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

06 דצמבר 2020

ו"ע 4800-05-19 ממשלת הרפובליקה הצרפתית נ' מנהל מיסוי מקרקעין

1

בפני **כב' השופט אביגדור דורות, יו"ר**
מר אברהם הוכמן, חבר
רו"ח שלמה מדהלה, חבר

העוררת: **ממשלת הרפובליקה הצרפתית**
ע"י הקונסול הצרפתי הכללי בירושלים
ע"י ב"כ עו"ד פטריק בן זמרה

נגד

המשיב: **מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים**
ע"י ב"כ עו"ד הודיה יצחק
מפרקליטות מחוז ירושלים (אזרחי)

2
3

<u>פסק דין</u>

4

יו"ר הועדה, השופט אביגדור דורות

5
6

<u>כללי</u>

7
8

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 2.4.19, לפיה נדחתה בקשת העוררת לתיקון שומה לפי מיטב השפיטה מיום 5.7.16, המתייחסת למכירת זכות בעלות במקרקעין בגוש 29533 חלקות 8 ו-17 בתאריך 13.10.93.

9
10
11
12
13

2. בערר דנן הסכימו הצדדים שלא יוגשו ראיות וכי הבסיס העובדתי להכרעה מפורט בסעיפים 4-20 לכתב התשובה מטעם המשיב. בהתאם לכך, לא התקיים שלב הוכחות והצדדים הגישו סיכומים בכתב.

14
15
16
17

<u>העובדות הרלבנטיות</u>

18
19

3. ביום 13.10.1993 נכרת הסכם מכר בין העוררת לבין המועצה האזורית אבו גוש למכירת המקרקעין הידועים כגוש 29522 חלקה 17 וחלקה 8 (יחידות, 3,4,5,6,7) (להלן: "הנכס" או "המקרקעין"). על פי הסכם המכר מיום 13.10.1993, "הוסכם בין הצדדים כי המוכרים ימכרו ויעבירו לקונים והקונים ירכשו את זכויות הבעלות והחזקה במגרש בתנאי שיבנה על המגרש ע"י הקונים בית

20
21
22
23

ספר שיהיה בשימוש תושבי אבו גוש והאזור (להלן: "בית הספר"), למעט כל בניה אחרת וזאת בהתאם לתנאי הסכם זה" (ראו הפתיח להסכם המכר).

4. עוד הוסכם בסעיף 12 להסכם המכר הנ"ל, כי "א. המועצה תעשה ככל יכולתה לגרום לכך שחלקה 30 גוש 29523 הסמוכה למנזר... בשטח של 254 מ"ר... תיועד בתכנית תקפה, חציה לחניה..., זה הסמוך לחצר המנזר לשטח ירוק פרטי (להלן: "השטח הירוק"). ב. המועצה תגרום לכך שהשטח הירוק הנ"ל יהיה בחזקתו הבלעדית של המנזר בין ע"י גרימה לכך שהבעלות בו תמסר למנזר ובין כ"י [כך במקור] כך שיימסרו למנזר זכויות בעלות ו/או חכירה לתקופה ממושכת ובין אחרת".

5. בסעיף 4א להסכם מצוין, כי "הקונים מצהירים, כי לפני חתימתם על הסכם זה, ראו ובדקו את החלקה 17 שהיא מיועדת כאזור חקלאי עפ"י תוכנית מתאר מ/י 113 שפורסמה ואושרה בילקוט פרסומים 2594 מיום 3.1.80", ובסעיף 4ב להסכם מצוין, כי "ידוע לקונים כי הוגשה תוכנית חלוקה לגבי חלקה 8, תוכנית זו ידועה כמספר מ/י 561 אשר אושרה ופורסמה ביום 6.1.88... ושעפ"י תוכנית זו חולק השטח של חלקה 8 ליחידות הבאות: 1.יחידות 3 ו-4 מיועדות כאזורים חקלאיים. 2. יחידה 5 מיועדת כשטח עתיקות. 3. יחידות 6 ו-7 מיועדות לדרך ציבורית".

6. ביום 13.10.1993 נחתם הסכם מכר נוסף בין המועצה האזורית אבו גוש לבין העוררת, למכירת חלקה 30 בגוש 29523 בשטח של כ-354 מ"ר מהמועצה לעוררת, ללא תמורה ובהמשך לעסקת המכר הקודמת שבין הצדדים. עוד צוין בהסכם, כי "הרפובליקה הצרפתית מעוניינת לחכור על מנת שהשטח ישמש את המנזר השכן בשטח ירוק פרטי ויאפשר לשפר את חייהם הדתיים ולקיימם ללא הפרעה".

7. מהרישום מפנקס הזכויות בגוש 29522 חלקה 8 ובגוש 29522 חלקה 17 עולה, כי ביום 6.1.1994 נרשמה הערת אזהרה לפי סעיף 126 לחוק בגין הסכם על הנכס בשלמות לטובת המועצה האזורית אבו גוש.

8. לטענת העוררת במהלך חודש אוגוסט 2015 התברר לה כי קיים חוב במס רכוש עבור חלקה 8 בגין השנים 1990-1999. לטענת העוררת, לצורך סילוק החוב, היא פנתה למשיב בבקשה לפצל את החוב במס רכוש, כך שאותו חלק של החוב החל ממועד חתימת הסכם המכר ירשם על שם המועצה האזורית אבו גוש. על פי הנתונים המופיעים אצל המשיב, מס הרכוש שולם על ידי העוררת ביום 5.7.2016.

9. במסגרת הפניה למשיב, התברר כי העוררת כלל לא דיווחה למשיב אודות הסכם המכר בהתאם לדין.

10. רק ביום 9.3.2016 הוגשה הצהרה על ידי העוררת על מכירת זכות בעלות במקרקעין מסוג קרקע בגוש 29533 חלקות 8 ו-17 בתאריך 13.10.1993 בתמורה בסך 547,785 ₪ (185,000 דולר לפי שער של 2.961), כאשר בהצהרה צוין, כי החלק הנמכר הוא "יחידות 3-7, למעט יחידות 1-2" וכי מס השבח ישולם על ידי המוכרת.

11. ביום 5.7.2016 נשלח מכתב נימוקי שומה מטעם המשיב לעוררת בו צוין כי חרף דרישת המשיב לא נשלחה על ידי העוררת הצהרה לעניין גובה מס השבח ולכן יצאה שומה לפי מיטב השפיטה לפי סעיף 82 לחוק מיסוי מקרקעין. ביום 9.7.2017 העוררת שילמה את יתרת מס השבח, כך ששולם על ידה סך של 543,100 ₪ (כולל ריבית והצמדה, וקנס מופחת), בהתאם לשומה לפי מיטב השפיטה שנשלחה על ידי המשיב כאמור.

12. ביום 8.3.2017 הגישה העוררת "בקשה לתיקון שומה והשגה" אשר במסגרתה ביקשה לפטור את העוררת מתשלום הפרשי ההצמדה, ריבית וקנסות "לאור העובדה כי מדובר במדינה ריבונית" (ראו ס' 10ה לבקשה לתיקון שומה) וכן למתן פטור חלקי ממס שבח בגין "מכירת זכות במקרקעין בידי מוסד ציבורי" לפי סעיף 61(ב)(2)(ב) לחוק מיסוי מקרקעין.

13. ביום 4.6.2017 התקבלה החלטת המשיב בהשגה ולפיה ההשגה נדחתה והוחלט שלא לאשר פטור לפי סעיף 61 לחוק מיסוי מקרקעין שכן העוררת אינה מחזיקה באישור "מוסד ציבורי" בהתאם לתנאי חוק מיסוי מקרקעין. עוד צוין בהחלטה, כי הבקשה לביטול הקנס, הריבית וההצמדה הועברה לטיפול מחלקת הגביה של משרדי מיסוי מקרקעין ירושלים. העוררת לא הגישה ערר על החלטת המשיב הנ"ל, וזו הפכה לחלוטה.

14. ביום 27.6.2017 התקבלה החלטת המשיב, לפנים משורת הדין, לבטל 95% מהקנס שהוטל על העוררת.

15. לטענת העוררת, לאחר ששילמה את מס השבח, נתגלה לב"כ העוררת דבר קיומו של חוזר מק/23/16 מיום 20.2.1970 שעניינו "מכירת נכס ע"י נציגות דיפלומטית" והיא פנתה למשיב בבקשה לקבלת העתק מהחוזר המקצועי הנ"ל.

16. ביום 7.9.2017 הגישה העוררת בקשה לתיקון שומה לפי סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין, במסגרתה טענה העוררת כי לאור הוראות החוזר המקצועי היא זכאית לפטור מלא ממס שבח ומבוקש להשיב לידיה את המס ששילמה.

17. ביום 14.5.2018 פנתה העוררת למשיב ב"בקשה לאישור הבקשה לתיקון שומה".

18. ביום 2.4.2019 ניתנה החלטת המשיב הדוחה את בקשת העוררת לתיקון שומה. בהחלטה צוין, בין היתר, כי "להוראות הביצוע אין כל עיגון חקיקתי בדין על מנת ליתן הפטור המבוקש, אשר על כן אין באפשרותנו לקבל בקשתך לתיקון השומה כאמור". על החלטה זו של המשיב הוגש הערר שלפנינו.

<u>הוראות ביצוע – חוזר מק/23/16</u>

19. במרכז הערר עומדת הוראת ביצוע של המשיב מיום 20.2.70 שעניינה – "מכירת נכס ע"י נציגות דיפלומטית", עליה מסתמכת העוררת, אשר לטענתה, היא זכאית לפטור ממס שבח מכוח הוראת הביצוע.

20. מפאת חשיבותה, נצטט להלן את הוראת הביצוע:

"מכירת נכס ע"י נציגות דיפלומטית

1. ישנם מקרים בהם נציגויות דיפלומטיות המוכרות מקרקעין מבקשות לפטור את ה"מכירה" מתשלום מס שבח.
התעוררה בעיה כיצד לנהוג במקרים אלה מאחר ובחוק מס שבח אין סעיף הפוטר נציגות דיפלומטית ממס שבח.

2. בסעיף 23 בהצעת חוק החסינות וזכויות היתר הדיפלומטיות והקונסולריות, תשכ"ח-1967, נקבע כי נציגויות דיפלומטיות פטורות ממס שבח על מכירת נכס כל עוד אין בעיסקה סימנים שהיא נעשתה למטרות רווחיות.

3. לפיכך, כאשר נציגות דיפלומטית מוכרת מקרקעין, יש לבדוק אם העיסקה נעשתה למטרות רווחיות, ואם לאו יש לפטור את המכירה ממס שבח".

<u>טענות הצדדים בתמצית</u>

21. לטענת העוררת, הוראת הביצוע עצמה מפרטת כי ישנה לאקונה בחוק מיסוי מקרקעין לעניין פטור ממס שבח במכירה על ידי נציגות דיפלומטית, אותה באה הוראת הביצוע להבהיר ולהשלים. נטען כי על בית המשפט לתת משקל לפרשנות הנקוטה בידי הרשות וכי טענות המשיב הן כנגד תוקפה של הוראת ביצוע שהוא בעצמו פרסם.

22. עוד טענה העוררת כי ניתן לגזור גזירה שווה ממתן פטור מארנונה למדינות זרות וממתן פטור ממס רכישה למדינות זרות הרוכשות מקרקעין המיועדים לצרכי דת, תרבות, חינוך ומדע.

23. עוד נטען מטעם העוררת כי החלטת המשיב הדוחה את בקשת תיקון השומה התקבלה כשנה וחצי לאחר הגשת בקשת העוררת ומדובר בשיהוי כבד, הפוגע בזכויותיה באופן בלתי סביר.

24. בכל הנוגע לטענת המשיב, לפיה היה עליה להוכיח שעסקת המכירה לא נעשתה למטרת רווח, נטען כי מדובר בהרחבת חזית אסורה, אשר אין להתירה.

25. לטענת המשיב, לא ניתן לתת הנחות, פטורים והקלות מיסוי, אלא על בסיס הוראת חוק או על בסיס תקנות, מכוח חוק של הכנסת. נטען כי במקרה זה, אין הוראה בחוק או בתקנות המעניקה פטור ממס שבח ולכן לא ניתן להעניק פטור לעוררת מכוח הוראת ביצוע שגויה.

26. המשיב הפנה להוראת סעיף 245 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן: "פקודת מס הכנסה"), על פיה, לא יינתנו ניכויים, קיזוזים, פטורים או הקלות ממס, אלא אם נקבעו במפורש בחוק או מכוח סמכות מוגדרת בחוק. נטען כי יש בהוראה הנ"ל כדי ללמד גם על עניינו.

27. לטענת המשיב, העוררת לא עומדת בתנאי הוראת הביצוע, הואיל והיא לא הוכיחה כי מדובר במכירה ללא מטרות רווח. נטען כי אין מדובר בהרחבת חזית אסורה, שכן מדובר בטענה משפטית, המבוססת על עובדות שאינן שנויות במחלוקת.

28. אשר לטענת השיהוי שהועלתה על ידי המערערת, נטען כי אין הדעת סובלת כי בשל שיהוי בקבלת ההחלטה, תהיה העוררת פטורה ממס, שבתשלומו היא חייבת על פי מצוות המחוקק.

<u>דיון והכרעה</u>

29. נקודת המוצא של דיוננו היא כי חוק מיסוי מקרקעין מחייב מוכר זכויות במקרקעין במס שבח (סעיף 6 לחוק). על כך אין מחלוקת בין הצדדים.

30. חוק מיסוי מקרקעין קובע פטורים שונים ממס שבח. ראו, למשל, את סעיף 49ב לחוק, המעניק פטור ממס שבח במכירת דירת מגורים מזכה; את סעיף 61 לחוק, המעניק פטור ממס במכירת זכות במקרקעין ללא תמורה למוסדות ציבור; ואת סעיף 64 לחוק המעניק פטור ממס בהפקעת זכות במקרקעין שתמורתה ניתנה כפיצוי רק זכות במקרקעין.

31. לעתים הפטור מצוי בתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (מס רכישה), התשל"ד-1974 (להלן: "תקנות מיסוי מקרקעין"). כך, למשל, על פי תקנה 15(ג), רשאי המנהל, על פי המלצת המנהל הכללי של משרד החוץ, לפטור ממס רכישה, כולו או מקצתו, מכירת זכות במקרקעין למדינת חוץ, במידה והמקרקעין והכנסותיהם מיועדים לצרכי דת, תרבות, חינוך מדע או טיפול רפואי. אין גם מחלוקת כי הצעת החוק שנזכרת בהוראת הביצוע לא הפכה לחוק.

32. אין מחלוקת בין הצדדים כי פטור במכירת נכס על ידי נציגות דיפלומטית אינו מעוגן בהוראה המצויה בחוק מיסוי מקרקעין או בתקנות. אין גם מחלוקת כי הצעת החוק שנזכרת בהוראת הביצוע לא הפכה לחוק. העוררת מסתמכת אך ורק על הוראת הביצוע שפרסם המשיב בשנת 1970, בגדרה נקבע כי במכירת מקרקעין על ידי נציגות דיפלומטית, יש לבדוק אם העסקה נעשתה למטרת רווח, ואם לאו, יש לפטור את המכירה ממס שבח.

33. אין מחלוקת בין בעלי הדין כי חוק מיסוי מקרקעין אינו כולל הוראה זהה או דומה להוראת סעיף 245 לפקודת מס הכנסה, על פיה לא יינתנו פטורים, הנחות ממס או הקלות אחרות, אלא אם נקבעו במפורש בחוק או מכוח סמכות מוגדרת בחוק.

34. לטענת העוררת, מאחר וחוק מיסוי מקרקעין אינו כולל התייחסות מפורשת למדינות חוץ, מדובר בלאקונה, אותה באה הוראת הביצוע להבהיר ולהשלים. המשיב מצדו מפנה להוראת סעיף 1 לחוק יסוד: משק המדינה וטען כי כשם שלא ניתן להטיל מס אלא בחוק או על פי חוק, כך לא ניתן לתת פטור ממס, אלא אם יש יסוד לכך בחוק או בחיקוק מכוחו. להלן נצטט את הוראת סעיף 1 לחוק יסוד: משק המדינה:

> "(א) מסים, מילוות חובה ותשלומי חובה אחרים לא יוטלו, ושיעוריהם לא ישונו, אלא בחוק או על פיו; הוא הדין לגבי אגרות".
> (ב) מסים, מילוות חובה, תשלומי חובה אחרים ואגרות המשתלמים לאוצר המדינה, ושיעוריהם לא נקבעו בגוף החוק ולא נקבעה בחוק הוראה שקביעתם בתקנות טעונה אישור הכנסת או ועדה מועדותיה, קביעתם בתקנות טעונה אישור מראש או תוך התקופה הקבועה לכך בחוק – בהחלטת הכנסת או בהחלטת ועדה מועדותיה שהכנסת הסמיכה לכך".

35. בע"א 4525/13 **אחים דויטש תעשיות טקסטיל בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים** (17.8.16) עמד בית המשפט העליון על הקשר בין מתן הנחות ופטורים והקלות בתשלומי חובה ובין הוראת סעיף 1 לחוק יסוד: משק המדינה. להלן הדברים הרלבנטיים לענייננו (פסקה 22):

"22. עוד ראוי להוסיף, כי 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) (בג"ץ 640/78 בוריס קצאן את יוסף הרשטיג נ' יו"ר הועדה המקומית לתכנון ולבניה נתניה, פ"ד לד(2) 1 (1979); ענין לוי; בג"ץ 135/75 סטי-טקס קורפוריישן בע"מ נ' שר המסחר והתעשייה, פ"ד ל(1) 673, 676 (1975); בג"ץ 594/78 אומן מפעלי סריגה בע"מ נ' שר התעשיה המסחר והתיירות, פ"ד לב(3) 469, 473 (1978), להלן: ענין אומן; דפנה ברק-ארז משפט מינהלי כרך ג 322 (2013)).

גישה זו חלה במשנה תוקף בתחום דיני המס. 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). לעניין זה נפסק כי -

> "משמעות קביעה זו [בחוק יסוד: משק המדינה - מ.מ] היא כי, כשם שלא ניתן להטיל תשלומי חובה אלא בחוק או על פיו, כך לא ניתן לשנות את שיעורי תשלומי החובה אלא בחוק או על פיו. בכלל זה, לא ניתן לתת הנחות, פטורים, והקלות למיניהם בתשלומי החובה אלא אם יש יסוד לכך בחוק או בחיקוק מכוחו. אכן,
>
> 'אחת הסכנות החמורות ביותר, מבחינת עקרון שלטון החוק וטוהר המידות של פקידי המס, היא שהם יתפתו, חלילה, להעניק לנישומים הקלות מס 'לפנים משורת הדין' הרחק מעין הציבור ומעיני נציגיו. אם כך יקרה, הקופה הציבורית תיפגע ויוטל צל כבד על יושרם של פקידי המס. אמנם, המשפט המינהלי שלנו קובע, כי אין למינהל סמכות לפעול אם לא הוסמך לכך. אם פקידי השומה לא הוסמכו להעניק הקלות ממס, זולת ההקלות שנקבעות בחוק, פשיטא שאין להם סמכות להעניק הקלות כאלה. עם זאת, כדי למנוע כל ספק בנושא, נקבעו הוראות מפורשות גם בחוקי המס שלנו וגם בחוק יסודות התקציב, האוסרות במפורש מתן הקלה או הטבה 'שלא על פי דין'..." (אדרעי מסים, בעמ' 41).'
>
> הסמכה לפטור מתשלום חובה או להקל בו - כמו הסמכות לחייב בתשלום - חייבת להיות ברורה ומפורשת...
>
> הטעם לכלל זה נעוץ בעקרון השוויון, ובחשש כי הקלה עם האחד תביא עמה הכבדה על האחר, ואף פגיעה בקניינו... הפגיעה בשוויון - שכמוה כהפליה - 'פוגעת באמון הציבור

במערכת השלטונית ומגבירה את התחושה שהשלטון מתנהל באופן שרירותי'" (ע"א 7368/06 דירות יוקרה בע"מ נ' ראש עיריית יבנה, [פורסם בנבו] פסקאות 64-65 (27.6.2011)).

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 (בג"ץ 298/70 פולק בע"מ נ' שר המסחר והתעשיה, ואח', פ"ד כה(2) 3 (1971); ענין אומן)".

36. ובענייננו, המסקנה היא כי פטור ממס שבח במכירת זכות במקרקעין על ידי נציגות דיפלומטית, חייב להיות מעוגן בחוק, או על פיו, והסמכה לפטור מתשלום מס שבח חייבת להיות בלשון צחה וברורה, בהוראה מפורשת של חוק או תקנה (ע"א 7368/06 **דירות יוקרה בע"מ נ' ראש עיריית יבנה** (27.6.11) פסקה 65 לפסק דינה של כב' השופטת א' פרוקצ'יה; דנ"א 2308/15 **פקיד שומה רחובות נ' דמארי ואח'** (12.9.17) פסקה 35 לפסק דינה של כב' הנשיאה מ' נאור).

37. העוררת ביקשה לגזור גזירה שווה ממתן פטור מארנונה למדינה זרה על פי פקודת מסי העיריה ומסי הממשלה (פיטורין), 1938 וכן ביקשה לפעול ברוח תקנה 15(ג)(1) לתקנות מיסוי מקרקעין, בה נקבע פטור ממס רכישה למדינת חוץ במכירת מקרקעין המיועדים לצרכי דת, חינוך וכיוצ"ב.
לאור הפסיקה שנזכרה לעיל, אין מקום לקבלת טענות אלה. העובדה שהמחוקק או מחוקק המשנה קבע בצורה מפורשת פטור מתשלום ארנונה ופטור ממס רכישה, אינה יכולה להועיל לעוררת, בהעדר הוראה מפורשת, המעניקה פטור ממס שבח במכירת זכות במקרקעין.

38. המשיב הפנה להוראת סעיף 245 לפקודת מס הכנסה, בה נקבע כי לא יותרו פטורים והנחות ממס, אלא אם נקבעו במפורש בחוק או על פיו. נטען כי יש בהוראה זו כדי להשליך על ענייננו, לאור רציונל המיסוי וההרמוניה בבסיס תכלית המס, שאינה שונה בין פקודת מס הכנסה ובין חוק מיסוי מקרקעין, המהווה מקרה מיוחד של רווח הון לפי פרק ה' לפקודת מס הכנסה. אכן, לפי הפסיקה, אין לתת לאותו עניין מובנים שונים בהופיעו בדברי חקיקה נבדלים ויש להעדיף פרשנות היוצרת שילוב בין החוקים, על פני כזה המעלה ניגוד ביניהם. בענייננו אין צורך להיזקק לעקרון הפרשנות הנ"ל, שכן עקרון היסוד בדיני המס, עליו עמדנו לעיל, מחייב עיגון חקיקתי מפורש, לשם מתן פטור ממס ועיגון כזה, כאמור לעיל, לא קיים בענייננו.

39. ב"כ העוררת הפנה לפסיקה המתייחסת למשקל שבתי המשפט נותנים לפרשנות הנקוטה בידי הרשות. על פי פסיקה זו, בית המשפט מתחשב באפשרות שהפרוש המנהלי משקף את הפרקטיקה המנהלית, שיש בה כדי ליצור ציפייה לגיטימית ותחושת הסתמכות של האזרח (יצחק זמיר, הסמכות המנהלית, 223-224 (2010)). אכן נפסק כי אף שמלאכת הפרשנות מוטלת על בית המשפט, יש ליתן בנסיבות מסוימות משקל לפרשנות הנקוטה בידי הרשות (ע"א 976/06 **דן מרום נ' נציבות מס הכנסה – פ"ש באר-שבע** (6.11.08) פסקה 38). יחד עם זאת, אנו לא עוסקים בפרשנות הוראת חוק, הניתנת למספר פירושים. במקרה כזה, יתכן ויש להעדיף פרשנות העולה בקנה אחד עם פרשנות רשות המס שפורסמה ברבים, מאחר והרשות נתפסת כמי שמכירה את אופן יישום החוק "בשטח". אנו עוסקים במצב שבו החוק אינו כולל הוראה שעניינה פטור ממס שבח במכירת זכות במקרקעין על ידי נציגות דיפלומטית ובית המשפט אינו נדרש לפרשנות הוראה שבחוק מיסוי מקרקעין. אשר על כן, כלל הפרשנות הנותן משקל לפירוש המנהלי, אינו יכול לסייע לעוררת. זאת ועוד. במקרה הנדון, אין מקום לטענה בדבר ציפיה לגיטימית והסתמכות של הנישום על הוראת הביצוע. כזכור, עסקת המכר התבצעה בשנת 1993 והעוררת לא ידעה אז על קיומה של הוראת הביצוע ולא הסתמכה עליה. רק בשנת 2016 התברר לעוררת כי עד לאותו מועד לא דווח למשיב כלל על העסקה. ביום 9.3.16 הוגשה הצהרת מוכר מטעם העוררת וביום 9.7.17 שילמה העוררת את יתרת מס השבח בהתאם לשומה לפי מיטב השפיטה. רק לאחר תשלום מס השבח נתגלה לב"כ העוררת דבר קיומה של הוראת הביצוע וביום 7.9.17 הוגשה הבקשה לתיקון השומה. בנסיבות אלה ברור כי העוררת ביצעה את העסקה בשנת 1993 ללא ציפייה לקבלת פטור ממס שבח על בסיס הוראת הביצוע. גם בעת תשלום מס השבח בשנת 2017 לא ידעה העוררת על הוראת הביצוע ולא הסתמכה עליה. בנסיבות אלה, ברור כי לא עומדת לעוררת כל טענת הסתמכות על הוראת הביצוע של המשיב.

40. נותר, אפוא, לדון בטענה החילופית של המשיב, לפיה, העוררת אינה עומדת בתנאי הוראת הביצוע, בהעדר הוכחה כי עסקת המכירה לא נעשתה למטרות רווח. לפני שנדרש לטענה זו יש להקדים ולדון בטענת העוררת, לפיה מדובר בהרחבת חזית אסורה, החוסמת את דרכו של המשיב מלהעלות את טענתו.

41. לטענת העוררת, בהחלטה מיום 2.4.19 לא נזכר דבר וחצי דבר בנוגע לקיום מטרות רווח בעסקה כנימוק לדחיית הבקשה לתיקון השומה. נטען כי טענה זו "עלתה, בשוליים, במסגרת כתב התשובה ובדיון עצמו". לטענת העוררת, המשיב אינו יכול להידרש בערר לנימוקים נוספים שזכרם לא בא בהחלטתו המכרעת, עליה הוגש הערר.

42. בכל הנוגעת לטענת הרחבת החזית, הפסיקה קבעה כי צדדים לערעור מס רשאים להעלות לפני בית המשפט טענה חדשה שלא נטענה בשלב מוקדם יותר של הליך השומה, לשם בירור מס אמת,

בכפוף לשיקול דעתו של בית המשפט ובלבד שאפשרות זו לא תנוצל לרעה. יפים לענייננו הקביעות ברע"א 7034/19 **פלוני נ' פקיד שומה ירושלים** (31.12.19) בפסקה 15:

> "15. בית משפט זה כבר פסק כי בשונה מערעור אזרחי רגיל, "בדונו בערעור מס, יושב בית המשפט המחוזי לא רק כמכריע בסכסוך בין שני בעלי דין... אלא שמוטלת עליו חובה לוודא שהשומה תהא שומת אמת" (ע"א 495/63 מלכוב נ' פקיד השומה תל-אביב, פ"ד יח(2) 683, 686 (1964)). לאור כך, נקבע כי הצדדים לערעור מס רשאים להעלות לפני בית המשפט טענות חדשות אשר לא נטענו בשלבים מוקדמים יותר של הליך השומה או שנטענו באופן חלקי בלבד, לשם בירור מס אמת, בכפוף לשיקול דעתו של בית המשפט המחוזי ובלבד שאפשרות זו לא תנוצל לרעה (ראו: רע"א 1830/14 רובומטיקס טכנולוגיות בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים [פורסם בנבו] (2.4.2015); עניין ינקו, בפסקה 28. וראו גם: עמ"ה (מחוזי ת"א) 94/96 בנאסולי נ' פקיד שומה נתניה (10.12.1996); עמ"ה (מחוזי י-ם) 514/01 ועקנין נ' פקיד שומה ירושלים, פסקה 4 [פורסם בנבו] (12.1.2003)). כן נקבע כי השיקולים שינחו את בית המשפט בבואו להפעיל סמכות זו הם כי לא ייגרם נזק דיוני לצד שכנגד; לא תיפגע היעילות הדיונית; וכן לא יפגעו תוקפו וחשיבותו של הליך ההשגה על שומת המס (עניין ינקו, בפסקה 28)."

43. בעניייננו, טענת המשיב הועלתה על ידו בכתב התשובה לערר (בסעיפים 45-44). בקדם המשפט טען ב"כ העוררת כי הטענה "נטענה רק עכשיו וזה לא נטען בכתובים. מדובר בהרחבת חזית שאין להתירה". טענה זו אינה נכונה, שכן, כאמור לעיל, הטענה נטענה בכתובים, בגדרו של כתב התשובה מטעם המשיב. בהחלטה שניתנה בסיום דיון קדם המשפט נקבע כי על העוררת להודיע האם היא מסתפקת בטענה בדבר הרחבת חזית או שהיא מבקשת להגיש ראיות ביחס לתנאי של העדר רווחיות. נקבע כי במידה והעוררת תודיע כי היא מבקשת להגיש ראיות, ייקבע מועד להגשת הראיות מטעמה. ביום 4.12.19 הגישה העוררת הודעה, בגדרה הבהירה כי היא עומדת על טענתה בדבר הרחבת חזית אסורה, בנוגע לטענת המשיב בדבר אי עמידתה בתנאי הוראת הביצוע, וביקשה כי ייקבעו מועדים להגשת סיכומים בכתב מטעם הצדדים.

הנה כי כן, ניתנה לעוררת הזדמנות להגיש ראיות לשם הוכחת עמידתה בתנאי הוראת הביצוע (בדבר מכירה שלא למטרות רווח) והיא בחרה שלא להגישן. בנסיבות אלה, אני סבור כי אין לחסום את המשיב, שכן לא נגרם נזק דיוני לעוררת ועל בית המשפט מוטלת החובה לוודא כי השומה הינה שומת אמת.

44. לעצם העניין, התייחסה העוררת לסוגיית העמידה בתנאי, בסעיפים 13-14 לסיכומיה, "למען הזהירות". נטען כי ההסכם בין העוררת ובין המועצה האזורית מותנה בתנאי לפיו יוקם על המקרקעין בית ספר וכי ככול שלא יוקם בית ספר, תהא העסקה מבוטלת. לטענת העוררת, הסכם המונע מכוונה רווח אינו מתנה את תוקפו בהקמת בית ספר. עוד אוזכר כי השטח שמכרה המועצה האזורית לעוררת ביום 13.10.93, במסגרת הסכם מכר ללא תמורה, נועד לשמש את המנזר השכן, על מנת לשפר את איכות חיי הנזירים. נטען בהקשר זה כי לעוררת לא צמח רווח מהעברת הזכויות הנ"ל, אשר נועדה לשרת את הנזירים במנזר הבנדיקטי באבו גוש, לצורך שמירה על אורח חייהם הדתי.

45. לטענת המשיב, כלל לא ברור כי מכירת הנכס לצורך הקמת בית ספר, אשר ישמש את הקונה (מועצה אזורית אבו גוש) מעידה על היות העסקה שלא למטרות רווח.

46. על פי הסכם המכר, מכירת הנכס על ידי העוררת למועצה האזורית נעשתה בתמורה כספית (185,000 דולר) ובתמורה נוספת בדמות קבלה ללא תמורה של השטח בגודל 354 מ"ר, על מנת לאפשר למנזר לשפר ולקיים את אורח החיים הדתי במקום ללא הפרעה. לצורך הוכחת העמידה בתנאי הוראת הביצוע (עסקה שנעשתה שלא למטרות רווח) היה על העוררת להביא ראיות ולא ניתן לקבל את טענת העמידה בתנאי, ללא הגשת ראיות ומבלי שניתנה למשיב אפשרות לחקור את עדי העוררת בחקירה נגדית. לעוררת ניתנה הזדמנות להגיש בעניין זה ראיות והיא בחרה שלא להגישן. בנסיבות אלה קמה חזקה עובדתית לחובת העוררת, לפיה דין ההימנעות כדין הודאה בדבר, שאילו הובאו הראיות שהעוררת נמנעה מלהביאן, היו הראיות פועלות לחובתה (ע"א 8382/06 **כורש בוטח נ' דוד כהן** (26.8.12); ע"א 7183/09 **עזבון המנוח גולוס חורי נ' מנהל מקרקעי ישראל** (4.4.12); ע"א 2275/90 **לימה חברה ישראלית לתעשיות כימיות בע"מ באמצעות דוד בע"מ נ' פרץ רוזנברג ואח'**, פד"י מ"ז(2) 605, 614; ע"א 55/89 **קופל בע"מ נ' טלקאר בע"מ**, פד"י מ"ד (4) 595, 602).

המסקנה היא, אפוא, כי לא עלה בידי העוררת להוכיח את עמידתה בתנאי הוראת הביצוע וגם מטעם זה לא ניתן לקבל את הערר.

47. טענתה האחרונה של העוררת היא טענת השיהוי. נטען כי הבקשה לתיקון השומה הוגשה ביום 7.9.17 והחלטת המשיב בבקשה ניתנה ביום 2.4.19, כשנה וחצי מאוחר יותר. לטענת העוררת, מדובר בשיהוי כבד וההחלטה ניתנה אחרי שחלף הזמן הסביר לנתינתה. נטען כי על הרשות לפעול בסבירות, שפירושה עמידה בלוח זמנים סביר ואילו סחבת וחוסר יעילות פוגעים בזכויות האזרח באופן בלתי סביר.

48. לעניין טענת השיהוי, ראוי להזכיר כי נפל שיהוי כבד מצד העוררת בדיווח על העסקה שבוצעה בשנת 1993, בעוד הדיווח אודות העסקה נעשה רק ביום 9.3.16, בחלוף 23 שנים.

49. לעצם העניין, ראוי בהקשר זה לצטט את פסק הדין בו"ע (י-ם) 6809-06-11 **יד הרב הרצוג נ' מנהל מיסוי מקרקעין** (4.6.12):

" 10. החוק אינו קובע סנקציה על השהיית ההחלטה לפרק זמן בלתי סביר או בגין החלטה שניתנה בחלוף המועד שקצב המחוקק. בע"א 390/82 מנהל מס שבח מקרקעין נ' לויט, פ"ד מ(1) 265, 269 (1986), אומר השופט בך:

"העובדה, שהמנהל לא קיים את המוטל עליו עלפי סעיף 78(א) לחוק כלשונו ולא הוציא את השומה תוך 30 יום מקבלת הצהרות המשיבים כנדרש, הינה מצערת ונוגדת את הסדר הטוב והתקין, אך אין בה כדי להוות מחסום בפני המשיב מלמלא את חובתו על-פי דין ולהוציא את שומתו ביחס לעיסקה הנדונה, אפילו באיחור. אין הדעת סובלת, כי בשל איחור זה יהיו המשיבים פטורים מהמס, שבתשלומו הם חייבים על-פי מצוות המחוקק".

בע"א 78/83 הינדס נ' מנהל מס שבח, פ"ד לט(2) 57,61 (1985) אומר הנשיא שמגר:

"לא הוצבע על קיומה של הוראה, לפיה מנוע המנהל מהוצאת שומה, אם איחר, ללא הצדקה, בביצוע הפעולה בה חויב על פי החוק. לו ביקש המחוקק לשלול מידי המשיב את כוחו לפעול לאחר חלוף הזמן, היה דבר זה משתמע ברורות מנוסח הכתוב, ולעניין זה אין מאלף מאשר השוואה עם סעיף 78(ב).... על העדרה של סנקציה כנטען למקרה של אי-ציות המנהל להוראות סעיף 78(א) רמז בית-משפט זה גם בע"א 106/79 מנהל מס שבח מקרקעין נ' בוסהמר, פ"ד לד(1) 403, בעמ' 408... נאמר:

'אשר לטענה כי המנהל עלול לדחות את הוצאת השומה כשהדבר יראה לו רצוי, אוכל רק להפנות להוראות סעיף 78(א) לחוק, הקובעות כי המנהל חייב לשום את המס (כולל תוספת מס) תוך 30 יום מיום קבלת הצהרות הצדדים. החשש שמא ידחה המנהל, שלא כדין, את הוצאת השומה של תוספת המס אין בו די להשפיע על פירושו של החוק לכאן או לכאן. ואם יעבור המנהל על החוק, הרשות בידי הצד המעונין להתדין עמו' (ההדגשה שלי - מ' ש').

> **אך מובן כי רשות מינהלית, הפועלת בשרירות או בחוסר תום-לב או בדרך פגומה כיוצא בזה, אינה מחוסנת מפני התערבותו של בית המשפט. אך אין, מאידך גיסא, מקום למסקנה, כי חלוף הזמן כשלעצמו, יהיו טעמיו ונסיבותיו אשר יהיו, מהווה מחסום להטלת חובת תשלום המס שנקבעה בחוק".**

המסקנה היא כי הגם שהחלטת המשיב נגועה בשיהוי וראוי היה שתינתן תוך זמן קצר יותר, אין להסיק מכך כי יש לפטור את העוררת מתשלום מס שבח, אשר לפי מצוות המחוקק היא חייבת בתשלומו.

<u>סוף דבר</u>

50. לאור כל האמור, אציע לחברי הוועדה לדחות את הערר ולחייב את העוררת בהוצאות ושכ"ט עו"ד בסכום כולל של 8,000 ₪ אשר ישולם תוך 45 ימים מהיום ולאחר 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

06 דצמבר 2020

ו"ע 4800-05-19 ממשלת הרפובליקה הצרפתית נ' מנהל מיסוי מקרקעין

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 העוררת בהוצאות ובשכ"ט עו"ד כמפורט בפסקה 50 לפסק דינו של יו"ר הועדה, השופט אביגדור דורות.

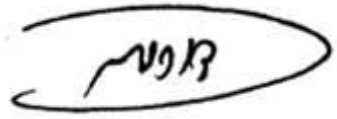
המזכירות תשלח העתק פסק הדין לב"כ הצדדים.

ניתן היום, כ' כסלו תשפ"א, 06 דצמבר 2020, בהעדר הצדדים.









שלמה מדהלה,	**אברהם הוכמן,**	**אביגדור דורות, שופט**
חבר הועדה	**חבר הועדה**	**יו"ר הוועדה**