



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 מאי 2022

ו"ע 63044-06-20 גרוס ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

בפני: ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963
שליד בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

בראשות כב' השופט ה' קירש, יו"ר
רו"ח צבי פרידמן, חבר
שמאי המקרקעין אבישי זיו, חבר

העוררים: 1. בועז גרוס
2. פרשס לאב גרוס
ע"י ב"כ עו"ד אמיר דנוס

- נ ג ד -

המשיב: מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב
ע"י ב"כ עו"ד רועי רותם
מפרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

פסק דין

צבי פרידמן, רו"ח

פתח דבר

1. עניינו של הערר דנן מתייחס לסוגיה של טענת ההסתמכות על מצג שהציג המשיב, כך לטענת העוררים, לפיו האריך המשיב את המועד למכירת דירתם הראשונה לעניין סעיף 49ה(א) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 (להלן: "החוק" ו/או "חוק מיסוי מקרקעין"), כך שהדירה הנוספת שרכשו הינה דירה חלופית כמשמעותה בסעיף האמור.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 מאי 2022

ו"ע 20-06-63044 גרוס ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

העובדות הרלוונטיות

2. בתאריך 13.5.2015 רכשו העוררים – בועז גרוס ופרשס לאב גרוס – דירת מגורים "על הנייר" ברחוב ארלוזורוב 11 ברמת-גן שנקנתה במסגרת תמ"א 38/2 (להלן: "הדירה הראשונה" ו/או "הדירה ברמת גן"). בתאריך 18.1.2018, ובטרם הושלמה בנייתה של הדירה הראשונה, רכשו העוררים דירה נוספת ברחוב בת-אל 2 בתל-אביב שנמסרה להם בסמוך למועד הרכישה (להלן: "הדירה השנייה" ו/או "הדירה בתל-אביב").
3. החברה הקבלנית ממנה נרכשה הדירה הראשונה לא עמדה במועדים המוסכמים למסירת החזקה בדירה ומועד המסירה נדחה עד שבסופו של דבר נקבע ליום 31.12.2019. לטענת העוררים בפועל הדירה נמסרה ביום 20.8.2020.
4. בשומתם העצמית דיווחו העוררים למשיב על רכישת הדירה השנייה (בתל אביב), כשבמסגרת זו הצהירו העוררים שבכדי לקבל שיעורי מס רכישה מופחתים הם מודעים לכך שעליהם למכור את הדירה הראשונה בתוך 18 חודשים ממועד רכישת הדירה השנייה, כלומר עד לתאריך 19.7.2019 (היינו, הצהרה לפיה הדירה השנייה הינה דירה חלופית כמשמעותה בסעיף 49(א) לחוק מיסוי מקרקעין).
5. בהתאם לשומתם העצמית, ובהתאם להוראה שנקבעה בתיקון מס' 85 (הוראת שעה) לסעיף 9(ג)(2)(ב) לחוק מיסוי מקרקעין, שילמו העוררים בשל רכישת הדירה השנייה מס רכישה לפי מדרגות מס רכישה מופחתות, וזאת לאחר שהמשיב הקפיא את מועד תשלום יתרת חוב המס עד לתאריך 18.7.2019.
6. בתאריך 13.5.2019, ולקראת תום התקופה בת 18 החודשים, הודיע המשיב לעוררים שהם טרם הודיעו על כך שהם מכרו את הדירה הראשונה לצורך תיקון שומת מס הרכישה, כדלהלן:

"... התאריך למכירת הדירה הנוספת נקבע בחוק

ואין אפשרות להאריכו. החל מתאריך זה, יתבצעו

הליכי אכיפת גביה לגבי יתרת החוב".

7. בתאריך 5.6.2019, ולאור המכתב שהמשיב שלח לעוררים, מייצגם של העוררים, עו"ד יחיאל פדרמן (להלן: "עו"ד פדרמן") פנה במכתב אל המשיב, ובמסגרת המכתב ביקש ארכה למכירת הדירה הראשונה עד לאחר תאריך 30.6.2020. בקשה זו של עו"ד פדרמן נדחתה ע"י המשיב. בהתאם לסיכומי העוררים אין מחלוקת בעניין זה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 מאי 2022

ו"ע 63044-06-20 גרוס ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

8. לאחר דחיית הבקשה הגיע העורר בעצמו למשרדי המשיב, וביקש מנציג שירות לקבל ארכה למכירת הדירה הראשונה. גם בקשה זו נדחתה והוסבר לו שלא ניתן להאריך את המכירה. בהתאם לסיכומי העוררים אין מחלוקת גם בעניין זה.
9. העוררים לא אמרו נואש ופנו במכתב הנושא את התאריך 8.7.2019 אל מר מאיר אסולין, מנהל מיסוי מקרקעין בירושלים (באמצעות מייל ופקס אל המוקד למידע ארצי של מיסוי מקרקעין) במכתב שכותרתו "בקשת דחייה במועד תשלום מס רכישה", וציינו במכתב שהם מבקשים ארכה למכירת הדירה הראשונה (ברמת-גן), היות והם מתקשים למכור אותה עד לתאריך 18.7.2019 מאחר ובניית הדירה עוד לא הושלמה.
10. מוקד המידע הארצי העביר את הפנייה ביום 25.7.2019 אל החוליה המרכזית במשרדי המשיב, והעניין הגיע לטיפול של גברת נועה עבוד (להלן: "גברת עבוד").
11. בתאריך 31.7.2019 הזינה גברת עבוד במערכת מייצגים מכתב המודיע לעוררים שבהמשך לפנייתם אושרה להם ארכה לתשלום מס הרכישה עד לתאריך 31.12.2019. גברת עבוד התקשרה גם אל העורר ועדכנה אותו, שבקשתו נתקבלה וניתנה לו דחייה. היא אמרה שישנו אישור במערכת והנחתה את העורר לפנות אל המייצג שלו. העורר הציג בפני הוועדה, במסגרת חומר הראיות, תמליל שיחה זו עם גברת עבוד.
12. לאחר השיחה בין העורר לגברת עבוד התקשר העורר, כך לטענתו, אל עו"ד פדרמן וביקש ממנו לברר עמו לגבי האישור שהוזן במערכת. לטענת העוררים עו"ד פדרמן התקשר לגברת עבוד והבין ממנה שאכן ניתנה ארכה למכירת הדירה הראשונה עד ליום 31.12.2019. לא הוצג בפני הוועדה תמליל משיחה זו של עו"ד פדרמן עם גברת עבוד.
13. בחומר הראיות שהציג המשיב בפני הוועדה (ראה תיק מוצגים שצורף לתצהיר המשיב - עמ' 10, עמ' 20), קיים תדפיס של ההודעה שהוזנה למערכת, לפיה המדובר בדחיית מועד תשלום המס שנקבע על פי הוראות סעיף 52\51 לתאריך 31.12.2019. כמו כן, הכותרת של המסמך הינה: "מועד תשלום המס לפי סעיף 51\52 לחוק מיסוי מקרקעין"
14. על רקע האמור לעיל, העוררים מכרו את הדירה הראשונה בתאריך 26.12.2019, ובתאריך 22.1.2020 העוררים הגישו בקשה לתיקון השומה לצורך מחיקת חוב מס



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 מאי 2022

ו"ע 20-06-63044 גרוס ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

הרכישה המוקפא בגין רכישת הדירה השנייה. במסגרת בקשה לתיקון זה ציינו העוררים כי ניתן להם אישור למכור את הדירה הראשונה עד לתאריך 31.12.2019.

למען שלימות התמונה, מן הראוי לציין כי בתאריך 18.7.2019 נחתם זכרון דברים בין העוררים לעו"ד ישראלי כמייצג את ביתו ובעלה, לפיו נמכרה הדירה הראשונה (הדירה ברמת גן) לביתו של עו"ד ישראלי בסכום של 1.685 מיליון שקלים, כאשר נקבע שהצדדים יחתמו על הסכם מכר מפורט עד ליום 31.7.19. זכרון דברים זה לא הבשיל לכדי הסכם מכר וביום 28.7.19 הודיע עו"ד ישראלי על נסיגתו מההסכם. העוררים לא דיווחו למשיב על זכרון הדברים האמור, ומשכך גם לא דיווחו על ביטול העסקה. לטענת העוררים, לאור המצג שקיבלו מגברת עבוד החליטו לזנוח את תביעתם כנגד עו"ד ישראלי בשל הפרת הסכם, שכן אין בה יותר צורך, לאור העובדה שאישורה של גברת עבוד יסייע לעוררים במזעור הנזקים.

15. הבקשה לתיקון השומה נדחתה ע"י המשיב מהטעם שהדירה הראשונה נמכרה לאחר שחלפה התקופה בת 18 החודשים.

16. בתאריך 8.3.2020 הגישו העוררים השגה. ההשגה נדחתה ע"י המשיב בתאריך 17.5.2020, ומכאן הערר שלפנינו.

17. בפני הוועדה הונחו תצהירים של עו"ד מר יחיאל פדרמן ומר בועז גרוס (מטעם העוררים) וכן מר שלמה צברי (מטעם המשיב) ואף העידו בפנינו (פרוטוקול דיון מתאריך 22.11.2021).

גם גברת נועה עבוד הגישה תצהיר, אך מכיוון שהמשיב מסר שהיא לא יכולה להופיע בפני ועדת הערר מסיבות רפואיות, תצהירה הוצא מהתיק ולא שימש כראיה.

גדר המחלוקת

18. האם העוררים הוכיחו כי עומדת לזכותם טענת ההסתמכות בעקבות מצג, שלטענתם, קיבלו מהמשיב, לפיו הם רשאים למכור את הדירה הראשונה (הדירה ברמת-גן) עד לתאריך 31.12.2019 ולהיות זכאים לשיעורי מס רכישה מופחתת בגין רכישת הדירה השנייה (בתל-אביב).

במידה ועומדת לעוררים טענת הסתמכות, האם התקופה הקבועה בסעיף 9(ג1)(2)(ב) לחוק מהווה "תנאי" או "מועד" לצורך תחולת סעיף 107(א) לחוק? אם התקופה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 מאי 2022

ו"ע 63044-06-20 גרוס ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

האמורה מהווה "תנאי" אזי המשיב אינו מוסמך להאריך את התקופה, ואם התקופה האמורה מהווה "מועד" אזי יש תחולה לסעיף 107 לחוק בכפוף לקיומה של "סיבה מספקת".

טענות הצדדים (בתמצית)

19. העוררים טוענים שדבריה של גברת עבוד ייצרו מצג, לפיו ניתנה לעוררים ארכה למכירת הדירה הראשונה. העוררים טוענים כי הסתמכו על המצג ולפיכך נמנעו מהליכי אכיפה של זכרון הדברים עם עו"ד ישראלי. לטענת העוררים, עו"ד פדרמן הצהיר כי הוא הבין באופן חד משמעי מגברת עבוד כי המועד למכירת דירתם הראשונה הוא עד ליום 31.12.2019, ומשכך הרי שחובה הייתה על המשיב להביא לעדות את גברת עבוד כדי לאפשר לעוררים לחקור אותה. לטענת העוררים הימנעות המשיב מלהעיד את גברת עבוד צריכה לשמש כנגדו ועל המשיב לעמוד מאחורי המצג אותו הציגה גברת עבוד.

20. העוררים מוסיפים וטוענים כי למשיב סמכות על פי סעיף 107 לחוק להאריך כל מועד הקבוע בחוק. לטענתם, המועד של 18 החודשים למכירת הדירה הראשונה הינו מועד ככל מועד אחר ולא תנאי, ולפיכך למשיב סמכות להאריך את אותו מועד.

21. מאידך, טוען המשיב כי העוררים לא הוכיחו שעומדת להם טענת הסתמכות על המצג שניתן להם ע"י גברת עבוד, שלפיו הם רשאים למכור את הדירה הראשונה עד סוף חודש דצמבר 2019, ולהיות זכאים לשיעורי הס הרכישה המופחתים בשל רכישת דירה יחידה" מהנימוקים הבאים: ראשית, לא הוכח כי הוצג מצג כאמור מצד רשות המיסים היות וגברת עבוד לא אמרה זאת, לא במפורש ולא במשתמע. ההסתמכות של העוררים היא, לכל היותר, על מצג של עו"ד פדרמן בהתבסס על התובנה שלו בלבד. שנית, לטענת המשיב גם אם ייקבע שישנו מצג מצד גברת עבוד הרי שהעוררים לא היו יכולים להסתמך עליו בתום לב ובסבירות. כמו כן העוררים לא הוכיחו שנגרם להם נזק היות ולא הוכיחו שאם היו פותחים בהליכים נגד עו"ד ישראלי הם היו מצליחים לאכוף את זיכרון הדברים ולמכור את דירתם הראשונה.

22. עוד טוען המשיב, כי בכל מקרה לא הייתה קנויה למשיב סמכות להאריך את תקופת מכירת הדירה הראשונה מכוח הוראות סעיף 107 לחוק משום שהתקופה הקבועה בחוק למכירת הדירה הראשונה מהווה "תנאי" שבהתקיימו יהיו זכאים רוכשי הדירה השנייה לשיעורי מס הרכישה המופחתים, ולא "מועד". לפיכך, גם אם תוכח טענת



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 מאי 2022

ו"ע 20-06-63044 גרוס ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

ההסתמכות של העוררים אין בכך כדי להעניק לעוררים הטבת מס שניתנה, אם ניתנה, בחריגה מסמכות.

דיון ומסקנות

23. דרך הילוכינו בניתוח המקרה דנן יהיה כדלקמן:

(א) האם הצליחו העוררים להוכיח שעומדת להם טענת הסתמכות בשל קיומם, לטענתם, של הבטחה שלטונית או מצג להארכת התקופה למכירת הדירה הראשונה מעבר ל- 18 חודשים.

(ב) בהנחה שהעוררים הצליחו להוכיח את טענת הסתמכות (ואפילו חלקית) – האם בנסיבות המקרה דנן המשיב לא חרג מסמכותו, והאם יש תוקף משפטי להחלטה הניתנת.

(ג) ולסיכום: נפיק את המסקנות העולות מהניתוח האמור לעיל.

המסגרת הנורמטיבית

24. לאור כך שמועד הרכישה של הדירה השנייה הוא בתאריך 18.1.2018, הרי שבענייננו הנוסח הרלוונטי של סעיף 9(ג1)(2)(ב) לחוק הוא הנוסח שנקבע בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (תיקון מס' 85 והוראת שעה), התשע"ו-2016 (להלן – "הוראת השעה").

הוראת שעה קובעת תקופה בת חמש שנים, מיום 1 במאי 2016 ועד ליום 1 במאי 2021, שבמסגרתה יחיד תושב ישראל שרכש דירת מגורים ובתוך 18 החודשים שלאחר הרכישה מכר דירת מגורים אחרת, שהייתה עד למועד הרכישה דירתו היחידה, ישלם מס רכישה בגין הרכישה על פי מדרגות מס הרכישה המופחתות הקבועות בסעיף 9(ג1)(3) לחוק. יצוין שטרם הוראת השעה, נקבעה בסעיף 9(ג1)(2)(ב) לחוק תקופה בת 24 חודשים. קיצור תקופת המכירה, על פי דברי ההסבר להצעת החוק, הינה לעודד רוכשי דירות חילופיות להקדים ולמכור את דירתם הראשונה.

וזה לשונו של סעיף 9(ג1)(2)(ב) לחוק במסגרת הוראת השעה:

"(א) בתקופה של חמש שנים מיום 1 במאי 2016

(להלן – "תקופת הוראת השעה") יקראו את החוק כך



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 מאי 2022

ו"ע 20-06-63044 גרוס ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

שבסעיף 9(ג1ג)(2)(ב) במקום '24 החודשים' יבוא 'ב-
18 החודשים'.

(ב) הוראות סעיף 9(ג1ג)(2)(ב) לחוק, כנוסחו בסעיף
קטן (א) לעיל, יחולו על זכות במקרקעין שנרכשה
בתקופת הוראת השעה".

25. סעיף 107(א) לחוק מעניק סמכות למנהל להאריך מועדים וזה לשונו:

"המנהל רשאי להאריך כל מועד שנקבע בחוק זה. אם
נתבקש לכך ואם ראה סיבה מספקת להיעתר
לבקשה...".

26. המחלוקת בשאלת קיומה של סמכות המנהל להאריך את המועד גם לעניין סעיף 85 לחוק נדונה בע"א 9817/17 מנהל מיסוי מקרקעין תל-אביב נ' רייך ואח', ניתן ביום 21.2.2021 (להלן – "עניין רייך"), ושם נפסק, בדעת רוב, שבהתאם לסעיף 107(א) לחוק מוקנית למשיב סמכות להאריך גם את המועד לתיקון שומה מעבר לתקופה של 4 השנים הקבועה בסעיף 85(א) לחוק, בכפוף לקיומה של סיבה מספקת להארכת המועד, וזאת במשורה ובמקרים המתאימים בלבד. שכן, לדעת בית המשפט העליון למנהל סמכות להאריך "כל מועד" בלא הבחנה בין מועד פרוצדורלי לבין מועד הקובע התיישנות מהותית.

27. עניין רייך לא עסק כלל בשאלה הרחבה מהו "מועד" לצורך תחולת הוראת סעיף 107(א) לחוק ונושא זה נדון בו"ע 19-10-25437 יעקובוביץ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין, ניתן ביום 7.5.2021 (להלן – "עניין יעקובוביץ").

המחלוקת שהתעוררה, בין היתר, בעניין יעקובוביץ הייתה סביב השאלה – האם התקופה הנקובה בסעיף 9(ג1ג)(2)(ב) לחוק ניתנת להארכה על ידי המנהל בהתאם לסמכות הקבועה בסעיף 107(א) לחוק או שמא "תנאי" שסעיף 107(א) לא חל לגביו. בעניין יעקובוביץ נקבע שהתקופה הנקובה בסעיף 9(ג1ג)(2) לחוק, בה ביקש המחוקק לקבוע כי על רוכש הדירה החילופית למכור את דירתו הראשונה בתוך 18 חודשים ממועד רכישת הדירה החדשה/החילופית על מנת להביא למכירה "מהירה" של דירות ובכך לנסות ולרסן את עליית מכירתה, ומשכך, המדובר ב"תנאי" שהינו בבסיס ההוראה ולא ב"מועד" ועל כן סעיף 107(א) לחוק אינו חל.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 מאי 2022

ו"ע 20-06-63044 גרוס ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

28. בנושא של הבטחה שלטונית/מינהלית:

ההלכה הפסוקה היא כי לצורך הוכחת קיומה של הבטחה שלטונית, ההבטחה צריכה להיות ברורה וחד משמעית ועל הטוען לה להוכיח כי ניתנה לו הבטחה מפורשת וברורה שאינה בגדר הצהרת כוונות גרידא.

הבטחה שלטונית- המהווה מקור עצמאי לחיוב הרשות - תהא אכיפה אם התקיימו התנאים המוקדמים לגיבושה של הבטחה ולא נמצא, לאחר שקילת שיקולים רלוונטיים ואיזון אינטרסים, צידוק חוקי לחזור ממנה.

ישנם ארבעה יסודות מצטברים של הבטחה שלטונית שהופכים אותה להבטחה מחייבת, והם:

- (א) נותן ההבטחה היה בעל הסמכות לתתה;
 - (ב) לנותן ההבטחה הייתה כוונה להקנות לה תוקף משפטי מחייב;
 - (ג) הוא בעל יכולת למלא את ההבטחה;
 - (ד) אי צידוק חוקי לשנותה או לבטלה.
- (סעיף 14 לבג"ץ 585/01 קלכמן נ' ראש המטה הכללי, ניתן ביום 1.12.2003).

מכוח ההלכה הפסוקה, גם אם התקיימו התנאים א'-ג' הנ"ל- עדיין רשאית הרשות המנהלית להשתחרר מהתחייבותה על פי הבטחה שלטונית, ככל שזו ניתנה, אם צרכי הציבור מצדיקים זאת, ואם טענותיה לכך סבירים.

בעניין קלכמן הנ"ל נקבע:

"בית המשפט לא יאכוף, דרך כלל, הבטחה מינהלית שניתנה על ידי גוף שלטוני שאינו מוסמך לתתה... אי אכיפת של הבטחה אשר ניתנה בחוסר סמכות נועדה להגן על אינטרס ציבורי מובהק- למנוע מצב שבו אדם בנושא בתפקיד ציבורי יוכל להבטיח את הישר בעיניו, והרשות הציבורית תחויב לעמוד מאחורי הבטחתו ותחויב לשאת בעולה של הבטחה זו. הכרה בתקפות הבטחה כזו, עלולה לקעקע את יסודות המינהל הציבורי ולשבש את מערכת הניהול



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 מאי 2022

ו'ע 20-06-63044 גרוס ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

הארגוניות והכספיות של המערכת הציבורית. הנזק העלול להיגרם לפרט מהיעדר אכיפה של התחייבות שניתנה תוך חריגה מסמכות, עשוי ברוב המקרים להיות קטן בהרבה מהנזק הרב העלול להיגרם מאכיפתה לאינטרס הציבורי הכללי...".
(סעיף 16 לפסק הדין).

בבג"ץ 580/83 אטלנטיק חברה לדייג ומספנות בע"מ נ. שר התעשייה והמסחר ואח',
ניתן ביום 11.2.1985 נקבע בסעיף 14 :

"טיבה של ההבטחה עד שהתחייבות משפטית תיקרא עליה, כי ניתנה על ידי בעל שררה בגדר סמכותו החוקית, כי ניתנה "בכוונה שיהיה לה תוקף משפטי והצד השני מקבל אותה בצורה זו" וכי "בכוחו של המבטיח למלא אחריה" ... כמו כן על ההבטחה שקיבלה עליה הרשות להיות מפורשת וברורה...וגם בכל אלה לא סגי, כדי שתיאכף ההבטחה, כפי שלמדים אנו מפרשנותה של הפסיקה להלכת סאי-טקס...שכן גם אם נתקיימו הדרישות שמנינו בהתחייבות בת תוקף, עדיין עומדת השאלה, אם היה לרשות צידוק חוקי לשנות את ההבטחה או לבטלה...".

בבג"ץ 142/86 "דישון" כפר שיתופי להתיישבות חקלאית נ. שר החקלאות ואח',
ניתן ביום 10.12.1986, נקבע בסעיף 6 :

"בפסק דינו בבג"ץ 594/78...מסכם השופט י. כהן (כתוארו אז) את התנאים לקשירתה של רשות להבטחתה וממקד את מרכיביה העיקריים של ההלכה בסוגיה זו לאלו:

(א) נותן ההבטחה היה בעל הסמכות לתתה;

(ב) היתה לו כוונה להקנות לה תוקף משפטי;

(ג) היה בעל יכולת למלא אחריה;



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 מאי 2022

ו"ע 20-06-63044 גרוס ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

(ד) אי צידוק חוקי לשנותה או לבטלה.

בבג"ץ 4225/91 גודוביץ נ. ממשלת ישראל ואח', ניתן ביום 13.11.1991, נקבע בסעיף

: 5

"הבטחה שלטונית יכולה, בתנאים מסויימים, להוות מקור חיוב עצמאי של הרשות (במנותק מהשתק שמכוח ההבטחה)...אך הבטחה כזו צריכה להיות בגדר התחייבות משפטית, מתוך כוונה שיהיה לה תוקף משפטי מחייב ושכך יקבל אותה הצד השני... בהצהרת כוונות אין די בכך".

בבג"ץ 5018/91 גדות תעשיות פטרוכימיה בע"מ נ. ממשלת ישראל ואח', ניתן ביום 10.6.1993, סיכמה כב' השופטת נתניהו את ההלכה בסעיף 3 לפסק דינה:

"סיכום ההלכה הפסוקה בסוגיה זו הוא, כי הבטחה מינהלית, שניתנה על ידי בעל סמכות לתתה, מתוך כוונה שיהיה לה תוקף משפטי מחייב – וכך הובנה על ידי מי שניתנה לו – ושהיא מפורטת די הצורך ובת ביצוע, עשויה להיות מקור עצמאי לחיובה של הרשות ועילה להתערבות בג"ץ לקיימה. זאת ללא קשר עם השתק עקב הסתמכות על הבטחה ואף ללא שינוי המצב לרעה של מקבל הבטחה...".

וראה גם בג"ץ 135/75 סאי-טקס קורפוריישן בע"מ, ניתן ביום 25.12.1997, שם נקבע, בין היתר, על ההגינות הציבורית המחייבת את הרשות הציבורית לנהוג בתום לב ולקיים את הבטחה שניתנה כלפי האזרח, אם ניתנה במסגרת סמכותו החוקית של נותן החלטה ואפשרות הביצוע המעשית.

מן הכלל אל הפרט

29. כאמור, העוררים טוענים שהם הסתמכו על המצג שניתן להם על ידי גברת עבוד שלפיו הם רשאים למכור את הדירה הראשונה עד לתאריך 31.12.2019 ולהיות זכאים לשיעורי מס רכישה מופחתים בגין רכישת הדירה השנייה. לאור כך, טוענים העוררים שהמשיב מנוע מלדחות את בקשתם לתיקון השומה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 מאי 2022

ו"ע 20-06-63044 גרוס ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

30. לדעת המשיב, בהסתמך על פסק הדין ע"מ 15-06-49880 עופר נכסי רעננה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה, ניתן ביום 2.11.2017, הרי שלצורך בחינת טענת ההסתמכות יש לבחון קיומם והוכחתם של האלמנטים הבאים:

(א) קיומו של מצג;

(ב) הסתמכות על המצב;

(ג) תום לב וסבירות בהסתכמות על המצג;

(ד) שינוי מצב לרעה כתוצאה מאי קיום הבטחת המצג.

31. העוררים מסתמכים על שיחה שהייתה לעורר מס' 1 (מר בועז גרוס) עם הגברת עבוד ממיסוי מקרקעין בת"א מתאריך 30.7.2019, לפיו הגברת עבוד התקשרה לעורר ובישרה לו על הדחיה עד ל- 31 בדצמבר. העוררים צירפו לחומר הראיות את תמליל השיחה (נספח ה' לתצהיר העוררים).

עקב חשיבות השיחה המוקלטת נצטט את עיקרי הדברים:

"נועה: מדברים מס שבח תל אביב, ביקשתם דחייה.

בועז: כן.

נועה: עד ה- 31 לדצמבר.

בועז: נכון

נועה: אין בעיה זה מופיע זה לא...

בועז: רגע, אנחנו מדברים על מס רכישה לא מס שבח

נכון?

נועה: כן מס רכישה.

בועז: המס רכישה בגובה 160,000 שח של הדירה

בבית אל שעברו ה- 18 חודשים.

נועה: לא. אתה אמרת שמועד המסירה לא הגיע.

בועז: מועד המסירה של הדירה עדיין לא הגיע. אבל,

על הדירה הראשונה.

נועה: אין בעיה, מופיע מופיע.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 מאי 2022

ו"ע 63044-06-20 גרוס ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

"...

בהמשך השיחה, לבקשת בועז לקבל הדבר בכתובים עונה לו גברת עבוד שיפנה למייצג שלו (עו"ד פדרמן) ויראה שזה מופיע במערכת:

"בועז: מאיזה מערכת הוא מוציא את זה? הוא יודע?

נועה: ... למערכת... הוא יודע.

"...

32. מעיון בתמליל השיחה עולה כי הגברת עבוד דיברה על דחיה עד תאריך 31.12.2019 והפנתה את העורר לעורר למייצגו שיראה מה כתוב במערכת. אין כל אזכור בשיחה שהגברת עבוד אמרה במפורש שהמדובר בדחיה של מועד מכירת הדירה הראשונה.

33. העורר (בועז גרוס) לא השתכנע שאכן המדובר בדחיה של מועד מכירת הדירה הראשונה ובשל כך פנה לעו"ד יחיאל פדרמן שיבדוק מול הגברת עבוד ומול המערכת שאכן המדובר בדחיה של מועד מכירת הדירה הראשונה ולא דחיה של תשלום המס.

34. ואכן, על פי תצהירו של עו"ד פדרמן, נפגש הנ"ל עם הגברת עבוד במשרדי מיסוי מקרקעין בת"א. לטענת עו"ד פדרמן, כמופיע בתצהיר שהגיש לוועדה, הגברת עבוד הבהירה לו כי אין צורך בהוצאת מסמך מפורש לגבי דחיית המועד מאחר והמידע לגבי התאריך הנדחה האמור נישמר אצלה להמשך טיפולה בתיק. לטענת עו"ד פדרמן, בפגישה זו, הוא הבין באופן חד משמעי מגברת עבוד, כך על פי התצהיר, כי המועד למכירת הדירה הראשונה הוא עד ליום 31.12.2019 (ראה נספח ח' לסיכומים מטעם העוררים).

אין בחומר הראיות תמליל השיחה שבין עו"ד פדרמן לגברת עבוד ו/או פרוטוקול מהשיחה.

35. דבקים בעמדתם, הגישו העוררים לוועדה מוצג (שסומן ע/1), שהינו מסמך המראה את שהגברת עבוד שידרה למערכת (שע"מ), וזאת בהתבסס על מסמך שהועבר אליהם ב"וואטספ" על ידי עו"ד פדרמן. על פי אותו מוצג, שתוכנו לא ברור, שודרו הנתונים הבאים: תאריך השידור- 31.7.2019, תאריך מסירה צפוי – 1.1.2020, תום הקפאה – 19.7.2019, ועוד מספר נתונים לא ברורים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 מאי 2022

ו"ע 63044-06-20 גרוס ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

36. מוצג זה (מוצג ע/1) היה גם חלק מנושא השיחה, כפי שעולה מתמליל שיחה שבין בועז גרוס (העורר) ועו"ד פדרמן (נספח ז' לתצהיר העוררים). להלן ציטוטים מאותה שיחה:

"יחיאל: תשמע, אני אשים לך את התובנה שלי.

בועז: כן.

יחיאל: למעשה, אני מסכם את זה ככה. אתם קיבלתם סיוע, כמעט כמו שאומרים באגדה מגורם טמיר ונהדר, וזה איפשהו במחלקה בירושלים... והם לא רוצים להזדהות גם שמית. אתה יודע שלא יוצא שיש משהו פנימי, ויווצר כלפי חוץ שיש פה איזה שהוא פורום...

התאריך... הם מבינים [צ"ל מזינים - צ"פ] את המערכת וזה כולל את אותה נועה שהיא בעצם מטפלת בדיוק בתיק שלך...

...

בועז: הבנתי, כי התאריך של התום פקיעה נשאר אותו דבר.

יחיאל: הם לא שינו. תראה אני שוב אומר לך את זה הכול מושגים בעיני הם טכניים אבל ראית יש שם 1.1.20 ויש שם עוד משהו... אתה ראית את ה- 1.1?

בועז: כן, את ה- 1.1 איתי על התאריך מסירה שזה מוזר, כן? כי הדירה היא דירה יד שניה היא קיימת. לא משנה...

היו 2 דברים. אחד זה תאריך מסירה שהפך להיות ה- 1.1.20 מה- 31.12.2019, כן? שינו את זה ביום... ויש משהו שנקרא תחילת ס' 51 שזה הפך מה- 18.1.18 ל- 31.12.19.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 מאי 2022

ו"ע 63044-06-20 גרוס ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

...

קודם היה 18.1.18 שזה הדיווח על ה, שזה בעצם תאריך החתימה.

יחיאל: כן, ה, זה נקרא, זה תאריך פנימי שלהם. ככה הם, בעצם ה- 31.12 היא סימנה את זה גם, העיגולים שם, גם מסירה צפוי וגם סעיף 51.

...

זה סימונים שלה.

...ה- 1.1.20 מחליף את ה- 19.7.

בועז: אבל נשאר ה- 19.7. תום הקפאה נשאר 19.7.

...

כן היא כאילו סימנה ואז היא קשקשה.

יחיאל: לא, היא אמרה שזה משהו טכני במחלקה, לא יצא לה. אין פה, תראה אני שוכנעתי ב- 100% אין לי בכלל ספקות שזה כמו אישור אה, כאילו קיבלתם מכתב.

...

יש לכם 5 חודשים מלאים.

”....”

כפי שעולה מתמליל השיחה בין עו"ד פדרמן לבין העורר, השניים ראו כי ההודעה, שאותה הזינה גברת עבוד במערכת, עוסקת בהארכת מועד לתשלום מס לפי סעיף 51 לחוק, וכן הם הבחינו שתאריך המסירה של הדירה תוקן במערכת, ואינו תואם את תאריך המסירה הנכון של הדירה. עוד הם הבחינו שגברת עבוד לא תיקנה את המועד האחרון למכירת הדירה הנוספת הקבוע לתאריך 19.7.2019. חרף זאת, השניים בחרו שלא לפנות בכתב אל המשיב כדי לברר את העניין.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 מאי 2022

ו"ע 20-06-63044 גרוס ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

עוד אציין, כי לא ברור, למרות הספיקות שעלו מקריאת הנתונים (לרבות ענין סעיף 51), כיצד הגיע עו"ד יחיאל פדרמן לתובנה ולהבנה שהמדובר בדחייה של מועד מכירת הדירה הראשונה מעבר ל- 18 החודשים, וכי אין לעו"ד יחיאל פדרמן כל ספק "שזה כמו אישור... כאילו קיבלתם מכתב...".

37. המשיב מצידו צירף לחומר הראיות שהגיש לוועדה, במסגרת נספחים לתצהיר המשיב, את המכתב שיצא מהמערכת לבני הזוג גרוס מתאריך 31.7.2019 שכותרתו: "מועד תשלום במס לפי סעיף 51/52 לחוק מיסוי מקרקעין" בזו הלשון:

"בהמשך לפנייתך בנידון, אבקש להודיעך כי מועד תשלום המס בשומה שלעיל, נקבע על פי הוראות סעיף 51/52 לתאריך 31.12.2019. לידיעתך, באם חדל להתקיים תנאי הדוחה את מועד תשלום המס... יש להודיע על כך למשרד האזורי..."
(המכתב צורף בעמודים 15 ו- 20 לתצהיר המשיב).

38. נראה כי עם הזנת התיקון במערכת שנעשה על ידי גברת עבוד ביום 31.7.2019, יצאה לעוררים, באותו יום, גם ההודעה האמורה לעיל על דחיית מועד תשלום המס לפי סעיף 51 לחוק.

יצוין שהוועדה לא ראתה כל התייחסות של העוררים להודעה זו שיצאה מהמערכת הממוחשבת על דחיית תשלום המס לפי סעיף 51 לחוק, המעיד כי התיקון שהוזן למערכת ע"י הגברת עבוד היה של דחייה בתשלום מס הרכישה עד ליום 31.12.2019 ולא דחייה של מכירת הדירה החדשה מעבר ל- 18 החודשים.

39. כרקע לפעולת המשיב, יוסבר כי סעיף 51 לחוק מאפשר דחיית המועד לתשלום מס שבח או מס רכישה בהתאם למועד מסירת החזקה במקרקעין לידי הקונה, בהתאם לאחוז המחיר ששולם עבור המקרקעין על ידי הקונה, או בעקבות מתן ייפוי כוח לקונה לרישום המקרקעין על שמו.

40. עו"ד יחיאל פדרמן הגיש לוועדה תצהיר (מטעם העוררים) על פיו הוא הצהיר כי בפגישה שהייתה לו עם גברת עבוד הבין באופן חד משמעי ממנה כי המועד למכירת הדירה הוארך עד ליום 31.12.2019.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 מאי 2022

ו"ע 20-06-63044 גרוס ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

עו"ד פדרמן העיד בפנינו (פרוטוקול דיון מתאריך 22.11.2021). להלן מספר ציטוטים מאותה עדות:

ש" : כשאתה אמרת שאתה מכיר את הפסיקה לגבי זה, מכיר את החוק, מכיר פסיקה.

ת: מכיר את החוק. כן.

ש: כן. אתה יודע מה זה 107 לדוגמה?

ת: 107 זה כרגע בשבילי מספר.

...

ת: אני לא יכול לזכור"

(עמוד 31 לפרוטוקול שורות 1-13).

ובהמשך-

ת" : אני אומר במפורש. תראה. האירועים שם היו מאוד קצרים. הייתי שם רק חמש דקות. אני באתי במטרה ואמרתי לה, צלצלת אתמול לבעז גרוס? היא אמרה כן. ומה הייתה, מה בעצם דובר? אמרתי לו שבעצם הוא קיבל דחייה, לא דובר מאיפה.

...

...והייתי בטוח שהיא תתן לי איזה שהיא אסמכתא. אבל היא אמרה תשמע, אתה לא צריך אסמכתא...אין לך מה לדאוג. אני עוקבת אחרי זה.

ש: אולי היא גם חשבה, שכמו שכתוב במיילים, שמדובר בדחיית תשלום מס?

ת: זה לא הגיוני. כי מפקח לא מצלצל ללקוח להודיע לו שהוא קיבל.

...



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 מאי 2022

ו"ע 63044-06-20 גרוס ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

ש: ...ואני שואל אותך עוד פעם, אם יש ספקות אם לקוח שולח אותך עם ספקות אומר לך לא השתנה במערכת,

ת: אני לא זוכר את הקטע.

ש: לא זוכר?

ת: לא. מה זאת אומרת,

... אני מבקש ממך אל תטיל בי דופי.

...

עו"ד רותם: טוב, כן. אתה זוכר הוא דיבר איתך על הספקות בשיחת הטלפון לגבי כך שזה לא השתנה במערכת? או שאתה צריך,

העד עו"ד פדרמן: אני לא זוכר בכלל את הקטע.

...

ש: ...אתה אומר לו, יש גורם תמיר ונעלה בירושלים.

ת: לא לא. אני אמרתי ירושלים? אולי,

ש: זה אתה תקרא

ת: אני לא יכול לזכור...

...

ת: אז אני רוצה להשיב. היה ברור לי, איך אומרים? לי היה ברור שההיענות מקורה בירושלים. וההוראה, ירדה לנועה... "

(עמודים 34 ו-35 לפרוטוקול).

ובהמשך:

ש: אני אשאל את זה בעדינות. עכשיו, בעדינות. יכול להיות שטעית?

...



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 מאי 2022

ו"ע 63044-06-20 גרוס ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

שטעית בהסבר שלך ללקוח, שטעית שהיא
הראתה לך 30 לדצמבר 19, סעיף 51, אתה
חשבת שזה מועד מכירה, זה בעצם, מועד
לדחיית תשלום מס. יכול להיות שעשית טעות
פשוט?

ת: אני לא חושב.

...

ש: ...שהמסמך שהוצא על ידי גברת עבוד, ...
שנעדרה לאור חופשת מחלה, הוא בעייתי, ולא
חתום. מה אמרו לך על זה שהוא בעייתי? זוכר?

...

...אתה לא זוכר אז לא זוכר.

ת: לא. ממש לא.

כב' השופט קירש: לא זוכר."

(עמודים 39 ו-40 לפרוטוקול).

41. מהעדות של עו"ד יחיאל פדרמן עולה כי עו"ד פדרמן לא הצליח להרים את נטל
ההוכחה שאכן קיבל מצג מפורש מגברת עבוד על דחיית מועד מכירת הדירה
הראשונה. העולה מהעדות של עו"ד פדרמן הוא כי זו הייתה ההבנה והתובנה שלו
משיחתו עם הגברת עבוד. הא ותו לא.

עו"ד פדרמן אף נשאל בבית המשפט האם יתכן שהוא טעה בהבנה, שבעוד גברת עבוד
דיברה אתו על דחיית המועד לתשלום המס, והוא הבין שהמדובר בדחייה של מועד
מכירת הדירה. על כך השיב עו"ד פדרמן בחקירתו:

" זה לא הגיוני, כי מפקח לא מצלצל ללקוח להודיע לו שהוא קיבל... " (עמוד 33
לפרוטוקול בשורה 12).

וכי מה לא הגיוני בכך?

כמו כן, בתשובה לשאלה כי אולי הוא טעה בהבנתו ענה שהוא "לא חושב" שגברת
עבוד דיברה עמו על מועד דחיית מועד תשלום המס והוא הבין שהמדובר בדחיית מועד



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 מאי 2022

ו"ע 20-06-63044 גרוס ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

המכירה. הביטוי "לא חושב" לא עולה בקנה אחד עם האמור בתצהיר של עו"ד פדרמן לפיו הבין באופן חד משמעי מגברת עבוד כי המועד למכירת הדירה הראשונה נדחה ליום 31.12.2019.

כמו כן, במהלך העדות חזר עו"ד פדרמן על המילים "לא זוכר", "...אני לא יכול לזכור", "...לא. ממש לא (זוכר)..." ועוד.

42. עינינו הרואות כי העוררים מסתמכים על מצג מצד עו"ד פדרמן ועל התובנה שלו מהשיחה עם הגברת עבוד, בעוד המסמכים שהוזנו למערכת דיברו במפורש על דחיית תשלום המס ולא על דחייה במועד מכירת הדירה.

43. העוררים גם לא הוכיחו שנגרם להם נזק מהסתמכות על מצג מצד גברת עבוד על זניחת אכיפת זכרון הדברים עם עו"ד ישראלי. ראשית, משום שאין כל בטחון שהיו מצליחים לאכוף את זכרון הדברים ושנית, גם כיום פתוחה בפניהם הדלת לתבוע את עו"ד ישראלי על הנזקים שגרם להם בגין חזרתו מזכרון הדברים. בכל מקרה, גם אם נגרם להם נזק אין למשיב "אחריות" על כך.

סמכות המשיב להאריך את תקופת מכירת הדירה הראשונה מכוח סעיף 107 לחוק:

44. גם אם הייתה מוכחת טענת ההסתמכות של העוררים, עולה השאלה האם היה למשיב סמכות להאריך את מועד מכירת הדירה הראשונה מכוח סעיף 107(א) לחוק חל גם על התקופה שנקבעה בסעיף 9(ג1ג)(2)(ב) לחוק.

45. המחלוקת בשאלת עצם קיומה של סמכות להאריך את התקופה הקבועה בסעיף 85 לחוק נדונה בע"א 9817/17 מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב נ' רייך ואח' (עניין רייך). בעניין רייך נפסק שבהתאם לסעיף 107(א) לחוק מוקנית למשיב סמכות להאריך גם את המועד לתיקון שומה מעבר לתקופה בת 4 השנים הקבועה בסעיף 85(א) לחוק, כאשר "השימוש בסמכות ההארכה הקבועה בסעיף 107 ביחס לסעיף 85 צריך שייעשה במשורה, במקרים המתאימים בלבד".

עניין רייך לא עסק בשאלה הרחבה מהו "מועד" לצורך תחולת הוראות סעיף 107 לחוק.

46. עניין זה נדון בו"ע 19-10-25437 צבי יעקובוביץ נ' מנהל מיסוי מקרקעין (עניין יעקובוביץ). בעניין יעקובוביץ, נקבע כי הסמכות הנתונה בסעיף 107(א) לחוק הינה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 מאי 2022

ו"ע 20-06-63044 גרוס ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

להאריך כל מועד לעשיית פעולה שבחובה או ברשות משרד מיסוי מקרקעין (לרבות לעניין סעיף 85 לחוק). אולם בחוק מיסוי מקרקעין קבועות תקופות שאינן בגדר "מועד", אלא הם עצמם "תנאי" לעמידה בהוראות החוק. כך, למשל, בעניין יעקובוביץ מציינת הוועדה (מפי כב' יו"ר השופטת א. וינשטיין) את הדוגמא, את העובדה כי "אופציה ייחודית" לעניין סעיף 49 היא כזאת שתוקפה הינה עד שנתיים ימים, זהו תנאי להיותה של האופציה "ייחודית" ולא "מועד" שניתן להאריך ועל כן סעיף 107(א) לחוק לא חל עליה.

משכך, קבעה הוועדה בעניין יעקובוביץ, שהמחוקק בקביעתו כי על רוכש דירה חילופית למכור את דירתה הישנה בתוך 18 חודשים ממועד רכישת הדירה החדשה, ביקש להביא למכירה "מהירה" של דירות ובכך לנסות ולרסן את עליית מחיריהן. מדובר ב"תנאי" שהינו בבסיס ההוראה ולא במועד ועל כן סעיף 107(א) אינו חל בעניין יעקובוביץ (וראה בהרחבה סעיפים 38-69 לפסק הדין בעניין יעקובוביץ).

47. אין לי אלא להצטרף לחוות הדעת המנומקת של הוועדה (מפי כב' השופטת י. וינשטיין) ולקבוע כי גם בעניינו, בדומה לעניין יעקובוביץ, אין סמכות למשיב להאריך את תקופת מכירת הדירה הראשונה.

48. לסיכום חלק זה: עסקינן ב"תנאי" שנקבע בחוק (ולא "במועד") ולכן אין למשיב סמכות להאריך מכוח סעיף 107 לחוק.

49. ומשכך, הרי, כפי שנאמר לעיל בפרק המסגרת הנורמטיבית, "ההבטחה השלטונית" (אם הייתה) אינה מקיימת את ארבעת היסודות המצטברים שבהתקייםם ההבטחה השלטונית הופכת למחייבת.

50. יפים לעניינו הם דברי בית המשפט העליון בע"א 4525/13 אחים דויטש תעשיות טקסטיל בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, ניתן ביום 17.8.2016, בסעיף 22, כדלקמן:

"הדין שולל, ככלל, טענות מניעות או הבטחה שלטונית אשר תוצאתן היא עשיית מעשה בניגוד לדין או הימנעות מעשיית מעשה המתחייב בדין או מימוש הבטחה שניתנה בחריגה מסמכות, וזאת כנגזרת של עקרון חוקיות המינהל (תורת האולטרה וירס)... גישה זו חלה במשנה תוקף בתחום דיני המס.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 מאי 2022

ו"ע 20-06-63044 גרוס ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

בתחום זה נדרשת זהירות רבה והקפדה רבה בהענקת פטורים והקלות, שכן פטור או הקלה לנישום פלוני מגדילה את הנטל, במישרין או בעקיפין, על שאר הנישומים. מטעם זה בין היתר נאסר מתן הקלות או פטורים שאינם מעוגנים במפורש בחוק או על פיו (סעיף 1(א) לחוק יסוד: משק המדינה וכן סעיף 245 לפקודה)... קבלת טענת מצג (או הבטחה שלטונית) שתוצאתה מתן פטור או הנחה החורגים מהוראות הדין תהווה למעשה עקיפה של הוראות סעיף 1 לחוק יסוד: משק המדינה וסעיף 245 לפקודה, כמו גם של הוראות הדין הספציפיות הקובעות את החבות במס. על כן מתחייבת גישה מאוד זהירה ומצמצמת באשר לנסיבות בהן תתקבל, אם בכלל, טענת מצג (או הבטחה) בכגון דא..."

וראו בהקשר זה גם בסעיף 65 לפסק הדין בעמ"נ 15-06-49880 עופר נכסי רעננה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה, ניתן ביום 2.11.2017, כלהלן:

"בחינת הפסיקה שיצאה מלפני בית המשפט העליון בכל הקשור והמתייחס לטענות של השתק או מניעות כלפי רשות שלטונית מעלה, בהתבסס על העיקרון של חוקיות מעשה המינהל, כי המגמה היא צמצום ההכרה בטענות שכאלו, מקום בו תוצאת ההכרה בהן תביא לעשיית מעשה בניגוד לדין או להימנעות מעשיית מעשה המתחייב על פי הדין, וביתר שאת – בתחום דיני המס".

סוף דבר

51. העוררים לא הוכיחו שעומדת לטובתם טענת הסתמכות על מצג שניתן להם ע"י המשיב, לפיו הם רשאים לדחות את מועד מכירת הדירה הראשונה ולפיכך הם זכאים



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 מאי 2022

ו"ע 63044-06-20 גרוס ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

לשיעורי מס רכישה בשל רכישת הדירה השנייה. לכל היותר היה להם מצג מטעם המייצג שלהם (עו"ד פדרמן) ולא מטעם המשיב.

52. גם אם הייתה עומדת לעוררים טענת ההסתמכות אזי למשיב לא הייתה סמכות להאריך את מועד מכירת הדירה הראשונה מעבר לתקופה של 18 חודשים היות ותקופה זו מהווה "תנאי" ולא "מועד" שעל פי סעיף 107 לחוק רשאי המשיב להאריך, בכפוף לקיומה של סיבה מספקת.

53. אשר על כן הייתי מציע לחברי לדחות את הערר ולהשית על העוררים הוצאות משפטיות בסכום של 5,000 שקלים חדשים שיישאו ריבית והצמדה כחוק החל מתום 30 יום מיום מתן פסק הדין. סכום ההוצאות האמור מביא בחשבון ששוכנעתי שהעוררים הבינו לתומם שאכן ניתנה להם ארכה למכירת הדירה הראשונה וכי לרשות המסים היה חלק ביצירת אי הבהירות.

אבישי זיו, כלכלן ושמאי מקרקעין:

אני מסכים לאמור בחוות דעתו של רו"ח צבי פרידמן.

השופט ה' קירש:

אני מסכים עם דעתו של רו"ח פרידמן שדין הערר להידחות.

ברצוני לחדד נקודות אחדות:

1. סעיף 9(ג1)(2)(ב) לחוק מיסוי מקרקעין איננו מחייב את האזרח למכור את הדירה הקיימת שלו (אותה "דירת מגורים אחרת שהייתה דירתו היחידה עד למועד רכישת הדירה [מושא הטלת מס הרכישה]"). אם הוא ימכור את הדירה הקודמת תוך התקופה הנקובה בסעיף האמור (18 חודשים לעניין המקרה דנן), אזי הוא עשוי להיות זכאי למדרגות מס הרכישה המטיבות – ואם הוא לא ימכור, הוא לא יהיה זכאי. הא ותו לא.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 מאי 2022

ו"ע 20-06-63044 גרוס ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

לפיכך אין מקום להגשת "בקשת ארכה למכירת דירה קיימת" כי הרי אין כל חובה למוכרה.

המהות האמתית של בקשה כגון זו שהוגשה במקרה הנוכחי היא קבלת הסכמת המשיב לכך שהחוק ייקרא כאילו לא נכתב בו "18 חודשים" אלא תקופה אחרת, ארוכה יותר.

גם אני סבור כי התנאי הנדרש בסעיף 9(ג1)(2)(ב) כלל איננו בבחינת "מועד" שסעיף 107 לחוק עשוי לחול עליו, וכתוצאה מכך המשיב נעדר סמכות להתערב בתוכן התנאי שקבע המחוקק.

2. השיחה הטלפונית בין העורר, מר גרוס, ובין עובדת המשיב, גברת עבוד, התקיימה שניים עשר ימים **לאחר** תום תקופת 18 החודשים הנ"ל. דהיינו, אין לפנינו מקרה בו אמירה של רשות המסים **במהלך** התקופה הביאה את האזרח להאמין כי התקופה מוארכת וכי לא תהיה השלכה שלילית לאי מכירת הדירה הקיימת עד לתום התקופה המקורית (וייתכן שאפילו במקרה האחרון אין מזור אם רשות המסים ממילא איננה מוסמכת לשנות את התקופה – אולם איננו נדרשים כאן להתייחס למצב מסוג זה).

מר גרוס בהגינותו העיד כי בשתי הזדמנויות לפני תום התקופה הוא קיבל תשובה שלילית לבקשות להארכת המועד למכירת הדירה הקיימת. והנה בהתראה הכתובה בחתימת גברת עבוד מיום 13.5.2019 נאמר: **"יודגש כי התאריך למכירת הדירה הנוספת נקבע בחוק ואין אפשרות להאריכו"**.

כאמור, השיחה עם גברת עבוד – על כל אי הבהירות שבה – התרחשה **אחרי** תום התקופה ולא יכלה להוות מקור להסתמכות או למחדל בקשר למכירת הדירה הקודמת בתוך תקופת 18 החודשים. **לכל היותר**, אם מקבלים את עדותו של מר גרוס בעניין, השיחה הזאת – כפי שהוא רצה להבין אותה – הביאה לאי נקיטת פעולת אכיפה מיידית נגד עורך דין מאיר ישראלי בנוגע לזכרון הדברים שנחתם ביום 18.7.2019. דומה כי הדרך עודנה פתוחה לנקיטת הליכים אחרים בנדון (ואינני מביע כאן כל דעה אשר לסיכוי של הליך זה או אחר בקשר לזכרון הדברים האמור).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 מאי 2022

ו"ע 20-06-63044 גרוס ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

עוד יצויין בהקשר זה כי על פי זכרון הדברים הדירה הקודמת אמורה הייתה להימכר בתמורה ל- 1,685,000 ש"ח, כאשר מר גרוס העיד בפנינו כי לבסוף הדירה נמכרה בחודש דצמבר 2019 במחיר של 1,750,000 ש"ח.

3. במידה רבה של סבירות הבשורה של גברת עבוד בשיחה הטלפונית ("ביקשתם דחייה... אין בעיה זה מופיע...") יכלה להתייחס לדחייה במועד תשלום הפרש המס. כמוסבר, על פי השיטה הנהוגה, מי שמתעתד למכור את הדירה הקיימת שלו רשאי לשלם את מס הרכישה על דירה חדשה לפי מדרגות המס המטיבות ושומה הנערכת לפי המס המלא תוקפא. וכפי שנאמר במכתב ההתראה הנ"ל מיום 13.5.2019, "החל מתאריך זה [בחלוף 18 חודשים] יתבצעו הליכי אכיפת גבייה לגבי יתרת החוב".

והנה המכתב שנשלח על ידי העוררים לרשות המסים ביום 8.7.2019 הוכתר כ"בקשת דחייה במועד תשלום מס רכישה" (אם כי בגוף המכתב מבקשים "לקבל ארכה במכירת זכותנו בדירה ברמת גן"), ובהודעת דואר אלקטרוני מאת מר גרוס אל רשות המסים מיום 9.7.2019 הוא כותב כי "... אני מעביר אליכם מכתב בקשה לקבלת ארכה בתשלום מס רכישה על דירה שנייה...".

לא מן הנמנע אפוא כי גברת עבוד התכוונה למועד תשלום הפרש המס; ההפרש עמד על כמעט 148 אלף שקלים (במונחי קרן), כך שבדחייתו במחצית השנה אכן הייתה משום בשורה.

אין חולק כי המנהל כן רשאי לדחות מועד לתשלום המס, בין מכוח סעיף 107 לחוק ובין מכוח סעיף 91א.

מר גרוס מצהיר כי "... שיחתי הטלפונית עם הגברת עבוד הותירה בי ספקות" וכי מסיבה זו "שלחתי את עו"ד פדרמן להיפגש איתה באופן אישי על מנת לוודא..." (סעיף 45א) לתצהירו).

כאשר עו"ד פדרמן דיווח למר גרוס לאחר המפגש האמור עם גברת עבוד הוא תיאר את "התובנה" שלו מן המפגש ואישר באוזני מר גרוס כי "יש לכם 5 חודשים מלאים" למכור את הדירה הקודמת. כל זאת חרף העובדה שתאריך תום ההקפאה במחשבי המשיב לא שונה. ויתרה מזו, בהודעת רשות המסים מתאריך 31.7.2019



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 מאי 2022

ו"ע 20-06-63044 גרוס ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

(יום המפגש הנטען בין עו"ד פדרמן וגברת עבוד) הודע כי "מועד תשלום המס בשומה שלעיל נקבע על פי הוראות סעיף 51/52 לתאריך 31.12.2019", ונושא המכתב ("הנדון") אף הוא "מועד תשלום המס".

כל אלה מחלישים עוד את הבסיס להעלאת טענת הסתמכות בנסיבות הנדונות, וזאת מעבר לכך שהשיחה הטלפונית התקיימה לאחר תום התקופה, ואף אם יונח כי תיתכן טענת השתק מינהלי חרף העדר הסמכות לשנות את תקופת שמונה עשר החודשים הקבועה בחוק.

* * * * *

הוחלט כאמור בסעיף 53 לחוות דעתו של רו"ח פרידמן.

מזכירות ועדת הערר תמציא את פסק הדין לבאי כוח הצדדים.

ניתן היום, י"ד אייר תשפ"ב, 15 מאי 2022, בהעדר הצדדים.

הרי קירש, שופט

אבישי זיו, כלכלן ושמאי
מקרקעין
חבר

צבי פרידמן, רו"ח
חבר

ה' קירש, שופט
יו"ר



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 מאי 2022

ו"ע 63044-06-20 גרוס ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב