



וועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) בבית המשפט המחוזי בירושלים

יו"ע 21-03-34243 אלמליח ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

1

בפני כב' השופט אביגדור דורות- יו"ר הוועדה
רו"ח שלמה מדהלה – חבר ועדה
שמאית אריאלה אקשטיין- חברת ועדה

העוררים:
1. גיל יחיאל אלמליח
2. מישל פיי אלמליח
ע"י ב"כ עו"ד שלומי אשכנזי

נגד

המשיב:
מנהל מיסוי מקרקעין- ירושלים
ע"י ב"כ עו"ד גילה קרמר,
מפרקליטות מחוז ירושלים (אזרחי)

2
3
4

פסק דין

5

יו"ר הוועדה, השופט אביגדור דורות:

6

1. לפנינו ערר לפי סעיף 89(ב) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) תשכ"ג-1963 (להלן: "חוק מסמ"ק"), על החלטת מנהל מיסוי מקרקעין (להלן: "המשיב") מיום 14.2.21 לדחות את השגת העוררים 1 ו-2 (להלן: "העוררים") בנוגע לשומה מספר 120137203 שהוצאה בגין רכישת דירה שביצעו העוררים ביום 20.7.20.

10

11

הרקע העובדתי

12

13

2. ביום 29.7.20 נחקק חוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש – מענק חד-פעמי) (הוראת שעה ותיקוני חקיקה), התש"ף-2020 (להלן: "החוק המתקן"), כך שהחל ממועד זה הוחלו מדרגות מס רכישה מופחתות, ופגה ההוראה בסעיף 9(ג1) לחוק מסמ"ק, לפיה מס הרכישה שיחול על רוכש דירת מגורים נוספת הינו בשיעור של 8% על חלק השווי שעד 5,340,425 ₪ אשר הייתה אמורה לפוג ביום 31.12.20.

18

19

3. במקביל להליך שינוי החוק, התנהל מו"מ בין העוררים לבין חברת בית חדש בירושלים בע"מ ח.פ. 513733691 (להלן: "המוכרת") היא מוכרת הדירה נשוא השומה דן.

20

21

22

4. ביום 20.7.20 חתמו העוררים על הסכם לרכישת הנכס נשוא השומה- דירת מגורים בגוש 30869 חלקה 20, אשר תיבנה על מבנה הידוע כ"קניון רמות" תמורת 2,290,000 ₪.

23

24

25



וועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) בבית המשפט המחוזי בירושלים

ו"ע 21-03-34243 אלמליח ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

- 1 5. ביום 28.7.20, במסגרת טופס ההצהרה על המכירה, כתבו העוררים בשומה עצמית למס
2 רכישה, כי סכום המס הוא בגובה 183,200 ₪ (להלן: "טופס ההצהרה"), נספח 1 לכתב
3 (התשובה).
- 4
5 6. בתאריך 10.8.20 שילמו העוררים מס רכישה בגובה 124,477 ₪, בשונה מהשומה העצמית
6 שהגישו, סכום המשקף 5% משווי הרכישה ולא 8% כפי שקבע החוק בהתייחס ליום המכירה.
7
- 8 7. בתאריך 28.8.20 הגישו העוררים השגה למשיב על חיובם במס רכישה בשיעור של 8% בהתאם
9 לשומה העצמית מיום 28.7.20. בהשגה נכתב כי הסכום שאינו שנוי במחלוקת הוא 124,477
10 ₪. בנימוקי ההשגה נכתב כי העוררים מבקשים לחייבם בתשלום מס רכישה לפי מדרגות
11 המס שנכנסו לתוקף ביום 29.7.20. נטען, בין היתר, כי אינטרס ההסתמכות של העוררים לפיו
12 יחול המס לפי מדרגה של 8% נפגע וכי מועד חתימת ההסכם נקבע באופן טכני לתאריך
13 20.7.20.
- 14
15 8. ביום 1.2.21 נערך דיון טלפוני בהשגה בהשתתפות המשיב, העוררים ובא כוחם.
- 16
17 9. בתאריך 14.2.21 ניתנה החלטת המשיב אשר דחה את ההשגה (נספח 5 לכתב התשובה).
18 בהחלטה נקבע כי בתאריך 20.7.20 רכשו העוררים זכות בדירת מגורים ובתאריך 28.7.20
19 הוגש דיווח אודות הרכישה, הכולל שומה עצמית ובתאריך 30.7.20 אישר המנהל את השומה
20 העצמית. הובהר כי המס לתשלום נקבע על פי הוראות סעיף 9(ג1ה) לחוק מסמ"ק לרוכש
21 דירת מגורים (שאינה דירת מגורים יחידה).
- 22
23 10. על החלטה זו של המשיב הוגש הערר דנן.
- 24
25 11. לאחר הגשת הערר, הוגשה ביום 24.7.22 על ידי העוררים בקשה לאישור תובענה כייצוגית
26 בעניין דנן לבית המשפט המחוזי מרכז-ת.צ. 48112-07-22 אלמליח נ' רשות המיסים, אשר
27 נדחתה על ידי כב' השופט ש' בורנשטיין (להלן: "הבקשה לאישור התובענה כייצוגית").
- 28
29 12. ביום 28.7.24 דחה בית המשפט העליון את הערעור שהגישו העוררים על דחיית הבקשה על ידי
30 בית המשפט המחוזי מרכז-ע"מ 4230/24 גיל יחיאל אלמליח נ' מדינת ישראל (להלן:
31 "ע"מ 4230/24").

תמצית טענות הצדדים

טענות העוררים

- 32
33
34
35 13. לטענת העוררים, מחובת הגורמים להם כפוף המשיב והמשיב עצמו, כנאמני הציבור, לגלות
36 לציבור באמצעי התקשורת כי הם פועלים לקיצור הוראת השעה, בסמוך לאחר הדלפת המידע
37 שלא כהוגן לתקשורת, ובכך לאפשר לעוררים לכלכל צעדיהם.



וועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) בבית המשפט המחוזי בירושלים

ו"ע 21-03-34243 אלמליח ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

- 1
2 14. לפי העוררים, החל מיום 12.7.20 החלו פרסומים בלתי מבוקרים ובלתי רשמיים אודות קיצור
3 הוראת השעה שקידמו גורמים מטעם הממשלה (דוגמת פרסומים בכתבות באתרים
4 'כלכליסט' ו-'דה מרקר'), אולם רק ביום 29.7.20 נודע לעוררים אודות השינוי בחוק, כאשר
5 פרסמה רשות המיסים לראשונה הודעה בנידון.
6
7 15. לטענתם, נוצרה אפליה בין רוכשים שידעו על השינוי הצפוי במדרגות המס לבין אלו שלא ידעו
8 והסתמכו על פרסומים רשמיים של המשיב. כתוצאה מכך, טוענים העוררים כי שילמו מס
9 שאינו מס אמת שממנו עשתה המדינה "עושר ולא במשפט" על חשבון העוררים ודומיהם.
10
11 16. עוד טענו העוררים, כי סוגיית חתימת ההסכם ביום 20.7.20 הינה טכנית, כאשר במקור
12 כוונתם הייתה לחתום על הסכם הרכישה רק לאחר ט' באב תש"פ ולא במהלך שלושת
13 השבועות שבין י"ז בתמוז לבין ט' באב, אלא שהקדמת החתימה על ידי המוכרת נעשתה ללא
14 תיאום וללא ידיעתם של העוררים.
15
16 17. לטענת העוררים, גם בהיעדר חובה לקיום הליך חקיקה גלוי לאזרח, מאחר והדבר נודע
17 בציבור עד כדי עצירת רכישת בתים (כעולה מדברי שר האוצר בוועדת הכספים, ראו חלק ב'
18 לסיכומי העוררים), יש לאזן בין אותו ציבור לבין העוררים.
19
20 18. העוררים הסתמכו על מספר עילות לאור התנהלות המשיב ורשות המיסים: הם טענו לעילת
21 עשיית עושר ולא במשפט, עילת הרשלנות, פגיעה באינטרס ההסתמכות ועילת הפרת חובה
22 חקוקה.
23
24 טענות המשיב
25 19. בעקבות התפרצות מגפת הקורונה במחצית הראשונה של שנת 2020, והחשש שמא תחול
26 האטה משמעותית במספר עסקאות המקרקעין וכתוצאה מכך הפחתה בבנייה, ביקש שר
27 האוצר דאז לקצר את תחולת הוראת השעה ולהפחית את שיעור מס הרכישה החל על רכישת
28 דירות להשקעה.
29
30 20. בעוד שהוראת השעה שהייתה בתוקף בשנת 2020 הייתה עתידה לפקוע ביום 31.12.2020
31 הוחלט להקדים את מועד פקיעתה של הוראת השעה ליום 29.7.20, כך שהחל ממועד זה חזרו
32 לתוקף מדרגות מס הרכישה המופחתות, שהיו קבועות בדין טרם נחקקה הוראת השעה.
33
34 21. לפי המשיב, בטופס ההצהרה שהוגש לו מטעם העוררים נכתב תחת "יום ושווי המכירה" כי:
35 "בתאריך 20.7.20 נמכרה הזכות במקרקעין שפרטיה רשומים בחלק ג של ההצהרה בתמורה
36 כספית (ללא מע"מ) בסך 2,290,000 ₪".



ועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) בבית המשפט המחוזי בירושלים

ו"ע 21-03-34243 אלמליח ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

- 1
2 22. לטענת המשיב, בתאריך 20.7.20 חלו מדרגות מס רכישה בהתאם לסעיף 9(ג1ה) לחוק.
3 העובדה כי ביום 29.7.20 תוקן החוק ואושרה הפחתת מדרגות מס רכישה, לא מאפשרת
4 לעוררים לתקן את יום המכירה לצורך ניצול מדרגות מס מופחתות, אשר פורסמו לאחר
5 המועד בו התקשרו העוררים בחוזה מכר לרכישת הדירה.
6
7 23. לטענת המשיב, יש לדחות את עמדת העוררים, מאחר והיא נשענת על שינוי בחוק מסמ"ק
8 אשר נכנס לתוקף לאחר שרכשו את דירתם, באופן המבקש להחיל את השינוי בדין על רכישת
9 הדירה באופן רטרואקטיבי.
10
11 24. עוד טען המשיב, כי אין לאדם זכות מוקנית לכך שמדיניות כלכלית שהייתה נהוגה תימשך או
12 שמדיניות מסוימת תיוותר על כנה גם לעתיד לבוא ולפיכך, טענת ההסתמכות מעיקרא
13 מוגבלת.
14
15 25. לבסוף טען המשיב, כי עיקר טענות העוררים לגבי הליך החקיקה של החוק המתקן שמכוחו
16 נגבה מס הרכישה, נטענו שלא כראוי במסגרת תקיפה עקיפה בפני ועדת הערר.

דיון והכרעה

תשתית נורמטיבית

- 17
18
19 26. סעיף 9(א) לחוק מסמ"ק מחייב נישום במס רכישה ברכישת זכות במקרקעין:
20
21
22 **"במכירת זכות במקרקעין יהא הרוכש חייב במס רכישת במקרקעין (להלן – מס**
23 **רכישה); מס הרכישה יהיה בשיעור משווי המכירה או בסכום קבוע, לפי סוג**
24 **המכירה או המקרקעין, הכל כפי שיקבע שר האוצר באישור ועדת הכספים של**
25 **הכנסת, ובלבד שלגבי מכירת זכות במקרקעין לרוכש הנמנה עם קבוצת רכישה לגבי**
26 **נכס שאינו דירת מגורים יהא שווי המכירה – שווי המכירה של הנכס הבנוי שאינו**
27 **דירת מגורים."**
28
29 27. במסגרת תיקון 76 לחוק מיום 5.8.13 נקבעו בסעיף 9(ג1ג) שיעורי מס הרכישה של דירת
30 מגורים כדלקמן:
31
32 **"במכירת זכות במקרקעין, שהם בניין או חלק ממנו שהוא דירת מגורים, שנעשתה**
33 **ביום כ"ה באב התשע"ג (1 באוגוסט 2013) או לאחריו, ישולם מס רכישה בשיעור**
34 **משווי הזכות הנמכרת כקבוע להלן:**
35 **(א) על חלק השווי שעד 1,089,350 שקלים חדשים – 5%;**



וועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) בבית המשפט המחוזי בירושלים

ו"ע 21-03-34243 אלמליח ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

- 1 (ב) על חלק השווי העולה על 1,089,350 שקלים חדשים ועד 3,268,040 שקלים
2 חדשים – 6%;
- 3 (ג) על חלק השווי העולה על 3,268,040 שקלים חדשים ועד 4,500,000 שקלים
4 חדשים – 7%;
- 5 (ד) על חלק השווי העולה על 4,500,000 שקלים חדשים ועד 15,000,000 – 8%;
6 (ה) על חלק השווי העולה על 15,000,000 שקלים חדשים – 10%;
- 7
8
9 28. ביום 23.6.15 נחקקה הוראת שעה שתחילתה ביום 24.6.15 וסופה ביום 31.12.20, במסגרתה
10 שונו מדרגות מס הרכישה של דירת מגורים (שאינה דירתו היחידה של הרוכש) וכפועל יוצא
11 הוגדל שיעור מס הרכישה שהרוכש נדרש לשלם כהאי לישנא:
12
- 13 "ג1ה) על אף האמור בפסקה (1) של סעיף קטן (ג1ג), במכירת זכות במקרקעין,
14 שהם בניין או חלק ממנו שהוא דירת מגורים, שלא חלות לגביה הוראות פסקה (2)
15 של הסעיף הקטן האמור, שנעשתה מיום ז' בתמוז התשע"ה (24 ביוני 2015) עד יום
16 ט"ז בטבת התשפ"א (31 בדצמבר 2020), ישולם מס רכישה בשיעור משווי הזכות
17 הנמכרת כקבוע להלן:
18 (1) על חלק השווי שעד 4,800,605 שקלים חדשים – 8%;
19 (2) על חלק השווי העולה על 4,800,605 שקלים חדשים – 10%."
- 20
21 29. ביום 29.7.20 פורסם ברשומות תיקון מספר 95 לחוק מסמ"ק (נספח 6 לכתב התשובה).
22 התיקון פורסם כסעיף 17 לחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש- מענק חד-פעמי)
23 (הוראת שעה ותיקוני חקיקה), תש"ף-2020. כחלק מהתיקון בוטל סעיף 9(ג1ה) ומדרגות המס
24 שנקבעו בו בהתאם. כמו כן, בסעיף 17(ב) נקבעה הוראת תחולה לפיה: "חוק מיסוי מקרקעין
25 כנוסחו החדש של סעיף קטן (א) יחול על מכירת בניין או חלק ממנו שהוא דירת מגורים
26 מיום תחילתו של חוק זה ואילך" (להלן: "סעיף התחולה").
27
- 28 30. למעשה, אף שהוראת השעה הייתה עתידה לפקוע ביום 31.12.20 הקדים המחוקק את מועד
29 פקיעתה ליום 29.7.20, כך שהחל מיום זה על רכישת דירת מגורים (שאינה יחידה), חלו
30 מדרגות מס הרכישה המופחתות שנקבעו טרם שנחקקה הוראת השעה (החל ממדרגה של
31 5%).
32
- 33 31. יצוין כי ביום 28.11.21 חזר שיעור מס הרכישה על דירה שנייה ל-8%, כאשר בסעיף ג(1)(ו)
34 נקבעו מדרגות מס באופן דומה למדרגות שנקבעו בהוראת השעה (תוך הגדלת חלק השווי
35 שעד אליו תחול מדרגה של 8%) (ראו לעניין זה חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (תיקון
36 מס' 98), התש"פ-2021).



וועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) בבית המשפט המחוזי בירושלים

ו"ע 21-03-34243 אלמליח ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

1
2 32. האמור בסעיף 17(ב) לחוק כמובא לעיל, מתיישב עם סעיף 22 לחוק הפרשנות, התשמ"א-1981
3 (להלן: "חוק הפרשנות") הקובע כי תחולתו של ביטול דין אינו משפיע על פעולות או חיובים
4 באופן רטרואקטיבי, כדלקמן:

5
6 **"22. ביטולו של דין אין כוחו יפה-**

7 **(1) להחיות דבר שלא היה לו תוקף בשעה שהביטול נכנס לתקפו;**

8 **(2) להשפיע על פעולה קודמת של הדין המבוטל או על מה שנעשה לפיו;**

9 **(3) להשפיע על זכות או חיוב שלפי הדין המבוטל."**

10
11 33. המועד בו ייעשה חישוב החיוב במס נקבע בסעיף 17(א) לחוק מסמ"ק:

12
13 **"17. (א) שווי המכירה הוא שווי ביום המכירה של הזכות במקרקעין הנמכרת**

14 **כשהיא נקיה מכל שעבוד הבא להבטיח חוב, משכנתה או זכות אחרת הבאה**

15 **להבטיח תשלום."**

16
17 34. בהמשך לכך, סעיף 19 רישא לחוק מסמ"ק קובע כי "יום המכירה" הוא:

18
19 **"19. "יום המכירה" או "יום הפעולה" לענין חישוב השבח והמס הוא היום שבו**

20 **נעשתה המכירה או הפעולה באיגוד [...]"**

21
22 יצוין כי הגם שהסעיף עוסק בקביעת יום מכירה לצרכי מס שבח, יום המכירה הינו זהה למוכר

23 ולקונה, שכן סעיף 9(ה) לחוק מסמ"ק קובע כי הקביעות לענין מס שבח יפות גם למס רכישה

24 לכל דבר ועניין.

25
26 35. יפים לענין זה דבריו של פרופ' הדרי בספרו "מיסוי מקרקעין" (כרך ב', חלק ראשון, 2003),

27 בעמוד 47:

28
29 **"יום המכירה" הוא המועד המכריע לענין חישוב המס. כפי שיוסבר להלן,**

30 **משאירע יום המכירה, חלה חובת הצהרה על העסקה לרשויות מס שבח; לאותו יום**

31 **מחושב מס השבח של המוכר ומס הרכישה של הקונה; ביום ההצהרה חלה חובת**

32 **התשלום של המס או שמאותו יום מוטלים ריבית והפרשי הצמדה על חוב המס.**

33 **כדברי בית המשפט העליון: 'הנקודה העקרונית והמכריעה היא, כי קביעת שיעור**

34 **החבות במס צריכה להיעשות על-פי היום בו התגבש החיוב.'**



וועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) בבית המשפט המחוזי בירושלים

ו"ע 21-03-34243 אלמליח ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

1 היום שבו נוצר החיוב הוא היום הקובע את יום המכירה למוכר ואת יום הרכישה
2 לקונה והוא היום הקובע את שווי המכירה למוכר ואת שווי הרכישה לקונה.
3 (ההדגשות אינן במקור)

4
5 36. באשר לסעיף 19 לחוק מסמ"ק מסביר פרופ' הדרי בעמוד 56 כך:

6
7 "סעיף 19 לחוק מיסוי מקרקעין אינו מסייע בידינו לאתר את המועד המדויק שבו
8 נוצר החיוב ובו נעשתה המכירה. כל מה שנקבע בו הוא, שיום המכירה הוא היום
9 "שבו נעשתה המכירה".

10 יום המכירה הוא מועד ההסכם או היום שבו נוצר הסכם מחייב ותקף, דהיינו:
11 המועד שבו השתכללו הצעה וקיבול כמשמעותם בדיני החוזים. קרי: יום המכירה
12 הוא היום שבו נוצר הסכם מחייב ל"מכירה" של "זכות במקרקעין", כמשמעותם
13 בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין. " (ההדגשות אינן במקור)

14
15 37. כבר בשלב זה, עלינו לתת את הדעת על כך שהעוררים הגישו בקשה לאישור תובענה כייצוגית
16 אשר לא התקבלה. כבי' השופט שי' בורנשטיין פסק כי לעוררים לא עומדת עילה להעמדת
17 התובענה כייצוגית ובהמשך אף פסק באופן דומה לגופו של עניין:

18
19 "אומר כבר עתה - אין בידי לקבל את עמדת המבקשים. סבורני כי דין הבקשה
20 לאישור התובענה כייצוגית להידחות על הסף, ואף לגופה. הכל כפי שיפורט להלן.
21 [...]

22 עמדתי היא כי לא קיימת עילת תביעה אישית למבקשים, ואף לא אפשרות סבירה
23 שהשאלה שהבקשה לאישור מעוררת, תוכרע בסופו של דבר לטובת הקבוצה, שכן
24 אין מדובר במצב של גביית מס על ידי הרשות שלא כדין. ואכן, לא ניתן לומר כי
25 גביית מס הרכישה בשיעור הקבוע בהוראת השעה נעשתה על ידי המשיבה בניגוד
26 לדין. היפוכו של דבר הוא הנכון - המשיבה פעלה באופן התואם, ככתבו וכלשונו,
27 את הדין שעמד בתוקפו באותה העת." (פסקאות 37 ו-45 בהתאמה, ההדגשות אינן
28 במקור.)

29
30 38. כמו כן, בית המשפט העליון דחה את הערעור על פסק דינו של השופט בורנשטיין בנוגע לאישור
31 התובענה כייצוגית. כך קבע כבי' השופט ע' גרוסקופף בעע"מ 4230/24 כי:

32
33 "את הבקשה לאישור שהגישו ביקשו המערערים לעגן, על פני הדברים,
34 בפרט 11 לתוספת השנייה לחוק, שעניינו: "תביעה נגד רשות להשבת סכומים



וועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) בבית המשפט המחוזי בירושלים

ו"ע 21-03-34243 אלמליח ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

1 שגבתה שלא כדין, כמס, אגרה או תשלום חובה אחר...". ואולם, הבקשה לאישור
2 מופנית כלפי גביית מס רכישה, אשר גם המערערים מודים כי נעשתה על פי
3 הוראת חוק מפורשת ותקפה. משכך, לא ניתן לומר שפעולת גבייה זו נעשתה
4 "שלא כדין", כפי שדורש הפרט הנזכר, וכי עומדת לנישום זכות "להשבת
5 סכומים". המערערים טוענים אומנם לכשלים שונים שנפלו בהתנהלותה של
6 המשיבה, ובפרט של רשות המיסים, בהקשר הנדון, ובמיוחד בקשר להעדר יידוע
7 בדבר הכוונה להעביר את הוראת השעה 2020, אך כשלים נטענים אלו מגבשים, לכל
8 היותר (ואיננו מביעים כל עמדה בעניין זה לגופו), עילת תביעה נזיקית לפיצויים –
9 ולא עילת תביעה להשבה כנדרש בפרט 11 לתוספת השנייה [...]. לא בכדי, עילות
10 התביעה העיקריות שעליהן ביססו המערערים את הבקשה לאישור הן רשלנות,
11 הפרת חובה חקוקה ו"פגיעה בעקרון ההסתמכות והציפיה" [...]" (פסקה 6 לפסק
12 הדין).

13
14 39. הנה עומדת לפנינו הכרעת בית המשפט העליון ובית משפט המחוזי מרכז בעניינם של
15 העוררים, לפיה גביית המס נעשתה כדין ולמעשה לא עומדת לעוררים עילה של גבייה שלא
16 כדין, שכן בנסיבות העניין הרשות פעלה בהתאם למצב חוקי ברור ובהתאם למועד התחולה
17 של התיקון לחקיקה. במצב דברים זה, אף אם ייטען כי אין לראות בדחיית התובענה כייצוגית
18 כיוצרת מעשה בית דין, לא נוכל אפוא להתעלם ממנה.

19
20 40. משכך ובבחינת למעלה מן הצורך, ייעשה דיון בעילת ה"גבייה שלא כדין" בידי המשיב לאור
21 בחינת תחולת הוראת השעה בעניין העוררים. לאחר מכן אדון בעילות נוספות מהן ניסו
22 להיבנות העוררים ובסדר הבא בהתאמה: עשיית עושר ולא במשפט, רשלנות, פגיעה בעיקרון
23 ההסתמכות והפרת חובה חקוקה.

תחולת הוראת השעה

24
25
26 41. יום המכירה נקבע בהתאם להצהרות העוררים והמסמכים שהעוררים המציאו למשיב.
27 בענייננו, אין מחלוקת כי יום המכירה היה בתאריך 20.7.20 והוא היום לפיו יש למסות את
28 העוררים, אשר התקשרו בחוזה מכר לרכישת דירת מגורים נוספת. זאת ועוד, ביום 28.7.20
29 הוגש למשיב טופס הצהרה במסגרתו הצהירו העוררים תחת הכותרת "יום ושווי המכירה"
30 באופן מפורש כי: "בתאריך 20.7.20 נמכרה הזכות במקרקעין שפרטיה רשומים בחלק ג של
31 ההצהרה בתמורה כספית (ללא מע"מ) בסך 2,290,000 ₪". עוד הגישו העוררים למשיב
32 הסכם רכישה שנערך ונחתם ביום 20.7.20 לפיו נראה כי הסדרים שונים דוגמת מועד התשלום
33 הראשון ומנגנון הצמדת המחיר נקבעו גם הם בהתאם ליום המכירה.

34



וועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) בבית המשפט המחוזי בירושלים

ו"ע 21-03-34243 אלמליח ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

- 1 42. כאמור לעיל, לפי סעיף 19 לחוק מסמ"ק יום המכירה שהוא יום חתימת החוזה, מהווה את
2 המועד לחישוב השבח והמס. בהתאם לכך, נקבע בפסיקה כי שיעור החבות במס נקבע ביום
3 בו נעשתה פעולת החיוב של מכירת הזכות במקרקעין. ראו, למשל, ע"א 188/82 hotel
4 corporation of israel נ' מנהל מס שבח מקרקעין, לט(2) 197 (1985) (להלן: "הוטל
5 קורפוריישן"), שם קבע כב' השופט ד' לוי כי:
6
7 "[...] הנקודה העקרונית והמכריעה היא, כי קביעת שיעור החבות במס צריכה
8 להיעשות על-פי היום בו התגבש החיוב; מכאן, שכאשר החיוב מוטל בגין עסקות
9 שנעשו במטבע חוץ, ההמרה למטבע ישראלי צריכה להיעשות ביום בו התגבש
10 החיוב, כאמור בהוראת המס הרלוואנטית." (עמוד 214, ההדגשות אינן במקור)
11
12 וגם עמ"ש 91/95 עדי שילוני נ' מנהל מס שבח, מיסים 5/342 (1996), שם קבע כב' השופט
13 א' גרוניס בהסתמך על פרשת הוטל קורפוריישן כדלקמן:
14
15 "כידוע חישוב מס השבח נעשה ל"יום המכירה" אשר "הוא היום שבו נעשתה
16 המכירה": סעיף 19 לחוק. המועד האמור הוא היום בו נעשה החוזה בין המוכר
17 לקונה. [...]. מאחר והתמורה ננקבה בחוזה בדולרים, יש להמירה לשקלים בהתאם
18 לשער היציג ביום המכירה (ע"א 188/82 hotel corporation of israel נ' מנהל
19 מס שבח מקרקעין, פ"ד לט(2)197")." (עמוד 45, ההדגשות אינן במקור)
20
21 43. משכך, לא ניתן לקבל את טענת העוררים לפיה מועד חתימת החוזה הינו "סוגיה טכנית". כל
22 שכן, אין בסיס לטענתם כי אין לראות במועד החתימה על החוזה כיום שבו יש לחשב את מס
23 הרכישה. הדירה שרכשו העוררים אינה דירתם היחידה ומשכך, מדרגות המס שחלו על
24 רכישת הדירה היו מדרגות המס בסעיף 9(ג1ה) לחוק מסמ"ק, אשר היו בתוקף ביום 20.7.20,
25 הוא יום הרכישה. בהתאם למדרגות אלו, על העוררים לשלם מס רכישה בגובה 8% על חלק
26 השווי שעד 4,800,605 ₪. באופן הזה דיווחו העוררים עצמם למשיב כי המס שעליהם לשלם
27 הוא 183,200 ₪, המהווה 8% מתמורת הדירה, 2,290,000 ₪.
28
29 44. אמנם לאחר חתימת החוזה ולאחר שהוגשה ההצהרה למשיב, נחקק ופורסם, תיקון מספר
30 95 לחוק מסמ"ק, אשר ביטל את מדרגות המס שנקבעו בסעיף 9(ג1ה). ברם, העוררים לא
31 יכולים להיבנות משינוי זה מאחר ונקודת המוצא היא כי השינוי בחוק חל מעת כניסת השינוי
32 לתוקף ואילך. המחוקק הביע דעתו כי בעת ביטולו של דבר חקיקה, הבטלות תהא צופת פני
33 עתיד (פרוספקטיבית) והדבר עולה הן מסעיף התחולה שנקבע בתיקון שנעשה לחוק מסמ"ק,
34 והן מהאמור בסעיף 22 לחוק הפרשנות, כמובא לעיל.



וועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) בבית המשפט המחוזי בירושלים

ו"ע 21-03-34243 אלמליח ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

1
2 45. ביטולה של הוראת השעה נעשה באופן צופה פני עתיד, כך שהוראת השעה עומדת בתוקפה
3 ביחס למי שביצע עסקה במקרקעין טרם התיקון. ביום 20.7.20 גביית המס נעשתה מכוח
4 הוראת חוק מפורשת וברורה ותיקון מספר 95 לחוק מסמ"ק מהווה שינוי חיצוני ומאוחר
5 ליום המכירה אשר אין בכוחו להשפיע על החיוב במס. לכך, ראו דבריו של כב' השופט א'
6 רובינשטיין בע"א 7759/07 רות כספי נ' מנהל מס שבח מקרקעין נתניה (12.4.2010):
7

8 "טז. נוכח האמור, יש לראות בשווי המכירה לצרכי מס שבח את השווי ביום
9 ההסכם, ואין התפתחויות מאוחרות וחיצוניות להסכם יכולות לשנות שווי
10 זה. בעת חתימת ההסכם התגבש החיוב, שכן המוכר (המערערים בענייננו)
11 קיבל תמורה חוזית בשווי המוסכם של הנמכר [...]
12

13 כלומר, ההסכם בין הצדדים משקף את השווי האמיתי – מבחינתם – של
14 העסקה ביום ביצועה, ושווי זה הוא שממוסה. אין להלום כי התפתחויות
15 מאוחרות ובלתי צפויות בביצוע הסכם הבניה יביאו לפתיחת השומה מחדש
16 על פי סעיף 85 באשר להסכם שנחתם ומוסה זה מכבר [...]
17 יז. כאמור, ההתפתחויות המאוחרות להסכם, בענייננו, אינן משנות את
18 שווי המכירה שיש למסות." (ההדגשות אינן במקור)
19

20 46. לאור האמור, מצאתי כי יש לדחות את טענת העוררים אשר מבקשים למעשה החלה
21 רטרואקטיבית של תיקון החוק על אף שרכשו את דירתם, חתמו על חוזה רכישה, הצהירו
22 על חבות במס רכישה, לפני שפגה הוראת השעה. שיעור המס נקבע לפי המצב הנורמטיבי
23 התקף עת ביצוע העסקה ושיעור מס הרכישה הנמוך שנקבע בעקבות התיקון לחוק חל רק על
24 רכישת דירות לאחר תחילתו של התיקון. באופן הזה לא עולה שאלה של "גבייה שלא כדין"
25 וברי כי אין בסיס כדין להחיל את ביטול סעיף 9(גה) למפרע.
26

עשיית עושר ולא במשפט

28 47. העוררים טענו כי שילמו מס שאינו מס אמת ממנו עשתה המדינה "עושר ולא במשפט" על
29 חשבונם. סעיף 1(א) לחוק עשיית עושר ולא במשפט, התשל"ט-1979 (להלן: "חוק עשיית
30 עושר") קובע כדלקמן:
31

32 "1. (א) מי שקיבל שלא על פי זכות שבדין נכס, שירות או טובת הנאה אחרת (להלן
33 – הזוכה) שבאו לו מאדם אחר (להלן – המזכה), חייב להשיב למזכה את הזכיה, ואם
34 השבה בעין בלתי אפשרית או בלתי סבירה – לשלם לו את שווייה.



וועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) בבית המשפט המחוזי בירושלים

ו"ע 21-03-34243 אלמליח ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

- 1 (ב) אחת היא אם באה הזכיה מפעולת הזוכה, מפעולת המזכה או בדרך אחרת.
2 (ההדגשות אינן במקור)
3
4 48. לפי חוק עשיית עושר חובת ההשבה מצד המדינה מתגבשת מקום שנגבו תשלומי חובה שלא
5 כדין. כמובא לעיל, העסקה שביצעו העוררים התבצעה בטרם תוקן החוק ובמועד בו חלו
6 מדרגות המס שנקבעו בסעיף 9(ג1) לחוק מסמ"ק. לפיכך, מס הרכישה שנדרשו העוררים
7 לשלם חושב בהתאם ליום המכירה- 20.7.20 קרי תאריך החתימה על חוזה הרכישה. לפיכך,
8 גביית המס על ידי המשיב נעשתה כדין ומתוקף חוק וכשם שלא נמצא כל בסיס להחיל באופן
9 רטרואקטיבי על העסקה את מדרגות המס שהוחלו לאחר תיקון החוק, כך וודאי לא קמה
10 לעוררים עילת תביעה מכוח עשיית עושר שלא במשפט.
- 11
12 רשלנות
13 49. העוררים טענו כי מתקיימים רכיבי עוולת הרשלנות מצד הרשות במסגרת הליך ביטול הוראת
14 השעה והיעדר השקיפות הציבורית. לגישתם, היה על רשות המיסים (הכפופה למשרד האוצר)
15 לפרסם באופן פומבי את הכוונה לתיקון החקיקה מיד לאחר שקיצור הוראת השעה עלה על
16 הפרק, על מנת לאפשר לאזרח להיערך לשינוי ולכלכל את צעדיו.
17
18 50. כאמור, טענת העוררים המרכזית היא בדבר ניהול הליך חקיקה "סודי" על ידי הרשות. בכדי
19 לבחון טענה זו, עלינו לשוב ולעמוד על האירועים לפי סדר התרחשותם: ביום 28.7.2020,
20 במסגרת דיון בוועדת הכספים בשלבי ההכנה לקריאה שנייה ושלישית של הצעת החוק, ניתן
21 ביטוי פומבי על ידי הרשות לקידום הליך החקיקה. יוטעם, כי דיוני וועדת הכספים של הכנסת
22 נועדו לתת במה למתנגדי החקיקה המוצעת ולאפשר לוועדה להשפיע על ההסדר החקיקתי.
23 תיקון החוק אושר בכנסת ביום 29.7.2020 ושיעור המס המקל הוחל משלב זה ואילך. לפי
24 העוררים מידע רשמי פורסם לראשונה ביום 29.7.20, אף שהצעת החוק עלתה על שולחן
25 הממשלה ביום 15.7.20. כך טענו העוררים, כי מאחר ולא גילתה הרשות בפומבי באמצעות
26 אגף הדוברות את כוונתה לקצר את הוראת השעה, "לא מלאה הרשות את חלקה ולא פעלה
27 בהתאם למצופה ממנה" כלפי האזרח.
28
29 51. לשם המשך הדיון, יובאו כבר עתה דברי בא כוח העוררים כאשר עומת בישיבת קדם המשפט
30 לגבי העדרה של נורמה חוקית המחילה חובת פרסום:
31
32 **"אני יכול להסכים שלפי החוק היבש, בגישה פורמליסטית, אז אין כאן טענה. אבל**
33 **איך היו אומרים אצלנו בשכונה, זה לא פייר, זה לא צודק, ובדיוק בשביל מצבים**
34 **כאלה נועדה ועדת הערר והאזרח יכול לבקש."** (עמוד 2 לפרוטוקול, שורות 28-30)



וועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) בבית המשפט המחוזי בירושלים

ו"ע 21-03-34243 אלמליח ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

- 1
2 52. טענות העוררים כוללות הנחה כי עומדת חובה לרשות מנהלית או על משרד ממשלתי לפרסם
3 את כוונתם להביא לאישור הממשלה והכנסת שינויי חקיקה, אלא **שלא כך הדבר**. לא קיימת
4 חובה בדין על הרשות לפרסם מבעוד מועד את העובדה ששר האוצר מתכוון לפעול לקיצור
5 הוראת השעה. אדרבה, קביעה לפיה כל רשות היוזמת שינוי חקיקה תקבע כרשלנית מקום
6 שלא פרסמה מראש וברבים על שינוי צפוי, היא בלתי סבירה.
7
8 53. בא כוח העוררים אף לא הצליח להניח תשתית כלשהי לקיומה של חובה כזאת בדין:
9
10 **"בית המשפט: מנין החובה של הרשות המנהלית לפרסם את כוונתה להביא**
11 **לאישור הממשלה והכנסת שינויי חקיקה?**
12
13 **ב"כ העוררים: כפי שציינתי בראשית דבריי, מערך הדוברות נועד למטרה מסוימת.**
14 **שמעתי את כב' בית המשפט שמדובר על חובה חוקית. אני משיב כי, הרשות**
15 **המינהלית על פי ההגדרות כפי שנלמד בכל פקולטה משפטית, יש לה חובה מכוח**
16 **התפקיד שלה לאפשר לאזרח לקבל החלטות נכונות עבורו, וכשהיא לא עושה את**
17 **זה, היא בעצם לא מבצעת את תפקידה. אני רוצה לומר עוד דבר, אדוני אמר שכאשר**
18 **שר האוצר רוצה לקדם הפופולריות שלו, מחילה, אבל לא לשם כך נועד מערך**
19 **הדוברות. הוא נועד על מנת לאשר לאזרח לדעת תמונה מלאה שיוכל לקבל החלטות**
20 **במישור שלו מול המדינה, שהיא בעצם נאמנת של כל האזרחים. זה דברים**
21 **בסיסיים שאמורים לקום בכל מדינה דמוקרטית בה האזרח הוא בעצם הריבון. "**
22 **(עמוד 2 לפרוטוקול, שורות 14-24, ההדגשות אינן במקור)**
23
24 54. בא כוח העוררים התייחס לרפורמות בתחום המס בהן היה פרסום מראש של כוונה לשנות
25 הסדרי מיסוי על ידי שר האוצר: הודעת דוברות של משרד האוצר על פיה תוגש על ידי השר
26 הצעת חקיקה להחלת מע"מ בשיעור אפס על שירותים הניתנים בפרויקטים של תמ"א 38
27 ופינוי בינוי (22.5.14); הודעת לעיתונות לפיה שר האוצר הפיץ תזכיר תקנות המסדירות
28 תשלומי מענקי סיוע לעצמאיות שהיו בחופשת לידה ולמשרתי מילואים (29.10.20); הודעת
29 דוברות משרד האוצר על כוונה להאריך את ביטול המכס ומס הקניה במסגרת תכניות "נטו"
30 (15.12.18), (ראו נספח 12 לסיכומי העוררים). לטענתו, הודעות אלה ניתנו מתוך מטרה
31 לאפשר לאזרח לקבל את ההחלטות המיטביות עבורו מול הרשות. יש להבחין בהקשר זה בין
32 רפורמות מיסוי המחייבות שינוי חקיקה ראשית, לבין רפורמות המיושמות על ידי צווים של
33 שר האוצר. בעוד שהרפורמות מן הסוג הראשון מחייבות הליכי חקיקה פומביים (פרסום
34 הצעת חוק, קריאה ראשונה בכנסת, דיונים בוועדת הכספים של הכנסת ולאחר מכן, קריאה



וועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) בבית המשפט המחוזי בירושלים

ו"ע 21-03-34243 אלמליח ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

- 1 שניה ושלישית בכנסת), הרפורמות מן הסוג השני, אינן כרוכות בהליך חקיקה פומבי, ואינן
2 מאפשרות את השתתפות הציבור בהליך זה. ביחס לרפורמות מן הסוג השני, יתכן שראוי
3 להביא אותן לידיעת הציבור מראש, לפני יישומן בפועל, מה שאינו נדרש ברפורמות מן הסוג
4 הראשון. כך, למשל, בדוגמא שצוינה על ידי בא כוח העוררים, ביטול מכס ומס קניה, מתבצע
5 בצו של שר האוצר ללא שינוי חקיקה ראשית.
6
- 7 55. העובדה כי משרד האוצר פרסם הודעות לתקשורת במספר פעמים, לא מאפשרת להסיק על
8 חובה העומדת למשרדי הממשלה להצהיר על כוונות לקידום חקיקה כזאת או אחרת. גם
9 פרסומים שונים שביצע משרד האוצר באמצעות אגף הדוברות או באמצעות מערכת הדיוור
10 של רשות המיסים אינם מלמדים על חובה, אשר הפרתה מקימה עילה בנוזיקין.
11
- 12 56. לפי הדין חלה חובה לפרסם ברשומות הצעות חוק וחובת פרסום חוק שאושר בכנסת קמה
13 לאחר שנתקבל בקריאה השלישית. החוק מתפרסם באתר האינטרנט של הכנסת בנוסח לא
14 רשמי ואחר כך מתפרסם גם ברשומות וגם באתר הכנסת בנוסחו הרשמי. מעבר לפרסום
15 ברשומות והנחת ההצעה על שולחן הכנסת, הרשות לא חייבת בהודעות פומביות ובקיום
16 "הליך גלוי לאזרח" כטענת העוררים.
17
- 18 57. הצעת חוק שפורסמה מעמידה את הציבור על כוונת הממשלה להביא לשינוי חקיקתי.
19 בענייננו, הצעת החוק המקורית לא כללה את ביטול הוראת השעה אלא הנושא הועלה על ידי
20 שר האוצר בהמשך הליך החקיקה במסגרת הדיונים בכנסת (נספח 4 לסיכומי העוררים).
21 כאמור לעיל, טענת העוררים הייתה לקיומו של הליך חקיקה "סודי" משלא פעל שר האוצר
22 לפרסום רשמי דרך ערוץ הדוברות של משרד האוצר. פרסומי הרשות דרך מערך הדוברות
23 מאפשרים איפוא פיזור המידע לעיתונות ולתקשורת ומהן לציבור. בענייננו, אף בהעדר פרסום
24 יזום של דוברות משרד האוצר, נעשו פרסומים אודות הוראת השעה והדיונים לגביה בוועדת
25 הכספים של הכנסת באתרי 'כלכליסט' ו'דה-מרקר' בתאריכים 12.7.20 ו-28.07.20 (נספחים
26 1 ו-7 לסיכומי העוררים). אלא שגם לפרסומים אלו לא נחשפו העוררים טרם ביצוע עסקת
27 הרכישה משטענו כי נודע להם על השינוי בחוק רק ביום 29.7.20. הדבר מעמיד בספק את
28 טענת העוררים כי אי-פרסום באמצעות מערך הדוברות הביא לחוסר יכולתם לדעת על השינוי
29 הצפוי ולהיערך בהתאם.
30
31
- 32 58. בהמשך, העוררים מבקשים להטיל אחריות על המשיב בשל דליפת "הסוד" לציבור אשר
33 הביאה לאפליה בין משקיעים (הפרסומים ב'כלכליסט' וב-'דה-מרקר'). הטלת האחריות
34 מתבקשת לטענתם, מאחר והמשיב והאחראים עליו התרשלו בשמירת הסוד והתנהלו במחדל



וועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) בבית המשפט המחוזי בירושלים

ו"ע 21-03-34243 אלמליח ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

- 1 מקום שלא פעלו לפרסום רשמי אודות הכוונה לשנות את החקיקה לאחר ההדלפה האמורה
2 לתקשורת. כך לדברי העוררים: "הדלפה חסרת אחריות הובילה למצב של דיסאינפורמציה
3 ואפליה".
- 4
5 59. בהקשר זה, יפים דבריו של כב' השופט ש' בורנשטיין במסגרת הבקשה לאישור התובענה
6 כיצוגית:
- 7
8 "הגדרת המבקשים את הקבוצה ככוללת רוכשי דירות שבין יום 12.7.2020 ליום
9 29.7.2020 היא שרירותית, ואף בהפנייתם של המבקשים לידיעות שפורסמו
10 באתרים "כלכליסט" ו"דה-מרקר" מיום 12.7.2020 אין כדי להועיל. משהוגדרה
11 הקבוצה באופן שרירותי, נשמטת הקרקע תחת התנאי שעניינו קיום שאלות
12 מהותיות משותפות לקבוצה.
13 [...]
- 14 למעלה מן הצורך יש להוסיף, כי לשון הידיעות העיתונאיות, עליהן ביקשו
15 המבקשים להסתמך, ממילא אינן חד משמעיות ואין בהן אלא התייחסות לכוונה
16 עתידיה. כך, נכתב במקום אחד כי "שר האוצר מתכוון לאשר השבוע בממשלה את
17 הפחתת מס הרכישה למשקיעי הדירות בחזרה ל-5% (מתוך "כלכליסט", נספח
18 13 לבקשת האישור), ואילו במקום אחר נכתב כי "שר האוצר החדש מבקש להחזיר
19 את המשקיעים לשוק הדיור, ולהשיב את שיעורי המס לרמה שהיתה נהוגה לפני
20 השינויים שערך השר הקודם.... אם יאושר המהלך שמקדם כ"ץ, הוראת השעה
21 של כחלון – שאמורה היתה לפוג בסוף 2020 - תקוצר בקרוב" (מתוך "דה-מרקר",
22 נספח 13 לבקשת האישור). המבקש 1 עצמו הודה שלא היה מקום מבחינתו לראות
23 באותן הידיעות מה-12.7.2020 כמידע אמין, אלא בגדר "שמועות" בלבד (ראו עדות
24 המבקש 1 בפרוטוקול הדיון מיום 3.7.2023 עמ' 8 ש' 16-20). משכך, הסתמכותם
25 של המבקשים על נקודת זמן ספציפית זו ועל אותם שני פרסומים כ"צומת קבלת
26 ההחלטות", היא שרירותית וסתמית. טענתם, כי בדיעבד היו צריכים להמתין עם
27 ביצוע העסקה, הינה, על פניה, בבחינת "חוכמה בדיעבד" (פסקאות 22 ו-48,
28 ההדגשות אינן במקור)
- 29
30 60. דבר ידוע בבחינת דרכו של עולם הוא כי הקשרים כלכליים ותכניות מיסוי שונות של המדינה,
31 מוצאים דרכם לתקשורת ולאוזני הציבור בדרכים כאלו ואחרות. ברי כי הדבר לא מחיל חובה
32 לפתחה של הרשות לנהוג בהתאם ל"פרסומים" בדבר הליכים מתוכננים ולחילופין, ליישב
33 דיסאינפורמציה שנוצרת בקרב הציבור "המיודע".
34



וועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) בבית המשפט המחוזי בירושלים

ו"ע 21-03-34243 אלמליח ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

61. משמדובר בפרסומים שנעשו בצינורות לא רשמיים, טענת העוררים כי התנהלות המשיב
הובילה לאפליה בין שווים, הינה בלתי סבירה בנסיבות העניין.

פגיעה בעקרון ההסתמכות

62. טענת העוררים המרכזית הייתה כי בהיעדר פרסום באמצעות אגף הדוברות על כוונה לבטל
את הוראת השעה, נפגעה הסתמכותם שזו לא תבוטל.

63. כאמור, הקביעה כי ביטול דין איננו משפיע על פעולות באופן רטרואקטיבי מעוגנת בפסיקת
בית המשפט העליון, כדוגמת פסק הדין בבג"ץ 9098/01 גניס נ' משרד הבינוי והשיכון, נט(4)
241 (2004) אליו התייחסו הצדדים (להלן: "עניין גניס"). הסוגיה המרכזית שנדונה בפסק
הדין הייתה חוקיותו של תיקון לחוק, שביטל באופן רטרואקטיבי ומפורש חוק שנחקק מספר
חודשים קודם לכן המזכה במענק אזרחים שרכשו דירה בירושלים. נקבע כי יש להחיל על
אותם אזרחים שהסתמכו על החוק ופעלו על פיו, את החוק במתכונתו המקורית אשר זיכה
אותם במענק.

64. פסיקת בית המשפט העליון בעניין גניס הושתתה על נימוקים שונים. דרך ההנמקה של כב'
השופט מ' חשין נסבה על פרשנות הוראת החוק באופן שלא תפגע במי שכבר הסתמך על החוק,
בעוד כב' השופט א' מצא קבע כי התחולה תבוטל ביחס לאזרחים שהסתמכו על החוק, מאחר
והפגיעה בהם אינה מידתית לאור שינוי מצבם לרעה. כך בלשון כב' השופט חשין:

"עיקרי-מהות אלה מתרגמים עצמם לשפת הפרשנות, וכמסקנה נדרשת מכאן נדע
כי התחולה מלמפרע של הוראת סעיף 20 לחוק ההסדרים לא יועדה מעיקרה –
כמעט אמרנו: אין בכוחה – לחול על מי שהסתמך על הבטחת המחוקק ושינה מצבו
בעליל. וכפי שכתבה השופטת שטרסברג-כהן בבג"ץ 1149/95 ארקו תעשיות חשמל
בע"מ נ' ראש-עיריית ראשון לציון [9], בעמ' 574 לעניין שיקול ההסתמכות כשיקול
הקובע בפסילת חקיקה רטרואקטיבית:

שיקול חשוב הוא קיום פגיעה בעצם ההסתמכות על החקיקה הקיימת ובמידת
ההסתמכות עליה. לא הרי חקיקה רטרואקטיבית הפוגעת בהסתמכות כהרי
חקיקה רטרואקטיבית שאיננה פוגעת בה כלל או בצורה משמעותית." (פסקה 22
לפסק דינו של כב' השופט מ' חשין, ההדגשות אינן במקור)

וכך בלשון כב' השופט מצא:

"נכון אני לקבל כי הפגיעה בקניינו של מי שלא שינה את מצבו לרעה בהסתמך
על החוק המזכה עומדת בתנאי פיסקת ההגבלה שבסעיף 8 לחוק היסוד, לאמור:



וועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) בבית המשפט המחוזי בירושלים

ו"ע 21-03-34243 אלמליח ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

- 1 בהיעדר אינטרס לגיטימי של הסתמכות חזקה היא כי היד החקיקתית שנתנה
2 רשאית גם לקחת, ובכך אין לראות משום פגם חוקתי. לא כן הדבר בפגיעה במי
3 שהסתמך על זכות הקניין האמורה ושינה את מצבו לרעה בעקבות החוק המזכה .
4 גם אם נראה פגיעה זו כהולמת את ערכיה של מדינת ישראל וכמיועדת להשגתה של
5 תכלית ראויה, הרי שאין היא יכולה להיחשב לפגיעה מידתית. פגיעה מידתית
6 בקניינו של מי שהסתמך על החוק המזכה חייבת הייתה, לכל הפחות, להתחשב
7 בפראמטרים שונים הקשורים בהסתמכותו, כגון מידת הלגיטימיות של
8 ההסתמכות, עוצמתה ואמות המידה להוכחתה. החוק המתלה אינו מתייחס כלל
9 לשאלות אלה, וגם ממקורות חקיקתו אין עולה כי מחוקקו נתנו עליהן את דעתם. "
10 (מתוך פסק דינו של המשנה לנשיא (כתוארו דאז) א' מצא, ההדגשות אינן במקור).
- 11 65. הנה בעניין גניס נקבע כי החוק שבוטל נשאר בתוקפו ביחס לאותם אנשים שהסתמכו עליו
12 ושינו את מצבם לרעה. בענייננו, מדובר במצב שונה כאשר אין בסיס לטענת העוררים כי הם
13 הסתמכו על הוראת השעה והניחו כי החוק לא ישונה עד סוף שנת 2020. העוררים לא שינו
14 התנהגותם בהתאם להסתמכות הנטענת אלא חתמו על ההסכם, דיווחו כנדרש על המכירה
15 ואף הצהירו מהו הסכום שעליהם לשלם בהתאם למדרגות המס שהיו רלוונטיות באותה העת.
16
- 17 66. לעוררים אין זכות קנויה לכך שמדיניות המס לא תשתנה. המדינה מוסמכת, אפוא, לקבוע
18 בחוק הסדרי מס וכן לשנותם ובלבד שתעשה כן תוך שמירה על הליכי החקיקה שנקבעו בדיון.
19 שיקול-הדעת המסור למדינה בעניינים פיסקאליים הוא רחב, והיא רשאית לשנות ולהתוות
20 המדיניות ככל שעולה הצורך. מרחב זה של שיקול-דעת מוביל בהכרח למסקנה כי אין
21 לעוררים זכות קנויה או זכות לציפייה סבירה היוצרת הסתמכות לגיטימית, כי מדרגות המס
22 שהותוו בעבר לא ישתנו לעתיד לבוא. מסקנה זו חיונית היא על מנת לשמר בידי הרשות את
23 שיקול-הדעת המסור לה בהקשר זה וכן לאפשר גביית מס אמת מנישומים עת התרחשות
24 אירוע מס. בהקשר זה ראו את בג"ץ 3734/11 חיים דודיאן ואח' נ' כנסת ישראל, סו(1) 65
25 : (2012).
- 26
- 27 "24. אין מקום לדעתי לקבל מבחינה עובדתית את טענת העותרים לפיה
28 נוצרה בינם לבין המדינה "עסקה סטטוטורית" כלשהי המונעת מן המדינה
29 לשנות את מדיניותה הפיסקאלית, או הסתמכות ממשית של העותרים על
30 מצב שכזה. [...] לא אחת נפסק כי למשקיע אין זכות קנויה לכך שמדיניות
31 כלכלית עליה התבסס תימשך. עמד על כך המשנה לנשיאה א' ריבלין:
32
- 33 "מדיניות כלכלית מיטיבה, דוגמת פטור ממס, איננה יוצרת זכות קנויה
34 להמשך המדיניות, אף לא כאשר אדם ביסס את התכנון הכלכלי ארוך הטווח



וועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) בבית המשפט המחוזי בירושלים

ו"ע 21-03-34243 אלמליח ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

1 שלו על קיומה של המדיניות. אמנם אפשר שתיווצר ציפייה כי המדיניות
2 תימשך, אך ציפייה זו אינה עולה כדי זכות" (בג"ץ 3644/06 לנדס שהנז נ'
3 משרד האוצר, פסקה 9 ([פורסם בנבו], 23.9.2009)).
4

5 והטעים אף השופט א' ברק:

6 "הלכה פסוקה היא, כי אין לשום אדם זכות מוקנית לכך שמדיניות כלכלית,
7 עליה ביסס את חישוביו העסקיים, תימשך... נמצא, כי אדם, הנוטל
8 סובסידיה או הטבה אחרת מהרשות הציבורית, נוטל על עצמו סיכוי עם
9 סיכון, והסיכון הוא, כי הסובסידיה או ההטבה יבוטלו או ישונו, ועליו
10 לכלכל מעשיו תוך לקיחת אפשרות זו בחשבון שיקוליו" (בג"ץ 198/82 בן
11 ציון מוניץ נ' בנק ישראל, פ"ד לו(3) 466, 470 (1982); ראו גם ע"א 295/76
12 לעיל).
13

14 דברים אלו יפים מקל וחומר כאשר השינוי נעשה בחקיקה ראשית של הכנסת.
15 לבעלי הזכויות בנפט אין כל ציפייה מוגנת שהכנסת לא תשנה את החקיקה
16 ביחס למיסוי הרווחים מזכויותיהם. ספק כאמור אם ניתן לומר כי העותרים
17 הסתמכו בפועל על ציפייה שכזו ליציבות הדין." (ההדגשות אינן במקור)
18

הפרת חובה חקוקה

19
20 67. העוררים טענו, כי רשות המסים הפרה מספר חובות חקוקות ובכך גרמה להם עוול. כך טענו
21 לפגיעה בקניין לפי חוק יסוד: כבוד האדם וחירותו: "בסעיף 3 לחוק יסוד: כבוד האדם
22 וחירותו נקבע כי אין פוגעים בקנינו של אדם; בסעיף 8 לחוק היסוד הנ"ל נקבע כי אין לפגוע
23 בזכויות שלפי חוק יסוד זה במידה שאינה עולה על הנדרש וכו'; בסעיף 11 לחוק היסוד הנ"ל
24 נקבע כי הוא חובה על כל רשות מרשויות השלטון לכבד את הזכויות שלפי חוק היסוד האמור
25 לעיל." (פסקה 70 לסיכומי העוררים).
26

27 68. בנוסף, העוררים טענו כי ביחסים שבין המדינה לרוכש, הפרה המדינה את חובותיה מכוח חוק
28 החוזים- מניעת הטעיה ותום לב הראוי כלפי הנישומים: "הפרה הרשות את חובותיה לפי
29 סעיף 15 לחוק החוזים (חלק כללי) בעניין הטעיה, וכן סעיף 39 (קיום בתום לב) וכן סעיף 61
30 (תחולה). יוטעם בעניין זה, כי סעיף 61 לחוק החוזים כללי מחיל את עקרון תום הלב גם על
31 פעולות משפטיות שאינן בבחינת חוזה ועל חיובים שאינם נובעים מחוזה [...]". (פסקה 71
32 לסיכומי העוררים).
33

34 69. כאמור לעיל, עמדנו על כך שהרשות פעלה מתוקף חוק וגבתה מס מהעוררים כדין. הרשות
35 גבתה מס אמת לפי מדרגות המס שהוחלו עת ביצוע העסקה על ידי העוררים, בהתאם לחוק



וועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) בבית המשפט המחוזי בירושלים

ו"ע 21-03-34243 אלמליח ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

1 תקף ומכוחו. לפיכך, אין לקבל את הטענה להפרת חובת חקוקה על בסיס חוק יסוד: כבוד
2 האדם וחירותו. ביחס לסעיף 15 לחוק החוזים (כללי) וסעיף 39 לחוק, העוררים מניחים כי
3 המדינה הטעתה אותם ופעלה כלפיהם בחוסר תום לב. איני סבור כי טענות אלה משקפות את
4 הדין. אי אפשר לטעון שמשרד האוצר הטעה את העוררים, כאשר הליך החקיקה התנהל
5 בכנסת וניתנה במה בוועדת הכספים של הכנסת לציבור לנסות להשפיע על אופן תיקון החוק.
6 זאת ועוד, משרד האוצר הביא לאישור הממשלה והכנסת שינוי חקיקתי ואין לראות
7 בפעולותיו אלה משום חוסר תום לב.

סוף דבר

8
9
10 70. לאור כל האמור, אציע לחברי הוועדה לדחות את הערר. כן אמליץ לחייב את העוררים לשלם
11 למשיב הוצאות ושכ"ט עו"ד בסכום כולל של 25,000 ₪ וזאת תוך 45 ימים מהיום. לאחר
12 מועד זה יתווספו לסכום הנ"ל הפרשי הצמדה וריבית כחוק.

חבר הועדה, רו"ח שלמה מדהלה

14
15 אני מסכים לפסק דינו של יו"ר הוועדה, כב' השופט א' דורות.

חברת הועדה, שמאית אריאלה אשקטיין

16
17 אני מצטרפת לפסק דינו של כב' השופט אביגדור דורות.

18
19
20 כפועל יוצא מהאמור לעיל, הוחלט לדחות את הערר ולחייב את העוררים בהוצאות, כמפורט לעיל
21 בפסקה 70.

המזכירות תמציא את פסק הדין לבאי כוח הצדדים.

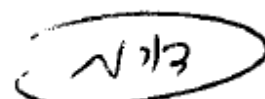
22
23
24
25 ניתן היום, י"א תשרי תשפ"ה, 13 אוקטובר 2024, בהעדר הצדדים.

26


אריאלה אשקטיין,
חברת ועדה



רו"ח שלמה מדהלה,
חבר ועדה



אביגדור דורות, שופט
יו"ר

27
28
29
30
31



**וועדת ערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה)
בבית המשפט המחוזי בירושלים**

ו"ע 34243-03-21 אלמליח ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים