ב)
3 לחוק ניתנת בכלל להארכה על ידי המשיב, או יותר נכון: האם תקופת 18 החודשים הקבועה
4 בסעיף 9(ג1)(2)(ב) לחוק הינה בגדר "מועד" כמשמעותו בסעיף 107(א) לחוק.
- 5 לעמדתי, מאחר ופס"ד רייך לא עסק בסוג זה של שאלות – הרי שהוא איננו רלבנטי לעניין
6 נשוא הערר דנן.
- 7 מהו אפוא אותו "מועד" שהסמכות להאריכו נתונה למנהל מיסוי מקרקעין מכוח סעיף 107(א)
8 לחוק?
- 9 העוררים מציעים פרשנות פשטנית. לשיטתם, כל סעיף בחוק מיסוי מקרקעין שבו נקובה
10 תקופת זמן, בין אם תקופת הזמן נקובה בין תאריך מסוים לתאריך אחר, ובין אם היא נקובה
11 במניין של שנים – ניתנת תקופת זמן זו להארכה על ידי מנהל מיסוי מקרקעין מכוח סמכותו
12 לפי סעיף 107 לחוק.
- 13 אין בידי לקבל פרשנות שכזו.
- 14 מדברי ההסבר לתיקון 34 לחוק ומדברי הכנסת בעניין תיקון זה, עולה לא רק מטרת שינוי
15 נוסחו של סעיף 107 לחוק, אלא גם מתבהרת המטרה המקורית של חקיקת סעיף זה.
- 16 מדברי ההסבר ודברי הכנסת עולה כי סעיף 107 לחוק בנוסחו המקורי נועד בכדי לאפשר
17 למנהל מיסוי מקרקעין להאריך מועדים שנקבעה בחוק לנישום חובה לעשות פעולות או הגיש
18 מסמכים למשרד מיסוי מקרקעין, ואשר ביחס לאותם מסמכים או פעולות נדרש מנהל מיסוי
19 מקרקעין להפעיל את הסמכויות המוקנות לו בחוק. לדוגמה: החובה להגיש תוך 30 יום מיום
20 העסקה הצהרה על העסקה בהתאם לסעיף 73 לחוק; החובה להגיש תוך 30 יום מיום הרכישה
21 הודעה על נאמנות לפי סעיף 74 לחוק; החובה להגיש הצהרות על ידי איגוד או בעלי הזכויות
22 בו לפי סעיף 75 לחוק יחד עם ההצהרה על עסקה; החובה של חייב במס לשלם את המס תוך
23 60 יום מיום המכירה לפי סעיף 90א' לחוק; החובה של אדם שנמסרה לו הודעת שומה לשלם
24 את יתרת המס תוך 15 יום ממועד המסירה של השומה, ועוד.
- 25 [ראו להשוואה את הוראת סעיף 133 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] העוסקת בדחיית המועד
26 להגשת דוחות לפי סעיף 132 (א)-ו(ב) "אם הוכח להנחת דעתו שקיימת סיבה מספקת לכך"]
- 27 בהתאם, מבהירים דברי ההסבר לתיקון 34 לחוק ודברי הכנסת כי התיקון נועד להקנות
28 סמכות למנהל מיסוי מקרקעין גם לגבי מסמכים שאין חובה להגישם אלא יש רשות להגישם
29 למשיב.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 19-10-25437 יעקובוביץ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 לדוגמה: בכל הבקשות לפטורים ממס, כגון, בקשה לפטור ממס במכירת דירה מגורים מזכה,
2 לפי סעיף 49 לחוק; בקשה לפטור ממס במכירה של אופציה במקרקעין לפי פרק חמישי 2
3 לחוק; בקשה לפטור ממס לפי סעיף 50 לחוק; בקשה לפטור ממס בעסקת מתנה בין קרובים
4 לפי סעיף 62 לחוק וכיוצ"ב; וכן הגשת השגה לפי סעיף 87 לחוק. כל אלו הם מסמכים או
5 פעולות שרשאי נישום לבצע מול משרד מיסוי המקרקעין, אך אינו חייב.
- 6 במאמר מוסגר יצוין, כי ביחס לחלק מן הפעולות שקיימת חובה בדין לבצען – כגון הגשת
7 הצהרה למנהל מיסוי מקרקעין על עסקה, ניתן לפעול בשני מישורים, ככל שהצהרה אינה
8 מוגשת במועד הקבוע בחוק. דרך אחת, היא באמצעות הגשת בקשה להארכת מועד לפי סעיף
9 107 לחוק. יש לומר, כי דרך זו אינה הדרך הנקוטה על פי רוב בפרקטיקה, שכן ברי כי מנהל
10 מיסוי מקרקעין מבקש לעודד תמיד הגשת הצהרות על עסקאות, גם אם באיחור. על כן, לא
11 קיים חשש כי המנהל ידחה בקשה להארכת מועד להגשת הצהרה, ולמעשה – הנחת המוצא
12 הסבירה והמתבקשת היא כי המנהל יקלוט תמיד הצהרה שמוגשת, בכל מועד שתוגש, ועל כן
13 למעשה לא נדרשת הארכת מועד. הדרך השנייה, מאחר והגשת הצהרה באיחור גוררת
14 בעקבותיה סנקציה של הטלת קנס על אי הצהרה במועד לפי סעיף 94א' לחוק, הרי שעל פי
15 רוב ההתנהלות בפרקטיקה מובילה להגשת בקשה לפטור מתשלום הקנס לפי סעיף 94א(ב)
16 לחוק, שבמסגרתה ממילא נדרש המנהל לבחון אם האיחור בהגשת הצהרה היה מנסיבות
17 מוצדקות, שאז רשאי הוא לפטור אדם מתשלום הקנס כולו או חלקו.
- 18 יתר על כן, יש לתת גם את הדעת לסייפת הוראת סעיף 87(א) לחוק, העוסקת בהשגה,
19 המתייחסת למצב דברים בו לא הוגשה ההשגה במועד:
- 20 **"הוכח להנחת דעתו של המנהל שהאדם החולק על השומה היה מנוע מלהגיש את**
21 **הבקשה בתוך המועד האמור [תוך 30 ימים מיום שנמסרה לו הודעת השומה – א.ו.1].**
22 **משום שנעדר מן הארץ או היה חולה או מכל סיבה סבירה אחרת, רשאי הוא**
23 **להאריך את המועד ככל שנראה סביר לפי הנסיבות."**
- 24 [ראו להשוואה את סייפת הוראת סעיף 82 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975, המקנה
25 סמכות למנהל מע"מ את הסמכות להאריך את המועד להגשת השגה "מטעמים מיוחדים"]
- 26 נראה כי לאחר תיקון 34 לחוק אשר תיקן את סעיף 107 לחוק – נדרש היה גם תיקון של סייפת
27 סעיף 87 לחוק, בכדי ליצור תאימות בין הסיבה הנדרשת להארכת מועד על פי הסמכות
28 הכללית שבסעיף 107 לחוק ("סיבה מספקת") לבין הסיבה הנדרשת להארכת מועד להגשת
29 השגה (היעדרות מן הארץ, מחלה או "סיבה סבירה אחרת"), אך בעניין זה לא עשה המחוקק
30 מלאכת מחשבת.
- 31 כך או כך, ברור כי הסמכות הנתונה למנהל מיסוי מקרקעין מכוח סעיף 107(א) לחוק היא
32 להאריך כל מועד לעשיית פעולה שבחובה או שברשות מול משרד מיסוי מקרקעין.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 19-10-25437 יעקובוביץ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 דהיינו: הסמכות משתרעת על פעולות חובה ורשות של נישום כלפי משרד מיסוי מקרקעין,
2 אשר כנגדן וביחס אליהן קיימת חובה של מנהל מיסוי מקרקעין להפעיל סמכויות המוקנות
3 לו בחוק (להוציא שומות, לבדוק זכאות לפטורים שונים, לדון בהשגות, לבחון טענות
4 לנאמנות, לגבות מס וכיוצ"ב). **לפעולות אלו מצד הנישום – ואלו בלבד – ולתקופה הנקובה**
5 **לצורך ביצוע פעולות שכאלו - מכוונת הסמכות להארכת המועד שבסעיף 107(א) לחוק.**
- 6 58. לטעמי, אך ברור הוא כי לא כל קביעה בחוק של חלוף תקופת זמן מסוימת (או העדר חלוף
7 תקופת זמן מסוימת) הינה בגדר "מועד" במשמעות אליה כיוון סעיף 107 לחוק.
- 8 בחוק מיסוי מקרקעין (כמו גם ביתר חוקי המס – חוק מע"מ ופקודת מס הכנסה) נקובות
9 תקופות זמן שאינן בגדר "מועד" במשמעות של סעיף 107 לחוק.
- 10 הדוגמה הטובה ביותר לכך היא סעיף 49 לחוק, המצוי בפרק חמישי 2 לחוק, העוסק
11 ב"אופציה במקרקעין". סעיף זה קובע את התנאים להכרה באופציה שכזו, שרק העומד
12 בתנאים הקבועים בסעיף 49(א) לחוק – זכאי לפטור ממס שבח ומס רכישה במכירתה (ראו
13 סעיף 49(ב) לחוק).
- 14 אחד התנאים לצורך הכרה באופציה כ"אופציה במקרקעין" במשמעות חוק מיסוי מקרקעין
15 הוא התנאי המצוי בסעיף 49(א)(4) לחוק – קרי: שהאופציה ניתנת למימוש "בתקופת
16 האופציה" שהוגדרה כתקופה שאינה עולה על 24 חודשים מיום מתן אופציה לראשונה על ידי
17 בעל הזכות במקרקעין.
- 18 59. כלום יכולה להישמע הטענה כי תקופת 24 החודשים הנ"ל הנקובה בסעיף 49(א)(4) לחוק
19 ניתנת להארכה על ידי מנהל מיסוי מקרקעין מכוח הסמכות הנתונה לו בסעיף 107 לחוק!;
20 לטעמי, התשובה לשאלה זו הינה שלילית באופן ברור וחד משמעי.
- 21 התקופה הנקובה בסעיף 49(א)(4) לחוק **הינה תנאי** להכרה באופציה מסוימת כ"אופציה
22 במקרקעין" במשמעות חוק מיסוי מקרקעין. זהו איננו "מועד" הקבוע בחוק לעשיית פעולה
23 או הגשת מסמך מול מנהל מיסוי מקרקעין. זוהי התקופה שצריכה להיקבע בכתב האופציה,
24 בכדי שזו תוכר כאופציה ייחודית לפי סעיף 49 לחוק.
- 25 60. להבדיל, ועל מנת להבהיר ולחדד את ההבדל בין תקופה הנקבעת **כתנאי** מסוים בחוק, למשל
26 לקבלת הטבה או הקלה במס או שיעור מס מסוים, לבין "מועד" שנקבע בחוק לצורך עשיית
27 פעולה – ניתן לפנות להוראת סעיף 49(א)(7) לחוק, הקובעת כי יש להגיש למנהל הודעה על
28 מכירת האופציה בתוך 30 ימים מיום מתן האופציה.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 19-10-25437 יעקובוביץ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 הוראה זו, הקובעת חובת הגשת הודעה, קובעת "מועד" של 30 יום לעשיית פעולה על ידי מוכר
2 האופציה אל מול מנהל מיסוי מקרקעין. מועד זה, נכנס בגדרה של הסמכות המצויה בסעיף
3 107 לחוק, ולגביו קיימת למנהל סמכות להאריך את המועד, אם התבקש לכך ואם מצא כי
4 קיימת סיבה מספקת להארכת המועד.
- 5 דוגמה נוספת לכך שלא כל תקופת זמן או תאריך הנקוב בחוק בא בגדרו של "מועד" שבסעיף .61
6 107 לחוק, ניתן למצוא גם בהוראת סעיף 9 לחוק הקובע את שיעורי מס הרכישה. סעיף זה
7 עבר תיקונים על פני השנים. בכל תיקון נקבעה תקופת זמן (מתאריך עד תאריך) שבה נקבעו
8 מדרגות מס הרכישה. מדרגות מס הרכישה נקבעות על ידי המחוקק, בהתאם למדיניות
9 הכלכלית והמיסויית הרצויה בעיניו.
- 10 כך, למשל, נקבעו בסעיף 9(ג1) לחוק מדרגות מס רכישה בעסקה של רכישת דירת מגורים
11 שנעשתה בין יום 16 בינואר 1996 ועד ליום 31 בדצמבר 1999 לפיהן על חלק משווי הזכות
12 הנמכרת עד סך של 459,290 ₪ - נקבעה מדרגת מס של 0.5%, על חלק השווי העולה סכום זה
13 ועד 712,850 ₪ - נקבעה מדרגת מס רכישה של 3.5% ואילו על חלק השווי העולה על הסכום
14 של 712,850 ₪ - נקבעה מדרגת מס רכישה של 4.5%.
- 15 לעומת זאת, בסעיף 9(ג1א) (1) לחוק נקבעו מדרגות מס רכישה שונות ביחס לעסקה של רכישת
16 דירת מגורים שנעשתה בין יום 1 בינואר 2000 לבין יום 5 במאי 2013. השוני נעוץ בעיקר בכך
17 שלא קיימת מדרגת מס של 0.5%, אלא מדרגת המס הראשונה מתחילה מ- 3.5%.
- 18 ברור ומובן מאליו כי לא היתה קיימת סמכות למנהל מיסוי מקרקעין להאריך את התקופה
19 שנקבעה בסעיף 9(ג1) לחוק, כך שגם עסקה של רכישת דירת מגורים שנערכה לאחר המועד
20 של 31 בדצמבר 1999, בכל זאת תקבל מדרגת מס רכישה ראשונה של 0.5%.
- 21 ולעניינו: סעיף 9(ג1ג) (2) (ב) לחוק קובע תנאי לצורך קבלת הטבת המס בדמות מדרגות מס .62
22 הרכישה המופחתות, ולא מדרגות המס על דירה שניה, ברכישת דירת מגורים חלופית. התנאי
23 הוא שהדירה הנוספת תימכר בתוך 18 חודשים ממועד רכישת הדירה החלופית.
- 24 אחזור ואדגיש, כי עצם העובדה כי התנאי לקבלת ההקלה במס הרכישה נקבע על דרך של
25 מניית תקופה למכירת הדירה הנוספת – אין משמעה כי אותה תקופה נכנסת לגדרי המונח
26 "מועד" שבסעיף 107 לחוק. שכן, אין מדובר במועד שנקבע לצורך עשיית פעולה או הגשת
27 מסמך על ידי נישום למנהל מיסוי מקרקעין. כאמור, מדובר בקביעה שקבע המחוקק בתיקון
28 85 והוראת השעה בדבר התנאי לקבלת ההקלה במס הרכישה.
- 29



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 19-10-25437 יעקובוביץ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 כפי שהובהר לעיל, בהצעת החוק של תיקון 85 הבהיר המחוקק כי רצונו הוא לקצר את
2 התקופה של החזקת הדירה הנוספת עד למכירתה, לאחר רכישת הדירה החלופית, מאחר
3 ומטרתו לעודד את רוכשי הדירות החלופיות למכור את דירותיהם הראשונות. זאת, לאור
4 ממצא לפיו משכי התקופות של החזקה בדירות הראשונות הלכו והתארכו עם השנים, מתוך
5 שאיפה להפיק רווח נוסף ממכירת הדירה הראשונה בשל עליית מחירי הדירות. משמע,
6 המחוקק ראה בהתארכות של תקופות החזקה בדירה הראשונה סממן לכך שהחזקה
7 הפכה להיות בעלת אפיון השקעתי יותר, בניגוד לתכלית הסוציאלית שבגינה ניתנה הקלת
8 המס.
- 9 יתר על כן, לעמדתנו, יש ליתן משקל משמעותי לעצם העובדה שהמחוקק מצא לנכון לחוקק
10 את תיקון 85 והוראת השעה ולקצר את משך תקופת החזקה של הדירה הראשונה עד
11 למכירתה לאחר רכישת הדירה החלופית. על כן, לא יכולה להיות בידי מנהל מיסוי מקרקעין
12 סמכות להאריך תקופת זמן, שהמחוקק הביע מפורשות את רצונו כי תקוצר.
- 13 זאת ועוד, אם אמנם היתה מוקנית למנהל מיסוי מקרקעין הסמכות להאריך את תקופת הזמן
14 הנקובה בסעיף 9(ג1)(2)(ב) לחוק – לא היה צורך בחקיקתו של סעיף 3 לחוק הארכת מועדים
15 בהליכי מס בקורונה, הקובע:
- 16 **"בחישוב התקופות שנקבעו בהוראות חוק מיסוי מקרקעין המפורטות להלן,
17 התקופה שמיום ה' באדר התש"ף (1 במרס 2020) עד יום כ' בתמוז התשפ"א (30
18 ביוני 2021), לא תבוא במניין, אם מועדי סיומן חלים באותה תקופה:**
- 19 (1) סעיף 9(ג1)(2)(ב)...."
- 20
- 21 הלכה למעשה, מאריך סעיף 3 הנ"ל את המועד למכירת הדירה הראשונה לאחר רכישת הדירה
22 החלופית. מכוח העיקרון לפיו המחוקק אינו משחית מילותיו לריק, דומני כי חקיקתו של
23 סעיף 3 לחוק הארכת מועדים בהליכי מס בקורונה מעידה על כך ומבססת את העמדה לפיה
24 המחוקק אינו רואה בתקופה הנקובה בסעיף 9(ג1)(2)(ב) לחוק כ"מועד" הניתן להארכה על
25 ידי המנהל מכוח הסמכות שבסעיף 107 לחוק.
- 26 בבחינת למעלה מן הצורך, אוסיף ואומר כי לא מצאתי כל ממש בטענת העוררים לפיה
27 הוראות חוק הארכת מועדים בהליכי מס בקורונה מקנות למשיב סמכות להאריך את המועד
28 לכלל מוכרי הדירות בישראל ולא לצורך בקשה של נישום ספציפי. טענה זו תמוהה בעיני.
29 שהרי אילו היתה מוקנית סמכות למנהל להאריך את התקופה שבסעיף 9(ג1)(2)(ב) לחוק
30 מכוח הסמכות שבסעיף 107 לחוק, לפי בקשה ספציפית, יכול היה להידרש לכל בקשה
31 להארכת מועד לגופה, והמחוקק לא היה נזקק לחוקק את חוק הארכת מועדים בהליכי מס
32 בקורונה.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 19-10-25437 יעקובוביץ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 באותה מידה יכול היה מנהל רשות המסים להוציא הנחייה כללית, בדמות חוזר או הוראת
2 ביצוע, לפיה מוארכים המועדים בשל הקורונה, וזאת באותו אופן שקבע זאת המחוקק.
- 3 משלא עשה כן המחוקק, משמע שעמדתו היא כי לא קיימת סמכות שכזו למנהל מיסוי
4 מקרקעין, לא במקרה קונקרטי ולא בכלל, להאריך את התקופה הנקובה בסעיף 9(ג1)(2)(ב)
5 לחוק.
- 6 מצאתי לנכון אף להוסיף עוד מספר מילים בעניין פס"ד רייד, אשר העוררים סברו כי יש
7 להחילו גם על העניין מושא הערר.
- 8 כאמור, פס"ד רייד עסק בשאלה אם קיימת למנהל מיסוי מקרקעין סמכות להאריך את
9 תקופת 4 השנים הקבועה בסעיף 85 לחוק, לצורך הגשת בקשה לתיקון שומה.
- 10 לעמדתתי, הטיעון שהועלה על ידי מנהל מיסוי מקרקעין תל-אביב, המערער בפס"ד רייד,
11 התבסס על הבחנה מוטעית מיסודה, ובצדק דחה בית המשפט העליון בפס"ד רייד את ערעורו
12 על בסיס אותו טיעון. הטיעון שהועלה על ידי המערער בעניין רייד הוא כי הוראת סעיף 107
13 לחוק חלה רק על מועדים פרוצדורליים ולא על מועדים מהותיים, ומטעם זה נטען על ידי
14 מנהל מיסוי מקרקעין תל-אביב, כי הוראת סעיף 107 לחוק אינה חלה על המועד הקבוע בסעיף
15 85 לחוק. טענה זו נדחתה כאמור על ידי בית המשפט העליון בדעת רוב, בשל כך שלשונו של
16 סעיף 107 לחוק אינה מבססת כל אבחנה שכזו בין מועד פרוצדורלי לבין מועד מהותי.
- 17 בפס"ד רייד לא נטענה וממילא אפוא לא נדונה השאלה האם תקופת 4 השנים הנקובה בסעיף
18 85 לחוק הינה בגדר תנאי ואיננה בגדר "מועד", כמשמעותו בסעיף 107 לחוק.
- 19 אך גם אם נתייחס לפסק דין רייד בהתאם לטיעון שהועלה בו ולקביעת בית המשפט העליון
20 בפס"ד רייד, עדיין, כאמור לעיל, לעמדותי אין מקום להחיל את פסק דין רייד על נסיבות
21 המקרה שלפנינו, אשר כאמור עוסק בשאלה מהו "מועד" לצורך סעיף 107 לחוק. כפי שנקבע
22 לעיל, תקופת 18 החודשים הנקובה בהוראת סעיף 9(ג1)(2)(ב) לחוק אינה בגדר "מועד" שעליו
23 חלה הסמכות להארכת מועד שבסעיף 107 לחוק, אלא היא מהווה "תנאי" לתחולת הטבת
24 המס של מדרגות מס רכישה מופחתות.
- 25 סיכומו של דבר הוא, כי דין טענתם של העוררים לפיה מוסמך המשיב להאריך את התקופה
26 הנקובה בסעיף 9(ג1)(2)(ב) לחוק מכוח הסמכות שבסעיף 107 לחוק – להידחות.
- 27 יש לקבוע כי מנהל מיסוי מקרקעין אינו מוסמך להאריך את התקופה הקבועה בסעיף
28 9(ג1)(2)(ב) לחוק. הגורם היחידי המוסמך לשנות את התקופה הקבועה בסעיף זה, כפי העולה
29 מתיקון 85 והוראת השעה – הוא המחוקק לבדו.
- 30



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 19-10-25437 יעקובוביץ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- ג. לא קיימת סיבה מספקת להארכת התקופה – גם אילו היתה קיימת סמכות לפי סעיף 107:
70. לחילופין, אף אילו היתה מתקבלת טענת העוררים לפיה קנויה למשיב סמכות להאריך את התקופה שבסעיף 9(ג1)(2)(ב) לחוק מכוח הוראת סעיף 107 לחוק – אזי ממילא לגופו של עניין לא קיימת סיבה מספקת להארכת המועד המבוקשת.
71. בכל הפסיקה שעסקה בנושא הארכת המועד של התקופה הקבועה בסעיף 85 לחוק, בין אם פסיקה שעסקה בנושא באמרת אגב ובין בפסיקה האחרונה בעניין רייד שעסקה בנושא באופן ישיר, קיימת תמימות דעים לפיה יש לעשות שימוש מדוד, שקול ובמשורה בסמכות זו ובמקרים המתאימים בלבד (ראו פסקה 26 לחוות דעתו של כבוד השופט מינץ בפסק דין רייד).
- בכל מקרה, נדרש המבקש את הארכת המועד להראות סיבה מספקת מדוע לא פעל במסגרת המועד שנקבע בחוק. ראו דברי כבוד השופט רובינשטיין בעניין ע"א 7759/07 כספי נ' מנהל מס שבח מקרקעין נתניה (12.4.2010) (להלן – פס"ד כספי) בפסקה י"ב:
- 12 "על דרך הכלל, המבקש הארכת מועד לתיקון שומה צריך להראות "סיבה מספקת"
13 להארכת מועד (ולא רק סיבה לתיקון השומה). ודוק, סיבה מספקת להארכת מועד
14 אינה סיבה מהותית לעניין אותו מבקשים לקדם (כגון תיקון השומה), אלא סיבה
15 הנוגעת למועדים, קרי, סיבה שתבהיר מדוע לא נעשו הפעולות הדרושות בתוך
16 המועדים הקבועים בחוק."
72. טרם שתנומק דחיית טענתם של העוררים בעניין קיומה של "סיבה מספקת" להארכת המועד, אתייחס לטענתם לפיה יש לדחות על הסף את טענות המשיב בעניין זה מחמת הרחבת חזית. אין בידי לקבל טענתם זו של העוררים.
- גם אם החלטת המשיב בבקשה לתיקון השומה התמקדה בטענה בעניין דחיית יום המכירה וקביעתו היתה גם כי אין סמכות להאריך את התקופה שבסעיף 9(ג1)(2)(ב) לחוק מכוח סעיף 107 לחוק, אין בכך כדי לשלול מן המשיב את האפשרות להגיב לטענה שהועלתה על ידי העוררים במסגרת הערר.
- העוררים טענו הן בכתב הערר (ראו סעיף 27 לכתב הערר) והן במסגרת דיון ההוכחות מיום 20 באוקטובר 2020 בעניין קיומה של סיבה מספקת להארכת המועד, במסגרת עדותו הראשית של העורר 1 (ראו למשל – עמוד 11 לפרוטוקול שורות 9-19).
73. מטעם זה, לא יכולה להישמע מפי העוררים טענה בדבר הרחבת חזית, שכן חזית המחלוקת בין הצדדים נקבעת על פי כתבי הטענות, ודי בכך שהסוגיה הועלתה בכתב הערר. לא כל שכן, שעה שהעוררים עצמם הביאו בפני וועדת הערר את טענותיהם לעניין קיומה של סיבה מספקת. למשיב מוקנית אפוא הזכות להשיב לטענות אלו – הן במסגרת החקירה הנגדית, כפי שעשה, והן במסגרת סיכומי טענותיו בכתב.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 19-10-25437 יעקובוביץ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

74. לגופו של עניין: בערר שבפנינו, לא הציגו העוררים סיבה מספקת לכך שלא מכרו את הדירה הנוספת במסגרת פרק הזמן של 18 חודשים ממועד החתימה על הסכם הרכישה.
- העוררים התמקדו בכך שהארכה שהתבקשה לא היתה ארוכה, ושהבקשה להארכת המועד הוגשה בתוך תקופת 18 החודשים, וכי בשל אי קיום התנאים המתלים עד למועד סמוך לתום תקופת 18 החודשים ובשל נסיבות אישיות של היותם הורים לארבעה ילדים ובשל עיסוקו של העורר 1 וכיוצ"ב טענות – לא מכרו את הדירה הנוספת במועד. בתמצית, עיקר טענות העוררים בנוגע לסיבה המספקת להארכת המועד, עסקו בתחושת חוסר הוודאות לגבי קיום העיסקה.
- כאמור, אין בטענות אלו כדי להוות סיבה מספקת לאי מכירת הדירה הנוספת בתוך התקופה של 18 חודשים מיום המכירה.
75. ראשית, אין ספק שהעוררים היו מודעים לפרק הזמן העומד לרשותם לצורך מכירת הדירה הנוספת בכדי לקבל את הטבת המס בדמות מדרגות מס הרכישה לדירת מגורים יחידה. העוררים היו מיוצגים על ידי עורך דין בעסקת רכישת הדירה והודו כי עורך דינם הסביר להם כי עומדים לרשותם 18 חודשים למכירת הדירה הנוספת כדי לקבל את הטבת המס – ראו פרוטוקול הדיון עמוד 14 שורות 31-32 ועמוד 15 שורה 1.
76. יתר על כן, די לנו אם נעניין בסעיף 2.5 להסכם הרכישה. בסעיף זה מתחייבת המוכרת לפעול לקיום התנאים המתלים בתוך 8 חודשים ממועד החתימה על ההסכם. עם זאת, הוסכם באותו סעיף, כי אם התנאים המתלים לא יקוימו בתוך 8 חודשים כאמור, הרי שניתן להאריך את התקופה הנ"ל בהסכמה הדדית ובכתב. עוד הוסכם כי בגין כל חודש נוסף מעבר ל- 8 חודשים או מעבר למועד נדחה אחר שבו לא יקוימו התנאים המתלים – תשלם המוכרת לעוררים סך של 5,000 ₪ לחודש, "המשקפים דמי שכירות לקונה". הוסכם גם כי לעוררים נתונה הזכות להודיע על ביטול הסכם הרכישה אם לא יתקיימו התנאים המתלים עד תום 8 החודשים מיום החתימה על ההסכם או עד למועד הנדחה שיוסכם בין הצדדים.
- כלומר, העוררים נערכו מראש למקרה שבו התנאים המתלים לא יקוימו, והבטיחו את עצמם כלכלית בהסכם הרכישה בדרך של קבלת פיצוי בסכום חודשי השווה לדמי שכירות של 5,000 ₪. ממילא לא ניתן אלא להסיק, כי העוררים יכולים היו להשתמש בסכום זה לאחת משלוש מטרות אפשריות: על מנת לשכור דירה אחרת אליה יעברו לאחר מכירת הדירה הנוספת ועד לקיום התנאים המתלים; לתשלום דמי שכירות לקונה שירכוש מהם את הדירה הנוספת ויאפשר להם לגור בשכירות באותה דירה עד לקיום התנאים המתלים; או לקבלת פיצוי כספי הולם לשיטתם על הפרש מס הרכישה שיחול עליהם בשל אי קבלת ההטבה של מדרגות מס הרכישה המופחתות.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 19-10-25437 יעקובוביץ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 יוצא אפוא, כי משבחרו העוררים להסכים להארכת המועד לקיום התנאים המתלים מעבר
2 לתקופת 8 החודשים שנקבעה בהסכם הרכישה (עד יום 7.9.2018) – שהרי התנאים המתלים
3 קוימו רק ביום 6.6.2019, דהיינו: באיחור של תשעה חודשים מהמועד שהוסכם - נטלו על
4 עצמם במודע את הסיכון שלא יזכו בהטבת המס בדמות מדרגות מס הרכישה לדירת מגורים
5 יחידה, אך דאגו להגן על עצמם בעניין זה במסגרת סעיף 2.5 להסכם הרכישה.
- 6 העוררים יכולים היו בכל שלב למכור את הדירה הנוספת ולשכור דירה אחרת (או את אותה
7 דירה נוספת) עד שיתקיימו התנאים המתלים – אך בחרו שלא לפעול כך. העוררים יכולים היו
8 לבטל את העסקה בכל שלב לאחר חלוף 8 החודשים ואי קיום התנאים המתלים – אך בחרו
9 שלא לעשות כן.
- 10 אציין, כי במלוא ההבנה לנסיבותיהם האישיות של העוררים, להיותם הורים לילדים קטנים
11 או בעלי צרכים מיוחדים, להיות העורר 1 מועסק בתפקיד המצריך היעדרות ניכרת מהבית –
12 כל אלה אינן סיבות מספקות להארכת המועד, שכן, כפי שוועדת הערר שיקפה לעוררים
13 במהלך דיון ההוכחות (ראו עמודים 14-15 לפרוטוקול) - לכל אדם ישנן נסיבות אישיות
14 ספציפיות, אשר מבחינתו הן נראות חריגות, אך אין בהן דבר חריג ברמה המשפטית המצדיק
15 את הארכת המועד.
- 16 העורר 1 העיד, ויש לומר בגילוי לב, כי הוא ואשתו לא רצו לוותר על הדירה למרות הקשיים
17 ואי קיום התנאים המתלים במועד. רצון זה ניתן להבנה – אך בצידו יש מחיר. המחיר הוא
18 נטילת הסיכון שבאי-קבלת הטבת המס, עניין אשר, כאמור, נלקח בחשבון על ידי העוררים
19 ושוקלל בסעיף 2.5 להסכם הרכישה.
- 20 אוסיף ואומר, כי דווקא בשל כך שהעוררים חשו אי וודאות באשר לאפשרות השלמתה של
21 העסקה אם לא יקוימו התנאים המתלים בתוך 8 חודשים ממועד החתימה על הסכם הרכישה,
22 ודווקא בשל היותם הורים לילדים קטנים ועוד נסיבות אישיות שפירטו – דווקא בשל כל אלו
23 היתה מוטלת עליהם חובה (ככל שבראש מעייניהם עמד הרצון לקבל את הטבת המס של
24 מדרגות מס הרכישה המופחתות) להיערך בהתאם לכל אחת מן החלופות האפשריות – או
25 לביטול העסקה או למכירת הדירה הנוספת ולשכירת דירה אחרת עד לקיום התנאים המתלים
26 שיאפשרו את קבלת החזקה בדירה הנרכשת. העוררים לא פעלו כך, ומחדלם רובץ לפתחם.
- 27 בסופו של יום, אי הרצון לוותר על רכישת הדירה ולבטל את ההסכם – אינו בגדר סיבה
28 מספקת להארכת התקופה למכירת הדירה הנוספת. כך גם באשר לאי הנוחות שבמעבר לדירה
29 שכורה עד לקיום התנאים המתלים – אי נוחות זו, גם למשפחה עם ארבעה ילדים, אינה יכולה
30 להוות סיבה מספקת להארכת התקופה למכירת הדירה הנוספת.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 19-10-25437 יעקובוביץ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 במצב דברים בו עמדו בפני העוררים מספר חלופות שאפשרו את מכירת הדירה הנוספת
2 במסגרת תקופת ה- 18 חודשים, גם אם במחיר של אי-נוחות מסוימת לעוררים, והם נמנעו
3 מלעשות כן – אין להם אלא להלין על עצמם.
- 4 .82 זאת ועוד, טענת העוררים לפיה הבקשה להארכת המועד הוגשה עוד בתוך תקופת 18
5 החודשים דווקא פועלת לרעתם. התנאים המתלים קוימו כאשר עוד נותר זמן למכירת הדירה
6 הנוספת, ועל אף זאת העוררים לא מכרו אותה בתקופה שנותרה. דומני כי מחדל זה רובץ
7 לפתחם של העוררים, ולא ניתן הסבר מניח את הדעת מדוע לא פעלו למכירת הדירה הנוספת
8 בפרק הזמן שנותר עד לתום תקופת 18 החודשים.
- 9 .83 בנקודה זו, יש להתייחס לטענה שהועלתה על ידי העורר 1 לפיה יום לפני שהוגשה הבקשה
10 לתיקון השומה, הגיע העורר 1 למשרדי המשיב ושוחח עם גב' רוברטה קפילוטו, כאשר
11 לטענתו זו האחרונה אמרה לו ש"לא צריכה להיות בעיה" להאריך את התקופה של 18
12 החודשים, אך הנחתה את העורר להגיש בקשה, וזו הוגשה למחרת היום על ידי בא כוחו.
13 העוררים מלינים על שניים: ראשית, על כך שדבריה של גב' קפילוטו הטעו אותם לחשוב כי
14 בקשתם להארכת מועד תאושר, ושנית, שלא ניתנה על ידי המשיב החלטה בבקשה לתיקון
15 השומה בתוך פרק זמן קצר, באופן שהיה מאפשר להם למכור בכל זאת את הדירה הנוספת
16 בתוך תקופת 18 החודשים, גם אם בבהילות.
- 17 .84 לא מצאתי במי מטענות אלו משום סיבה מספקת להארכת המועד, או תימוכין לסיבה
18 מספקת להארכת המועד.
- 19 באשר לפגישה הנטענת עם גב' קפילוטו: גם אם אקבל את גרסת העורר 1 בדבר פגישתו זו עם
20 גב' קפילוטו, שלא נסתרה על ידי המשיב, ואף אם אקבל את הטענה לפיה גב' קפילוטו אמרה
21 ש"לא צריכה להיות בעיה" – אין בכל אלו משום רלבנטיות לצרכי הערר דנן.
- 22 כידוע, ועדת הערר בוחנת את סבירות החלטת המשיב מושא הערר. גב' קפילוטו לא הוציאה
23 כל החלטה. אמירה של "יהיה בסדר" בהנחה שנאמרה על ידה – איננה בגדר החלטה. למעשה,
24 אף לפי גרסתו של העורר 1 – עמדה גב' קפילוטו על כך שעל העוררים להגיש בקשה בכתב
25 למשרדי המשיב, ובהתאם לכך פעלו העוררים והגישו את הבקשה לתיקון השומה.
- 26 מכאן, שכל מהלך הפגישה עם גב' קפילוטו גם אם נקבל את עובדת קיומה ואת תיאור תוכנה
27 כפי שהובא על ידי העורר 1 בעדותו (ראו עמוד 11 לפרוטוקול שורות 21-32 – לחלוטין אינו
28 רלבנטי לענייננו.
- 29 ככל שכוונת העוררים היא לטעון להסתמכות על אותה אמירה של גב' קפילוטו – גם בטענה
30 שכזו אין כל ממש. בסופו של דבר לא הובטח דבר על ידי גב' קפילוטו והיא דרשה שהעוררים
31 יגישו בקשה בכתב. זאת ותו לא.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 19-10-25437 יעקובוביץ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 גם אם בליבו של העורר 1 נעורה תחושת ביטחון בשל האמירה ש"לא צריכה להיות בעיה",
2 אין כאן בסיס – לא עובדתי ולא משפטי – לטענת הסתמכות, וזו נדחית. בהתאם לכך, ממילא
3 איני רואה כי אירוע הפגישה עם גב' קפילוטו יש בו כשלעצמו או במצטבר עם טענות אחרות
4 כדי להוות סיבה מספקת להארכת המועד המבוקשת.
- 5 באשר לטענה כי החלטת המשיב לא ניתנה תוך פרק זמן סביר – גם טענה זו אין בידי לקבל. 85.
6 העוררים מלינים על כך שהחלטה לא ניתנה תוך שבוע או 10 ימים, שאז היו פועלים בבהילות
7 למכירת הדירה הנוספת.
- 8 דומני, כי דווקא בשל כך שלא התקבלה החלטה תוך פרק הזמן שהעוררים ציפו שתקבל –
9 חייבים היו העוררים לפעול בבהילות למכירת הדירה הנוספת, שכן לא יכולים היו לדעת
10 בוודאות מה תהיה החלטת המשיב והיה עליהם לפעול כבר אז. על כן, מדיניות הי"ש ואל
11 תעשה" בה נקטו העוררים בהמתנה להחלטת המשיב – היא בעוכריהם.
- 12 יתרה מזאת, דומני כי גם בעניין זה אין מקום לטרוניית העוררים כלפי המשיב, שכן העוררים 86.
13 הם שבחרו את עיתוי הגשת הבקשה לתיקון השומה למשרדי המשיב. העוררים הם שבחרו
14 להגיש את הבקשה בטווח זמן של כחודש וחצי לפני חלוף תקופת ה-18 חודשים. לא ניתן כל
15 הסבר מניח את הדעת לעיתוי זה ומדוע לא הוגשה הבקשה למשרדי המשיב פרק זמן ארוך
16 יותר לפני תום תקופת ה-18 החודשים.
- 17 קשה אפוא לקבל את ניסיונם של העוררים להניח לפתחו של המשיב את האשם לכך שלא
18 מכרו את הדירה הנוספת במסגרת התקופה של 18 החודשים, בשל כך שלא ניתנה החלטת
19 המשיב לבקשה לתיקון השומה בתוך פרק זמן קצר. ממילא, יש לציין כי ספק אם פרק זמן
20 של שבוע ימים למתן החלטה שכזו הוא בגדר פרק זמן סביר. כידוע, עניינם של העוררים אינו
21 העניין היחיד המונח בפני מנהל מיסוי מקרקעין, וההנחה של העוררים כי ניתן יהיה לקבל
22 תשובה בתוך שבוע ימים – דווקא היא זו שאינה סבירה בעיניי.
- 23 נותר אפוא לדון בטענת העוררים לפיה גם אם היה מקום לדחיית הבקשה לתיקון השומה – 87.
24 הרי שהיה על המשיב לפטור אותם, לכל הפחות, מחיובי ריבית וקנסות בהתאם לסעיף 94(ג)
25 לחוק ובהתאם לאמור בהלכת אלדר שרון.
- 26 סעיף 94(ג) לחוק קובע: 88.
27 **"המנהל רשאי, אם ראה סיבה מספקת לכך, לפטור אדם מתשלום הפרשי ההצמדה**
28 **והריבית, כולם או מקצתם."**
- 29 הוראה זוהי קיימת ביחס לסמכות המנהל לפטור מתשלום קנס על פיגור בתשלום, אם ראה
30 סיבה מספקת לכך.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 19-10-25437 יעקובוביץ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

89. אף אם נתעלם מן העובדה, כי העוררים כלל לא פנו למשיב וביקשו פטור מריבית, הפרשי הצמדה וקנסות – עניין לא פשוט כשלעצמו, בשים לב לעובדה כי וועדת הערר אמורה לבחון את שיקול דעתו של המשיב בהחלטות הניתנות על ידו הכפופות לזכות הערר – הרי שלגוף העניין, העוררים כלל לא הביאו בפנינו כל סיבה מספקת מדוע יש לפטור אותם מריבית, הפרשי הצמדה וקנס פיגור בתשלום (ככל שהוטל עליהם). מלבד הטענה שראוי היה לפטור אותם מכל אלה – לא נימקו העוררים טענתם זו. על כן, ממילא לא ניתן לקבלה.

90. יש לציין כי אין בסיס להיסמכות העוררים על העובדה שבהלכת אלדר שרון התייחס בית המשפט העליון לאפשרות של שימוש בסעיף 94(ג) לחוק. קריאה סדורה של פסקה 6 לפסק דינו של כבוד הנשיא שמגר בהלכת אלדר שרון מעלה כי הדברים נאמרו בהקשר של מצב דברים מסוים שתואר באותה פסקה, ושאינה קשורה או דומה למצב הדברים בענייננו.

אשר על כן, לעמדתי יש לדחות גם את טענת העוררים כי מן הראוי לפטור אותם מהפרשי הצמדה, ריבית וקנסות.

סוף דבר:

91. אציע לחבריי כי הערר, על כל חלקיו - יידחה.

כמו כן, לטעמי, יש מקום לחייב את העוררים בהוצאות ושכר טרחת עורכי דינו של המשיב בסך כולל של 20,000 ₪.

חברת הוועדה, עו"ד אהובה סימון:

אני מסכימה לפסק דינה של השופטת וינשטיין ומצטרפת לנימוקיו.

חבר הוועדה, עו"ד חיים שטרן:

אני מסכים לאמור בפסק דינה של השופטת וינשטיין ולנימוקיה.

אוסף אך זאת: סעיף 107(א) הנידון בערר זה עוסק בסמכות המנהל להארכת "מועד". ודוק, מועד איננו "פרק זמן" או "תקופה" מהותיים מבחינת עצם הוויתם, אליהם התכוון המחוקק בבואו להתקין את התקופה בתוכה על המוכר למכור את דירתו המקורית על מנת לזכות בהקלה במס רכישה, שעה שרכש דירה חליפית בעודו מחזיק בדירתו המקורית.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 25437-10-19 יעקובוביץ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

1 דעתו ומטרתו של המחוקק הובהרו היטב בדברי ההסבר להצעת החוק בעניין תיקון 85, כפי שהובאו
2 בהרחבה בפסק דינה של יו"ר הוועדה ובדיונים הציבוריים הערים שסבבו אותה עת (2015/16) את שוק
3 הנדל"ן. לאמור, יש ליצור מנגנונים להגברת היצע דירות המגורים בשוק וצינון עליות המחירים, לרבות
4 תמריצים חיוביים ושליליים לכך שבעלי דירות מגורים ובעיקר משפרי דיור לא ימשיכו להחזיק
5 בדירותיהם הקיימות, (שעה שהם רוכשים דירות משופרות) במשך תקופה ארוכה מידי, בציפיה
6 לעליית מחירים.

7 פרשנות, לפיה למשיב נתונה סמכות להאריך פרקי זמן אלו שנקבעו (ואף קוצרו) ע"י המחוקק הראשי
8 מתוך כוונת מכוון לצנן את השוק, עלולה לסכל את מדיניות המחוקק הראשי בידי נושא משרה שאיננו
9 מחוקק ראשי, אף לא מחוקק משנה או מתקין תקנות, תהא חשיבותו רבה ככל שתהיה.

10 מסכים אני גם לאבחנה המנומקת היטב אותה עורכת יו"ר הוועדה בין הנאמר בפס"ד רייך לבין ענייננו
11 כאן. אין הנידון דומה לראיה. בפרשת רייך נידונה סמכות המנהל להאריך מועד לתיקון שומה. הגם
12 שאין לזלזל בסמכות חשובה זו אין מקום להשוואתה לקביעה מושכלת ומוכוונת של פרקי זמן
13 ותקופות בידי מחוקק ראשי המבקש ליישם מדיניות כלכלית חשובה ומהותית.

14

15 **אשר על כן, נפסק בהתאם לפסק דינה של יו"ר הוועדה, השופטת וינשטיין.**

16

17

ניתן היום, כה' אייר תשפ"א, 7 במאי 2021, בהעדר הצדדים.

18

אהובה סימון, עו"ד
חברת וועדה

חיים שטרן, עו"ד
חבר וועדה

אורית וינשטיין, שופטת
יו"ר הוועדה

19

20

21