



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 ינואר 2021

ו"ע 27213-02-19 מלכיאור נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוז תל אביב

ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963

בראשות כב' השופט ה' קירש - יו"ר הוועדה

רו"ח צבי פרידמן - חבר

מר אבי הוכמן - חבר

העוררים

מיכאל מלכיאור

חנה מלכיאור

ע"י ב"כ עוה"ד אסף דאי ואייל מידני

נגד

המשיב

מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

ע"י ב"כ עוה"ד לירון ארצי ומאיר פורת

מפרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

פסק דין

יו"ר הוועדה, כב' השופט ה' קירש

א. מבוא

1. העוררים היו בעליה של דירת מגורים בירושלים מאז שנות השמונים. בחודש אפריל 2013 הם רכשו זכויות בדירה בתל אביב אשר הייתה אז בשלב הקמה מוקדם מאוד. הקמת הדירה בתל אביב הייתה במסגרת קבוצת רכישה, וחלו עיכובים רבים בבנייה. הדירה הקיימת בירושלים נמכרה על ידי העוררים בחודש מאי 2018, עוד לפני השלמת בניית הדירה בתל אביב.

על רקע נסיבות אלו, וכמוסבר ביתר פירוט בהמשך, בחודש נובמבר 2018 ביקשו העוררים – בדיעבד – כי רכישת הדירה בתל אביב תיחשב כרכישתה של "דירה יחידה" כמשמעות מונח זה בסעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 ("החוק"). הבקשה האמורה הוכתרה כבקשה לתיקון שומה לפי סעיף 85 לחוק. סיווג הדירה הנרכשת כ"דירה יחידה" כמבוקש נועד לזכות את העוררים במדרגות מס רכישה מוטבות.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 ינואר 2021

ו"ע 27213-02-19 מלכיאור נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוז תל אביב

2. המשיב, מנהל מיסוי מקרקעין, סבור כי בשל אופן הדיווח על הרכישה בתל אביב בשנת 2013, אכן מוטל היה על העוררים לבקש "תיקון שומה" במסגרת סעיף 85 לחוק, אך המועד לעשות כן חלף בחודש נובמבר 2017. יתרה מזאת, לפי עמדת המשיב, הוראותיו של סעיף 85 הן מהותיות ואינן ניתנות להארכה על פי סעיף 107 לחוק. מסיבה זו סירב המשיב להחיל על רכישת הדירה בתל אביב מדרגות מס רכישה מוטבות.

3. השגתם של העוררים על סירוב המשיב לערוך תיקון שומת מס הרכישה נדחתה, ומכאן הערר בפני ועדת הערר.

ב. הוראות החוק בנושא מדרגות מס רכישה

4. לפני שנפרט את השתלשלות האירועים, נביא בקצרה את הוראות החוק הנוגעות להטבה שמבקשים העוררים להחיל על עצמם.

נזכור כי הדירה מושא הערר נרכשה ביום 23.4.2013 ("מועד הרכישה").

5. לפי סעיף 9(א) לחוק, מס רכישה "יהיה בשיעור משווי המכירה או בסכום קבוע, לפי סוג המכירה או המקרקעין, הכל כפי שיקבע שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת...". בהתאם לתקנה 2 לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (מס רכישה), התשל"ה-1974 ("התקנות"), "במכירת זכות במקרקעין בבנין או בחלק ממנו שהוא דירת מגורים, יחולו הוראות אלה: (א) ישולם מס רכישה בשיעור משווי הזכות הנמכרת כקבוע בסעיף 9 לחוק...". ובכך התקנות מחזירות אותנו לחקיקה הראשית.

6. ובכן בהתאם לסעיף 9(ג1א)(1) לחוק והוראת השעה שעמדה בתוקף במועד הרכישה הנ"ל, ככלל, מס הרכישה הוטל על רכישת "דירת מגורים" כמשמעותה שם לפי שלוש מדרגות: 5% ; 6% ; 7%.

עם זאת, לגבי רכישתה של "דירה יחידה" במועד הרכישה הוחלו מדרגות מס רכישה מטיבות יותר (0% ; 3.5% ; 5%) - כאשר סכומי המדרגות אף גבוהות יותר מן הרגיל, לטובת האזרח הרוכש ("מדרגות המס המוטבות").



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 ינואר 2021

ו"ע 27213-02-19 מלכיאור נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוז תל אביב

7. יצוין כי לא הייתה מחלוקת בערר זה כי הזכות הנרכשת בתל אביב הייתה בבחינת "דירת מגורים", לעניין סעיף 9(ג1א) לחוק, חרף העובדה שבנייתה הייתה רחוקה מסיום באותה עת. ובתוך כך גם לא הייתה מחלוקת כי הדירה נבנתה במסגרת "קבוצת רכישה" כהגדרתה בחוק.

8. הזכאות למדרגות מס הרכישה המוטבות הנ"ל הוקנתה על פי החוק במצבים אלה:

(א) הדירה שרכש הרוכש היא דירה יחידה (דהיינו, "דירת מגורים שהיא דירתו היחידה של הרוכש בישראל ובאזור...");

או

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

(פרט (1) ופרט (2) שבסעיף 9 (ג1א)(2)(א) לחוק – להלן "הוראת ההקלה")

9. יוצא אפוא כי ככלל, על פי הוראת ההקלה הנ"ל, מדרגות המס המוטבות עשויות לחול בארבעה מקרים שונים:

(א) כאשר אין בידי הרוכש דירת מגורים אחרת בישראל או באזור;

(ב) כאשר יש לרוכש דירת מגורים אחרת, הדירה הנרכשת איננה נרכשת מקבלן, והדירה האחרת (הקודמת) נמכרת תוך 24 חודשים;

¹ לפי יום הרכישה במקרה דנן, חל עליו סעיף קטן 9(ג1א) לסעיף 9 לחוק. הדברים להלן יפים גם לסעיפים קטנים (ג1ב) ו-(ג1ג) אשר חלים על עסקאות שנעשו לאחר מכן.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 ינואר 2021

ו"ע 27213-02-19 מלכיאור נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוז תל אביב

(ג) כאשר יש לרוכש דירת מגורים אחרת, הדירה הנרכשת נקנית מקבלן, והדירה האחרת (הקודמת) נמכרת תוך 12 חודשים ממועד המסירה הנקוב בהסכם עם הקבלן;

(ד) כאשר יש לרוכש דירת מגורים אחרת, הדירה הנרכשת נרכשת מקבלן, חל עיכוב במסירת הדירה, והדירה האחרת נמכרת תוך 12 חודשים ממועד מסירת החזקה בפועל בדירה הנרכשת (לאחר סיום העיכוב). מצב אחרון זה יכונה להלן **"החלופה הרביעית להוראת ההקלה"**.

10. לשלוש החלופות האחרונות הנ"ל שבהוראת ההקלה תכלית משותפת: להקל על אותם "משפרי דיור" אשר מתקשרים לרכישת דירה חדשה (בין מקבלן ובין ביד שנייה) בעוד הם מחזיקים בדירה קודמת שטרם נמכרה. ובכל ארבע החלופות, הדירה הנרכשת איננה נתפסת בעיני המחוקק כ"דירת השקעה" אם תנאי ההוראה מתקיימים.

11. החלופה הרביעית נועדה לטפל במקרה בו תוכניותיו של הרוכש משתבשות בשל עיכוב ממושך בקבלת הדירה הנרכשת, ובשל עיכוב זה אף נדחית מכירת הדירה הקודמת.

ואכן החלופה הרלבנטית **לענייננו** היא הרביעית: אמנם הדירה בתל אביב לא נרכשה מידי קבלן, אולם בסעיף 6.3.2 להוראת ביצוע מיסוי מקרקעין 02/2013 מיום 21.4.2013, רשות המסים הביעה את נכונותה להחיל את החלופה האמורה גם במצב שהדירה הנרכשת מוקמת באמצעות **קבוצת רכישה**.

12. הקלה זו מכירה במציאות בה לרוכש הבודד, הנמנה עם קבוצת רכישה, אין שליטה על התקדמות הפרויקט וקצב הבנייה, ונסיון החיים מראה כי מיזמים מסוג זה עלולים להימשך זמן רב (כמו במקרה הנדון).

13. **לא הייתה מחלוקת בערר הנדון כי הוראת הפרשנות הנ"ל עשויה הייתה לחול במקרה זה בשל קיומה של קבוצת רכישה.**

יתרה מזאת, היות שבכל המועדים הרלבנטיים לערר טרם נמסרה לידי העוררים החזקה בדירה הנרכשת, אין חולק כי אילו העוררים היו מבקשים את החלתו של סעיף 9(ג1א)(2)(א) (הוראת ההקלה) **בעת הרכישה** (אפריל 2013) או אפילו **בכל מועד עד**



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 ינואר 2021

ו"ע 27213-02-19 מלכיאור נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוז תל אביב

נובמבר 2017, לא היה נוצר כל קושי (וראו דברי העד מטעם המשיב, מר צברי, פרוטוקול הדיון, עמוד 43, שורה 13 עד שורה 17, וכן סעיף 26 לסיכומי המשיב).

14. דא עקא, הבקשה לתיקון שומה הוגשה אך בחודש נובמבר 2018 וכך נוצרה המחלוקת בין הצדדים.

ג. עובדות המקרה ביתר פירוט

15. בשנת 1985 או בסמוך לה, רכשו העוררים דירת מגורים ברחוב דוסטרובסקי בירושלים. העוררים התגוררו בדירה זו למעלה משלושים שנה ("הדירה בדוסטרובסקי").

16. בשנת 2010 בנם של העוררים נועם ובת זוגו שירה, רכשו זכויות בפרויקט "מגדלי הצעירים" בתל אביב, כחלק מקבוצת רכישה (גוש 6110, חלקה 404: "הדירה בתל אביב" או "הדירה הנרכשת").

17. לימים שירה העבירה את זכויותיה בדירה בתל אביב לידי נועם, ובחודש אפריל 2013, נועם העביר את **מלוא** הזכויות בדירה העתידה להיבנות במגדל הצעירים לידי הוריו העוררים. מס הרכישה המושת על רכישה זו בידי העוררים הוא מושא הערר. העברת הזכויות מידי נועם לידי העוררים הוגדרו על ידיהם כ"מתנה". סיווג ההעברה כמתנה לא היה חלק מחזית המחלוקת בערר זה.

18. בחודש אפריל 2013 דיווחו העוררים על רכישת הדירה בתל אביב, ובשומה העצמית יושמו הוראות תקנה 20 לתקנות ("מכירה לקרוב"), לפיהן "במכירת זכות במקרקעין ללא תמורה מיחיד לקרובו, יהיה מס הרכישה שליש ממס הרכישה הרגיל".

מס הרכישה "הרגיל" חושב על ידי העוררים ללא הפנייה להוראת ההקלה הנ"ל, דהיינו, יושמו מדרגות מס הרכישה **הרגילות**, ולא המדרגות המוטבות שחלות על דירה יחידה.

19. השומה העצמית של העוררים אושרה על ידי המשיב ביום 18.11.2013 והוצאה שומה לפי סעיף 78(ב)(1) לחוק.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 ינואר 2021

ו"ע 19-02-27213 מלכיאור נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוז תל אביב

20. כאמור, בניית מגדל הצעירים התארכה זמן ממושך ובניית הדירה הנרכשת לא הושלמה באותה תקופה.

21. ביום 27.5.2018 נמכרה הדירה בדוסטרובסקי – וזאת חמש שנים וחודש לאחר רכישת הדירה בתל אביב על ידי העוררים.

22. יצוין כי למחרת היום, בתאריך 28.5.2018, רכשו העוררים דירה אחרת בירושלים, ברחוב אלדד ("הדירה באלדד").

23. כאן המקום לציין כי המסכת העובדתית המלאה כוללת עוד שלבים ומצגים שאינם מפורטים כאן, כי אין הם משפיעים על ההכרעה במחלוקת המוגדרת. נשוב ונתאר חלק מנסיבות אלו בהמשך ובהקשר אחר, ונציין כי עובדות נוספות אלו היוו, ללא ספק, "רעשי רקע" בליבון המחלוקת.

24. כאמור, רק בחודש נובמבר 2018 הגישו עוררים בקשה לתיקון שומה, על סמך הוראות סעיף 85 לחוק, לפיה ביקשו להחיל על רכישת הדירה בתל אביב את הוראת ההקלה וזאת מפני שהדירה בדוסטרובסקי (שהייתה בבחינת "דירה אחרת") נמכרה לפני שנמסרה החזקה בדירה הנרכשת - כך שהדירה הנרכשת נחשבה בסופו של דבר ל"דירה יחידה" כהגדרתה בחוק.

25. כמוסבר, המשיב סירב להיעתר לבקשת תיקון השומה בנימוק שזו הוגשה באיחור.

ד. ההסדר המעשי הנוהג ליישום הוראת ההקלה

26. כפי שצוין, סעיף 9(ג1א)(2)(א) לחוק – הוראת ההקלה – מקיף ארבעה מצבים שונים. לגבי שלושה מהם (חלופות ב), (ג) ו-ד) המפורטות בסעיף 9 לעיל) אין לדעת בעת רכישת הדירה מושא המיסוי אם אכן יתקיימו התנאים הנדרשים לשם החלת מדרגות מס המוטבות.

27. כפתרון פרקטי לקושי זה, ועל מנת שציבור הרוכשים לא יצטרך להוציא מכיסו מיד את מלוא מס הרכישה העלול להידרש אם בסופו של דבר יחולו מדרגות המס הרגילות דווקא, הנהיגה רשות המסים הסדר הקפאת שומות. לפי ההסדר, בעת רכישת דירה, יכול הרוכש



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 ינואר 2021

ו"ע 27213-02-19 מלכיאור נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוז תל אביב

להצהיר כי בכוונתו למכור דירה אחרת (קיימת) תוך פרק הזמן הקבוע בהוראת ההקלה,² או אז תוצא לו שומת מס רכישה לפי המדרגות **הרגילות** ושומה זו "תוקפא" וייגבה מידי הרוכש באופן מיידי רק סכום המס המתחייב לפי המדרגות **המוטבות** (בשל הצהרת כוונתו כאמור) וכפי שהעיד מר צברי מטעם המשיב:

"יש מנגנון חישובי כשאנחנו מוציאים שומה בהקפאה, השומה מוצאת מראש עם הקפאה והיא מחכה למועדים שיתקיימו..."
(עמוד 44, שורות 7-8)

28. הסדר ההקפאה האמור קיבל ביטוי כבר בהוראת ביצוע מיסוי מקרקעין 2/2000 מחודש ינואר 2000, אשר פורסמה עם חקיקתה לראשונה של פסקה 9(ג1א)(2) (במתכונתה המקורית והמצומצמת יותר) במסגרת תיקון מס' 45 לחוק. בהוראת הנ"ל הוסבר כי "... **תוצא שומת מס רכישה לפי השיעורים [הרגילים] ... שומה זו 'תוקפא' לבקשת הרוכש ... ותתוקן בהתאם לשיעורים החלים על 'דירה יחידה' אם וכאשר יוכיח הרוכש כי התקיים התנאי האמור לעיל**" (שם, סעיף 3.1.1(ג)).

29. לשם יישום ההסדר האמור, בחלק ו' לטופס הדיווח (המש"ח), במסגרת הצהרת הרוכשים, מופיע מלל זה (המובא כאן לפי נוסח הטופס בעת הרכישה הנדונה):

"הנני בעליה של דירת מגורים אחרת בגוש _____ חלקה _____ תת-_____ חלקה _____ שהיתה דירתי היחידה כמשמעותה בסעיף 9(ג1א)(2)(א) עד לרכישת הדירה הנוכחית ומתחייב למכור אותה תוך 24 חודשים מיום הרכישה של הדירה הנוכחית : כן _____ לא _____.
אבקש כי לאחר שאשלם את מס הרכישה לפי מדרגות לדירה יחידה, יוקפאו הליכי הגבייה כנגד יתרת המס וזאת עד לתאריך תום התקופה בה התחייבתי למכור את דירתי הנוספת. ידוע לי כי לאחר מועד זה, אם לא אמכור את הדירה הנוספת אחוייב בתשלום יתרת המס בתוספת הפרשי הצמדה, ריבית וקנס..."

² פרק זמן אשר לעיתים היה שמונה עשר חודשים ולעיתים עשרים וארבעה חודשים, בהתאם לשינויי החקיקה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 ינואר 2021

ו"ע 27213-02-19 מלכיאור נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוז תל אביב

(להלן "ההצהרה בדבר דירה יחידה"³)

30. בהקשר זה ייתכנו ארבעה תרחישים אפשריים אצל רוכש דירה שכבר יש בידיו דירה אחרת:

- * הרוכש שילם את מלוא המס בעת הרכישה ואכן בעת מכירת הדירה האחרת לא מתקיימים התנאים להחלת הוראת ההקלה;
- * הרוכש שילם את מלוא המס בעת הרכישה ובעת מכירת הדירה האחרת מתקיימים התנאים להחלת הוראת ההקלה;
- * הרוכש שילם מס מופחת (לפי המדרגות המוטבות) בעת הרכישה, השומה הוקפאה לפי ההסדר, ובעת מכירת הדירה האחרת לא מתקיימים התנאים להחלת הוראת ההקלה;
- * הרוכש שילם מס מופחת כאמור, ובעת מכירת הדירה האחרת מתקיימים התנאים להחלת הוראת ההקלה.

31. בתרחיש הראשון, אין כל קושי כי מלוא המס המגיע שולם מראש.

גם בתרחיש הרביעי, אין כל קושי: השומה המוקפאת תבוטל לפי ההסדר הנ"ל כאשר המס המופחת המגיע שולם מראש.

בתרחיש השלישי, אינטרס רשות המסים מובטח: השומה המוקפאת "תופשר" וייגבה הפרש המס המגיע בתוספת הפרשי הצמדה וריבית. בתרחיש זה גם אם תקופת הביניים תתארך מאוד (למשל בשל עיכוב במסירת החזקה בדירה הנרכשת), השומה כבר **נערכה** והמנהל לא יעמוד בפני בעיית התיישנות. ויודגש, תוצאה זו תושג **ללא כל קשר למשך ההקפאה, יהיה אורכה אשר יהיה**.

³ אעיר כי נוסח טופס המש"ח, לפיו מצהיר הרוכש כי הוא "מתחייב למכור" את הדירה האחרת "תוך [24] חודשים מיום הרכישה של הדירה הנוכחית" (סעיף 2.3 לחלק ו' לטופס), איננו משקף את המצב המשפטי לאשורו: החוק איננו מחייב את האזרח למכור את הדירה האחרת (הקיימת) ואין סיבה לקבל מפיו "התחייבות" לעשות כן. למעשה נדרשת אך הצהרה מפני הרוכש כי הוא מודע לכך כי אם לא ימכור את הדירה האחרת תוך פרק הזמן הקבוע בחוק, אזי הוראת ההקלה לא תחול.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 ינואר 2021

ו"ע 27213-02-19 מלכיאור נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוז תל אביב

32. נותר התרחיש השני – שהוא המצב הנדון בערר זה. רק כאן, לפחות לפי עמדת המשיב, נמצא אחד הצדדים בסיכון: אם שולם מלוא המס ולימים יתברר כי התנאים ליישום הוראת ההקלה אכן מתקיימים, הרוכש עלול להימצא במצב בו פרק הזמן לתיקון השומה ולקבלת החזר מס – חלף.

יש לחדד כי לפי עמדת המשיב, כפי שזו הוצגה על ידי העד מטעמו, מר צברי, הרוכש איננו מוכרח להצהיר על השימוש בהוראת ההקלה דווקא בעת הרכישה, אלא הוא רשאי להצהיר תחילה על רכישה של דירה לא יחידה ולשנות – לתקן – דיווח זה בתוך תקופת ארבע השנים הקבועה בסעיף 85 לחוק, אפילו אם עד לאותו מועד טרם נמכרה הדירה הקיימת והזכאות להקלה תתברר רק בעתיד (עמוד 41, שורה 17 עד שורה 25; עמוד 43, שורה 7 עד שורה 9).

33. כאמור, במקרה דנן שילמו העוררים מס רכישה בשנת 2013 לפי המדרגות הרגילות ולא ביקשו להחיל על עצמם אז את ההסדר המתואר. הדיווח על העברת הדירה בתל אביב הוגש למשיב ביום 24.4.2013 ונחתם בין השאר על ידי העוררים כרוכשים. בטופס הדיווח, ההצהרה בדבר דירה יחידה כלל לא מולאה על ידי העוררים, לא צוינה בעלותם בדירה בדוסטרובסקי, ולגבי כוונתם למכור דירה קיימת, לא סומן "כן" ולא סומן "לא".

ה. סעיפים 85 ו-107 לחוק

34. סעיף 85 ("תיקון שומה") מצוי בפרק שביעי לחוק בנושא "הצהרות ושומה". הסעיף מורה:

"(א) המנהל רשאי, בין ביזמתו ובין לפי דרישת מי ששילם מס, לתקן שומה שנעשתה לפי סעיף 78(ב) או (ג) או לפי סעיף 82, תוך ארבע שנים מיום שאושרה כשומה עצמית או מיום שנקבעה שומה לפי מיטב השפיטה, לפי העניין, בכל אחד מהמקרים האלה:

(1) נתגלו עובדות חדשות העשויות, לבדן או ביחד עם החומר שהיה בידי המנהל, בעת עשיית השומה, לחייב במס או לשנות את סכום המס;



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 ינואר 2021

ו"ע 27213-02-19 מלכיאור נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוז תל אביב

- (2) המוכר מסר הצהרה בלתי-נכונה שהיה בה כדי לשנות את סכום המס או למנוע תשלום מס;
(3) נתגלתה טעות בשומה. ..."

35. לכאורה המועד האחרון לעשיית שימוש בהוראות סעיף 85 במקרה הנוכחי חל ביום 18.11.2017 או בסמוך לו, דהיינו בחלוף ארבע שנים מהוצאת השומה לפי סעיף 78, המאשרת את השומה העצמית של העוררים.

36. סעיף 107 נמצא בפרק שנים-עשר לחוק ("הוראות שונות") ועניינו "הארכת מועד":

- "(א) המנהל רשאי להאריך כל מועד שנקבע בחוק זה, אם נתבקש לכך ואם ראה סיבה מספקת להיעתר לבקשה.
(ב) המנהל רשאי לדרוש מאדם שעליו מוטלת חובת תשלום מס ואשר ניתנה לו ארכה לפי סעיף קטן (א)... ערובה לתשלום המס שהוא עלול להתחייב בו."

37. מן המפורסמות כי רשות המסים אוחזת בגישה לפיה אין אפשרות להפעיל את סמכות הארכת המועדים על פי סעיף 107 על מנת להקנות זמן נוסף, מעבר לארבע השנים, לביצוע תיקון שומה על פי סעיף 85. עמדה זו של רשות מסים נקוטה הן כלפי עצמה (כלומר, באופן המגביל את מנהלי מיסוי מקרקעין בהשתמשם בסעיף 85) והן כלפי ציבור הנישומים. לפי תפיסת רשות המסים, סעיף 85 מגלם "התיישנות מהותית" שאיננה ניתנת לשינוי מכוח סעיף 107 לחוק:

"... הוראת סעיף 85 לחוק קובעת התיישנות מהותית על-פי הוראות החקיקה וההלכה הפסוקה הרלוונטיות - ולפיכך בחלוף תקופת ארבע השנים הקבועה בס' 85 אין עוד למנהל מיסוי מקרקעין סמכות לתקן את השומה.
... אין לרשות המס סמכות להאריך מועדים אל מעבר למועד ההתיישנות המהותית, שכן באותו מועד פוקעת הזכות שבה מדובר.
... 'התיישנות מהותית' להבדיל מהתיישנות דיונית היא התיישנות אשר בה, במועד ההתיישנות - 'הזכות עצמה אובדת ולא רק זכות התביעה'."



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 ינואר 2021

ו"ע 27213-02-19 מלכיאור נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוז תל אביב

(מתוך סעיפים 43, 49 ו-51 לסיכומי המשיב)

38. בחלק ד' לכתב הערר, טענו העוררים כי סעיף 9 לחוק, כהוראה ספציפית, גובר על הוראות סעיף 85 לחוק שהן כלליות בלבד. לחלופין, העוררים חולקים על עמדת המשיב בעניין סעיף 107 לחוק וסבורים כי אין מניעה עקרונית להפעלת סמכות ההארכה המוקנית בסעיף האמור גם לגבי תקופת ארבע השנים הקבועה בסעיף 85. יתרה מזו, לדעת העוררים, אף אם השימוש בסמכות ההארכה צריך להיות מוגבל לנסיבות המתאימות, או אפילו לנסיבות יוצאות דופן, אזי המקרה הנוכחי כרוך בנסיבות כאלו והמשיב חייב היה להיענות לבקשת תיקון השומה, חרף חלוף המועד החקוק בסעיף 85.

39. והנה סוגיית קשר הגומלין בין סעיף 85 וסעיף 107 מונח כעת בפני בית המשפט העליון בעניין ע"א 9817/17 מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב נ' מיטל אביבי רייך ואח' ("עניין רייך").

40. לאור המסקנות אליהם הגעתי, ולו תישמע דעתי, אין כל צורך לדון בסוגיה האמורה במקרה דנן, הכל כמנומק בהמשך.

ו. פרשנות סעיף 9(ג1א) לחוק

41. אקדים ואומר כי לידי על מנת ליהנות מהוראת ההקלה, כלל לא נדרש תיקון שומה וכתוצאה מכך אופן פירושו ויישומו של סעיף 85 לחוק איננו מעלה או מוריד.

במה הדברים אמורים?

42. מלאכת הפרשנות מתחילה, כתמיד, בעיון בנוסח החוק. פסקת משנה 9(ג1א)(2)(א) לחוק פותחת במילים: "... יחיד שרכש דירת מגורים... והתקיים בו אחד מאלה...", ומסתיימת במילים: "ישלם מס רכישה בשיעור משווי הזכות הנמכרת כקבוע להלן..."

מן הדיבור "והתקיים בו" אנו למדים כי הזכאות למדרגות המס המוטבות המפורטות בהמשך הסעיף יכולה להיקבע רק לאחר מעשה, ולגבי שלוש מתוך ארבע החלופות הכלולות בהוראה (ראו סעיף 9 לעיל) – רק כעבור תקופה ממושכת.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 ינואר 2021

ו"ע 27213-02-19 מלכיאור נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוז תל אביב

43. בהתאם לנוסח הוראת ההקלה בכל הנוגע לחלופה הרביעית שבה, נדרש קיומם של ארבעה תנאים מצטברים:

- (א) רכישת הדירה הייתה מקבלן – או כמו במקרה הנוכחי, במסגרת קבוצת רכישה;
- (ב) חל עיכוב במסירת החזקה בשל נסיבות שאינן בשליטתו של הרוכש;
- (ג) בשנים עשר החודשים לאחר מסירת החזקה נמכרה דירת מגורים אחרת;
- (ד) הדירה הנמכרת הייתה דירה יחידה עד למועד רכישת הדירה מושא הבדיקה.

והנה רק שניים מן התנאים האלה יכולים להיבחן **בעת הרכישה** (תנאי (א) ותנאי (ד)) ואילו שניים אחרים (תנאי (ב) ותנאי (ג)) יכולים להתברר **רק כעבור זמן**.

יתרה מזו, משך הזמן עד לבירור תנאים (ב) ו-(ג) (התלויים האחד בשני) – **כלל איננו מוגבל**. אם למשל העיכוב במסירה נמשך עשר שנים מעת הרכישה (תנאי (ב)), אזי קיומו של תנאי (ג) יכול להיבדק רק אחרי חלוף אחת עשרה שנים מעת הרכישה. הכנסת שחוקקה את הוראת ההקלה אף הייתה מודעת לכך כי בחלופה של עיכוב במסירת הדירה החדשה, התקופה עד להתגבשות הזכאות להקלה עשוי להיות ממושכת מאוד (ראו למשל פרוטוקולים של דיוני ועדת הכספים של הכנסת מיום 2.11.2004 ומיום 28.12.2004, מהם ניכר כי המשתתפים בדיון נתנו את דעתם לכך שסיום הבנייה עלול להתעכב שנים רבות).

44. אמנם **אירוע מס** – רכישת הדירה – מתרחש ברגע נתון, במועד היווצרות ההתקשרות החוזית המחייבת לפיה מוקנות הזכויות במקרקעין (כמשמעותן בחוק) לידי הרוכש. אולם **תוצאות המס**, בהקשר מסוים זה, אינן יכולות להיוודע באותו שלב.

דהיינו, **באופן מובנה** הוראת ההקלה (בחלופה הנדונה כאן) מצריכה המתנה עד ל"סוף מעשה" על מנת לקבוע איזה מדרגות מס חלות, ועל כן לטעמי יישום הסעיף בשלמותו איננו מחייב תיקון שומה ואיננו מוגבל על ידי התקופה הקבועה בסעיף 85.

45. החוק כן דורש – מטעמים טובים – כי הרכישה **תדווח** באופן מיידי ובהתאם להוראות החוק הרגילות המסדירות את נושא ההצהרה. ואכן כבר בשלב הרכישה שורה של היבטים הכרוכים במיסוי האירוע יכולים וחייבים להתברר, לרבות שאלות הנוגעות לעצם קיום



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 ינואר 2021

ו"ע 19-02-27213 מלכיאור נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוז תל אביב

העסקה; זהות הצדדים לעסקה; זהות ומהות הנכס; היקף התמורה המשולמת; שווי הזכות הנרכשת; ותחולתם האפשרית של פטורים והקלות שונים שהזכאות להם ניתנת לקביעה לאלתר.

יודגש כבר כאן כי הניתוח בהמשך בנושא אופן תחולתו או אי תחולתו של סעיף 85 תקף רק בנוגע לסוגיית מדרגות המס והזכאות ליישום הוראת ההקלה; לגבי יתר הנתונים והמצגים המוצהרים בדיווח כמפורט כאן יחולו כרגיל הוראות סעיף 85 – הן על האזרח הרוכש והן על המנהל.

46. על פי סעיף 73(ג) לחוק, רוכש זכות במקרקעין חייב, תוך 30 ימים מיום הרכישה, למסור למנהל הצהרה בה יפרט סדרה של נתונים (כמפורש בסעיף האמור), לרבות "סכום המס המגיע, אם מגיע, ודרך חישובו".⁴

לאחר הגשת הצהרה כאמור, פועל המנהל בהתאם לסעיף 78(א) ו-78(ב) לחוק. סעיף 78(א) קובע לאמור:

"נמסרה למנהל הצהרת מוכר או עושה פעולה לפי סעיף 73(א) או (ב), יראו את ההצהרה כקביעת שבח בידי אותו אדם (להלן - שומה עצמית), והמנהל ישלח למוסר ההצהרה, בתוך 20 ימים מיום שנמסרה לו ההצהרה, הודעה בדבר סכום המס שמוסר ההצהרה חייב בו לפי ההצהרה; דין הודעה כאמור כדין שומה שנמסרה לגביה הודעת שומה לפי סעיף 86."

והנה מהוראה זו אנו למדים כי ההצהרה נחשבת "שומה עצמית", ובעקבותיה מצווה המנהל לערוך הודעה "בדבר סכום המס שמוסר ההצהרה חייב בו לפי ההצהרה".

47. עולה כי הן סעיף 73(ג) לחוק והן סעיף 78(א) מחייבים נקיבת סכום המס המגיע (ואף את דרך חישובו).

⁴ החובה לפרש בהצהרה את סכום המס המגיע היא חידוש שהונהג בחוק כחלק מתיקון מס' 70 בשנת 2011 (ס"ח 2281, התשע"א, עמוד 402).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 ינואר 2021

ו"ע 27213-02-19 מלכיאור נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוז תל אביב

48. כידוע, בהתאם לסעיף 78(ב) לחוק, מוסמך המנהל לבדוק הצהרה ולאשר אותה או, לחלופין, "לקבוע לפי מיטב שפיטתו כאמור בסעיף 79א, את יום המכירה, שווי המכירה, יום הרכישה, שווי הרכישה, סכום השבח, התוספות, הפטורים המותרים מהשבח על פי כל דין והמס החל". דהיינו, אף הפעלת הסמכות לערוך שומה לפי מיטב השפיטה לפי סעיף 78(ב)(2) כרוכה בקביעת המס החל.

49. נמחיש את משמעות הוראות אלו לענייננו: אדם שהוא בעל דירת מגורים קיימת, רוכש מקבלן (או כחלק מקבוצת רכישה) דירה "על הנייר" – דירה שתיבנה בעתיד. בתקופת הביניים, עד לאכלוס הדירה החדשה, הוא ימשיך להתגורר בדירה הקיימת. בכוונתו למכור את הדירה הקיימת לכשיתאפשר הדבר, אך כיום – בעת הרכישה מן הקבלן – אין הוא יכול לדעת מתי הדבר יקרה. החוק דורש ממנו להצהיר עכשיו על "סכום המס" [מס הרכישה] המגיע... ודרך חישובו" (והחוק אף מחייב את המנהל להידרש לאותה שאלה במסגרת סעיפים 78(א) ו-78(ב)).

והנה בפני הרוכש שתי אפשרויות: להצהיר על סכום מס רכישה מופחת, המחושב לפי מדרגות המס המוטבות וזאת בתקווה כי תנאי הוראת ההקלה הנ"ל אכן יתקיימו, או לחלופין, להצהיר על סכום מס גבוה יותר, המחושב לפי מדרגות המס הרגילות, וזאת מתוך הנחה "פסימית" שתנאי הוראת ההקלה לא יתקיימו (או שאין בכוונתו לגרום לקיומם).

ודוק: הוראת ההקלה איננה מחייבת בחירה באפשרות הראשונה. כך או כך, כל הצהרה על "סכום המס המגיע" איננה בשלב זה אלא השערה, השערה שנכונותה מותנית בהתרחשויות עתידיות. לדוגמה, כוונה למכור את הדירה הקיימת בסמוך לאחר מסירת החזקה בדירה החדשה עלולה שלא להתממש בשל תנאי השוק בעתיד, אילוצים אישיים, שינויי תוכניות או אירועים בלתי צפויים מראש.

50. יש להדגיש כי החוק כלל איננו דורש כי הכוונה למכור את הדירה האחרת תהיה קיימת בעת רכישת הדירה החדשה מקבלן (או במסגרת קבוצת רכישה), ואפילו לא בעת סיום העיכוב בבנייה. ייתכן כי לאורך התקופה האמורה הרוכש לא התכוון למכור את הדירה האחרת וכי הכוונה לעשות כן התגבשה רק לקראת תום תקופת שנים עשר החודשים ממועד מסירת החזקה בדירה החדשה. והנה על פי חוק, הוראת ההקלה תחול אף במקרה כגון זה (וזאת חרף העדר "הצהרת כוונות" על גבי טופס המש"ח בעת רכישת הדירה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 ינואר 2021

ו"ע 27213-02-19 מלכיאור נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוז תל אביב

החדשה). בהחלט ייתכנו נסיבות חיים אשר יביאו את האזרח לשנות את תוכניותיו ולגרום לו לממש, באופן שלא נצפה מראש, את הדירה האחרת.

51. נמצא אפוא כי על פי לשונה ועל פי מהותה הוראת ההקלה כרוכה **באופן מובנה** באי וודאות אשר לתוצאת המס עד להתבהרות שאלת קיום התנאים השונים. ומאידך סעיפי ההצהרה והשומה שבחוק מחייבים כבר בעת הרכישה אמירה לגבי גובה המס.

52. אכן סעיף 85 לחוק היה מספק פתרון נאות לקושי אילולי מגבלת הזמן הטבועה בו (אשר לדעת המשיב, היא אף עולה לכדי "התיישנות מהותית").

אולם המקרים שעשויים ליפול לתוך החלופה רביעית שבהוראת ההקלה (ראו סעיף 9 לעיל), מעצם טיבם, עשויים גם לחייב **המתנה של יותר מארבע שנים** עד להיוודע תוצאת המס הסופית. מדובר הרי בעיכובים בבנייה ובמסירת חזקה, והדברים ברורים.

53. ניתן לתהות – אף בהינתן שהוראת ההקלה איננה מוציאה מכלל תחולה את סעיף 85 לעניין מדרגות המס – האם הוראות סעיף 85 כלל מתאימות למצב הנדון, בו הזכאות להוראת הקלה מתגבשת ונודעת בדיעבד. המשיב סבור כי התשובה לכך היא חיובית - ראו סעיפים 30 עד 34 לסיכומיו.

כמוסבר, סעיף 85 ניתן להפעלה מפאת שלוש עילות: (א) גילוי עובדות חדשות; (ב) גילוי הצהרה בלתי נכונה; ו-(ג) גילוי טעות בשומה. לדעתי שתי העילות האחרונות אינן מתארות מצב בו הזכאות להוראת הקלה מתגבשת כתוצאה מאירוע שאירע לאחר הרכישה (דהיינו, מכירה של הדירה האחרת במועד המזכה בהחלת ההקלה).

כמו כן, יש מקום לתהות האם אירוע המכירה האמור אכן מהווה "עובדה חדשה" כמשמעות מונח זה בסעיף 85(א)(1), כאשר בפסיקה ובספרות המקצועית קיימות גישות שונות לפרשנות הביטוי האמור ותחולתו על **אירועים מאוחרים**, וזאת להבדיל מעובדה הנוגעת במישרין לרכישה כאשר גילויה הוא בבחינת חידוש. בשל המסקנה אליה הגעתי, אינני נדרש להכריע בשאלה זו כאן.

54. המשיב מדגיש כי פניית העוררים להחלת מדרגות המס המוטבות הוגשה בחודש נובמבר 2018 **כבקשה לתיקון שומה** לפי סעיף 85 לחוק. אולם לדעתי אין העוררים מושתקים



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 ינואר 2021

ו"ע 27213-02-19 מלכיאור נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוז תל אביב

היום, בשל עובדה זו, מלטעון כי השימוש בסעיף 85 בנסיבות העניין לא היה נחוץ מבחינה משפטית ומצבו של המשיב לא הורע בשל כינוי הפנייה "בקשה לתיקון שומה".

55. אפשר להקשות ולומר כי **הסדר ההקפאה** הנ"ל נותן מענה נאות לבעיית ההמתנה הממושכת: כל רוכש שצופה שהוא יוכל ליהנות מהוראת ההקלה, ידווח תחילה על סכום מס **מופחת** ואם ציפייתו תתבדה, אז הוא ישלים את המס החסר בעקבות הפרשת השומה המוקפאת על פי ההסדר. על ידי כך אין צורך בשימוש בהוראות סעיף 85. ואזרח שאיננו מבקש ליישם את הסדר ההקפאה ובוחר לשלם באופן מיידי את סכום המס הרגיל – אזי אין לו להלין אלא על עצמו. הוא **נוטל סיכון** שאם בסופו של יום יהיה זכאי, מהותית, למדרגות המס המוטבות, הוא יעמוד בפני מחסום מוחלט בדמות מגבלת זמן שבסעיף 85.

56. דא עקא, אין כל הוראה בחוק **שמחייבת** אימוץ הסדר ההקפאה⁵ ויודגש: הוראת ההקלה קובעת את מדרגות מס הרכישה שיחולו בהתקיים תנאים **מהותיים** מסוימים. **אין בה כל הוראה פרוצדוראלית שמכתיבה לרוכש כיצד לדווח במסגרת סעיף 73 לחוק על מנת להיות זכאי למדרגות המוטבות.**

הדרך הייתה פתוחה בפני המחוקק להוסיף להוראת ההקלה דרישת דיווח מיוחדת, שחלה כבר בעת הרכישה, כתנאי הכרחי לתחולת ההקלה בהמשך. אך לא כך פעל המחוקק.

לדעתי, מסקנה לפיה רוכש נוטל סיכון אם לא יחיל על עצמו את הסדר ההקפאה איננה עולה בקנה אחד עם תוכנה ותכליתה של הוראת ההקלה; הטלת סיכון כאמור על ציבור הרוכשים הייתה צריכה להיעשות (אם בכלל) בדבר חקיקה **ברור ומפורש**.

⁵ אפשר אף לתמוה, אם צודק המשיב בגישתו בערר זה, כיצד הוא רשאי שלא לגבות שומה מוקפאת באותם מקרים שתנאי הוראת ההקלה אכן מתקיימים אך הדבר נודע רק לאחר חלוף ארבע שנים? הרי במקרים אלה קיימת שומה (לפי מדרגות המס הרגילות) ולא הובהר מכוח איזו סמכות נמנע המשיב מלפעול לפיה. האם התשובה היא כי עם מילוי התנאים רואה המשיב את השומה המוקפאת כמתוקנת (מבוטלת) לפי סעיף 85 לחוק, אף אם חלפו יותר מארבע שנים ממועד עריכתה?



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 ינואר 2021

ו"ע 19-02-27213 מלכיאור נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוז תל אביב

57. וכאן בולט הפרדוקס בעמדת המשיב דנן: אם העוררים היו בוחרים לשלם **פחות מס** בעת הרכישה (אגב הפעלת הסדר הקפאת השומה), אזי בנסיבות המקרה המשיב לא היה פונה אליהם בכל דרישה נוספת משנמכרה הדירה בדוסטרובסקי.

58. כאמור, לגישתי, יישום הוראת ההקלה במקרה המתאים איננו כרוך כלל ב"תיקון שומה".

אמנם "שומה" מסוימת נעשית כבר בשלב הרכישה מכוח צירוף הוראות סעיפים 73 ו-78. אולם, כאשר עשוי לחול סעיף 9(ג1א) לחוק, השומה המקורית מעצם טבעה איננה שלמה לגבי פרט אחד (ואחד בלבד): סכום המס המגיע ודרך חישובו.

"השלמת השומה" מתאפשרת עם היוודע תוצאת תחולת הוראת ההקלה לכאן או לכאן לפי קיומם או אי קיומם של התנאים הדרושים.

השלמה זו, לדעתי, איננה בבחינת "תיקון" השומה כפי שזו נערכה בעת הרכישה, כי אז, באותו שלב מוקדם, השומה לא הייתה שגויה.

59. יוער כי בעיה דומה עלולה להיווצר ביישום הוראות סעיף 9(ג1א)(2)(ב1) אשר הוסף לחוק בשנת 2018 ועניינו הקלה במס רכישה לרוכש דירה שנייה לאחר שבנייתה של דירה ראשונה במסגרת קבוצת רכישה התעכבה במידה ניכרת. תנאי להפעלת הסעיף האמור הוא שהדירה בקבוצת הרכישה (הדירה הראשונה) תימכר בתוך 18 חודשים ממועד השלמת בנייתה. השלמת הבנייה עלולה להתרחש שנים לאחר רכישת הדירה השנייה – מושא ההקלה בסעיף האמור.

רק לאחר השלמת הבנייה בקבוצת הרכישה וחלוף עוד 18 חודשים נוספים ניתן לדעת אם הזכאות להקלה התגבשה אם לאו – ועד אז המועד לתיקון שומה לפי סעיף 85 עלול לחלוף. אימוץ גישת המשיב דנן עלולה לסכל את הגשמת תכלית ההוראה החדשה.

60. היבט נוסף של הסוגיה הוא השאיפה לוודאות ויציבות בתכנון תקציב המדינה. ערך זה תומך בהשגת **סופיות** בענייני גביית מסים. לטעמו של המשיב, סעיף 85 לחוק, על מגבלת הזמן שבו, ממלא תפקיד בהגשמת תכלית זו (ראו, בין היתר, עדותו של מר צברי מטעם המשיב, עמוד 40, שורה 4 עד שורה 12, וכן סעיף 58 לסיכומי המשיב).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 ינואר 2021

ו"ע 27213-02-19 מלכיאור נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוז תל אביב

61. מבלי לפקפק בחשיבות הוודאות התקציבית כאמור, עמדת המשיב **בהקשר הנוכחי** כרוכה בקושי: לפי הסדר הקפאת השומה המתואר לעיל, סכום גביית המס הסופי עלול להישאר בלתי וודאי במשך שנים רבות (כל עוד קיים עיכוב בבנייה) והרי עובדה זו לא מונעת מרשות המסים להציע את ההסדר לכל דכפין. אם כן, דומה כי מה שנותר מטעון המשיב הוא ההשערה (הבלתי מוכחת) כי הממונים על תקציב המדינה מעדיפים אי ודאות לגבי **תוספת** גבייה אפשרית בעתיד, על פני אי ודאות לגבי צורך עתידי לבצע **החזר מס** (עמוד 40, שורה 9 עד שורה 11). לדעתי אין בהשערה זו כדי להצדיק שלילת זכאות מהותית לפי הוראת ההקלה (וממילא הוודאות בפני החזר מס עתידי איננה מוחלטת כי הרי אף לפי עמדת המשיב ניתן לדווח תחילה על מדרגות מס רגילות ולשנות דיווח זה למדרגות מס מוטבות בפרק זמן של ארבע שנים, גם אם הזכאות להוראת ההקלה טרם התבררה – ראו סעיף 31 לעיל).

62. המשיב מצביע על סעיף 85 לחוק – **"תיקון שומה בשינויי מבנה"** – ומקיש מעצם קיומו של הסעיף האמור לסוגיה הנדונה כאן. סעיף 85 מורה:

"התקיימו התנאים המזכים בפטור ממס לפי חלק ה2 לפקודה, לאחר שחלפו ארבע שנים מיום שאושרה כשומה עצמית או מיום שנקבעה שומה לפי מיטב השפיטה, לפי העניין, יתקן המנהל את השומה, על אף האמור בסעיף 85."

מדובר בהוראות פקודת מס הכנסה המעניקות פטור ממס שבח ולעתים גם שיעור מס רכישה מופחת בין היתר במיזוג חברות (סעיף 103ב(א)(ב) לפקודה), העברת נכסים תמורת מניות (סעיף 104א(א)), העברת מניות לחברת אם (סעיף 104ג(א)), החלפת מניות (104ח(ב)), ופיצול חברות (סעיף 105ב(א) ו-ב). הצורך בהוספת סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין בשנת 2005 (ס"ח 2000, התשס"ה, עמוד 438) הוסבר כך:

"במטרה לאפשר את מתן הפטור הקבוע בחלק ה2 לפקודה, שהתנאים לו מתקיימים לאחר שחלף מועד ההתיישנות, מוצע להוסיף לחוק את סעיף 85 ולאפשר פתיחת שומה גם לאחר שחלפו 4 שנים, אם התקיימו הנסיבות לפטור ממס הקבועות בחלק ה2 לפקודה לאחר שחלפה תקופה כאמור." (ה"ח הממשלה 105, התשס"ד, בעמוד 477)



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 ינואר 2021

ו"ע 27213-02-19 מלכיאור נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוז תל אביב

לגישת המשיב, בהעדר הוראות סעיף 85א, לא ניתן היה לתקן שומה בתיקון מקל אם הזכאות להקלה בעקבות עמידה בתנאי שינוי מבנה נודעה לאחר חלוף ארבע שנים. ומכלל הן שומעים לאו: לגבי המקרה הנדון כאן לא נחקקה הוראה מיוחדת כדוגמת סעיף 85א ועל כן אין מנוס מהחלת מגבלת הזמן הרגילה הקבועה בסעיף 85.

63. לדעתי, לטעון זה יש שתי תשובות: ראשית, ייתכן שסעיף 85א נחקק מתוך זהירות ולמען הסר כל ספק, כאשר פרשנות תכליתית של ההסדרים בפקודת מס הכנסה בנושא שינויי מבנה הייתה מובילה למסקנה כי באותם מצבים, ועל מנת להגשים את תכלית הפקודה בתחום מזוגים ופיצולים, ממילא מגבלת ארבע השנים שבסעיף 85 לחוק איננה תקפה. אינני נדרש להכריע בשאלה זו.

שנית, סעיף 85א לחוק מפנה להוראות שהן חיצוניות לחוק מיסוי מקרקעין אך עשויות, בתנאים מסוימים, להשפיע על שומת מס שבח או מס רכישה. כאן, לעומת זאת, הוראת ההקלה (סעיף 9 (ג1א)(2)) היא חלק מאותו מכלול חקיקה יחד עם סעיף 85, וכבר הבעתי את דעתי לעיל כי באופן מובנה הוראת ההקלה (לפחות בחלופה הרביעית שבה) מאפשרת המתנה לסיום העיכוב בבנייה לשם קביעה סופית של תוצאת מס הרכישה, ללא צורך להיזקק לתיקון שומה הכפוף להוראות סעיף 85 (והשוו סעיף 93 לסיכומי המשיב לגישה ההפוכה).

מכל מקום, לא שוכנעתי כי יש בקיומו של סעיף 85א לחוק כדי לחייב תוצאה שונה בערר דן.

64. יצוין כי קיימות בחוק מיסוי מקרקעין הוראות נוספות הדומות במהותן (בהקשר הנוכחי) לסעיף 85א. עניינו של פרק חמישי 3 לחוק הוא "חילוף זכויות במקרקעין" ולפיו מוענק פטור ממיסוי מקרקעין במצבים מוגדרים של החלפת נכס בנכס אחר (וביניהם חילוף מבנים עסקיים וחילוף קרקע חקלאית), כאשר חלק מן התנאים לזכאות לפטור נבחנים על פני חמש שנים לאחר אירוע החילוף. על פי סעיף 49ד(א), יש לשלם את המס לפי שיעורו המלא בטרם התקיימו כל התנאים המזכים בפטור, ואילו לפי סעיף 49ד(ד), "התקיימו



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 ינואר 2021

ו"ע 27213-02-19 מלכיאור נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוז תל אביב

התנאים המזכים בפטור לפי פרק זה, לאחר מועד המכירה, ולאחר שחלפו ארבע שנים מיום שנעשתה השומה, תתוקן השומה על אף האמור בסעיף 85.⁶

65. לפי הגישה המוצעת כאן, ייתכן שהמלים "על אף האמור בסעיף 85" הינן מיותרות. עם זאת, יש להדגיש כי לפי סעיף 49ד (וכך גם לפי סעיף 49מא הנ"ל) **נדרש תשלום המס המלא מראש**, כאשר הזכות להחזר יכולה להיווצר רק בדיעבד ובהכרח לאחר שנים רבות. לכן בלטה החשיבות של אפשרות תיקון הדיווח אף מעבר לארבע שנים. כאמור, הוראת ההקלה שבסעיף 9 שותקת בעניין אופן תשלום המס בעת הרכישה ולעתים קרובות הזכאות להקלה תתגבש עוד לפני חלוף ארבע שנים.

66. ניתן למצוא תימוכין לגישה המוצעת כאן בעניין ו"ע (חיפה) 3108/02 **צרפתי נ' מנהל מס שבח מקרקעין**, ניתן ביום 18.3.2004. שם נדון מקרה שהוא בבחינת "תמונת ראיי" לזה שנדון כאן. אישה בעלת נכות רכשה מגרש בשנת 1995 ונהנתה אז משיעור מס רכישה מופחת לפי תקנה 11 לתקנות.

תחולת תקנה 11 מותנית בכך שהזכות במקרקעין תירכש **"לשם שיכונם"** של נכה, עיוור או נפגע כמשמעותם שם.

בהמשך ובניגוד למצופה, האישה ובן זוגה **לא** בנו בית למגוריהם על המגרש, וכאשר דיווחו למנהל מיסוי מקרקעין על מכירת המגרש בשנת 2002, התחוויר לו לראשונה כי תנאי תקנה 11 לא התקיימו. המנהל פעל לגבות את הפרש מס הרכישה המגיע וזאת מכוח הסמכות הקבועה בתקנה 28(א):

"נמכרה זכות במקרקעין וניתן עליה חיוב במס רכישה בשיעור של 0.5% לפי תקנות אלה והתברר לאחר מכן למנהל שלא התמלאו תנאי החיוב במס רכישה בשיעור של 0.5%, כולם או מקצתם, יגבה המנהל ממי

⁶ באופן דומה, פרק חמישי 6 לחוק דן ב"העברת מפעל לאזור מוטב - הוראה שעה" וחל על רכישת זכות במקרקעין שנערכה עד סוף שנת 2009. לפי פרק זה, הוענק פטור ממס שבח בהתקיים תנאים מסוימים, לרבות תנאים שקיומם עשוי היה להיוודע ארבע עשרה שנים לאחר הרכישה. גם כאן הכלל היה תשלום המס המלא בעת העברת המפעל (סעיף 49מא(א) לחוק), וביצוע החזר מס לאחר מילוי התנאים: **"התקיימו כל התנאים המזכים בפטור לאחר מועד המכירה ולאחר שחלפו ארבע שנים מיום שנעשתה השומה, תתוקן השומה, על אף האמור בסעיף 85"** (סעיף 49מא(ד)).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 ינואר 2021

ו"ע 27213-02-19 מלכיאור נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוז תל אביב

שקיבל את החיוב במס הרכישה בשיעור של 0.5% את מס הרכישה שהוא נפטר ממנו, כולו או מקצתו, לפי נסיבות המקרה."

67. בני הזוג טענו, בין היתר, כי המנהל היה מנוע מלעשות שימוש בתקנה 28 בנסיבות המקרה מפני שגביית הפרש המס הייתה כרוכה בתיקון שומה, והתקופה לתיקון שומה לפי סעיף 85 לחוק חלפה עוד בשנת 2001 (לפני שנודע למנהל על אי קיום תנאי ההקלה). טיעון זה נדחה על ידי ועדת הערר, וכבוד הנשיא בדימוס סלוצקי כתב:

"קיים הבדל בן הוראות סעיף 85 לחוק הנ"ל לבין תקנה 28 לתקנות הנ"ל. כפי שציין בר הסמכא הדרי בספרו... :

'תקנה 28 מתייחסת בעיקר לאירועים שלאחר יום המכירה ולהשלכתם על גובה המס ביום המכירה, בעוד שסעיף 85 מתייחס בעיקר לאירועים כפי שארעו עובר ליום המכירה.'

...

לא מקובלת עלינו טענת ב"כ העוררים להחיל על נסיבות מקרה זה את סעיף 85 לחוק הנ"ל.

המחוקק לא הגביל את השימוש בתקנה 28 הנ"ל לזמן כלשהו או למספר שנים קצוב.

...

העילה לגביית מס הרכישה שנפטרו הימנה נולדה כשנודע למשיב דבר הפרת תנאי הפטור, שבא לידי ביטוי הברור במכירת החלקה הנ"ל כאדמה פנויה."

(מתוך סעיפים 8 ו-9 לפסק הדין)

הרציונל אשר הצדיק את שימור כוח השומה של המנהל בעניין **צרפתי**, דומה לרציונל שמצדיק את שימור הזכאות המהותית להוראת ההקלה בענייננו.⁷

⁷ כפועל יוצא מכך, אם רשות המסים לא הייתה מנהיגה את הסדר הקפאת השומות בקשר להוראת ההקלה הנדונה ורוכש פלוני היה מצהיר לפי מדרגות המס המוטבות ובחלוף שנים (לאחר סיום העיכוב בבנייה) היה מתברר כי התנאים להקלה אינם מתקיימים, אזי המנהל היה רשאי לגבות את הפרש מס הרכישה המגיע



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 ינואר 2021

ו"ע 19-02-27213 מלכיאור נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוז תל אביב

הנמקה דומה שימשה את ועדת הערר הנכבדה בו"ע (חיפה) 6054/06 **רשת תורה ומלאכה על שם ד.צ. פנקס נ' מנהל מיסוי מקרקעין**, ניתן ביום 21.6.2007.

68. בע"א 2458/03 **קדושאי נ' מנהל מס שבח**, ניתן ביום 22.11.2004, נדונה הקלת מס הרכישה המוענקת ל"עולה" לפי תקנה 12 לתקנות. המחלוקת נגעה לתחולת תקנה 12(ב)(3) לפיה יחול שיעור מס רכישה מופחת אם נמכרת לעולה "**קרקע פנויה שתשמש להקמת... עסק...**". גם שם, כמו בעניין **צרפתי**, היה זה מנהל מיסוי מקרקעין אשר טען כי סעיף 85 לחוק איננו מגביל בזמן את סמכותו לשלול את ההקלה מכוח תקנה 28; בנסיבות המקרה, אף בחלוף שבע שנים מעת הרכישה לא הוקם בית עסק על הקרקע כנדרש.

בית המשפט העליון הסכים עם מנהל מיסוי מקרקעין וכבוד השופט עדיאל הטעים:

"סעיף 85 נועד למקרים שבהם הוברר שמלכתחילה לא היה מקום לשום את המס כפי שנקבע בשומה... זה אינו המצב במקרה שלפנינו, שבו אין טענה שהמערערת הונתה את רשויות המס, ומלכתחילה לא היה בדעתה לרכוש את הקרקע לצורך עסק. משכוונתה של המערערת לרכוש את הקרקע כדי להקים בה עסק הייתה כנה, היא הייתה זכאית, באותו שלב, לקבלת הפטור. החובה להחזיר את הפטור אינה קמה משום שמלכתחילה לא הייתה הצדקה למתן הפטור, אלא משום שכוונה זו של המערערת לא מומשה, מה שמקים עילה להחזר סכום הפטור שבו זכתה. על סיטואציה מעין זו לא חל סעיף 85 לחוק."
(מתוך סעיף 7 לפסק הדין)

לדעתי, זה הדין גם במצב "הפוך", כמו במקרה דנן: מלכתחילה לא הייתה הצדקה מגובשת לסווג את הדירה בתל אביב כ"דירה יחידה" אולם לימים נוצרו נסיבות אשר זיכו את העוררים בהקלה, וכמוסבר, הוראת החוק המקלה לא קובעת כל מגבלת זמן במקרה מסוג זה.

מבלי להיות כפוף למגבלות סעיף 85. אין זה אלא הצד השני של המטבע והדבר מתיישב היטב עם הפסיקה בעניין **צרפתי**, וכן בעניין **קדושאי** המתואר בהמשך.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 ינואר 2021

ו"ע 27213-02-19 מלכיאור נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוז תל אביב

ואם נתאים את לשון פסק דין **קדושאי** לתיק הנוכחי, הרי "סעיף 85 נועד למקרים שבהם הוברר **שמלכתחילה** הייתה זכאות למתן ההקלה אך ההקלה לא נתבעה במועדה".

69. נזכיר כי בעניין **בזק** (ע"א 10846/06, **בזק החברה הישראלית לתקשורת בע"מ נ' מנהל מס שבה מקרקעין רחובות**, ניתן ביום 23.12.2011) נדונה סוגיית מיסוי חכירות אשר אינן עולות לכדי "זכות במקרקעין" כמשמעות מונח זה בחוק, וזאת בשל פקיעת אופציה להארכתן.

על פי דעת הרוב בבית המשפט העליון, נפסק כי במצב זה, למרות שמס רכישה נגבה מלכתחילה על סמך החזקה לפיה קיימת זכות במקרקעין בהתאם ל"תקופה המרבית שאליה יכולה החכירה להגיע", אזי עם אי מימוש האופציה, יש להחזיר את מס הרכישה שנגבה.

באותה עת המועד הרלבנטי היה 10 שנים לאחר עריכת עסקת החכירה.

70. בין היתר, מנהל מיסוי מקרקעין טען שם כי "**כפוף החזר המס... למגבלת ארבע השנים החלה על 'תיקון שומה' לפי סעיף 85...**" (סעיף 33 לחוות דעתה של כבוד השופטת חיות כתוארה אז). והנה נקבע כי "**אין מדובר ב'תיקון שומה'**" היות ש"**זכותה של המערערת להחזר מס נבחנה במקרה דנן במסגרת סעיף 102** [שעניינו החזרת מס בביטול מכירה]...". משמע, למרות שבעניין **בזק** "התבהרות התמונה" אירעה **רק בחלוף עשור**, ניתן היה להחזיר את המס העודף מפני שלא היה הכרח להיזקק להוראת סעיף 85, בשל קיומו של סעיף 102 לחוק. וכך גם כאן: בשל תוכנו ותכליתו של סעיף 9(ג1א)(2)(א) לחוק, אין הכרח לפנות לסעיף 85 על מנת להגיע – בדיעבד – לסכום המס הנכון. כאן מדובר, כאמור, בחלוף שש שנים וחצי.

71. בעניין **בזק** הוזכר פסק הדין בעניין **שחר** אשר הודגש על ידי המשיב דן (ע"א 3602/97 **נציבות מס הכנסה ומס רכוש - משרד האוצר מדינת ישראל נ' דניאל שחר ואח'**, ניתן ביום 26.12.2001). לדעתי, פסק דין **שחר** איננו מספק מענה למקרה הנוכחי. שם הטעים כבוד השופט מ. חשין (בסעיפים 49, 50, 51 ו-52 לפסק דינו):

"אחד היסודות החשובים המהווים חלק בלתי נפרד מן ההסדרים הסטטוטוריים למיניהם, הוא יסוד המועדים הקבועים בדין להשגות,



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 ינואר 2021

ו"ע 27213-02-19 מלכיאור נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוז תל אביב

לעררים, לערעורים, לתביעות השבה ולעוד פעילויות כיוצא באלו; ואלה כולם באים - לעתים מזומנות - תחת ההסדרים הקבועים במשפט הפרטי.

...

הסדר הדוק של יחסי היחיד והרשות הכרח הוא, כאמור, לניהול ענייניה הכספיים של רשות הציבור באורח תקין, ויסוד הזמן היה כיכין וכבעז שעליהם נשען בנין ההסדר כולו.

...

אכן, הצורך להחזיר מס שלא ניצפה מראש כי יוחזר, עלול להביא לפריצת מסגרת התקציב.

...

יש לפעול במסגרת זמנים מוגבלת וקבועה שלא לפרוץ גדרות של זמן. הגבלת המועד לתביעתו של מס אשר שולם ביתר נוהגת בשיטות משפט אחרות אף-הן, והיא חלק בלתי נפרד ממשפחת ההתיישנות בהתאמתה לדין המיסים."

72. בית המשפט העליון דן בהרחבה ביסודות ההתיישנות, לרבות העקרון הגלום בסעיף 8 לחוק ההתיישנות, התשי"ח-1958, שמפסיק את מרוץ ההתיישנות אם "נעלמו מן התובע העובדות המהוות את עילת התובענה" (נשוב ונזכיר הוראה זו בהמשך, בסעיף 82 להלן).

73. אולם בעניין שחר הנושא שנדון – החזרי מס הכנסה לעובדים שכירים שמעמדם כנכים הוכר למפרע על ידי ועדה רפואית – לא נתפס על ידי בית המשפט כנושא הכרוך ב"עובדות" המהוות עילת תובענה:

"והנה, בענייננו שלנו ידעו הנישומים כל השנים על נכותם; עובדת נכותם לא נעלמה מהם; ולא נתגלו להם לאחרונה כל עובדות חדשות. ה'עובדה', כביכול, שנעלמה מן הנישומים, לא היתה אלא קביעתה של הוועדה הרפואית בדבר שיעור הנכות; ואולם קביעה זו התבססה על 'עובדות' קיימות שהיו ידועות לנישומים זה מכבר.

...

אכן, אותה 'עובדה' אשר נעלמה מעיני הנישומים שלפנינו לא היתה עובדה כלל. כל שאירע היה, שהנישומים לא ידעו את הדין דהיינו: כי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 ינואר 2021

ו"ע 27213-02-19 מלכיאור נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוז תל אביב

זכאים הם לקבל חוות דעתה של ועדה רפואית וכי על פי אותה חוות דעת זכאים הם לקבל פטור מתשלום מס הכנסה: ואולם אי ידיעה זו - אי ידיעה על זכותם על פי דין, מקום שהעובדות היו גלויות וידועות להם במלואן - אינה שקולה ל"עובדה" בגידרי סעיף 8 לחוק ההתיישנות.
(מתוך סעיפים 29 ו-30 לפסק הדין)

לעומת זאת, במקרה דנן, ה"עובדה" אשר בסופו של דבר הקימה את הזכאות למדרגות המס המוטבות היא מכירת הדירה בדוסטרובסקי לפני חלוף 12 חודשים ממסירת החזקה בדירה בתל אביב. עובדה זו נוצרה (אמנם על ידי העוררים עצמם) אך בחודש מאי 2018, ורק אז, לראשונה, באה לעולם הקלת המס הקונקרטית.

74. אפשר לשאול, אם תתקבל גישתי, תוך כמה זמן **לאחר** התקיימות התנאים לפי הוראת ההקלה על הרוכש לדווח על כך ולדרוש את החזר מס הרכישה ששולם ביתר (כפי שהתברר בדיעבד)?

הרי הוראת ההקלה נעדרת התייחסות כלשהי לנושא אופן ומועד הדיווח על סיום העיכוב במסירת החזקה ולכאורה עובדה זו עלולה להקשות על קבלת הפרשנות המוצעת על ידי כאן.

75. לדעתי התשובה המתבקשת היא כי על הרוכש להודיע לרשות המסים על התקיימות תנאי הוראת ההקלה **בד בבד עם ההצהרה על מכירת הדירה האחרת** (הקודמת). סימן לכך נמצא בנוסח טופס ההצהרה שנקבע על ידי רשות המסים (טופס המש"ח). שם, בחלק המיועד להצהרת הרוכש והדן בהחלת סעיף 9 (א1א)(2)(ב) לחוק, רשום: **"(אם נמכרה הדירה הנוספת יש להודיע גם למשרד האזורי שערך את שומת מס הרכישה לדירה הנוכחית).**" כלומר, היות ותנאי בלעדיו אין הוא מכירת הדירה האחרת, זהו גם הנקודה המתבקשת ואולי האחרונה למסור למנהל כי **כתוצאה מאותה מכירה**, נעשה האזרח זכאי להטבת מס רכישה בקשר לרכישת הדירה החדשה.

76. ככל הנראה במקרה הנוכחי לא כך פעלו העוררים (דהיינו, בעת ההצהרה על מכירת הדירה בדוסטרובסקי), וההודעה המתבקשת הגיעה בצורת בקשה לתיקון שומת מס הרכישה אשר הוגשה כאמור כחמישה וחצי חודשים לאחר מכירת הדירה בדוסטרובסקי.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 ינואר 2021

ו"ע 27213-02-19 מלכיאור נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוז תל אביב

77. אמנם יש בפרק זמן זה שיהוי לא מבוטל אך לטעמי אין בו שיהוי חריף מספיק כדי להצדיק שלילת זכותם המהותית של העוררים להקלת המס הנדונה, ובייחוד כאשר דבר החקיקה עצמו שותק בעניין.

כמודגש, המחוקק הוסיף את הוראת ההקלה לחוק מבלי להצמיד לה כל חובת דיווח מיוחדת – **לא מראש ולא בדיעבד** – ולגישתי לקונה זו איננה אמורה לפעול לרעתו של האזרח הרוכש.

78. לסיכום עניין זה, יש לומר כי קבלת החזר מס לפי הוראת ההקלה איננה כרוכה ב"תיקון שומה" לפי סעיף 85 לחוק. כמוסבר, מסקנה זו תקפה רק לעניין **קביעת מדרגות המס** המתחייבות מן הנסיבות, אך לא לגבי יתר הנתונים שעליהם מצהיר הרוכש בדיווחו למנהל, לגביהם אין הצדקה לאי החלתו של סעיף 85.

אדגיש כי מסקנתי כאן מבוססת על פרשנות הוראת ההקלה הנדונה, לפי לשונה, תכליתה ואופן השתלבותה בחוק כולו. אינני נדרש להכריע אם פרשנות דומה – המייתרת את הצורך בתיקון שומה לפי סעיף 85 – מתאימה ונכונה לגבי הסדרי חקיקה **אחרים** אשר גם לפיהם תוצאת המס הסופית עשויה שלא להיוודע בסמוך לאירוע המס אלא לאחר זמן רב.

למותר לציין כי אם המחוקק סבור כי יש טעמים טובים להכפיף את השימוש בהוראת ההקלה למגבלות סעיף 85, הדרך פתוחה בפני לקבוע זאת בדבר חקיקה מפורש.

ז. השהיית מרוץ ההתיישנות

79. בסיס אחר וחלופי למסקנה כי במקרה הנדון יש להורות על השבת עודף מס הרכישה לידי העוררים הוא יישום עקרון של עיכוב או השהיית מניין ההתיישנות לפי סעיף 85 לחוק.

80. נימוק זה יוצא מתוך ההנחה (כפי שטוען המשיב) כי אכן משנערכה שומה לפי מדרגות המס הרגילות, נדרש **תיקון** השומה לפי סעיף 85 לחוק על מנת לסטות ממנה.

81. על פני הדברים, הוראותיו של סעיף 85 פשוטות וברורות: תיקון כאמור יכול להיעשות רק "תוך ארבע שנים" מעת עריכת השומה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 ינואר 2021

ו"ע 27213-02-19 מלכיאור נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוז תל אביב

לפשוטות זו ערך חשוב: השגת ודאות בקביעת המועד האחרון להפעלת סעיף 85 בכל מקרה נתון. ודאות וסופיות הן כמובן "נשמת אפו" של מוסד ההתיישנות. וכפי ששב וגורס המשיב, עניינו של סעיף 85 הוא "התיישנות מהותית".

82. אלא מאי? גם עולם ההתיישנות עצמו איננו נטול מורכבות. והנה בחוק ההתיישנות מנויות כעשר עילות שונות לעיכוב תחילת מרוץ תקופת ההתיישנות או להשהיית המשך מרוץ תקופת ההתיישנות שמניינה כבר החל (וראו בין היתר סעיפים 7, 8, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 17, ו-18 לחוק ההתיישנות).

למשל, סעיף 8 לחוק ההתיישנות, שעניינו "התיישנות שלא מדעת", קובע כי "נעלמו מן התובע העובדות המהוות את עילת התובענה, מסיבות שלא היו תלויות בו ושאינן בזהירות סבירה לא יכול היה למנוע אותן, תתחיל תקופת ההתיישנות ביום שבו נודעו לתובע עובדות אלה".

דהיינו, למרות המסר ההחלטי לכאורה המושמע בסעיף 5 רישא לחוק ההתיישנות ("התקופה שבה מתיישנת תביעה שלא הוגשה עליה תובענה... היא..."), הרי לכלל זה חריגים לא מעטים, המתחשבים באילוצים ובמניעויות שונים המפורטים בחוק (והשוו גם סעיף 89(ב) לפקודת הנזיקין [נוסח חדש]).

83. תכליתן של הוראות העיכוב הנ"ל ברורה: למנוע פגיעה ביכולתו של תובע לממש את זכויותיו בשל פרק זמן בו המימוש כלל לא היה אפשרי או מעשי, בין מפאת חוסר מודעות ובין מסיבה מוכרת אחרת. במשפט המשווה עקרון השהיית ההתיישנות ידוע כ-tolling, והוא עשוי להיות מעוגן בהוראות חוק מפורשות או אפילו על בסיס דיני היושר (equitable tolling).

84. והנה, כפי שפורט לעיל, הוראת ההקלה הגלומה בסעיף 9(א1)(א)(2)(א) לחוק מיסוי מקרקעין פועלת, בין היתר, במצבים בהם עצם הזכאות להקלה איננה ניתנת לקביעה בעת הרכישה. בשל כך, מן הראוי שמרוץ ההתיישנות לפי סעיף 85 (ככל שהוא רלבנטי לעניין) יושהה כל עוד לא ניתן לדעת כיצד חל החוק על המקרה הקונקרטי.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 ינואר 2021

ו"ע 27213-02-19 מלכיאור נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוז תל אביב

85. אמנם עומדת בפני רוכש דירה האפשרות המעשית להצהיר מראש על רכישת דירה "יחידה", לשלם מס לפי המדרגות המוטבות ולקבל לידי שומה מוקפאת - אבל אין כל חובה חקוקה לפעול בדרך זו ונזכיר כי הוראת ההקלה אף איננה דורשת קיומה של כוונה למכור את הדירה האחרת (הקיימת) בעת הרכישה.

86. לטעמי ככל שנדרש בהקשר זה "תיקון שומה" הכפוף להוראות סעיף 85, ואף אם נסכים כי עניינו של סעיף 85 הוא "התיישנות מהותית", יש בסיס להכיר ב"עיכוב" או "השהיה" של התיישנות זאת עד לחלוף העיכוב במסירת הדירה. הכרה בפרק זמן של השהיה בנסיבות אלו עולה בקנה אחד עם עקרונות כלליים יותר שבדיני ההתיישנות, כך שלא תימנה במסגרת יישום סעיף 85 תקופה בה אין האזרח יכול לדעת כיצד לבסוף יחול החוק על עניינו. הדברים אמורים כמובן רק לגבי החלופה **הרביעית** שבהוראת ההקלה (ראו סעיף 9 לעיל) שהיא החלופה היחידה המלווה בחוסר ודאות כאמור.

87. במקרה הנדון, כמובן, העיכוב במסירת החזקה **טרם הסתיים** בעת מכירת הדירה בדוסטרובסקי, כך שלפי גישת ה-tolling, כלל לא נוצר מחסום בפני דרישת החזר המס, אפילו במסגרת "תיקון שומה" כאמור בסעיף 85 לחוק.

ח. הערות לגבי הפעלת הסמכות לפי סעיף 107 לחוק

88. כאמור לעיל, לנוכח עמדתו, אינני נדרש כאן לסוגיית יחס הגומלין בין סעיף 85 לחוק ובין סעיף 107 לחוק – שאלה המונחת בפני בית המשפט העליון בעניין **רייד**.

עם זאת, ומתוך **הנחה** כי באופן עקרוני כן ניתן להאריך את תקופת ארבע השנים שבסעיף 85 באמצעות סמכות הארכת המועדים שבסעיף 107, אני בדעה כי נסיבות מקרה זה מצדיקות את השימוש בסעיף 107.

89. הנימוק לכך נעוץ במבנה החוק ככלל והוראת ההקלה בפרט, המחייבים כאמור המתנה בלתי מוגבלת בזמן עד להיוודע תוצאות המס במקרה של עיכוב בבנייה על ידי קבלן או באמצעות קבוצת רכישה.

מניעת אובדן הזכאות להקלה – כאשר העיכוב במסירת הדירה הנרכשת לא היה בשליטת הרוכש – נראית בעיני עילה מספקת להפעלת הסמכות לפי סעיף 107, בייחוד כאשר כל



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 ינואר 2021

ו"ע 27213-02-19 מלכיאור נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוז תל אביב

חטאו של הנישום הרוכש הוא תשלום **מלוא** מס הרכישה מראש, ללא שימוש בנוהל הקפאת השומה המתוארת לעיל.

90. אין לכחד כי במקרה הקונקרטי הנדון כאן, לא מדובר באזרח אשר נזקק להארכת זמן מכוח סעיף 107 מפאת חוסר מודעות למורכבות הדין או חוסר נסיון. העוררים פעלו על פי ייעוץ מקצועי ובאופן מחושב. בהקשר זה נציין: הבן נועם רכש דירה אחרת ביום 26.4.2011 ועל מנת שדירה זו תיחשב בידיו ל"דירה יחידה" הוא היה צריך למכור את הדירה בתל אביב תוך 24 חודשים. העברת הדירה בתל אביב לידי העוררים נעשתה על רקע זה, שלושה ימים בלבד לפני חלוף התקופה הנ"ל. הדירה בדוסטרובסקי נמכרה על ידי העוררים בפטור ממס שבח כ"דירה יחידה" היות **שבהקשר הזה** הדירה בתל אביב (מושא הדיון כאן) **"לא היוותה דירת מגורים על פי חוק** [באותה עת]" (ראו הודעת העוררים מיום 5.12.2019). יום אחד לאחר מכירת הדירה בדוסטרובסקי נרכשה הדירה ברחוב אלדד וגם לגביה ביקשו העוררים להחיל שיעורי מס רכישה כדירה יחידה לנוכח העיכוב בהשלמת הבנייה של הדירה בתל אביב (וזאת מכוח סעיף 9(ג1)(2)(ב1) לחוק והוראות המעבר והתחולה שנקבעו לאותו סעיף חדש).

נראה כי סדרת העסקאות המתוארת תוכננה היטב כדי למזער את החבות במס – דבר שאין בו פסול. ואף אם התחכום האמור יובא בחשבון כנסיבה רלבנטית בהפעלת הסמכות לפי סעיף 107 (ככל שניתן להפעילה, כמוסבר לעיל), לטעמי עדיין יש מקום להארכת המועד בשל מלכודת הזמנים המובנית בהוראת ההקלה. העוררים פנו למנהל בבקשה לתיקון שומת מס הרכישה תוך חמישה וחצי חודשים לאחר מכירת הדירה בדוסטרובסקי, ולא הייתי רואה בתקופה זו שיהוי השולל את זכאותם המהותית להטבת המס.

91. בהקשר זה יצוין כי בישיבת קדם המשפט שהתקיימה ביום 27.5.2019, אף נציג המשיב דאז, מר זרנצ'נסקי, העריך כי בנסיבות המקרה הנדון המשיב כן היה עושה שימוש בסמכותו לפי סעיף 107 כדי להאריך את המועד (עמוד 7, שורה 23). עם זאת, בתצהירו של מר צברי שהוגש כשישה חודשים לאחר מכן, הובעה גישה שונה ונאמר שלא נמצא **"כי מתקיימת סיבה חריגה המצדיקה הארכת המועד..."** (שם, סעיף 20).

ט. סיכום

92. לסיכום, הייתי מקבל את הערר מנימוקים חלופיים אלה:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 ינואר 2021

ו"ע 27213-02-19 מלכיאור נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוז תל אביב

- (א) ניצול הטבת מס הרכישה הגלומה בהוראת ההקלה כלל איננו כרוך בתיקון שומה אף אם מלוא המס שולם תחילה והזכאות להטבה התבררה רק לאחר מכן ;
- (ב) אף אם נדרש תיקון שומה, מרוץ התקופה לעשיית התיקון מושהה במהלך העיכוב בבניית הדירה ;
- (ג) ככל שניתן להאריך את המועד לעשיית תיקון שומה באמצעות הוראות סעיף 107 לחוק, יש לעשות כן במקרה הנדון, וזאת בשל הקושי האינהרנטי הטמון בהוראות החוק.

93. אשר להוצאות משפט, ולנוכח עמדתו העיקשת של המשיב שלא ליישב את מחלוקת ללא הכרעה שיפוטית על אף המלצות ועדת הערר, הייתי פוסק לטובת העוררים הוצאות בסכום כולל של 36,000 ש"ח, לתשלום על ידי המשיב תוך 30 ימים.

רו"ח צבי פרידמן - חבר ועדת ערר

קראתי בעיון רב את חוות דעתו המלומדת והמעמיקה של חברי כב' יו"ר הוועדה השופט הרי קירש ואין לי אלא להצטרף לחוות דעתו ואף להוסיף עליה מספר מילים :

1. סעיף 9(ג1א)(2) לחוק מיסוי מקרקעין (להלן - **החוק**) מקנה לרוכש דירה חדשה בטרם מכירתה של הדירה הקודמת ליהנות משיעורי מס הרכישה החלים על רכישת "דירה יחידה", על אף שבאותו מועד הדירה החדשה אינה בגדר דירה יחידה, אם ב-24 / 18 החודשים שלאחר רכישת הדירה החדשה מכר את דירתו הקודמת... ואולם אם רכישת הדירה החדשה הייתה מקבלן - ב-12 החודשים מהמועד שבו החזקה בדירה שרכש אמורה להימסר לידיו על פי ההסכם עם הקבלן וכו' (להלן - **ההקלה**).

2. החוק לא מתנה הקלה זו בהצהרה מראש של רוכש הדירה החדשה על כוונתו למכור את דירתו הקודמת וכיוצ"ב, אלא במכירת הדירה הקודמת תוך התקופה הנקובה בחוק. החוק גם לא מאפשר לרוכש הדירה החדשה לוותר (תיאורטית) על ההקלה ולא לדרוש את שיעורי מס הרכישה החלים על רכישת דירה יחידה. ההקלה האמורה חלה ללא תנאי בהתקיים מכירת הדירה הקודמת תוך התקופה הנקובה בחוק.

3. במקרה דנן, **היה על המשיב להחזיר מיד, עם היוודע לו על מכירת הדירה הקודמת בירושלים, את עודף מס הרכישה ששילמו העוררים**. תיקון השומה שהגישו העוררים לפי סעיף 85 לחוק נעשה מכורח המציאות שנכפתה עליהם, שכן לא הייתה בידיהם



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 ינואר 2021

ו"ע 27213-02-19 מלכיאור נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוז תל אביב

אפשרות אחרת לגרום לכך שהמשיב יחזיר להם את עודף מס הרכישה המגיע להם. וכאן הגולם קם על יוצרו ולעוררים נוצרה חשיפה שמא לא מתקיימים כאן תנאי סעיף 85 לחוק. ואולם, כאמור לעיל, מכיוון שלכתחילה אין צורך בהליך של תיקון שומה, הרי שאין להטיל את המגבלות הקבועות בסעיף 85 לחוק. **במהותה הכלכלית אין המדובר בתיקון שומה אלא בבקשה / הודעה לקבל את החזר המס.**

4. למעלה מן הצורך: גם אם היה צורך בתיקון שומה, הרי שאין המדובר בתיקון שומה הכפוף למגבלות של סעיף 85 לחוק. כך למשל, מה הדין של תיקון שומה בעקבות ביטול מכירה של זכות במקרקעין ששולם עליה מס שלפי סעיף 102 לחוק? האם תיקון השומה במקרה זה כפוף למגבלת התקופה הקבועה בסעיף 85 במקרה וביטול המכירה נעשה לאחר חלוף ארבע השנים? נדמה שהתשובה לכך ברורה. וראו בעניין זה פסק הדין בעניין **פרימן** (ו"ע 2359-10-18 **רוברט א. פרימן נ' מנהל מיסוי מקרקעין נצרת**, ניתן ביום 11.9.2019), פס"ד של בית המשפט העליון בעניין **מקס ווייסמן** (ע"א 266/97 **מנהל מס שבח מקרקעין חיפה נ' מקס ווייסמן**, ניתן ביום 1.4.2003) ועוד, בהם ביטול העסקה נעשה כ-20 שנה לאחר הרכישה המקורית.

כנ"ל גם לגבי עסקה במקרקעין המותנית בקיום של תנאי מתלה (כגון: אישור תב"ע וכיוצ"ב) אשר על פי הלכת **שרון אלדר** של בית המשפט העליון (ע"א 489/89 **אלדר שרון נ' המנהל לעניין חוק מס שבח מקרקעין**, ניתן ביום 21.5.1992) נחשבת כמכירה במועד חתימת החוזה ותיחשב כמבוטלת אם לא יתקיים התנאי המתלה. הייתכן שבמקרה כאמור לא יהיה ניתן לתקן את השומה גם אם חלפו ארבע השנים הקבועות בסעיף 85? נדמה שהתשובה לכך ברורה.

כאן גם המקום לציין את גם דבריו של בית המשפט העליון בעניין **קדושאי** (ע"א 2458/03 **קדושאי נ' מנהל מס שבח**, ניתן ביום 22.11.2004) לפיו: **"סעיף 85 נועד למקרים שבהם הוברר שמלכתחילה לא היה מקום לשום את המס כפי שנקבע בשומה..."**. אין ספק שמצב כאמור לא מתקיים במקרה דנן וגם לא במקרים שצוינו לעיל (ביטול מכירה, אי-עמידה בתנאי מתלה ועוד).

5. אני גם מצטרף לדעתו של כב' היו"ר לפיה גם אם לחלופין היה צורך בתיקון שומה לפי סעיף 85 לחוק, הרי שאם ניתן להאריך שומה לפי סעיף 85 באמצעות הוראות סעיף 107 לחוק, הרי שבמקרה דנן ניתן להאריך זאת בשל הקושי האינהרנטי הטמון בהוראות החוק. טענת המשיב לפיה לא התקיים התנאי של סיבה מספקת עדיף שלא הייתה נטענת כלל.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 ינואר 2021

ו"ע 27213-02-19 מלכיאור נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוז תל אביב

אשר על כן, אני מצטרף לחוות דעתו המלומדת של כב' היו"ר - הן לעניין התוצאה והן לעניין פסיקת ההוצאות.

מר אבי הוכמן - חבר ועדת ערר

אני מסכים.

הוחלט כאמור בחוות דעתו של יו"ר הוועדה.

מוזכירות ועדת הערר תמציא את פסק הדין לבאי כוח הצדדים.

ניתן היום, ד' שבט תשפ"א, 17 ינואר 2021, בהעדר הצדדים.

אבי הוכמן, חבר

צבי פרידמן, רו"ח
חבר

הרי קירש, שופט
יו"ר