



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

ו"ע 340-12 אדמות תל אביב המערבית בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

תיק היצוגי:

בפני:

כב' השופט בנימין ארנון, יו"ר הוועדה

מר דן מרגליות, עו"ד ושמאי מקרקעין

מר דב שמואלביץ, עו"ד

אדמות תל אביב המערבית בע"מ

העוררת

ע"י ב"כ עוה"ד מיכל סולומונוביץ, חיים אבישר ומאיר פורת

ממשרד זיו שרון ושות' עורכי-דין

נגד

מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

המשיב

ע"י ב"כ עוה"ד יהונתן קרוואני ולירון ארצי

מפרקליטות מחוז ת"א (אזרח)

פסק דין

1

2

1. רקע עובדתי

- 3 1. ביום 18.04.2010 מכרה העוררת נכס אשר היה בבעלותה (להלן: "הנכס נמכר"). העוררת דיווחה
- 4 למשיב כדין על מכירת הנכס הנמכר. במסגרת הדיווח ביקשה העוררת פטור ממס שבח על פי
- 5 סעיף 49 יא(ב) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "החוק") העוסק
- 6 בחילוף נכסים.
- 7 2. בחודש דצמבר 2010 שילמה העוררת את מס השבח שחל עליה בהתאם לשומה שהוצאה לה ע"י
- 8 המשיב, וזאת – על אף בקשתה לקבלת פטור מתשלומו על פי הסעיף בחוק העוסק בחילוף
- 9 נכסים, מתוך רצון לקבל בהקדם האפשרי אישור מאת המשיב המיועד לרשם המקרקעין.
- 10 תשלום זה התבסס על הנחת העוררת לפיה עם רכישת נכס חלופי ובהתקיים התנאים המנויים
- 11 בסעיף 49יא(ב) בחוק, תוכל לקבל החזר של מס השבח ששולם על ידה, בתוספת הפרשי הצמדה
- 12 וריבית.
- 13 3. ביום 12.04.2011 רכשה העוררת נכס חלופי לנכס הנמכר (להלן: "הנכס החלופי"), וביום
- 14 14.04.2011 דיווחה העוררת למשיב על עיסקת רכישת הנכס החלופי, וזאת – בטרם חלף שנה

1 מתוך 13



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

ו"ע 12-340 אדמות תל אביב המערבית בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני:

- 1 ממועד מכירתו של הנכס הנמכר. במסגרת שומתה העצמית הצהירה העוררת על חבות מס
2 רכישה בשיעור של 2.5%, וזאת מתוקף הקלה במס רכישה המוקנית לה, לגירסתה, כמי שעמדה
3 בתנאי החילוף הקבועים בסעיף 49ז(א) בחוק.
4 בנוסף ביקשה העוררת מהמשיב להשיב לה את מס השבח אשר שולם על ידה בתוספת הפרשי
5 הצמדה וריבית, וגם זאת – לנוכח טענתה כי עמדה בתנאי החילוף הנדרשים לפי הסעיף הנ"ל.
6 4. המנהל קיבל את דרישת העוררת לקבלת החזר מס השבח, אך דחה את שומתה העצמית לעניין
7 מס רכישה, וחייבה בתשלום מלוא מס הרכישה על פי הקבוע בסעיף 9 בחוק.
8 5. העוררת השיגה על דחיית שומתה העצמית לענין מס רכישה – והמשיב דחה את השגתה. מכאן
9 הערר שלפנינו, אשר הוגש בשל החלטתו זו של המשיב.

10

11 **II. מהות הערר**

- 12 6. **ועדת רבינוביץ**, אשר המלצותיה עומדות ברקע תיקון 50 לחוק, הציעה מספר הצעות אשר נועדו
13 להגביר את הפעילות בשוק המקרקעין, ובהן – הצעה למתן הקלות מס בגין "חילוף נכסים". עד
14 לתיקון 55, תנאי לקבלת ההטבות במס שבח (דחיית מועד החיוב) ובמס רכישה (הקלה בגובה
15 החיוב) היה כי הן מכירת הנכס הנמכר והן רכישת הנכס החלופי התבצעו בתוך פרק הזמן של
16 "התקופה הקובעת", המוגדרת כיום בסעיף 49א בחוק המיסוי כ:
17 "תקופה שמיום כ"א בחשון התשס"ב (7 בנובמבר 2001) עד יום כ"ד בטבת התשע"א (31
18 בדצמבר 2010)".
19 יוער כי התקופה הקובעת הוגדרה בחוק מעת לעת, ומספר פעמים אף הוארכה למפרע.
20 תיקון 55 הרחיב את האפשרות לחילוף נכסים בקובעו כי לצורך קבלת ההטבה של דחיית
21 תשלום מס שבח די יהיה בכך שהנכס הנמכר יימכר בתקופה הקובעת, והנכס החלופי יירכש
22 בתוך 12 חדשים מיום מכירת הנכס הנמכר, או לפניו, גם אם הרכישה תתבצע לאחר סיומה של
23 התקופה הקובעת.
24 7. להלן סעיפי החוק אשר תוקנו במסגרת תיקון 55:

- 25 "49ב. (א) מכירה בתקופה הקובעת של זכות במקרקעין במקרקעין שהם זירת
26 מגורים (בסעיף זה - דירת המגורים הנמכרת), פטורה ממס ובלבד שהתקיימו כל אלה:
27 (1) המוכר רכש בתוך שנים עשר החודשים שלפני המכירה או שנים עשר החודשים
28 שלאחריה, זכות במקרקעין שהם דירת מגורים כהגדרתה בסעיף 9(ג) לחילוף דירת המגורים
29 הנמכרת (בסעיף זה - דירת המגורים החלופית)".

30



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

ו"ע 12-340 אדמות תל אביב המערבית בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני:

- 1 "49יח. הוראות פרק זה יחולו רק אם הזכות הנמכרת, הקרקע החקלאית הנמכרת, דירת
- 2 המגורים הנמכרת או הזכות למקרקעין שנמכרה כאמור בסעיף 49ג, נמכרו בתקופה
- 3 הקובעת".
- 4 8. ההסדר לגבי מתן הקלה במס רכישה בחילוף נכסים מוצא ביטוי בסעיף 49 יז לחוק, הקובע
- 5 כדלקמן:
- 6 "49יז. (א) ברכישה בתקופה הקובעת של זכות במקרקעין שהיא זכות חלופית, ישולם
- 7 מס רכישה כאמור בסעיף 9, ואולם על חלק מהזכות החלופית ששוויה כשווי הזכות
- 8 הנמכרת הפטורה, ישולם מס רכישה בשיעור 50% ממס הרכישה החל עליה" (ההדגשות
- 9 אינן במקור – ב' א').
- 10 9. ויודגש: ערר זה עוסק במס רכישה. העוררת עוררת להחלת העיקרון הקבוע בתיקון 55 אף ביחס
- 11 למס רכישה, על אף שבמסגרת תיקון זה לא הוספה הוראה בעניין ההטבה במס רכישה,
- 12 המקבילה להוראה שהוספה בעניין ההטבה במס שבת – אשר הרחיבה את תחולתה, כאמור
- 13 לעיל, גם על מקרים בהם הנכס החלופי נרכש לאחר תום התקופה הקובעת, אך בתוך 12 חדשים
- 14 מיום מכירת הנכס הנמכר.
- 15
- 16 **III. טענות הצדדים**
- 17 **טענות העוררת**
- 18 10. לטענת העוררת, בחינה היסטורית של דיוני ועדת רבינוביץ ותיקוני הוראת השעה לאורך כ-10
- 19 שנות תחולת הוראות השעה מלמדת כי לא נכללה בהם הבחנה בין מס שבת לבין מס רכישה.
- 20 לגירסת העוררת, התיקונים שנערכו במהלך שנות תחולת הוראת השעה מוכיחים כי מטרת העל
- 21 היתה הרחבת הפעילות הכלכלית באמצעות מתן הקלות מס בתחום חילוף נכסים, ומטרה זו
- 22 באה לידי ביטוי בחוק במתן הטבות הן במס שבת והן במס רכישה.
- 23 הפרוטוקולים של דיוני ועדת הכספים מורים כי גם ועדה זו לא הבחינה בין מס שבת לבין מס
- 24 רכישה, והתייחסה אליהם כמקשה אחת. המחוקק התכוון להרחיב את אפשרות השימוש בהליך
- 25 של חילוף נכסים באמצעות הטבות הן במס שבת והן במס רכישה, ולא ליצור "יצור כלאיים"
- 26 לפיו המוכר יהיה זכאי להטבה במס שבת אך לא יזכה בהטבה במס רכישה.
- 27 11. לשם הוכחת תכלית נטענת זו, הגישה העוררת את תצהירו של רו"ח רצאבי אשר כיהן באותה
- 28 עת כחבר בוועדה בכנסת שעסקה בחקיקתו של תיקון 55. המשיב נמנע מלזמן את מר רצאבי
- 29 לחקירה נגדית ולפיכך, לטענת העוררת, יש לקבל עמדתה כי תכלית החקיקה נועדה להרחיב
- 30 היקף השימוש בהליך של חילוף נכסים כמכשיר להגברת הפעילות בשוק המקרקעין, ללא הבחנה



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

ו"ע 12-340 אדמות תל אביב המערבית בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני:

- 1 בין מס שבח ומס רכישה ולפיכך, בהתקיים התנאים שהוגדרו לצורך קבלת ההטבה במס שבח
2 בגין חילוף נכסים – יש להעניק גם את ההטבה המקבילה במס רכישה.
3 12. לטענת העוררת, אף ספרות המלומדים מעלה את התמיהה שמא התייחסות דווקנית ללשון
4 החוק תגרום ליצירת אבסורד שכן בקונסטלציה מסויימת למחליף הנכס תינתן אפשרות לנצל
5 זכותו להטבה במס רכישה במקרה של חילוף הנכסים רק למשך שבועות ספורים בלבד.
6 13. לטענת העוררת, אי תיקון סעיף 49 (זז/א) העוסק במס רכישה במסגרת תיקון 55 נבע משכחה
7 ומרשלנות של מנסחי התיקון. התכלית החקיקתית של תיקון 55 הינה הרחבת השימוש בהליך
8 של חילוף נכסים, והרחבת תיקון זה גם לגבי הטבה במס רכישה משרתת תכלית זו.
9 העוררת מדגישה כי משעומדת לפני הועדה הבחירה בין פרשנות מילולית דווקנית ובין פרשנות
10 המגשימה את התכלית החקיקתית – יש בסמכות הועדה לבחור בפרשנות המגשימה את
11 התכלית החקיקתית ובכך לתקן את התוצאה.
12 העורר מפנה לפסקי דין מהם עולה, לטענתו, כי לבית המשפט סמכות, במקרים מסוימים,
13 להרחיב את משמעות לשון החוק בהתאם לתכלית החוק.
14 14. העוררת מפנה לסעיף 49 בחוק הקובע כי:
15 *"הוראות פרק זה יחולו רק אם הזכות הנמכרת ... נמכרה בתקופה הקובעת".*
16 לטענת העוררת, סעיף זה, העוסק בכל הפרק של הוראת החילוף, הינו "סעיף על" הגובר על שאר
17 הסעיפים המצויים בפרק הדין בחילוף נכסים. לפיכך, יש לפרש את סעיף 49(זא) בחוק בהתאם
18 להוראת סעיף זה. לגרסת העוררת, המשיב בחר בפרשנות מילולית דווקנית אשר אינה עולה
19 בקנה אחד עם "סעיף העל" הנ"ל.
20 15. העוררת בבואה לשקול את מכירת הנכס הנמכר וכן את רכישת הנכס החלופי – סמכה את
21 החלטתה על ייעוץ של שותפה לנכס, אשר הינו עורך דין ושמאי. טרם ביצוע העיסקה הבהיר לה
22 יועצה – שותפה כי היא תהיה זכאית אף להקלה במס רכישה נוכח ההארכות הרבות של תוקף
23 הוראת השעה אשר תחולתן היתה רטרואקטיבית.
24 משכך, גם מנימוק זה העוררת זכאית לקבל הקלה בשיעור של 50% ממס הרכישה החל עליה.

25

26

טענות המשיב

- 27 16. לשונו של סעיף 49(זא) בחוק ברורה ומפורשת. הסעיף קובע כי על מנת לקבל הקלה במס רכישה
28 ברכישת נכס חלופי, על הנכס החלופי להירכש בתוך התקופה הקובעת.
29 בשנות תחולת הוראת השעה נערכו 3 תיקוני חקיקה בפרק זה ואף אחד מהם לא נסוב על
30 הרחבת תקופת רכישת הנכס החלופי לענין קבלת ההקלה במס רכישה. התיקון הנוגע להרחבת
31 תקופת רכישת הנכס החלופי תוקן רק לענין מס שבח. כפועל יוצא מכך נהנתה העוררת מתיקון
32 זה לענין מס שבח בשיעורים העולים עשרות מונים על שיעור ההטבה במס רכישה העומדת



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

ו'יע 12-340 אדמות תל אביב המערבית בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני:

- 1 בבסיס ערר זה. המחוקק אף תיקן את 49 גופו, אך לא תיקן את התקופה הנדרשת לשם רכישת
- 2 הנכס החלופי לצורך עמידה בתנאי הזכאות להטבה במס רכישה.
- 3 17. לטענת המשיב, הימנעותו מלחקור את מר אהוד רצאבי נובעת מכך שעד זה איננו "המחוקק" –
- 4 על אף שהשתתף בהליך הטכני של תיקון החוק, ואין לו כל סמכות חוקית לעסוק בפרשנות
- 5 חוקית. דברי חקיקה ברורים ובהירים צריכים להיות מיושמים על פי לשונם, ולא על פי כוונתם
- 6 המשוערת של אלו שהיו מעורבים בחקיקתו.
- 7 18. לטענת המשיב, ערר זה תוקף באופן ישיר חוק בטענה כי חוקק על ידי המחוקק באופן שגוי,
- 8 וערר זה אינו ההליך המתאים לטענה מסוג זה.
- 9 19. לטענת המשיב, יש לדחות את טענת ההסתמכות אותה העלתה העוררת לראשונה כעת, בהיותה
- 10 בגדר "הרחבת הזיית". לגופה של הטענה, טוען המשיב כי דבר החקיקה הינו בגדר "הוראת
- 11 שעה". מכירת הנכס החלופי היתה לאחר שפג תוקפה של הוראת השעה, ולפיכך אין העוררת
- 12 יכולה לטעון טענת הסתמכות בנוגע לאירוע מס אשר חל לאחר שפג תוקפה של הוראת השעה.

13

14

IV. עיקר השאלות שבמחלוקת

15

20. עיקר השאלות שבמחלוקת בערר שלפנינו הינן אלה:

16

א. מהי התכלית החקיקת של תיקון 55 לחוק, והאם כוונת המחוקק הייתה להחיל תיקון זה,

17

שנחקק בהתייחס למתן ההטבה במס שבח, גם לגבי מתן ההטבה במס רכישה?

18

ב. האם זכאית הייתה העוררת להסתמך על כך שהמחוקק יאריך תוקפה של הוראת השעה,

19

כפי שעשה בעבר, ואם כן – מהן תוצאותיה של הסתמכות זו?

20

21

V. דיון והכרעה

22

א. התכלית החקיקתית של תיקון 55 לחוק

23

21. עיקר עניינו של ערר זה נוגע לטענת העוררת לפיה יש להרחיב את ההטבה שניתנה על ידי

24

המחוקק במקרה של רכישת נכס חליפי לעניין מס שבח אף לענין מס רכישה. לצורך זה יש לבחון

25

תחילה את שני סוגי ההטבות הנ"ל.

26

ההטבה המוענקה לענין מס שבח הינה כי מוכר הנכס הנמכר פטור מתשלום מס שבח עד אשר

27

ימכור את הנכס החליפי. אמנם לשון החוק הינה "פטור", אך למעשה עסקינן בדחיית מס. עם

28

קבלת בקשת מוכר הנכס הנמכר לקבל פטור מתשלום מיידי של מס שבח בהתחשב בחילוף

29

הנכסים – "מסמך" המשיב את הנכס הנמכר כנכס המצוי בתהליך של חילוף. עם מכירתו של

30

הנכס החלופי או בהתקיים אירוע מס לגביו – חב מחליף הנכסים בתשלום מס שבח המחושב



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

ו'ע 12-340 אדמות תל אביב המערבית בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני:

- 1 ממועד מכירת הנכס הנמכר (הראשון) ועד למועד מכירת הנכס החלופי (השני). מכאן שתקופת
2 חישוב מס השבח כוללת את תקופת החזקתם של שני הנכסים – הנכס הנמכר והנכס החלופי.
3 במישור התיאורטי יתכן שכתוצאה מדחיית החבות במס שבח ייוצר מצב ששיעור מס השבח
4 יקטן או יבוטל כליל. כך לדוג' במקרה של ירידה דראסטית במחירי נכסים, או במקרה בו במועד
5 החיוב (הנדחה) תחול הוראת שעה על דירת מגורים המאפשרת מכירה בפטור ממס של דירה
6 שניה ושלישית עד לתקרת סך מכירות מסוים [ראו פסק דינו של כב' השופט מגן אלטוביה בוע'
7 13-02-34044 שחם ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז (פורסם בבנו, 11.2.2014)].
- 8 מנגד, ההטבה הניתנת לענין מס רכישה הינה תשלום מס רכישה בשיעור של 50% בלבד בגין
9 רכישת הנכסי החלופי. במקרה זה, יתרת מס הרכישה שהיתה אמורה להיות משולמת על פי
10 סעיף 9 בחוק בגין רכישת נכס שלא במסגרת הליך חילוף – נשארת בידי הרוכש לצמיתות.
- 11 22. נוכח ההבחנה בין שני סוגי ההטבות השונות, אין בידינו לקבל את הטענה כי יש להחיל את
12 התיקון בהוראת השעה לענין מס שבח – אף ביחס למס רכישה. אכן מטרת העל הכללית של
13 הוראת השעה היתה לעורר פעילות נדל"נית במשק, אך אין בכך די להוביל למסקנה
14 שהחלטת המחוקק להרחיב את משך התקופה לרכישת הנכס החלופי ביחס למתן הטבה
15 שמהותה דחיית המועד לתשלום מס שבח – נועדה להרחיב גם את משך התקופה לרכישת הנכס
16 החלופי לענין מתן הקלה בשיעור של 50% בתשלום מס רכישה. זאת לנוכח העובדה שמדובר
17 בשתי הטבות מס שונות לחלוטין – האחת דחיית חבות במס (שבח) והשניה ביטול מחצית
18 החבות במס (רכישה).
- 19 לנוכח השוני המהותי שבין שתי הטבות המס הנ"ל, נראה כי פרשנות דווקנית של לשון החוק
20 לפיה התכוון המחוקק בתיקון 55 להרחיב את תחולת ההקלה בגין רכישת נכס חלופי על מס
21 שבח בלבד, ולא על מס רכישה, עולה בקנה אחד עם התכלית החקיקתית של תיקון 55, שכן ראוי
22 הדבר שהטבה שעניינה ויתור מוחלט על מחצית החיוב במס (רכישה) תחול במשך תקופה
23 קצרה, לעומת הטבה שעניינה דחיית החיוב במס (שבח) – אשר מעצם טיבה אין מניעה כי
24 תחולתה תורחב לזמן ממושך יותר. במקרה כזה אנו סבורים כי:
- 25 "מבין האפשרויות הלשוניות השונות, יש לבחור אותה אפשרות, המגשימה את מטרתה של
26 חקיקת המס. לעיתים מטרת החקיקה היא הטלת מס, ולעיתים מטרתה היא פטור ממס.
27 כזו כבזו על הפרשן ליתן אותו פירוש, המביא להגשת תכלית החקיקה" [ע"א 165/82 קיבוץ
28 חצור נ' פקיד השומה רחובות, פ"ד לט (2) 70 (1985), מפי כב' השופט כתוארו דאז, א. ברק,
29 בפסקה 6 של פסק הדין].
- 30 23. על מנת להוכיח טענתה כי על בית המשפט לסטות מלשון חוק ברורה לצורך השגת תכלית
31 חקיקה, מפנה העוררת למספר פסקי דין. דא עקא, פסקי הדין הנ"ל אינם עוסקים בפרשנות



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

ו"ע 12-340 אדמות תל אביב המערבית בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיזוני:

1 הוראות חוק על פי תכליתן באופן הנוגד את לשון המפורשת, אלא בהוראות חוק אשר ניסוחן
2 המילולי מאפשר לפרש אותן במספר אופנים (גם אם באופן דחוק) – ולא זהו המקרה שלפנינו.
3 בהקשר לטענתה זו, מתמקדת העוררת בע"א 699/92 נציג מס הכנסה נ' מיכאל רחמים, פ"ד נא
4 (2) 500 (להלן: "פסק דין רחמים"). באותו מקרה דובר בשאלת פרשנותו של סעיף 2(א)(ב) בחוק
5 מס הכנסה (מיסוי בתנאי אינפלציה), תשמ"ב – 1982 (להלן: "חוק מיסוי בתנאי אינפלציה")
6 העוסק בדרך לקביעת הונו העצמי של הנישום, והקובע כדלקמן:

7 2. בתחילת כל שנת מס ייווספו להון העצמי או ייגרעו ממנו, לפי הענין, סכומים
8 כמפורט להלן, הכל כפי שגרשם בפנקסי העסק או הדו"חות של הנישום על פי סעיף
9 131 לפקודה:

10 ...
11 (4) לענין קביעת ההון העצמי החל משנת המס 1983, יחולו הוראות שלהלן בקשר
12 לפעולות שנעשו לאחר היום הקובע:

13 ...
14 (ב) ייוסף סכום שגרשם בפנקסים כחוצאה, אך לא הוצא בפועל ולא הותר
15 בניכוי לענין קביעת ההכנסה החייבת עד תום שנת המס הקודמת למעט כל
16 אחד מאלה: הוצאות ריבית שקוזזו כנגדה סכום מוסף, הוצאות פחת, ניכוי
17 או הפחתה של סכום המתייחס לנכס מוגן, והוצאות שהוראות סעיף 11(א) (י)
18 ו-(יא) לחלק הון עצמי מתייחסות אליהן."

19 בפסק הדין קבעה כבי השופטת שטרסברג-כהן, בין היתר, את הדברים הבאים:
20 "כנראה, כי לא די בהתייחסות למילותיו של סעיף 2(4)(ב) כדי להבין את פשרו ולקבוע את
21 משמעותו ואת היקף תחולתו. פרשנות ראויה של סעיף 2(4)(ב), שהינו אבן אחת מתוך
22 הפסיפס המורכב של חוק המיסוי, מחייבת התחקות אחר תכליתו של החוק, שיש לפרש
23 אותו באופן שתהיה לו משמעות סבירה וקוהרנטית" (פסקה 5 בפסק הדין).

24 על בסיס עיקרון זה, ועל רקע תכליתו של סעיף 2(4)(ב) בחוק מיסוי בתנאי אינפלציה (המפורשת
25 בהרחבה בפסק הדין הנייל), פורש סעיף זה על ידי כבי השופטת שטרסברג-כהן כך שהוא יחל על
26 הוצאות ממשיות שגרשמו אך טרם הוצאו ושלכשיוצאו בפועל – יותרו בניכוי. הוא מורה
27 להכלילם בהון העצמי הרשום בפנקסים – עד שבפועל יוצאו. הוא אינו חל על הוצאות מדומות
28 שגם לכשיוצאו בפועל – לא יותרו בניכוי, כדוגמת הוצאות מימון אינפלציוניות של נלחי"ז"
29 (פסקה 10 בפסק הדין).

30 24. אאנו סבורים כי יש להבחין בין המקרה הנדון בפסק דין רחמים לבין המקרה דן:



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

ו"ע 12-340 אדמות תל אביב המערבית בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

תיק תיצוני:

- 1 ראשית, בפסק דין רחמים סעיף החוק הנדון קבע כי לענין קביעת ההון העצמי החל בשנים
2 הרלבנטיות, "ייוסף סכום שנרשם בפנקסים כהוצאה, אך לא הוצא בפועל ולא הותר בניכוי
3 לענין קביעת ההכנסה החייבת עד תום שנת המס הקודמת". סעיף זה לא התייחס מפורשות
4 לאפשרות תחולתו של סעיף זה על "הוצאות מזדומות" ולפיכך ניתן היה, בהתאם לתכליתו של
5 החוק, לפרשו באופן שהוא אינו חל על המקרה שנדון שם.
6 במקרה דנן, לעומת זאת, קבע המחוקק כדלקמן:
7 "49ז. (א) ברכישה בתקופה הקובעת של זכות במקרקעין שהיא זכות חלופית, ישולם
8 מס רכישה כאמור בסעיף 9, ואולם על חלק מהזכות החלופית ששוויה כשווי הזכות
9 הנמכרת הפטורה, ישולם מס רכישה בשיעור 50% ממס הרכישה החל עליה" (ההדגשות
10 אינן במקור – ב' א').
11 דהיינו – המחוקק קבע מפורשות כי אחד התנאים לתחולתה של ההטבה במס רכישה (בשיעור
12 50% ממס זה) במקרה של רכישת נכס חלופי הוא כי הנכס החלופי נרכש "בתקופה הקובעת".
13 מכאן שקבלת הפרשות אותה מציעה העוררת משמעותה ביטול מילותיו המפורשות של
14 המחוקק ואימוץ פרשנות הנוגדת במפורש את לשון החוק.
15 מאחר שלא בסיטואציה כזו הניצבת לפנינו עסק פסק דין רחמים – אין ללמוד פסק דין רחמים
16 למקרה דנן.
17 שנית, בפסק דין רחמים דובר במקרה בו תכלית החוק חייבה את הפרשות בו בחר בית המשפט
18 לסעיף סעיף 2(א)(ב) בחוק מיסוי בתנאי אינפלציה. לעומת זאת, במקרה דנן התכלית החקיקתית
19 של הוראת השעה המוצעת על ידי העוררת אינה מחויבת המציאות. סבורים אנו כי דווקא
20 התכלית החקיקתית המוצעת על ידי המשיב להוראת השעה – היא הנכונה, וזאת לנוכח השוני
21 המהותי שבין שתי הטבות המס הני"ל, אשר בעטיו אין מקום לקבוע כי המחוקק התכוון לקבוע
22 פרקי זמן שונים לתחולתן של שתי ההטבות המדוברות (הטבה במס שבח והטבה במס רכישה)
23 בעת רכישת נכס חלופי.
24 לאור כל אמור, סבורים אנו כי אין בפסק דין רחמים כדי לסייע לעוררת במקרה דנן.
25 25. טענה נוספת שהעלתה העוררת הינה כי סעיף 49יח הוא "סעיף על", החל על פרק חילוף הנכסים
26 כולו, ולפיכך יש לפרש את סעיף 49ז(א) העוסק במס הרכישה, בהתאם לאמור בסעיף 49יח,
27 ובאופן הקובע כי התקופה הקובעת רלבנטית למועד מכירת הנכס הנמכר, ולא למועד רכישת
28 הנכס החלופי.
29 אנו סבורים כי אין לקבל פרשנות זו המוצעת ע"י העוררת, וזאת מהטעמים הבאים:
30 ראשית, סעיף 49יח קובע כדלקמן:



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

ו"ע 12-340 אדמות תל אביב המערבית בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

תיק תיצוני:

- 1 *"הוראות פרק זה יחולו רק אם הזכות הנמכרת ... נמכרה בתקופה הקובעת".*
- 2 מכאן שסעיף זה קובע תנאי "בלעדיו אין" לקבלת ההטבות החלות בגין רכישת נכס חלופי, לפיו
- 3 הטבות אלה תחולנה רק במידה שהנכס הנמכר – אכן נמכר בתקופה הקובעת. דא עקא, אין
- 4 בסעיף זה דבר ממנו ניתן ללמוד על שלילת תחולתו של התנאי ולפיו לצורך קבלת ההטבה במס
- 5 רכישה, על הנכס החלופי להירכש דווקא בתקופה הקובעת.
- 6 שנית, במקרה של סתירה בין שתי הוראות חוק באותו דבר חקיקה – יש לפרשן תוך מגמה
- 7 ליישב את הסתירה ביניהן, מתוך הנחה כי ההוראה הכללית לא באה לפגוע בהוראה המיוחדת:
- 8 *"מקרה מיוחד של סתירה בין שתי הוראות חוק שנחקקו על ידי אותו מחוקק הוא זה בו*
- 9 *שתי ההוראות מצויות בדבר חקיקה אחד. ביישוב סתירה זו אין השופט יכול לנהוג על פי*
- 10 *כללי ברירת הדין הרגילים ... 'כללי הברירה' חייבים להתבסס על תוכנה של החקיקה ועל*
- 11 *מהותה. אף כאן יפתח השופט בפעילות פרשנית: הוא יפרש כל אחת מההוראות הסותרות*
- 12 *על רקע דבר החקיקה כולו תוך מגמה ליישב את הסתירה ביניהן. על כן הוא יניח, כי*
- 13 *ההוראה הכללית לא באה לפגוע בהוראה המיוחדת" נא' ברק פרשנות במשפט – תורת*
- 14 *הפרשנות הכללית, עמוד 573.*
- 15 במקרה זה, הפרשנות המוצעת על ידי העוררת איננה עולה בקנה אחד עם עיקרון זה, שכן
- 16 משמעות הפרשנות המוצעת על ידה הינה כי ההוראה הכללית (סעיף 49יח) באה לבטל את
- 17 ההסדר הקבוע בהוראה הספציפית (סעיף 49יזא)). לפיכך יש להעדיף את פרשנותו של המשיב
- 18 לפיה שני הסעיפים ימשיכו להתקיים – כאשר האחד (סעיף 49יח) קובע עיקרון כללי לפיו כלל
- 19 ההטבות שבפרק זה יחולו רק אם הנכס הנמכר – נמכר במהלך התקופה הקובעת, ואילו הסעיף
- 20 השני (סעיף 49יזא)) קובע תנאי סציפי המתייחס להטבה במס רכישה ולפיו הטבה זו תינתן רק
- 21 במקרה שהנכס החלופי נרכש במהלך התקופה הקובעת.
- 22 26. מן הראוי לציין כי במסגרת תיקון 55 לחוק תיקון המחוקק גם את סעיף 49יז, והוסיף לו את
- 23 סעיף קטן (ב). העובדה שהמחוקק בחר שלא "לנצל" הזדמנות זו ולבטל את התנאי לפיו ההטבה
- 24 במס רכישה תינתן רק במידה ורכישת הנכס החלופי תבוצע בתקופה הקובעת – מלמד כי הוא
- 25 לא היה מעוניין בתיקון זה.
- 26 27. ניתן לסכם כי קבלת טענתה של העוררת משמעותה המעשית הינה כי בית המשפט יפרש את
- 27 סעיף 49 יז' פרשנות "שהינה חיצונית לחלוטין ללשונו" באופן ש"היעתרות לבקשה זו פירושה
- 28 חריגה של בית המשפט מסמכותו לפרש את החוק באופן תכליתי בראש ובראשונה על בסיס
- 29 לשונו. בנקודה זו ראוי להזכיר כי פרשנות תכליתית פירושה מתן פרשנות לדבר חקיקה שיש לה
- 30 אחיזה בלשון החוק, אף אם היא אינה משמעותו הלשונית הפשוטה ו"הדווקנית", אז אין
- 31 פירושה מתן פרשנות, שלשון החוק כלל אינה יכולה לשאת" [ע"א 3067/11 קיבוץ אילות נ'
- 32 מנהל מע"מ אילת (פורסם בנבו, 20.11.2012) פסקה 19 בפסק הדין של כבי' השופט י' דנציגר].



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

ו'ע 12-340 אדמות תל אביב המערבית בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

תיק תיצוני:

- 1 כפי שכבר נקבע בפסק הדין הנ"ל, מקום שאין לפרשנות המוצעת נקודת אחיזה כלשהי בלשון
2 הסעיף, אין צורך להמשיך ולבחון הטענות בדבר הפרשנות התכליתית שיש לתת לחוק בכלל
3 ולסעיף ספציפי בו בפרט (פסקה 21 בפסק הדין של כב' השופט י' דנציגר).
4 והוא הדין לענייננו. משכך, בנסיבות המקרה שלפנינו, כאשר לשון החוק ברורה, בהירה ונוגדת
5 במפורש את הפרשנות המוצעת על ידי העוררת, אין להידרש לטיעוני העוררת ביחס לשאלה
6 האם ניתן ללמוד על תכלית החקיקה מעדויות של אלה אשר נטלו חלק בתהליך החקיקה.
7 טענה נוספת אותה מעלה העוררת היא כי המחוקק עשה עבודתו ברשלנות כאשר שכח לתקן את
8 סעיף יז(א). לפיכך, לטענת העוררת, על מותב זה לפרש את החוק באופן רחב, על פי גרסתה, וכפי
9 שהיה אמור החוק להיחקק.
- 10 28. בהקשר לטענה זו, עומדות בפנינו שתי גישות:
- 11 מחד גיסא, קיימת גישה הנותנת משקל רב לתכלית החקיקתית הכללית ומבכרת אותה על פני
12 לשון החוק, טוענת לכשל חקיקתי, אינה מבחינה ביישום תכלית החקיקה בין מס רכישה ומס
13 שבח, ובונה קונסטרוקציה משפטית המכפיפה סעיף חוק פרטני לסעיף חוק כללי.
14 מאידך גיסא, עומדת גישה המפרשת את החוק באופן מילולי, מבחינה בין ישומי תכליות
15 החקיקה השונות לענין מס שבח במובחן ממס רכישה, יוצרת שיוויון בין סעיפי החוק אשר
16 יכולים לדור בכפיפה אחת, ואינה מטילה דופי בהליך חקיקה.
- 17 אנו סבורים כי מבין 2 גישות אלה עדיפה הגישה המדגישה את לשון החוק, יוצרת שיוויון בין
18 סעיפי חוק, ואינה מטילה דופי במלאכת המחוקק.
- 19 29. מכל מקום, אף אם נקבל טענתה של העוררת כי המחוקק התרשל ושכח לתקן את החוק לעניין
20 מתן ההטבה במס רכישה תוך הרחבת התקופה בה יהא ניתן לרכוש את הנכס החלופי, לא ניתן
21 להגיע לתוצאה אשר עומדת לנגד עיני העוררת שכן סמכויותיה של ועדת ערר, אשר באות לידי
22 ביטוי בסעיף 89(ב) בחוק, אינן מקנות לה את הסמכות לתקן דבר חקיקה ברור ומפורש.
- 23 "הוועדה רשאית לאשר את השומה, להפחיתה, להגדילה, לבטלה או להחליט בדרך אחרת
24 כפי שתראה לנכון, ולצורך זה רשאית הועדה לדון לפי שיקול דעתה בכל דבר שהמנהל רשאי
25 להחליט בו לפי חוק זה, לפי שיקול דעתו."
- 26 30. אנו סבורים כי בנסיבות המקרה דן אין ועדה זו מוסמכת לפרש דבר חקיקה באופן המוגדר
27 לכאורה כ "פרשנות תכליתית" כאשר למעשה מדובר בתיקון לשונו הברורה של החוק באופן
28 הנוגד את לשונו המפורשת בשל טענה נטענת לפיה המחוקק לא ביצע תפקידו כראוי.
- 29 31. לאור כל האמור, אנו קובעים כי המחוקק קבע הסדר שלילי לפיו במקרה בו נרכש הנכס החלופי
30 לאחר חלוף התקופה הקובעת לאך בתוך 12 חודשים ממועד מכירת הנכס הנמכר) זכאי רוכש
31 הנכס החלופי בהטבה של דחיית החיוב במס שבח – אך אינו זכאי להטבה של פטור ממחצית
32 החיוב במס רכישה.



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

ו"ע 340-12 אדמות תל אביב המערבית בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני:

1

ב. טענת ההסתמכות

2 32. סוגיה נוספת אשר העלתה העוררת בערר זה הינה כי היא הסתמכה על הוראת השעה נושא ערר
3 זה בעת ביצוע העסקאות, וכי הסתמכות זו היא שהובילה אותה לביצוען של עסקאות אלה.

4 דין טענה זו להידחות מהטעמים הבאים:

5 א. טענה זו לא נטענה בשלב ההשגה, לא בשלב הגשת הערר, ואף לא במהלך הדיונים
6 המוקדמים, אלא רק בשלב הגשת תצהיר עדותה הראשית של העוררת. לפיכך דין טענה זו
7 להידחות בהיותה בגדר "הרחבת חזית" פסולה.

8 ב. גם אם נקבל טענת העוררת לפיה המשיב מחל על טענתו זו כאשר לא עורר אותה בסמוך
9 למועד הגשתם של תצהירי העדות הראשית, עדיין סבורים אנו כי דין טענה זו להידחות גם
10 לגופו של עניין. מלכתחילה הביע המחוקק את כוונתו להחיל את הוראת השעה נושא ערר זה
11 באופן זמני. הדבר מצא ביטוי הן בכותרתה של "הוראת שעה" והן באופן בו הגדיר
12 המחוקק את "התקופה הקובעת". לפיכך, בעת ביצוע העסקאות למכירת הנכס הנמכר
13 ורכישת הנכס החלופי, צריך היה לעמוד לגד עיניה של העוררת מועד תום תוקפה של
14 הוראת השעה.

15 לענין זה יפים דבריו של כב' השופט י' בן שלמה בפסק הדין שניתן בתיק וע' (ת"א) 1127/02
16 און בתיה וצבי נ' מסמ"ק רחובות (פורסם בנבו, 28.4.2008):

17 "לאור המצב המשפטי, כמתואר לעיל, העוררים לא יכולים לטעון טענת הסתמכות
18 על מצב משפטי שהיה ידוע להם בעת כריתת העסקה או טענה, כי אין תחולה
19 למפרע של הוראת הביצוע 7/2001. הוראת הביצוע הנ"ל בנוסף לעובדה כי הוראת
20 הביצוע אינה מחייבת את בית המשפט, לא חידשה או הוסיפה דבר. הוראת הביצוע
21 הנ"ל הכילה כללים שהתגבשו ע"י הפסיקה הרבה שנים לפני מועד העסקה" (סעיף
22 9 בפסק הדין).

23 בפסק דין זה מונע כב' השופט בן שלמה טענת הסתמכות בהתחשב בהעדר ידיעת המצב
24 המשפטי כפי שנקבע בפסקי דין שהיו צריכים להמצא בידיעת העוררים. לדידו של כב'
25 השופט בן שלמה די בפסק דין, אף אם טרם גובש להוראת ביצוע, כדי למנוע טענת
26 הסתמכות. בענינו עוסקים אנו בהוראת חוק מפורשת, ולפיכך על אחת כמה וכמה שדי בה
27 כדי למנוע טענת הסתמכות מטעם העוררת.

28 ג. בנוסף, ראוי להדגיש כי הגב' דיקלה מערבי-זכר אשר העידה מטעם העוררת ציינה בעדותה
29 כי:



ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 – מחח מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

י"ע 12-340 אדמות תל אביב המערבית בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני:

- 1 "הסבירו לי שהתיק הזה זה חוק שמתחדש מעת לעת וכל עוד אני עושה את
2 העיסקה והרכישה בזמן שהחוק הזה תקף או אני זכאית להטבות". (עמ' 8, ש' 12 –
3 13 בפרוטוקול; ההדגשה אינה במקור – ב' א').
- 4 בהמשך הדברים העידה הגב' מערבי-זכר כדלקמן:
- 5 "ש. לא אמרו לך שיש סיכוי, אפילו מסוים, שהוא לא אמור להתחדש?"
- 6 ת. אמרו לי אבל נאותה נשימה הסבירו לי שאם אני עושה את הרכישה והקנייה
7 כשהחוק בתוקף, אז אני זכאית להטבות" (עמ' 8, ש' 27 – 29 לפרוטוקול).
- 8 משנאמר לנציגת העוררת, הגב' מערבי-זכר, מלכתחילה, וטרם ביצוע עיסקת הרכישה, כי
9 מתן ההקלה במס רכישה מותנית בתקפותה של הוראות השעה, וכי קיים סיכוי כי לא
10 תחודש והיא בתרה להתעלם מכך – ברי כי העוררת לא הסתמכה על מצגו של המשיב, אלא
11 על תקוותיה האישיות והיעוץ שקיבלה בדבר פעולתו העתידית של המחוקק. ברי כי במצב
12 דברים זה, דין טענתה של העוררת להסתמכות – להידחות מכל וכל.
- 13 לאור כל האמור, דין טענת ההסתמכות להידחות.
- 14 33. יש לציין כי ההגיון הכלכלי בביצוע עסקת חילוף הנכסים על ידי העוררת עומד על תילו גם ללא
15 ההטבה בעניין מס רכישה שכן העוררת הייתה זכאית, מכוח עסקת חילוף הנכסים, להטבה
16 בעניין מס שבח לפיה נדחה תשלום מס שבח בסך של 1,500,000 ₪ בגין מכירת הנכס הנמכר.
17 לפיכך, על מנת לבסס טענת ההסתמכות, מוטל היה על העוררת להוכיח כי ביצעה את העסקאות
18 דווקא בגלל קיומן של שתי ההטבות (הן במס שבח והן במס רכישה) וכי לו ידעה שההטבה במס
19 רכישה לא תעמוד לה – לא הייתה מבצעת את העסקאות. העוררת לא הוכיחה טענה זו, והדבר
20 מהווה נימוק נוסף לדחיית ערר זה.

21

22 **VI. סוף דבר**

23 34. לאור כל האמור, הננו קובעים בזאת כדלקמן:

24

א. דין הערר להידחות.

25

ב. העוררת תשלם למשיב שכ"ט עו"ד והוצאות משפט בסך של 20,000 ש"ח.

26

27 המזכירות תמציא פסק הדין לצדדים בפקסימיליה ותוודא טלפונית את קבלתו ע"י בייכ

28

הצדדים

29




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

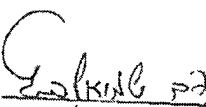
ו"ע 340-12 אדמות תל אביב המערבית בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

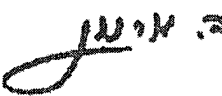
תיק חיצוני:

1 ניתן היום, י"ג חשוון תשע"ה, 06 נובמבר 2014, בהעדר הצדדים.

2


ד"ר מרגלית, עו"ד
חשמי מקרקעין
עו"ד דבורה גליות


ד"ר שמואלביץ
עו"ד דב שמואלביץ


בנימין ארנון, שופט

3