

**בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים**

ע"א 8569/06

בפני : כבוד השופט א' גרוניס  
כבוד השופטת מ' נאור  
כבוד השופטת א' חיות

המערער : מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

נגד

המשיב : אלברט אברהם פוליטי

ערעור על פסק דינה של ועדת הערר שליד בית המשפט המחוזי בחיפה בתיק ו"ע 5002/05 ; 5027/05 מיום 14.9.2006 שניתן על ידי יו"ר הוועדה מ' סלוצקי, נשיא בדימוס, חבר הוועדה ב' ברזילי שמאי מקרקעין וחבר הוועדה א' שניאור, עו"ד

תאריך הישיבה : י"ח בשבט התשס"ז (6.2.2007)

בשם המערער : עו"ד יעל ורבה-זלינגר ; עו"ד קמיל עטילה

בשם המשיב : עו"ד יריב גונן ; עו"ד שרון זיו

**פסק-דין**

השופטת מ' נאור:

האם ניתן לסטות מהנוסחה לחישוב מס שבח הקבועה בסעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 כשמו כיום (להלן: חוק מס שבח או החוק) המכונה גם נוסחת החישוב הלינארי? זו השאלה הניצבת לפנינו.

1. ביום 7.11.2001 הוגשו לשר האוצר המלצות הוועדה הציבורית לרפורמה במערכת מיסוי מקרקעין בראשותו של רו"ח יאיר רבינוביץ' (להלן: ועדת רבינוביץ'). תאריך זה בו הוגשו ההמלצות ייחפך בהמשך ל"יום הקובע" או ל"יום התחילה" כהגדרתם בחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה) (תיקון מס' 50 והוראת שעה), התשס"ב-2002 שאימץ בעיקרו את המלצות הוועדה (להלן: תיקון מס' 50). ועדת רבינוביץ' התבקשה לגבש הצעות לרפורמה במערכת מיסוי המקרקעין אשר תתקן עיוותים, תסיר חסמי מס, תשפר את רמת הוודאות ואת הליכי הבקרה, וכן תאיץ את הפעילות בענף הנדל"ן, שנקלע אז למיתון. בגיבוש המלצותיה נתבקשה הוועדה להתחשב במגבלות תקציב המדינה.

2. ועדת רבינוביץ' המליצה לבצע מספר רב של צעדים בתחום מיסוי מקרקעין וזאת במגוון רחב של תחומים. לענייננו רלבנטית ההמלצה הפותחת את עיקרי ההמלצות בדו"ח ועדת רבינוביץ' ולפיה יש להפחית את שיעור מס שבח מקרקעין ל- 25%. יצויין כי באותה עת, כפי שציינה אף ועדת רבינוביץ', שיעור מס שבח מקרקעין לגבי יחידים יכול היה להגיע ל- 50%.

3. המלצת הוועדה הייתה כאמור כי שיעור מס שבח מקרקעין יופחת ל- 25%. הוועדה הוסיפה והמליצה כי "השיעור המופחת יחול לגבי שבח מקרקעין שייצבר החל מהיום הקובע". דהיינו, המלצת הוועדה הייתה כי השיעור המופחת לא יחול על כל השבח שנצבר אלא רק על השבח שייצבר החל מהיום הקובע. וכך הסבירה הוועדה את המלצתה:

"בשל מגבלות תקציב, לא ניתן להחיל את הפחתת המס החל מהיום הקובע לגבי השבח בשלמותו. הוועדה ממליצה להחיל את השיעור המופחת רק על השבח שייצבר החל מהיום הקובע. בדרך זו, מרכיב השבח הזכאי לשיעור המס המופחת ילך ויגדל בחלוף השנים, ובטווח הארוך יחושב כולו בהתאם לשיעורי המס המופחתים".

4. השאלה מהו השבח שנצבר החל מהיום הקובע (אשר על פי המלצות הוועדה יש להטיל עליו את שיעור המס המופחת) ומהו השבח שנצבר לפני כן (אשר על פי המלצות הוועדה אינו נהנה משיעור מס מופחת) היא לכאורה שאלה הניתנת לבדיקה באמצעים שונים. ואולם הוועדה המליצה על דרך אחרת להכריע בשאלה ולפיה "פיצול

השבח בין התקופה שקדמה ליום הקובע לבין התקופה שמהיום הקובע ואילך יהיה בהתאם למשך הזמן היחסי של כל תקופה". דהיינו, הוועדה המליצה כי הבחינה מהו השבח שנצבר החל מהיום הקובע לא תיעשה על פי המועד בו נצבר השבח בפועל אלא תיעשה על פי היחס שבין התקופה שחלפה מאז היום הקובע לבין התקופה שקדמה לה. הוועדה הסבירה המלצתה זו כך:

"חלוקת השבח בין שתי התקופות תחושב יחסית לפי תקופת האחזקה עד היום הקובע לעומת התקופה שמהיום הקובע ועד למועד המימוש, בהתאם למשך האחזקה בכל אחת מהתקופות. הוועדה סבורה, כי אין מקום לאפשר קביעת השבח בהתאם לשווי השוק ביום הקובע וכי בנושא זה יש לתת עדיפות לעקרון הפשטות והיעילות".

5. הנה כי כן, הוועדה הסבירה כי אומנם ניתן לדעת מהו השבח שצמח לאחר היום הקובע באמצעות בירור שווי השוק של הנכס ביום הקובע וחילוף השבח שצמח לאחר מכן (ולפני כן) בהתאם. ואולם הוועדה המליצה לבחור בשיטה אחרת שהיא לדעתה פשוטה ויעילה יותר. על פי שיטה זו יש לבדוק מהי תקופת החזקה של הנכס עד היום הקובע לעומת תקופת החזקה שמהיום הקובע ועד למועד המימוש. שיטת חישוב זו מכונה "לינארית" מאחר שהיא מסתכלת על השבח "כאילו" הוא צומח באופן אחיד (לינארי) על פני השנים, ממועד רכישת הנכס ועד למועד מכירתו. דוגמא מספרית תקל להסביר את השיטה הלינארית: נניח כי אדם רכש נכס והחזיק בו במשך עשר שנים עד למועד הקובע ועוד שנה אחת לאחר המועד הקובע כאשר בחלוף אותה שנה נמכר הנכס. מדובר אם כן בתקופת החזקה כוללת של 11 שנים שמתוכן 10 שנות החזקה לפני המועד הקובע ושנה נוספת לאחר המועד הקובע. על פי נוסחת החישוב הלינארית שהוצעה על ידי הוועדה 10/11 חלקים מהשבח – מבלי שנבחן את מועד צמיחתו "האמיתי" – ימוסו בשיעורי המס הישנים (שיכלו להגיע כאמור ל- 50% ומעתה ואילך יכוננו שיעורי המס הישנים) ואילו יתרת השבח (1/11) תמוסה בשיעורי המס החדשים (על פי הצעת הוועדה 25% ומעתה ואילך יכוננו שיעורי המס החדשים). דרך חישוב זו היא כאמור שבמוקד ענייננו.

6. המחוקק החליט כאמור לאמץ את המלצות ועדת רבינוביץ' ובדברי ההסבר להצעת חוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה) (תיקון מס' 50 והוראת שעה), התשס"ב-2002, ה"ח 316 נאמר מפורשות כי תיקוני החקיקה המוצעים "מטרתם ליישם את המלצות הוועדה הציבורית לרפורמה במערכת מיסוי מקרקעין" (שם, בעמ' 338).

לגבי הנוסחה הלינארית דברי ההסבר שבהצעת החוק מאמצים מפורשות את לשון המלצות הוועדה:

"פיצול השבח, בין התקופה שקדמה ליום הקובע לבין התקופה שמהיום הקובע ואילך, יהיה בהתאם ליחס שבין כל אחת מהתקופות האמורות לכלל התקופה שבה נצבר השבח" (שם, בעמ' 338).

במהלך הדיונים שנערכו בוועדת הכספים בעניין תיקון מס' 50 הסביר רו"ח רבינוביץ' את ההצעה ואת תכליתה:

"קבענו שהמס המופחת של 25 אחוזים יחול רק על השבח שנצבר מכאן ואילך ולא על השבח שנצבר עד היום. כלומר, אם מישהו מחזיק נכס עשר שנים וימכור אותו בעוד שנה, הרי אחד חלקי 11 יהיה ב- 25 אחוזים ועשר חלקי 11 יהיה בשיעור המס הקודם. בוועדה שקלנו גם אפשרות ללכת לפי שווי המקרקעין ביום הקובע אבל בגלל הסיבוך הרב שיש בעניין וכניסה לבירוקרטיה שלא נצא ממנה, דהיינו יבוא שמאי שיעריך ככה, יבוא שמאי שיעריך אחרת ויבוא שמאי מכריע, וחוזן מפרנסה לשמאים לא יצא מזה שום דבר, ולכן החלטנו לפעול בשרירות ואני חושב שבנושא מסים קביעות שרירותיות הן הקביעות הצודקות ביותר. אמרנו לינארית לפי תקופת האחזקה, ואם נתייחס לשוויים, זה מבטיח ביצוע שוטף קל ונכון [...] אנחנו חושבים שמבחינת תפעול זו הדרך הנכונה ואסור להתעלם מבעיית התפעול"

[www.knesset.gov.il/protocols/data/html/ksafim/2002-03-11-01.html](http://www.knesset.gov.il/protocols/data/html/ksafim/2002-03-11-01.html)

7. הצעת החוק ותיקון מס' 50 אושרו בכנסת ביום 13.3.2002 ובהמשך נכנס התיקון לתוקף. יצויין כי מאז תיקון מס' 50 נערכו בחוק תיקוני חקיקה נוספים (ולחלקם אף ניתן תוקף רטרואקטיבי) אך משמעותם של תיקונים אלה לא נידונה לפנינו ולכן להלן יובאו סעיפי החוק כפי שנקבעו בתיקון מס' 50 והרלבנטיים לענייננו. וכך נקבע בסעיף 47 לחוק, שהינו סעיף "הגדרות":

הגדרות 47. בפרק זה –

...

"יום התחילה" – כ"א בחשון התשס"ב (7 בנובמבר 2001);

"שבח ריאלי עד יום התחילה" – לענין מכירה או פעולה באיגוד מקרקעין שנעשו לאחר יום התחילה כשהזכות

במקרקעין או באיגוד נרכשה לפני יום התחילה – החלק מהשבח הריאלי שיחסו לכלל השבח הריאלי הוא כיחס שבין התקופה שמיום הרכישה ועד יום התחילה לבין התקופה שמיום הרכישה ועד ליום המכירה; שר האוצר רשאי לקבוע כללים לעיגול התקופות האמורות;

”יתרת השבח הריאלי” – ההפרש שבין השבח הריאלי לבין השבח הריאלי עד יום התחילה;

...

סעיף נוסף הרלבנטי לענייננו הוא סעיף 48א(ב)1) כפי נוסחו לאחר תיקון מס'

: 50

.48

המס על השבח

...

(ב) על אף האמור בסעיפים קטנים (א) ו-(ב)1), במכירת זכות במקרקעין או בפעולה באיגוד מקרקעין, כשיום הרכישה של הזכות במקרקעין או באיגוד המקרקעין, לפי הענין, היה לפני יום התחילה, יחולו הוראות אלה:

(1) חבר בני אדם יהיה חייב במס על השבח הריאלי עד יום התחילה בשיעור הקבוע בסעיף 126 לפקודה, ויחיד יהיה חייב במס על שבח כאמור בשיעור של 50%;

(2) על יתרת השבח הריאלי יחול מס בשיעור של 25%;

(3) הוראות פסקה (ב)2) יחולו, בשינויים המחויבים, על חיוב במס של יחיד לפי פסקאות (1) ו-2);

8. השאלה שלפנינו היא אפוא האם בקביעת המס על השבח לפי סעיף 48א(ב)1) ניתן לסטות מהגדרת הביטוי ”שבח ריאלי עד יום התחילה” – הגדרה המופיעה בסעיף 47 לחוק והקובעת את נוסחת החישוב הלינארי – תוך מתן אפשרות לנישום להוכיח מהו השבח הריאלי שצמח בפועל עד יום התחילה. אשוב ואדגיש כי לאחר תיקון מס' 50 נערכו בסעיף 48א תיקונים שונים אך אלו אינם רלבנטיים לשאלה שלפנינו.

9. אלברט אברהם פוליטי – העורר בוועדת הערר – המשיב לפנינו (להלן: המשיב) רכש בשנת 1992 יחד עם אחר חלקת קרקע ששטחה 1032 מ"ר. בשנת 2002 (דהיינו לאחר "יום התחילה" כמוגדר בסעיף 47 לחוק) רכש מהאחר חלק נוסף בבעלות בחלקה ובהמשך סוכם על בניית מבנה בן 7 דירות על החלקה וחלוקת הדירות. המשיב קיבל על פי ההסכם 5 דירות מתוכן מכר שתי דירות. שומת מס השבח בגין שתי דירות אלה היא נשוא ההליכים שלפנינו. המשיב טען כי השבח בעניינו נצבר כולו לאחר "יום התחילה" ולכן יש להטיל על כל השבח שנצבר לו שיעור מס של 25% בלבד. הוא הוסיף וטען כי החלוקה הלינארית אינה אלא נוסחה של נוחות למקרים שבהם לא ניתן לקבוע עובדתית את מועד צמיחת השבח, אך מקום שבו ניתן לקבוע עובדתית את מועד צמיחת השבח יש לחשב את המס על פי שיעור המס החל באותו מועד בלבד. עמדת המשיב נדחתה והוא הגיש ערר בו הוא שב והעלה את טענותיו.

10. ועדת הערר שליד בית המשפט המחוזי בחיפה (מ' סלוצקי, ב' ברזילי, א' שניאור) קיבלה את עמדתו של המשיב. ועדת הערר קבעה אומנם כי "המחוקק קבע את אופן המיסוי ללא קשר לתקופות האמיתיות שבהם נוצר השבח הריאלי. גישה זו לוקה אולי בחוסר צדק אך היא הועדפה בשם היעילות והנוחות המינהלית" אך החליטה כי "יש, כדי להגשים את מטרת החוק לאמתה, לאפשר למוכר המקרקעין להוכיח עובדתית את מועד הווצרות השבח הריאלי. הגדרת 'שבח ריאלי עד יום התחילה' שבסעיף 47 לחוק הנ"ל כמו הוראות חוק בפסקי הדין שהתייחסנו אליהם הן בגדר חזקות הניתנות לסתירה, החלות מקום שהנישום אינו יכול להוכיח את העובדות למעשה". פסקי הדין אליהם התייחסה הוועדה כאמור לעיל הם: ע"א 1527/97 אינטרבילדינג חברה לבנין בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1, פ"ד נג(1) 699 (1999), ע"א 900/01 קלט נ' פקיד שומה תל-אביב 4, פ"ד נז(3) 750 (2003); ו- ע"א 3988/00 מנהל מיסוי מקרקעין תל-אביב-יפו נ' מירון, פ"ד נט(4) 867 (2004). הוועדה הוסיפה וקבעה:

"בענייננו אין מחלוקת כי ההשבחה נובעת מהבנייה על החלקה הנ"ל שלא נעשה בה שימוש כלשהו עד לבניה שבוצעה בתקופה שבה קבע המחוקק כי השבח הריאלי ימוסה בשיעור של 25% בלבד, שאחרת יחוייב [המשיב] במס בשיעור הגבוה עבור שבח שלא נצמח באותה תקופה, קרי בתקופה שלפני ה- 7.11.01. במצב העובדתי הקיים בענייננו מחליטים אנו לסטות מהחזקה הלינארית ולקבוע כי חישוב השבח הריאלי

שנוצר כולו לאחר ה- 7.11.01 יערך על פי שיעור מס של 25%."

הוועדה החליטה אפוא לסטות מנוסחת החישוב הלינארי ועל כך הגיש מנהל מיסוי מקרקעין את הערעור שבפנינו.

טענות בעלי הדין

### המערער

11. המערער – מנהל מיסוי מקרקעין (להלן: המנהל) טוען כי קביעת ועדת הערר לפיה מנגנון החישוב הלינארי אינו אלא חזקה הניתנת לסתירה מנוגדת ללשון החוק, לתכליתו ולכוונת המחוקק.

12. לטענת המנהל בהתאם לאמור בדו"ח ועדת רבינוביץ' לא בוצעה הפחתה בשיעורי המס על כל השבח מטעמים תקציביים. הטעמים התקציביים חייבו הפחתה מדורגת של שיעורי המס והמנגנון שנבחר לצרכי ההפחתה המדורגת הוא מנגנון החישוב הלינארי. המנגנון הלינארי מביא לוודאות ולאחידות ונבחר גם בשל יעילותו, פשטות יישומו וכדי לחסוך בהתדיינויות. המנהל מדגיש כי הכרעה בשאלת המנגנון הראוי למעבר משיעורי מס גבוהים לשיעורי מס נמוכים היא עניין למחוקק לענות בו ו"משאמר המחוקק את דברו בעניין זה באופן שאינו משתמע לשתי פנים, לאחר שאימץ את המלצותיה של ועדת 'מומחים', שזו מצידה בחנה את כל האפשרויות הקיימות ובחרה במנגנון החישוב הלינארי, הרי שאין כל אפשרות לסטות ממנו – קל וחומר שאין לעשות זאת לטובת שיטה שנבחנה ע"י המחוקק ונפסלה במודע".

13. המנהל טוען כי כשם שבית המשפט נמנע מלהתערב בהחלטתו של המחוקק בשאלה האם להפחית את שיעורי המס אם לאו כך גם קביעת שיעור המס בענייננו היא עניין למחוקק בלבד. משקבע המחוקק הוראה מפורשת בעניין – לא כל שכן בסעיף הגדרות – לא היה מקום כי ועדת הערר תשים עצמה בנעליו של המחוקק ותאמץ מנגנון לחישוב שיעור מס השונה בתכלית מזה שנבחר ע"י המחוקק.

14. המנהל מוסיף וטוען כי השיטה שאומצה על ידי ועדת הערר הבוחנת למעשה את שווי השוק של הנכס ביום הקובע אינה מתיישבת עם עקרונות מס שבח מקרקעין. לטענתו שני הערכים היחידים הרלבנטיים לצורך חישוב השבח הם שווי המכירה ביום המכירה ושווי הרכישה ביום הרכישה ועירוב מועד נוסף בחישוב השבח הוא זר

לשיטה. מנגנון החישוב הלינארי, לעומת זאת, אינו משלב מועד זר בקביעת השבח אלא הוא "נכנס לפעולה" רק בשלב הטלת המס לאחר קביעת השבח על פי שני המועדים היחידים הרלבנטיים. יתר על כן, החוק הקיים נעדר כל מנגנון להחלת שיטת "שווי שוק הנכס ביום הקובע" ואימוץ השיטה במנותק ממבנה החוק יגרום לקשיים ולעיוותים רבים, ואף עלול להוביל למצב של אי-וודאות מוחלטת. כך למשל אין מחלוקת שגם הוצאות "בייצור" השבח הוצאו בתקופות שונות והיה מקום לכאורה לנכות הוצאות שהוצאו לאחר היום הקובע רק מהשבח שנוצר גם הוא לאחר היום הקובע וכדומה לפעול גם לגבי הוצאות שהוצאו עבור שבח שצמח לפני היום הקובע. ואולם, אין בחוק כל הוראה המאפשרת "פיצול" ניכוי הוצאות שכזה ולטענת המנהל אין תימה בכך מן הטעם הפשוט שהמחוקק פסל את שיטת שווי השוק ביום הקובע. בהקשר זה מוסיף המנהל וטוען כי כאשר המחוקק ביקש לאמץ את שיטת שווי השוק ביום הקובע כדיני המס הוא עשה כן במפורש תוך שהוא קובע בחקיקה מנגנונים מפורטים והסדרים משלימים הנדרשים לצורך כך. בעניין זה הפנה המנהל לתיקונים 132 ו-147 לפקודת מס הכנסה ובפרט לסעיף 105(א) לפקודה הקובע מפורשות מבחן של שווי שוק ממש. בענייננו כאמור בחר המחוקק במודע במנגנון אחר ולא רק זאת אלא שנקבעו הוראות משלימות המתאימות אך למנגנון הלינארי ולהגיון שמאחוריו. סטייה ממנגנון זה, כך טוען המנהל, תיצור עיוותים להם לא התכוון המחוקק.

15. באשר לטענה שבמקרה הקונקרטי הנוסחה הלינארית גורמת ל"עיוות מס" טוען המנהל כי מדובר ב"טאוטולוגיה", שהרי הטענה כי נגרם "עיוות מס" מבוססת על ההנחה שפרשנות המשיב לחוק היא הפרשנות הנכונה, אך זו בדיוק השאלה שיש להכריע בה. ממילא, כך טוען המנהל, פרשנות ראויה אינה יכולה להיות מושפעת מן התוצאה שתתקבל אצל נישום כזה או אחר אלא יש לבחור באותה פרשנות המגשימה את מטרת החקיקה.

16. המנהל טוען גם כי על פי נוסחת החישוב הלינארי מרכיב השבח הזכאי לשיעור מס מופחת ילך ויגדל בחלוף השנים ובטווח הארוך יחושב כמעט כולו בהתאם לשיעור המס המופחת. לעומת זאת, על פי שיטתו של המשיב – דהיינו שיטה הבודקת מתי בפועל צמח השבח – ישתמר שיעור המס הקודם "על השבח הישן ללא כל אפשרות להפחיתו אף לא בטווח הארוך", וכל זאת בניגוד לרצון להפחית באופן מדורג את שיעורי המס. ובלשון המנהל "השיטה של 'שווי השוק ליום הקובע' מנציחה את שיעור המס הגבוה על השבח 'הישן' ולא מבצעת בו כל הפחתה אף לא מדורגת, וזאת בניגוד לכוונת המחוקק".



17. לבסוף טוען המנהל כי הפסיקה עליה הסתמכה ועדת הערר אינה רלבנטית לענייננו. בהקשר זה מדגיש המנהל כי לא היה מקום להפנות לפסיקה העוסקת באופן חישוב הרווח (שבח) והמזהירה מפני חישוב רווח על פי חזקות. אכן חישוב רווח על פי חזקות עלול להביא להטלת מס על רווח שלא הופק. ואולם בענייננו איננו עוסקים בחישוב רווח אלא רק בשיעור המס שיוטל עליו. המנגנון לקביעת שיעור המס נתון בידי המחוקק שבחר בו במודע תוך שלילת מנגנון אחר וגם בכך שונה ענייננו. ועוד: בכל אותם פסקי דין היה מדובר בפרשנות הסדר משני כך שיעלה בקנה אחד עם הסדר ראשוני כללי הקבוע בחוק, ואילו בענייננו ישנה רק דרך אחת לחישוב שיעור המס שיוטל. המנהל גם טוען כי טועה המשיב המניח קיומו של "נתיב סלול" של פסיקה שיש לילך בו בכל מקרה ללא התחשבות בהוראת החוק הנדונה, בתכליתה וביעדיה.

### המשיב

18. המשיב מבקש לדחות את הערעור. לטענתו ועדת הערר המשיכה נתיב סלול של פסקי הדין שניתנו בבית משפט זה, אשר חלקם אף מוזכרים בהחלטתה: ע"א 5359/92 שכטר נ' מנהל מס שבח מקרקעין, המרכז, פ"ד נ(1) 651 (1996), עניין אינטרבילנדינג, עניין קלט, עניין מירון, רע"א 4217/04 פמיני נ' הועדה המקומית לתכנון ובניה ירושלים (טרם פורסם, 22.10.2006), רע"א 10879/02 באולינג כפר סבא בע"מ נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבניה, כפר סבא (טרם פורסם, 6.12.2006). המשיב סוקר פסקי דין אלו ולטענתו עולה מהם כי מקום שבו ישנה בחוק-מס חזקה, נוסחה, הגדרה או הוראה ניתן לסטות ממנה כדי שישולם מס אמת. הנוסחה הלינארית המניחה כי השבח נצמח באופן שווה לאורך כל תקופת החזקה תחול, לגישת המשיב, רק באותם מקרים בהם לא יוכחו באופן ברור המועדים המדוייקים של צמיחת השבח. בענייננו, כך טוען המשיב, כלל אין מחלוקת על כך שהשבח צמח כולו לאחר היום הקובע ומכאן שאין מקום להיזקק לנוסחה הלינארית, אלא יש לקבוע את המס על פי השיעורים החלים לאחר היום הקובע בלבד. תוצאה אחרת, כך גורס המשיב, תגרום לעיוות מס חמור.

19. המשיב מדגיש בטיעונו כי גישתו זו לא רק עולה בקנה אחד עם הפסיקה העקבית של בית משפט זה, אלא היא מבוססת גם על דברי מלומדים הסבורים כי "במקרים נדירים וקיצוניים, שבהם ברור כי החלוקה הקבועה בחוק, בין שבח ריאלי שנצבר עד ליום 7 בנובמבר 2001 לבין שבח ריאלי שנצבר לאחר מועד זה, יוצרת עיוות מס משמעותי, ניתן יהיה לשקול סטייה מהחזקה הקבועה בחוק" (יצחק הדרי ודודן ברוך "רפורמות במיסוי מקרקעין" רפורמות מס 163, 183 (דוד גליקסברג עורך, 2005)).

20. בנוסף, המשיב מבקש כי לא נסמוך על דברים שנאמרו בדו"ח ועדת רבינוביץ' ואף לא על דברים שנאמרו בוועדת הכספים או בכנסת משאלו אינם קובעים את כוונת המחוקק ואינם מפרשים את החוק וממילא, אין בהם כדי להכריע בשאלת תכליתו של החוק. המשיב מדגיש גם כי אין לפנות למקורות אלה לפתרון הבעיה הספציפית שלפנינו. יתר על כן, כך טוען המשיב, ועדת רבינוביץ' דווקא המליצה כי שיעור המס המופחת יחול רק על שבח שנצבר לאחר היום הקובע והמלצתה לעניין נוסחת החישוב הלינארית אינה אלא המלצה "פרוצדוראלית" שאין בה כדי לפגוע בהמלצה העיקרית לפיה על שבח שנצבר לאחר היום הקובע יוטל שיעור המס החדש. המשיב מוסיף כי אין להסכים עם המלצת רו"ח רבינוביץ' בפני ועדת הכספים "לפעול בשרירות" וכי הערכת שווי המקרקעין ליום הקובע, על מנת להפריד בין שבח שנצבר קודם ליום זה לבין שבח שנצמח לאחריו, "היא הדבר הנכון והטבעי ביותר" ואין בה כל סיבוך. ביחס לדברי רו"ח רבינוביץ' בפני ועדת הכספים שכבר צוטטו לעיל לפיהם "בוועדה שקלנו גם אפשרות ללכת לפי שווי מקרקעין ביום הקובע אבל בגלל הסיבוך הרב שיש בעניין וכניסה לבירוקרטיה שלא נצא ממנה, דהיינו יבוא שמאי שיעריך ככה, יבוא שמאי אחר שיעריך אחרת ויבוא שמאי מכריע" – טוען המשיב כי כך בדיוק גובים מזה שנים היטל השבחה והמנגנון בעניין זה עמד במבחן המעשה והזמן. ובלשון המשיב: "היטל השבחה נקבע ונגבה מזה שנים, כדבר של יום ביומו, על ידי שמאי מטעם הוועדה המקומית ושמאי מטעם בעל המקרקעין ואם אלה לא מסכימים ביניהם על ידי שמאי מכריע. זהו מנגנון הפועל ומיישם את קביעת ותשלום היטל השבחה, מידי יום ביומו, אשר עמד במבחן הזמן והמעשה".

21. המשיב מוסיף כי סעיף 47 אינו אלא סעיף "הגדרות" ולכן אין מדובר בהוראה מהותית אלא בחזקה המושתתת על ההנחה כי בהעדר הוכחות, השבח נצבר בצורה שווה לאורך התקופה. יחד עם זאת, לטענת המשיב חזקה זו ניתנת לסתירה מקום שבו מוכח אחרת, כבענייננו.

22. המשיב יוצא גם נגד טענתו של המנהל לפיה ענייננו בשיעור המס שיוטל על השבח ולא בכימות השבח. לטענת המשיב "אין שום ספק ולא יכול להיות שום ויכוח, מה הם שיעורי המס שקובע חוק מיסוי מקרקעין לשבח שנצמח עד יום התחילה, הוא יום הרפורמה, ושבח שנצמח לאחריו. על הראשון חלים שיעורי המס הישן ועל השני חל שיעור המס שלאחר הרפורמה. הדברים אמורים במפורש בסעיף 48א לחוק. השאלה היא, ואין להתחמק ממנה או להסוות אותה, שאלת מועדו של השבח שנצמח או שאלה, שיכולה לעמוד במקרים אחרים, של חלוקת השבח בין התקופות. משנדע לייחס כל שבח לתקופתו, שיעור המס החל עליו ידוע וברור מאליו מתוך החוק והרפורמה.

בענייננו, העובדות מוכיחות כי השבח הריאלי נצמח כלו לאחר יום התחילה ולא היתה מחלוקת עובדתית על כך, וקביעת שיעור המס הוא בבחינת 'ואידך זיל גמור'. המשיב מוסיף בהקשר זה כי אכן יתכנו מקרים שבהם הנוסחה הלינארית תפעל לטובתו של נישום כזה או אחר ומקרים אחרים בהם היא תפעל לרעתו, אך "שיעור המס אינו נקבע על ידי הנוסחה הלינארית, אלא על ידי דבר המחוקק בסעיף 48א לחוק, ואוי לנו שהנוסחה הלינארית משנה ומעוותת אותו".

23. באשר לטענת המנהל לפיה באמצעות הנוסחה הלינארית ביקש המחוקק להפחית באופן מדורג את שיעורי המס גם על "שבח ישן" טוען המשיב כי יתכן אומנם שזוהי התוצאה המעשית שתהא להחלת הנוסחה הלינארית אך לא זו הייתה כוונתו של המחוקק. כוונת המחוקק לטענת המשיב הייתה להותיר את שיעור המס שיוטל על שבח שצמח עד לרפורמה כשהיה, ומכאן ואילך לגבי שבח "חדש" להטיל את שיעורי המס שלאחר הרפורמה.

24. המשיב מוסיף ומדגיש כי בענייננו אין מדובר בהחלטה של שיטת "שווי השוק ליום הקובע" כשלעצמה שהרי הבסיס לקביעת שווי החלקה ה90ציפית מבוסס על עיסקה של ממש (רכישת החלק הנוסף של החלקה על ידי המשיב בשנת 2002). כלומר, בענייננו שווי החלקה אינו נתון במחלוקת וממילא אין צורך להידרש לשמאיות כאלה ואחרות.

ד"ן

25. טענות המשיב אומנם שובות את הלב, אך לאחר ששקלתי את טענות הצדדים הגעתי לכלל מסקנה כי יש לקבל את הערעור ולקבוע כי אין מקום לאפשר סטייה מנוסחת החישוב הלינארי. לפרשנות שמציע המשיב אין נקודת אחיזה ארכימדית בלשון החוק, היא אינה מגשימה את התכלית והאיזון בין האינטרסים השונים שבחר בו המחוקק במסגרת החוק והיא אף אינה עולה בקנה אחד עם פרשנות הרמונית של הוראות החוק מתוכו ובו ושל הוראות החוק מול חקיקה אחרת. גם הפסיקה אליה הפנה המשיב אין בה כדי לסייע לטענתו. למעשה המשיב מבקש כי בדרך פרשנית נתעלם ממדיניות המעבר שבחר בה המחוקק ולכך אין מקום. אפרט.

לשון הסעיף ותכליתו

26. חוק מס כמו כל חוק אחר יש לפרש על פי תכליתו. נקודת המוצא לפרשנות היא לשון החוק, כאשר מביין מגוון האפשרויות הלשוניות על בית המשפט לבחור את הפרשנות המגשימה את תכלית החקיקה. אכן, המשמעות המשפטית תקבע על פי התכלית המונחת ביסוד החקיקה, עם זאת יש לזכור כי "גבול הפרשנות הוא גבול הלשון" (ע"א 1900/96 טלמצי'ו נ' האפורופוס הכללי (כבא-כוח היועץ המשפטי לממשלה), פ"ד נג(2) 817, 827 ב (1999)). "כל פרשן חייב להתחשב במגבלות הלשון. המשמעות המשפטית של הלשון, אשר נועדה להגשים את התכלית המונחת ביסודה, חייבת להתיישב עם אחת המשמעויות הלשוניות של הטקסט. אמת, המרכיב הלשוני אינו תנאי מספיק לפרשנות, אך הוא תנאי הכרחי לה" (ע"א 3622/96 חכס נ' קופת חולים "מכבי", פ"ד נב(2) 638, 646-647 (1998)). וכפי שקבע השופט ברק:

"אין השופט רשאי [...] להגשים מטרה שאין לה אחיזה, ולו הקלושה ביותר, בלשון החוק. מלאכת הפירוש אינה מוגבלת אך למלים, אך המלים מגבילות את הפירוש [...] ייתכן, שיינתן ללשון החוק פירוש מרחיב או פירוש מצמצם, פירוש רגיל או פירוש חריג, אך בדרך כלל יש למצוא נקודת אחיזה ארכימדית למטרה בלשון החוק" (ד"נ 40/80 קניג נ' כהן, פ"ד לו(3) 715, 701 (1982)).

אין ליתן למילות החוק משמעות שאין הן יכולות לשאת. השופט מפרש טקסט שנוצר על ידי המחוקק וגם הגשמת מטרה נעלה ככל שתהיה מחייבת נקודת אחיזה "ארכימדית" בלשונה של החקיקה. סטייה מעקרון זה יורדת לשורשם של דברים ואינה עולה בקנה אחד עם עקרונות הפרשנות המקובלים:

"מתן משמעות לטקסט החוק, שהוא אינו יכול לשאתה מבחינה לשונית, נוגד את השיקולים החוקתיים העומדים ביסוד הפרשנות. הוא אינו עולה בקנה אחד עם עקרון שלטון החוק. הוא משבש את המבנה החוקתי והשיטתי. הוא פוגע באמון הציבור בשפיטה" (אהרן ברק פרשנות במשפט כרך שני – פרשנות החקיקה 82 (1993) (להלן: פרשנות החקיקה); כן ראו: בג"ץ 2257/04 סיעת חד"ש – תע"ל נ' יושבת ראש ועדת הבחירות המרכזית לכנסת ה-17, כבוד השופט דליה דורנר, פ"ד נח(6) 685, 704 (2004)).

27. ענייננו בפרשנות סעיף חוק. לשם נוחות נחזור ונצטט את הוראת סעיף 48 לחוק:

המס על  
השבח  
...  
א48.

(ב) על אף האמור בסעיפים קטנים (א) ו-(ב)(1), במכירת זכות במקרקעין או בפעולה באיגוד מקרקעין, כשיום הרכישה של הזכות במקרקעין או באיגוד המקרקעין, לפי הענין, היה לפני יום התחילה, יחולו הוראות אלה:

(1) חבר בני אדם יהיה חייב במס על השבח הריאלי עד יום התחילה בשיעור הקבוע בסעיף 126 לפקודה, ויחיד יהיה חייב במס על שבח כאמור בשיעור של 50%;

(2) על יתרת השבח הריאלי יחול מס בשיעור של 25%;

(3) הוראות פסקה (ב)(2) יחולו, בשינויים המחויבים, על חיוב במס של יחיד לפי פסקאות (1) ו-(2);

28. נראה, כי הביטוי "שבח ריאלי עד יום התחילה" המופיע בסעיף זה ואלמלא ההגדרה שניתנה לו בסעיף 47 היה סובל מבחינה לשונית את הפרשנות המוצעת ע"י המשיב. על פי גישה לשונית זו מדובר לכאורה בשבח הריאלי שנצבר "הלכה למעשה" עד יום התחילה. יש שיאמרו כי משמעות לשונית זו עולה בקנה אחד עם מובנו הטבעי של המונח בלשון היום יום. אין לכחד כי פרשנות זו שהוצעה על ידי המשיב והתקבלה על ידי ועדת הערר עולה אף בקנה אחד עם התכלית "התקציבית" שעמדה לנגד עיני ועדת רבינוביץ', והמחוקק בעקבותיה. התכלית "התקציבית" מכוונת לכך ששיעור המס החדש (המופחת) יחול רק על שבח שנצבר לאחר היום הקובע ולא יחול על שבח שנצבר לפני כן. ואולם, המחוקק לא הותיר את הביטוי "שבח ריאלי עד יום התחילה" במובנו הטבעי של המונח בלשון היום יום. המחוקק ייחד לביטוי זה משמעות מיוחדת ונפרדת. אכן "מחוקק המבקש ליתן ללשון החוק מובן שאינו מקובל בלשון הטבעית, חייב לצרף לדבר החקיקה 'מילון' או 'לקסיקון' אשר יבאר לקורא את המובן המיוחד שהלשון נושאת עמה" (פרשנות החקיקה, בעמ' 82). כך עשה המחוקק בענייננו כאשר הגדיר בסעיף 47 מהי משמעות הביטוי "שבח ריאלי עד יום התחילה".

47. בפרק זה –

הגדרות

...

"שבח ריאלי עד יום התחילה" - לענין מכירה או פעולה באיגוד מקרקעין שנעשו לאחר יום התחילה כשהזכות במקרקעין או באיגוד נרכשה לפני יום

התחילה – החלק מהשבח הריאלי שיחסו לכלל השבח הריאלי הוא כיחס שבין התקופה שמיום הרכישה ועד יום התחילה לבין התקופה שמיום הרכישה ועד ליום המכירה; שר האוצר רשאי לקבוע כללים לעיגול התקופות האמורות;

...

29. המחוקק בחר לסטות אפוא ממה שאחרת עשוי היה להיות פרשנות לשונית אפשרית וקבע, בסעיף ההגדרות, משמעות לשונית מיוחדת לביטוי "שבח ריאלי עד יום התחילה". אכן, "נהוג לכנות סעיפי הגדרה כסעיפי פרשנות. למעשה אין סעיפים אלה קובעים כיצד יש לפרש אלא מהו הפירוש. הם נועדו, בעיקרו של דבר, לייתר חלק מהתהליך הפרשני, ולקצר את לשון החקיקה. הם מהווים כללי פרשנות במונח הרחב" (פרשנות החקיקה, בעמ' 137-138).

30. השאלה שלפנינו היא למעשה מהי משמעות הביטוי "שבח ריאלי עד יום התחילה" וליתר דיוק האם מבחינה לשונית, נוכח האמור בהגדרה שבסעיף 47 יכולה לשון הביטוי לשאת את פרשנות המשיב. בהקשר זה יש לזכור כי "מטרתן העיקרית של ההגדרות [היא] לקבוע את היקף המשמעות הלשונית (המפורשת או המשתמעת) של המונחים" (שם, בעמ' 138; ראו גם אהרן ברק פרשנות במשפט כרך ראשון – תורת הפרשנות הכללית 42 (1993)). בענייננו עלינו לבצע למעשה "העתק-הדבק" של הגדרת הביטוי, כפי שהיא מופיעה בסעיף 47, על גבי מופע הביטוי בסעיף 48א. אם נעשה כן יקרא סעיף 48א(ב)(1) כך:

המס על  
השבח

48א.

...

... (ב)

(1) חבר בני אדם יהיה חייב במס על [חלק מהשבח הריאלי שיחסו לכלל השבח הריאלי הוא כיחס שבין התקופה שמיום הרכישה ועד יום התחילה לבין התקופה שמיום הרכישה ועד ליום המכירה] בשיעור הקבוע בסעיף 126 לפקודה, ויחיד יהיה חייב במס על שבח כאמור בשיעור של 50%;

מהאמור עולה כי בלשון סעיף 48א יחד עם סעיף 47 אין עוד נקודת אחיזה ארכימדית לפרשנות המשיב ומתבקש לקבוע כי אין לסטות בענייננו מנוסחת החישוב הלינארית

(ראו והשוו: ע"א 1240/00 פקיד שומה תל-אביב 1 נ' סיוון, פ"ד נט(4) 588, 603 ו-ז (2005); ע"א 3489/99 מנהל מס שבח מקרקעין, חיפה נ' עברי, פ"ד נז(5) 589 (2003); ע"א 3638/97 דובינסקי את דיאמנט בע"מ נ' פקיד שומה חיפה, פ"ד נו(4) 947, 956-957 (2002); ע"א 8540/96 חילן (1989) בע"מ נ' פקיד השומה ת"א 5, פ"ד נו(1) 49, 53 (2001); ע"א 3174/96 טובאג נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד נג(2) 106 (1999); דעת המיעוט של המשנה לנשיא ש' לויין ב- רע"א 3527/96 אקסלברד נ' מנהל מס רכוש – אזור חדרה, פ"ד נב(5) 385, 411 (1998); בקשה לדיון נוסף נדחתה (דנ"א 711/99); סעיף 2 לחוק הפרשנות, התשמ"א-1981). וכפי שקבע השופט רובינשטיין: "עלינו לזכור, כי בבסיסו של כל פרשנות מצוי דבר המחוקק, וככל שלונו ברורה, מצטמצמים גדרי הפרשנות" (ע"א 5789/04 המשביר הישן בע"מ נ' לוגיסטיק בע"מ, פסקה יג(2) (טרם פורסם, 10.6.2007)).

31. ודוק: במסגרת הליכי החקיקה, וכפי שכבר פורט, נשקלה שיטה אחרת לחישוב המס אך היא נדחתה (השוו: 535/01 שופרסל בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין-אזור מרכז, פסקה 19 (טרם פורסם, 23.6.2005); בקשה לדיון נוסף נדחתה (דנ"א 339/06)). אכן המחוקק בחר בשיטה מסויימת והוא עשה זאת באמצעות מתן מובן מיוחד לביטוי "שבח ריאלי עד יום התחילה" והרי בדיוק לשם כך נועדו סעיפי הגדרות. כפי שקבע א' ברק בספרו:

"חשיבותן העיקרית של ההגדרות באה לידי ביטוי מקום שניתן למונח מובן שונה ממובנו הרגיל או מקום שמובנו הרגיל אינו ברור דיו לצרכיו של דבר החקיקה. במצב דברים זה נותן המחוקק ביטוי ללקסיקון המיוחד בו הוא נוקט, ובכך מזהיר את הציבור ומעמידו על המובן המיוחד שהמחוקק מעניק לאותו ביטוי" (פרשנות החקיקה, בעמ' 138)

בסופו של דבר, לא ניתן לטעמי למצוא בסעיף 48 א יחד עם סעיף 47 נקודת אחיזה לשונית לפרשנות המוצעת על ידי המשיב וברי כי אין אנו רשאים ליתן לחוק פרשנות אותה אין הלשון יכולה לשאת. "היסוד הלשוני מבחין בין כתיבתה של יצירה חדשה לבין פירושה של יצירה קיימת" (אהרן ברק "פרשנות ושפיטה: יסודות לתורת פרשנות ישראלית" עיוני משפט י 467, 480 (1985) (להלן: ברק "פרשנות ושפיטה")).

32. ודוק: בחירה בנוסחה הלינארית שאין לסטות ממנה היא בעלת תכלית ברורה. בהקשר זה יש לזכור כי ללשון החקיקה תפקיד כפול בתהליך הפרשני. הלשון קובעת כאמור לעיל את מתחם האפשרויות הלשוניות, אשר מתוכו נבחרת המשמעות

המשפטית. בנוסף לכך, הלשון היא מקור אשר באמצעותו הפרשן למד על תכלית החקיקה (פרשנות החקיקה, בעמ' 277). בהקשר זה קבע הנשיא ברק כי "חזקה היא כי תכלית החקיקה היא זו העולה מלשונה [...] ההנחה הינה, כי בניסוח דבר החקיקה ננקטו הכללים הרגילים והמקובלים לקיום קומוניקציה בין יוצר הטקסט לבין קורא הטקסט. במקרה שלפנינו, ההנחה הינה כי התכלית העולה מ"פשט לשון" [...] היא התכלית המונחת ביסוד החקיקה" (ע"א 3207/93 פדר נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד נב(3) 385, 398 א (1997); כן ראו: פרשנות החקיקה, בעמ' 589). ובמקום אחר הוא ציין כי:

"על תכליתו של חוק המס למד הפרשן בראש-ובראשונה מלשונו של חוק המס. ההנחה היא, כי תכליתו של חוק המס היא זו העולה מלשונו. זו הנחה "חזקה". היא ניתנת לסתירה רק בנתונים אמינים וכבדי-משקל על דבר תכלית החוק" (אהרן ברק "פרשנות דיני המסים" משפטים כח 425, 434 (תשנ"ז) (להלן: ברק "פרשנות דיני המסים").

33. בענייננו החזקה בדבר התכלית העולה מ"פשט הלשון" מלמדת שאין לקבל את עמדתו של המשיב. ועוד: בבסיס החלטתו של המחוקק לקבוע נוסחה לינארית שאין לסטות ממנה עמדו תכליות של יציבות, ודאות ופשטות ועמדתו של המשיב אינה עולה בקנה אחד עם אלו. אכן העדפת תכליות של פשטות ויעילות והרצון להפחית התדיינות עולים בבירור מן ההיסטוריה החקיקתית של תיקון מס' 50 כפי שפורטה לעיל והרי "לכוונת המחוקק ההיסטורי באשר לתכלית החקיקה העולה מלשון החקיקה או מההיסטוריה החקיקתית משקל מכריע בגיבוש תוכנה של תכלית החקיקה" (פרשנות החקיקה, 161). בהקשר זה נקבע כי "בית המשפט אינו מעוניין בתמונות הספציפיות ובדימויים הקונקרטיים, שהיו לנגד עיניו של המחוקק. אנו מחפשים בהיסטוריה החקיקתית את תכלית החקיקה. אנו מחפשים את האינטרסים והמטרות, אשר הפשרה והאיזון שביניהם הביאו למדיניות, העומדת ביסוד הנורמה שאותה יש לפרש" (בג"ץ 547/84 עוף העמק, אגודה חקלאית שיתופית רשומה נ' המועצה המקומית רמת-ישי, פ"ד מ(1) 113, 143-144 (1986)). בענייננו הפשרה והאיזון הובילו את ועדת רבינוביץ' ואת המחוקק בעקבותיה להעדיף תכלית של פשטות ויעילות והרי "את הנורמה החקוקה יש לפרש באופן שיגשים את המטרה הגלומה בה, הצמודה לה והעוטפת אותה" (ברק "פרשנות ושפיטה", בעמ' 483) ועמדת המשיב אינה עולה בקנה אחד עם תכלית זו. בהקשר זה אוסיף כי מקובלים עליי דבריו של א' ברק לפיהם "אם המלצות הוועדה הציבורית התקבלו ללא שינוי, יש בכך לכאורה כדי להצביע על כך, שהתכלית שראתה הוועדה כעומדת ביסוד המלצותיה, היא גם התכלית שהמחוקק ראה כעומדת ביסוד



חקיקתו" (פרשנות החקיקה, בעמ' 369) וזאת כאשר "כל דין וחשבון וכל המלצה, שעמדו לנגד עיני המחוקק, רלבנטיים לגיבושה של תכלית החקיקה" (שם). אכן "אין אתה יכול לתת מובן לחוק מבלי להכירו על רקע צמיחתו" (ברק "פרשנות ושפיטה", בעמ' 480). על תכלית החוק יש ללמוד מלשונו, ממבנהו, מההיסטוריה החקיקתית, מעקרונות היסוד של השיטה ומכל מקור אמין (בג"ץ 47/83 תור אורד (ישראל) בע"מ נ' יו"ר המועצה לפיקוח על הגבלים עסקיים, פ"ד לט(1) 169 (1985); ברק "פרשנות דיני המסים", בעמ' 434).

34. ודוק: בבואנו לפרש הוראת מס אין להקל ראש בתכליות אלו של יעילות, ודאות ויציבות, שעמדו בענייננו במפורש לנגד עיני המחוקק (ראו והשוו דעת הרוב של חברתי השופטת חיות ב- ע"א 6557/01 פז גז חברה לשיווק בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פסקה 3 (טרם פורסם, 20.11.2006); בקשות לדיון נוסף נדחו (דנ"א 10510/06, דנ"א 10334/06)). מידות היעילות, הוודאות, ההרמוניה החקיקתית והנאמנות ללשון מהוות כידוע "תכליות כלליות הניצבות ביסודם של דיני המס" (עניין טיוון, בעמ' 610) ואף נקבע מפי חברתי השופטת חיות כי מידות אלה תואמות את "אחת התכליות החשובות שביסוד דיני המס לפיה חותרים דינים אלה ככל הניתן להגברת הוודאות באשר לנורמות הפיסקאליות ולהגדרתן באופן בהיר ופשוט שיקל על הגבייה ויעיל אותה" (ע"א 9922/02 רשות השידור נ' שפ"מ שידורי פרסומות מאוחדים בע"מ, פסקה 10 (טרם פורסם, 22.8.2007)) ובמקום אחר נאמר כי "אחת מתכונותיו של 'מס טוב' שהוא 'יעיל', כלומר ניתן לגבייה בקלות ובהוצאה מזערית כך שהשלטון ייהנה ממלוא המס שהאזרח משלם" (י' מ' אדרעי "בסיס מס כולל בישראל" משפטים (תשמ"ג) 431, 432) " (בג"ץ 5503/94 סגל נ' יושב-ראש הכנסת, פ"ד נא(4) 529, 541 (1997)).

35. דחיית עמדת המשיב וקבלת עמדתו של המנהל לפיה אין לסטות מנוסחת החישוב הלינארי תגשים תכליות אלו של יעילות, ודאות ויציבות, שעמדו ביסוד בחירתו של המחוקק ושעומדים ביסודם של דיני המס בכלל. אכן יתכנו מקרים שבהם השימוש בנוסחה הלינארית ללא אפשרות לסטות ממנה אומנם יגשים תכליות אלו אך הוא לא יגשים את התכלית התקציבית שעמדה אף היא כאמור ביסוד החקיקה כפי שעולה מן ההיסטוריה החקיקתית. כזכור, בשל מגבלות תקציב הומלץ כי שיעור המס המופחת יחול רק על השבח שייצבר החל מהיום הקובע. דוגמא למקרה שכזה בו לכאורה לא מוגשמת התכלית התקציבית הוא, למשל, מקרה הפוך מהנטען בענייננו. טול מקרה בו כל השבח צמח בפועל לפני המועד הקובע (אך מכירתו הייתה לאחד המועד הקובע). במקרה שכזה, ככל שהנישום ימתין זמן רב יותר עד מכירת הנכס ישלם

הוא שיעור מס נמוך יותר וזאת בניגוד לתכלית התקציבית לפיה שבח "ישן" ימוסה על פי שיעורי המס הישנים. שיעור המס יהיה נמוך יותר מאחר שעל פי הנוסחה הלינארית יחולק השבח על פי תקופות החזקה ולא על פי מועד הצמיחה בפועל. מאחר וקיימת בדוגמא זו תקופת החזקה לאחר המועד הקובע חלק מהשבח "יראה" כאילו הוא צמח לאחר היום הקובע (למרות שכאמור בפועל הוא צמח לפני המועד הקובע) וכך אותו חלק יהנה משיעורי מס מופחתים למרות שמדובר בשבח "ישן".

36. מקרה שכזה (שהוא כאמור הפוך לעניינו) ממחיש כי ייתכנו גם מקרים בהם הנוסחה הלינארית שלא ניתן לסטות ממנה לא תגשים מטרה נוספת שעמדה אף היא ביסוד החקיקה והיא הרצון להאיץ את הפעילות בענף הנדל"ן. נזכיר כי מדובר במקרה בו השבח צמח כולו לפני המועד הקובע. הנוסחה הלינארית במקרה שכזה עלולה דווקא "להקפיא" פעילות: ככל שהנישום ימשיך ויחזיק בנכס כאמור תתארך תקופת החזקה שלאחר המועד הקובע ויפחת בהתאם תשלום המס שיוטל. נמחיש באמצעות דוגמא מספרית עד כמה "משתלם" בעקבות הנוסחה הלינארית להחזיק בנכס כאמור תוך "הקפאת" פעילות: נניח לצורך הדוגמא כי הנכס נרכש חודש אחד לפני המועד הקובע. לאחר הרכישה ולפני המועד הקובע נצבר שבח של 1000 (למשל כאשר מייד לאחר הרכישה ולפני המועד הקובע אושרה תוכנית לשינוי יעוד המקרקעין). בהתעלם מהנחות מס כאלה ואחרות, אם אדם זה ימכור את הנכס חודש אחד לאחר המועד הקובע הרי שעל פי הנוסחה הלינארית ולמרות שכל השבח צמח לפני המועד הקובע עדיין ישולם שיעור המס הישן רק על מחצית השבח (ועל המחצית האחרת יוטל שיעור המס החדש הנמוך יותר). אם ימתין חודש נוסף בטרם ימכור את הנכס הוא כבר ישלם את שיעור המס הישן רק על שליש מהשבח. אם ימתין עוד חודש אחד הוא ישלם את שיעור המס הישן רק על רבע מהשבח וכן הלאה, וזאת כזכור כאשר כל השבח צמח לפני המועד הקובע. יוצא אפוא כי הנוסחה הלינארית עלולה, במקרים מסויימים, להביא דווקא להאטה בשוק הנדל"ן שהרי כל תקופה של החזקה נוספת מביאה עמה "רווח" והכל בניגוד לרצון להאיץ את ענף הנדל"ן.

37. ודוק: גם במקרה בו השבח צמח כולו לאחר המועד הקובע, שהוא המקרה הדומה על פי הנטען לעניינו, עלולה הנוסחה הלינארית להביא להאטה בשוק הנדל"ן. במקרה שכזה (כאשר הנכס נרכש לפני המועד הקובע אך השבח נצבר לאחר המועד הקובע) עלולה הנוסחה הלינארית להביא לכאורה למצב בעייתי בו שבח "חדש" ממוסה על פי שיעורי המס הישנים (השוו: ע"א 2622/01 מנהל מס שבח מקרקעין נ' לבנון, פ"ד נז(5) 309, 333 (2002); אהוד ברזילי ויפעת שושן "פס"ד מ.ל. השקעות + פס"ד לבנון = ?" מיטיים יז(6) 1 (2003)). למעשה, הנוסחה הלינארית במצב זה כמו

"מושכת" את השבח לאחור ו"צובעת" אותו כ"שבח ישן" למרות שאין הוא כזה. לא מן הנמנע כי במצב זה יבחרו נישומים לא מעטים, ככל שהדבר יתאפשר להם, להמתין זמן נוסף בטרם ימכרו הם את נכסם כדי שפחות שבח "ימשך" לאחור ו"יצבע" כשבח ישן. הנה כי כן, גם במקרים שכאלו עלולה הנוסחה הלינארית להביא להאטה בענף הנדל"ן בניגוד לרצון להאיץ את הפעילות בו. במובן זה גם ניתן לומר כי הנוסחה הלינארית אינה עולה לכאורה בקנה אחד עם עקרון הניטרליות של המס. יצויין כי כדי בכל זאת לעודד פעילות לאחר המועד הקובע נקבעה הוראת שעה המעניקה הנחות שונות למכירות (ורכישות) שיתבצעו בסמוך למועד הקובע (ראו: ע"א 5714/05 מנהל מס שבח רחובות נ' גני רון בע"מ (טרם פורסם, 12.12.2006); ע"א 7669/05 מנהל מיסוי מקרקעין, נתניה נ' רוזי (טרם פורסם, 17.6.2007)).

38. יחד עם זאת ועל אף שלעתים פועלה של הנוסחה הלינארית כפי שפורט נוגד את מטרת החקיקה, דעתי היא כאמור שאין לסטות מנוסחה זו.

ראשית, אין להתפלא כי המבחן הכללי שנקבע בנוסחה הלינארית מאפשר לכאורה קיומם של מקרים שלא יגשימו את התכליות כולן שהרי כפי שציין השופט ריבלין בפרשה אחרת שעסקה במס שבח "אפשרות כזו היא פועל יוצא, בלתי נמנע כמעט, מיישום שיקולים של ודאות ויעילות בהפעלת החוק. שיקולים אלה מחייבים מבחן כללי" (עניין עברי, בעמ' 601) ודברים אלו נאמרו בדיוק בסיטואציה בה "לכאורה עשויים לבוא בגדרה [של הוראה] גם מקרים שאינם מקיימים את ההגיון שביסודה" (שם; כן ראו והשוו: ע"א 305/69 גרינברג נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד כ"ד (1) 197, 199 (1970); ע"א 417/74 מנהל מס שבח מקרקעין, נתניה נ' פאליי, פ"ד כט (1) 681, 687 (1975)).

שנית, בחלוף הזמן אותם מקרי קיצון יהפכו לזניחים. אכן, ככל שיחלפו השנים ממילא יגדל חלקן של שנות ההחזקה שלאחר המועד הקובע ושנות ההחזקה שלפני כן יהפכו זניחות במסגרת הנוסחה. במובן זה המצב בו שבח חדש "נמשך" לאחור ו"נצבע" כשבח ישן ילך ויצטמצם וכך גם השפעותיו. אכן בכואנו לפרש את החוק אין להסתכל רק על טווח הזמן הקרוב אלא יש להשקיף גם על טווח הזמן הרחוק יותר. "פרשנות היא מסע אל העתיד על בסיס העבר והווה" (פרשנות החקיקה, בעמ' 272) ויש להכיר בכך ש"הזמן אינו עומד מלכת, ועמו משתנה גם הפתרון שהחוק נותן" (פרשנות החקיקה, בעמ' 265).

שלישית, וזה עיקר: דברי חקיקה רבים הם פרי של בחירה, של פשרה ושל איזון. בענייננו בחר המחוקק בעקבות המלצותיה של ועדה מקצועית ליתן עדיפות לתכלית הפשטות, והיעילות על פני תכליות אחרות, שעמדו אף הן לנגד עיניו. בכך יש להתחשב בהבנת התכלית.

“תכלית החקיקה היא המטרה אשר דבר החקיקה מגשימה. אלה הם האינטרסים הנאבקים על הבכורה, ואשר הפשרה ביניהם עומדת ביסוד החקיקה. זהו הווקטור במקבילית הכוחות המעצבים את החקיקה; זוהי המדיניות אשר החוק מעצב ואלה הערכים שהוא מגשים” (פרשנות החקיקה, בעמ’ 148)

בענייננו אכן נשקלו אלטרנטיבות שונות והמחוקק בחר את בחירתו. מעניין להפנות בהקשר זה למאמרם של הדרי וברוך המוזכר כבר בטענות הצדדים אשר מציינים:

“ניתן היה להניח כי הפתרון הראוי שבו יבחר המחוקק הוא קביעת שווי המקרקעין שבהם מדובר ליום 7 בנובמבר 2001, תוך הכרזת המקרקעין כנמכרים במכירה רעיונית במועד זה (כשמועד החיוב במס ומועד תשלומו יידחו ליום המכירה האמיתית של המקרקעין). כך תשקף מכירה זו במדויק את ההבחנה הנדרשת בין השבח שנצמח על המקרקעין עד ליום 7 בנובמבר 2001 ואת השבח שיצמח על המקרקעין החל במועד זה ואילך. אולם פתרון זה לוקה בחסר שכן קשה ליישמו.

[...]

מכל מקום, המחוקק בחר לנקוט דרך חישוב אחרת, ואימץ בעניין זה את המלצות ועדת רבינוביץ: בהתאם להגדרת ‘שבח ריאלי עד יום התחילה’ שבסעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין, יש לחלק את השבח הריאלי שנצמח על נכס המקרקעין באופן לינארי” (שם, בעמ’ 181).

39. בענייננו המחוקק קבע את “סדר העדיפות” בין התכליות השונות של החוק ואין מקום לאפשר סטייה מכך (ראו פרשנות החקיקה, בעמ’ 207; לכיבוד תכלית של ודאות והפחתת התדיינויות ראו גם ע”א 380/99 קימה נ’ פקיד שומה גוש דן, פ”ד נד(5) 529 (2000)). כפי שקבעה חברתי השופטת חיות בעניין תג-12:

“כטיבם של כללים אחידים יש אמנם מידה של שרירות במנגנון האחיד הקבוע בתקנות הפחת, אך זהו המחיר שבחר מתקין התקנות לשלם לצורך השגת יעילות ונוחות בחישוב הפחת לצורכי מס ונראה כי אל התכלית הזו ראוי לכוון בבואנו לפרש את תקנה 4 לתקנות הפחת”

גם בעניינינו בבואנו לפרש את תיקון מס' 50 ראוי לכוון לתכליות של פשטות, יעילות, ודאות ויציבות שעמדו לנגד עיני המחוקק ועומדים ביסודם של דיני המס ואין מקום לקבוע במקום המחוקק כי היה מקום להעדיף תכליות אחרות. "שופט אינו רשאי לומר כי תכלית החוק אינה נראית לו, ולהפעיל את שיקול דעתו על מנת להגשים תכלית אחרת הנראית לו עדיפה" (פרשנות החקיקה, בעמ' 92).

40. ודוק: המנהל צודק בטענתו כי השאלה אינה מהי האלטרנטיבה שהיה ראוי לבחור בה אלא השאלה היא מהי פרשנות האלטרנטיבה בה בחר המחוקק בהסתמך על תכלית החקיקה. אנו עוסקים בפרשנות החוק המצוי והתכלית שעמדה לנגד עיני המחוקק, אשר תואמת גם את התכליות הכלליות הניצבות ביסודם של דיני המס, היא תכלית של פשטות, ודאות ויעילות. סטייה מהנוסחה הלינארית כעמדת המשיב תסכל זאת. סטייה שכזו גם לא תהלום את יתר הוראות החוק שאין בהן הסדרים משלימים שהיו מתבקשים לו היינו מקבלים את גישת המשיב. לכך אעבור עתה.

הרמוניה

41. פרשנות המשיב אינה מתיישבת עם יתר הוראותיו של החוק וגם מטעם זה יש לדחותה. כידוע בבואנו לפרש הוראת חוק עלינו לעיין בחוק כולו. עלינו ליתן את אותו פירוש שיביא להרמוניה בין הוראת החוק שבפרשנותה אנו דנים לבין יתר הוראות החוק. "כשם שאין לפרש קטע ביצירה ספרותית או מוסיקלית בלא לעיין ביצירה כולה, כן אין לפרש הוראה בחוק בלא לעיין בחוק כולו" (פרשנות החקיקה, בעמ' 308). יפים בהקשר זה דבריו של השופט ברנזון לפיהם:

"כלל יסודי בפירוש חוקים הוא שכדי לעמוד על משמעותה האמיתית של הוראה מסוימת יש לקרוא בהקשר הדברים שבו היא מופיעה וכן יחד עם ולאור הוראות החוק בכללותו, ויש לתת לה פירוש כזה שיביא להתאמה והרמוניה בינה לבין שאר הוראות החוק" (בג"ץ 215/62 מויאל נ' ראש העיר, חברי המועצה ובני העיר תל-אביב-יפו, פ"ד ט"ז (4) 2384, 2387 (1962)).

וכן ראו דברי השופט ברק לפיהם:

"עיון בדבר החקיקה כיחידה שלמה ואורגנית עשוי להצביע על התכלית המונחת ביסודה. נושא החקיקה, טיב ההסדרים ויחסי הגומלין שביניהם עשויים לשמש

בסיס להסקת מטרת החקיקה" (בג"ץ 693/91 ד"ר מיכל אפרת נ' הממונה על מרשם האוכלוסין במשרד הפנים, פ"ד מז(1) 749, 765 ו (1993)).

והשופט מ' חשין קבע:

"כל הוראותיו של חוק - אם מקומן הוא בראשיתו של החוק, אם באמצעו או בסופו - הינן אברים באותו גוף עצמו, ורק שילובן אלו באלו להיותן לאחדים יעמיד את החוק כאותו חי הנושא את עצמו" (ע"פ 4389/93 מרדכי נ' מדינת ישראל, פ"ד נ(3) 239, 262 (1996))

42. המשיב טוען כי הנוסחה הלינארית אינה אלא חזקה הניתנת לסתירה באמצעות הוכחה בפועל של סכומי השבח שצמחו בין לפני היום הקובע ובין לאחריו. ואולם, חישוב השבח תלוי בשני ערכים: שווי המכירה ויתרת שווי הרכישה (ראו סעיף 6 לחוק). השבח מחושב על ידי הפחתה משווי המכירה (התלוי ביום המכירה) את שווי הרכישה (התלוי ביום הרכישה) לאחר שהוספו לשווי הרכישה הסכומים המותרים בניכוי (ראו סעיפים 17(א), 19, 21, 47 לחוק). אכן כפי שטוען המנהל, בחישוב זה אין לכאורה כל אפשרות לשילוב מועד נוסף – הוא היום הקובע.

43. יתר על כן: המשיב לא הראה לעניין חישוב המס על השבח כי החוק מאפשר להבחין בין הוצאות שהוצאו לפני המועד הקובע לבין הוצאות שהוצאו אחריו. אילו פרשנותו של המשיב הייתה נכונה הבחנה שכזו (או דומה לה) הייתה מתבקשת. במה דברים אמורים? על פי פרשנותו של המשיב יש מקום לאפשר לנישום להוכיח את מועדי צבירת השבח בפועל ורק בהיעדר הוכחה יש לפנות אל הנוסחה הלינארית. ואולם, אם זו אכן הייתה פרשנותו הנכונה של החוק היה זה מתבקש, מתבקש ממש, כי תהיה אפשרות להבחין גם בין הוצאות שהוצאו לאחר המועד הקובע (שינוכו רק מאותו שבח שצמח לאחר המועד הקובע ושיוטל עליו על פי גישה זו שיעור המס החדש) לבין הוצאות שהוצאו לפני המועד הקובע (שינוכו רק מאותו שבח שצמח לפני המועד הקובע ושיוטל עליו על פי גישה זו שיעור המס הישן). זהו צדה השני של המטבע וכל תוצאה אחרת תהיה בלתי ראויה. למעשה ללא אפשרות "לפצל" גם בין ההוצאות ידמה הדבר למתן אפשרות לנכות הוצאות שהוצאו על כל המקרקעין כאשר רק חלק מן המקרקעין ממוסה (ראו ע"א 7937/04 מנהל מס שבח תל אביב 2 נ' אביב (טרם פורסם), 25.9.2006)).

44. על פי פרשנותו של המשיב ובהיעדר אפשרות "לפצל" כאמור בין ההוצאות, עלול להיווצר מצב שבו הוצאות שהוצאו ל"יצירת" שבח "חדש" – שימוסה בשיעור מס נמוך יותר – היו מנוכות משבח "ישן" הכפוף לשיעור מס גבוה יותר. מצב שכזה הוא בעייתי וכדי למנוע אותו היה מתבקש כי החוק יאפשר לנכות גם את ההוצאות על פי מועד הוצאתן (או על פי הקשרן "הסיבתי" ל"סוגו" של השבח ("ישן" או "חדש")). ואולם, החוק אינו מאפשר "פיצול" הוצאות שכזה, ואין זאת אלא כי סופם של דברים מלמד על ראשיתם. באין פיצול הוצאות אין גם מקום לאפשר את פיצול מועדי צבירת השבח שלא על פי הנוסחה הלינארית.

45. קבלת פרשנותו של המשיב היתה יוצרת אפוא בקיעים ופירוכות. היא היתה מחייבת השלמות, למשל, לעניין פיצול הוצאות. פרשנותו של המנהל לעומת זאת אינה מחייבת השלמות וגם מטעם זה יש להעדיפה. בענייננו יש להעדיף פרשנות הרמונית, פרשנות שאינה מחייבת השלמות, פרשנות התומכת במסקנה כי החוק הוא שלם ולא פרשנות היוצרת פרצות ובקיעים. כפי שקבע השופט ד' לויין:

"כשבאים ליתן פירוש לחוק יועדף תמיד הפירוש העקבי, המבטיח את ההיגיון והשלמות שבמדיניותו של המחוקק על פני פירוש היוצר מצבי איפה ואיפה, מערער את יציבות מבנה החוק ומאפשר פריצת בקיעים בו." (ע"א 260/83 מנהל מס שבח מקרקעין נ' אברהם, פ"ד לט(2) 96, 106 א (1985); יחד עם זאת ראו והשוו: ע"א 217/65 כהן נ' פקיד השומה גוש דן, רמת גן, פ"ד כ(2) 445, 421 ג (1966) (להלן: עניין כהן); דנ"א 3017/94 חזון נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד מט(2) 705, 729 ו (1995); ע"א 2026/92 פקיד שומה פתח-תקווה נ' שדות חברה להובלה (1982) בע"מ, פ"ד נה(4) 89, 115 ו-ז (2001)).

וכדברי השופט ברק:

"[על הפרשן] להניח, כי המחוקק ביקש להטיל מס ולא ליצור פרצות. עליו להניח, כי כוונתו הייתה ליצור כלי יעיל ולא חסר ערך. עליו להניח, כי המגמה היא ליצור מערכת סבירה וקוהרנטית" (ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט(2) 70, 77 (1985)).

46. הבעייתיות של פיצול ההוצאות על פי מועד הוצאתן אינה מתעוררת לגבי הנוסחה הלינארית שהרי הנוסחה הלינארית אינה בוחנת מהו המועד שבו נוצר השבח בפועל ולכן אין גם צורך לבחון מתי בפועל הוצאו ההוצאות. הנוסחה הלינארית למעשה

משקיפה על השבח כולו, לאחר הפחתת הניכויים, "כאילו" צמח באופן אחיד על פני כל תקופת ההחזקה. מקובלת על ידי טענת המנהל לפיה הנוסחה הלינארית "נכנסת לפעולה" רק בשלב השני של קביעת שיעור המס ולא בשלב הראשון של קביעת השבח. דברים אלה אף עולים בקנה אחד עם גישתם של ד"ר אלתר ועו"ד בן ברוך המציינים כי "הואיל והפיצול הינו חלק מתהליך קביעת שיעור המס החל על השבח הריאלי, הרי שלדעתנו מקומו הטבעי של מנגנון הפיצול אינו בסעיף 47 לחוק אלא בסעיף 48א הדן בשיעורי המס" (אברהם אלתר והלנה בן ברוך "סוגיות שונות ביחס לשיעור המס החדש של 25%" [web1.nevo.co.il/Books\\_word/maamarim/m216-31.rtf](http://web1.nevo.co.il/Books_word/maamarim/m216-31.rtf); כן ראו: אברהם אלתר, זיו שרון וניר הורנשטיין הרפורמה במיסוי נדל"ן 2002 122 (אברהם אלתר עורך, 2002); משה הר שמש "שינוי בשיעורי מס השבח – בעקבות תיקון 50 לחוק מיסוי מקרקעין" מקרקעין א(5) 34 (2002)). מאחר שהנוסחה נכנסת לפעולה לאחר שכבר חושב השבח, דהיינו לאחר שההוצאות כבר נלקחו בחשבון, לא מתעוררת בעיית פיצול ההוצאות ויש בכך כדי לתמוך בעמדת המנהל לפיה אין מקום לאפשר סטייה מהנוסחה הלינארית על ידי הוכחת מועדי צמיחת השבח בפועל.

47. חיזוק נוסף למסקנה זו ניתן למצוא בטענת המנהל המפנה לתיקון 132 לפקודת מס הכנסה. למותר לציין כי איננו עוסקים בתיקון זה כשלעצמו ובתחולתו לאחר תיקון מס' 147 לפקודת מס הכנסה (ראו סעיפים 36 ו-80 לחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (תיקון מס' 147), התשס"ה-2005, ס"ח 766). בכל אופן, בתיקון 132 ניתן לראות בבירור כי כאשר המחוקק מבקש לאפשר לנישום לסטות מנוסחת חישוב שנקבעה על ידו ולהוכיח אחרת הוא עושה כן בהוראה מפורשת. כך נקבעה הוראת סעיף 105 יג(ב) מיד לאחר נוסחת החישוב שנקבעה בסעיף 105 יג(א):

<p>105 יג. (א) על אף הוראות סעיף 91(ב), במכירת ניירות ערך הרשומים למסחר בבורסה בישראל למעט איגרות חוב ומילווה מדינה, שהתקיימו לגביהם כל אלה, יחולו הוראות סעיפים 91(א) או 105 יב(א), לפי הענין, ויראו את המחיר המקורי של נייר הערך כממוצע של ערכו בתום כל אחד משלושת ימי המסחר בבורסה שקדמו למועד הקובע [...] (ב) על אף הוראות סעיף קטן (א), הוכיח המוכר כי המחיר המקורי המתואם של נייר הערך במועד הקובע היה גבוה מממוצע שוויו, יראו את המחיר המקורי המתואם במועד הקובע</p>	<p>הוראות לענין חישוב המס ותשלומו</p>
---	---------------------------------------



כמחיר המקורי [...]

המשיב מבקש כאמור כי נאפשר לנישום להוכיח את מועדי צמיחת השבח בפועל תוך סטייה מהנוסחה הלינארית. ואולם, שלא כמו בסעיף 105 יג(ב) לפקודת מס הכנסה, שם נקבעה באופן מפורש האפשרות לסטות מהנוסחה שנקבעה בסעיף 105 יג(א), הרי שבענייננו אפשרות שכזו לא נקבעה. אין זאת אלא משום שהמחוקק בענייננו בחר במנגנון אחר שאינו מאפשר סטייה כעמדת המשיב.

בין היטל השבחה למס שבח

48. המשיב הוסיף וטען כי פיצול בין שבח שצמח בפועל עד ליום הקובע לבין שבח שצמח לאחר מכן באמצעות הערכה שמאית אינו יוצר סיבוך ולכן ניתן לאפשר סטייה מהנוסחה הלינארית. בהקשר זה טען המשיב כי מנגנון של שמאי מטעם כל צד ושמאי מכריע בהיעדר הסכמה הוא מנגנון שעמד במבחן הזמן והמעשה במסגרת היטל השבחה ברשויות המקומיות. עוד טען כי הערכה שמאית "היא הדבר הנכון והטבעי ביותר". ואולם, הערכה שמאית שתיערך בעוד עשרות (ואולי אף למעלה מכך) שנים שתבקש לבחון לאחר מהו השבח שצמח בפועל עד ליום הקובע (7.11.2001) ומהו השבח שצמח אחריו ודאי שאינה עולה בקנה אחד עם הרצון להפחית בהתדיינויות ועם תכליות של יעילות, ודאות ופשטות שאליהן כיוון המחוקק בקובעו את הנוסחה הלינארית. יתר על כן, ניתן אף לומר כי דווקא הטענה בדבר מנגנון שמאות לעניין היטל השבחה היא הנותנת שאין לאמץ מנגנון דומה בכל הנוגע למס שבח ואין לאפשר סטייה ממנגנון החישוב הלינארי. אבאר: כידוע, יסוד מהותי הטבוע בהיטל השבחה הוא הטלת ההיטל על מה שכונה ע"י השופט מ' חשין "השבחת-תכנון" בלבד:

"היטל השבחה מוטל על השבחת-תכנון, ואך-ורק על השבחת-תכנון. שוויים של מקרקעין יכול שיעלה מטעמים שאינם טעמי-תכנון, אך על השבחה זו אין מוטל היטל השבחה [...]  
בחישוב השבחתם של מקרקעין לא תובא במניין אלא השבחה הקשורה בקשר סיבתי ישיר לתכנית המשביחה"  
(דנ"א 3768/98 קריית בית הכרם בע"מ נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה, ירושלים, פ"ד נו(5) 49, 78 (2002)).

49. בהתאם לכך נקבע כי "היטל השבחה קרוב יותר לאגרה, שהנה תשלום חובה בזיקה לשירות מסויים שהשלטון נותן לפרט, מאשר למס, שנגבה ללא זיקה לשירות מסויים" (עניין באולינג כפר סבא בע"מ, פסקה 17). נוכח אופיו זה של היטל השבחה

נדרש "קשר סיבתי ישיר בין הפעילות התכנונית שבעקבותיה מחוייב בעל המקרקעין בהיטל ובין עליית שוויים של המקרקעין לפיה מחושבת ההשבחה" (עניין פמיני, פסקה 8). בנסיבות אלה קבע המחוקק – בחקיקה ראשית – מנגנון מפורט של שמאות לחישוב היטל ההשבחה. המחוקק אף קבע מפורשות כי "ההשבחה תיקבע בידי שמאי מקרקעין" (סעיף 4(1) לתוספת השלישית לחוק התכנון והבניה) וכן נקבע מנגנון הכרעה של "שמאי מכריע" בהיעדר הסכמה בין השמאותיות השונות (סעיף 14 לתוספת השלישית לחוק התכנון והבניה). ואולם, מנגנונים אלה או דומים להם אינם קיימים בחוק מס שבח. מס שבח גם אינו דורש "קשר סיבתי" כפי שנדרש בהיטל השבחה. כאמור בסעיף 6 לחוק מס שבח "השבח הוא הסכום שבו עולה שווי המכירה על יתרת שווי הרכישה" ולכן נקבע כי "כל עלייה בערכו של הנכס, בכל זמן שהוא, מהווה השבחה החייבת במס" (ע"א 1458/99 רוזנברג נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד נו(2) 174, 183 (2001)). מס שבח הוא מס לכל דבר ועניין וככלל לא ניתן לראותו כאגרה. "מס שבח הוא מקרה פרטי של מס רווחי הון, דהיינו, מס על רווח הון הנובע ממכירת נכס מקרקעין" (יצחק הדרי מיסוי מקרקעין כרך א 47 (מהדורה שנייה, 2000)). כאמור, מנגנון השמאות שהמשיב תומך בו למעשה את יתדותיו ושיקבע בחקיקה ראשית לגבי היטל השבחה כלל אינו קיים בחוק מס שבח ונראה לי שיהיה זה מרחיק לכת עד מאוד לומר כי בעניין זה קיים בחוק מס שבח חסר הדורש השלמה (השוו עניין באולינג כפר טבא בע"מ). קשה לקבל שבקובעו את הנוסחה הלינארית ביקש המחוקק לשנות סדרי בראשית שבחוק מס שבח ולהכניס מערך של שמאות שכיום אינו קיים בו. כידוע "במקרים רגילים, כאשר חוזה המכירה נעשה בכתב והתמורה נקבעה בתום-לב ובלא השפעת יחסים מיוחדים בין המוכר לקונה [...] [יקבע] השווי על בסיס התמורה המוסכמת" (הדרי, בעמ' 384-383). במילים אחרות, במס שבח שלא כמו בהיטל השבחה אין כל צורך בשמאות במקרים לא מעטים. בקביעת הנוסחה הלינארית המחוקק בוודאי לא ביקש לשנות ממצב זה. אכן אך מובן הוא כי גם לגבי מס שבח ניתן היה לקבוע מנגנון שמאות, למשל, כדי להבחין בין שבח שצמח עד ליום הקובע לבין שבח שצמח לאחר מכן. ואולם המחוקק לא בחר במנגנון שכזה. יתר על כן כפי שעולה מהסבריו של רו"ח רבינוביץ' בפני ועדת הכספים, נראה כי המחוקק באמצעו את הנוסחה הלינארית ביקש דווקא שלא לפעול לפי מנגנון שמאות כאמור. על כן, אפילו אם מנגנון של שמאות, כטענת המשיב, הוא הדבר "הנכון והטבעי ביותר" עדיין אין בכך כדי להצדיק בענייננו סטייה מהנוסחה הלינארית, שהיא המנגנון שנקבע בחקיקה ראשית ואותו ביכר המחוקק לגבי חישוב מס שבח – מס שמאפייניו ממילא שונים מאלו של היטל השבחה.

50. המשיב מסתמך כאמור על פסקי דין שונים מהם עולה שאין להטיל מס על רווח שלא הופק או כפי שנקבע, למנוע מצב של "תשלום מס על 'רווח' שאינו קיים" (עניין אינטרביילדינג, בעמ' 716; בקשה לדיון נוסף נדחתה (דנ"א 3639/99)). אכן, כפי שציין הנשיא ברק "החוק ביקש למסות את השבח, כלומר את הרווח הכלכלי שצומח לבעל המקרקעין עקב עליית ערכם" (ע"א 4271/00 מ.ל. השקעות ופיתוח בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד נז(2) 953, 958-959 (2003)) ולשם כך יש "להגיע לרווח הכלכלי האמיתי שצמח לבעל המקרקעין" (שם, בעמ' 959; בקשה לדיון נוסף נדחתה (דנ"א 4757/03)). היטיבה להסביר זאת חברתי השופטת א' חיות אשר תיארה את גישת הפסיקה ככזו "לפיה יש להעדיף הוכחה בדבר מצב הדברים לאשורם בטרם תיושם חזקה או נוסחה אחידה העלולה להוביל להטלת מס על רווח שלא הופק" (עניין מירון, בעמ' 876 (ההדגשה הוספה)). עם זאת, יש להדגיש כי חברתי השופטת חיות הפנתה בדבריה למאמר ביקורת על יישום רחב וגורף מדי של הגישה המעדיפה הוכחה בדבר מצב הדברים לאשורם על פני נוסחה אחידה בהתעלם משיקולים שבמדיניות המס (עפר גרנות "פרשנות תכליתית בדיני המס: מהצהרת עקרונות לפרקטיקה מעשית" מיסים יח/2 א-79; כמו כן ראו והשוו: ו"ע 1026/00 (מחוזי ת"א) שינפוקס נ' מס שבח ת"א 2 (לא פורסם, 9.7.2002) שהערעור עליו נמחק (ע"א 8586/02) המבוסס על ע"א 94/63 פקיד השומה, נתניה נ' בן משה, פ"ד יז(3) 1768 (1963)). לא מן המותר להפנות בהקשר זה גם לדבריו של ד"ר אמנון רפאל:

"אין מנוס מלכבד נוסחאות אלה כאשר הן פרי החקיקה הראשית והן ברורות על פניהן אף כאשר הן אינן מגשימות את תכלית החוק. כאשר המחוקק מציב גבול למהירות המותרת בנסיעה, זו עלולה, על פי מחקרים רבים, להרבות תאונות דרכים. אף על פי כן, אין אנו מערערים אחר דבר המחוקק. [...] הוא אשר אמרנו - כאשר הנוסחה או הטכניקה ברורים, אין מקום לתהיות וקושיות, תהא דעתנו לגבי התוצאה אשר תהא" (אמנון רפאל "האם דיני המס חייבים להיות מסובכים" מיסים יב(6) 21, 43 (1998); והשוו: יניב שקל ומאורי עמפלי "אפשרות לחישוב מקל של מס - בניגוד לנוסחאות הקבועות בחוק" ידע למידע (362) 33 (2006); גיא רשטיק וניר הורנשטיין "על פרשנות כלכלית של דיני המס" ידע למידע (363) 12 (2006)).

51. יהא הדבר אשר יהא, בענייננו איננו עוסקים כלל בנוסחה שעלולה להוביל להטלת מס על רווח שלא הופק. בין בעלי הדין אין כל מחלוקת על סכום הרווח שהופק. השאלה הנשאלת בענייננו היא איזה חלק מרווח זה שאינו שנוי במחלוקת יועבר לקופת המדינה. אכן, כאשר עסקינן בנוסחה הקובעת מהו הרווח שהופק עלול

להיווצר מצב בעייתי בו יוטל מס על רווח שלא הופק. ואולם, בעייתיות זו אינה מתקיימת בענייננו. אין מחלוקת בענייננו מהו הרווח שנצבר והשאלה היא האם יוטל מס בשיעור החדש או מס בשיעור הישן. השאלה היא של שיעור המס ואין לפנינו נוסחה העוסקת בקביעת הרווח שהופק. כאשר עסקינן בשיעורי המס עלינו להיזהר שלא להשיג את גבולה של הרשות המחוקקת (ראו והשוו: בג"ץ 4885/03 ארגון מגדלי העופות בישראל אגודה חקלאית שיתופית בע"מ נ' ממשלת ישראל, פ"ד נט(2) 14, 60 (2004); בג"ץ 4140/95 סופרפארם (ישראל) בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ, פ"ד נד(1) 49 (1999)).

52. יצויין, כי הפסיקה עליה מבקש המשיב לסמוך אינה רלבנטית לענייננו משני טעמים נוספים עליהם עמדו הדרי וברוך. הטעם הראשון הוא כי בחלק מאותם פסקי דין ההוראה שעמדה לפירוש נועדה למנוע תכנון מס פסול ואילו בענייננו הנוסחה לעניין "חלוקת השבח הריאלי לא נועדה להיאבק בתכנון מס, וכל מטרתה היא קביעת דרך יעילה – גם אם לא אידאלית – לביצוע החישוב" (הדרי וברוך, בעמ' 182). הטעם השני הוא כי בחלק מאותם פסקי דין ההוראה שעמדה לפירוש הייתה חריג לכלל שהיה קבוע בהוראה אחרת (או באותה הוראה). במילים אחרות היה ניתן לדון – וכך אכן עשתה הפסיקה – בשאלה מתי חל החריג ומתי חל הכלל. כך למשל בעניין אינטרביילדינג התעוררה שאלת היחס בין סעיף 17 לפקודת מס הכנסה המהווה את "הבסיס להתרת הוצאות" (שם, בעמ' 709) לבין סעיף 18 ה"כולל הוצאות מיוחדות בנושא התרת הוצאות מסוימות" (שם) ונקבע בדעת רוב כי "מקום שבו הוכח הייחוס בפועל של הוצאות הריבית, הרי שהן יותרו בניכוי בגדרו של סעיף 17 לפקודה, הקובע את עקרון ההקבלה הכללי, בלי להיזקק לנוסחה [הקבועה בסעיף 18]" (שם, בעמ' 710 ד) וכי סעיף 18 "יחול על מקרים שבהם לא ניתן להוכיח ייחוס הוצאות ספציפיות" (שם, בעמ' 717 ג). בענייננו לעומת זאת אין סעיפי חוק שניתן לראותם ככלל וכחריג. אכן כפי שמציינים הדרי וברוך, בענייננו "אין מדובר בחזקה הנוגעת לחריג לכלל הרגיל של חלוקת השבח – אלא המחוקק קבע כי קיימת רק דרך אחת לחלוקת השבח ואין בלתי, היא הדרך הלינארית" (שם, בעמ' 183). ועוד נאמר שם כי "בסוגייה שלפנינו, בכל הנוגע לחלוקת השבח, אין כלל אחר שאליו הנישום יכול לפנות" (שם).

עוללות ו"צריך עיון"

53. לנוסחה הלינארית שקבע המחוקק יתרונות וחסרונות. תיקון מס' 50 ביקש להפחית את שיעורי המס. נישום שרכש את המקרקעין לפני המועד הקובע, צפה בעת הרכישה שיעור מס שבח גבוה מזה המוטל עליו כיום על פי הנוסחה הלינארית. הנוסחה הלינארית על כל חסרונותיה מטיבה את מצבו של נישום כזה לעומת המצב בעת

הרכישה. במובן זה לא ניתן לומר כי הנוסחה הלינארית פוגעת בעקרונות של ציפייה והסתמכות שהיו לנישום בעת רכישת הנכס וגם לכך יש ליתן משקל בבואנו לפרש את החוק (השוו: בג"ץ 2223/04 לוי נ' מדינת ישראל (טרם פורסם, 4.9.2006); רע"א 7678/98 קצין התגמולים נ' דוקטורי (טרם פורסם, 20.6.2005)).

54. אכן הנוסחה הלינארית עלולה "לעודד" ניסיונות ל"עקיפתה". נישומים רבים שטרם צברו שבח רב בנכסים שנקנו לפני המועד הקובע עשויים לנסות לייצר לאחר המועד הקובע "מכירה רעיונית" שתותיר את הנכס בידיהם (השוו: עניין כהן, בעמ' 428). לאחר "מכירה" שכזו וככל שהיא לא תיתפס כמלאכותית לא תחול לכאורה הנוסחה הלינארית והנישום יבקש כי שבח "חדש" כבר לא "יימשך" לאחור באמצעותה. הצדדים לא טענו לגבי אפשרות זו ל"עקיפת" הנוסחה הלינארית ולכן איננו מביעים בעניין כל עמדה ונותירה בצריך עיון.

55. אבקש להשאיר בצריך עיון גם את השאלה בעניין היחס שבין הנוסחה הלינארית לבין האפשרות לפריסת מס שבח כקבוע בסעיף 48א(ה). המנהל אומנם הזכיר את סעיף 48א(ה) (סעיף 29 לסיכומיו) אך לא בקשר לשאלה האמורה כך ששאלה זו לא נדונה לפנינו וגם אותה אשאיר בצריך עיון (והשוו: גיא רשטיק "פריסת רווח הון/שבח - האם היא מהווה כר לתכנוני מס?" ידע למידע (366) 67 (2007); מיקי גורפיין, תמיר פורר "פריסה שמשמעותה חסכון אטרקטיבי" מקרקעין א(6) 63 (2002); תרצה גורטלר "הפריסה כחסכון אטרקטיבי - האמנם?" מקרקעין א(6) 70 (2002); מנחם כהן, בני קלדרון וינאי ויסלר "פריסת רווח הון ושבח ריאליים" עדכוני מסים (125) 27, 44 (2007); כמו כן השוו סעיף 18 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה) (תיקון מס' 55), התשס"ה-2005, ס"ח 438 שם נקבעו תיקונים לסעיף 48א(ה) (תיקון מס' 55). בנוסף אשאיר גם בצריך עיון את שאלת היחס בין הנוסחה הלינארית לבין שיעורי המס ההיסטוריים שגם היא לא התעוררה לפנינו.

56. יצויין כי לאחר שהסתיים הדיון במעמד הצדדים הגיש המנהל בקשה להוספת אסמכתא. המדובר בפסק דין של ועדת ערר שליד בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו שם התקבלה עמדת המנהל (ו"ע 1180/06). המשיב התנגד לבקשה ונוכח התוצאה אליה הגעתי אינני נדרשת לבקשה זו.

57. יש להעדיף את עמדתו של המנהל מן הטעם שלפרשנות המשיב אין נקודת אחיזה ארכימדית בלשון החוק, היא אינה מתאימה לתכלית ולאיוון בין האינטרסים השונים שבחר בו המחוקק במסגרת החוק והיא אף אינה עולה בקנה אחד עם פרשנות הרמונית של הוראות החוק מתוכו ובו ושל הוראות החוק מול חקיקה אחרת. הפסיקה אליה הפנה המשיב גם היא אין בה כדי לסייע לטענתו. ועוד: ענייננו בחקיקת מס שביצעה רפורמה רחבה במערכת מיסוי המקרקעין. אין חולקין כי שינויים ורפורמות בחקיקת מס הם כמובן בעלי השפעה ומתעוררת שאלה של מדיניות המעבר. עמד על כך פרופסור Logue:

Any time Congress changes the federal income tax laws and any time the Treasury Department or a court alters its interpretation of those laws, there typically will be a class of taxpayers who will suffer transition losses. Likewise, tax-law changes also give rise to transition gains; those taxpayers who are holding investments that happen to benefit from a tax change suddenly experience a windfall increase in the value of those investments (Kyle D. Logue, "TAX TRANSITIONS, OPPORTUNISTIC RETROACTIVITY, AND THE BENEFITS OF GOVERNMENT PRECOMMITMENT", 94 Mich. L. Rev. 1129 (1996))

ובמקום אחר הוא ציין:

That unexpected rule changes produce losers and winners is uncontroversial. Disagreement arises over the question of what, if anything, should be done about these transition effects. To put the question slightly differently, what should our "transition policy" be? Or put differently still, to what extent should the government deliberately try to alleviate the "retroactive" effects of rule changes? (Kyle D. Logue, "If Taxpayers Can't Be Fooled, Maybe Congress Can: A Public Choice Perspective on the Tax Transition Debate: When Rules Change: An Economic and Political Analysis of Transition Relief and Retroactivity. Daniel Shaviro. University of Chicago Press" U. Chi. L. Rev. 1507)

58. אכן שאלת מדיניות המעבר ("transition policy") במסגרת שינויים בחקיקת מס אינה שאלה פשוטה. מאמריו של פרופסור Logue הם רק חלק מכתובה עניפה שעוסקת בעניין (ראו, למשל, M. Graetz, "Legal Transitions: The Case of Retroactivity in Income Tax Revision", 126 U.Pa. L. Rev. 47 (1977); L.

Kaplow, "An Economic Analysis of Legal Transitions", 99 Harv. L. Rev. 509 (1986); D. Shaviro, When Rules Change: An Economic and Political Analysis of Transition Relief and Retroactivity (The University of Chicago Press, 2000). תיקון מס' 50 היווה רפורמה במערכת מיסוי מקרקעין. המחוקק ביקש באמצעות התיקון, בין היתר, להפחית, באופן משמעותי, את שיעורי מס שבח. במסגרת זאת היה עליו להחליט בשאלת מדיניות המעבר משיעורי מס גבוהים לשיעורי מס נמוכים. היה עליו להחליט, בין היתר, כיצד למסות בעלי נכסים שרכשו את נכסם עד למועד הרפורמה. שאלה זו היא שאלה למחוקק לענות בה (ראו והשוו עניין סופרפארם, בעמ' 69).

59. בענייננו, כמדיניות מעבר בחר המחוקק לאמץ את המלצת ועדת רבינוביץ' וקבע את הנוסחה הלינארית ואת בחירתו זו עלינו לכבד. אכן המחוקק היה יכול לבחור גם במדיניות מעבר אחרת אך הוא לא עשה כן. בסופו של יום מבקש המשיב כי נתעלם – בדרך פרשנית – מבחירתו של המחוקק ולכך בענייננו אין מקום (ראו והשוו: ע"א 3501/05 פקיד שומה ירושלים 1 נ' בנק יהב לעובדי המדינה בע"מ (טרם פורסם, 28.11.2007)). כפי שכבר נקבע "יש להימנע תוך כדי כך מלתקן דבר החקיקה הזה בכסות של פרשנות, על-ידי כך שנעדיף תוצאה מסויימת על פני התוצאה לה התכוונו ואותה ביקשו להשיג מנסחיו ומעצביו של דבר החקיקה" (ד"נ 36/84 טייכנר נ' איר-פרנס נתיבי אוויר צרפתיים, פ"ד מא(1) 589, 625 (1987)).

60. אשר על כן אם תישמע דעתי נקבל את הערעור, נבטל את פסק דינה של ועדת הערר ונחזיר את החלטתו המקורית של המנהל בעניין זה על כנה. המשיב ישלם למנהל שכר טרחת עו"ד בסך 30,000 ש"ח.

ש ו פ ט ת

#### השופט א' גרוניס:

1. אני מסכים לפסק דינה היסודי והממצה של חברתי, השופטת מ' נאור. אוסיף דברים קצרים משלי, משום שלטעמי יש למקרה שבפנינו חשיבות הרבה מעבר לעניין הקונקרטי של מס שבח ושיעורו. מדובר במקרה מבחן באשר לגבול הלגיטימי של פרשנות שיפוטית לדבר חקיקה.

2. מלאכתו של בית המשפט כפרשן של דבר חקיקה קשה היא במיוחד כאשר לשונו של החוק מובילה לכיוון אחד בעוד תחושת הצדק מוליכה לכיוון הנגדי. כך

המצב במקרה הנוכחי. דומה, שאין מחלוקת שהשבח בגינו חייב המשיב לשלם מס נוצר לאחר היום הקובע. למרות זאת, הרי אם מתקבלת עמדתו של מנהל מס שבח-המערער ייאלץ המשיב לשלם מס שבח כאילו חלקו של השבח נוצר לפני היום הקובע. קבלת טענותיו של המערער מקבעת פיקציה שיודעים אנו, כי אין היא נכונה עובדתית במקרה הנוכחי. המשמעות היא שהנישום-המשיב ייאלץ לשלם מס בשיעור גבוה יותר לגבי חלקו של השבח מאשר השיעור שהיה הוא משלם אלמלא הפיקציה. ומכאן עולה השאלה, הכיצד זה נחייב את הנישום בתשלום מס בשיעור גבוה, אך בשל פיקציה? האם לא יהא נכון וצודק לקבוע כי במקרה דוגמת זה הנוכחי יש להתיר סטייה מנוסחת החישוב הלינארי, שנקבעה בחוק?

3. כפי שהראתה חברתי באופן כה ברור ומשכנע, לשונו של החוק אינה מאפשרת סטייה כאמור. המושגים "שבח ריאלי עד יום התחילה" ו"יתרת השבח הריאלי" הוגדרו בסעיף 47 לחוק, הוא סעיף ההגדרות. כאשר מציבים את אותן הגדרות בסעיף הקובע את שיעורי המס, הוא סעיף 48 א (כפי שנעשה בפסקה 30 לפסק הדין של חברתי), אין מנוס מן המסקנה כי לעולם ובכל מקרה תחול נוסחת החישוב הלינארי. זאת, על אף שהתוצאה נראית בלתי צודקת במקרה מסוים. משמע, במקרה דוגמת הנוכחי לא יהא זה לגיטימי להתעלם מלשונו המפורשת והברורה של המחוקק. הדברים מתחדדים בענייננו לאור ההיסטוריה החקיקתית של תיקון מס' 50 של החוק. היסטוריה זו, שתוארה בפסק דינה של חברתי, מלמדת כי נוסחת החישוב הלינארי אומצה מתוך מודעות כי יהיו מקרים בהם תגרום היא לעיוות מסוים. הנוסחה האמורה נתקבלה בכוונת מכוון. היא באה למנוע ויכוחים ומחלוקות בשאלה האם השבח צמח לפני היום הקובע או לאחריו. הנוסחה נועדה לתחולה אוניברסלית, על מנת ליצור ודאות ולחסוך עלויות הכרוכות בניהול הליכים משפטיים בשאלה מתי בדיוק נוצר השבח. כלומר, באופן מודע ומכוון נבחרה נוסחה שתביא לסטייה מן המציאות בחלק מן המקרים. במצב דברים זה לו נתקבלו טענותיו של המשיב היה בכך משום חציית הגבול, המטושטש לעתים, בין פרשנות לגיטימית לשאינה לגיטימית.

4. ניתן לבחון את הסוגיה שעלתה תוך שינוי עובדתי מסוים, שדומה כי יסיר כל ספק באשר לגישה הפרשנית הראויה. על פי הנתונים העובדתיים שהציג המשיב, ושהמערער לא חלק עליהם, נוצר השבח לאחר היום הקובע. מכאן טענתו של המשיב ששיעורו של המס אמור להיות 25 אחוזים, ולא השיעור הגבוה יותר, שעשוי לחול לגבי שבח שנצבר לפני אותו יום. נניח כי השבח כולו נוצר לפני היום הקובע, וכי לא הייתה מחלוקת על כך (ראו פסקאות 35 ו-36 לפסק דינה של השופטת מ' נאור). במקרה זה ברור, כי למשיב היה אינטרס מובהק לטעון כי תחול נוסחת החישוב



הלינארי (בניגוד לטענתו בעניין דנא). שהרי, ככל שתחלוף תקופה ארוכה יותר מן היום הקובע ילך ויקטן המס שעליו לשלמו. התעלמות מן החישוב הלינארי ומן הפיקציה הטמונה בו הייתה מובילה לגבייה של מס בשיעור גבוה מ-25 אחוזים. נניח שמנהל מס שבח היה מעלה בדיוק את אותה טענה שהעלה המשיב, אלא במהופך, לאור התשתית העובדתית השונה. פרשן שאינו עושה שקר בנפשו, ואשר מקבל את טענתו של המשיב במקרה הנוכחי, חייב היה לקבל את טענתו של המערער במקרה ההיפותטי שהוצג. מסופקני אם היינו מוצאים פרשן כזה.

5. מאחר שאין כל צידוק כי בית המשפט ישיג את גבולו של המחוקק, חובתנו היא לקבל את הערעור, כמוצע על ידי חברתי, השופטת מ' נאור. דיני המס סבוכים דיים בלא שבית המשפט יסבכם יותר על ידי מתן פרשנות הסוטה בצורה בוטה מלשון החוק ומכוונתם של יוצריו.

ש ו פ ט

#### השופטת א' חיות:

אני מסכימה לפסק דינה המאלף של חברתי השופטת מ' נאור ולכל נימוקיה. אכן, מקום שבו לא ניתן למצוא בלשון החוק נקודת אחיזה ולו קלושה לפירוש המוצע, אין הפרשן רשאי לאמץ פירוש כזה. "הפרשן אינו רשאי להגשים תכלית שלהגשמתה אין אחיזה, ולו מינימלית, בלשון החקיקה. הלשון חייבת, איפוא, לאפשר הגשמתה של התכלית" (אהרן ברק פרשנות במשפט כרך שני - פרשנות החקיקה 278 (תשנ"ג); ראו גם בג"ץ 2257/04 סיעת חד"ש-תע"ל נ' יושבת-ראש ועדת הבחירות המרכזית לכנסת ה-17, כבוד השופטת דליה דורנר, פ"ד נח(6) 685, 701-703 (2004)). במקרה דנן, הגדרתו של המונח "שבח ריאלי עד יום התחילה" בסעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 אינה מאפשרת לפרש את הוראת סעיף 48א(ב1) לחוק באופן שבו ביקשה ועדת הערר לפרשו. זאת, בהעדר כל נקודת אחיזה לשונית לפירוש כזה באותה הגדרה אשר לשונה מלמדת בבירור כי המחוקק בחר לאמץ לעניין זה בתיקון מס' 50 את שיטת החישוב הלינארי, כהמלצת ועדת רבינוביץ'. בכך שונה המקרה שבפנינו מן העניין אשר נדון בע"א 3988/00 מנהל מיסוי מקרקעין תל-אביב-יפו נ' מירון, פ"ד נט(4) 867 (2004), אליו הפנתה ועדת הערר. שם שלא כבענייננו, צוין כי "כל אחת משיטות החישוב שהציעו הצדדים אפשרית היא מבחינת לשונו של סעיף 22 לחוק מיסוי מקרקעין" (שם, 876).

אשר על כן, אני סבורה כי יש לקבל את הערעור ולבטל את החלטתה של ועדת הערר.

שׁוֹפֵט

הוחלט כאמור בפסק דינה של השופטת מ' נאור.

ניתן היום, כ"ג אייר תשס"ח (28.5.2008)

שׁוֹפֵט

שׁוֹפֵט

שׁוֹפֵט