



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 3440/11

לפני : כבוד השופטת א' חיות
כבוד השופט י' עמית
כבוד השופטת ד' ברק-ארז

המערער : יהונתן לנגר

נגד

המשיב : מנהל מיסוי מקרקעין

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בחיפה (בשבתו כועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין), בתיק בו"ע -19662-10-12 שניתן ביום 17.3.2011 על ידי כבוד הנשיא בדימי' מ' סלוצקי ורו"ח ג' יחזקאל-גולן ושי' פסטנברג

תאריך הישיבה : ז' בטבת התשע"ג (20.12.12)

בשם המערער : עו"ד גדי שילדן
בשם המשיב : עו"ד יאיר זילברברג

פסק-דין

השופט י' עמית:

1. המערער רכש ב-10.6.2009 זכויות חכירה במגרש שעליו היה בנוי שלד בית מגורים, במחיר של 1.1 מיליון ₪. במסגרת הדיווח למס שבח התחייב המערער בתצהיר להשלים את בניית הבית לדירת מגורים תוך 6 חודשים מיום הרכישה. המשיב שם את מס הרכישה לפי הוראת תקנה 2(1) לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (מס רכישה), התשל"ה-1994 (להלן: התקנות) בשיעור של 5%. המערער טען, כי שלד הבית נרכש על מנת לשמש כמגורים עם השלמת בנייתו, ולכן יש לראות את הבית כדירת מגורים וחשוב המס צריך להיקבע בהתאם לפי תקנה 2(א) לתקנות.

השגתו של המערער על השומה נדחתה, וערר שהגיש על החלטת המשיב בהשגה, נדחה בפסק דינה של ועדת הערר מיום 17.3.2011.

על כך נסב הערעור שלפנינו, בו חזר המערער וטען כי נוכח התחייבותו להשלים את הבניה תוך ששה חודשים, יש לראותו כמי שרכש דירת מגורים.

אקדים ואומר כי דין הערעור להדחות ומתוך שהדברים פשוטים לא אאריך.

2. סעיף 9(ג) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 (להלן: החוק), מגדיר "דירת מגורים" לצורך מס רכישה כלהלן:

דירה המשמשת או המיועדת לשמש למגורים, ובדירה שבנייתה טרם נסתיימה, למעט דירה שאין עמה התחייבות מצד המוכר לסיים את הבניה (הדגשה הוספה – י"ע).

לשון החוק ברורה ואינה משתמעת לשני פנים. רק מקום בו ניתנה התחייבות של המוכר – ולא של הקונה – לסיים את הבנייה, יראו את הדירה כדירת מגורים לצורך מס רכישה.

כאשר ביקש המחוקק להרחיב את הטבת המס באופן שתכלול גם ממכר שאינו דירה מוגמרת, הדבר נעשה באופן מפורש ובלשון ברורה. כך, לדוגמה, תקנה 12(ב)(3) לתקנות, שעניינה הטבת מס חד פעמית לעולה, קובעת כי גם רכישת "קרקע פנויה" שתשמש את העולה להקמת דירת מגורים או בית עסק תזכה למס רכישה מופחת. בדומה, תקנה 11 לתקנות, העוסקת בהטבת מס לנכה, קובעת זכאות להטבת מס גם ברכישת קרקע פנויה על אותו חלק בקרקע המתייחס לדירה שתשמש למגורי הרוכש (תקנה 11(ד)).

עיננו הרואות, כי מקום בו סבר המחוקק שראוי להרחיב את הטבת המס גם על רכישת קרקע, הדבר נקבע באופן מפורש. מנגד, טענתו של המערער סותרת את לשונו המפורשת של סעיף 9(ג) לחוק, המדבר בהתחייבות מוכר ולא בהתחייבות קונה, וכבר שנינו ולמדנו כי אין לתקן דבר חקיקה בכסות של פרשנות תוך התעלמות מלשון מפורשת של החוק ומהתוצאה לה התכוון המחוקק (ע"א 8569/06 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' פוליטי, פ"ד סב(4) 280, 325 (2008)).

3. משהזכרנו את כוונת המחוקק, אציין כי גם תכליתו של החוק אינה תומכת בטענת המערער. המחוקק ביקש להקל על הרוכש דירת מגורים, הן דירת מגורים בנוייה

ומוגמרת והן דירת מגורים מוגמרת "על הנייר". כאשר המוכר מתחייב למסור לרוכש דירה מוגמרת לאחר השלמת הבנייה, או-אז ניתן לראות בממכר כדירת מגורים מוגמרת ולא קרקע, כאשר הממכר והשווי מתייחסים למכר דירה מוגמרת. מנגד, אילו קיבלנו את פרשנותו של המערער, הרי שכל רוכש קרקע פנויה אשר יתחייב להשלים את הבנייה יהיה זכאי לשלם מס רכישה כאילו רכש דירת מגורים. בכך נמצאת מעניק מס רכישה מופחת לרכישת קרקע, בניגוד לכוונתו של המחוקק להיטיב עם מי שרכש דירת מגורים.

4. המערער תלה כל יהבו בע"א 501/03 חסון נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה, פ"ד נח(2) 567 (2004) (להלן: עניין חסון), באשר לטענתו, בפסק הדין ניתנה פרשנות תכליתית למונח של דירת מגורים, באופן העולה בקנה אחד עם פרשנותו שלו.

דומני כי המערער מגלה פנים שלא כהלכה בעניין חסון ומערב מין בשאינו במינו. בעניין חסון נדונה הסוגייה של פטור ממס שבח למכר דירה שנייה במסגרת הפטור המיוחד הקבוע בסעיף 49 לחוק, שכותרתו "פטור חד פעמי, הוראה מיוחדת". תכלית הפטור בסעיף זה, היא מתן פטור ממס שבח למי שמוכר שתי דירות מגורים לצורך רכישת דירה שלישית, מתוך הנחה שרכישת הדירה השלישית ממומנת מכספי המכירה של שתי הדירות. השאלה שנדונה באותו מקרה הייתה האם המונח "דירה אחרת" לצורך הפטור בסעיף 49, כולל גם דירה שבנה המוכר בעצמו בבנייה עצמית. נקבע כי מבחינה לשונית אין מניעה להכליל בגדר "דירה אחרת" גם דירה הנבנית בבנייה עצמית:

"תכליתו של סעיף 49 לחוק, כעולה מלשונו ומתנאי הפטור הקבועים בו, היא הענקת פטור למי שמבקש למכור שתי דירות שבחזקתו כדי לרכוש דירה שלישית, כשהנחה היא שרכישת דירה שלישית זו ממומנת בעיקרה מכספי מכירת שתי הדירות (ראו: י' הדרי מיסוי מקרקעין (כרך א), בעמ' 567-570; א' נמדר מיסוי מקרקעין [מס שבח, מס מכירה ומס רכישה] – הפטור לדירות מגורים, בעמ' 313). זו תכלית הסעיף ואין בלתי על-פי תכלית זו, מתבקשת החלת סעיף 49 לחוק הן על מי שרוכש דירה שלישית מקבלן הן על מי שרוכש דירה שלישית בבנייה עצמית. זה ככזה מוכר שתי דירות ורוכש דירה הממומנת, ככל הנראה, מכספי מכר שתי הדירות. אין כל הצדקה להבחין בין שני הנישומים האמורים, על-כן על-פי תכלית הסעיף מתבקשת המסקנה כי 'דירה אחרת' כוללת גם דירה הנבנית בבנייה עצמית, כשם שהיא כוללת דירה הנרכשת מקבלן".

זה עיקרו של פסק הדין בעניין חסון, שאין בו התייחסות לבחינת הגדרת "דירת מגורים" לצורך מס רכישה, ובניגוד לענייננו, התוצאה אליה הגיע בית המשפט שם ניתנת לעיגון לשוני בהוראת הפטור בסעיף 49 לחוק. ודוק: פסק הדין בעניין חסון עוסק בפטור לצורך מכירת דירת מגורים, בעוד ענייננו בפטור לצורך רכישת דירת מגורים, ועל כן אין להקיש מפסק הדין שם על הגדרת דירת מגורים לעניין מס רכישה. אף לא למותר לציין כי בעניין חסון הדירה הנמכרת, מושא הפטור ממס שבח, הייתה דירת מגורים שבנייתה הסתיימה, ומכאן שכל סוגית הצורך בהתחייבות המוכר לסיים את הבניה כלל לא נדונה.

5. אשר על כן, אנו דוחים את הערעור ומחייבים את המערער בהוצאות המשיב בסך 25,000 ₪.

ניתן היום, ז' בטבת התשע"ג (20.12.2012).

ש ו פ ט ת

ש ו פ ט

ש ו פ ט ת