

בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 501/03

בפני: כבוד הנשיא א' ברק
כבוד השופט א' א' לוי
כבוד השופטת מ' נאור

המערער: אלדד חסון

נגד

המשיב: מנהל מיסוי מקרקעין – חדרה

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בחיפה
מיום 2.12.2002 בתיק עמ"ש 2092/01 שניתן על ידי
כבוד הנשיא (בדימוס) מ' סלוצקי, וה"ה א' ארבל,
ש' תענד

תאריך הישיבה: כ"ה בטבת התשס"ד (19.01.2004)

בשם המערער: עו"ד אריה פייגנבוים

בשם המשיב: עו"ד יריב אבן-חיים

פסק-דין

הנשיא א' ברק:

האם המונח "דירה אחרת" בסעיף 49 לחוק מיסוי מקרקעין (שבת, מכירה ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: החוק), כולל דירה שבנה המוכר בעצמו בבנייה עצמית. זו השאלה המרכזית הניצבת לדיון בערעור זה.

העובדות

1. ביום 18.8.99 נכרת הסכם בין אלדד חסון (להלן: חסון) כמוכר ובין זברקו חברה לבניין והשקעות בע"מ כקונה, לפיו התחייב חסון להקנות זכויות בעלות וחכירה בחלקת מקרקעין בחדרה. המכר כלל 2 דירות מגורים צמודות קרקע, האחת עורפית והשנייה חזיתית, הבנויות על החלקה (להלן: מכר שתי הדירות). התמורה נקבעה בסך \$690,000. לכל דירה יוחסה מחצית התמורה בסך \$345,000, כפי שהתבקש על ידי חסון בשומה העצמית שהגיש למנהל מיסוי מקרקעין בחדרה (להלן: "המנהל").

2. ביום 17.11.97, למעלה משנה עובר למכר שתי הדירות, קיבל חסון כמתנה מגרש בקיסריה, ששווי המוצהר היה \$255,000. חסון בנה על מגרש זה בבניה עצמית בית מגורים. על פי תיאור העובדות בערכאה דלמטה, תחילת הבנייה היתה ב- 2.8.98, למעלה משנה עובר למכר שתי הדירות, וגמר הבנייה ב- 12.10.99, בטרם חלפה שנה ממכר שתי הדירות. עלות הבנייה הוערכה על ידי כלכלן ושמאי מקרקעין, ב-\$500,000.

3. חסון ביקש וקיבל פטור מתשלום מס שבח עבור מכירת הדירה העורפית, לפי סעיפים 49(ב)(1) בשילוב עם סעיף 49 לחוק. לעניין פטור זה, נתגלעה מחלוקת ביחס לשווי הדירה העורפית ללא זכויות לבנייה נוספת: חסון טוען לשווי של \$155,000 כדי להגדיל את הפטור המגיע, ואילו המנהל סבור שהשווי הוא \$123,000. לעומת זאת, דחה המנהל את בקשת חסון לפטור מתשלום מס שבח עבור הדירה החזיתית מהטעם שלא התמלאו התנאים המצטברים לקבלת הפטור לפי סעיף 49 לחוק. לדעת המנהל, לא נרכשה כלל "דירה אחרת", משום שהדירה נבנתה בבנייה עצמית, שעליה לא חל סעיף 49 לחוק. על כך ערער חסון לועדת הערר שליד בית המשפט המחוזי בחיפה.

פסק הדין של ועדת הערר

4. ועדת הערר קיבלה את הערכת השווי של הדירה העורפית ללא זכויות בנייה, שנעשתה על ידי עובדות אגף מס הכנסה ומיסוי מקרקעין, על פי סעיף 12(ב) לחוק שמאי מקרקעין, התשס"א-2001. על פי הערכות אלה, ובהעדיפה אותן על חוות הדעת והעדויות מטעם חסון, קבעה ועדת הערר את שווי הדירה העורפית ללא זכויות לבנייה נוספת, על סך \$123,000. בהתאם לכך, נעשה חישוב הפטור על פי סעיף 49 לחוק.

באשר לפטור עבור הדירה החזיתית על פי סעיף 49 לחוק, קבעה הועדה כי "דירה אחרת" לצורך הסעיף איננה כוללת דירה שנבנית בבנייה עצמית. לפיכך, היא קבעה כי הפטור לא חל על חסון. מכאן, ערעורו של חסון בפנינו, הן בעניין השווי של הדירה העורפית, והן בעניין הפטור של הדירה החזיתית.

הטענות בערעור

5. לטענת המערער, סטה המנהל ובית המשפט בעקבותיו משיטת החישוב המקובלת של שווי הדירה ללא זכויות לבנייה נוספת על פי סעיף 49 לחוק. לדידו, בהערכת השווי היה צריך לנקוט לפי שיטת ההשוואה, ובהתאם לשיטה זו יש לקבוע את השווי, בערכים שקבעו השמאים מטעמו. כן טען המערער כי לשון סעיף 49 לחוק מאפשרת הכללת דירה בבנייה עצמית בגדרי ה"דירה האחרת", וכי מסקנה זו מתבקשת על פי תכלית החוק. לדידו, אין כל הצדקה עניינית להבחין בין מי שבונה דירה בבנייה עצמית ובין מי שרוכש דירה מקבלן. עוד טען המערער, כי המחוקק הפנה לעניין הגדרת "דירה אחרת", לסעיף 9(ג) לחוק, ולא לסעיף 1 לחוק המצומצם יותר, ויש ללמוד מכך, על כוונתו להרחיב את הגדרת "דירה אחרת" לצורך הפטור על פי סעיף 49, ולכלול גם דירות שבנייתן טרם נסתיימה. עוד הוסיף המערער, כי ההסטוריה החקיקתית תומכת בפרשנותו זו.

6. מנגד, טען המנהל כי שאלת הערכת שווי הדירות ללא זכויות בנייה היא שאלה עובדתית, ואין מקום להתערבותה של ערכאת הערעור. עוד טען המנהל, כי חסון לא זכאי לפטור על פי סעיף 49 לחוק, מאחר שקבלת המגרש בקיסריה, ותחילת הבנייה ביום 2.8.98, היו מעל שנה עובר למכר שתי הדירות, כנדרש בסעיף כתנאי לפטור. כן נטען כי חסון לא זכאי לפטור על פי סעיף 49 לחוק, מאחר "שדירה אחרת" בסעיף, איננה כוללת דירה בבנייה עצמית. לטענתו, לשון החוק חד משמעית, וחלה אך על רכישה מקבלן, ואם בניית הדירה טרם נסתיימה, נדרשת התחייבות של הקבלן לסיים את הבנייה. לדידו, מסקנה זו מתבקשת מתכליתו של סעיף 49. לשיטתו, המחוקק לא ביקש להעניק את הפטור על פי סעיף 49, לבנייה צמודת קרקע באשר היא מבטיחה איכות חיים ברמה גבוהה, וכן, כך נטען, משום שיש בכך כדי להעניק לנישום שליטה על מועד סיום הבנייה, ובהתאם, שליטה בתחולת הפטור. כן הוא סבר, כי מסקנה זו מתבקשת מן ההסטוריה החקיקתית של סעיף 49 לחוק.

7. בסיכומי התשובה שהוגשו מטעם המערער, הוא התייחס לטענה שהעלה המנהל בפנינו בדבר אי התקיימות המועדים הקבועים בסעיף 49 לחוק. המערער טען

בעניין זה, כי שאלה זו לא עלתה בנימוקי השומה של המנהל, בהחלטתו בהשגה ובדיון בפני ועדת הערר, וממילא לא הוכרעה ואין גם מקום לדון בה בשלב הערעור בפני בית משפט זה. עוד טען המערער, כי תחילת הבנייה היתה ב 1.10.98 (בסיכומיו איזכר גם ספטמבר 98), והמדובר במסגרת השנה לפני מכר שתי הדירות, כנדרש בסעיף 49 לחוק.

שווי הדירה העורפית

8. סעיף 12 לחוק שמאי מקרקעין, התשס"א-2001, קובע לאמור:

"(א) לא תוגש לבית משפט שומת מקרקעין אלא אם כן נערכה בידי שמאי מקרקעין.

(ב) אין בהוראת סעיף קטן (א) כדי למנוע הגשה לבית משפט של שומת מקרקעין, שנערכה בידי עובד אגף מס הכנסה ומיסוי מקרקעין או עובד אגף המכס ומע"מ במסגרת מילוי תפקידו".

מקובלת עליי קביעתה של ועדת הערר, כי על פי סעיף 12(ב) ניתן לקבל כראיה לעניין שווי הדירה העורפית, את שומת השווי, אשר נעשתה על ידי עובדת מטעם המנהל. טענות המערער כלפי תוכנה ומסקנותיה של השומה האמורה הן טענות עובדתיות בלבד, שהועלו בפני ועדת הערר. ניסיונותיו של המערער להעניק למחלוקת עובדתית זו פן משפטי בדבר שיטות ראיות לחישוב, דינם להידחות. ועדת הערר התרשמה מהעדויות השונות, ומחוות הדעת שהוגשו על ידי השמאים מטעם המערער עצמו, והעדיפה את חוות הדעת של העובדת מטעם המנהל. בנסיבות אלה, לא מצאנו לנכון, כערכאת ערעור, להתערב בקביעותיה העובדתיות של ועדת הערר בעניין שווי הדירה העורפית.

פטור לפי סעיף 49 לחוק לדירה החזיתית

9. הפטור למכר הדירה החזיתית נתבקש על פי סעיף 49 לחוק. וכך מורה סעיף

זה:

"49ה. (א) על אף הוראות סעיף 49ב, תושב ישראל המוכר דירת מגורים מזכה, יהא זכאי לפטור ממס במכירתה, אם נתקיימו כל אלה:

(1) המוכר מכר בפטור ממס דירה אחרת לפי פרק זה בתוך שנים עשר החודשים שקדמו למכירה נושא הפטור (להלן – הדירה הראשונה);

(2) סכום השווי של הדירה הראשונה ושל הדירה הנמכרת (להלן – הדירה השנייה), ביחד, לא עלה על מיליון וחמש מאות אלף שקלים חדשים;

(3) המוכר רכש בשנה שלפני מכירת הדירה השנייה או ירכוש בשנה שלאחר מכירתה, דירה אחרת כהגדרתה בסעיף 9(ג), בישראל או באזור כהגדרתו בסעיף 16א, בסכום השווה לשלושה רבעים לפחות משווי הדירות כאמור בפסקה (2)."

וסעיף 9(ג) לחוק, אליו מפנה סעיף 49 לעניין הגדרת "דירה אחרת", קובע לאמור כי:

"דירת מגורים' - דירה המשמשת או המיועדת לשמש למגורים, ובדירה שבנייתה טרם נסתיימה, למעט דירה שאין עמה התחייבות מצד המוכר לסיים את הבניה".

נמצא, כי סעיף 49 לחוק קובע מספר תנאים לפטור הקבוע בו. עניין לנו בערעור דנן בשני התנאים הבאים. האחד, מועד רכישת "דירה אחרת". הסעיף קובע כי כדי לזכות בפטור, יש לרכוש "דירה אחרת", שנה לפני או שנה אחרי מכר הדירה שבעדה מתבקש הפטור. השני, פרשנות המונח "דירה אחרת". הסעיף מתנה את הפטור ברכישת "דירה אחרת" במסגרת פרק הזמן הקבוע בו כאמור. השאלה היא, מהי "דירה אחרת"? בצורה ממוקדת יותר, השאלה הינה אם "דירה אחרת" כוללת דירה הנבנית בבנייה עצמית, כבנסיבות המקרה דנן. נפנה לבחון את שני התנאים האמורים, על פי סדרם.

מועד רכישת "דירה אחרת"

10. כזכור, המנהל טען בפנינו, כי אין חסון זכאי לפטור על פי סעיף 49, מאחר שמועד קבלת הקרקע, ומועד תחילת בניית בית המגורים על קרקע זו, חלו למעלה משנה עובר למכר הדירה החזיתית בעדה מתבקש הפטור על פי סעיף 49 לחוק. אין בידי להיזקק לטענה זו בשלב זה של הדיון. שכן, היא מועלית לראשונה בפנינו, מבלי

שהועלתה ונדונה בכל שלבי הדיון עד כה. טענה זו לא הועלתה על ידי המנהל בנימוקי השומה. כך הוא כתב בנימוקים אלה: "מאחר ורכישת הדירה 'האחרת' הינה קרקע ולא 'דירת מגורים' כהגדרתה בחוק לא יחול הפטור לפי סעיף 49 לחוק כמבוקש, ובקשתך נדחית בזאת" (מוצג 4 למוצגי המערער). היא לא הועלתה בהחלטת המנהל בהשגה (מוצג 6 למוצגי המערער), והיא לא הועלתה בסיכומיו בפני ועדת הערר. מעבר לכך, לא מונחת בפנינו תשתית עובדתית ומשפטית ראויה להכרעה בשאלה זו. שכן, אין זה ברור מה היה מועד תחילת הבנייה, 2.8.99 או 2.10.99 (או ספטמבר 99). עובדה זו לא לובנה בוועדת הערר. היא יצאה מנקודת המוצא כי המועד הוא 2.8.99, אך לא על סמך דיון והכרעה, משום שלעובדה זו לא היתה השלכה במסגרת הדיון והמחלוקת שהותוו בפניו. כמו כן, אין בפנינו טיעון משפטי ראוי בשאלה זו, ובכלל זה אם המועד הקובע הוא מועד סיום הבנייה העצמית, או מועד ההתחלה, ומה נפקות השימוש בכספים בגין מכר שתי הדירות למימון הבנייה העצמית. לאור כל האמור, דין טענתו של המנהל בעניין המועדים להידחות, לאור שלב העלאתה ודרך העלאתה, מבלי להיזקק לה גופה. נפנה, איפוא, לתנאי בדבר 'דירה אחרת' ותחולתו על בנייה עצמית.

"דירה אחרת" ובנייה עצמית

11. השאלה היא, האם "דירה אחרת" לצורך סעיף 49, כוללת דירה הנבנית בבנייה עצמית, כטענת המערער, או שמא, ההגדרה מצומצמת לדירה הנרכשת מקבלן בלבד, כטענת המשיב. זו שאלה פרשנית. אין להם לדיני המס כללי פרשנות משלהם. דיני המס המעוגנים בדברי חקיקה צריכים להתפרש על פי תכלית החקיקה. מבין מגוון המשמעויות הלשוניות של הטקסט, יש לקבוע את משמעותו המשפטית, על פי תכליתו (ראו: ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט(2) 70; ע"א 4271/00 מ.ל. השקעות ופיתוח בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד נז(2) 953; ע"א 900/01 רון קלט נ' פקיד שומה ת"א 4, פ"ד נז(3) 750; ע"א 41/96 קסטור סוכנויות ביטוח בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד נג(1) 862; ע"א 2112/95 אגף המכס ומע"מ נ' אלקה אחזקות בע"מ, פ"ד נג(5) 769; א' ברק, "פרשנות דיני המסים", משפטים כח(3) (תשנ"ז) 425). על תכלית החוק אמרתי במקום אחר, כי:

"תכלית החקיקה היא המטרות, הערכים והאינטרסים אשר החקיקה באה להגשים. היא מורכבת מתכלית סובייקטיבית ואובייקטיבית גם יחד. התכלית הסובייקטיבית משקפת את המטרה, הערכים והאינטרסים אשר המחוקק ההיסטורי ראה לנגד עיניו. התכלית האובייקטיבית משקפת מטרות קונקרטיות שחקיקה מסוגה של אותה חקיקה מיועדת להגשים, וכן

משקפת היא את הערכים של השיטה ואת עקרונות היסוד שלה, אשר במסגרתם פועל כל חוק, ואשר הוא מוחזק כבא להגשים" (א' ברק, פרשנות במשפט (כרך שני, פרשנות החקיקה, 1993) 291).

על תכלית הנורמה יש ללמוד מלשון החוק, מן ההיסטוריה החקיקתית, מעקרונות היסוד של השיטה ומכל מקור אמין אחר (ראו: ע"א 93/88 מעבדות טרבינול (ישראל) בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, פ"ד מו(2) 3845; ע"א 1613/91 ארביב נ' מדינת ישראל, פ"ד מו(2) 765, 776). על פי כללי פרשנות אלה, נפנה לבחון את השאלה הפרשנית שלפנינו.

12. מבחינה לשונית, אין כל מניעה להכליל בגדר "דירה אחרת" דירה הנבנית בבנייה עצמית. לשון החוק מתמקדת בשימוש הנעשה בדירה או ביעוד השימוש בה, והוא נדרש להיות למגורים. גם דירה הנבנית בבנייה עצמית יכולה להיות דירה המשמשת או מיועדת לשמש למגורים. לשון ההגדרה בסעיף 9(ג) מאפשרת בכירור לכלול בגדריה גם דירה שבנייתה טרם נסתיימה, ובלבד שיש התחייבות לסיימה. בלשון זו יש הרחבה מסויימת, משום שהיא מאפשרת לכלול גם דירה שבנייתה טרם נסתיימה. אך בצד זאת, יש מגבלה, והיא הדרישה להתחייבות לסיים את הבנייה. מגבלה זו נועדה למנוע תכנון מס בלתי לגיטימי, באמצעות ניצול הפטור על פי סעיף 49 לחוק, על ידי רכישת דירות פיקטיביות, כלומר, דירות "על הנייר" בלבד וללא כל כוונה לסיים את בנייתן. בהתאם לתכליתה זו של המגבלה יש גם לפרשה. עת מדובר ברכישה מקבלן, מתחייב הקבלן לסיים את הבנייה. כאשר מדובר בבנייה עצמית, הרי שעל פי רוב, נעשית אף היא בידי קבלן ואין היא נעשית בידיו של הבעלים עצמו. לכן, גם במקרה זה מתחייב הקבלן לסיים את הבנייה, בדומה לרכישה מקבלן ממש. באותם מקרים מועטים בהם מבוצעת הבנייה בידי הבעלים עצמו, הרי שהדרישה בדבר התחייבות לסיים את הבנייה חלה גם עליו, ונדרש הוא להתחייב על סיום הבנייה ועל מועד הסיום, כדי למלא אחר הדרישות הקבועות בסיפא של סעיף 9(ג), וכדי שיוכל לזכות בפטור על פי סעיף 49 לחוק. זו משמעותה של הסיפא שבסעיף 9(ג) לחוק, כנגזר מתכליתה, ואין מקום לומר כי היא נועדה לשלול תחולת סעיף 9(ג) על דירה הנבנית בבנייה עצמית.

13. תכליתו של סעיף 49 לחוק, כעולה מלשונו ותנאי הפטור הקבועים בו, היא הענקת פטור למי שמבקש למכור שתי דירות שבחזקתו כדי לרכוש דירה שלישית, כשההנחה היא שרכישת דירה שלישית זו, ממומנת בעיקרה מכספי מכירת שתי הדירות (ראו: י' הדרי, מיסוי מקרקעין (כרך א', מהדורה שנייה, יונתן הוצאה לאור) 567-570;

א' נמדר, מיטוי מקרקעין: הפטור לדירת מגורים (חושן למשפט, 2002) 313). זו תכלית הסעיף ואין בלתה. על פי תכלית זו, מתבקשת החלת סעיף 49 לחוק, הן על מי שרוכש דירה שלישית מקבלן והן 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. עמד על כך פרופ' י' הדרי, באומרו:

"אין היגיון להפלות בין נישום שרכש דירה 'על הנייר' מקבלן לבין זה שרכש את המגרש ואת שירותי הבנייה בנפרד. כוונתו של האחד כשל האחר: לרכוש לעצמו דירת מגורים. ... לדעתנו, מן הראוי לפרש את סעיף 49 כחל על מקרה זה ובוודאי באותם מקרים בהם נאלץ הרוכש, שלא ביוזמתו, לפצל בין רכישת המגרש לבין מתן שירותי הבנייה, כך שיש לראותו בנסיבות מסוימות כמי שרכש 'דירת מגורים' כמשמעותה בסעיף 4(ג) לחוק. לדעתנו, כאמור, יש להחיל את הפטור שבסעיף 49 גם אם נרכשה דירת המגורים החלופית כמגרש ונבנתה עליו תוך קיום יתר תנאי הסעיף, אם כי אין לכך עיגון בלשון הסעיף" (הדרי, לעיל, בעמ' 581-582).

14. פרשנות זו עולה בקנה אחד עם תכליתו האובייקטיבית של סעיף 49 לחוק, להטיל מס באופן שוויוני וניטרלי. פרשנות זו מגשימה שוויון בין נישומים בעלי מעמד כלכלי שווה. פרשנות זו מקדמת ניטרליות במערכת המס, ואיננה מעניקה יתרון מס לרכישה מקבלן על פני בנייה עצמית. פרשנות זו מגשימה, איפוא, מדיניות מס ראויה, ומקיימת את תכליתו האובייקטיבית של סעיף 49 לחוק.

15. אין בידי לקבל את טענת המנהל כי תכלית הסעיף היתה למנוע מתן הפטור לדירה הנבנית בבנייה עצמית, משום שבדירה כזו יש איכות חיים גבוהה יותר, ומשום שבבנייה כזו יש שליטה על מועד סיום הבנייה. לתכליות נטענות אלה לא מצאתי כל עיגון ואסמכתא במקורות התכלית. אין כל אינדקציה לכך שיש קשר בין הפטור ובין איכות חיים או שליטה על מועד סיום הבנייה. מעבר לכך, מדוע איכות חיים גבוהה קיימת רק בדירה בבנייה עצמית, ולא בדירה הנרכשת מקבלן? מדוע שליטה על סיום הבנייה קיימת רק בדירה הנבנית בבנייה עצמית, ואין היא קיימת ברכישה מקבלן, שהרוכש קובע ומחליט מתי לרכוש?

הערעור נתקבל חלקית. המנהל יישא בהוצאות המערער בשתי הערכאות בסכום כולל של 30,000 ₪.

ה נ ש י א

השופט א' א' לוי:

אני מסכים.

ש ו פ ט

השופטת מ' נאור:

אני מסכימה.

ש ו פ ט ת

הוחלט כאמור בפסק דינו של הנשיא א' ברק.

ניתן היום, י"ז בשבט התשס"ד (9.2.2004).

ש ו פ ט ת

ש ו פ ט

ה נ ש י א