



**- נגד - בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים  
לפני הנשיא מ' שמגר, השופטים ד' לוין, א' גולדברג פסק - דין ..**

ע"א 176/84

1. יעלה ברקסון (הרץ)
2. טלמון הרץ

נגד

מנהל מס שבח מקרקעין

בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

[19.6.86]

לפני הנשיא מ' שמגר, השופטים ד' לוין, א' גולדברג

ערעור על פסק דין של ועדת הערר לפי חוק מס שבח מקרקעין מיום 10.2.84 בע"ש  
367/83, 368/83 שניתן על ידי כבוד השופט (בדימ') ה. בנטל וה"ה א. סגלוביץ ו-מ.  
כהן

עו"ד אמיר מרגלית - בשם המערערים  
עו"ד יעקב כהן - בשם המשיב

פסק - דין

הנשיא מ' שמגר

1. ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו בשבתו כועדת ערר לפי  
חוק מס שבח מקרקעין, התשכ"ג-1963.

2. חלקו הראשון של הערעור מתייחס לשאלה פרשנית שעניינה ההגדרה של המונח "דירת



מגורים", בחוק מס שבח מקרקעין (תיקון מס' 8) (ס"ח התש"מ, עמ' 144) (להלן - "התיקון לחוק").

זהו נוסחה של ההגדרה של המונח "דירת מגורים" אשר עליה סבה המחלוקת:

"דירת מגורים" - דירה או חלק מדירה, שבנייתה נסתיימה והיא בבעלותו או בחכירתו של יחיד, ומשמשת למגורים או מיועדת למגורים לפי טיבה, למעט דירה המהווה מלאי עיסקי לענין מס הכנסה".

הגדרה זו המירה בחוק את ההגדרה של המונח הקודם בעל המשמעות המקבילה, אשר זו היתה לשונה:

"דירת יחיד" - דירה המשמשת בעיקרה למגורים והיא בבעלותו או חכירתו של יחיד והוא או קרובו גרים בה רוב ימות השנה".

3. אלו עיקרי הנתונים העובדתיים במקרה שבפנינו: המערערים קיבלו בירושה בנין מגורים בן 4 קומות בתל אביב, ובו 13 דירות. בשנת 1982 מכרו את הבנין וביקשו פטור מתשלום מס שבח לגבי כל הדירות, כיוון שלדעתם עונה תיאור הנכס הנ"ל לפי התיקון לחוק, להגדרתו של המושג "דירת מגורים", שנוסחה הובא לעיל.

(א) הסתמכותם של המערערים, על ההגדרה הנ"ל, כדי לבקש פטור לכל הנכס האמור, נובעת בראש ובראשונה מן השינויים שהוכנסו בעת התיקון לחוק להגדרה האמורה בהשוואה לזו של המונח הקודם המקביל וכן מן ההסטוריה הפרשנית של ההגדרה של המונח "דירת היחיד" ומן הפרשנות למונח "דירת מגורים". לדעתם ההגדרה כיום היא הגדרה "למעטפה החיצונית של הנכס" ולא לתוכנו הפנימי של הנכס, כפי שהדבר היה בהגדרת "דירת היחיד". לפי תיזה זו, אם הנמצא בתוך המעטפה החיצונית מיועד, לפי טיבו, לשמש למגורים, או משמש לכך, הרי מדובר ב"דירת מגורים"; כפי שנטען, כזה הוא הנכס נשוא ערעור זה, על פי רשומי הפנקסי המקרקעין וכהוויתו במציאות.

(ב) המערערים טוענים, לחילופין, כי אפילו אם הגדרה זו אינה חלה עליהם ועל נכס זה, הרי לאור סעיף 49ב(1) לתיקון לחוק, מותר למכור את 13 הדירות ללא תשלום מס שבח אם נמכרו כולן כחטיבה אחת, שכן התנאי לפיו מותנית התחולה בכך שארבע שנים קודם לכן לא נמכרה דירת מגורים אחרת, אינו חל בנדון. לדעתם לא סייג המחוקק את מספר הדירות למגורים אשר תהיינה פטורות ממס שבח אם הן נמכרות במסגרת עיסקה אחת ובעונה אחת, ואינן נופלות לסיפא של הגדרת "דירת מגורים" ("... למעט דירה המהווה מלאי עיסקי לענין מס הכנסה"). לדעתם יש איזון בין סעיף 49ב(1) לבין סעיף 49ב(2), כי באחרון ישנה הגבלה במספר הדירות ואין הגבלה בזמן ובראשון ישנה הגבלה בזמן מחד גיסא ואין הגבלה בדירות מאידך גיסא (אך ישנה הגבלה במכירה כחטיבה אחת). לפי הטענה, כוונת המחוקק היתה להמנע ממס על דירות מגורים על מנת להקל עם הנישומים, תהא ערכה של הדירה אשר תהא.

4. ועדת הערר בהחלטתה קבעה כי החוק פוטר "דירת מגורים" במספר יחיד ולא "דירות



מגורים" במספר רבים ואין לפרש את המלים "דירת מגורים" באופן המרחיב את ההגדרה ככוללת בנין בן 13 דירות.

5. (א) המשיב סבור כי המבחן הוא פיזי-אובייקטיבי, היינו האם אכן מדובר בפועל במספר דירות המשמשות או מיועדות למגורים. לדעת המשיב האמור בע"א 668/82 (כורש נ. מנהל מס שבח, פד"י ל"ט(385), (2) קובע את הבסיס לפרשנות זו; לשון החוק ומטרתו קובעים פטור ביחס לדירת מגורים אחת ומקום שהנכס כולל מספר דירות מושכרות חייב בעליהן במס שבח. את המונח "דירת מגורים" יש לפרש לדבריו בלשון בני-אדם כמתייחס לדירה אחת ו לא לבנין שלם.

(ב) באשר לטענה החילופית, המפנה לסעיף 49(ב) (1) לחוק, הרי לדעת ב"כ המלומד של המשיב, הכוונה היא לפטור ממס את מכירתה של דירת מגורים שהיא נכס פרטי לשימוש אישי של בעליה ולא לפטור לגבי מספר דירות, אלא אם נמכרו בהפרש של ארבע שנים זו מזו.

6. (א) שאלת הפרשנות של המונח "דירת מגורים" עולה בערעור מתוך שתי נקודות ראות: הראשונה, מתייחסת למהותה של ההגדרה, והשניה, מתייחסת לישומה של ההגדרה בחוק.

(ב) החוק הוא יצירה תכליתית וככזה יש לפרשו; כפי שציין בית-משפט זה:

"ראוי לו לשופט, בבואו לפרש את החוק, לשאול עצמו: חוק זה איזו תכלית נורמטיבית, חברתית, הוא מבקש להשיג".

(דברי חברי הנכבד השופט ד. לוין, בע"פ 71/83 שרון ואח' נ. מדינת ישראל, פד"י ל"ח(770, 757, (2).

הוספנו והבהרנו כי -

"חוק הוא מכשיר לשם ביצועה של מטרה תחיקתית, ולכן הוא צריך לפרשנות לפי המטרה הגלומה בו".

(דברי השופט זוסמן בע"א 481/73 רוזנברג, עו"ד נ. שטסל, פד"י כ"ט(516, 505, (1).

השאלה העיקרית היא כיצד לעמוד על תכליתו של החוק ועל כך נאמר בע"א 165/82 (קיבוץ חצור נ. פקיד שומה, רחובות, פד"י ל"ט(74, 70, (2) מפיו של השופט ברק:

"על תכלית החוק ניתן ללמוד, כמובן, מלשון החוק עצמו. זהו מקור ראשון אך לא יחיד. על תכלית החקיקה יש ללמוד ממקומה של ההוראה בחוק, ממבנהו הכללי של החוק וממקומו במערך החקיקה הכללי. אך מעבר לכך, ניתן ללמוד על מטרת החקיקה ממקורות



שמחוץ לחקיקה עצמה, כגון מהמצב המשפטי שהתקיים בטרם הוחק החוק ומהתקלה שהוא בא למנוע. מקור חשוב ללימוד בדבר מטרת החקיקה הוא בהסטוריה החקיקתית והפרלמנטרית. אכן על מטרת החוק ניתן ללמוד מכל מקור אמין".

וראה גם בג"צ 47/83 תור אור נ. יו"ר המועצה להגבלים עיסקיים, פד"י ל"ט(1), 169, 173.

(ג) מספר שנים לאחר קביעת ההגדרה של המונח "דירת יחיד" עמד המחוקק על הקושיים אותם גרמה ההגדרה בשעתו. הקושי העיקרי התבטא בצורך בהוכחת מגורים של היחיד או קרובו. הצורך האמור הוליד פיקציות מרובות וממילא עבודת מינהל מיותרת, לצורך הענקת פטורים לפנים משורת הדין במקרים של עוול. אשר להסדרים פיקטיביים, הרי אלו היו קשורים לנסיונותיהם של נישומים שונים להוכיח מגורים בדירה סמוך למכירתה (ראה דוגמאות בע"א 408/77 סינבטי נ. מנהל מס שבח, פד"י ל"ב(593), 1; ע"א 388/78 קנת נ. מנהל מס שבח, פד"י ל"ד(188), 1; ע"א 208/79 כץ נ. מנהל מס שבח, פד"י ל"ג(769), 3) ואחרים). על קשיים אלו עמד בית המשפט בעבר (ראה ע"א 388/78 הנ"ל). אולם לא רק התקלה בכל הנוגע להוכחת המגורים עמדה בפני המחוקק בבואו לתקן את ההגדרה הנ"ל ואין טובים לענין זה מדברי הצעת-חוק 1441, תש"מ, עמ' 140:

"הגדרה זו (דירת יחיד - מ.ש.) גורמת קשיים רבים בעיקר בשל הדרישה להוכיח מגורים בדירה לפני מכירתה, אף כי כוונת המחוקק היתה לפטור את דירת מגורי הקבע של המשפחה גם אם מסיבה זו או אחרת לא גרו בה בסמוך למכירתה. התברר שהחיים מגוונים הרבה יותר ממה שצפתה ההגדרה האמורה, וכדי לא לגרום עוול במקרים שבהם היה ברור לאנשי הביצוע כי היתה כוונה לפטור, הוצאו הוראות למתן פטורים לפנים משורת הדין, אולם לא רצוי לקיים הסדר שאין לו ביטוי בחוק".

(דברי ההסבר לסעיף 1). ובעמ' 143 -

"הגישה החדשה המוצעת מבוססת על העיקרון שדירת המגורים של המשפחה, המשמשת למגורי הקבע שלה, היא נכס פרטי לשימוש האישי של בעליה ולא נכס השקעה, ומשום כך אין להטיל מס במכירתה. אולם כדי להמנע מהקשיים שהיו עד כה בגלל הצורך להוכיח מגורים בדירה כתנאי לפטור, מוצע כי אם יש למשפחה, החיה כמשפחה אחת, רק דירת מגורים אחת לא יהיה עוד צורך להוכיח כי אכן גרו בדירה בסמוך למכירתה... עם זאת מוצעות הוראות במטרה למנוע מתן פטור בשל מכירת דירות שנרכשו לצרכי השקעה או שמוחזקות כנכס השקעה; כמו כן מוצעות הוראות שמטרתן מניעת עיסקאות עם אנשי קש או קרובי משפחה הבאות לגרום לכך שבעת מכירת דירת מגורים פלונית, תהיה להלכה למוכר דירה אחת בלבד והוא יזכה בפטור שאיננו מגיע לו".

(דברי ההסבר לסעיף 9). הצעת החוק עברה טרנספורמציה לשונית בוועדת הכספים עד שקיבלה את צורתה הסופית בתיקון מס' 8 הנ"ל, כפי שהוצגה על ידי יו"ר ועדת הכספים, בפני הכנסת לקריאה השניה והשלישית. אולם טרנספורמציה לשונית זו לא שינתה את מטרת החוק והיא נשארה כפי שהיתה (דברי כנסת 89, תש"מ, עמ' 3630).

התפיסה הבסיסית של המחוקק בחוק הישן היתה, כי למרות שמכירת דירת מגורים היא



אירוע שמחייב תשלום מס בגין רווח הון, הרי יש לקבוע דין מיוחד לנכס מסוג דירת מגורים ליחיד. הסיבה לקביעתו של דין מיוחד היא כי בדרך כלל רוב הכספים ממכירת דירת מגורים מופנים חזרה לקניית דירה חילונית. תפיסה בסיסית זו מצאה ביטוייה בחוק מס שבח לפני התיקון ואף לאחריו; עם זאת, ניתן לציין מספר הבדלים בין השלבים השונים בחוק מס שבח.

ראשית, יש הבדל בין הגדרת "דירת יחיד" לבין הגדרת "דירת מגורים" וביטויי בכך שהאחרונה רחבה וכוללת יותר, והדברים עולים בבירור מן הנוסח שהובא בראשית פסק הדין.

שנית, על פי החוק לפני התיקון, הגביל המחוקק את תנאי הפטור לתקרה מוגדרת אשר מעליה ניתנו רק פטור חלקי, הנחה או דחיית מס. אחרי התיקון אין עוד הגבלה על ערך הדירה וכל דירה הנכללת במסגרת ההגדרה פטורה ממס שבח, בסייגים המפורטים בחוק.

שלישית, על פי התיקון לחוק ניתנה האפשרות אף למי שיש לו יותר מדירת מגורים אחת שלא לשלם את מס השבח אם המכירה בוצעה אחת ליותר מארבע שנים.

על יסוד הבדלים אלו, שאינם היחידים, ניתן לראות כי המחוקק אימץ גישה ליברלית יותר, בכל הנוגע לקביעת הכללים לגבי דירת מגורים תוך קביעת סייגים מסויימים בגוף התיקון.

7. לאור ההסטוריה הפרלמנטרית של החוק ניתן להסיק כי כאחת ממטרות החוק, ביקש המחוקק לפטור ממס את דירת המשפחה המשמשת כנכס פרטי לשימוש אישי של בעליה (ראה הצעת החוק, עמ' 143). מכאן ניתן ללמוד כי ההגדרה של "דירת מגורים" מצומצמת רק "למגורים או מיועדת למגורים" של בעל הנכס. הווה אומר, כי אם ישנה זיקה או כוונה למגורים בדירה הנ"ל ניתן לראות את הנכס כעונה להגדרה האמורה. טול מקרה בו אדם עובד בירושלים אולם אזור מגוריו הוא תל אביב; על כן אם יחזיק דירה בכל עיר משתי הערים יש יסוד לטענה כי שתיהן תחשבנה כדירות מגורים. אפילו אם אותו אדם עובד בתל אביב ומגוריו בפרברי העיר, הרי החזקת דירה בטבורה של העיר לצרכי מנוחה וכדומה עדין עשויה להחשב כדירת מגורים. גם אם אדם מועיד דירה מסויימת שבחזקתו למגורים בעתיד מתוך כוונה לגור בה ועושה כך לא רק בגדר כוונה ערטילאית גרידא אלא בכוונה שיש בה ממש, הרי אף דירה זו עשויה להחשב כדירת מגורים לצורך ההגדרה האמורה.

לא כך המקרה לפנינו. כאן אין כל שמץ של ספק, ואף המערערים מודים בכך, כי 13 הדירות המפוזרות בארבע הקומות של בנין אחד, אין בהן כדי לשמש והן אף לא היו מיועדות לשמש למגוריו של המנוח, אבי המערערים, או למגורים בעתיד, של המערערים, אלא שמשו ומשמשות כדירות למגוריהם של אחרים, הגרים בהן כדיירים מוגנים.

בע"א 668/82 (כורש) שהוזכר לעיל אומר חברי הנכבד השופט ד. לוין:

"היעוד (למגורים) מהווה, אם כן, תחליף לשימוש בפועל (למגורים) מבחינת ההגדרה.



אולם מהו המבחן ליעוד זה? ...המחוקק נקט לשון ברורה, ממנה עולה, כי העדיף את המבחן האובייקטיבי. הדיבור 'לפי טיבה' מלמד, כי יש לבדוק את הדירה, כמות שהיא, לצורך מבחן זה, ולראות אם היא מיועדת לשמש בפועל למגורים מבחינה פיזית... כך לדוגמה דירה המשמשת לבית עסק או למשרד ואשר נותרו בה המתקנים הללו (מתקני חשמל, מים, שירותים, מטבח וכדו' - הוספה שלי - מ.ש.) לא תשנה את טיבה גם אם אין בעליה מיעד לה שימוש לצורך מגורים. שינוי היעוד על פי ההגדרה הנדונה יוכל להעשות רק אם ייעשה שינוי במבנה הדירה, כגון שיהרסו חדרי שירותים או המטבח, כך שלא תהא עוד יאה למגורים".

(בעמ' 387) אולם גם לפי גישתו האובייקטיבית של השופט ד. לוין, אותה עושים המערערים יסוד לערעורם ולאור הכוונה העולה מהצעת החוק ודברי יושב-ראש ועדת הכספים אליהם הם מפנים, ניתן לומר כי על פי ההגדרה האמורה אין לראות בבנין בן ארבע קומות הכולל שלוש-עשרה דירות, משום דירת מגורים. יש לתת למונח "דירת מגורים" פרשנות כלשון בני אדם ולפיה הוא כולל דירה אחת למגוריו של היחיד ולא מערכת הבנויה מיחידות נפרדות שהן מספר דירות ואפילו כל אחת מהן היא למגוריו של היחיד. הדגש שיש לשים לדעתי הוא בהגדרה האמורה על היעוד הפונקציונלי הנוכחי או הצפוי של המקום כדירת מגורים של הבעלים. כל דירה באותו בנין תחשב כדירת מגורים בפני עצמה, אולם צירופן של כל הדירות יחדיו, לשם פטור ממס שבח, לא ייחשבו כדירה אחת אלא כמספר דירות מגורים ועל כן הפטור הנ"ל לא יחול עליהם. גישה זו מתיישבת נכונה, עם ההגדרה האמורה, עם תכלית החקיקה בנושא דירת מגורים לצורך מס שבח ועמכוונת המחוקק בתיקון האמור.

גישה זו משליכה אף על הטענה החילונית של המערערים. הואיל ואין לראות בבנין הנ"ל "דירת מגורים", הרי גם מכירת הבנין כחטיבה אחת אינה מכירה של דירת מגורים, אלא של בנין בן מספר דירות ועל כן סעיף 49ב(1) לא חל בענינם.

מסקנה דומה עולה מדברי הכנסת בנושא האמור:

"לב החוק - סעיף 49 - העוסק בענין שיש בו אינטרס לרוב הציבור והוא פטור לגבי מכירת דירת מגורים יחידה".

אגב, הדרך הפרשנית שאומצה כאן היא גם זו אליה כיוון פרופסור יצחק הדרי במאמרו "הוראות הפטור ממס שבח לנכס שהוא כולו או חלקו בית מגורים", משפטים ח', 29, 276; באומרו:

"אולם, מה דין מכירת כמה דירות מגורים, בו זמנית לאחר שחלפו יותר מארבע שנים מאז מכירה פטורה קודמת? דומה שהחוק כפשוטו הותיר אפשרות זו לא מכוסה. רק פרשנות הגיונית ושאינה מילולית תמנע מתן פטור בלתי מתוכנן לכל הנמכרות".

8. חלקו השני של הערעור נוגע לשאלה האם על המשיב לפטור את המערערים, שהם אח ואחות בקירבתם המשפחתית, יחדיו בגין דירה אחת או לפטור אותם כאמור בגין שתי דירות בבנין אחת, היינו אחת לכל מערער.



הועדה בהחלטתה התייחסה לנקודה זו וקבעה כי היות ולא נמצא כי הוגשה בקשה כאמור לפטור בקשר לשתי דירות למנהל מס שבח, היא מנועה מלדון בנושא אולם אפשרה תוך 15 יום מתאריך ההחלטה (הוא יום 10.2.84) הגשת בקשות כאמור.

הבקשות הוגשו ביום 26.2.84.

מנהל מס שבח השיב בערעור, כי בהגדרת "דירת מגורים" נאמר "דירה או חלק מדירה..." ומכאן כי כל אחד מן המערערים, ניצל את זכותו לפטור עד תום משקיבל פטור בגין מחצית הדירה ואינו זכאי לזכות לפטור בגין דירה נוספת.

גישה זו אינה מקובלת עלי: אם המדובר על דירה המיועדת למגורים הרי אין להניח שהאח והאחות גם יחד יגורו עם משפחותיהם בדירה אחת כאשר יש להם בבעלותם 13 דירות.

בהקשר זה מקובלת עלי טענת המערערים. סעיף 49ב קובע כדלקמן:

49. "הגדרה וחזקה (א) ...

(ב) לענין פרק זה יראו מוכר ובן זוגו, למעט בן זוג הגר דרך קבע בנפרד, וילדם שטרם מלאו להם 18 שנים למעט ילדים נשואים - כמוכר אחד".

סעיף זה בא להמחיש מתי רואה המחוקק יותר מאדם אחד כמוכר יחיד והוא עושה זאת בדרך של הנחה משפטית "... יראו מוכר ובן זוגו... כמוכר אחד". ניתן להסיק מכאן כי ככלל, כאשר ההנחה אינה חלה, כל אדם הוא מוכר בפני עצמו הזכאי לפטור בגין דירה אחת וכך גם הדין בקשר למערערים שלפנינו. אכן נכון הוא כי דירת מגורים היא אף חלק מדירה אולם השאלה העומדת על הפרק היא מתי אדם הוא מוכר של דירה אחת או של חלק בדירה ולא מתי חלק מדירת מגורים, שייכת למוכר אחד בגינה קיבל פטור.

פתרון זה אף מתיישב עם הגישה הפרשנית בענין המונח "דירת מגורים", שהרי אם כל דירה כשלעצמה תחשב ל"דירת מגורים" מה ההגיון בהגבלה של מחצית דירה לכל עורר כפי שעשה המשיב?

9. חלקו השלישי של הערעור נוגע לשאלת הריבית בגין פיגור בתשלום, ומבחינה עובדתית זהו הרקע למחלוקת: ביום 9.5.82 חתמו המערערים על הסכם מכירה עם הרוכשים ובאותו מעמד ניתן לרוכשים יפוי-כוח בלתי חוזר להעביר את הנכס. המערערים הגישו את ההצהרה הנדרשת לפי סעיף 73(א) (1) באיחור. בתאריך 6.12.82 הוציא המשיב שומה זמנית למערערים ובה כלל ריבית בגין פיגור בתשלום מיום 9.6.82, היינו 30 יום לאחר המועד הנדרש למסירת ההצהרה לפי סעיף 76. תאריך תשלום השומה הזמנית נקבע ליום 20.12.82 הוא היום ה-14 להוצאתה.



המערערים קבלו על החיוב בתשלום הריבית כאמור, ואלו הטענות:

סעיף 51 לחוק חל על המקרה הנדון ועל כן, מועד תשלום המס הוא לפי התאריך המצויין בסעיף 76, דהיינו 14 יום מיום שהתנאי הדוחה את תשלום המס חדל להתקיים. לטענתם הואיל ובענינם 'לא חדל להתקיים' עד התשלום בפועל כל תנאי הדוחה את מועד תשלום המס לפי סעיפים 51 או 52, הרי לא התגבש כל מועד להודעה אשר הצדדים להסכם היו צריכים לתת למנהל.

דומה כי הן הועדה והן המשיב התקשו בהבנת ההגיון שעמד מאחורי הטענה הראשונה של המערערים וזו אכן אינה מבוססת משפטית.

סעיף 51(ד) קובע כדלקמן:

51. "הסכם מכירה בהסכם למכור זכות במקרקעין ישולם המס במועד שנקבע לפי סעיף 91 או בהתקיים אחת מאלה לפי המאוחר:

(1) ...

(2) ...

(3) המתחייב נתן יפוי כוח בלתי חוזר לקונה או לאדם אחר לרשום זכות במקרקעין על שם הקונה או לפקודתו".

אין חולק על כך כי בתאריך חתימת הסכם המכר, דהיינו ביום 9.5.82 בו מכרו המערערים את כל זכויותיהם בנכס לקונים, ניתן על ידי הראשונים יפוי כוח בלתי הדיר לאחרונים. המערערים אף מאשרים עובדה זו בהרצאת "העובדות החשובות לענין" בפתח סיכומיהם. על כן קשה להבין את טענתם כי לא "חדל להתקיים" תנאי הדוחה את מועד תשלום המס. התנאי אשר בסעיף 3(51) התגבש ברגע שניתן יפוי כוח כאמור ועל המערערים חלה חובת תשלום המס ואין כל דחייה נוספת המצדיקה אי תשלום כאמור.

הטענה השניה, החילופית של המערערים, מופנית לרישא של סעיף 51 בה נאמר "המס ישולם במועד שנקבע לפי סעיף 91 או בהתקיים אחת מאלה לפי המאוחר...". לכן המועד הקובע הוא התאריך האמור בסעיף 91, היינו היום ה-14 ליום הוצאת השומה הזמנית ביום 20.12.82 ורק החל מתאריך זה יחל מרוץ הריבית.

באשר לטענה זו קבעה הועדה, כי יש להפריד בין המועד לתשלום המס כפי שנקבע בסעיף 91 לבין המועד לחיוב הריבית כפי שנקבע בסעיף 94(א); חובת תשלום הריבית מתחילה כאן קודם לתאריך תשלום המס. גישה זו נסמכת על דבריה של השופטת נתניהו בע"א 162/82 קופת תגמולים ופנסיה נ. מנהל מס שבח (טרם פורסם).





כדבריה בפסק הדין:

"אך סעיף 91 קובע רק את מועד התשלום, ואילו סעיף 94, המטיל את חובת הריבית, קובע מועד אחר, קודם לו, לתחילת מרוץ חוב הריבית, הוא המועד הקבוע להגשת ההצהרה או השומה העצמית".

גישה זו מתבססת על כך שהריבית האמורה אינה באה כאקט עונשי או כקנס כפי שראו זאת בבג"צ 70/77 גנון נ. נציב מס הכנסה, פד"י ל"ב(269), (2). הריבית לפי סעיף 94(א) מטרתה להגן על האוצר בתנאים של אינפלציה דוהרת מפני הפחתת ערכו של סכום המס. גישה זו נתמכת על ידי מה שנאמר בפסק דינו של הנשיא י. כהן בע"א 644/79 ו-בג"צ 677/80 פשמ"ג נ. פרי-מן בע"מ ודגון נ. נציב מס הכנסה, פד"י ל"ב(191), (3) וכן בדבריה של המשנה לנשיא השופטת בן-פורת בע"א 648/82 פשמ"ג נ. גפני, פד"י ל"ח(818), (3).

כאשר חל על העיסקה האמורה סעיף 51, המועד לחיוב ריבית על פי האמור בסעיף 94(א) הוא זה העולה מסעיף 76 דהיינו היום ה-14 למועד שבו חדל להתקיים התנאי האמור בסעיף 51. מועד זה היה כאן יום 9.5.82, והריבית חלה מן היום ה-14 לתאריך זה.

10. לחילופין מבקשים המערערים כי המשיב ישתמש בסמכותו לפי סעיף 94(ג) לחוק ויפטור את המערערים מריבית:

לפני הועדה טען המערער שבעת הגשת ההצהרה, שהוגשה כאמור באיחור, שירת במילואים במסגרת מלחמת שלום הגליל, אולם לא הובאה כל הוכחה לביסוס טענה זו. בערעור לא נטענה טענה זו אלא נאמר כי יש להתחשב במערערים לאור הספקות במקרה שלפנינו. על טעם זה ניתן להשיב בדברים שהובאו בע"א 65/82 הנ"ל מפיה של המשנה לנשיא השופטת בן-פורת, (עמ' 20):

"אין גם לשכוח ששיקול הדעת אם להעניק פטור, מלא או חלקי, מסור למנהל (כעולה מסעיף 94(ג) לחוק המתוקן). זהו שיקול נכבד שלא להתערב בהחלטתו, אלא אם כן עולה בעליל מנסיבותיו יוצאות הדופן של מקרה נתון שהחלטתו אינה מתיישבת עם שיקולי ההגינות".

לא מצאתי במקרה דנן טעם כאמור לעיל, שיצדיק התערבותנו.

11. חלקו הרביעי של הערעור מתייחס לערך הדירה. לטענה זו אין כל התייחסות בהחלטתה של הועדה, למרות שנטענה בכתב הערעור.

המערערים מבקשים לבסס את שווי הדירה, על פי האמור בסעיף 23 לחוק, על שווי הרכישה כדירת מגורים, ואילו המשיב קבע את הבסיס על יסוד סעיף 26, הדין בשווי הרכישה בהורשה.



בעיה דומה עלתה בע"א 18/71 (פריכס בע"מ נ. מנהל מס שבח, פד"י כ"ה (767), (2), והוכרעה שם ברוב דעות. אמר שם השופט מני:

"כשקוראים את סעיפים 123-26 זה לעומת זה בהקשרם לדירת יחיד (היום דירת מגורים - מ.ש.) עולה מקריאה זו דבר אחד ברור והוא, שבעוד שסעיף 26 דן בשלושה סוגי רכישה ספציפיים, דן סעיף 23 בסתם רכישה. בהתאם לכללי הפרשנות המקובלים, יש לתת, במקרה כזה, עדיפות להוראות שבסעיף 26 בכל שנוגע לאותם סוגי הרכישות הספציפיים המנויים בו, על פני אותן הוראות שבסעיף 23 החלות כאמור על סתם רכישות. לפי זה יוצא, כי את שווי הרכישה של דירת יחיד שהגיעה למוכר בדרך של הורשה יש לקבוע בהתאם לסעיף 26 ואילו את שווי הרכישה של דירת יחיד שהגיעה למוכר שלא בדרך 'הורשה או בהעברה ללא תמורה כאמור בסעיף 3(א) (4) לחוק מס עזבון, תשי"ט-1949 או על ידי ויתורו של אחר על זכותו לרשת אותה' יש לקבוע בהתאם לסעיף 23".

לגישה זו הסכים השופט קיסטר כאשר השופט י. כהן צמצם הלכה זו, של תחולת סעיף 26, רק לגבי דירות יחיד שהוערכו לצרכי מס עזבון כדירות פנויות.

ניתן למצוא אף סימוכין לגישה זו בע"א 507/80 (פלד נ. מנהל מס שבח מקרקעין, פד"י ל"ז (460), (1) ו-ע"א 34/78 מרזויוף נ. מנהל מס שבח מקרקעין, פד"י ל"ד (3), (20). הבסיס לשני פסקי דין אלו הוא האמור בע"א 18/71, המושתת על המיוחד שבהוראת סעיף 26, מול הכלליות שבהוראת סעיף 23.

על כן הייתי דוחה טענה זו.

12. הייתי דוחה את הערעור בכפיפות לנושא אחד והוא כי יש להעניק הן לאח והן לאחות פטור לגבי דירה שלמה אחת ולא רק לגבי מקצתה של דירה אחת.

המערערים ישאו בהוצאותיו של המשיב בלוויית הצמדה וריבית עד למועד התשלום בפועל בסכום של 1,000 שקלים חדשים.

השופט ד. לוין

אני מסכים.

השופט א. גולדברג

אני מסכים.

הוחלט כאמור בפסק דינו של הנשיא.



---

ניתן היום, י"ב סיוון התשמ"ו (19.6.86).