ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופט אביגדור דורות, יו"ר הוועדה
מר אברהם הוכמן, חבר
רו"ח שלמה מדהלה, חבר

ו"ע 28563-05-19 שטול ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

בעניין:

1. אלטר שטול

2. חיה שטול

שניהם ע"י ב"כ עוה"ד ישעיהו קיגל העוררים

נגד

מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

ע"י ב"כ עו"ד מיטל אביעד בן-עמי

מפרקליטות מחוז ירושלים (אזרחי) המשיב

חקיקה שאוזכרה:

חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963: סע' 9(2), 87, 87(ד), 87(ו), 88, 109

תקנות ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנים 2017 ו-2018) (מענק לחייב במס ריבוי דירות בעד מכירת דירה), תשע"ז-2017: סע' 1, 2(ב), 5(א)

חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות התקציב 2017 ו-2018), תשע"ז-2016: סע' 148(ד), נכלל פרק יב

חוק הפיקוח על שירותים פיננסיים (קופות גמל), תשס"ה-2005

פקודת מס הכנסה [נוסח חדש] - לא מרובד: סע' 9(18ב)

חוק עשיית עושר ולא במשפט, תשל"ט-1979

חוק הפרשנות, תשמ"א-1981: סע' 22, 22(3)

חוק המתווכים במקרקעין, תשנ"ו-1996: סע' 20(ב)

מיני-רציו:

* חרף ביטול החוק הידוע בכינויו "חוק מס ריבוי דירות" על ידי בית המשפט העליון, הוראות החוק והתקנות יעמדו בתוקפם כלפי מי שהסתמך עליהן ושינה את מצבו לרעה, על ידי מכירת דירה בהסתמך על הזכות למענק ובעמידה בכל התנאים בהם המענק היה מותנה. מי שלא עמד בתנאים המזכים במענק, קיבל הטבת מס שלא על פי זכות שבדין וחייב להשיב למדינה את הזכייה.

* מסים – מיסוי מקרקעין – מס ריבוי דירות

nevo.co.il

* פרשנות – דין – דיני מסים

.

ערר על פי סעיף 88 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) על החלטת המשיב בגדרה נדחתה עמדת העוררים, לפיה הם זכאים למענק שקיבלו על פי החוק הידוע בכינויו "חוק מס ריבוי דירות", אשר בוטל על ידי בית המשפט העליון.

.

ועדת הערר דחתה את הערר ופסקה:

הן על פי עיקרון הבטלות היחסית והן על פי העיקרון של ביטול אקטיבי, הצופה פני עתיד, ראוי לנקוט בפרשנות לפיה, הוראות החוק והתקנות יעמדו בתוקפם כלפי מי שהסתמך על הוראות החוק ושינה את מצבו לרעה, על ידי מכירת דירה בהסתמך על הזכות למענק ובעמידה בכל התנאים בהם המענק היה מותנה. מי שלא עמד בתנאים המזכים במענק, קיבל הטבת מס שלא על פי זכות שבדין ועל כן הוא חייב להשיב למדינה את הזכייה.

אין הצדקה לקבל את הטענות הפרוצדורליות שהעלו העוררים. יש לבחון אם ההחלטה ניתנה במועד הקבוע בחוק מיסוי מקרקעין. אכן, אושרה הארכת מועד למתן החלטה בהשגה, אולם האישור אינו כולל נימוקים. מדובר בליקוי, שכן היה על הודעת האישור לכלול פירוט של הטעמים המיוחדים שהצדיקו את ההחלטה, אולם לא מדובר בליקוי כה חמור, המצדיק לקבוע כי המועד לא הוארך ואין להחלטה כל תוקף. בעל הסמכות להאריך את המועד, אינו הפקיד המוסמך בלשכת מיסוי מקרקעין באזור בו מצויים המקרקעין, אלא סמנכ"ל מיסוי מקרקעין בהנהלת רשות המיסים. בענייננו, קיימים "טעמים מיוחדים" המצדיקים את הארכת המועד: מדובר במקרה יוצא דופן שבו בוטל מענק שנקבע בחוק בפסיקת בית המשפט העליון, המעורר סוגיות משפטיות שאינן שגרתיות בהליכי השגה "רגילים" ולמקרה זה, השלכות רוחב על 200-300 מקרים נוספים.

פסק דין

יו"ר הוועדה, השופט אביגדור דורות:

כללי

1. לפנינו ערר, על פי סעיף 88 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "**החוק**" או "**חוק מיסוי מקרקעין**"), על החלטת המשיב מיום 16.4.19 בגדרה נדחתה עמדת העוררים, לפיה הם זכאים למענק שקיבלו על פי החוק הידוע בכינויו "חוק מס ריבוי דירות", אשר בוטל בעקבות פסק דינו של בית המשפט העליון.

הרקע העובדתי

2. ביום 14.2.2017 מכר העורר 1 (להלן: "**העורר**"), דירה בירושלים, בגוש חלקה 30718/15/18, בתמורה ל-2,185,000 ₪.

3. ערב המכירה היו בבעלות העורר עוד שלוש דירות מגורים, מלבד הדירה הנמכרת.

4. במסגרת הדיווח למנהל מיסוי מקרקעין בירושלים (להלן: "**המנהל**"), הגיש העורר בקשה לקבל מענק בהתאם לתקנות ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעד התקציב לשנת 2017 ו-2018) (מענק לחייב במס ריבוי דירות בעד מכירת דירה), התשע"ז-2017 (להלן: "**תקנות מס ריבוי דירות**" או "**התקנות**"), על גבי טופס 7202.

5. במסגרת הבקשה, הצהיר העורר כי לא ירכוש דירת מגורים אחרת עד ליום 31.12.2020, וזאת בהתאם לתנאים שנקבעו בתקנות מס ריבוי דירות לקבלת המענק (ראו, למשל, סעיף ה' לטופס 7202, עליו חתם העורר 1 וצורף לכתב התשובה כנספח מש/1).

6. ביום 14.5.2017 הוציא המנהל לעורר שומת מס שבח מקרקעין בגין מכירת הדירה, לפיה מס השבח לתשלום עמד על 20,110 ₪.

7. ביום 16.5.2017 אושר לעורר המענק מכוח תקנות מס ריבוי דירות, בסך 20,110 ₪. משמעות מענק זה הייתה כי העורר לא שילם מס שבח על מכירת הדירה.

8. ביום 2.11.2017 רכש העורר דירת מגורים כהגדרתה בסעיף 9(2) לחוק מיסוי מקרקעין, וזאת בניגוד לתנאי הקבוע בתקנות מס ריבוי דירות ובניגוד להתחייבות העורר שתוארה לעיל. נטען, כי בני משפחת העורר נקלעו למצוקה כלכלית באופן שלא יכלו לעמוד בתשלומי המשכנתא והעורר החליט לסייע להם ולרכוש מהם את הדירה המצויה בישוב עלי.

9. ביום 11.4.2018 זוכה חשבונו של העורר במערכת הגבייה בסכום המענק.

10. ביום 12.4.2018 שלח המנהל לעורר הודעה ובה נכתב כי בשל הפרת תנאי המענק על ידו, הוא נשלל, ועל העורר לשלם לפיכך את מס השבח בגין מכירת הדירה בירושלים, בסך 20,110 ₪.

11. ביום 16.4.2018 הגיש העורר השגה בגין תיקון השומה. ביום 12.12.2018 נערך דיון בטענות העורר, בהשתתפות נציג המשיב וב"כ העורר.

12. ביום 16.4.2019 הודיע המשיב לעורר כי הוא עומד על ביטול המענק, וכי אין מדובר בהליך השגה אלא בהליך גבייה.
מכאן ערר זה.

<u>המסגרת הנורמטיבית</u>

13. ביום 29.12.2016 התקבל בכנסת חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי המדיניות הכלכלית לשנות התקציב 2017 ו-2018), התשע"ז-2016. במסגרת חוק זה נכלל פרק י"ב אשר עסק במס ריבוי דירות (פרק זה ייקרא להלן: "**חוק מס ריבוי דירות**").

14. בחוק מס ריבוי דירות נקבעו, לצד החיוב במס ריבוי דירות על המחזיקים במעל 2.5 דירות, גם הטבות למוכרי הדירות העודפות, וזאת על מנת לעודד מכירת דירות ולאפשר תקופת התארגנות

כלפי מי שעשוי להיכנס לתחולת החוק. ההטבה באה לידי ביטוי הן במענק למוכרי דירות שעשויים להיחשב כמי ש"חייב במס" לפי החוק עד לתאריך 1.10.2017, והן באפשרות להפקיד את תמורת המכירה בקופת גמל להשקעה שרווחיה יהיו פטורים ממס במועד המכירה. וכך נאמר בדברי ההסבר להצעת החוק לגבי תכלית החוק:

> "כדי להתמודד עם העלייה במחירי הדירות, מוצע להטיל מס על מי שהוא בעלים של שלוש דירות או יותר (להלן – מס ריבוי דירות). המס נועד בעיקרו לתמרץ את מי שמחזיק בכמה דירות לשם השקעה, למכור דירות אלה או את חלקן ובכך לצמצם את ההחצנות השליליות הנובעות מאחזקה של כמה דירות בידי בעלים אחד. בכך יוגדל היצע הדירות בשוק המשני באופן שיתמוך בירידה של רמת מחירי הדיור".

15. בהתאם לאמור בסעיף 148(ד) לחוק מס ריבוי דירות, המחוקק הסמיך את שר האוצר להתקין תקנות שיקבעו תנאים למתן מענק למי שחייב במס ריבוי דירות, שמכר דירת מגורים עד ליום 1.10.2017. מתן המענק היה כפוף לתנאים מסוימים, למשל, מכירת הדירה למשפרי דיור או לאזרחים שאין בבעלותם דירת מגורים, וכן התחייבות לבל תירכש דירה נוספת עד ליום 31.12.2020. מכוח סמכות זו פורסמו ביום 24.1.2017 תקנות מס ריבוי דירות.

16. תקנה 2(ב) לתקנות מס ריבוי דירות קבעה את התנאים למענק עבור מוכר דירת מגורים שחל עליו חוק מס ריבוי דירות. אחד מהתנאים המרכזיים שנקבעו בתקנה היה שהמוכר יתחייב כי הוא לא ירכוש דירת מגורים נוספת עד ליום 31.12.2020 (להלן: "**תקופת ההתחייבות**"). במקרה שהמוכר רכש דירה בתוך תקופת ההתחייבות, תקנה 5(א) לתקנות קבעה כי יהיה עליו להשיב את המענק באמצעות רשות המיסים, בתוך 30 ימים מיום רכישת הדירה.

17. בסעיף 1 לתקנות הוגדר מענק כך:

> 'מענק' – תשלום שתשלם רשות המסים –
>
> (1) לגבי מוכר שהוא חייב במס שלא חל עליו סעיף 117(ב)(4) לחוק – בגובה מס השבח שהמוכר חייב בו לפי חוק מיסוי מקרקעין בעד מכירת דירת המגורים עד לסכום של 85 אלף שקלים חדשים;
>
> (2) לגבי מוכר שהוא חייב במס שחל עליו סעיף 117(ב)(4) לחוק – מחצית מגובה מס השבח שהמוכר חייב בו לפי חוק מיסוי מקרקעין בעד מכירת דירת המגורים עד לסכום של 15 אלף שקלים חדשים";

18. לאחר קבלת חוק מס ריבוי דירות הוגשו מספר עתירות לבג"ץ אשר תקפו את החוק וביקשו את ביטולו, וזאת בין היתר בשל פגמים מהותיים היורדים לשורש הליך החקיקה.

19. ביום 6.8.2017 נקבע בבג"ץ 10042/16 **קווטינסקי נגד כנסת ישראל** [פורסם בנבו] (6.8.2017) (להלן: "**בג"ץ מס ריבוי דירות**"), כי חוק מס ריבוי דירות בטל (ליתר דיוק, בוטל רק הפרק העוסק

במס ריבוי דירות בחוק ההסדרים). זאת, בין היתר, לנוכח הפגיעה בעיקרון ההשתתפות, בשל סד הזמנים הצפוף לאישור החקיקה אשר לא אפשר לקבל ייעוץ משפטי נאות, וכן בשל אי השתתפותם של נציגי ציבור בדיונים, ועזיבתם של חברי האופוזיציה את הדיון.

20. כפועל יוצא מפסק דינו של בית המשפט העליון, בוטלו גם תקנות מס ריבוי דירות, תיקון 19 לחוק הפיקוח על שירותים פיננסיים (קופות גמל), תשס"ה-2005, וכן סעיף 9(18)(ב) לפקודת מס הכנסה.

<u>טענות הצדדים בתמצית</u>

21. לטענת העוררים, משבוטל חוק מס ריבוי דירות, ללא כל הוראות מעבר, אין למשיב סמכות מכוח התקנות שבוטלו להגביל את זכות העורר לרכוש דירה או להתנות זכות זו בביטול המענק שכבר ניתן. נטען כי עקב ביטול החוק, העורר אינו חייב במס ריבוי דירות ועם ביטול החוק, בטלה גם ההתניה לפיה המענק יוחזר בעת רכישת דירה. נטען כי במועד עריכת עסקת המכירה היה מס ריבוי דירות בתוקפו, ולכן המענק מגיע לעורר, אולם בעת רכישת הדירה הנוספת, החוק והתקנות כבר לא היו בתוקף, ומכאן שאין העורר חייב לקיים את התחייבותו להימנע מרכישת דירה נוספת.

22. לטענת העוררים, בהתאם לעקרון הבטלות היחסית, משבוטל החוק בפסיקת בית המשפט ומשעה שהמחוקק לא הביא את החוק פעם נוספת לכנסת, גילה המחוקק את דעתו שאין רצונו בהגבלות על ריבוי דירות ועל כן, הזכות למענק שהתקבל נשארה בתוקפה, אך ההתחייבות להימנע מרכישת דירה נוספת, בטלה ואינה עוד בתוקף.

23. עוד נטען מטעם העוררים, כי נפגע עקרון השוויון, שכל בעלי ריבוי דירות שהחליטו שלא למכור דירה יצאו נשכרים, במובן זה שהם לא שינו מצבם לרעה וגם לא ישלמו מס אם ירכשו דירה נוספת.

24. בפי העוררים גם טענה פרוצדוראלית. לטענתם, מן המסמכים שהוגשו עולה כי הוגשה על ידם השגה ואולם המשיב נתן החלטה בהשגה לאחר המועד לכך והניסיון להאריך את המועד למתן ההחלטה בהשגה לא צלח, מאחר ולא ניתנו טעמים מיוחדים להארכת המועד. בנוסף, נטען כי החלטת המשיב לא נמסרה כדין לעוררים בתוך שנה ממועד מסירת ההשגה ועל כן, רואים את ההשגה כאילו התקבלה.

25. לטענת המשיב, יסוד ההסתמכות והציפייה של הנישומים היה לקבל את המענק בכפוף לעמידה בהתחייבות שלא לרכוש דירה נוספת ומי שהפר את תנאי ההתחייבות לקבלת המענק, הראה במעשיו כי הוא אינו מסתמך על החוק והתקנות. לפי עמדת המשיב, מי שמכר דירה ונמנע מרכישת דירה נוספת בתקופת ההתחייבות, לא יידרש, אפוא, להחזיר את המענק.

26. עוד נטען כי עמדת המשיב מתחייבת גם מהוראות חוק עשיית עושר ולא במשפט, התשל"ט-1979 (להלן: "חוק עשיית עושר"), שכן מי שקיבל את המענק, קיבל למעשה טובת הנאה שלא על פי זכות שבדין, לאור הפסיקה שביטלה את החוק.

27. לטענת המשיב, אין הצדקה להבחין בין מי שלא עמד בתנאים לקבלת המענק בעת קבלתו, ובין מי שלא עמד בתנאים בדיעבד, לאחר ביטול החוק. נטען כי אלו וגם אלו אינם זכאים למענק.

28. באשר לטענה הפרוצדוראלית, נטען כי המענק שקיבלו העוררים ביום 11.4.18 בשל מכירת הדירה מהווה תשלום ששולם להם על ידי רשות המסים, אשר אינו מהווה חלק מהשומה שנקבעה לעוררים ועל כן, המועדים הקבועים בחוק לצורך מתן החלטה בהשגה, כלל אינם רלבנטיים בענייננו.

29. בפי המשיב אף טענה חלופית, לפיה גם אם מדובר בהחלטה בהשגה, המנהל האריך את התקופה למתן החלטה בהשגה לפי סעיף 87(ד) לחוק מיסוי מקרקעין מטעמים מיוחדים ועל כן ההחלטה ניתנה בטרם חלוף המועד לנתינתה. כמו כן, נטען כי ההחלטה התקבלה ונמסרה לעוררים בטרם חלפה שנה ממועד ההשגה.

<u>דיון והכרעה</u>

30. דיוננו יתחלק לשני חלקים. בחלק הראשון – המהותי, נדון בשאלה המשפטית שבמחלוקת, הנוגעת לסמכות המשיב לגבות את כספי המענק מנישומים שלא קיימו את הוראת תקנה 2(ב) לתקנות מס ריבוי דירות ורכשו בתקופת ההתחייבות דירת מגורים נוספת. בחלק השני – הפרוצדוראלי, נדון בשאלה האם העוררים היו זכאים להגיש השגה והאם ניתנה החלטה בהשגה במועד שהוארך כדין, או לאחר חלוף המועד למתן ההחלטה.

<u>החזר מענק עקב הפרת ההתחייבות</u>

31. עמדת המשיב היא כי חרף ביטול החוק בפסיקת בית המשפט העליון, המענק עומד בתוקפו ביחס לנישומים שהסתמכו על קבלתו ועמדו בהתחייבויות הכרוכות בכך. נטען כי למרות ביטול החוק, הביטול לא השמיט את הזכאות למענק מאותם נישומים שהסתמכו על החוק טרם ביטולו ופעלו על פיו. הטענה היא כי ביטולו של החוק צריך להיות אקטיבי וצופה פני עתיד, באופן שהוראותיו יחולו על נישומים שהסתמכו עליו ושינו את מצבם לרעה. לפי עמדת המשיב, אין לגבות את המענק מנישומים שקיבלו אותו בהסתמך על חוק מס ריבוי דירות, גם לאחר ביטולו על ידי בית המשפט.

32. עמדה זו ראויה בעיניי והיא מבוססת, בין היתר, על פסיקת בית המשפט בבג"צ 9098/01 גניס נ' משרד הבינוי והשיכון, פ"ד נט(4) 241 (2004), שם בוטל בחקיקה מענק שלו היו זכאים אזרחים שרכשו דירה בירושלים. השאלה שנדונה באותו מקרה נגעה לאותם אזרחים שהסתמכו על החוק ורכשו דירה בירושלים בתקופה בה היה החוק בתוקף (לפני ביטולו) לצורך קבלת המענק. בפסק הדין נקבע כי התיקון המאוחר לחוק לא יחול בעניינים של אותם אזרחים, אשר יהיו זכאים לקבלת המענק, למרות ביטולו בתיקון מאוחר של החוק. הנימוקים להחלטה היו הפגיעה בהסתמכות על החקיקה הקיימת ובמידת ההסתמכות עליה וכן הפגיעה בזכות הקניין שאינה מידתית. בענייננו, אין מדובר בשינוי חקיקתי, אשר שלל את הזכות למענק, אלא בפסיקת בית המשפט העליון, אולם השיקולים צריכים להיות דומים.

33. מכאן נעבור לשאלת תקפות התנאים לקבלת המענק לאחר ביטולו של החוק על ידי בית המשפט. לטענת המשיב, כשם שיש תוקף למענק שקיבלו העוררים, חרף ביטולו של החוק, כך יש גם תוקף להתחייבות שהתחייבו לצורך קבלת המענק. עמדה זו מבוססת לטעמי על הוראת סעיף 22 לחוק הפרשנות, התשמ"א-1981 (להלן: "חוק הפרשנות"). סעיף 22 קובע כדלקמן:

> "22. ביטולו של דין אין כוחו יפה:
> (1) להחיות דבר שלא היה לו תוקף בשעה שהביטול נכנס לתקפו;
> (2) להשפיע על פעולה קודמת של הדין המבוטל או על מה שנעשה לפיו;
> (3) להשפיע על זכות או חיוב שלפי הדין המבוטל"

יישום הוראה זו בענייננו מוביל למסקנה כי בטלות החוק (והזכות למענק מכוחו) צופה פני עתיד ביחס למענק שחוק מס ריבוי דירות קבע בעת שהיה בתוקפו, שכן הביטול אין כוחו להשפיע על פעולה קודמת של הדין המובטל או על מה שנעשה לפיו. כך גם ביחס להתחייבות שניתנה על פי התקנות שהותקנו מכח החוק, שלא לרכוש דירה נוספת בתקופת ההתחייבות, שכן הביטול אין כוחו יפה להשפיע על חיוב שלפי הדין המבוטל.

34. המיוחד בענייננו הוא שהחיוב שלפי הדין המבוטל הוא חיוב עתידי, שאמור להיות בתוקף עד ליום 31.12.20, בעוד שהחוק בוטל כבר בשנת 2017 על ידי בית המשפט. לטענת העוררים, מעצם ביטול החוק וגילוי כוונת המחוקק שאין ברצונו לחוקק מחדש את הוראותיו, גם ההתחייבות שלא לרכוש דירה נוספת לא קיימת עוד. לדעתי אין לקבל את עמדת העוררים, שכן פרשנות זו לא עולה בקנה אחד עם הוראת סעיף 22(3) לחוק הפרשנות. לטענת העוררים, המדינה הפרה את חובתה לפרסם הנחיות לציבור או הוראות מעבר שיבהירו את המצב המשפטי בגין התקופה שהחוק היה בתוקף. נטען על ידי העוררים כי חובתה של רשות שלטונות להתחשב בהסתמכות ובמידת מה גם בציפייה, ולקבוע הוראות מעבר הדרושות באופן סביר להגנה עליהן, על בסיס דיני ההגינות, הסבירות והמידתיות, בהסתמך על בג"צ 5936/97 **לם ואח' נ' מנכ"ל משרד החינוך** [פורסם בנבו] (1999). באותו מקרה פורסמו חוזרי מנכ"ל אשר שללו את חופש העיסוק ממאבחנים של ליקויי למידה, שלא על פי חוק או מכוח הסמכה מפורשת בו. בית המשפט קבע כי קביעת הוראות מעבר מתבקשת מן הצורך להתחשב באינטרס ההסתמכות, שהוא אינטרס לגיטימי של המאבחנים שעסקו באבחון ליקויי למידה במשך שנים רבות. נקבע כי הוראות מעבר המסדירות כניסתו לתוקף של הסדר נורמטיבי חדש, המגביל את העיסוק בתחום מסוים, מיועדות לשם מתן תקופת הסתגלות והתארגנות של העוסקים לשם עמידה בדרישות שנקבעו בהסדר הנורמטיבי החדש. בית המשפט ציין, כי לעתים הוראות המעבר מיועדות להוציא כליל אנשים מסוימים מתחולת ההסדר הנורמטיבי החדש, כמו, למשל, הוראות סעיף 20(ב) לחוק המתווכים במקרקעין, שאיפשר לפטור מבחינות מי שגילו מעל 60 שנה והוכיח כי עסק בתיווך במקרקעין בשלוש השנים שקדמו לתחילת החוק. הוחלט כי מהיעדרן המוחלט של הוראות מעבר מחוזרי המנכ"ל עולה פגיעתם בחופש העיסוק של העותרים במידה העולה על הנדרש. בענייננו, סבורים העותרים כי היה על המדינה לפרסם הוראות מעבר לפיהן, מי שמכר דירה בהסתמך על חוק מס ריבוי דירות, חייב להמשיך ולקיים את התחייבותו שלא

לרכוש דירה נוספת. אם היו מתפרסמות הוראות מעבר, יכלו העוררים להחליט אם להימנע מרכישת הדירה הנוספת בישוב עלי, לצורך שמירת הזכויות למענק.

בענייננו, ההסדר שבחוק לא בוטל בחקיקה חדשה, שכן החוק בוטל על ידי בית המשפט העליון. בפסק הדין התגלו חילוקי דעות בקרב שופטי בית המשפט בדבר הסעד המתאים. השופט מ' מזוז סבר כי הסעד הראוי הוא "בטלות מושהית" לפרק זמן הולם אשר במהלכו תינתן האפשרות לכנסת לחוקק מחדש את החוק מהשלב בו נפגם. השופט נ' סולברג, אשר לדעתו הצטרפו הנשיאה מ' נאור והשופטים א' חיות (כתוארה אז) ונ' הנדל, קבע כי הסדר מס ריבוי דירות שבחוק ההתייעלות הכלכלית יבוטל והכנסת תהיה רשאית לחזור להליך החקיקתי משלב הדיון בוועדת הכספים בדיון כהלכתו. השופט סולברג נימק את עמדתו בעניין הסעד כך (פסקה 111 לפסק דינו):

> "אינני רואה תועלת מעשית בסעד שמציע חברי. משמעותה המעשית של **הבטלות המושהית** היא הארכת משך הזמן שבו שרוי הציבור באי-ודאות ביחס לתוקפו של הסדר המס. תוקפו יוארך אמנם בכמה חודשים, אך זאת מבלי שקיימת ודאות בכך שהמחוקק אכן יחוקק מחדש את החוק, ובאיזו מתכונת. בתקופה זו, לא יֵדעו בעלי הדירות החייבים במס אם למכור את דירותיהם אם לאו, ובניגוד למצב כיום – הרי שאת המס שלפי החוק, שאולי יחוקק מחדש ואולי לא, יצטרכו לשלם. מכיוון שקבענו בפסק הדין שהסדר המס נתקבל בהליך חקיקה פגום, ושאילו היה מתקיים ההליך כראוי לו, התוצאה הייתה עשויה להיות שונה – הרי ש**בטלות מושהית**, אשר תחייב את בעלי הדירות לשלם מס לפי חוק, אשר נקבע כי בהליכי חקיקתו נפל פגם היורד לשורש ההליך, אינה ראויה גם מבחינה נורמטיבית. הצעת חברי ל**בטלות מושהית** אינה מוצלחת אפוא, לא מבחינה נורמטיבית ולא מבחינה מעשית".

השופט סולברג התייחס גם לציפיות שנוצרו בעקבות חקיקת החוק (בפסקה 101 לפסק דינו):

> "עלינו לשקול מנגד גם את הציפיות שנוצרו בעקבות חקיקת הסדר המס, הסתמכות על הוראותיו במשק ובציבור בכלל, ואצל יחידים בפרט. נמסר גם על השפעה מסוימת, מיטיבה, על שוק הדיור. ברם, דבר הגשת העתירות והדיון בבית משפט זה נודע ברבים, וממילא מביא הציבור עניין זה במניין שיקוליו. בינתיים גם האריך מנהל רשות המיסים את המועד להגשת הצהרה של בעלי דירות לגבי חבותם במס בשנת 2017 ואת המועד לתשלום מחציתו. הציבור מודע לכך שהסדר המס נמצא על האבניים".

העולה מן הדברים הנ"ל הוא כי בית המשפט העליון יצא מנקודת הנחה כי בעקבות הביטול, הכנסת תידרש מחדש להסדיר את הסוגיה ולא קבע בעצמו הוראת מעבר ביחס לתוצאת הבטלות, כלפי מי שפעל על פי הוראות החוק ומכר דירה.

בנסיבות אלה, איני סבור כי חובה הייתה על המשיב לפרסם הוראות מעבר או הנחייה לצורך הבהרת עמדתו ביחס לתוקף ההתחייבויות שנדרשו בתקנות לצורך קבלת המענק. נראה כי עמדת המשיב, לפיה ההסתמכות והציפייה של נישומים שמכרו דירה בהסתמך על הוראות החוק, הייתה לקבל את המענק בכפוף לעמידה בהתחייבויות, הינה סבירה, וגישת העוררים, אשר התחייבו במפורש להימנע מרכישת דירה נוספת (כתנאי לקבלת המענק), כי הינם זכאים למענק על אף רכישת דירה נוספת, אינה עולה בקנה אחד עם אינטרס ההסתמכות והציפייה. מסקנתי היא, אפוא, כי אי פרסום הוראות מעבר או הנחיות לציבור הנישומים, אינו מהווה פגם היורד לשורשו של עניין, שתוצאתו קבלת הערר.

35. טענה נוספת בפי העוררים, המסתמכת על עקרון הבטלות היחסית, על פיו קיים מגוון רחב של תוצאות אפשריות לבטלות, המאפשר לבחור בכל מקרה ומקרה בתוצאה המתאימה ביותר. לדעת העוררים, התוצאה המתאימה בעניינם היא שיש להבחין בין תוקף ההתחייבות שלא לרכוש דירה ובין הזכאות למענק שכבר ניתן לפני הביטול בגין עסקת המכירה, שכן מכר הדירה הוא בלתי הפיך, לעומת ההתחייבות שלא לרכוש דירה נוספת, שהייתה חלק ממדיניות שכבר אינה בתוקף עוד. מכאן התוצאה, לשיטת העוררים, לפיה בטלות החוק תוצאתה ביטול ההתחייבות להימנע מרכישת דירה נוספת כתנאי לזכאות לקבלת המענק.

36. לטענת המשיב, עמדת העוררים מבטאת ניסיון "לאחוז בחבל משני קצותיו", שכן, מצד אחד – העוררים מתייחסים לזכאות למענק כתקפה, ומצד שני – לשם הצדקת אי עמידתם בהתחייבות שנטלו על עצמם, העוררים מתייחסים לחוק והתקנות כבטלים. נטען כי לא ניתן ליהנות "מכל העולמות".

תורת הבטלות היחסית הוסברה בעע"א 1773/06 **שמואל אלף נ' קיבוץ איילת השחר** [פורסם בנבו] (19.2.10) בפסקה 76 לפסק הדין:

> "התוצאה הישירה והטבעית של פעולה שבוצעה תוך חריגה מהותית מהוראות הדין עשויה להביא לבטלות הפעולה מעיקרא. אולם, מקום בו שיקולים כבדי-משקל מתנגשים בתוצאה זו, ומצדיקים סטייה ממנה, נתון לבית המשפט שיקול-דעת לקבוע את תוצאת הפגם במקרה נתון, בהתאם לחומרתו של הפגם, לעוול שנגרם כתוצאה ממנו ובשים לב לשיקולים נוספים. תורת 'הבטלות היחסית' בנויה על שקילת הנסיבות הפרטניות של העניין, ומייחסת משקל להשפעת תוצאות הפגם על הפרט ועל הכלל. תוצאות אלה לעולם אינן קבועות מראש, אלא הן משתנות ויחסיות (ברק-ארז, בעמ' 795, 800-801; ע"א 1842/97 עיריית רמת-גן נ' מנחמי מגדלי דוד רמת-גן בע"מ, פ"ד נד(5)

15, 23-22 (2000); בג"צ 10455/02 אמיר נ' לשכת עורכי-הדין, פ"ד נז(2) 729, 739-738 (2003) (להלן: ענין אמיר); בג"צ 1555/05 לוי נ' בית הדין הרבני האזורי מחוז תל-אביב, פסקאות 43 ו-47 לפסק דיני ([פורסם בנבו], 16.7.2009)).

> תורת 'הבטלות היחסית' מבקשת לשקלל את מכלול הגורמים הנוגעים לעניין כדי להגיע לתוצאה שיש בה איזון ראוי ומידתי. מגוון התוצאות האפשריות הוא רחב: לעתים תהיה הפעולה או ההחלטה הפגומה בטלה מעיקרה; לעתים היא תהיה בטלה כלפי אחד אך לא כלפי אחר; לעתים היא תהיה ניתנת לביטול ממועד מסוים; לעתים היא תעמוד בתוקפה למרות הפגם שנפל בה, וכיוצא באלה; הכל בהתאם למכלול נסיבות העניין ולמשקל הראוי שיש להעניק לכל אחת מהן במקרה הנתון...
>
> קיומו של מעשה עשוי שנוצר בעקבות הפעולה הפגומה, וכן הסתמכות גורמים שונים בתום-לב על הפעולה, ושינוי מצבם לרעה עקב כך, עשויים להוות גם הם שיקול בבחירת הסעד ההולם בנסיבות העניין (בג"צ 2918/93 עיריית קרית גת נ' מדינת ישראל, פ"ד מז(5) 832, 848 (1993) (להלן: ענין קרית גת); ענין קיבוץ כפר עזה, שם; בג"צ 5023/91 פורז נ' שר הבינוי והשיכון, פ"ד מו(2) 793, 805-804 (1992))"

בענייננו נקבע על ידי בית המשפט העליון, כי חוק מס ריבוי דירות בטל. המשמעות של הבטלות אינה כי יש להתייחס למענק כבטל מעיקרא ויש להתחשב בקיומו של מעשה עשוי (מכירת הדירה) שנוצר בעקבות הפעולה שבוצעה בהתאם לחוק. משום כך, אין לשלול את המענק ממי שקיבלו בהסתמך על הוראות החוק. התשובה לטענת העוררים בהקשר של עקרון הבטלות היחסית, מצויה בחתירה להגיע לתוצאה שיש בה איזון ראוי ומידתי. התוצאה של גישת העוררים מביאה למצב בלתי סביר ובלתי מידתי. מטרת חוק מס ריבוי דירות הייתה לעודד את הציבור אליו משתייכים העוררים למכור דירות שבבעלותם לשם הגדלת היצע הדירות בשוק, שתביא להורדת מחירי הדיור. אם תתקבל עמדת העוררים, מצבם יהיה טוב יותר בהשוואה למצבם לפני חקיקת חוק מס ריבוי דירות, שכן הם יחזיקו באותו מספר דירות שהחזיקו לפני עסקת המכירה, ובצד זאת, יקבלו מענק בשווי של כ-20,000 ₪.

37. בפי העוררים טענה נוספת, לפיה, ראוי להחיל את ביטול החוק באופן אקטיבי ולא רטרוספקטיבי. נטען כי שלילת המענק כעת בשל רכישת הדירה בישוב עלי היא החלה רטרוספקטיבית של ביטול החוק, בניגוד לעקרון לפיו דבר חקיקה לא יחול רטרוספקטיבית.

העיקרון הנזכר לעיל מתייחס לחקיקה חדשה לגביה נקבעה חזקה כי אין כוונה להחיל חוק חדש באופן רטרוספקטיבי. האבחנה בין רטרוספקטיביות, אקטיביות ופרוספקטיביות, הוסברה בהרחבה בעע"א 1613/91 **ארביב נ' מדינת ישראל** [פורסם בנבו] (1992) (להלן: "עניין ארביב"). באותו מקרה

נדונה שאלת תחולתו של חוק חדש, אשר הסמיך את ועדת השחרורים לבטל את רישיון החופש של אסיר אף לאחר תום תקופת הרישיון ובלבד שתנאיו הופרו בתוך תקופת הרישיון. בית המשפט דן בשאלה האם החוק החדש הוא רטרוספקטיבי ועל כן חלה עליו חזקת אי הרטרוספקטיביות של החקיקה. נקבע בפסק הדין כי חקיקה היא רטרוספקטיבית אם היא משנה לגבי העתיד את המעמד המשפטי, התכונות המשפטיות או התוצאות המשפטיות של מצבים או של פעולות שנעשו לפני מועד כניסת החוק לתוקף (פסקה 10). לעומת זאת, החלת חוק על מצב דברים נתון ביום הכנסו לתוקף, היא החלה אקטיבית של החוק (פסקה 11 לפסק הדין). נקבע כי חזקה על כל חוק כי הוא צופה פני עתיד ולא רטרוספקטיבי (כלומר חל למפרע). טעמיה של חזקה זו ברצון לעשיית צדק. חקיקה למפרע "אינה מאפשרת תכנון מראש של התנהגות ולפיכך גם פוגעת ביציבות המשפט" (פסקה 9). עוד נקבע כי כדי לעמוד על תחולתה או אי תחולתה של חזקת אי הרטרוספקטיביות יש לעיין בתכלית החקיקה (פסקה 15):

> "סיכומו של דבר: כדי לעמוד על תחולתה או על אי-תחולתה של חזקת אי הרטרוספקטיביות יש לעיין בתכליתו הכללית של החוק: האם נועד החוק להשפיע על מעמדן המשפטי או על תכונותיהן המשפטיות או על תוצאותיהם המשפטיות של פעולות (מעשים או מחדלים) שהתרחשו בעבר או של מצבים משפטיים שהסתיימו בעבר, או שמא נועד החוק לתקן מצב קיים ונמשך, או שמא הוא נועד להשפיע על מצבים ופעולות עתידיים. אם תכליתו הכללית של החוק היא הראשונה, הרי תחול חזקת אי הרטרוספקטיביות. החלת החוק על פעולות שנעשו בעבר או על מצבים משפטיים שנסתיימו בעבר היא החלה רטרוספקטיבית של החוק, בניגוד לחזקת אי הרטרוספקטיביות. לעומת זאת, אם תכליתו של החוק היא השנייה, הרי אין תחולה לחזקת אי הרטרוספקטיביות. החלת החוק על מצבים קיימים היא החלתו האקטיבית של החוק. אם תכליתו של החוק היא השלישית, החלתו על מצבים ופעולות עתידיים היא החלה פרוספקטיבית של החוק. לחזקת אי הרטרוספקטיביות אין כל תחולה".

חזקת אי הרטרוספקטיביות מבוססת על מערכת שיקולים אשר במרכזם עומדים שיקולים של שלטון החוק בדבר ודאות וביטחון ושיקולים אתיים בדבר השגת תוצאה צודקת והוגנת (פסקה 14).

המצב שנדון בערר שלפנינו אינו נוגע לתחולת חקיקה חדשה, אלא לתוצאה של ביטול דבר חקיקה. בהקשר זה, קבע המחוקק ב[חוק הפרשנות], כי ביטול דבר חקיקה אין כוחו יפה כדי להשפיע על זכות או חיוב שלפי הדין המבוטל. במילים אחרות, המחוקק הסדיר בחקיקה ראשית את התוצאות של ביטול חוק או תקנה והנורמה שנקבעה, הגוברת על חזקה פרשנית, היא שאין כוחו של הביטול להשפיע על חיוב לפי התקנות להימנע מרכישת דירה נוספת, הממשיך לחייב את העוררים. גם אם היינו בוחנים את המצב שנוצר בעקבות ביטול החוק לפי האבחנה בין רטרוספקטיביות ובין אקטיביות, נראה שהחלת התנאים בתקנות שבוטלו אינה גורמת לפגיעה בוודאות וביכולת התכנון מראש של התנהגות, אלא עולה בקנה אחד עם שיקולי ודאות ושיקולים אתיים בדבר השגת תוצאה

צודקת והוגנת, שהרי העוררים הסתמכו על קבלת המענק תוך התחייבות להימנע מרכישת דירה נוספת, ועמידה על קיום התחייבות זו אינה פוגעת בציפייתם ובהסתמכותם על קבלת המענק.

38. כזכור, לדעת העוררים נגרמה להם פגיעה חמורה ויסודית בעקרון השוויון. נטען כי בעקבות ביטול החוק, אותם אזרחים שהחליטו שלא למכור דירה בעת היות החוק בתוקף, גם נשארו בעלי הדירה וגם לא שילמו מס ריבוי דירות, בעוד שהעוררים מכרו את אחת הדירות ומעשה זה הינו בלתי הפיך. לדעת העוררים, אין לקבל את גישת המשיב, לפיה זכותם לרכוש דירה נוספת, לאחר ביטול החוק, מותנית בתשלום מס שבח על הדירה בירושלים ובכך לפגוע בהם לעומת אותם אזרחים שלא מכרו את דירתם. נטען כי כדי שלא ייפגע עקרון השוויון, אין לשלול מן העוררים את הטבת המס שקיבלו כתמריץ למכירת הדירה בירושלים, שנמכרה בהסתמך על הזכאות למענק.

39. בסוגיה זו אני מסכים לטענת המשיב, כי אין הצדקה להבחין בין מי שלא עמד בתנאי המענק בעת קבלתו ובין מי שלא עמד בתנאים לאחר קבלת המענק. העובדה כי העוררים לא עמדו בתנאים מן הסוג האחרון, אינה מצדיקה להפלות לטובה את העוררים בהשוואה למי שלא קיבל מענק עקב אי עמידה בתנאים מן הסוג הראשון (למשל, התנאי הנוגע למי שמכר דירה לקרוב משפחה או שמכר דירה ללא תמורה). אין זה הוגן שביטול החוק בנקודת הזמן שבה בוטל, הוא שיבחין בין אזרחים שחלקם יזכו ליהנות מהמענק וחלקם לא.

40. לטענת המשיב, חובת ההשבה של המענק מעוגנת גם בהוראות חוק עשיית עושר. נטען כי עקב ביטול החוק, אותם נישומים שקיבלו את המענק עובר לביטול קיבלו טובת הנאה (הטבת מס) שלא על פי זכות שבדין, ועל כן, הם חייבים בהשבתו. גם בסוגיה זו אני סבור שיש לקבל את עמדת המדינה. כזכור, עמדת המשיב היא כי תחולת הביטול היא "מכאן ולהבא" ולא רטרוספקטיבית. המשיב טען כי חרף ביטול החוק, המענק עומד בתוקפו ביחס לנישומים שהסתמכו עליו. כפועל יוצא מעמדה זו נטען כי כפי שהמענק תקף לגבי אותם נישומים, אזי תקפים גם כל התנאים מכוחו של החוק, לרבות ההתחייבויות הקבועות בתקנות מס ריבוי דירות. הן על פי עיקרון הבטלות היחסית והן על פי העיקרון של ביטול אקטיבי, הצופה פני עתיד, ראוי לנקוט בפרשנות לפיה, הוראות החוק והתקנות יעמדו בתוקפם כלפי מי שהסתמך על הוראות החוק ושינה את מצבו לרעה, על ידי מכירת דירה בהסתמך על הזכות למענק ובעמידה בכל התנאים בהם המענק היה מותנה. מי שלא עמד בתנאים המזכים במענק, קיבל הטבת מס שלא על פי זכות שבדין ועל כן הוא חייב להשיב למדינה את הזכייה.

<u>הסוגיה הפרוצדוראלית</u>

41. כזכור, לטענת המשיב, המענק שקיבלו העוררים מהווה תשלום ששולם לעוררים בהתאם לתקנות מס ריבוי דירות, על חשבון מס השבח שבו היו חייבים בשל מכירת הדירה בירושלים ותשלום זה אינו מהווה חלק מהשומה. המסקנה היא שמדובר, לטענת המשיב, בהליך גבייה של מענק ולא בהליך שומתי ולפיכך המועדים הקבועים בחוק מיסוי מקרקעין למתן החלטה בהשגה, כלל אינם רלבנטיים. הקושי בקבלת עמדת המשיב נובע מכך כי המשיב שלח ביום 6.12.18 הזמנה לדיון בהשגה לב"כ העוררים (נספח ד' לתצהיר העורר). כותרת המכתב הנ"ל היא "דיון בהשגת מס

שבח" ובגוף המכתב נאמר כי ב"כ העוררים מוזמן ליום 12.12.18 **לשם דיון בהשגה לשומת מס שבח מקרקעין.** במכתב נאמר כך:

> "הזמנה זו נועדה לאפשר לך הזדמנות סבירה להשמיע טענותיך בהשגה כאמור בסעיף 87(ז) לחוק מיסוי מקרקעין".

לא זו אף זו. פרוטוקול הדיון שהתקיים ביום 12.12.18 נושא את הכותרת (בצד שמאל למעלה) – "דיון בהשגה" (נספח ה' לתצהיר העורר). כמו כן, התשובה המפורטת שנשלחה ביום 16.4.19 על ידי גב' מיכל נפש, מנהלת תחום (רכזת חוליה – השגות), צורפה כקובץ לדוא"ל שנשלח לב"כ העוררים ושם הקובץ שצורף הוא – "תשובה – החלטה בהשגה לקבלת מענק ריבוי דירות 16.4.19".

42. בנוסף, ביום 12.12.18 פנתה הגב' נפש מלשכת מיסוי מקרקעין בירושלים באמצעות דוא"ל לעו"ד שי אהרונוביץ, סמנכ"ל מיסוי מקרקעין, בבקשה להארכת המועד למתן החלטה בהשגה. על פי תצהירו של אהרונוביץ, הוא החליט באותו יום על הארכת המועד למתן החלטה בהשגה, בהתאם לסמכותו לפי סעיף 87(ד) לחוק מיסוי מקרקעין. העתק האישור על הארכת המועד מיום 12.12.18 צורף כנספח 1 לתצהיר אהרונוביץ. הגב' נפש מסרה בעל פה לב"כ העוררים כי ניתנה החלטה כאמור על הארכת מועד, כפי שמפורט בתרשומת בכתב ידה של נפש, על גבי פרוטוקול הדיון בהשגה (נספח 2 לתצהיר אהרונוביץ).

43. לסיכום נקודה זו ניתן להצביע על הדברים הבאים:

א. המשיב הזמין את ב"כ העוררים לדיון **בהשגה**.

ב. פרוטוקול הדיון הוכתר בכותרת "**דיון בהשגה**".

ג. מיסוי מקרקעין ירושלים פנה לסמנכ"ל מיסוי מקרקעין לשם הארכת המועד למתן החלטה **בהשגה**.

ד. סמנכ"ל מיסוי מקרקעין שלח החלטה בדבר הארכת המועד למתן החלטה **בהשגה**.

במצב דברים זה חל, ככל הנראה, הפתגם האמריקאי הבא: "אם זה נראה כמו ברווז, הולך כמו ברווז, ועושה קולות של ברווז – זה ברווז". ובענייננו, המשיב התייחס להשגות המערערים כהשגה, קיים דיון בהשגה והאריך את המועד להחלטה בהשגה, ועל כן ראוי להתייחס להליך כפי שהתנהל כהליך השגה.

44. בתצהירה של גב' נפש צוין כי במכתבה מיום 16.4.19 נכתב כי תשובתה נשלחה במסגרת "מכתב כללי" ולא כהחלטה בהשגה, הואיל ואין מדובר בהליך שומה אלא בהליך גבייה (סעיף 29 למכתב שצורף לתצהירה כנספח מש/4). בדיון שהתקיים ביום 28.10.20 טענה ב"כ המשיב (במסגרת סיכומים בעל פה) כי בתחילת הדיונים טרם נכתב לעוררים שמדובר בהליך גבייה ולאחר שהתקיים הליך מעמיק של בחינת הנושא מול גורמים נוספים ברשות המיסים, הובהרו הדברים לב"כ העוררים.

45. מסקנתי מכל האמור היא, שגם אם בדיעבד הגיע המשיב למסקנה שאין לראות בהשגות העוררים משום "השגה" במובן הפורמלי ויש לראות בחילופי הדברים בין הצדדים כחלק מהליך גבייה, אין אפשרות להתעלם ממהלך הדברים כהליך שומתי עליו הוגשה השגה ויש לבחון אם ההחלטה ניתנה במועד הקבוע בחוק מיסוי מקרקעין.

46. על פי חוק מיסוי מקרקעין, המועד למתן החלטה בהשגה נקבע בסעיף 87(ד) אשר כולל את הסמכות להארכת המועד. להלן נצטט את ההוראות הרלבנטיות לענייננו:

> "87(ד) המנהל ייתן למשיג את החלטתו המנומקת בכתב בתוך שמונה חודשים מיום שנמסרה לו הודעת ההשגה...; המנהל יהיה רשאי, מטעמים מיוחדים, להאריך את התקופה האמורה עד תום שנה מהיום שנמסרה לו הודעת ההשגה.
>
> ...
>
> (ו) לא נתן המנהל את החלטתו למשיג במהלך התקופה האמורה בסעיפים קטנים (ד) או (ה), לפי העניין, לרבות תקופה שהוארכה, יראו את ההשגה כאילו התקבלה".

47. בפי העוררים שתי טענות. ראשית, נטען כי החלטת אהרונוביץ' להאריך את המועד למתן החלטה בהשגה אינה מנומקת ואינה כוללת את הטעמים המיוחדים, כנדרש בסעיף 87(ד) לחוק. שנית, וזו הטענה העיקרית, הטעמים להחלטה אינם "מיוחדים" על פי הפסיקה ומשום כך, ההחלטה "היא לא חוקית לחלוטין" (עמ' 13 לפרוטוקול, שורות 8-6).

48. עיון בהחלטת אהרונוביץ' מיום 12.12.18 (נספח 1 לתצהירו) מלמד כי אכן אושרה הארכת מועד של 4 חודשים נוספים למתן החלטה בהשגה, אולם האישור אינו כולל נימוקים. מדובר בליקוי, שכן היה על הודעת האישור לכלול פירוט של הטעמים המיוחדים שהצדיקו את ההחלטה, ולו בקצרה, אולם איני סבור שמדובר בליקוי כה חמור, המצדיק לקבוע כי המועד לא הוארך ואין להחלטה כל תוקף.

49. בתצהירו של אהרונוביץ' פורטו הטעמים המיוחדים הבאים:

> "באותו היום, 12.12.18, החלטתי על הארכת המועד למתן החלטה בהשגה בשנה, בין היתר, מהטעמים המיוחדים הבאים: המדובר במקרה ייחודי (ביטול מענק שניתן מכוח חוק שבוטל בבג"צ) שיש לו השלכות רוחב על מקרים נוספים והמצריך בחינה משולבת של מספר גורמי מטה (ובכלל זה מחלקה מקצועית ומשפטית) לצורך קבלת ההחלטה".

מעדותו של אהרונוביץ' עולה כי קיימים בין 200 לבין 300 מקרים דומים של נישומים שהפרו את התנאים שקבעו החוק או התקנות לקבלת המענק (עמ' 7 לפרוטוקול, שורות 27-24) וכי הוכנו

דרישות לאותם נישומים להשבת כספי המענק, כך שמדובר בסוגיה עקרונית ותקדימית. מעדותו עולה כי מקרה זה הוא הראשון שמתברר בבית המשפט וכי מדובר בסוגיות משפטיות לא פשוטות.

50. לטענת העוררים, הטעמים המיוחדים שהוכרו בפסיקה, התייחסו לנסיבות חיצוניות, שאינן בשליטת בעל הדין המבקש את הארכת המועד, בעוד שכאן, מדובר בגורמים פנימיים ברשות המיסים (מחלקה משפטית, מחלקה מקצועית). עוד נטען כי חשיבות העניין העומד לדיון אינה מהווה טעם מיוחד המצדיק כשלעצמו הארכת מועד, אלא אם מדובר בטעם המצטבר לטעם אחר. על כן, נטען כי השלכות רוחב על מקרים נוספים, אינן באות בגדר טעם מיוחד.

51. במחלוקת בין הצדדים בסוגיית הטעמים המיוחדים, אני סבור כי יש להעדיף את עמדת המשיב. הפסיקה אליה הפנה ב"כ העוררים לא עסקה בהחלטה בדבר הארכת מועד הנמצאת בסמכותו של הגורם הרלבנטי לקבל את ההחלטה לגביה מתבקשת הארכת המועד. במקרה שלפנינו ראוי להתייחס להיסטוריה החקיקתית, כדי לעמוד על מטרת החקיקה (סעיף 87 לחוק). עד לשנת 1999 לא הייתה הוראה בחוק מיסוי מקרקעין המגבילה את המנהל להשיב להשגה תוך תקופה מסוימת. הוראה כזו הוספה לסעיף 87 בשנת 1999 בתיקון מספר 41 לחוק (ראו: אהרן נמדר, **מיסוי מקרקעין**, חלק רביעי, עמ' 669).

בתיקון מספר 70 לחוק מיסוי מקרקעין משנת 2001 קוצר המועד שהיה קבוע למתן החלטה בהשגה מתקופה של שנה לתקופה של 8 חודשים. נראה כי תכלית החוק המתקן הייתה לקצר את הליכי ההשגה ולחייב את המשיב לזרז את הליך ההשגה. יחד עם זאת, הוסיף החוק המתקן את הסמכות של המנהל להאריך את מועד מתן ההחלטה בהשגה, מטעמים מיוחדים, בארבעה חודשים נוספים.

בנסיבות אלה, איני סבור כי ניתן להחיל על עניינו את הפסיקה שנזכרה בטיעוני ב"כ העוררים. על מנת להצדיק אישור להארכת מועד נדרשים טעמים מיוחדים, ובעל הסמכות להאריך את המועד, אינו הפקיד המוסמך בלשכת מיסוי מקרקעין באזור בו מצויים המקרקעין, אלא מדובר בסמנכ"ל מיסוי מקרקעין בהנהלת רשות המיסים. כלומר, קיימת הפרדה בין בעל התפקיד המחליט בהשגה ובין בעל התפקיד השוקל את הארכת המועד למתן ההחלטה בהשגה.

מבלי לקבוע רשימת מבחנים סגורה, אציין כי הטעמים הנדרשים אמורים להפיג את החשש שהארכות מועד יהפכו לשגרה ולכלל הנוהג, באופן שהכלל שקבע המחוקק (8 חודשים עד להחלטה בהשגה) יהפוך לחריג וירבו המקרים בהם החלטות בהשגות יינתנו רק לאחר שנה. אני סבור שהטעמים שפורטו בתצהירו של אהרונוביץ' הינם בגדר "טעמים מיוחדים" המצדיקים את הארכת המועד במקרה זה. מדובר במקרה יוצא דופן שבו בוטל מענק שנקבע בחוק בפסיקת בית המשפט העליון, המעורר סוגיות משפטיות שאינן שגרתיות בהליכי השגה "רגילים" ולמקרה זה, השלכות רוחב על 200-300 מקרים נוספים. בנסיבות העניין, אין חשש כי הטעמים שפורטו במקרה זה יוכלו לשמש בשגרה כתירוץ להארכת מועד בסיטונות, באופן המכשיל את מטרת החקיקה בדבר קיצור מועד הליך ההשגה.

52. לבסוף, נטען מטעם העוררים כי החלטת המשיב לא הומצאה לעוררים תוך שנה מיום מסירת ההשגה ועל פי סעיף 87(ו) לחוק יש לראות את ההשגה כאילו התקבלה. נטען כי על פי סעיף 109 לחוק, מסירה חייבת להיעשות ביד, בדואר רשום, או בדרך אחרת הקבועה בתקנות. נטען כי במקרה שלפנינו, ההחלטה לא הגיעה בדואר רשום ולא במסירה אישית, אלא, "לכל היותר במייל או בפקס, שאף לא בטוח שיראו באותו היום".

53. מחומר הראיות עולה כי ההחלטה מיום 16.4.19 נשלחה לעוררים באותו היום בפקסימיליה (אישור הוגש כמוצג מש/2) ובדוא"ל (אישור הוגש כמוצג מש/3). במלים אחרות, ההחלטה התקבלה ונשלחה בתוך פרק הזמן של שנה מיום שנמסרה הודעת ההשגה. בנסיבות אלה, איני סבור כי יש לקבל את טענת העוררים ולקבוע כי יש לראות בהשגה כאילו התקבלה (ראו, לשם השוואה, את פסק הדין בע"א 8006/14 **בני מזרחי נ' פקיד שומה טבריה** [פורסם בנבו] (1.6.16).

54. לאור כל האמור, איני סבור שיש הצדקה לקבל את הטענות הפרוצדורליות שהועלו על ידי העוררים.

<u>סוף דבר</u>

55. לאור כל האמור, אציע לחברי הוועדה לדחות את הערר ולחייב את העוררים בהוצאות ושכ"ט עו"ד בסכום כולל של 5,000 ₪ אשר ישולם תוך 45 ימים מהיום. הסכום נקבע הן עקב הסוגיה העקרונית שהועלתה על ידי העוררים והן עקב מחדלו של המשיב לפרט נימוקים להחלטתו להאריך את התקופה למתן החלטה בהשגה. לאחר מועד זה יתווספו לסכום החיוב הפרשי הצמדה וריבית כחוק עד למועד התשלום.

אביגדור דורות, שופט

חבר הוועדה, מר אברהם הוכמן:

אני מסכים לפסק דינו של יו"ר הועדה.

אברהם הוכמן, חבר

חבר הוועדה, רו"ח שלמה מדהלה:

אני מסכים לפסק דינו של יו"ר הועדה.

רו"ח שלמה מדהלה, חבר הועדה

כפועל יוצא מהאמור לעיל, הוחלט לדחות את הערר ולחייב את העוררים בהוצאות בשכ"ט עו"ד כמפורט בפסקה 55 לפסק דינו של יו"ר הוועדה, השופט אביגדור דורות.

המזכירות מתבקשת לשלוח את פסק הדין אל באי כוח הצדדים.

ניתן בהעדר הצדדים היום, ט"ז בטבת התשפ"א, 31 בדצמבר 2020.

אביגדור דורות, שופט אברהם הוכמן, חבר שלמה מדהלה, חבר

יו"ר הוועדה

ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג 1963 שליד בית המשפט המחוזי בירושלים

בעניין עריכה ושינויים במסמכי פסיקה, חקיקה ועוד באתר נבו – הקש כאן

אביגדור דורות 54678313-/

נוסח מסמך זה כפוף לשינויי ניסוח ועריכה