



**עדת ערך לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג – 1963 – מחוז מרכז  
שליד בית המשפט המחווי מרכז – לוד**

**ו"ע 38590-04-13 בית מתושלח בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה**

תיק חיצוני:

**בפני כבוד השופט בנימיון ארנון  
מר דן מרגליות, ע"ד ושמאי מקרקעין  
מר דב שמואלביץ', ע"ץ**

**העוררת בית מתושלח בע"מ  
עמי ב"כ עוזי משה הר-שמעש**

נגד

**המשיב מנהל מיסוי מקרקעין נתניה  
עמי ב"כ עוזי יונתן בן-דוד  
מפרקיות מרכז תל-אביב (אזורית)**

## **פסק דין**

1

### **יור הועודה, השופט בנימיון ארנון:**

2 החל מתחילת שנות 2008, נוכח ביטול תחולתו של חוק מס הכנסה (תיאומיים בשל אינפלציה), התשמ"ה  
 3 – 1985, ניתן לנכות פחת נומינלי בלבד כהוראה על פי פקודת מס הכנסה [נוסח חדש], תשכ"א – 1961.  
 4 בנויגוד למצב זה – סעיף 47 בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 קובע שהיחס  
 5 בין "שבח" יעשה באמצעות ণיכוי פחת מתואם לממד המחרירים לצרכן, ממועד רכישת הנכס ועד למועד  
 6 מכירתו. ערך זה דן בשאלת האם ניכוי השנייה הניל' של בחקיקה יש לפחות גם את הוראת סעיף 47  
 7 הניל' ככוו הקובעת שהיחס "שבח" יעשה, החל מתחילת שנות 2008, לאחר ণיכוי פחת נומינלי בלבד.  
 8

### **I. רקע עובדתי**

- 9 1. ביום 10.2.02 רכשה העוררת, חברת בית מתושלח בע"מ, נכס מקרקעין.
- 10 2. לאחר רכישת הנכס, בהתאם להוראות סעיף 3 בחוק מס הכנסה (תיאומיים בשל אינפלציה),  
 11 התשמ"ה – 1985 (להלן: "חוק התיאומיים"), ניכה פקיד השומה מהכנסתה החייבת של העוררת  
 12 פחת נומינלי בתוספת פחת המחשב לפי שיעור עליית הממד כשהוא מוכפל בשיעור הפחת המotor  
 13 בגיןו (להלן: "פחת מתואם").
- 14 3. החל מתחילת שנות 2008 חוק התיאומיים אינו חל עוד, ולפיכך העוררת אינה זכאית עוד לנכות  
 15 מהכנסתה החייבת בתשלומים מס הכנסה ב"פחת מתואם", אלא פחת נומינלי בלבד.
- 16 4. ביום 29.12.11 מכרה העוררת את נכס המקרקעין הניל' לחברת משכנות סיудי בע"מ. במסגרת  
 17 השומה שערך המשיב לצורך חישוב החיל בסוג עסקה זו – נוכה פחת מתואם
- 18

1 מנתן 16



**עדרת ערע לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג – 1963 – מחוז מרכז  
שליד בית המשפט המחווי מרכז – לד'**

**ו"ע 38590-04-3 בית מתשולח בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה**

תיק חיצוני:

- 1 משווי הרכישה, כאשר התיאום נעשה בהתיחס לתקופה שלפה **מיום הרכישה ועד ליום המכירה**. חישוב זה נעשה על ידי המשיב, אליבא דרגטס, בהתאם להוראת סעיף 47 בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 (להלן: "חוק מיסוי מקרקעין").
  - 2
  - 3
  - 4
  - 5 העוררת הגישה למשיב השגה על שומה ז' ובדרה טענה כי החל מתחלת שנת 2008, נוכח ביטול תחולתו של חוק התיאומים – יש לנכות פחת נומינלי בלבד לצורך חישוב השבח שבינו מושלים מס שבת.
  - 6
  - 7
  - 8
  - 9
  - 10
  - 11
  - 12
  - 13
  - 14
  - 15
  - 16
  - 17
  - 18
  - 19
  - 20
  - 21
  - 22
  - 23
  - 24
  - 25
  - 26
  - 27
  - 28
  - 29
  - 30
  - 31
  - 32
  - 33
- בימים 11.3.13 דחה העוררת את השגהה של העוררת, בקובעו כי פרשנותה המוחילה של העוררת אינה עולה בקנה אחד עם לשונה של הוראת סעיף 47 בחוק מיסוי מקרקעין.
- בימים 22.4.13 הגישה העוררת ערע זה על החלטת המשיב אשר בגדה נדחתה השגהה של העוררת על השומה שהוצאה לה על ידי המשיב.

## **II. טענות הצדדים**

### **א. טענות העוררת**

- 14 העוררת מצינית כי חוק מס הכנסה (מיסוי בתנאי אינפלציה), תשמ"ב – 1982 (להלן: "חוק המיסוי בתנאי אינפלציה") קבע כי לשם קביעת החיוב במס הכנסה יונכה פחת מותאים. לטענת העוררת, נקבע באופן דומה בסעיף 47 בחוק מיסוי מקרקעין [באמציאות חוק מס שב מקרקעין (תיקון מס' 12), תשמ"ב – 1982 (להלן: "תיקון מס' 12")] כי לשם חישוב החב בתשלומים מס שב, יבוצע **ণיכוי פחת מותאים** מיום הרכישה ועד ליום המכירה. לרשות העוררת, תכליתו של תיקון מס' 12 הייתה ליצור **הקבלה וזיקם** בין ניכוי של פחת מותאים לעניין החיוב במס הכנסה – לבין ניכוי של פחת מותאים לעניין החיוב במס שב. בהמשך, הוחלף חוק המיסוי בתנאי אינפלציה על ידי חוק התיאומים. חוק התיאומים בוטל החל מתחלת שנת 2008 – מבלי שההוראה המקבילה לו בסעיף 47 בחוק מיסוי מקרקעין בוטלה גם כן. לטענת העוררת, בכך נוצרה **סתירה** בין לשונו של חוק מיסוי מקרקעין – לפיו יש להמשיך בניכוי פחת מותאים לעניין החיוב במס שב גם לאחר שנת 2008, **לבין תכליתו של חוק זה** – אשר נועדה לאפשר ניכוי פחת מותאים לעניין מס שב, רק כאשר קיים במקביל ניכוי של פחת מותאים לעניין מס הכנסה.
  - 15
  - 16
  - 17
  - 18
  - 19
  - 20
  - 21
  - 22
  - 23
  - 24
  - 25
  - 26
  - 27
  - 28
  - 29
  - 30
  - 31
  - 32
  - 33
- लטענת העוררת, מטרת דיני המס הינה הטלת מס אמת על הרווח הכלכלי המשמי שצמיח לנישום בפועל, ואין לאפשר פרשנותו המצמיחה חבות במס שאינה עולה בקנה אחד עם מטרזה זו ובכך יוצרת עיוות כלכלי. במקורה דן, המשך ניכוי פחת מותאים לעניין החיוב במס שב גם לאחר ביטולו של חוק התיאומים יוצר גביהית מס בלתי מוצדקת, ולפיכך יש למנוע תוכאה זו באמצעות **פרשנות תכליתית לסעיף 47 בחוק מיסוי מקרקעין** [ע"א 165/82 **קיובץ חצר נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד** לטל (2) (1985); ע"א 900/01 **קלס נ' פקיד שומה תל-אביב 4**, פ"ד נ' 750 (3) (2003); ע"א 501/03 **חסון נ' מנהל מיסוי מקרקעין** חרודה, פ"ד נח (2) (2004); אי בرك "פרשנות דיני המיסים", **משפטים** כח (3) (תשנ"ז, 425)]. לטענת העוררת, פרשנות כזו נדרשת על פי העיקרונות לפיו



**עדת ערך לפי חוק מיסוי מק醺ין (שבח ורכישה), תשכ"ג – 1963 – מחוז מרכז  
שליד בית המשפט המחווי מרכז – לוד**

**ו"ע 38590-04-13 בית מתשולח בע"מ נ' מנהל מיסוי מק醺ין נתניה**

תיק חיצוני:

1. **גביה מס צריכה להיות הוגנת ומידתית** [גב"ץ 4562/92 זנדרגן נ' רשות השידור, פ"ד נ (2) 793, 812 (1996)], והיא מחייבת המצוות נוכח העיקרון לפיו יש להעיד פרשנות המביטה תשלום מס **אמות** [ע"א 1527/97 אינטראבלידינג חברה לבניין בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1 פ"ד נ (1) 699 (1999); ע"א 4030/03 מפעלי גנות אגודה שיתופית כללית מרכזית בע"מ נ' מס הכנסה פקיד שומה לפעלים גדולים (פורסם בnbו, 2.7.2007)]], ועל פי העיקרון לפיו אין להטיל מס בהיעדר כוונה ברורה לכך מצדו של המוחקק. כן מפנה העורת לספר או ברך "פרשנות במשפט – תורת הפרשנות הכללית" (1992), עמ' 590-607, בגיןו מציין המחבר כי כאשר נפלת טעות בדבר חקיקה באופן המונע את האפשרות להוגשים את כוונתו של המוחקק – ניתן לבית המשפט האפשרות לתקן את הטעות שנפלה בחוק, וזאת כאשר מדובר בטעות בולטות, בטעות היוצרת אבסורד או בטיעות היוצרת תוכאה בתוי הגינוי.
10. לטעת העורת, בהתאם לפרשנות הכללית הנדרשת לגרסתה במקורה הנוכחי נושא ערך זה, יש להוסיף להגדרת המונח "**פחות**" אשר בסעיף 47 בחוק מיסוי מק醺ין את המילה "ובתאים" שאינה חלק מהגדרה זו כיום:
11. **"פחות – הסכומים העתינים בניכוי ובתאים"** לגבי מק醺ין לפי סעיף 21 לפקודת מס הכנסה, והכל בנסיבות הסכומים שהופחתו מהמחיר המקורי שלהם לעניין מס הכנסה. העורת סבורה כי בדרך זו, תיווצר התאמה בין ניכוי פחות לתנאי מס שבך לבן ניכוי פחות לעניין מס הכנסה.
12. לטעת העורת, החל מתחילת שנת 2008 אין אפשרות לחסוך מעתום מהכנסה, ולפיכך גם לעניין חישוב מס השבח יש לבצע ניכוי פחות מותואם רק עבור התקופה שעד סוף שנת 2007, ואילו בגין התקופה שלאחר תחילת שנת 2008 יש לבצע ניכוי פחות נומינלי בלבד.

**ב. טענות המשיב**

13. לטעת המשיב, פעולתו נעשתה בהתאם להוראות חוק מפורשות, אשר אין אפשרות התחשבות בעובדה שהעורת לא יכולה פחות מותואם עבור התקופה שבין תחילת שנת 2008 לבין מועד מכירת הנכס. לרשות המשיב, יתכן כי יש מקום לפעול לתיקון החוקה בנושא זה, אך פועלתו נעשתה בהתאם על החוק הקיים. המשיב מפנה לפסק דין בהם נקבע שאין בית המשפט מותערב בחקיקה אף אם במקרים מסוימים עלול להיגרם כתוצאה לכך עיות כלכלי [פסק דין שופרל, ר"ע 1303/07 ישראל קפיטל נ' מנהל מיסוי מק醺ין מרכז (פורסם בnbו, 30.3.2009)].
14. לטעת המשיב, ביטול הוראות חוק התיomics לא גרמה בהכרח לפגיעה בנישומים, ולעתים הדבר אף יכול לפעול לטובתם, ולפיכך אין מקום להתערב בהסדר שנקבע על ידי המוחקק.
15. באשר להצעתה של העורת לאמץ פרשנות תכליתית – טען המשיב כי תיקון סעיף 3(ב) בחוק התיomics [אשר נעשה במסגרת סעיף 33א (3) בחוק התיomics] אינו אפשרי לפעול בדרך הפרשנית אותה מציעה העורת. לרשות המשיב, **לשוו התיקו בהירה ומפרשת, ואינה מאפרשת**



**עדרת ערער לפִי חוק מיסוי מקרען (שבח ורכישה), תשכ"ג – 1963 – מחוז מרכז  
שליד בית המשפט המחוזי מרכז – לוד**

**ו"ע 38590-04-3 בית מתשולח בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרען נתניה**

תיק חיצוני:

1. **פרשנות תכליתית כזו המוצעת על ידי העוררת.** בקשר זה מפנה המשיב לע"א 165/82 קיבוץ חצור  
2. **נ' פקיד שומה רוחבות,** פ"ד לטל (2) 70 (1985) בגין כב' השופט (כתוארו א') אי בריך את  
3. הדברים הבאים, בנוגע לפרשנות בכלל, וביחס לפרשנות חוקי מיסים בפרט:  
4. "כיצד תיקבע המשמעת ‐עכונה‐ של דיבוב בחוק? נקודת המוצה היא הלשון שנקט  
5. המשפט. אין לך משמעות ‐עכונה‐ של דיבור, אם אין לה עיגון לשוני ולוי מיינMAIL בתרות  
6. הלשון. חייבת להיות נקודת אחיזה ארכימדית לפירוש הנכון בלשון החוק ... אלא אם כן כל  
7. משמעת המיעוגת בלשון מביאה לאבסורד. בהעדך ‐אבסורד‐, חייבת המשמעת ‐עכונה‐  
8. להיות אחת מהאפשרויות המיעוגות בלשונה של ההוראה. הלשון היא איפוא נקודת המוצה.  
9. אך היא אינה נקודת הסיום. לעומת יש לפתח בלשון החוק, אך לעומת אין לסיים בה. מבין  
10. האפשריות השונות שהלשון פותחת יש לבחור באחת ויחידה אפשרות ‐עכונה‐ (סעיף 4  
11. בפסק הדין).  
12. לטענת המשיב, במקרה דן המדובר בקביעה פוזיטיבית של המשפט בנוגע להוראת המעביר, ואין  
13. צורך לפרש באופן תכליתי שאינו עומד בקנה אחד עם לשון החוק.

### **III. עיקר השאלות שבמחלקה**

14. עיקר השאלות שבמחלקה בעיר שלפנינו הין אלה:  
15. (1) האם ביטול חוק התיאומים יצר **יעיוט פיסקל** כתוצאה מכח שהחל מתחילת שנת 2008 מבוצע  
16. ניכוי פחת נומינלי בלבד לעניין מס הכנסה – בעודו שלאניין חישוב מס השבח נותרה בעינה  
17. ההוראה בחוק מיסוי מקרען המורה על ניכוי פחת מתואם?  
18. (2) ככל שחוק התיאומים יצר **יעיוט פיסקל** – האם יש לתקן באמצעות "פרשנות תכליתית" של  
19. הוראות סעיף 47 בחוק מיסוי מקרען?  
20.  
21.

### **IV. דיוון והכרעה**

#### **א. רקע נורטטיבי**

##### **א (1) ניכוי פחת כאחד מרכיבי השבח**

22. חוק מיסוי מקרען קובע כי מס שבחר יוטל על "השבח במכירת זכות במקרען" (סעיף 6(א)).  
23. השבח מוגדר כסכום שבו "עליה שווי המכירה על יתרות שווי הרכישה" (סעיף 6(ב)). **"יתרת שווי**  
24. **הרכישה"** מוגדרת כ"שווי הרכישה לאחר הוספת הסכומים המותרים בגין לפי סעיפים 39 ו-  
25. 39א שהויצו עד יום המכירה... **לאחר ניכוי הפחת**" (סעיף 47). יצא מכאן שקיים שני רכיבים  
26. מרכיביים בהגדרת "יתרת שווי הרכישה":  
27. **האחד - הוצאות ההשבחה** שהוציא הנושא ממועד הרכישה ועד למועד המכירה של הנכס ושתרמו  
28. לעליית ערכו.  
29. **השני - הפחת**, המבטאת מבחינה מוחותית גריעה ממוחיר הנכס.



**עדת ערך לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג – 1963 – מחוז מרכז  
שליד בית המשפט המחווי מרכז – לוד**

**ו"ע 13-04-38590 בית מתשולח בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה**

תיק חיצוני:

באשר להיגיון שבניכוי הפחota חלק מיחסוב השבת, מבאר **פרופ' נמרוד** בספרו "מס שבח מקרקעין" (חלק ב' – חישוב המס ותשלומו) (מהדורה שביעית, תשע"ב - 2012) (להלן: "נמדד") כי:

"נכיוו של הפחת מסל הוצאות ניתנות בכינוי גורם לתוצאה היפה של הגדרת השבת, והצדוק לכך הינו שסכום זה מציג את השתנותם של שליטותה המס בネット הרכישה והוא משמש כعن ייחורי של חלק מסויל הרכישה לנישום – סכום שאיננו יכול להצטוף לערכיהם המפחיתים את השבת" (נמדד, עמוד 422).

עיקרון זה מוסבר באופן דומה על ידי השופט ס' ג'יבראן בע"א 535/01 שופרסל בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, אзор מרכז, פ"ד ס (2) 2005 (להלן: "פסק דין שופרסל"):

"השבח מבטא את עליית ערך הנכס ממועד הרכישה עד מועד המכירה, אך לשם חישוב לא די בניכוי שווי הרכישה מסויל המכירה. במצביים שבהם נינה הנישום חלקים מסויל הרכישה בגורת פחת שוטף על פי הפקודה, יש להקטין את שווי הרכישה בסכומי הפחת שננו באופן שוטף כדי שאלה לא יטעו פערמים. לצורך כך נקבע המונח 'יתרת שווי רכישה'. 'יתרת שווי רכישה' מביאה בחשבון את הפחת שנהה בהוצאה על פי הפקודה ומפחיתה אותו מסויל הרכישה" (סעיף 2; ההדגשה אינה במקור – ב' א').

**א (2) עיקרו המיסוי הריאלי של השבת**

סעיף 47 בחוק מיסוי מקרקעין מובוס על **עיקרו המיסוי הריאלי** לפי החיבור במס שבח הינו בגין הרכיב הריאלי של השבח שנוצר בגין העסקה, ולא בגין הרכיב האינפלציוני הכלול בשבח:

"מאו הרטומה במס של שנת 1975, המחוקק מכיר בכך לרינויו הון, הנצברים על פני תקופה ארוכה, יותרים בעיתות אינפלציה וריזוחים מדומים שלא ראוי לחיבם במס. לפיכך, החוק אימץ את עיקרונו המיסוי הריאלי המוצע לגבי מס שבח בסעיף 47 לחוק. סעיף זה כוללות מפורטות שנעודו ליצור מניען המפריד בין המרכיב הריאלי של השבח לבין המרכיב האינפלציוני שלו והוא מטיל מס בשיעור רגיל על המרכיב הריאלי ומס בשיעור מופחת של 10% בלבד על הסכום האינפלציוני שהצטבר עד לסוף שנת 1993" (נמדד, עמוד 420; ההדגשה אינה במקור – ב' א').

באשר לטיב המנגנון הקבוע בסעיף 47 בחוק מיסוי מקרקעין ואשר נועד להבחן בין הרכיב הריאלי שבח בין הרכיב האינפלציוני לשבח – נקבע כי:

"יש לחלק את השבח לשני חלקים: אחד, החלק הריאלי שmbטא את הعليיה הריאלית בערך הנכס – על חלק זה מוטל מס בשיעור מלא; שני, החלק האינפלציוני שmbטא את עליית שווי הנכס בעקבות האינפלציה בלבד ואין בו רווח ריאלי אמיתי – חלק אינפלציוני זה שנוצר עד 1.1.1994 ממושה במס בשיעור של 10%, והחלק שנוצר לאחר המועד האמור אינו ממושה. כדי לבצע את חלוקת השבח לשני החלקים האמורים נזקק המחוקק למונח 'יתרת שווי רכישה מתואמת'. זו בעcas יתרת שווי רכישה כשהיא מתואמת לאינפלציה ממוקד הרכישה עד מועד המכירה. זו מבטאת את יתרת שווי הרכישה בערכיהם של יום המכירה. אם מכך



**עדת ערך לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג – 1963 – מחוז מרכז  
שליד בית המשפט המחווי מרכז – לוד**

**ו"ע 38590-04-13 בית מתשולח בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה**

תיק חיצוני:

- 1 מיתרת שווי הרכישה מהותהامة את יתרת שווי הרכישה מתיקל "סכום אינפלציוני" שmbטאת
- 2 למעשה את עליית ערך הנכס בכלל האינפלציה ובגללה בלבד. אם מנכים את הסכום
- 3 האינפלציוני האמור מן השבח מגיעים לש"ב ריאלי" שהוא למעשה עליית הערך הריאלית
- 4 של הנכס, שעלה מوطל המס בשיעור מלא" (פסק דין שופרל, סעיף 3) וכן ראו – נדר, עמוד
- 5 .(422).
- 6 א (3) **ニיכוי פחת עד לשנת 1982 – ניכוי נומינלי מההכנסה וניכוי מתואם חלקית מהשבח (לפניהם**
- 7 **חקיקת חוקי המיסוי בתנאי האינפלציה)**
- 8 עד לחקיקתו של חוק מיסוי בתנאי אינפלציה בשנת 1982, בוצע ניכוי פחת על פי פקודת מס הכנסה
- 9 בהתבסס על מחירו המקורי (הנומינלי) של הנכס, וכגורות מכך נקבע בחוק מיסוי מקרקעין תיאום
- 10 חלקי בלבד לפחות המונוכה במסגרת חישוב השבח :
- 11 "עד שנת 1982 מזכה הפחת באופן שוטף להוצאה על פי סעיף 21 לפוקדה, וזאת בעלים
- 12 נומינליים. ניכוי זה לא העניק לנושם את מלאה ההוצאה הריאלית שיש להוצאה. כפיין על
- 13 כך נקבע כי הפחת יונחה משווי הרכישה, לצורך חישוב "יתרת שווי רכישה", כשהוא צמוד
- 14 לממדمامצע תקופת הפחת ולא מהתחלת להלן – השיטה הישנה). המשמעות היא אפוא
- 15 שנכח הפחת מתואם חלקית בלבד, וכך יתרת שווי הרכישה נדלה بعد השבח הממושך קטן"
- 16 (פסק דין שופרל, סעיף 4).
- 17 א (4) **ニיכוי פחת בין השנים 1982-2007 – ניכוי מתואם באופן מלא הן מההכנסה והן מהשבח (במהלך**
- 18 **תחולות חוקי האינפלציה)**
- 19 על רקע האינפלציה הגבוהה שוררה בישראל בשנות השמונים של המאה העשeries, אשר הגיעה
- 20 לכדי מאות אחוזים בשנה, חוקקה הכנסת את **חוק המיסוי בתנאי אינפלציה**, אשר חל בשנים
- 21 1984-1982, ובהמשך – **חוק חוק התיאומים**, אשר ראשיתו כהוראת שעה שהתייחסה לשנת
- 22 1985 בלבד, ובהמשך הוארך תוקפו והוא הפך לחוק של קבוע, עד לסיום תחולתו בסוף שנת 2007
- 23 חוקים אלה יכונו להלן ביחד – **"חוק האינפלציה"**. חוקים אלה נועדו לנטרל את גורם
- 24 האינפלציה ולמנוע הטלת מס שיש בה כדי לגורם לעיוות פיסקל.
- 25 "האינפלציה גורמת לשתי פגיעות עיקריות מבחן הטלת המס: שחיקת ההון העצמי
- 26 וחיקת בסיס המס. התוצאות המתקבלת היא הטלת מס מעוותת, דהיינו, הטלת מס על
- 27 הווחים מדוימים, אי-התרת ניכוי הפסדים ריאליים והתרת ניכוי הוצאות מדוימות. מטרת חוקי
- 28 המיסוי בתנאי אינפלציה: חוק מס הכנסת (מיסוי בתנאי אינפלציה), התשמ"ב – 1982 וחוק
- 29 מס הכנסת (תיאומים בשל אינפלציה), התשמ"ה – 1985, הינה התאמת חוקי המס לתקופות
- 30 אינפלציה, בדרך של נטול נורם האינפלציה ממיסוי הסקטור העסקי, כך שהמיסוי יתבסס
- 31 על ערכים ריאליים ללא תלות בשיעורי האינפלציה או בקיומה" ני גראס זיני המס החדשניים
- 32 (מהדורה שלישית, 2003) (להלן: "గראס"), עמוד 522.



**עדת ערך לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג – 1963 – מחוז מרכז  
שליד בית המשפט המחווי מרכז – לוד**

**ו"ע 13-04-38590 בית מתשולח בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה**

תיק חיצוני:

21. חוק האינפלציה כלל **מנגנון "ኒכי בשל חفت"** – אשר קבע ניכוי של פחות מותואם (ריאלי) ממיס הכנסה, וזאת על מנת למנוע שחיקה אינפלציונית של הפחתה:  
 "הפקודה היא **נמיילת באופיה, דהיינו, היא מתעלמת מרובית המקרים מקיומה של אינפלציה.** כך, הפחת המותר בגין לפि הפקודה מבוסס על מחיריו המקוריים של הנכס, אלא התחשבות בעליית המחיר ממועד רכישת הנכס ועד לשנה בה מותר הפחתה בגיןו. הנסות הנישום המופקות מהנכס נקבעות על כלים שוטפים, בעוד שהוצאות הפחתה בגין בלאי הנכס המשמש ביצור הכנסות אלה ניתנת על כלים היסטוריים. על מנת למנוע עיוות זה, נקבע בתחילת החוק מס הכנסה (מיסוי בתנאי אינפלציה), התשמ"ב – 1982, ולאחר מכן במס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה), התשמ"ה – 1985, כי ניסום היה זכאי לניכוי נוסף בשל הפחת, אשר יחולש לפוי סכום הפחתה (העמילן) בשווה מוכפל בשיערו עליית המחיר ממועד רכישת הנכס ועד תום השנה בה מותר ניכוי הפחתה. בכך נמעת שחקתו האינפלציונית של הפחתה" (גורוס, עמוד 351).
22. בחוק התיאומים נקבע מנגנון זה בגיןו של סעיף 3(ב) אשר קבע כי:  
 "יותר **ኒכי נוסף בשל חفت**, או הפחתה לפי סעיף 2(ב) לחוק ייעוד התעשייה, שהניסיונות זכאי להם לנבי נכסים קבועים, בסכום השווה לסכום המתකבל מהכפלת שיעור הפחתה או החפתה שנקבע לגבי אותו נכס בסכומים המתקבלים מהכפלת כל חלק שהוצע או שולם על חשבון החלק מהמחיר המקורי שבעדו הוא זכאי לפחת **בשיעור עליית המחיר מהודש שבו החלק שהוצע או שולם הובא בחשבון בנכס מונע או בנסיבות מחזורני לפי חוק המיסוי או בנכס קבוע או כשיוני שלילי, החל לפי המועד, והכל עד תום שנת חמס...**"  
 ניתן לסכם כי על פי חוק התיאומים, חישובו של הניכוי הנוסף בגין הפחת נעשה באופן הבא: שיעור הפחתה או הפחתה שנקבע לגבי אותו נכס X מהמחיר המקורי לרבות הסכומים שהוצעו ומהווים חלק מהמחיר המקורי X שיעור עליית המחיר עד תום שנת המיס" (ראו – גروس, עמוד 352).
23. נכון המעבר לניכוי פחות מותואם ממס הכנסה (כתוצאה מהחוק האינפלציה) – שונה גם סעיף 47 בחוק מיסוי מקרקעין ונקבע בו [במסגרת חוק מס שבחר מקרקעין (תיקון מס' 12), התשמ"ב – 1982] מנגנון של ניכוי פחות מותואם. בהקשר זה צוין בדברי הסביר להצעת החוק הנ"ל (המשך)  
 חוק 1548 מיום 15.6.1981 כי – "טלהו של התקין המוצע **הייא להתאים את הוראות חוק מס שבחר מקרקעין לשינויים המוצעים בנושא מיסוי דוחוי הון בפקודת מס הכנסה, בעקבות הצעת חוק מס הכנסה (מיסוי בתנאי אינפלציה)".**
24. סוגיות השני החקיקתי לעניין ניכוי פחות מותואם, הן ממס הכנסה והן ממס שבחר, הודגשה על ידי כב' השופט ס' ג'יבראן בפסק דין שופרל באופן הבא:  
 "בשנת 1982 נחקק חוק מס הכנסה (מיסוי בתנאי אינפלציה), תשמ"ב-1982 (להלן – חוק המיסוי בתנאי אינפלציה), שתחילתו נקבעה ליום 1.4.1982. חוק המיסוי בתנאי אינפלציה



**עודת ערך לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג – 1963 – מחוז מרכז  
שליד בית המשפט המחווי מרכז – לוד**

**ו"ע 38590-04-13 בית מתשולח בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה**

תיק חיצוני:

- 1      **הביא לניכוי הפטת כחוצה שוטפת על פי הפקודה בערכים ריאליים, באמצעות הוספה ניכויי**  
**נסף שזכה לכינוי "ኒכי של פחת" ... עם התורת ניכוי הפטת באופן שוטף בערכים ריאליים**
- 2      **שונתה גם שיטת ניכוי הפטת ב"יתרת שווי וביחס" לשם חישוב השבת. בחוק מס שבת**
- 3      **מרקיעין (תיקון מס' 12), תשמ"ב-1982 להלן – תיקון 12, שנטבל בכנסת ביום**  
**12.8.1982, נקבע כי הפטת ניכוי בשואה משוחרך לאمامען תקופת העבריה אלא לכל אורך**
- 4      **תקופה להלן – השיטה החדשה.** בכך התאמינו חוק המיסוי בתנאי אינפלציה ותיקון 12 את  
**ኒיכוי הפטת בפקודה ובחוק מיסוי מקרקעין לאינפלציה. השיטה החדשה מבקשת לנכונות**
- 5      **ריאלי שוטף על פי הפקודה ולערכיה, ולהתחשב בתוצאות ריאלית מלאה בפתח לעורך ניכוי**  
**יתרת שווי הרכישה לשם חישוב שבת ריאלי ואמיטי" (פסק דין שופרסל, סעיף 5; ההדגשות**
- 6      **אינן במקור – ב' א').**
- 7      **א (5) ניכוי פחת החל משנת 2008 – ניכוי נומינלי מההכנסה וניכוי מתואם מהשבח (בעקבות ביטול**  
**חוק התיאומים)**
- 8      24. בחלוף השנים, נוכח הירידה בשיעורי האינפלציה במשק והציפייה כי שיעורי האינפלציה הנוכחים  
משיכו לשדרוג גם במהלך השנים הבאות, סבר המחוקק כי הtotורת חוק התיאומים על כנו אינה  
כדאית, נוכח הנסיבות והתרחחה הנסיבות בהפעלו של חוק זה, וחוקק את חוק מס הכנסה  
(תיאומים בשל אינפלציה) (תיקון מס' 20), התשס"ח - 2008, בגדרו נקבע כי תחולתו של חוק  
התיאומים תיפסק בסוף שנת 2007. בסוגיות ניכוי הפטת נקבעה הוראת מעבר לפיה לגבי נכסים  
שהיו בידי הנישום באחת מוחשנים עד 2007 - יבוצע ניכוי פחת מתואם עד תום שנת 2007 :  
"סעיף 3(ב) עד (ה) יושיק לחול לגבי נכסים קבועים שבידי הנישום, שהיו נכסים כאמור, בדין,  
לפחות באחת מוחשנים עד 2007, ואולם בסעיף 3(ב), בכל מקום, במקום עד תום  
שנת המיס' יקרה עד תום שנת המיס' 2007" [סעיף 33(ג) בחוק התיאומים].
- 9      קרי - **החל מתחילת שנת 2008 לא מבוצע יותר ניכוי של פחת מתואם ממס הכנסה. על אף החינוי**  
**החקיקתי הניל, לא שינה המחוקק את הוראת סעיף 47 בחוק מיסוי מקרקעין הקובעת על פי**  
**לשונה ניכוי של פחת מתואם לעניין חישוב מס השבת.**
- 10     **שאלת השאלה: האם כתוצאה פיסקלית המצדיק התערבותו של בית המשפט**  
**באמצעות מתן פרשנות תכליתית לסעיף 47 בחוק מיסוי מקרקעין?**
- 11     **ב. האם ביטול חוק התיאומים יצר עיותות פיסקלית כתוצאה מכש שהחל מתחילת שנת 2008 מבוצע**  
**ニיכוי פחת נומינלי בלבד לעניין מס הכנסה – בעוד שלעניין חישוב מס השבת נותרה בעינה**  
**ההוראה בחוק מיסוי מקרקעין המורה על ניכוי פחת מתואם?**
- 12     25. לאחר סקירת הרקע הנורטטיבי וההיסטוריה בסוגיות ניכוי הפטת הגעתו לכל דעה כי אכן יש ממש  
בטינה לפיה ביטול חוק התיאומים עלול לגרום בנטיות מסוימות ל"עיותות פיסקלית". כפי שפורט  
בהרחבה לעיל, ניכוי הפטת במסגרת חישוב השבת לא נולד "יש מאין" אלא הינו תוצר ישיר של



**עדת ערך לפי חוק מיסוי מק残酷ן (שבח ורכישה), תשכ"ג – 1963 – מחוז מרכז  
שליד בית המשפט המחווי מרכז – לוד**

**ו"ע 38590-04-13 בית מתשולח בע"מ נ' מנהל מיסוי מק残酷ן נתניה**

תיק חיצוני:

- 1 ניכוי הפחית מההכנסה החייבת בתשלום מס מס הכנסה, והוא גודע למונע הטבה כפולה (ובבלתי מוצדקת) של הנישום כתוצאה מניכוי הפחית:
- 2 "בנסיבות שבהם ניכת הנישום חלקים משווי הרכישה בנסיבות פחת שוטף על פי הפקודה, יש להקטין את שווי הרכישה בסכומי הפחט שנכו באופן שוטף כדי שאליה לא יונכו פערומים" (פסק דין שופרסל, סעיף 2).
- 3 26. ברי כי מבחינת הייגון המיסויי, רצוי שתהייה התאמה ואייזון בין מגנון ניכוי הפחט לעניין מס השבח לבין מגנון ניכוי הפחט לעניין מס הכנסה – שכן אין מקום להגדיל את השבח (באמצעות ניכוי הפחט משווי הרכישה) כאשר הנישום לא נהנה, קודם לכך, מניכוי של פחת זהה מהכנסתו.
- 4 27. עיון בשיטות השונות שנגנו במהלך השנים בעניין ניכוי הפחט מעלה כי אייזון זה נשמר בתחילת אופון חלקי, בהמשך נשמר באופון מלא, וכעת חופר לחוטין:
- 5 28. א. על פי השיטה הישנה של תיאום הפחט (עד לשנת 1982) – הניכוי השוטף מהכנסה היה נומינלי וההתאמה במס שבת היתה חלקלית. בכך נוצר אייזון מיסויים (אם כי לא מלא) בין ניכוי הפחט במס הכנסה ובמס שבת;
- 6 29. ב. במהלך תקופת חלותם של חוקי המיסוי בתנאי אינפלציה (שנתיים 1982-2007) – נקבע כי הן הניכוי השוטף מהכנסה, והן הניכוי לעניין מס שבת, יתואמו באופון ריאלי מלא. בכך יצר המוחוק אייזון מלא בין ניכוי הפחט לצרכי החיים במס הכנסה ובמס שבת;
- 7 30. ג. כעת, לאחר ביטול חוק התיאומים, קבע המוחוק כי ניכוי הפחט השוטף מההכנסה החייבת לצורך מס הכנסה ישוב להיות נומינלי, בעוד שኒימי הפחט לעניין מס שבת יותר מתואם (ריאלית) כשהיא. כפועל יוצא מכך נוצר חוסר אייזון בין שני הניכויים, ולnisוחם נגרם הפסד כפוף כאשר מחד – אין הוא נהנה מניכוי הפחט מותאים מהכנסתו; ומайдך – מבוצע ניכוי הפחט מותאים לעניין חישוב השבח, באופון המגדיל את חייבו במס שבת.
- 8 31. 27. מניות הדברים המובא לעיל, ניתן לראות כי גם במצב שקדם לשנת 1982 נגרם לנישום "יעיות פיסקלית", אם באופון חלקי, שכן גם אז לא שררה התאמה מלאה בין ניכוי הפחט מהכנסה ומהשבת. מכל מקום החל משנת 2008 ואילך, נוכח ביטולו של חוק התיאומים, ה"יעיות הפיסקלית" אף גדל, בשל חוסר התאמה מוחלט בין ניכוי הפחט מההכנסה החייבת לצרכי חיים במס הכנסה, לבין ניכוי הפחט לעניין מס שבת, וכটואתה מכך הוכבד נטל המס על הנישום.
- 9 32. 28. המשיבינו חולק על נitorה הדברים הנ"ל, אך לטענתו – לביטול חוק התיאומים ישן משמעויות נוספות, כאשר בחלק מהמקרים הנישומים מרוויחים מהו ובחילך אחר – הניסיומים מפסידים מוחן. כך לדוגמה, נישום שמנמן רכישת נכס מק残酷ן בהן זר יכול לנחות את הוצאות המימון באופון שוטף מהכנסתו והוא מוגן מפני השפעות האינפלציה. כאשר נישום זה מוכר את הנכס הוא זוכה להגנה אינפלציונית נוספת בדמות הסכום האינפלציוני הפטור מס שבת. בעבר, חוק התיאומים נטרל את כפל ההגנה האינפלציוני הנ"ל באמצעות חייבו של הנישום ב"תוספת בשל אינפלציה" (סעיף 7 בחוק התיאומים). כיום, לאחר הפסקת תחולתו של חוק התיאומים, אין



**עודת ערך לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג – 1963 – מחוז מרכז  
שליד בית המשפט המחווי מרכז – לוד**

**ו"ע 13-04-38590 בית מתשולח בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה**

תיק חיצוני:

- 1 הנישום משלם את ה"תוספת בשל אינפלציה" ומכאן שהוא נהנה מכפל הטבה. אני סבור כי יש ממש בטענה זו של המשיב. בעניין זה ראו פסק דין של כב' השופטת ע' ארבל בע"א 6557/01 פז ג' חברה לשיווק בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים (פורסם בנו, 20.11.2006):
- 2 "כאשר נכסים קבועים ממומנים על ידי הון זו מוצר מעב ברווחים האינפלציוניים על נכסים אלו פטורים ממס או מחוייבים במס מופחת בשיעור של 10%, לאחר שההוצאות האינפלציוניות בגין רכישת הנכסים מותירות בגין לצורכי מס (סעיף 27ג) לפוקודה). הקשי'
- 3 הנוצר הינו **שחיקת בסיס המס**. מעב המשורר בעיה הפוכה הינו כאשר נכסים בלתי קבועים ממומנים בהון עצמי. במעבר זה הנכסים אינם שומרים על ערכם וההוצאות בגין רוידת ערכם אין מוכחות וכן נוצרת שחיקה של ההון העצמי. לעומת זאת, כאשר נכסים קבועים ממומנים על ידי הון עצמי ונכסים בלתי קבועים ממומנים על ידי הון זו, ישנו למעשה נטרול של השפעת האינפלציה מלבד שהיא צורך בהתרבות המשפט. הסיבה לכך היא שההגנה על הנכסים קבועים נעשית רק על ידי מתן פטור או הפטחה בשיעור המס מס על המרכיב האינפלציוני במימוש הנכסים, בעוד שההגנה על הנכסים הבלתי קבועים נעשית על ידי הכרה בחוזאות האינפלציוניות הכספיות במימון זו של אותן נכסים. **הפטחו הניתן לביעות אלו על ידי חוק התיאומיים באופן מסוים**: חברה שבאה השנה מסוימת עליה סך ההון העצמי על סך הנכסים קבועים ממנה למשעה חלק מנכסי הבלתי קבועים על ידי הון עצמי. לפיכך, מעניק לה החוק **ニיכוי של אינפלציה מהנכסה החייבת במס בגובה שחיקת ההון העצמי**, שהינו הפרש בין ההון העצמי לנכסים קבועים מכפל בשיעור עלית המדד. במעבר הפוך, בו **סך הנכסים קבועים של החברה עולה בשנה מסוימת על סך ההון העצמי שלה**, המשמעות היא כי חלק מהנכסים קבועים ממומנים על ידי הון זו ולפיכך שחק בסיס המס שלה. لكن חברה כזו תיאלץ להוסיף להנסטה החייבת במס **תוספת בשל אינפלציה** בגובה ההפרש בין ההון העצמי לנכסים קבועים מכפל בשיעור עלית המדד ערוא גראס, בעמ' 522-524; סעיף 2 לחוק התיאומיים" (סעיף 53 בפסק הדין).
- 4 הינה כי כן, חוק התיאומיים כל **מנגנון עיקרי של טיפול בתיירות** אשר בגדרו חלק מהניסיומים שילמו "תוספת בשל אינפלציה" – ובכך שילמו יותר מס לפקיד השומה, וחלק אחר של הנישומים נהנו מ"ニיכוי בשל אינפלציה" – ובכך שילמו פחות מס לפקיד השומה. **ביטולו של חוק התיאומיים גרם לתוצאה הפטחה, קרי – שההוויה בתוצאה מאית תשלום ה"תוספת"**, **וששהפסידו בתוצאה מאובדן האפשרות ל"ニיכוי"** (לענין זה ראו גם מוסכמה 1.4 ל- "פלוגתאות ומוסכמות" שהגיעו הצדדים, בדומה הסכימו כי "בעקבות ביטולו של חוק התיאומיים, ישנים נישומים אשר משלמים פחות לפקיד השומה עקב הביטול וגם ככלא אשר משלמים יותר").
- 5 מכל מקום, עניינו של>User זה בביטולו של **מנגנון אחר** לחוק התיאומיים – **מנגנון "ニיכוי בשל פחת"** – אשר קבע ניכוי של פחת מותואים לצורך קביעת החיבור במס הכנסה. כפי שכבר פורט בהרבה לעיל, בתוצאה ישרה מנגנון זה שונה סעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין ונקבעים בו כי ניכוי הפטחת לעניין חישוב השבח יהיה מותואם. **אין מחלוקת כי ביטולו של מנגנון ניכוי הפטחת המתוואם בחוק**



**עדת ערך לפי חוק מסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג – 1963 – מחוז מרכז  
שליד בית המשפט המחווי מרכז – לוד**

**ו"ע 13-04-38590 בית מתשולח בע"מ נ' מנהל מסוי מקרקעין נתניה**

תיק חיצוני:

1      התיאומיים, לא ביצוע שינוי מקביל בסעיף 47 בחוק מסוי מקרקעין – הגבר את נטל המס על  
 2      הניסיומים ויצר "הפסד" כפלו לנישום אשר מחד אינו נהנה מניכוי פחת מתואם מהכנסתו ומайдן

3      מבצע ניכוי פחת מתואם לעניין חישוב השבח ובכך מגדיל את חייבו במס שבח. על כן חוזרת

4      השאלה האם על בית המשפט להתעורר ולתקן את התוצאה של הבדיקה נטל המס, אשר ייתכן וניתן

5      אף לראותה כ"ីיעיות פיסקל", באמצעות "פרשנות תכליתית" לסעיף 47 בחוק מסוי מקרקעין –  
 6      אס לאו.

7

8      **ג. האם יש לתקן את העיינות הפיסקל שנווצר בשל ביטול החוק התיאומיים באמצעות "פרשנות**  
 9      **תכליתית" של הוראת סעיף 47 בחוק מסוי מקרקעין?**

10     במסגרת תיקון מס' 12 בחוק מסוי מקרקעין, אשר נתקבל בכנסת ביום 12.8.1982, תוכן סעיף  
 11     47 בחוק מסוי מקרקעין באופן שנקבע בו כי הפחת יונכה כשהוא משועך לא מאמצע תקופת  
 12     השכרה אלא לכל אורך התקופה שבין מועד המכירה של הנכס. בכך בהתאם  
 13     ניכוי הפחת בחוק מסוי מקרקעין לניכוי הפחת על פי חוק התיאומיים – באופן שנייהם מתואמים  
 14     במילואם לממד המחרים לצרכן. במסגרת השינוי החקיקתי הנ"ל לא נקבע אמן באופן מפורש  
 15     בנוסחו של סעיף 47 בחוק מסוי מקרקעין כי יבוצע ניכוי של פחת מתואם מהשבח לכל אורך  
 16     התקופה – אך הדברים הינם מחייבים נוכחות ההגדרות שנקבעו בסעיף זה:  
 17     **"יתרת שווי רכישה" – שווי המכירה לאחר הוספת הסכומים המותרים בגין לפי סעיפים**  
 18     **39-39א** שהוצעו עד יום המכירה בתנוסף ערך ההוצאות ששולם לאחר יום המכירה ולאחר  
 19     נכוי הפחת...".

20     **"יתרת שווי רכישה מתואמת" – יתרת שווי המכירה** למעט הסכומים המותרים בגין לפי  
 21     סעיפים 39-39א שהוצעו עד יום המכירה, ולמעט ערך ההוצאות ששולם לאחר יום המכירה,  
 22     כפוף במידה ביום המכירה ומוחלך במידה ביום המכירה...".  
 23     השבח הריאלי, עליו מוטל מס שבח, מחושב בהתאם על ההפרש שבין "יתרת שווי רכישה  
 24     מתואמת" לבין סכום המכירה. "יתרת שווי רכישה מתואמת" הינה, למעשה, "יתרת שווי  
 25     רכישה" (הכוללת בתוכה גם את האלמנט של ניכוי פחת) כשהיא מותאמת לממד מיום המכירה  
 26     ועד ליום המכירה. יוצא מכאן שבמסגרת חישוב השבח הריאלי מבוצע ניכוי פחת מתואם לממד  
 27     מיום המכירה ועד ליום המכירה (וכתוצאה לכך – גידול השבח הממוסה במס שבח).

28     לטענת העוררת, המחוקק טעה כאשר הותיר את סעיף 47 בחוק מסוי מקרקעין בקובע ניכוי פחת  
 29     מתואם במסגרת חישוב השבח. לפיכך, לגרסתה, יש לפרש סעיף זה באופן "תכליתי" ולהוסיף  
 30     להגדרת המונה "פחית" את המילה "ובתיאות" שאינה מהוות חלק מההגדרה של "פחית" המופיעה  
 31     כויס במשפט סעיף 47 בחוק מסוי מקרקעין:  
 32     **"פחית – הסכומים העתינים בגין ובתיאות לגביו מקרקעין לפי סעיף 21 לפקודת מס הכנסה,**  
 33     **והכל בנסיבות הסכומים שהופחתו מהמחיר המקורי שלהם לעניין מס הכנסה".**



**עדת ערך לפי חוק מיסוי מקrukין (שבח ורכישה), תשכ"ג – 1963 – מחוז מרכז  
שליד בית המשפט המחווי מרכז – לוד**

**ו"ע 38590-04-13 בית מתשולח בע"מ נ' מנהל מיסוי מקrukין נתניה**

תיק חיצוני:

- 1 העוררת סבורה כי בדרך זו, תיווצר התאמה בין ניכוי פחות לעניין מס הכנסה לבין ניכוי פחות לעניין מס הכנסה.
  - 2
  3. לאחר שיעינתי בטענותיהם של הצדדים בסוגיה זו, הגעתו לכל מסקנה כי פרשנותה של העוררת סעיף 47 בחוק מיסוי מקrukין הינה מרחיקת לבת, וזאת להידוקים הבאים:
  4. על פי פרשנותה של העוררת, לשם חישוב השבח לא יבוצע בפועל כל ניכוי של פחות, שכן – לפי סעיף 21 לפוקודת מס הכנסה לא ניתן לנחות העונה על החגדה המוצעת על ידי העוררת, דהיינו – של סכום הנitin בניכוי מותאם.ברי כי פרשנות זו, העוללה למנוע אף ניכוי של פחות נומינלי, אינה עולה בקנה אחד עם לשונו ותכליתו של סעיף 47 בחוק מיסוי מקrukין ולפיכך דינה להידוחות;
  - 5
  - 6
  - 7
  - 8
  - 9
  10. אפיו היה בפרשנותה המוצעת של העוררת סעיף 47 בחוק מיסוי מקrukין כדי להשיג את התכליית המוצעת על ידה (קרי – ניכוי של פחות נומינלי בלבד במסגרת חישוב מס השבח) – אין חולק כי מדובר בפרשנות המבוססת על הוספה מיליה לחוק בנוסחו הנוכחי (המילה – "ובתיאום"), קרי – מתן מובן משפטי לטקסט אשר לשונו אינה יכולה לשאת. הדבר, אם כן, בהצעה לפרשנית הנוגדת את עיקרון היסוד ולפיו הפרשנות התכלייתית של חוקי המס צריכה להתבסס על מתחם האפשרויות הלשוניות:
  - 11
  - 12
  - 13
  - 14
  - 15
  - 16
  - 17
  - 18
  - 19
  - 20
  - 21
  - 22
  - 23
  - 24
  - 25
  - 26
  - 27
  - 28
  - 29
  - 30
  - 31
  - 32
  - 33
- "פרשנות התכלייתית, ככל פרשנות, מעניקה משקל כבד לשיקול הלשוני. הפרשן אינו רשאי לחתת לשון החוק ממשמעו (משפטית) שהלשון אינה יכולה לשאת בשפה שבה החוק כתוב. אין לך ממשמעות נכונה של דבר, אם אין לו עניין לשוני ולו מינימאלי בmorat ha-shon. חייב להיות נקודת אחיזה ארכימדית לפירוש הנכון בלשון החוק, על כן חייב הפרשן להתכלייתי לקבוע את מתחם האפשרויות הלשוניות. מתחם זה נקבע על פי המשמעות הלשונית של הטקסט החוקי העוסק בדיי המס. בקביעתו של זה הפרשן פועל בבלשן. על השופט להתחשב בלשון הטבעית והרגילה של הטקסט הפסיקי ובלשונו הייחודי וויזאת הדעתן. הוא הלשון הטבעית והוא הלשון החריגה היא מתחם האפשרויות הלשוניות, אשר מתחכו תשליך האפשרות המשפטית" נא ברק "פרשנות דעתו המשפטיים" משפטיים כח (3) תשנ"ז, 425, 432.]
- עיקרון זה קיבל משנה תוקף בפסקתו של בית המשפט העליון בשנים האחרונות, בגדה השום דges על העיקרון לפיו פרשנות תכלייתית אינה אפשררת פירוש לשון החוק אינה יכולה לשאתו:
- "פרשנת תכלייתית פירושה מתן פרשנות לדבר حقיקת שיש לה אחיזה בלשון החוק, אף אם היא אינה ממשמעתו הלשונית הפשטית וייחדוקנית", אך אין פירושה מתן פרשנת לשון החוק כלל שהיא יכולה לשאת. בעניין פוליטי נקבע כי בית המשפט אינו רשאי להעניק לחוק מס פרשנת שאין לה שום נקודת אחיזה, ولو אחיזה קלישה, בלבד. זאת, אף אם סבור בית המשפט כי הפרשנת המוצעת עשויה להגשים בצורה טובה יותר את תכלית



**עדת ערך לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג – 1963 – מחוז מרכז  
שליד בית המשפט המחווי מרכז – לוד**

**ו"ע 13-04-38590 בית מתשולח בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה**

תיק חיצוני:

- 1      **החוק או להביא לתנצאה "הרמונייתן" או צדקה תיירן"** [ע"א 3067/11 קיבוץ אילות נ' מנהל מע"מ אילת פורסם ב公报, 20.11.2012], פסקה 19 בפסק הדין של כב' השופט י' דנציגר (ההדגשות אינן במקור – ב' א'). כן ראו: ע"א 8569/06 **מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' פוליטי**, פ"ד סב (4) 280 (2008)].
- 2      ג. באשר לעמדתו של כב' הנשיא א' ברק בספרו **"פרשנות במשפט – תורת הפרשנות הכללית"** (1992), לפיה קיימת אפשרות עקרונית לתיקון טעות בטקסט באמצעות מתן מובן משפטי לטקסט, שהלשון אינה יכולה לשאת – ראוי לציין כי ביום, נוכח פסיקתו העדכנית של בית המשפט העליון בסוגיה זו, קיים ספק רב האם פרשנות תכליתית רחבה מסווג זה עדנה אפשרית [ראו – ר' **יעם פרשנות דיני המיסים: מס אמרות וஓניות האדם בפסקת בית המשפט העליון משפט ועסקים** ייח', תשע"ה (דצמבר 2014), עמ' 401-465]. מכל מקום, גם אם יצא מנקודת מזאת פיה גם כיום קיימת אפשרות לממן מובן משפטי לטקסט, שהלשון אינה יכולה לשאת, תומס אל לב הדגשתו של כב' **הנשיא ברק** על פיה פרשנות מסווג זה תיושם רק במקרים קיצוניים וחיריגים במיוחד:
- 3      **"לדעתי, לא הרי 'אבסורד' הגורר מתן משמעות לשונית בלתי רגילה לטקסט החוק, כחרי אבסורד הגורר מתן משמעות שחתקסט אינו יכול לשאת כלל. האבסורד' במרקחה שני חייב להיות קיצוני יותר וחוירף יותר. אכן, כדי ליתן לשון החוק משמעות, שלשונו אינה יכולה לשאת, חייב השופט להשתקע שנפלת טעות במעשה החוק. לא ذי בתמצאה בלתי סבירה ובלתי רואיה. נדרש שהתווצה תהיה כה בלתי סבירה וכלה בלתי רואיה, עד שבליי מתאפשר על הדעת לחוטין - 'אבסורד' במלוא מובן המילה - להעניק לחוק את משמעות הלשונית. במצב דברים חרגנו, רשיית שופט להrong מעבר לטקסט, וליתן ללשונו משמעות שהוא כל איננה מסוכנת לשאת. בכך הוא למעשה מביא להוספת מילים, ככלמר שינוי הטקסט עצמו. שינוי זה מותר הוא לשופט, אך מן הרואי לעטמו למקרים חריגים ביוון ויוצא יופן במילוחן"** (עמ' 607; ההדגשות אינן במקור – ב' א').
- 4      במרקחה דן, הגם שמדובר עליי טענה של העוררת בדבר עיות מיסויים מסוימים העולם להיווצר בתוצאה מביטולו של חוק התיאומים נוכח אי תיקונו, במקביל, של סעיף 47 בחוק מיסוי מקרקעין) – המודבר בתוצאה הנובעת ממשינוי החקיקתי אשר אין לראותו כיווץ אבסורד קיצוני וטעות קיצונית במעשה החקיקה אשר מאפשרים ליתן לשון החוק משמעות שלשונו אינה יכולה לשאת.
- 5      בקשר זה אזכיר את הדברים הבאים:
- 6      1) אין מחלוקת שנוסחו הנוכחי של סעיף 47 בחוק מיסוי מקרקעין הינו נוסחו המקורי, אשר חוקק בתקופת האינפלציה ובוואדי שעליו ניתן לומר כי לא חוקק בטעות. טענה של העוררת הינה כי ראוי היה שהחוק ישנה נוסח זה ויתאים אותו למבצע המיסוי שנוצר בעקבות ביטול חוק התיאומים. מכאן שאין מדובר בנסיבות שנעשתה במהלך החקיקה,



**עדת ערך לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג – 1963 – מחוז מרכז  
שליד בית המשפט המחווי מרכז – לוד**

**ו"ע-04-38590 בית מתשולח בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה**

תיק חיצוני:

- 1     אלא בעוות נטענת בשל אי שינוי נוסח הסעיף – גם לשיטתו של פרופ' ברק, אין מקרה מסוג זה נמנה על אותם מקרים קיצוניים אשר ניתן לсловם כתוועת במעשה החוקה;
- 2     2) גם אם עלול להיגרם "יעוות מיסויי" כתוצאה ממדייניות מכוונת של המחוקק – עדין אין די בכך כדי לבסס עליה להתערבותו של בית המשפט בכל מקרה כזה. לעניין זה רואו **פסק דין שופרל**, בו נדונה הוראת המעבר שנקבעה בסעיף 4 לתיקון מס' 12 בחוק מיסוי מקרקעין, לפיה יבוצע ניכוי פחת לפחות בשיטה הישנה ("פחית אמצע תקופה") – הצמוד למחדל מאמצע תקופת הפחת ולא מתחילה רתק כאשר מדובר "במכירת זכות במרקען בני-פחית שנמלכה לפני 1 באפריל 1973" (סעיף 4 לתיקון מס' 12), בעודו שחוק המיסוי בתנאי אינפלציה קבוע כי ניכוי פחת מתואם מהכנסה רתק מיום 1.4.82. כתוצאה לכך נוצר יעוות כלכלי ומיסויי כאשר נישומים שרכוו זכות במרקען וניכו בגינה פחת נומינלי בלבד בתקופה שבין 1.4.73 ל-1.4.82 – לא זכו לפיזוי בדומות "פחית אמצע תקופה" לצורך מס שבכפי שהיה קיים בשיטה הישנה, אלא הוחלה עליהם השיטה החדשה, הcolaلت ניכוי מתואם מלא. על אף האמור, נקבע כי **"החוקק היה מודע לעיוות זה, ולא היה לו מתוון טוב יותר לכך"** (סעיף 21 בפסק הדין).
- 3     3) דוק: יעוות פיסקל דומה (אם כי חמור יותר) קיים היה גם במצב שקדם לחקיקת חוקי המיסוי בתנאי אינפלציה (קרי – לפני 1982), שכן – גם אז לא שרדה התאמה מלאה בין ניכוי הפחת מהכנסה ומשבח אשר ניכוי הפחתה מהכנסה היו נומינליים, ואילו ניכוי הפחת מהשבח היו מתואמים באופן חלקי. לפיכך, בהחליט יתכן שכש שלפני 1982 בחר החוקק ליצור "יעוות מיסויי" מכוון לצורך הגדלת נטל המס – כך בחר החוקק לעשות גם במקרה דן כאשר נמנע מلتיקן את סעיף 47 בחוק מיסוי מקרקעין לאחר ביטול חוק התאומיים, והותיר את ניכוי הפחת המתואם על פיו.
- 4     4) לאור כל האמור, אני דוחה פרשנותה המוצעת של העוררת לסעיף 47 בחוק מיסוי מקרקעין וקובע כי על פי סעיף זה – ניכוי הפחת לצורך חישוב השבח צריך להיות מתואם למחדל, וזאת גם לאחר תחילת שנת 2008.

**7. סוף – דבר**

- 5     5) לאחר כל האמור, אביע לחברי כדלקמן:
- 6     6) לדוחות את העරר.
- 7     7) לחייב את העוררת לשלם למשיב שכ"ט ע"ד והוצאות משפט בסכום כולל של 25,000 נק.



**עדת ערך לפי חוק מיסוי מקרקען (שבת ורכישה), תשכ"ג – 1963 – מחוז מרכז  
שליד בית המשפט המחווי מרכז – לוד**

ו"ע 38590-04-13 בית מתשולח בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקען נתניה

תיק חיצוני:

*ב. ארנון*

בנימין ארנון, שופט  
י"ר הוועדה

1

**חבר הוועדה, עו"ד דן מרגליות:**

2 אני מסכים לinitוח ול透צאה אליה הגיע יושב ראש הוועדה הנכבד.  
 3 זה אוינו המקורה הראשון בו נתקבשה הוועדה כערכאה ערורית על החלטות מנהל מיסוי מקרקען,  
 4 ל"תקן" את לשונו הברורה והחד משמעית של המחוקק. לעניין דעתך, הדבר קורה, כאשר מערכות  
 5 החקיקה השונות יוצרות תיקוני חקיקה שאינן רואים את כל ההשלכות הרלוונטיות כתוצאה מכך.  
 6 זו "חקיקת טלאים" שאינה יורדת לשורשם של דברים. הפטرون לביעות מסווג הניל' הוא בקריה  
 7 למחוקק לעורך שינויים בחקיקה הקיימת. כך לדוגמה, בעניין ה"תא המשפחת" הוחלט להציג  
 8 במסגרת "חוק החסדרים" החדש שהזقت התא המשפחתית תהא "חזקת חלוות" בלבד לפסיקה של  
 9 בית המשפט העליון ושלנו. הייתה מיפה כי גם לשכת עורכי הדין וגם לשכת רואי החשבון וגופים  
 10 אחרים שיש להם נגיעה לעניין (ולרובם ישLOBיטים במוסד המחוקק) יעדמו על המשמר וינסו לפטור  
 11 בעיות מהסוג המועלה בערר זה. העוררת צודקת מבחינה עקרונית בטענותיה לענין אי ההתאמה  
 12 והיעיות שנוצרו עקב שינוי המצב במסגרת פקודות מס הכנסה והשארתו במסגרת חוק מיסוי מקרקען.  
 13 יחד עם זאת, הסמכות בעניין זה מסורה למחוקק בלבד.  
 14

*דן מרגליות, עו"ד*

דן מרגליות, עו"ד  
ושmai מקרען  
חבר הוועדה

15

**חבר הוועדה, עו"ד דב שמואלביץ:**

16 אני מסכים לתוצאת פסק הדין, וזאת מהニומוקים שהעה יושב ראש הוועדה בחוות  
 17 דעתו ובמיוחד בעטיו של הcourt בטעפת מילה לדבר המחוקק בהגדרת פחת: "הescoמים הניתנים  
 18 בניכוי (ולתיאום)". צורך זה של העוררת לתוספת מילה שאינה מופיעה בלשון החוק מלמד כי תיקון  
 19 המבוקש אין אחיזה ולא בדרך של פרשנות מרוחיבה בלשון החוק.  
 20

15 מתוך 16



ועדת ערד לפיקוח מיסויי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג – 1963 – מחוז מרכז  
שליד בית המשפט המחוזי מרכז – לוד

ווע' 38590-04 בית מתושלח בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה

## תיכון חיוני:

- בשים לב לכך שהעוררת החלטה לשכנע כי באופן מהותי קיים עיון פיסකאלי (למעט במקרים של מימון חזק) ב迈向ם הקיימים, כפי שבא לידי ביטוי בסעיפים 27 ו-28 בפסק דין של יו"ש ראש הוועדה, ובשים לב לumedת המשיב בסעיף 21 לסייעומי, כי אף הוא מכיר בעובתיות הקיימת ב迈向ם הנוכחי של החוק והערכתו כי ניתן ויש לשקל חזרה למנגנון הלא מדויק של "פחית אמצע התקופה" שנקבע בתיקון 12. לאור עדודה זו של יו"ר הוועדה והמישיב סבורני כי ערך זה ובעקבותיו החליטה זו של הוועדה הינט קול קורא לרשויות המס לשקל את תיקון המיצב הקיימים על ידי תיקון החוק.

אשר על כן יצא לחרבי להטיל הוצאות משפט בסך 10,000 ל"נ.

Galileo פג  
דב שמואלביך, עוזי  
חבר הוועדה

8  
9 הוחלט כאמור בפסק דין של יויר הוועדה כב' השופט בנימין ארנון.  
10 ניתן היום, אי אלול תשע"ה, 16 אוגוסט 2015, בהעדר הצדדים.  
11 המזכירות תודיע טלפונית לצדדים על תוצאת פסק הדין שניתן בערר זה, ותמציא להם את פסק  
12 הדין בדואר רשום.  
13

עוייד דו מרגליות

ג. א. נ.

בנימיו ארנוו, שופט

14

15

16

16 מתוך 16