



**ועדת ערכר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג – 1963 – מוח' מרכז  
שליד בית המשפט המחויז מרכז-לוד**

ו"ע 14-10-31977 שמשון נ' מנהל מס שבך מקרקעין נתניה

תיק חיצוני: 99999

**בפני כבוד השופט בנימיין ארנון**

<b>העורר</b> <b>בנימיין שמשון</b> ע"י ב"כ עוזי רוז ברכה ואילן שושן ממשרד דמרי ושות' – עוזי
---

נגד

<b>המשיב</b> <b>מנהל מס שבך מקרקעין נתניה</b> ע"י ב"כ עוזי ניצן זגרינסקי מפרקליות מחוז תל-אביב (אזור ח')
---

**פסק דין**

1

2 **יור' הוועדה, השופט בנימיין ארנון:**

3 מונה לפניו ערכר אשר עניינו בשאלת האם זכאי נישום אשר מכיר את דירתו האחת בפטור מס שבך  
 4 לפי סעיף 6(א) בחוק מיסוי מקרקעין (הגדלת ההיקצע של דירות מגורים – הוראת שעה, התשי"א –  
 5 2011 – למוכר גם את דירתו השנייה בפטור מס שבך, בהתאם לסעיף 49ב(1) בחוק מיסוי מקרקעין  
 6 (שבח ורכישה, התשכ"ג – 1963, הגם שמכירת דירתו השנייה נעשתה לאחר "התקופה הקובעת" (קרי  
 7 – החל מיום 1.1.2013).

8

9 **I. רקע עובדתי**

- 10 1. בשנת 2012 היה העורר בעליים של שתי דירות. האחת - ברחוב שוהם 14 בחולון, והשנייה – ברחוב  
 11 אחזקה 137 ברעננה (להלן: "הדירה הראשונה" ו- "הדירה השנייה" בהתאם).
- 12 2. ביום 16.12.12 מכיר העורר את דירתו הראשונה (הנמצאת בחולון) תוך ניצול פטור מס שבך  
 13 מקרקעין בהתאם להוראת סעיף 6(א) בחוק מיסוי מקרקעין (הגדלת ההיקצע של דירות מגורים –  
 14 הוראת שעה), התשי"א – 2011 (להלן: "ההוראת השעה").
- 15 3. ביום 29.10.13 מכיר העורר את דירתו השנייה (הנמצאת ברעננה), וזאת – לאחר "התקופה  
 16 הקובעת", כהגדרתה בסעיף 6(א) בהוראת השעה, דהיינו – לאחר חלוף התקופה שמינימום 1.1.11  
 17 ועד ליום 31.12.12. בגין מכירת דירה זו ביקש העורר לקבל פטור מס שבך מקרקעין לפי סעיף  
 18 49ב(1) בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה, התשכ"ג – 1963 (להלן: "חוק מיסוי מקרקעין").

15 מנתן 1

<http://www.CapiTax.co.il/Attachments/31977-10-14.pdf>



**ועדת ערכ לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג – 1963 – מחוז מרכז  
שליד בית המשפט המחוון מרכז-לוד**

**ו"ע 14-10-31977 שימוש נ' מנהל מס שבח מקרקעין נתניה**

תיק חיצוני: 99999

- 1 4. ביום 25.11.13 הודיע המשיב לעורר כי לאחר שהוא מכיר את דירתו הראשונה בפטור מס שבח  
2 לפי הוראת השעה, אין הוא זכאי לפטור מס שבח בגין מכירת דירתו השנייה לפי סעיף 49(ב)(1)  
3 בחוק מיסוי מקרקעין.
- 4 5. ביום 10.2.14 הגיע העורר השגה על החלטת המשיב לפי סעיף 87 בחוק מיסוי מקרקעין. לאחר  
5 דיון במועד הצדדים שנערך ביום 7.9.14 – החלטת המשיב, ביום 14.9.14, לדוחות את ההשגה, תוק  
6 שהסתמך בחבלתו זו על דברי החסבר מיום 17.1.11 שפורסם ביחס להוראת השעה, על הוראת  
7 ביצוע מס' 2011/6 הדנה בהוראת השעה, ועל לשונו של פרק חמישי 1 בחוק מיסוי מקרקעין.
- 8 6. נכון דחיתת השנתו – הגיע העורר את הערד דן.  
9

**II. טענות הצדדים**

- 10 11. **טענות העורר כי פרשנותו להוראת השעה עולה בקנה אחד עם תכליתה**  
12 טענת העורר, הפרשנות התכלייתית המקובלת ביום Dzienni המס מחייבת להתחקות אחר כוונת  
13 לטענת העורר, הפרשנות התכלייתית המקובלת ביום Dzienni המס מחייבת להתחקות אחר כוונת  
14 החוק [רעד"א 3527/96 אקסלברד נ' מנהל מס רבו – איזור דירה, פ"ד נב (5) 398, 385 (1998)].  
15 לפיכך, סביר העורר כי יש לפרש את סעיף 6(d) בהוראת השעה בהתאם לתקילתו, ולקבוע שמכירת  
16 הדירה הראשונה בפטור מס שבח לפי הוראת השעה לא תובא במנין הפטורים לעניין מכירת  
17 הדירה השנייה בפטור מס שבח על פי סעיף 49(ב)(1) בחוק מיסוי מקרקעין, וזאת לא רק כאשר  
18 הדירה השנייה נמכרת **בתוך התקופה הקבועה**, אלא גם כאשר היא נמכרת לאחר מכן.  
19 8. העורר טוען כי יש ללמוד על תכליתה של הוראת השעה מדברי החסבר להצעת החוק שלו, מהן  
20 עולה כי תכלית הוראות השעה הייתה להגדיל את היעוץ הדיירות בישראל תוך נקיית פעולות הנ'  
21 לטווות הקצר והן לטווות הבינוי והארון, כאשר אחת מהן הייתה הענקת פטור מס שבח, אשר  
22 התווסף לפטור מס שבח אשר היה כבר קיים בחוק מיסוי מקרקעין, וזאת – מבלי לגרוע ממנו.  
23 לרשות העורר, תכלית זו עולה בקנה אחד עם פרשנותו של העורר להוראת השעה, לפי הוראת  
24 השעה תורמת להגדלה מיידית של היעוץ הדיירות (בשל הפטור הנינת לנישומים והمعدוד מכירת  
25 דירות נוספות בתקופה הקבועה), ומайдך היא אף תורמת להגדלת היעוץ הדיירות בתווח הבנייה  
26 והארון שכן יהיה ניתן לקבל פטור נוסף מס שבח על פי סעיף 49(ב)(1) בחוק מיסוי מקרקעין, גם  
27 לאחר תום התקופה הקבועה, מבלי שהפטור שניתן לפי הוראת השעה יילך בחשבונו. כן טוען  
28 העורר כי פרשנותו של העורר (אשר תפורט להלן) אינה עולה בקנה אחד עם תכליתה של הוראת  
29 השעה, שכן יש בה כדי להשפיע לפגיעה בהיעוץ הדיירות בתווח הבינוי והארון.  
30 9. העורר מוסיף וטען כי מהדברים שנאמרו בישיבת ועדת הכספיים של הכנסת ביום 26.1.11 עולה  
31 כי חברי הוועדה לא היו מעוררים לחלוטן בהצעת החוק, אבל ביקשו לברר כי אין בה כדי לפגוע  
32 ביכולות הקיימות של אזרח המדינה לקבלת פטור בגין מכירת דירת מגורים מזוכה על פי סעיף 49(ב)(1)  
33 בחוק מיסוי מקרקעין. דא ע"א, פרשנותו של המשיב להוראת השעה פוגעת במטרה זו, שכן יש



**ועדת ערכ לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג – 1963 – מחוז מרכז  
שליד בית המשפט המחויז מרכז-לוד**

**ו"ע 14-10-31977 שימוש נ' מנהל מס שבך מקרקעין נתניה**

תיק חיצוני: 99999

- 1      בה כדי לפגוע בזכותו של מוכרי דירות לקבל פטור ממיס שבך בגין מכירת דירה אשר תיעשה  
2      בטוחה הבינוני והארוך.
- 3      10. העורר מפנה לתיקון 71 של חוק מיסוי מקרקעין שנחקק בחודש נובמבר 2011, בסמוך לחקיקתה  
4      של הוראת השעה (להלן: "תיקון 71"), לפי הוארכה התקופה הנדרשת לצורך קבלת פטור ממיס  
5      שבך על פי סעיף 49ב(1) בחוק מיסוי מקרקעין מ- 4 שנים ל- 8 שנים (ימים 1.1.13 ועד ליום 1.1.21).  
6      לטענת העורר, תיקון 71 מחייב את פרשנותו לסעיף 6(d) בהוראת השעה, שכן אם תתקבל עדמתה  
7      המשיב – אזי לאחר פקיעת הוראת השעה לא ניתן יהיה למוכר דירת מגורים מזכה בפטור ממיס  
8      שבך מבלי להמתין 8 שנים מאז מועד המכירה של דירה קודמת שנמכרה תוך ניצול פטור ממיס  
9      שבך. לדברי העורר, זהה תוצאה הנוגדת את תכלית הוראת השעה, שכן התוצאה תהיה "הקפאת"  
10     שוק הדירות ל- 8 שנים.

**טענת העורר לפיה פרשנותו של המשיב להוראת השעה גורמת לכפילות מיותרות בניותוחה**

- 11     11. לטענת העורר, פרשנותו של המשיב לסעיף 6(d) בהוראת השעה יוצרת כפילות מיותרות בין  
12     האמור ברישא של סעיף 6(a) בהוראת השעה – תוצאה אשר יש להימנע ממנה נוכח עיקרון  
13     הייררכוניה החוקיתית". לפיכך, גורש העורר כי פרשנותו לסעיף 6(d) לפיו סעיף זה מהוות נוספת  
14     כאמור בסעיף 6(a) – עדיפה.

**טענות נוספות של העורר**

- 15     12. לטענת העורר, השוואה בין סעיפים 6(d) ו- 6(a)(ה) בהוראת השעה – יש בה כדי לבסס פרשנותו  
16     לסעיף 6(d) בהוראת השעה.

- 17     13. העורר מצין כי בדברי החסר להצעת החוק נאמר כי "בנסיבות דירה מזכה, שתיעשה לאחר תום  
18     התקופה הקובעת ... ימע דירות אלה במשמעותן נמכרו בפטור ממיס ארבע השנים שקדמו  
19     למכירת הדירה המזכה". אך עתה, לטענת העורר, דברי הסבר אלה לא נכללו בסופו של יום  
20     בהוראת השעה גופא, והדבר מלמד כי פרשנותו של המשיב להוראת השעה דינה להידחות.

- 21     14. לטענת העורר, מוחפרוטוקולים של ישיבת ועדת הכספים של הכנסת מיום 26.1.11 עולה כי כוונת  
22     המחוקק הייתה שהוראות השעה וחוק מיסוי מקרקעין יעדמו זה לצד זה, ואילו פרשנותו של  
23     המשיב סותרת עיקרון זה.

- 24     15. לטענת העורר, סעיף 6(d) בהוראת השעה הינו "סעיף שותק", אשר בדיקת לשונו אינה מסיימת  
25     להבנת פרשנותו הנכונה, ולפיכך יש להמשיך ולבחון את תכליתו [אי ברק **פרשנות במשפט –**  
26     **פרשנות החקיקה** (1993), עמ' 84].

- 27     16. לטענת העורר, אין בפרשנותו להוראות השעה כדי להשליך על קופת המדינה, שכן "החלת פסק  
28     הדין בעניין באופן פרוספקטיבי על בעלי דין אחרים, לא ישפיע מאומה הלהקה למשעה לאור בטלות  
29     הפטור של סעיף 49ב(1) לחוק" (סעיף 16 סיפה בסיכון העורר).

30  
31  
32



**ועדת ערער לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג – 1963 – מחוז מרכז  
שליד בית המשפט המחויז מרכז-לוד**

**ו"ע-14-31977 שימושו נ' מנהל מס שבח מקרקעין נתניה**

תיק חיצוני: 99999

**ב. טענות המשיב**

**כללי – עקרונות הפרשנות של דין המס**

17. המשיב טוען כי הוא אינו חולק על העיקרון לפיו יש לפרש את דין המס בפרשנות תכליתית, אך  
2 נקודת המוצה לפרשנות החוק היא לשונו החוק, תוך הגשתה מטרתו ותכליתו [ע"א 165/82 קיובץ  
3 חצור נ' פקיד שומה רוחבות, פ"ד לט (2) 70 (1985), סעיפים 4 ו- 6 בפסק הדין של השופט כתוארו  
4 א' ברק; ו"ע 340-08-12 תל אביב המערבית בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז  
5 (פורסם בנבו, 6.11.2014, פסקה 24]. לפיכך, יש להיחס בנסיבות ארכימודית לצורך פרשנות החוק.  
6 לgresת המשיב, עמדת העורר לפיה יש ליתן פטור נוסף על מכירת דירה שנייה הנמכרת לאחר חלוף  
7 התקופה הקובעת חסרת אחוזה ארכימודית בלשון הוראות השעה, ולפיכך – יש לדוחתה.

**פרשנות המשיב תואמת את לשון החוק**

18. לטענת המשיב, סעיף 6(א) בהוראת השעה קובע את המסגר והתנאים לקבלת פטור מס שבח  
19 על פי הוראות השעה. קביעותו של סעיף זה כי האמור בו נקבע "ambil לרשות מהוואות פרק חמישי  
על חוק מיסוי מקרקעין" משמעותה כי הוראות השעה אינה בגדר תחליף לפרק חמישי 1 בחוק  
20 מיסוי מקרקעין, הקובלע מגורים פטורים לדירות מגורים מזוכה (ובгинיהם פטור מכירת דירת ירושה,  
21 פטור מכירת דירות מגורים מזוכה יהודה ועוד), אלא היא מתקינות עצמן.

22. לטענת המשיב, סעיף 6(ד) בהוראת השעה קובע כי מכירת דירת מגורים בפטור מס שבח לפי  
23 הוראות השעה לא תבוא במניין הפטורים בעת שהმוכר יבקש פטור נוסף לפי סעיף 49(ב)(1) בחוק  
24 מיסוי מקרקעין, אך זאת רק כאשר הבקשה לפטור נוסף הינה בקשר למכירת דירות מגורים  
25 שנעשתה בתחום "התקופה הקובעת". לשונו של סעיף זה קובעת את התיחסותו "לענין סעיף  
26 49(ב)(1) לחוק מיסוי מקרקעין" בלבד, דהיינו – סעיף זה עוסק רק ביחס שבין הוראות השעה לבין  
27 סעיף 49(ב)(1) בחוק מיסוי מקרקעין, ולא ביחס שבין הוראות השעה לבין פרק חמישי 1 בחוק מיסוי  
28 מקרקעין בכללתו.

29. לפיכך, סבור המשיב כי דין טענתו של העורר לפיה פרשנות המשיב יוצרת כפלות בין סעיפים 6(א)  
30 ו- 6(ד) בהוראות השעה – להיחות.

31. לטענת המשיב, קבלת עדמתה העורר, לפיו יוננק לו פטור לפי סעיף 49(ב)(1) בחוק מיסוי מקרקעין  
32 גם במקרה שמכירת דירתו השנייה עשו לאחר חלוף "התקופה הקובעת" – משמעותה המעשית  
33 הינה אימוץ פרשנות הנוגדת את לשון החוק. לטענת המשיב, עדמתו זו נתמכת בדברי ההסביר  
שניתנו בועדת הכספיים של הכנסת ביחס לסעיף 4 בהצעת החוק של הוראות השעה, הוא סעיף 6  
בהוראות השעה (פרוטוקול ועדת הכספיים מיום 26.1.11, עמוד 60, דברי הגב' מיכל דויטש).

**פרשנות המשיב תואמת את תכלית החוק**

34. לטענת המשיב, תכלית החקיקה של הוראות השעה הייתה "להציג" את השוק בדירות בטוחה  
35 הकצר והמיידי, על מנת להוריד את מטוריו הדיוור. תכלית זו עליה הן מסעיפה השונים של הוראות  
36 השעה, הן מהצעת החוק של הוראות השעה (הצעת חוק הממשלה 560 מיום 17.1.2011) ודרכי



**ועדת ערכ לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג – 1963 – מחוז מרכז  
שליד בית המשפט המחויזי מרכז-לוד**

**ו"ע 14-10-31977 שימוש נ' מנהל מס שבח מקרקעין נתניה**

תיק חיצוני: 99999

- 1       ההסבר שלו, הנו מהפרוטוקולים של הדינום בהצעת החוק, והן מתיקון 7 לחוק מיסוי מקרקעין  
2       שנחקק בסמוך לחקיקתה של הוראת השעה:
- 3       א. בפסק דין של מותב זה אשר ניתן בתיק ערך מס שבח ו"ע 13-10-44889-זיווץ נ' מנהל מיסוי  
4       קרקעין מרכז (פורסם בנו, 20.1.15) נקבע כי הוראת השעה נועדה "להגדיל את הייען  
5       הדיירות בטוחה המיידי לעדי מתן פטור נספ מס שבח" (פסקה 45 בפסק הדין);
- 6       ב. סעיף 6 א בהוראת השעה עניינו "הכרשת" דירת מגורים שמשה לעסק כ"דירת מגורים  
7       מוזча" בפרק הזמן הקצר שנקבע לשם כך בסעיף 6(ב) בהוראת השעה;
- 8       ג. סעיף 5(א) בהוראת השעה נתן תמריך להפרשות קרקע על בניה של דירת מגורים בפרק הזמן  
9       המוגבל שנקבע בסעיף 5(א)(2) בהוראת השעה;
- 10      ד. בסעיף 2 בהוראת השעה נקבעה הבדחה על רוכשי דיירות להשקעה על ידי העלתה שייעורי מס  
11      רכישה לגבי דירה שנייה דירה יחידה, אשר תוחמתה לתקופה קצרה;
- 12      ה. בדברי ההסבר להצעת החוק של הוראת השעה נאמר, בקשר לסעיף 4 בהצעת החוק שענינו  
13      פטור ממכירת דירות מגורים מזча (הוא סעיף 6 בהוראת השעה) והוסבר כי"בסעיף 4 להצעת  
14      חוק מוצע ... להגדיל את הייען הדיירות בטוחה המידי לעדי פטור נספ מס שבח" (עמ"ד  
15      ; 404);
- 16      ו. חלק הכללי בדברי ההסבר להצעת החוק צוין כי הרפורמות המבוצעות כו"ם ירגשו רק  
17      בטוחה הבינוי והארוך והמטרה כתעת (בחיקיקתה של הוראת השעה) היא לנוקוט במספר צעדים  
18      שיגדלו את הייען דיירות המגורים גם בטוחה הקצר, קרי – בטוחה הזמן שנקבע בתקופה  
19      הקובעת (עמ"ד 404);
- 20      ז. במהלך דין שנערך בהצעת החוק הינה ציין יו"ר ועדת הכספיים, חבר הכנסת  
21      משה גפני, כי מטרת הצעת החוק הינה לעודד את האנשים "לפרק הזמן הזה של השנתיים  
22      להציג את השוק בדירות, כמו שאפשר יותר" (פרוטוקול מס' 666 של ועדת הכספיים מיום  
23      8.2.10 (וכן ראו דבריהם של חברי שוגית אופק והגב' מיכל דויטש, עמ' 60 בפרוטוקול);
- 24      ח. בסעיף 4(א) בהצעת החוק להוראות השעה (בעמוד 407) ניתנה דוגמא זהה למקרה שלפניו,  
25      המבהירת מפורשות את לשון החוק, על דרך השילמה: "... במקרה דירה מזча שתיעשה  
26      לאחר תום התקופה הקובעת לעניין מכילה, כמו כן יימנע דירות אלה במניין הדיירות שנמכרו  
27      בפטור מס ארבע שנים שקדמו למכירת הדירה המזча שלגביה יבקש המוכר בפטור  
28      מלנס";
- 29      ט. לטענת המשיב, עמדתו בנוגע לתכלית החוקה של הוראות השעה עולה בקנה אחד עם תיקון  
30      7 לחוק מיסוי מקרקעין, שכן באמצעות השילוב שבין סעיף 6(א) בהוראות השעה לבין תיקון  
31      7 יוצר החוקן **תמריך** לבעל דירות מגורים להזדווג ולמכור את דיוריהם **בתוך "התקופה**  
32      **הקובעת"**, כהגדרתה בהוראות השעה, שכן מוכר דירת מגורים שלא יזרז לנצל את הפוטרים  
33      במסגרת מכירות של דיירות תעשיינה בתוך "התקופה הקובעת", ימצא עצמו כפוף ל"תקופת



**ועדת ערכ לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג – 1963 – מחוז מרכז  
שליד בית המשפט המחוון מרכז-לוד**

**ו"ע 14-10-31977 שימוש נ' מנהל מס שבך מקרקעין נתניה**

תיק חיצוני: 99999

1 צינור" בת 8 שנים, הארוכה מהתקופה הקודמת בת 4 שנים (המשיב מצין כי תיקון 27 בוטל  
במסגרת תיקון 23 לחוק מיסוי מקרקעין);  
2. כן מצין המשיב כי פרשנותו לתכילת הוראת השעה עולה בקנה אחד עם הוראת הביצוע  
3. כנ"מ מצין המשיב כי פרשנותו לתכילת הוראת השעה, בגדירה נקבע כי "מי שירצה בתום תקופת  
4. 6/6 מיום 15.11.11 העוסקת בהוראת השעה, בגדירה נקבע כי "מי שירצה בתום תקופת  
5. הוראת השעה וחל מיום 1.1.2013 למכור דירה נוספת נספחת בפטור לפי סעיף 49(בנ)" לחוק יצריך  
6. להמתין 8 שנים מהמכירה שבוצעה בפטור, לרבות פטור שנייע לפי סעיף 6(א) להוראת השעה  
7. ... הוראה זו תואמת את תכילת הוראת השעה – הגדלת הייעוד הדירות בטוחה הקוצר" (סעיף  
8. 2.2.1.7 בהוראת הביצוע).

**התיקחות המשיב לטענות שהעליה העורר בסיכוןיו**

10. לטענת המשיב, פרשנותו של העורר לפיה מטרת המחוקק בהוראת השעה היא הגדלת הייצע  
11. הדירות בשוק באופן כללי, ולא רק ב佗וח הקצר, נטעה踽 בעלמא, ללא כל בסיס ואחיזה בסעיפי  
12. הוראת השעה או בתכילת החקיקה. כן מובילו פרשנותו של העורר لتוצאות אבסורדית לפיה  
13. נישום שמכר במהלך התקופה הקובעת (קרי - בתקופה שמiams 1.1.11 ועד ליום 12.12.31) שתי  
14. דירות מגורים בפטור ממש שכבת בהתאם לסעיף 6(א) בהוראת השעה, וכן מכור ב"תקופה הקובעת"  
15. דירה אחת נוספת בפטור ממש שכבת בהתאם לסעיף 6(בנ)" בחוק מיסוי מקרקעין – יהיה רשאי  
16. למכור דירה נוספת (רביעית במספר) בפטור ממש שכבת בהתאם לסעיף 6(בנ)" בחוק מיסוי  
17. מקרקעין עד ליום 16.12.31 (4 שנים לאחר תום התקופה הקובעת).  
18. לטענת המשיב, בו"ע 13-10-44889-זונצ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז (פרסום בנבו, 15.1.20)  
19. נקבע ברוב דעתו כי העדתו של הסדר ספציפי בהוראות השעה אינו בגדר לאكونה, וכי הוא מהווה  
20. הסדר שלילי (פסקה 45 בפסק הדין). מכל מקום, המשיב מדגיש כי הוא אינו מבקש להחיל לתוך  
21. הוראת השעה הסדרים נספחים, אלא את ההסדר שנקבע בחוק.  
22. לטענת המשיב, סעיף 6(ד) בהוראת השעה אינו "סעיף שותק" – אלא הוא קובע במפורש כי  
23. מכירתה של דירת מגורים לצורך קבלת פטור לפי סעיף 6(בנ)" בחוק מיסוי מקרקעין צrica  
24. להיעשות בתקופה הקובעת.  
25. באשר לע"א 2895/08 פקיד השומה למפעלים גדולים נ' חברת מודול בטון השקעות בתעשייה  
26. בע"מ (פרסום בנבו, 21.2.2010) אליו מפנה העורר – טוען המשיב כי האמור בפסק דין זה אינו  
27. רלבנטי למקרה דין, שכן שיקול הדעת הפרשני הוא החלב האחרון במידרג הפרשנות, ויש להידרש  
28. אליו רק במקרים בו לשון החוק אינה ברורה, אינה עולה בקנה אחד עם תכילת החקיקה, וקיים  
29. חוסר בהירות לגבי הפרשנות הנדרשת (אי-ברק פרשנות במשפט – פרשנות החקיקה, עמ' 79).  
30. אלא, שלטענת המשיב, אין המקרה הנוכחי מקיים דרישות אלה.  
31. באשר לטענת העורר בדבר השכלות פרשנותה של החקיקה פיסקלית על קופת המדינה – טוען  
32. המשיב כי עמדותיו זו של העורר נאמרה ללא כל נתונים ה托מכים בה ואינה רלבנטית לסוגיה דין,  
33. בה מציע העורר פרשנות הסותה מילשונו החוק ומוהגנות תכליתו.



ועדת ערכ לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג – 1963 – מחוז מרכז  
שליד בית המשפט המחוון מרכז-לוד

ו"ע-14-31977 שימוש נ' מנהל מס שבח מקרקעין נתניה

תיק חיצוני: 99999

1

### III. עיקר השאלות שבמחלוקת

28. עיקר השאלות שבמחלוקת בערר שלפנינו הין אלה:

- (1) האם לפירוש המוצע ע"י העורר להוראת סעיף 6(ד) בהוראות השעה קיימות אחזיה בלשון החוק?  
 (2) מהי תכלית הוראות השעה, ואיזה מבין הפירושים המוצעים ע"י הצדדים לעור זה עולה עימה בקנה אחד?

8

### IV. דין והכרעה

#### A. רקע נורומי – אין לתת טקסט מובן משפטי שלשונו אינה יכולה לשאת

29. דיני המס צריכים אומנם להתרפרש על פי תכליותם, אך עם זאת, קיים עיקרון יסוד לפיו על הפרשנות התכלייתית של דיני המס להתבסס על מתחם האפשרויות הלשוניות: "פרשנות התכלייתית, ככל פרשנות, מעניקה משקל כבד לשיקול הלשוני. הפרשן אינו רשאי לחתת לשון החוק משמעות (משפטית) שהלשון אינה יכולה לשאת כשפה שבה החוק כתוב. אין לך משמעות נכונה של דבר, אם אין לו עיגנון לשוני ולו מינימאלי בתורת הלשון". חייב הפרשן חייב להיות נקודת אחזיה ארכידית לפירוש הנכון בלשון החוק. על כן חייב הפרשן התכלייתי לקבוע את מתחם האפשרויות הלשוניות. מתחם זה נקבע על פי המשמעות הלשונית של הטקסט החוקי העוסק בדיני המס. בקביעתו של זה הפרשן פועל בבלשן. על השופט להתחשב בלשון הטבעית והרגילה של הטקסט הפסיקי ובלשונם המיויחدة וויזאת הדעתן. הן הלשון הטבעית הן הלשון החರינה היא מתחם האפשריות הלשוניות, אשר מתוכו תישלח האפשרות המשפטית [א' ברק "פרשנות דיני המסים" משפטים כח (3) תשנ"ז, 425, 432] (ההדגשה אינה במקור – ב' אי').

30. עיקרון זה קיבל משנה توך בפסקתו של בית המשפט העליון בשנים האחרונות, בגדירה החושם דגש על העיקרון לפיו פרשנות תכלייתית אינה מאפשרת פירוש שלשון החוק אינה יכולה לשאתו:

"פרשנות תכלייתית פירושה מتن פרשנות לדבר حقיקה שיש לה אחזיה בלשון החוק, אף אם היא אינה משמעות הלשונית הפשטota ו'יחדוקנית". אך אין פירושה מتن פרשנות ללשון החוק כל איננה יכולה לשאת. בעניין מולטי נקבע כי בית המשפט אינו רשאי להעניק לחוק מס פרשנות שאין לה שום נקודת אחזיה, ولو אחזיה קלושה, בלשונו. זאת, אף אם סבור בית המשפט כי הפרשנות המוצעת עשויה להגשים בצורה טובה יותר את תכלית החוק או להביא לתנואה "הרמוניית" או צדקת יתב' [עמ' 11/3067 קיובץ אילות נ' מנהל מע"מ אילת (פורסם בנבו, 20.11.2012), פסקה 19 בפסק הדין של כב' השופט יי'



**ועדת ערכות לפי חוק מיסוי מקרקען (שבח ורכישה), תשכ"ג – 1963 – מחוז מרכז  
שליד בית המשפט המחויזי מרכז-לוד**

**ו"ע 14-10-31977 שימוש נ' מנהל מס שבך מקרקען נתניה**

תיק חיצוני: 99999

- 1 דנציגור (ההדגשות אינן במקור – ב' א'). כן ראו: ע"א 06/8569 מנהל מיסוי מקרקען חיפה נ' פוליטי, פ"ד סב (4) (2008); ו"ע 12-340 ADMOTOT TEL-AVIV המערבית בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקען מרכז (פורסם בנבו, 6.11.2014), סעיף [27].
- 2 30. באשר לעמדתו של כבי הנשיא א' ברק לפיה קיימת אפשרות עקרונית לתיקון טעות בטקסט באמצעות מoten מובן משפטית לטקסט, שהלשון אינה יכולה לשאת – ראו לציין כי כיום, נכון פסיקתו העדכנית של בית המשפט העליון בסוגיה זו, קיים ספק רב האם פרשנות תכלייתית רחבה מסוג זה עודנה אפשרית [ראו – ר' עוזם "פרשנות דין המיסים: מס אמת וזכויות האדם בפסקת בית המשפט העליון" משפט ועסקים י'ח, תשע"ה (דצמבר 2014) עמ' 401 בעמוד 465]. מכל מקום, גם אם יצא מנקודת מوطא לפיה גם כיום קיימת אפשרות לתיקון מובן משפטית לטקסט שהלשון אינה יכולה לשאת, מוטא אני לנכון להציג כי כבי הנשיא ברק עצמו צין כי פרשנות מסווג זה תושם רק בנסיבות קיצוניים וחיריגים במוחך:
- 3 11. "לדעתי, לא הרי 'אבסורד' הגורר ממן משמעות לשונית בלתי רגילה לטקסט החוק, כהרוי אבסורד הגורר ממן משמעות לשונית שהתקסט איין יכול לשאת כלל. ה'אבסורד' במקורה שני חייב להיות קיצוני יותר וחיריג יותר. אכן, כדי ליתן לשון החוק משמעות, שלשונו איינה יכולה לשאת, חייב השופט להשכנע שפהה טעת בנסיבות החקירה. לא די בתמצאה בלתי סבירה ובלתי רואיה. מדרש שהתווצה תהיה כה בלתי סבירה וכלה בלתי רואיה, עד שבلتני מתקיים על הדעת לחלוין - 'אבסורד' במלוא מובן המיליה - להעיק לחוק את משמעותו הלשונית. במצב דברים חריגזה, ישאי שופט להזכיר מעבר לטקסט, וליתן לשונו משמעות שהיא כלל אינה מסוננת לשאת. בכך הוא למשה מביא להוספת מילים, ככלומר שינוי הטקסט עצמו. שניי כזה מותר הוא לשופט, אך מן הרואי לעצמו למקרים חריגנים ביותר ויוציאי דופן במייחך"
- 4 22. [אי' ברק "פרשנות במשפט – תורת הפרשנות הכללית" (1992), עמ' 607; ההדגשות אינן במקור – ב' א].
- 5 23. כן ראו – ו"ע 13-04-38590 בית מתשלה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקען נתניה (פורסם בנבו, 24. 16.8.2015), סעיף [31].
- 6 25.
- 7 26. **ב. האם לפירושו של העורר לסעיף 6(ד) בהוראת השעה ישנה אחיזה בלשונו החוץ?**
- 8 31. לטענת המשיב, פרשנותו לסעיף 6(ד) בהוראת השעה עולה בקנה אחד עם תכליתה של הוראת השעה, בעוד שפרשנותו של העורר לסעיף זה הינה חסרת כל אחיזה בלשון החוק ולפיכך אין לקבלה. העורר טען, מאידך, כי סעיף 6(ד) הינו "סעיף שוטק", אשר אינו מספק בשלב הבדיקה הראשית רמזים לשוניים ברורים לפרשנות ה'יכונה' ומכך שיש להמשיך ולבחון את תכליתו.
- 9 32. לאחר שיעינתי בהוראת השעה ובטענותיהם של הצדדים בסוגיה זו, הגיעתי לכל החלטה כי צודק המשיב בטענותו לפיה לפרשנות העורר לסעיף 6(ד) בהוראת השעה אין כל אחיזה בלשונו החוץ.
- 10 33. סעיף 6(א) בהוראת השעה קבוע כדלקמן:



**ועדת ערכ לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג – 1963 – מחוז מרכז  
שליד בית המשפט המחוון מרכז-לוד**

**ו"ע 14-10-31977 שימוש ני' מנהל מס שבך מקרקעין נתניה**

תיק חיצוני: 99999

- 1     "בלי לגרוע מהוראות פרק חמישין לחוק מיסוי מקרקעין, מובן המוכר **בתוקפה שמיום כ"ה בטבת התשע"א (נ' בינואר 2011) עד יום י"ח בטבת התשע"ג (31 בדצמבר 2012) (להלן זה – התקופה הקובעת), את כל הזכויות בקרקעין שיש לו בדירת מגוריים מזוכה, יהיה זכאי על פי בקשתו, שתווש במועד הגשת ההצעה להפי סעיף 37 לחוק מיסוי מקרקעין, לפחות ממס, מלא או חלקית, במילרתה ...".**
- 2     סעיף 6(ד) בהוראות השעה קבוע כלהלן:
- 3     "לענין סעיף 49(בג') לחוק מיסוי מקרקעין, לא יראו במכירה שלגביה ניתן פטור ממס, מלא או חלקית, לפי הוראות סעיף קטן (א), מכירה בפטור ממס, והכל לגבי מוכר דירת מגוריים מזוכה לפי הוראות פרק חמישין של החוק האמור **בתוקפה הקובעת**".
- 4     סעיף 6(ד) קבוע עיקרונו לפי נייחות שהייה הבעלים של שתי דירות, אשר מכר דירתו הראשונה בפטור ממס שבת התיבסס על סעיף 6(א) – זכאי למכור דירתו השנייה בפטור ממס שבת המוענק, בבקשת הנישום, במכירת "דירה מגוריים מזוכה" לפי סעיף 49(בג') לחוק מיסוי מקרקעין, וזאת –
- 5     ambil שיראו את מכירת הדירה הראשונה כמכירה בפטור ממס שבת לעניין מכירת הדירה השנייה "והכל לגבי מוכר דירת מגוריים מזוכה לפי הוראות פרק חמישין של החוק האמור **בתוקפה הקובעת**". ניתן לראות כי לשונו של המחוקק בסעיף 6(ד) בהוראות השעה ברורה: הכל לפי לא יראו במכירת הדירה הראשונה כמכירה בפטור ממס שבת יהול רק כאשר דירת המגורים השנייה היא "דירה מגוריים מזוכה" שנמכרה "**בתוקפה הקובעת**".
- 6     העורר, מайдך, טוען כי יש לפרש סעיף זה כקובע שהכל האמור יהול גם כאשר דירת המגורים השנייה היא דירת מגוריים מזוכה שנמכרה **לאחר** תום "**התוקפה הקובעת**". אך, העורר לא סיפק כל הסבר מנחית את הדעת, כיצד ניתן ליישב את פירושו האמור עם לשונו המפורשת והברורה של סעיף 6(ד), המתייחס לטיטואציה בה נמכרה הדירה השנייה "**בתוקפה הקובעת**". למעשה –
- 7     **קבלת פירושו של העורר משמעותה האמיתית הינה השמתה המילים "בתוקפה הקובעת" לשונו של סעיף 6(ד) בהוראות השעה.** בנסיבות אלה, אני סבור כי פירושו של העורר לסעיף 6(ד) בהוראות השעה חסר כל נקודת אחיזה ארכימדית בשפה החוק, ואף סותר **במפורש את נוסחו**.
- 8     יתרה מזו: נוכת העבודה שלא עליה בידי העורר להוכיח כי קבלת פרשנותו של המשיב לסעיף זה הינה בגדיר "אבסורד" מוחלט, וכי נפלת טעות קיצונית במעשה החקיקה (ובשים לב לכך שעמדתו של העורר נוגדת גם את תכליתה של הוראות השעה, כפי שיפורט להלן) – דין פירוש זה להיחדות, גם מאחר שמדובר זה **איןנו** ממנה על אותן המקדים הנדרים, אשר יש הסוברים שהם מאפשרים ומצדיקים מותן פרשנות למעשה חקיקה באופן הנוגד את לשונו (וכאמור – ספק רם רב האם פרשנות תכליתית רחבה מסוג זה עדינה אפשרית נוכח פסיקתו העדכנית של בית המשפט העליון בסוגיה זו).
- 9     בע"א 8958/07 פקיד שומה תל-אביב-יפו נ' שבטון (פורסם בנבו, 18.8.2011), בסעיף 22 בפסק הדין, מצין כי השופט חנן מלצר את הדברים הבאים:



**ועדת ערכ לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג – 1963 – מחוז מרץ  
שליד בית המשפט המחויזי מרכז-לוד**

**ו"ע 14-10-31977 שימוש נ' מנהל מס שבך מקרקעין נתניה**

תיק חיצוני: 99999

1       "במקרה שלפנינו, השלב הראשון בבחינה הפרשנית – השלב הלשוני – הינו קצר יחסית:  
2       כשהוא נקרא בפשותו, לשונו של סעיף 8(ג)(3) לפקוודה יכול להכיל הן את פרשנותם של  
3       המערערים, הן את פרשנותם של המשיבים. הסעיף למשעה "שותק" ואינו מספק בשלב  
4       הבדיקה דלאו רמזים לשוניים בורורים לפרשנת ה"נכונה" ... "מרוחב התמרון"  
5       הנרטטיבי-פרשי נשאר, אם כן, ללא שנייה, כתמצאה מבחינת לשונן הדוקנית של הסעיף,  
6       ומכאן שיש להמשיך ולבחון בהמשך את תכליתנו של הסעיף וראו: לאחר ברוך פרשנות במשפט  
7       <sup>כך שני : פרשנת החוקה 84 (1993/1992).</sup>

8       העורר מצטט (בסעיף 14 בסיכומו) באופן חלקי פסקה זו מתוך פסק דין של כב' השופט חנן מלצר  
9       ותוך שהוא מייחס ציטוט זה, בוגה, בספרו של פרופ' א' ברק) ותווען, בהתבסס על האמור בפסקה  
10      זו, כי סעיף 6(ד) בהוראת השעה הינו "סעיף שותק", אשר בדיקת לשונו אינה מסוימת להבנת  
11      פרשנותו הנכונה, ולפיכך יש להמשיך ולבחון את תכליתו. אין כדי לקבל טענתו זו של העורר.  
12      לשונו של סעיף 6(ד) בהוראת השעה חד משמעית וועלתה בקנה אחד עם פרשנותו של המשיב, ולא  
13      עם פרשנותו של העורר, כמפורט לעיל. לפיכך, דין טענתו של העורר לפיה בסעיף "שותק"  
14      אשר אין בו כדי לתורם לשאלת הפרשנית העומדת לפתחנו – להידחות. מכל מקום, לא לモתר  
15      לציין כי גם תכליתה של הוראת השעה – עליה בקנה אחד עם המשיב בסעיף 6(ד)  
16      בהוראת השעה, הכל כפי שיפורט להלן.

17       ג. מה תכלית הוראת השעה, ואיזה מבין הפירושים עולה עימה בקנה אחד?

18      34. בחלק הכללי בחלק הכללי של דברי ההסביר להצעת חוק הוראת השעה נידונה תכליתה הכלכלית  
19      של הוראת השעה באופן הבא:

20      "בשל העלייה המשמעותית במחורי הדיר בימים האחוריים, בעיקר באורי הביקוש, עקב  
21      מחסור בהיעצ הדירות, פעלת הממשלה להגדלת הייעצ הדירות למגורים. הרפורמה במינימל  
22      מרקעי ישראל, קידום הרפורמה בחוק התכנון והבנייה ... והקלות בישום תכניות  
23      להתחדשות עירונית, הם צעדים חיוניים להגדלת הייעצ הדירות למגורים, אך מזאות  
24      המחלכים האמורים יורשו ורק בטוחם הבינוי והארוך. בעסיכון להשפעע על מגמות שוק  
25      הדייר גם בטוחה הקוצר החליטה הממשלה ... על כמה צעדים שיונדלן את הייעצ של דירות  
26      מגורים גם בטוחה הקוצר. החוק המוצע בא לען בחקיקה את ההוראות המדשות לצורך יישום  
27      החלטות הממשלה האמורויות" (דברי ההסביר לסעיף 4 בהצעת החוק – הוא סעיף 6 בהוראת  
28      השעה) (ההדגשה אינה במקור – ב' א').  
29      תכלית זו עולה גם מדבריו יי'ר ועדת הכספי, חבר הכנסת משה גפני, בדיון שנערך בהצעת חוק  
30      הוראת השעה (פרוטוקול מס' 666 מישיבת ועדת הכספי, 8.2.2010 שוכרף לsicomi המשיב),  
31      אשר ציין כי:  
32      "המטרה של החוק היא לא להזיל מחיילים, אויל בסוף, בחשבון כולל ... המטרה של החוק,  
33      והיא גם כתובה כך, זה הגדלת הייעצ הדירות. יש אנשים שמחזיקים דירות, הם לא רוצחים

15 מתוך 10



**ועדת ערכות לפי חוק מסויים מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג – 1963 – מוח' מר' צ' –  
שליד בית המשפט המחו'י מרכז-לוד**

**ו"ע 31977-10-14 שימוש ני' מנהל מס שבך מקרקעין נתניה**

תיק חיצוני: 99999

- למכור אותן, הדירות התייקו, כמו שאמרתו, והם מוכיחים את זה ארבע שנים כדי להוכיח  
לפטור ... באח המשלה, ואנחנו תומכים בזו, ואנחנו אומרים, בוואנו עוזר את האנשים לפוך  
זמן זהה של השנתיים להציג את השוק בדירות, כמה שאפשר יותר" (עמוד 39 בפרוטוקול;  
 החדשות אינה במקור – ב' א').
35. בהמשך דברי ההסבר להצעת חוק הוראת השעה (בהתיחסות לסעיפים 2 ו- 4 להצעת החוק –  
 סעיפים 2 ו- 6 בהוראת השעה בנוסחה הסופי) צוין כי את התכליית הניל של גידול מיידי בהיעץ  
 הדירות למגורים מבקשת הוראת השעה להשיג באמצעות פטור נוסף ממש שבך במכירה של  
 דירות בתקופה הקובעת מודג' גיסא, והעלאת מס הרכישה לגבי רכישת דירות להשקעה מайдן  
 גיסא:
- 10     "כדי להזיל את המחרירים למי שմבקש למכוש דירה לצורכי מגורים, נדרש לא רק להציג את הייעוץ הדירות, אלא גם להקטין את הבדאיות לרכיבת דירות להשקעה ... בסעיף 4
- 11     להצעת החוק מוצע, כפי שיוסבר להלן, להגדיל את הייעוץ הדירות בטעות המידי על ידי מטען  
 12     פטור נוסף ממש שבך. כדי שהיעוץ הדירות החדש לא ינותב לרכיבת דירות להשקעה, מוצע  
 13     להעלות את שיעור מס הרכישה לגבי דירות להשקעה. העלאת מס הרכישה לגבי רכישת דירות  
 14     מגורים שאינה דירת המגורים היחידה תפחת את הבדאיות לרכיבת דירה כאמור"  
 15     (הchodשות אין במקור – ב' א').
36. בפסק הדין שנitin על ידי מוטב זה בו"ע 44889-13-10 זיון ני' מנהל מסויים מקרקעין מר' צ' (פורסם  
 ב公报, 20.1.15) (להלן: "פסק דין זיון"), נדונה תכליתה של הוראת השעה:  
 "מדובר בהסביר להוראת השעה עליה כי העלאת מס הרכישה לגבי דירות להשקעה (בסעיף 2)  
נעודה לנורם לכך שהיעוץ הדירות החדש שיוצע כתוצאה מההוראת הפטור המצויה בסעיף 6  
בהוראת השעה לא יוביל לרכיבת דירות להשקעה. אין סבור כי גם מכך ניתן ללמוד על כונת  
המחוקק לפחות פטור ממש שבך אמרו היה ליזור השפעה מיידית על שוק הדירות –  
 שבuckenothה יש להעלות, מיידית, את גובה מס הרכישה החל לגבי רכישת דירות להשקעה.  
 מודע לנו לכך שההוראת השעה כוללת גם את סעיף 5 המחייב את שיעור מס השבח החל בגין  
 מכירות קרקע המיועדת לבניית דירות מגורים, על אף שבמקורה זה ההשפעה על שוק הדיור  
 אינה מיידית. מכל מקום – עדרו זה עניין הזכות לפטור ממש שבך על פי סעיף 6) – ולא הקללה  
 ממש שבך. לפיכך, אין בסעיף 5 כדי לסתור את העבדה שתכליתו של הפטור הקבוע בסעיף 6  
הינה הגדלה מיידית של הייעוץ הדירות בשוק ... ניתן לסכם כי תכלית החקיקה של הפטור  
מש שבך חמוץ בסעיף 6 בהוראת השעה הייתה להגדיל באופן מיידי את הייעוץ הדירות אשר  
נעמדו למגורים מיידיים. עסקאות קומבינציה מסווג מכר חלקיאין עלות בקנה אחד עם מטרת  
 זו, שכן משך הזמן עד להריסת מבנה קיים ובניתו בניין חדש תחתיו אורך מספר שנים, אשר  
 לא ניתן להגדיל כפרק זמן "מיידי". לפיכך, העדיף המחוקק שלא להעניק פטור זה שההוראת  
 השעה לסוג זה של עסקאות" (פסק דין זיון, סעיפים 48-45, ה Hodoshot אין במקור – ב' א)  
 (יצוין כי על פסק דין זה תלוי ועומד ערעור בבית המשפט העליון).



**ועדת ערכ לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג – 1963 – מחוז מרכז  
שליד בית המשפט המחוון מרכז-לוד**

**ו"ע-14-31977 שימוש נ' מנהל מס שבח מקרקעין נתניה**

תיק חיצוני: 99999

- 1 37. מדברים אלה עליה כי תכילת חוקתו של סעיף 6 בהוראת השעה (והפטור ממס שבח שנקבע בו, הנוסף על הפטור ממס שבח הקיים בחוק מיסוי מקרקעין), הייתה לגרום להגדלה, ואף להצפה, של שוק הדיירות בטוחה הזמן חמידי, דהיינו – במהלך "התקופה הקובעת" (פרק זמן של שנתיים, בין יום 1.1.2011 ליום 31.12.2012). לצורך השגת תכילת זו נקט החוקק במספר צעדים משלימים. אחד מהם נקבע בתוך הוראת השעה עצמה, דהיינו – באמצעות העלאת מס הרכישה לבני רכישת דירות להשקה (סעיף 2 בהוראת השעה, כמפורט לעיל). צעד משלים אחר בו נקט החוקק היה חיצוני להוראת השעה וזאת – באמצעות חוקתו של תיקון 7 לחוק מיסוי מקרקעין אשר הארך את "תקופת הצינון" לעניין הזכאות לקבלת פטור ממס שבח בגין "דירה מגוריים מזכחה" שהייתה קבועה בסעיף 49(ב) לחוק מיסוי מקרקעין בקביעו כי פטור זה יחול על מוכר דירות מגוריים שלא מכר דירות מגוריים אחרת בפטור ממס שבת - 8 התנים שקדמו למכירה העשוית (במקום 4 שנים). באמצעות תיקון זה יצר החוקק תמרץ לבני דירות מגוריים להזדרז ולמכור את דירותיהם בתוכה התקופה הקובעת, שאם לא כן – תיכפה עליהם "תקופת צינון" בת 8 שנים, הארוכה מהתקופה הקודמת.
- 2 38. העורר טוען כי תכילת הוראת השעה בכלל, וסעיף 6 בהוראת השעה בפרט, הינה הגדלת היצע הדירות בישראל – תוך נקיטת פעולות בנ' לטוחה הקוצר והן לטוחה הבינוי והארון, כאשר אחת מהן הייתה הענקת פטור נוסף ממס שבבעת מכירת דירת מגוריים. לפיכך, לרשותנו, יש לפרש את סעיף 6(ד) בהוראת השעה ככוח הקובל שמכירת הדירה הראשונה בפטור ממס שבח לפי הוראת השעה לא תובה במניין הפטורים לעניין מכירת הדירה השנייה בפטור ממס שבח על פי סעיף 49(ב) לחוק מיסוי מקרקעין, וזאת – גם כאשר מכירת הדירה השנייה נעשתה לאחר "התקופה הקובעת". מאחר לרשותנו של העורר פרשנותו של המשיב לסעיף 6 בהוראת השעה, בצירוף עם תיקון 7 לחוק מיסוי מקרקעין, תפnu בתכילת החקיקה שנעודה לגרום להגדלת היצע ומלאי הדירות בטוחה הבינוי והארון.
- 3 39. עמדתו של העורר ביחס להשפעה שלילית אפשרית של סעיף 6 בהוראת השעה ביחס לשוק הדיור בטוחה הבינוי והארון – הגיונה בצדיה. אך עקי, אין בדיי לקבל את הנחת היסוד של העורר לפייה תכילתה של הוראת השעה נועדה להגדיל את היצע דירות מגוריים בטוחה הבינוי והארון (בנוסף לטוחה הקוצר) מהኒומיים שפורטו לעיל. באשר לציטוטים אוטם מביא העורר מדברי החסר להצעת חוק הוראת השעה ומודבריהם של חברי הכנסת בישיבה בה נדונה הצעת החוק, אציין כי לאחר שקרأتني את הדברים, הגיעו לכל מסקנה כי אין בהם כדי לחייב עמדתו של העורר, וכי הם דוחקו מוחקים עמדתו של המשיב לפיה תכילת הוראת הפטור הינה הצפת שוק הדירות בטוחה הקוצר. אף אם יש ממש בעמדתו של העורר לפיה החוקק נהג בזורה לא לבונה כאשר העדיין את הצפת השוק בטוחה הקוצר, תוך פגיעה אפשרית במלאי הדירות בשוק בשנתיים שלאחר מכן, הרי מן הרואין לשוב ולהזכיר כי על בית המשפט מוטל הتفקيد של פירוש החוק תוך התחקות אחר תכליתו, ואין



**ועדת ערכ לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג – 1963 – מחוז מרכז  
שליד בית המשפט המחוון מרכז-לוד**

**ו"ע 14-10-31977 שימוש ני' מנהל מס שבך מקרקעין נתניה**

תיק חיצוני: 99999

1 בית המשפט רשאי לפרש חוק בגין תכליתו גם כאשר תכלית זו אינה כוונה לדעתו של מאן  
2 דחוא.  
3 "אשׁוֹבָאָדָנִישׁ כִּי אֵין זֶה מַתְפִּקְדֵּנוּ שֶׁבֵּית הַמִּשְׁפְּט לְהַחֲלִיף שִׁיקְלָדָעַת שֶׁל הַמִּחְוָקָק בְּשִׁיקְול  
4 דָעַתָּנוּ שָׁלוּ, וְהַשְּׁאַלָּה שֶׁלְפִי אֵינָה מִחוֹן הַחֻקָּק הַרְצֵי אֶלָּא כִּי צְדִיק יְשׁׁוּפְשִׁיר אֶת הַחֻקָּק בְּנָסָת  
5 שְׁנַקְבָּעָעֵי הַמִּחְוָקָק" (פסק דין זיוון, סעיף 47).  
6 40. ניתן לסכם איפוא ולקבוע כי תכליתו של סעיף 6 בהוראות השעה הינה הצפת שוק הדירות **בטוות**  
7 **המיידי**. תכלית זו עולה בקנה אחד עם פרשנותו של המשיב לסעיף זה לפי מהלך התקופה  
8 הקובעת (פרק זמן של שנתיים) נישום המוכר דירתו זכאי לקבל פטור ממיס שבח חן לפי הוראת  
9 השעה וחן לפי סעיף 49(ב)(1) בחוק מיסוי מקרקעין, ללא תלות בנסיבות, אך כל זאת – בתנאי  
10 שמכירת 2 הדירות נעשית במהלך "התקופה הקובעת" וכאשר מיד לאחר סיוםה – תסתiyaים  
11 וזאת של הנישום לשתי הנסיבות אלה.  
12 41. באשר לטענת העורר בגונו לצורך הפרש את סעיף (ד) בהוראות השעה בכפוף לעיקרונו ה"הרמונייה  
13 החקיקתית" (אשר עיקר ענייננו הרמונייה בין חוקים שונים, אך ניתן ליחסו גם לסעיפים שונים  
14 של חוק אחד) – בסוגיית ה"הרמונייה החקיקתית" קובע פרופ' א' ברק בספרו **פרשנות משפטי** –  
15 **פרשנות החקיקה** (1993), בעמוד 333, כי:  
16 "בהרמונייה החקיקתית יש לחוקים השונים תפוקדים שונים, המשתלבים זה בזה, ומביאים  
17 לתפקודם הראוי של החוקה כולה ... מכאן, שקיים של הוראות נגדות (אנטינומות) אין  
18 מתפייס עם הרצון להשג'ה הרמונייה החקיקתית ועם הרצון לשמור על 'אחדות המשפט'. על כן  
19 **יש ליעשות למניעת התנגשות פנימית בין דברי حقיקת שוניים**. ההנחה היא כי **תכליתם של**  
20 **חוקים שונים** היא לנורם להרמונייה פנימית, ולמנוע מעכ דברים בו **יש התנגשות**  
21 **שיונית**, אשר תחייב את ביטולו **ומשתמען של אחד מהם**. אכן, נקודת המוצא היא כי  
22 בהיעדר הוראה מפורשת, שתי הוראות חוק המצוית בrama נורמטיבית זהה אין סותרים זו  
23 את זו, אל משלימות זו את זו. נקודת מוצא פרשנית זו מושסת על עיקרונו הרמונייה  
24 החקיקתית" (הזהגה אינה במקור – ב').  
25 בענייננו, טוען העורר כי פרשנותו של המשיב לסעיף (ד) בהוראות השעה יוצרת כפלות מיותרת  
26 בין האמור ברישא של סעיף 6(א) בהוראות השעה מאחר שני הטעיפים האלה מדברים על  
27 תוצאה זהה: מכירת שתי דירות בפטר ממיס שבח **בתקופה הקובעת**, אחת לפי הוראת השעה  
28 והשנייה לפי סעיף 49(ב)(1) בחוק מיסוי מקרקעין. לפיכך, טוען העורר כי יש לפרש את סעיף (ד)  
29 כמוסיף על האמור בסעיף 6(א) – ולא כחזר על האמור בו, וזאת נוכח עיקרונו ה"הרמונייה  
30 החקיקתית". דין טענה זו לヒדותו, וזאת בשל הנימוקים הבאים:  
31 א. ראשית, גם אם תתקבל טענה זו של העורר בדבר כפלות שנוצרת בתוך הוראות השעה על פי  
32 **פרשנותו של המשיב**, אין בכך כדי לפגוע בהרמונייה החקיקתית. זאת – נוכח העובדה שעיקרונו  
33 ההרמונייה החקיקתית נועד למנוע סתירה בין שתי הוראות חוק, ואילו במקרה דין, **טענתו של**



**ועדת ערכ לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג – 1963 – מחוז מרכז  
שליד בית המשפט המחוון מרכז-לוד**

**ו"ע-14-31977 שימוש נ' מנהל מס שבח מקרקעין נתניה**

תיק חיצוני: 99999

- 1 העורר אינה לסתירה בין שתי הוראות חוק (הנוצרת לגרסתו כתוצאה מפרשנות המשיב) אלא לכפילות בינהן, ובכך אין די להצדיק כי אחד מסעיפי הוראת השעה [סעיף 6(ד)] יפורש ניגוד לשונו וلتכליתו;
- 2 3 ב. שנית, ולגופו של עניין – סעיף 6(א) בהוראת השעה קובע כי הוראה זו באה לצד פרק חמישי 1 בחוק מיסוי מקרקעין, על שלל הפטורים ממש שבח הקבועים בו, ואינה באה להחליפו או 5 גרווע ממנו; זאת בעוד סעיף 6(ד) בהוראת השעה קובע כי הוראה זו אינה פוגעת בפטור 6 הקבוע בסעיף 6(ב)(1) בחוק מיסוי מקרקעין ככל שהפטטור הניל' מבוקש בהיחס למכירת דירת 7 מגורים מזכה הנמכרת בתקופה הקובעת. לפיכך, אני סבור כי שני סעיפים אלה אינם סותרים 8 זה את זה גם על פי פרשנותו של המשיב לסעיף 6(ד).
- 9 10 42. טענה נוספת מעלה עורך בסיכוןו הינה כי נוסחים של סעיפים 6(ד) ו- 6(ה) בהוראת השעה זהה כמעט לחלוטין, למעט העובדה שסעיף 6(ה), בסיפה שלו, מחדד את הוראת הפטור הנוצרת 11 בו. אכן, קיימת כמעט זהות בנוסחים של סעיפים 6(ד) ו- 6(ה) בהוראת השעה. מהותית, אין כל 12 הבדל בין שני סעיפים אלה, למעט העובדה שהם מתיחשים לשני מקרים שונים של פטור על פי 13 הוראת השעה: סעיף 6(ד) מתיחס ל מקרה של פטור במכירת דירת מגורים מזכה, בעוד סעיף 14 6(ה) מתיחס ל מקרה של פטור במכירת דירת מגורים שאינה מזכה. לאור האמור, לא ירדתי 15 לסוף דעתנו של העורר מודיע יש בהשואה שערך בין שני סעיפים אלה כדי לתמוך בפרשנותו 16 המוצעת לסעיף 6(ד) בהוראת השעה.
- 17 18 43. לאור כל האמור, אין טענה העורר לפיה פרשנותו של המשיב סותרת את תכלית הוראת השעה, או 19 גורמת לפגיעה בעקרון "ההרמונייה החוקית" – להידוחות.
- 20

**7. סוף - דבר**

- 21 44. לאור כל האמור, אציג לחבריי כדלקמן:
- 22 א. לדחות את העורר בשלהמו.
- 23 ב.חייב את העורר לשלם למשיב שכ"ט ע"ד וחוצאות משפט בסכום כולל של **20,000 ₪**.
- 24 25

בנימין ארנון, שופט  
יועץ הוועדה

26



ועדת ערכר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג – 1963 – מוח' מרכו  
שליד בית המשפט המחווי מרכז-לוד

ו/ע 14-10-31977 שימוש ני מנהל מס שבח מקרקעין נתניה

תיק חיצוני: 99999

1

חבר הוועדה דב שמולביץ, עו"ד:

2

אני מסכימים לתוצאה ולהנמקה.

עו"ד דב שמולביץ

חבר הוועדה

3

חבר הוועדה דן מרגליות, עו"ד ושמאי מקרקעין:

4

אני מסכימים לתוצאה ולהנמקה.

עו"ד דן מרגליות, עו"ד

ושmai מקרקעין

חבר הוועדה

5

6

פסק כאמור בחוזות דעתו של השופט בנימין ארנון.

7

ניתן היום, יי כסלו תשע"ה, 22 נובמבר 2015, בהעדר הצדדים.

8

9

עו"ד דן מרגליות, עו"ד

ושmai מקרקעין

חבר הוועדה

עו"ד דב שמולביץ

חבר הוועדה

בנימין ארנון, שופט

יו"ר הוועדה

10