



## בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 9559/11

לפני: כבוד השופט י' דנציגר  
כבוד השופט י' עמית  
כבוד השופט צ' זילברטל

המערער: מנהל מיסוי מקרקעין

נגד

המשיבים: 1. שעלים ניהול נכסים  
2. רות האוזמן  
3. יהודה תמרי

ערעור על פסק דינה של ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו בתיק ו"ע 1284/09, שניתן ביום 11.10.2011 על-ידי כב' השופט (בדימוס) ד' בר-אופיר, מר צ' פרידמן (רו"ח) ומר נ' הכהן (רו"ח)

תאריך הישיבה: ב' בתמוז התשע"ג (10.06.13)

בשם המערער: עו"ד טליה נעים

בשם המשיבים: עו"ד אמנון סמרה; עו"ד משה כדר; עו"ד אלי גבאי

### פסק-דין

השופט צ' זילברטל:

1. סעיף 19 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: חוק המיסוי) קובע כדלהלן:

יום המכירה "יום המכירה" או "יום הפעולה" לענין  
חישוב השבח והמס הוא היום שבו נעשתה  
המכירה או הפעולה באיגוד, ואולם -

(1) במכירה או בפעולה באיגוד  
באמצעות הליכי הוצאה לפועל - היום  
שבו הושלמה המכירה או הפעולה על ידי  
הרשות המוסמכת לכך ;

"יום המכירה" במכירה באמצעות הליכי הוצאה לפועל נקבע כ"יום שבו הושלמה המכירה", אך מהו יום זה – האם הוא יום אישור עסקת המכר על-ידי רשם ההוצאה לפועל או שמא יום מתן צווי המכר על-ידו? זו השאלה המתעוררת במקרה דנא.

2. לפנינו ערעור על פסק דינה מיום 11.10.2011 של ועדת הערר לפי חוק המיסוי שליד בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו (להלן: ועדת הערר) בתיק ו"ע 1284/09 (כב' יו"ר הוועדה סגן הנשיא (בדימוס) ד' בר-אופיר וכב' חברי הוועדה רו"ח צ' פרידמן ורו"ח נ' הכהן), שבגדרו התקבל ערר המשיבים ונקבע כי "יום המכירה" במכירה באמצעות הליכי הוצאה לפועל, כמשמעות המונח בסעיף 19(1) לחוק המיסוי, הוא יום מתן צווי המכר על-ידי רשם ההוצאה לפועל.

העובדות

3. המשיבים, שהיו בעלי זכויות בחלקים שווים במקרקעין המצויים בתל אביב והידועים כגוש 7067 חלקה 1 (להלן: המקרקעין), מכרו את המקרקעין לחברת בני משה קרסו בע"מ (להלן: הקונה) במסגרת הליכי כינוס. מכירת המקרקעין הותנתה, בהתאם לדין, באישור רשם ההוצאה לפועל. ביום 31.7.2007 הגישה הקונה, בהסכמת המשיבים, בקשה לרשם ההוצאה לפועל לאישור הסכם המכר של המקרקעין לצורך נטילת משכנתה לרכישת הנכס. בו ביום אושרה הבקשה. באישור, שניתן במסגרת החלטה של רשם ההוצאה לפועל, צוין כי תאריך מתן החלטה הוא יום 31.7.2007 (להלן: יום אישור עסקת המכר), תאריך הביצוע – שנראה כי הוא מועד המיועד לצרכים פנימיים – הוא יום 1.8.2007 ומועד הדפסת האישור הוא יום 5.8.2007.

4. לאחר שהקונה דיווחה ביום 6.3.2008 על תשלום התמורה, חתם רשם ההוצאה לפועל, בהתאם לסמכותו, על צווי מכר לפי סעיף 34א לחוק המכר, התשכ"ח-1968 (להלן: חוק המכר), במסגרתם הורה על העברת רישום זכויות המשיבים במקרקעין על שם הקונה (להלן: יום מתן צווי המכר).

5. עוד קודם לכן, ביום 11.2.2008, לאחר שאושרה עסקת המכר ובטרם התבקש רשם ההוצאה לפועל לחתום על צווי מכר כאמור, תוקן חוק המיסוי (חוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה) (תיקון מס' 61), התשס"ח-2008). במסגרת התיקון האמור בוטל מס המכירה שהוטל עד אז לפי החוק. בסעיף 9 לתיקון האמור נקבע כי התיקון יחול למן יום 1.8.2007, דהיינו יום אחד לאחר יום אישור עסקת המכר על-ידי רשם ההוצאה לפועל.

6. עסקת מכר המקרקעין דווחה למערער, מנהל מיסוי מקרקעין – תל אביב, אשר קבע כי יום המכירה הוא יום אישור עסקת המכר, דהיינו יום 31.7.2007. על פי קביעתו זו, נמצאו המשיבים חייבים במס מכירה בגין מכירת המקרקעין. על קביעה זו הגישו המשיבים ערר. הערר נסב אפוא על פרשנות המונח "יום המכירה" כמשמעותו בסעיף 19(1) לחוק המיסוי. בטרם ניגש לתיאור פסק דינה של ועדת הערר, נייחד מספר מילים להצגת המסגרת הנורמטיבית ומושגי היסוד שישמשו אותנו בהמשך.

מכירה באמצעות הליכי הוצאה לפועל – המסגרת הנורמטיבית

7. הליך מכירת נכס מקרקעין באמצעות הליכי הוצאה לפועל יכול להיעשות בדרך של מכירה פומבית בהתאם לקבוע בפרק ד' לתקנות ההוצאה לפועל, התש"ם-1979 (להלן: תקנות ההוצאה לפועל), ויכול להיעשות באמצעות כונס נכסים שמינה רשם ההוצאה לפועל בדרכים אחרות, ביניהן למשל ניהול משא ומתן עם קונה פוטנציאלי יחיד, הכול בהתאם לשיקול דעתו ולהיקף סמכותו של כונס נכסים (ראו: תקנה 91 לתקנות ההוצאה לפועל; ע"א 213/89 מקור הנפקות וזכויות בע"מ נ' משה"ב משכנות פאר בע"מ, פ"ד מה(3) 91, 93-94 (1991); דוד בר-אופיר הוצאה לפועל – הליכים והלכות 673 (מהדורה שביעית, עדכון אפריל 2013; להלן: בר-אופיר); ישראל גפני כינוס נכסים – הלכה ומעשה 745-747 (מהדורה שלישית בעריכת ערן גפני ונועם סיון, 2004; להלן: גפני)).

8. מכירת נכס מקרקעין בהליכי הוצאה לפועל, בשונה ממכירה במסגרת עסקת מכר "רגילה", כפופה לאישורו של רשם ההוצאה לפועל, בהתאם לתקנה 68(ב) לתקנות

ההוצאה לפועל (וכך גם במקרה של מינוי כונס נכסים האמון על מכירת הנכס, בהתאם לכתב המינוי שמוצא על-ידי רשם ההוצאה לפועל, וראו ע"א 573/12 הבנק הבינלאומי הראשון לישראל בע"מ נ' גולדסיל בע"מ פסקאות 19-25 (29.8.2012), להלן: עניין גולדסיל)), וכן לאישורו של רשם ההוצאה לפועל לצורך העברת רישום הזכויות בנכס בלשכת רישום המקרקעין, לאחר ששולמה מלוא התמורה בעד הנכס, בהתאם לתקנה 69 לתקנות ההוצאה לפועל (המכונה גם "צו מכר" והניתן לעניין סעיף 34א לחוק המכר). ניתן אפוא להמחיש את סדר הדברים במכירת המקרקעין באמצעות הליכי הוצאה לפועל באמצעות חלוקתם לשלבים הבאים: (א) זכייה במכירה פומבית או כריתת הסכם מכר; (ב) אישור רשם ההוצאה לפועל על "הכרזת הקונה" (תקנה 68(ב)); (ג) תשלום התמורה; (ד) מתן צו המכר על-ידי רשם ההוצאה לפועל (תקנה 69); (ה) רישום הנכס בלשכת המקרקעין על יסוד צו המכר. במאמר מוסגר יצוין, כי לעתים מאשר רשם ההוצאה לפועל באופן עקרוני להתקשר בעסקת מכר מסוימת, ובמקרה כזה קודם השלב השני לשלב הראשון.

עמידה על קיום השלבים השונים ומהותם היא משמעותית במקרה דנא, שכן – כפי שיובהר עוד בהמשך – הצדדים חלוקים ביניהם באשר לשאלה איזה מבין השלבים המוצגים לעיל ראוי שייחשב כ"יום המכירה" כשמדובר במכירה באמצעות הליכי הוצאה לפועל.

פסק דינה של ועדת הערר

9. ועדת הערר נדרשה כאמור לשאלת פרשנותו של המונח "יום המכירה" במכירה באמצעות הליכי הוצאה לפועל, כמשמעותו בסעיף 19(1) לחוק המיסוי. נקבע, כי תכליתו של ההסדר הקבוע בסעיף זה היא דחיית המועד אותו רואים כ"יום המכירה" לצרכי מס מכירה למועד מאוחר יותר מהיום שבו "נעשתה המכירה", כקבוע בהוראה הכללית שבסעיף 19 לחוק המיסוי. הוסבר, כי במכירה באמצעות הליכי הוצאה לפועל שוררת אי-ודאות לגבי עצם התממשות העסקה אף לאחר ההכרזה על הקונה ואישורו של רשם ההוצאה לפועל (השלב השני המוצג לעיל), וזאת בשל מאפייניו המיוחדים של הליך המכר הכפוי וכן בשל כך שהקונה יכול לחזור בו מהצעתו אף לאחר ההכרזה. עוד הוסבר, כי רציונאל דומה מתקיים בסעיף 19(3א) לחוק המיסוי, העוסק במכירת זכות במקרקעין המותנית בהתקיימות תנאי עתידי שלפיו תוגדלנה אפשרויות הניצול של הזכות לפי תכנית, שם נדחה מועד "יום המכירה" ממועד כריתת החוזה (ברירת המחדל הקבועה בהוראה הכללית שבסעיף 19 הנ"ל) ליום אישור התכנית. בנוסף, נקבע כי בהיעדר הגדרה בסעיף 19(1) לחוק המיסוי לביטוי "הושלמה המכירה", יש לפנות

להוראות הדין הכללי, ביניהן תקנות ההוצאה לפועל, ולפרש את הביטוי בהתאם לאמור שם. כך נקבע, כי זכות במקרקעין, על פי ההסדר הקבוע בתקנות, מתגבשת סופית רק במועד מתן צווי המכר על-ידי רשם ההוצאה לפועל, ועל כן יש לפרש בדרך זו את הביטוי "הושלמה המכירה" שבסעיף 19(1) לחוק המיסוי. בהקשר זה הודגש, כי שיטת המשיב, לפיה "יום המכירה" הוא יום אישור עסקת המכר על ידי רשם ההוצאה לפועל, אינה מתיישבת עם הנוסח המילולי השונה שנקבע בסעיף 19(1) לחוק המיסוי, וכי ניתן ללמוד על כך אף מנוסח הצעת חוק המיסוי (הצעת חוק מס שבח מקרקעין, התשכ"ב-1962, ה"ח 525), שבה נקבע לכתחילה כי "יום המכירה" יהא "היום שבו הודיעה הרשות המוסמכת לכך לרשם המקרקעין לרשום את המכירה", אך בסופו של דבר בחוק המיסוי עצמו אומץ הנוסח האמור של סעיף 19(1). לבסוף, ובשולי הדברים, הובהר כי מס המכירה הוא מס עקיף שיצר הכבדה עסקית וכלכלית במשק, ועל כן יש לפרש בצמצום את היקף תחולתו.

#### טענות הצדדים

10. המערער טוען כי פרשנותה של ועדת הערר למונח "יום המכירה", המוגדר בסעיף 19(1) לחוק המיסוי, כ"יום שבו הושלמה המכירה או הפעולה על ידי הרשות המוסמכת לכך", היא שגויה. לדידו, הפרשנות הנכונה למונח האמור היא זו: במצב שבו נכרת הסכם מכר בין החייב לקונה בטרם התקבל אישור רשם ההוצאה לפועל, כבענייננו (וכנטען, אלה הם רוב המקרים), נשלמת המכירה עם אישור רשם ההוצאה לפועל (השלב השני מבין השלבים הנ"ל), ועל כן זה הוא "יום המכירה" (מצב זה אף עולה בקנה אחד עם האמור בהוראת ביצוע מס שבח מס' 25/96 מיום 15.12.1996, שצורפה למוצגי המשיבים, וסומנה כמוצג מס' 5). לעומת זאת, במצב שבו ניתן אישור עקרוני-מקדמי של רשם ההוצאה לפועל לפני כריתת הסכם המכר, נשלמת המכירה עם כריתתו של הסכם המכר. נטען, כי פרשנות זו עולה בקנה אחד עם תכליתו של חוק המיסוי ועם ההגדרה הרחבה שנקבעה בסעיף 1 שלו למונח "מכירה". נטען, כי הגדרה זו כוללת אף הענקת זכויות אובליגטוריות (בניגוד לזכויות קנייניות) גם במצב של מכר כפוי. כמו כן נטען, כי במצבים המתוארים לעיל (אישור רשם ההוצאה לפועל לאחר שנכרת הסכם מכר או כריתת הסכם מכר לאחר אישור מקדמי של רשם ההוצאה לפועל) מצוי החייב במצב שבו יצאו המקרקעין מרשותו הקניינית, ואילו לקונה קמה זכות אובליגטורית לקבלת המקרקעין, ואלה הם המצבים שמגשימים בצורה הנכונה ביותר את תכליתו של חוק המיסוי ושל ההסדר המצוי בסעיף 19(1) לחוק זה. עוד נטען, כי על רקע פרשנות זו ניתן להבין מדוע בחר המחוקק לקבוע בסעיף 19(1) את הנוסח האמור ("היום שבו הושלמה המכירה"), ולא אימץ את הנוסח שנקבע בסעיף 19(3) – "יום

אישור העסקה". הודגש, כי קביעת המחוקק לפיה "היום שבו הושלמה העסקה" הוא היום הקובע, רלוונטית למקרים שבהם ניתן אישור מקדמי של רשם ההוצאה לפועל בטרם נכרת הסכם מכר בין החייב לקונה, כמוסבר לעיל. כמו כן הוסבר, כי עמדת ועדת הערר, לפיה פרשנות המערער נכנסת לגדרי ההוראה הכללית שבסעיף 19 לחוק המיסוי ומתעלמת מההחרגה שיוצר סעיף 19(1) לחוק, אינה עולה בקנה אחד עם התפתחות הדין והפסיקה ואף לא עם ההסדרים הקבועים בסעיפי המשנה הנוספים, כמו סעיף 19(3). זאת ועוד, נטען כי אי-הוודאות שבמכירה באמצעות הליכי הוצאה לפועל בשלב שלאחר אישור רשם ההוצאה לפועל – בניגוד לעמדת ועדת הערר – היא פחותה לאין ערוך מזו ששוררת בעסקאות מכר "רגילות". בגדר כך הובהר כי גם בעסקאות מן הסוג האחרון עלולים ליפול פגמים מהותיים שיובילו לביטולה של העסקה. לבסוף, נטען כי ההיסטוריה החקיקתית מובילה למסקנה הפרשנית המוצעת, שכן בניגוד לנוסח שהוצע בהצעת החוק ולפיו "יום המכירה" יהא "היום שבו הודיעה הרשות המוסמכת לכך לרשם המקרקעין לרשום את המכירה" (מתן צו המכר), מצביע הנוסח הסופי על בחירה של המחוקק במועד מוקדם יותר.

11. מנגד, תומכים המשיבים יתדותיהם בפסק דינה של ועדת הערר. לשיטתם, הפרשנות היחידה האפשרית מבחינת לשונו של סעיף 19(1) לחוק המיסוי היא זו שאומצה על-ידי הוועדה. כך נטען, כי המילה "ואולם" בסיפא של ההוראה הכללית שבסעיף 19 לחוק הנ"ל מורה על הבחנה בין ההסדר המצוי בהוראה הכללית לבין זה שמצוי בסעיף 19(1), ואילו פרשנות המערער מתעלמת מהבחנה זו ויוצרת בין ההסדרים הקבלה שאינה במקומה. בנוסף, נטען כי בהיעדר הגדרה ברורה בחוק המיסוי יש לפנות להוראות חוק המקרקעין, התשכ"ט-1969 (להלן: חוק המקרקעין) ולתקנות ההוצאה לפועל, וכי עיון בדברי חקיקה אלה מוביל למסקנה לפיה היום שבו "הושלמה המכירה" הוא יום מתן צו המכר. כמו כן, נטען כי בחינת תכלית ההסדרים החריגים הקבועים בסעיף 19 לחוק המיסוי, מגלה כי הרציונאל שעומד ביסוד הדברים הוא דחיית מועד יום המכירה למועד מאוחר ממועד כריתת ההסכם ואישורו, וזאת על-מנת להגביר את הוודאות באשר לקיומה של העסקה ובאשר לתוכנה. נטען, כי בהליכי ההוצאה לפועל לא שוררת ודאות באשר לזהותו של הקונה עד לרגע מתן צו המכר על-ידי רשם ההוצאה לפועל, וכי הקונה יכול לחזור בו מהסכם המכר גם לאחר שהוכרז סופית כקונה בהתאם לתקנה 68(ב) לתקנות ההוצאה לפועל. בדיון שנערך בפנינו אף נטען, כי הסנקציה המרכזית שמופעלת נגד קונה שחוזר בו היא, לכל היותר, חילוט הערבון שהפקיד. נוכח האמור, ובהתאם לרציונאל שעומד ביסוד החריגים להוראה הכללית שבסעיף 19 לחוק המיסוי, נטען כי ראיית יום מתן צו המכר כמועד בו "הושלמה המכירה" מגשים את התכלית באופן הנכון ביותר. לבסוף, נטען כי

ההיסטוריה החקיקתית תומכת דווקא בעמדתם של המשיבים. כך הובהר, כי בעת פרסום הצעת חוק המיסוי, וכן בעת מועד קבלתו של חוק המיסוי, טרם נחקק חוק ההוצאה לפועל, התשכ"ז-1967 (להלן: חוק ההוצאה לפועל) וההסדר החוקי ששרר אִפשר לחייב לפרוע את חובו עד למועד תשלום אגרת העברת המקרקעין בלשכת הרישום. על רקע זה, כך נטען, יש להבין את בחירתו של המחוקק לקבוע כי "היום שבו הושלמה המכירה" הוא "יום המכירה", ולא "היום שבו הודיעה הרשות המוסמכת לכך לרשם המקרקעין לרשום את המכירה", כנוסח המוצע בהצעת החוק, ולא כפי שטוען המערער.

דיון והכרעה

12. כאמור, השאלה העומדת להכרעתנו היא שאלת פרשנותו של המונח "יום המכירה" במכירה באמצעות הליכי הוצאה לפועל לפי סעיף 19(1) לחוק המיסוי, וליתר דיוק – מהו "היום שבו הושלמה המכירה ... על ידי הרשות המוסמכת לכך". למען הנוחות יובא הסעיף כלשונו פעם נוספת:

יום המכירה "יום המכירה" או "יום הפעולה" לענין חישוב השבח והמס הוא היום שבו נעשתה המכירה או הפעולה באיגוד, ואולם -

(1) במכירה או בפעולה באיגוד באמצעות הליכי הוצאה לפועל - היום שבו הושלמה המכירה או הפעולה על ידי הרשות המוסמכת לכך;

בענייננו, אין חולק כי יום המכירה, הוא היום שבו "הושלמה המכירה", אינו היום שבו נכרת הסכם המכר בין המשיבים לבין הקונה בטרם ניתן אישורו של רשם ההוצאה לפועל, שכן במועד זה טרם נכנס הסכם המכר לתוקף על-פי דין. המחלוקת סבה, כאמור, ביחס למועדים הבאים: יום אישור עסקת המכר – היום שבו נכנס הסכם המכר לתוקף על-פי דין (השלב השני בהתאם לחלוקה שהוצגה לעיל), או יום מתן צו המכר – היום שבו ננקטה הפעולה האחרונה בהוצאה לפועל לאחר ששולמה מלוא התמורה על-ידי הקונה (השלב הרביעי).

13. נקודת המוצא בתהליך פרשנותם של חוקים היא הלשון שבה נוקט החוק: "השאלה הראשונה אותה צריך הפרשן לשאול את עצמו הינה, מהו התחום אותו 'מכסה' לשון החוק; מהן האופציות הלשוניות אשר החוק מעלה; מהו 'מרחב התמרון' הלשוני; מהו מתחם האפשרויות הלשוניות; מהם המינימום והמקסימום של לשון החוק; מהו מובן החוק כיצירה הכתובה בלשון העברית ומהי המסגרת הלשונית בה פועל החוק" (אהרן ברק פרשנות במשפט – כרך שני: פרשנות החקיקה 84-85 (1993)). הנה כי כן, בעמידה על המובנים הלשוניים האפשריים של המונח מושא הפרשנות יש להתחשב לא רק במובן "הרגיל" של המונח אלא גם בהקשר הלשוני של דבר החקיקה בו הוא מצוי (שם, בעמ' 106-108; אהרן ברק "פרשנות בדיני המסים" משפטים כח 425, 432 (תשנ"ז-1997); ע"א 282/73 פקיד השומה חיפה נ' אריסון, פ"ד כח(1) 789, 793 (1974)). ואולם, לשון החוק היא אך נקודת המוצא בתהליך הפרשני, היא אינה נקודת הסיום. מבין האפשרויות השונות שהלשון מאפשרת, יש לבחור בזו שמגשימה את תכלית החוק בצורה הטובה ביותר (ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט(2) 70, 74 (1985)).

14. בענייננו, קיימת אי-בהירות לגבי משמעותו של המונח "הושלמה המכירה", ולטעמי שתי הפרשנויות – זו של המערער וזו של המשיבים – מתיישבות עם לשונו של החוק. אכן, מהבחינה הלשונית גרידא "השלמת המכירה" יכול שתהא באמצעות מתן גושפנקא להסכם המכר שנכרת בין הצדדים על-ידי אישורו בידי רשם ההוצאה לפועל, כעמדתו של המערער, ויכול שתהא הפעולה האחרונה שננקטת על-ידי רשם ההוצאה לפועל, כעמדת המשיבים (וראו אהרן נמדר מס שבח מקרקעין ב 303 (מהדורה שביעית, תשע"ב-2012), להלן: נמדר). כך או כך, סבורני ששני המועדים המוצעים על-ידי הצדדים מתיישבים עם המסגרת הלשונית הכוללת שבה פועל החוק, שכן הם שומרים, במידה כזו או אחרת, על התפיסה שעולה מהגדרתו של המונח "מכירה" בחוק המיסוי, ולפיה אירוע המס מתרחש במועד העברת זכויות אובליגטוריות ולא במועד השלמתה הקניינית של העסקה, שכידוע מתרחש בשעת הרישום (וראו: סעיף 7 לחוק המקרקעין; רע"א 5080/97 כהן נ' עו"ד רום בתפקידו ככונס נכסים, פ"ד נב(2) 332, 335 (1998), להלן: עניין כהן). משכך הם פני הדברים, סבורני כי יש לבחון איזו מהפרשנויות המוצעות מגשימה בצורה הטובה ביותר את תכליתו של חוק המיסוי, ומתיישבת עם הפרשנות שניתנה ליתר סעיפיו.



15. התכלית המונחת ביסודו של חוק המיסוי, ככל דבר חקיקה, היא המטרות, הערכים והאינטרסים שדבר החקיקה בא להגשים. חוק המיסוי, נדבך מרכזי בחקיקת המס הישראלית, נועד – ברמה הבסיסית ביותר – להעשיר את קופת המדינה בדרך של הטלת מס על עסקאות במקרקעין. באופן ספציפי, עוסק חוק המיסוי במיסוי השבח – הוא ההפרש שבין שווי המכירה לבין שווי הרכישה – שמופק ממכירתם של "נכסים הוניים" הקשורים בקשר הדוק עם מקרקעין (נמדד, כרך א, בעמ' 157-158). "באמצעות מס השבח מתחלקים הרווחים שבעלי המקרקעין מפיקים מן ההשקעה המשותפת להם ולציבור כולו. עליית ערכם של המקרקעין נובעת – ולפחות בחלק-הארי שלה – מפיתוח האזור בו הם מצויים ... פיתוח הנעשה בכספי הציבור כולו ולא באמצעים של בעלי הקרקע גרידא" (ד"כ 35 (התשכ"ג) 177). בצד מס השבח, מוטל מכוח החוק גם מס רכישה, שהוא מס המוטל על הקונה בגין עצם רכישת הזכות, ללא קשר לרווח שהפיק מהעסקה (ע"א 633/91 מנהל מס רכוש ומנהל מס שבח מקרקעין תל אביב נ' שמש, פ"ד מח(1) 841, 853-854 (1994)). כמו כן, עד לתיקון מס' 61 הנ"ל לחוק המיסוי הוטל על עסקאות מסוימות גם מס מכירה (נמדד, כרך א', בעמ' 93-95), הוא המס הרלוונטי לענייננו.

16. נמצא, כי בבסיס החוק ניצבת התפיסה לפיה יש למסות את מכירת הזכויות – קנייניות ואובליגטוריות – הקשורות במקרקעין, המעניקות לבעליהן את היכולת ליהנות באופן מרבי מהמקרקעין (שס, כרך א' בעמ' 157-158). באמצעות הגדרה רחבה של המונח "מכירה", מנסה החוק "לתפוס" ברשת המס מקרים רבים ככל האפשר של העברת זכויות כאמור, וכך למנוע השתמטות מתשלום המס על-ידי עריכת עסקאות בצורות שלכאורה לא עולות כדי "מכירה", כפי שארע במסגרת החוק הקודם – חוק מס שבח מקרקעים, התש"ט-1949 (יצחק הדרי מיסוי מקרקעין א 218-219 (מהדורה שנייה, תש"ס-2000)). וכך נכתבו הדברים בדברי ההסבר להצעת החוק (ה"ח 525 (התשכ"ב-1962)):

"מנסיון חוק מס שבח מקרקעין, תש"ט-1949, נלמד שלהגדיר עסקאות מסוימות שעליהן (ן) יוטל המס אינו עולה יפה, מאחר ודרכי החיים מגוונים בהרבה יותר מאשר ההגדרות של החוק, ובמידה שהמחוקק מנסה להתאים את עצמו לצורות ניהול העסקים נמצאות תמיד דרכים חדשות ונמצא שתמיד ישאר החוק פרוץ ומאפשר הימנעות מתשלום המס."

בהתאם לכך, חותר החוק לתפיסת התוכן הכלכלי של העסקה, להבדיל מצורתה של העסקה כפי שעוצבה על-ידי הצדדים וממשמעותה מבחינת דיני הקניין. עמד על כך הנשיא לנדוי בע"א 265/79 מנהל מס שבח מקרקעין נ' בן עמי, פ"ד לד(4) 701, 703 (1980):

"... חוק מס שבח [כיום חוק המיסוי, צ.ז.] הוא חוק פיסקאלי שבו חרג המחוקק ממסגרת הקטגוריות של דיני הקניין הפורמאליים, וחתר לתפיסת התוכן הכלכלי של עסקות. הוא עשה כן באשר לחיוב במס, על יסוד הגדרת המונח 'מכירת זכות במקרקעין' בסעיף 1 של החוק, המתפשט הרחק מעבר למשמעותו הרגילה בדיני הקניין"

(ראו גם: ע"א 5934/02 קוך נ' מנהל מס שבח נתניה, פ"ד נט(5) 329, 334 (2005); ע"א 614/82 מנהל מס שבח מקרקעין נ' חברת ש.א.פ. בע"מ, פ"ד מא(3) 735, 738-739 (1987)).

17. הנה כי כן, המיסוי על פי תפיסת התוכן הכלכלי של העסקה, הנגזר מהגדרתו הרחבה של המונח "מכירה" שבחוק, סוטה ממסגרת הקטגוריות של דיני הקניין הפורמאליים, והוא מפנה זרקור אל עבר התמורה במערך הזכויות (האובליגטוריות) של הצדדים לעסקה. נמצא, כי על פי חוק המיסוי, עסקה במקרקעין תהא חייבת במס בהתאם לתשובה שתניתן לשאלה האם חלה תמורה במערך הזכויות של הצדדים והאם צמחה להם הנאה כלכלית כתוצאה מכך, ולא בהתאם לצורתה של העסקה ולמשמעותה מבחינת דיני הקניין. היגיון זה, כאמור, נגזר מההגדרה הרחבה של המונח "מכירה", והוא נדרש על-מנת "לתפוס" ברשת המס עסקאות רבות ככל האפשר בזכויות הקשורות במקרקעין.

"יום המכירה"

18. על רקע האמור, נקל להבין את התפיסה לפיה המועד הקובע לעניין היווצרות החבות במס נקבע כיום שבו התרחשה התמורה במערך הזכויות של הצדדים לעסקה ולצדדים נוצרה הנאה כלכלית, להבדיל למשל מהיום שבו הושלמה העסקה מבחינת דיני הקניין, בהתאם לסעיף 7 לחוק המקרקעין (ע"א 6382/99 אל זיו פרויקטים (1993) בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין אזור המרכז, פ"ד נו(6) 266, 276 (2003), להלן: עניין אל זיו)). ואכן, ההוראה הכללית שבסעיף 19 לחוק המיסוי קובעת כי בעסקאות "רגילות" יום המכירה לעניין חישוב השבח והמס הוא "היום שבו נעשתה המכירה". יום

זה הוא היום שבו התקשרו הצדדים לעסקה בהסכם תקף ולא היום שבו הושלמה העסקה מבחינה קניינית (ראו: ע"א 156/83 מנהל מס שבח מקרקעין נ' שרבט, פ"ד לו(4) 447, 443 (1983); ע"א 489/89 שרון נ' המנהל לעניין חוק מס שבח מקרקעין, פ"ד מו(3) 366, 370 (1992); נמדר, כרך א, בעמ' 276-282). ההיגיון העומד מאחורי קביעת יום המכירה למועד האמור הוא שבמועד זה התרחשה התמורה במערך הזכויות של הצדדים לעסקה. כלומר, במועד זה ניתן לומר כי נוצרה לצדדים הנאה כלכלית מהעסקה, שהיא למעשה "אירוע המס" אליו מכוון חוק המיסוי.

19. ההיגיון האמור, הנגזר מתכליתו של החוק, חל גם לגבי מכירה שלא נעשת בדרך של עסקה "רגילה". כך למשל, במקרה של הפקעה – שאף היא בגדר "מכירה" לצרכי חוק המיסוי – קובע סעיף 19(2) כי יום המכירה הוא "היום שבו הועמד הפיצוי בעד הזכות שהופקעה", ובמקרים בהם נקבע על-ידי בית משפט כי הפיצוי שיש לשלמו עולה ב-50% על הסכום האמור – "יום מתן פסק הדין הסופי". הנה כי כן, יום המכירה במקרה של הפקעה הוא היום שבו נוצרה לנפגע, מי שזכותו הופקעה ממנו, הזכות לקבל תמורה, בין אם זכות זו צמחה לו כתוצאה מהסכם שכרת עם הרשות לאחר שזו האחרונה הודיעה על הפקעה המתוכננת (ע"א 736/87 יעקובוביץ נ' מנהל מס שבח מקרקעין נצרת, פ"ד מה(3) 365 (1991)) ובין אם כתוצאה ממתן פסק דין סופי על-ידי בית משפט (ע"א 582/79 מנהל מס שבח מקרקעין חיפה נ' רוזנגרטן, פ"ד לה(3) 7, 10-11 (1981)). לכאורה, ניתן היה לגרוס כי היום שבו החליטה הרשות להפקיע את הנכס הוא היום שבו חלה תמורה במערך הזכויות של הנפגע מההחלטה (נמדר, כרך ב, בעמ' 306-305); אלא שביום זה, אף אם התגבשה, באופן עקרוני, זכותו של הנפגע לקבל תמורה בעד הפקעה, לא ניתן לומר כי זכות זו התגבשה באופן קונקרטי – שכן טרם נודעו שווי התמורה והתנאים לקבלתה, ועל כן טרם צמחה לו הנאה כלכלית מן העסקה (וראו הרחבה בעניין זה בפסקה 21 שלהלן). מכל מקום, ההיגיון שלפיו רגע התגבשות ההנאה הכלכלית מהמכירה הוא יום המכירה לצרכי חוק המיסוי נשמר אפוא.

הוא הדין במקרה של עסקה עם רשות מקרקעי ישראל. סעיף 19(3) לחוק המיסוי קובע כי יום המכירה במכירת זכות במקרקעי ישראל הוא "יום אישור העסקה בידי מנהל רשות מקרקעי ישראל". יום זה, ולא יום החתימה על החוזה הפורמאלי (לרוב חוזה פיתוח, כפי שנדרש בעסקאות עם מינהל מקרקעי ישראל), הוא היום שבו חלה תמורה במערך הזכויות של הצד המתקשר עם רשות מקרקעי ישראל, וניתן לומר כי קמה לקונה הנאה כלכלית מרכישת המקרקעין (ראו: עניין אל זיו, בעמ' 275-276; נמדר, כרך א, בעמ' 282-283); על כן, נקבע כי יום זה הוא יום המכירה לצרכי חוק המיסוי.

עינינו הרואות, כי ההיגיון שלפיו יום המכירה לצרכי חוק המיסוי הוא היום שבו חלה תמורה במערך הזכויות של הצדדים, הנגזר מעקרון תפיסת התוכן הכלכלי של העסקה, להבדיל מהיום שבו הושלמה העסקה והושגה מידת ודאות מלאה, הוא עקרון יסוד בחוק המיסוי. לפיכך, במתן פרשנות לביטויים הרלוונטיים להגדרת יום המכירה יש ליתן משקל רב להיגיון זה.

פרשנות הביטוי "הושלמה המכירה" שבסעיף 19(1) לחוק המיסוי

20. מהי אם כן הפרשנות "הנכונה" לביטוי "הושלמה המכירה" שבסעיף 19(1) לחוק המיסוי? האם פרשנותו של המערער – יום אישור הסכם המכר על-ידי רשם ההוצאה לפועל – או פרשנותם של המשיבים – יום מתן צו המכר? כבר עמדתי בתחילת דבריי על כך ששתי הפרשנויות מתיישבות, לדידי, עם לשונו של החוק. המפתח להכרעה בענייננו טמון על כן בתכליתו ובהגיונו הפנימי של החוק. מהי אפוא הפרשנות שמגשימה את תכליתו של החוק בצורה הטובה ביותר ומתיישבת טוב יותר עם ההיגיון הפנימי המרכזי שבו? לדעתי זו פרשנותו של המערער. דהיינו, היום שבו "הושלמה המכירה" הוא יום אישור הסכם המכר על-ידי רשם ההוצאה לפועל, ובמקרה של אישור עקרוני מבעוד מועד – יום כריתת הסכם המכר (מכאן ואילך, לצורך הפשטות, אתייחס ליום אישור הסכם המכר בלבד). הנימוק לכך הוא שבמועד זה חלה התמורה במערך הזכויות של הצדדים להסכם – המוכר-החייב מזה והקונה מזה – ונוצרה לכל אחד מהם הנאה כלכלית כתוצאה מהעסקה. במובן זה, דומה יום אישור הסכם המכר על-ידי רשם ההוצאה לפועל, שהוא אישור קונסטיטוטיבי, ליום כריתת ההסכם בין הצדדים בעסקת מכר "רגילה". בשני המועדים הללו מתחוללת התמורה במערך הזכויות של הצדדים, ואף שטרם הושלמה העברת הזכויות בקרקע מצד אחד למשנהו ולמעשה אף לא חל כל שינוי במצב הזכויות הקנייניות, ניתן לומר כי לצדדים כבר נוצרה הנאה כלכלית מהעסקה. נבחן תחילה את העניין מנקודת מבטו של הקונה: תקנה 68(ב) לתקנות ההוצאה לפועל קובעת כך:

"ביום המכירה הפומבית יזמין מנהל המכירות את המציעים לתחרות, ינהל דין וחשבון של המכירה, ויעביר את הדין וחשבון לרשם ההוצאה לפועל; רשם ההוצאה לפועל יחליט סופית בדבר הכרזת הקונה ויתן אישור על כך, ויכול הוא לתת כל הוראה אחרת שתיראה לו" (ההדגשה הוספה, צ.ז.).

החלטת רשם ההוצאה לפועל מכוח התקנה, פורשה בפסיקתו של בית משפט זה כהחלטה סופית שלאחריה לא רשאי רשם ההוצאה לפועל לחזור בו מהחלטתו, אלא אם נפלו פגמים מהותיים בהליך המכירה (ראו סקירת ההלכה המובאת ברע"א 2404/01 וקנין נ' בראון, פ"ד נו(1) 913 (2001)). לאחר שנתן רשם ההוצאה לפועל את החלטתו מכוח התקנה האמורה ומששילם הקונה את מלוא התמורה בעד הנכס, חייב הרשם – בכפוף לכך שלא נפלו פגמים מהותיים בהליך המכירה כאמור – לאשר את המכירה (ראו: תקנה 69 לתקנות ההוצאה לפועל; ע"א 555/71 אמסטרדמ נ' מוסקוביץ, פ"ד כו(1) 793, 797 (1972)). אגב, אם נפלו פגמים מהותיים בהליך המכירה יכול גם אישורו של רשם ההוצאה לפועל מכוח תקנה 69 להתבטל (עניין כהן, בעמ' 335). הנה כי כן, אישור רשם ההוצאה לפועל מכוח תקנה 68(ב) לתקנות ההוצאה לפועל הוא המועד הקובע לצורך סופיות המכר; לפיכך, הוא גם המועד שבו מתגבשת זכותו של הקונה לנכס (עניין גולדטיל, פסקאות 19 ו-25). במאמר מוסגר יצוין, כי מן האמור עד כה לא עולה כי לקונה אין אפשרות, בכל המצבים, לתבוע בגין הפרת הסכם אם טרם ניתן אישור רשם ההוצאה לפועל להסכם. במונח זה, ייתכן שהתגבשה לקונה, במעמד כריתת ההסכם, "זכות תביעה מושגית". אולם מכל מקום, ברי כי עד לאישורו של רשם ההוצאה לפועל אין בידי הקונה "כוח תביעה קונקרטי", וכוח זה – כמוסבר – מתגבש רק לאחר האישור (שם). ניתן לומר על כן, כי מנקודת מבטו של הקונה, יום אישור הסכם המכר על-ידי רשם ההוצאה לפועל הוא היום שבו חלה תמורה במעריך זכויותיו ושכבר קמה לו הנאה כלכלית מן העסקה.

21. עתה נבחן את העניין מנקודת מבטו של המוכר-החייב: כנגד הזכות שקמה לקונה במועד אישור הסכם המכר על פי תקנה 68(ב) לתקנות ההוצאה לפועל, קמה למוכר-החייב חובה להעביר לו את הזכויות בנכס. לצד חובה זו קמה למוכר-החייב (גם אם עניינו מנוהל על-ידי בעל תפקיד ככונס נכסים וכד') גם זכות, היא הזכות לקבל תמורה בעד הנכס שנמכר. לכאורה, די בזכות זו כדי להצביע על המועד שבו חלה התמורה במעריך זכויותיו של המוכר-החייב; אלא שטענת המשיבים היא שזכותו של המוכר-החייב לקבל תמורה בעד הנכס שנמכר בהוצאה לפועל בטרם ניתן צו המכר – שלא כמו הזכות שקמה למוכר בעסקת מכר "רגילה" – היא "חסרת שיניים" ואינה ודאית ועל כן לשיטתם יש לדחות את מועד יום המכירה לשלב מאוחר יותר. בהקשר זה נטען, כי זהותו של הקונה אינה ודאית, שכן אף לאחר שניתן אישור על-ידי רשם ההוצאה לפועל להסכם המכר שנכרת בין הצדדים, יכול הקונה להתנער מן ההסכם, ואילו רשם ההוצאה לפועל רשאי, לכל היותר, להכריז על מציע אחר כזוכה בנכס, בהתאם לתקנה 68(ג) לתקנות ההוצאה לפועל, ולחלט את העירבון שהפקיד הקונה.

אין בידי לקבל טענה זו. אכן, הזכות שקמה למוכר-החייב בהליכי הוצאה לפועל אינה שוות-משקל, מבחינת הזכויות המשניות הנגזרות ממנה, לזכות שקמה למוכר בעסקת מכר "רגילה". המוכר-החייב בהליכי הוצאה לפועל לא יכול לדרוש, על דעת עצמו, את אכיפתו של הסכם המכר שהופר, גם אם ניתנה החלטת רשם ההוצאה לפועל בהתאם לתקנה 68(ב) לתקנות ההוצאה לפועל והמכירה היא לכאורה סופית; זאת, משום שהנכס הופקע מידי לצרכי הליך המכירה בהוצאה לפועל, ורשם ההוצאה לפועל וכוונס הנכסים שמונה (אם מונה) לצורך מכירת הנכס צריכים לפעול בדרך שתשרת גם את האינטרסים של הנושים. יחד עם זאת, זכותו של המוכר-החייב אינה "חסרת שיניים" לחלוטין. כונס הנכסים שמונה בהליך, ושכא בנעליו של המוכר-החייב בהליכי הוצאה לפועל, יכול (באישור רשם ההוצאה לפועל) לתבוע פיצויים בגין הפרת חוזה מקונה שהפר את הסכם המכר לאחר אישורו על-ידי רשם ההוצאה לפועל (ראו למשל ת"א 2423/06 (מחוזי-ת"א) ע"ד פרום נ' גלובוס (23.6.2010), שם התקבלה תביעה לפיצויים בגין הפרת חוזה שהוגשה על-ידי כונס הנכסים שמונה בהליך המכירה בהוצאה לפועל נגד קונה שהפרה את הסכם המכר לאחר אישורו על-ידי רשם ההוצאה לפועל ובטרם שולמה התמורה וניתנו צווי המכר; כמו כן ראו ת"ק 154162/09 (שלום-ת"א) ע"ד אור נ' ג'אן (17.12.2009)). אגב, במקרים בהם התרשל כונס הנכסים, יכול המוכר-החייב להגיש תביעה נגדו (ראו: סעיף 58 לחוק ההוצאה לפועל; ע"א (מחוזי-ב"ש) 1116/02 ע"ד כהן נ' הררי (22.9.2003); בר-אופיר, בעמ' 928-934(1)).

זאת ועוד, סבורני כי לא ניתן לומר כי במועד אישור הסכם המכר על-ידי רשם ההוצאה לפועל שוררת אי-ודאות רבה יותר שמצדיקה את דחייתו של יום המכירה. אי-הוודאות השוררת ביחס לזהותו של הקונה אינה מיוחדת דווקא להליך המכירה באמצעות הוצאה לפועל, וגם בעסקת מכר "רגילה" יכול הקונה להפר את הסכם המכר שנכרת. אמנם במכירה באמצעות הוצאה לפועל לא יכול המוכר-החייב לתבוע את אכיפתו של הסכם על דעתו-שלו, כמוסבר לעיל, אך בכך אין כלום, שכן עומדת לו – באמצעות כונס הנכסים – זכות תביעה לפיצויים בגין הפרת הסכם (או זכות תביעה נגד כונס הנכסים במידה והלה התרשל) הנגזרת מזכות הליבה שלו לקבל תמורה בעד הנכס. ודוק, אי-הוודאות עליה מצביעים המשיבים איננה אי-ודאות הנוגעת למהותה של הזכות, כגון שוויה (שהרי שווי התמורה בעד הנכס ידוע במועד אישור הסכם המכר), אלא היא נוגעת לעצם השלמת העסקה כולה (להבדיל מהשלמת המכירה); על כן, סבורני כי אין מקום להתחשב בנסיבות העניין בשיקול זה. יודגש, כי מסקנה זו באשר למימד אי-הוודאות אינה נכונה בהכרח עבור עסקאות מכר מסוג אחר, שכן בעסקאות אחרות אפשר שאי-הוודאות תהא כה גדולה עד שמהותה של הזכות שצמחה מהעסקה תהא בלתי-ידועה ולא ניתן יהיה לומר כי נוצרה הנאה כלכלית מהעסקה, או לשון אחר

– כי התגבשה למוכר-החייב זכות לקבל תמורה בעד הנכס באופן קונקרטי. במקרה כזה, ייתכן שיום המכירה יידחה למועד מאוחר שבו מתקיימת הוודאות הנדרשת. דוגמה אחת למקרה שכזה ניתן לראות בהסדר המצוי בסעיף 19(2) לחוק המיסוי, שם נקבע כי מועד יום המכירה הוא היום שבו "הועמד הפיצוי בעד הזכות שהופקעה" ולא, למשל, היום שבו הודיעה הרשות על ההפקעה המתוכננת. יום ההודעה, הוא אולי היום שבו נוצרה, באופן עקרוני הזכות לקבל את התמורה בעד הנכס, אך לא ניתן לומר כי מעצם היווצרותה צמחה למי שזכותו מופקעת ממנו הנאה כלכלית שניתן לכמתה (לדעה שונה לפיה דחיית יום המכירה בהפקעה נדרשת על-מנת להתחשב ביכולתו הכלכלית של הנישום לשלם את המס, ראו נמדד, כרך ב, בעמ' 305-309). אגב, דחיית מועד יום המכירה ליום מתן פסק דין סופי במקרה שנפסק כי הפיצוי שיש לשלמו עולה ב-50% על הפיצוי שקבעה הרשות, מגשימה אף היא את ההיגיון לפיו כאשר הזכות לקבל תמורה אינה ודאית במידה ניכרת, מן הנכון לקבוע יום מכירה במועד מאוחר יותר, לאחר שנקבע היקף הזכות. דוגמה נוספת לאמור ניתן אולי לראות ברעיון שעמד מאחורי ההסדר החוקי שנקבע במסגרת סעיף 19(א3) לחוק המיסוי. הסדר זה קובע, כי יום המכירה במכירת זכות במקרקעין המותנית בהתקיימות תנאי עתידי שלפיו תוגדלנה אפשרויות הניצול של הזכות לפי תכנית ושהתמורה הושפעה מכך, יהא יום אישור התכנית. הוראת סעיף זו, אשר הוספה לחוק המיסוי בתיקון מס' 69 שנכלל בסעיף 35 לחוק המדיניות הכלכלית לשנים 2011 ו-2012 (תיקוני חקיקה), התשע"א-2011, נועדה, על פי דברי ההסבר להצעת החוק, לדחות את יום המכירה למועד מאוחר מיום העסקה שכן "בעסקה שתלויה כולה בשינוי ייעוד תכנוני, בדרך כלל הממכר אינו ודאי ביום העסקה, וכתוצאה מכך גם התמורה אינה ברורה" (ה"ח 541, 103 (התשע"א-2010)). מבלי לקבוע מסמרות בעניין פרשנותו הראויה של הסעיף האמור, ברי כי כוונת מציעי החוק הייתה לנסות ולהתמודד עם מימד אי-הוודאות הנוגע למהותה של הזכות (להשלמת הדברים, ראו את הביקורת על ההסדר האמור שמותח פרופ' נמדד בספרו הנ"ל, כרך א, בעמ' 332-333). בענייננו, כאמור, סבורני כי במועד יום אישור הסכם המכר לא שוררת אי-ודאות באשר למהותה של הזכות, ועל כן ניתן לומר כי במועד זה כבר התגבשה זכותו של המוכר-החייב באופן קונקרטי, וכן כי צמחה לו הנאה כלכלית מן העסקה.

22. הנה כי כן, במועד אישור הסכם המכר על-ידי רשם ההוצאה לפועל חלה תמורה במערך הזכויות של המוכר-החייב ונוצרה לו הנאה כלכלית מן העסקה. ההגבלות על אופן מימוש זכותו – הנובעות באופן אינהרנטי מעצם היותה של המכירה מכירה באמצעות הליך הוצאה לפועל – אינן צריכות להשפיע על קביעת מועד יום המכירה, שכן הן אינן מאיינות את הזכות הלכה למעשה. זאת ועוד, אי-הוודאות

ששוררת במועד אישור ההסכם על-ידי רשם ההוצאה לפועל לא נוגעת למהותה של הזכות, ועל כן אין מקום, בנסיבות העניין, לדחות את מועד יום המכירה למועד מאוחר יותר. בנוסף, כמוסבר לעיל, ביום אישור הסכם המכר קמה זכותו של הקונה לנכס, ואף נוצרה לו הנאה כלכלית מהעסקה.

23. כללם של דברים – פרשנותו של המערער למונח "הושלמה המכירה" שבסעיף 19(1) לחוק המיסוי, לפיה "היום שבו הושלמה המכירה או הפעולה על ידי הרשות המוסמכת לכך" הוא יום אישור הסכם המכר על-ידי רשם ההוצאה לפועל, ובמקרה של אישור עקרוני מבעוד מועד – יום כריתת הסכם המכר, מקובלת עליי. לדידי, פרשנות זו היא היחידה מבין הפרשנויות הלשוניות האפשריות שעולה בקנה אחד עם ההיגיון שמצוי ביסודו של חוק המיסוי, ומתיישבת עם פרשנות יתר סעיפיו, לעניין הגדרת "יום המכירה", שכן כבר במועד זה ניתן לומר שחלה תמורה במערך הזכויות של הצדדים לעסקה, כי לכל אחד מהם כבר נוצרה הנאה הכלכלית מהעסקה שניתן לכמת את שוויה, וכי הוקנה להם כוח תביעה קונקרטי (להבדיל מזכות תביעה מושגית בלבד). במובן זה, דומה יום אישור הסכם המכר על-ידי רשם ההוצאה לפועל ליום כריתת ההסכם בעסקה "רגילה". לעומת זאת, פרשנותם של המשיבים – שהיא אמנם אפשרית על פי לשון החוק, כאמור – סוטה שלא לצורך מהגיונו הפנימי של החוק, שכן היא דוחה את יום המכירה למועד מאוחר יותר מהמועד שבו נוצרה לצדדים הנאה כלכלית מן העסקה, ולמעשה עד לאחר קבלת התמורה בעד הנכס שנמכר.

סוף דבר

24. נוכח האמור לעיל, לו תשמע דעתי, נקבל את הערעור, נבטל את פסק דינה של ועדת הערר ונחייב את המשיבים בשכר טרחת עורך-דין בסך של 20,000 ש"ח.

ש ו פ ט

השופט י' עמית:

1. חברי השופט זילברטל הגיע למסקנה כי במונח "היום שבו הושלמה המכירה או הפעולה" נתכוון המחוקק ליום אישור העסקה על ידי ראש ההוצאה לפועל. דעתי שונה ועל כך אעמוד להלן.



## 2. אפתח באקדמות מילין אודות פרשנות דיני המס.

המסע הפרשני מתחיל בלשון החוק. לאחריו, בשלב השני, נבחנת תכלית החוק מבין מתחם האפשרויות הפרשניות של לשון החוק. אם קיימות מספר תכליות לחוק, יש להכריע מהי התכלית הראויה מבין אותן אפשרויות.

הלכה עמנו כי חוקי המס מתפרשים על פי אותם כללי פרשנות החלים בפירושם של חוקים בדרך כלל, ואין לחוקי המס כללי פרשנות משלהם (ראו: אהרן ברק "פרשנות דיני המסים" משפטים כח (תשנ"ז) 425 (להלן: ברק, פרשנות דיני המסים); אמנון רפאל מס הכנסה כרך ו 17-18 (2005); יוסף גרוס דיני המס החדשים 39 (2003); ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד השומה רחובות, פ"ד לט(2) 70 (1985); ע"א 4271/00 מ.ל. השקעות ופיתוח בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד נז(2) 953 (2003); ע"א 900/01 קלס נ' פקיד שומה תל-אביב 4, פ"ד נז(3) 750 (2003); רע"א 10643/02 חבס ח.צ. פיתוח (1993) בע"מ נ' עיריית הרצליה, בפסקה 15 (14.5.2006); ע"א 9453/06 מנהל מע"מ ומס קניה תל אביב נ' שופינג.קום בע"מ (11.8.2008)).

עם זאת, יש לזכור כי גם על פי הפרשנות התכליתית, ניתן משקל נכבד ללשון החוק ו"לא תדע תכליתו של חוק אלא אם ידעת לשון" (דברי המשנה לנשיא השופט חשין בע"פ 7757/04 בורשנטיין נ' מדינת ישראל, פ"ד נט(5) 218, 228 (2005)).

זאת ועוד. לדיני המס ייחוד משלהם, אשר בא לידי ביטוי גם במסגרת השיטה הפרשנית התכליתית. דיני המס הם בגדר אמצעי כופה, שעל פיו ניטל רכושו של הפרט ומועבר לרשות הכלל, כדי להגשים מטרות פיסקאליות וחברתיות. ייחוד זה של דיני המס מחייב רגישות מיוחדת בפרשנות דיני המס (ברק, פרשנות דיני המסים, בעמ' 427).

ולבסוף, כאשר כפות המאזניים לגבי תכלית החקיקה מעויינות, יבוא כלל הפרשנות של "לטובת הנישום" ויטה את הכף (ע"א 2895/08 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' חברת מודול בטון השקעות בתעשייה בע"מ, בפסקה 26 והאסמכתאות שם ((21.2.2010)).

3. ארשום לפנינו שתי "הערות אזהרה" לעניין דרך הפרשנות בכלל ובדיני המס בפרט.

א. תורת השלבים עשויה לעורר את הרושם כי ענייננו בתרשים זרימה לפיו שלב אחד מוביל לשלב שאחריו, ולאחר שעברנו שלב אחד אנו ממשיכים בדרכנו מבלי להסב ראשו לאחור. אלא שהגבול בין השלבים אינו כה ברור וחד כפי שעשוי להשתמע, ובחינת כל אחד מהשלבים לא נעשית באופן "סטרילי" במנותק מהשלבים האחרים. הפרשן עובר מהלשון אל התכלית ומתכלית אל הלשון במעין תנועת מטוטלת. הפרשן יפתח בלשון החוק אך גם יסיים בלשון החוק, ויש יחסי גומלין בין השלבים השונים, מעין "מקבילית כוחות" או "כלים שלובים". ככל שעוצמתו של הלשון מטה את הכף לטובת פרשנות מסוימת, כבד יותר הנטל על הטוען כי הפרשנות התכליתית מביאה לתוצאה אחרת. אין לי אלא להביא מדבריו של הנשיא ברק:

"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" (ברק פרשנות דיני המס, עמ' 434).

ב. דיני המס, נקל עלינו להגיע לפרשנות תכליתית אשר תטה את הכף לרעת הנישום. שהרי, התכלית הקרובה והמיידית של דיני המס היא להבטיח הכנסה לאוצר המדינה, ולצדה תכליות או חזקות של פרשנות, כמו החזקה כי המחוקק ביקש למנוע עקיפה והשתמטות מתשלום המס (ראו, לדוגמה, ע"א 1617/10 מנהל מיסוי מקרקעין נ' נח'אש והאסמכתאות שם (3.5.2012)). מכאן, קלה הדרך להגיע למסקנות אליהן הגיעו מלומדי משפט ולפיהן:

"ד" (1) אין לקבל את ההשקפה הגורסת כי הוראה המטילה מס חייבת להיות ברורה וחד-משמעית וכי כל ספק בפירושה חייב לפעול לטובת הנישום. [...]  
(4) במציאות של ימינו אפשר תמיד לצאת מן ההנחה שהייתה כוונה לחייב את האזרח במס ושאין זה אלא הניסוח שבמקרה לא עלה יפה". (יוסף אדרעי "דוקטרינת המקור – סוף הדרך; על הגדרת המונח 'הכנסה' בדין הישראלי הנוהג" משפטים יז 25, 39-40 (התשמ"ז) (הדגשה הוספה – י"ע)).

לטעמי, אמירות אלה מרחיקות לכת, ויש להישמר מפני "נוסחת קסם" של תכלית אשר מובילה לפרשנות המרוקנת מתוכן הן את לשון החוק בתחילתה של דרך, והן את החזקה הפרשנית של "לטובת הנישום" בסופה של דרך. ניתן להקשות עוקצה של סכנה זו, בדרך המוצעת על ידי הנשיא ברק:

"...במקרה זה עליו לעשות שימוש בחזקה נוספת, אשר טרם דיברתי עליה. זו החזקה הקובעת, כי אין להטיל מס אלא על-פי תכלית ברורה. אין להטיל מס על-פי חזקת תכלית שהיא בספק. מקורה של חזקה זו בזכויות האדם. חקיקת מס פוגעת ברכושו של האדם ובזכויותיו על-פי המשפט הכללי. חזקה היא, כי חוק אינו מבקש לפגוע בזכויות-יסוד של האדם, אלא-אם-כן התכלית הפוגעת ברורה ומוצקה. במדינה דמוקרטית אין פוגעים בזכויות-יסוד מכוח תכלית ספקולטיבית או מסופקת [...] ודוק: חזקה זו חלה בשלב הראשוני של גיבוש תכלית החקיקה. היא חלה בצד החזקות האחרות ואין היא חזקה מהן. אם לאחר מיצויו של תהליך זה, ולאחר שהגענו לשלב הסופי של הפרשנות, עדיין נותר הספק - מופיעה חזקה זו בשנית ובידה להכריע" (ברק, פרשנות דיני מסים, בעמ' 437-438).

וכעת, על רקע דברים אלה, ניפנה לסוגיה הפרשנית שבפנינו.

4. שנינו ולמדנו כי "דיבור שבחיקוק הוא יצור החי בסביבתו. הוא מקבל צביונו מהקשר הדברים" (השופט זוסמן בבג"צ 58/68 שליט נ' שר הפנים פ"ד כ"ג (2) 477, (513)). הסביבה היא בראש ובראשונה הסביבה הקרובה בחיקוק הרלוונטי, ולענייננו, הוראת סעיף 19 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: חוק המיסוי) בשלמותה, הקובעת כלהלן:

"יום המכירה" או "יום הפעולה" לענין חישוב השבח והמס הוא היום שבו נעשתה המכירה או הפעולה באיגוד, ואולם -

(1) במכירה או בפעולה באיגוד באמצעות הליכי הוצאה לפועל - היום שבו הושלמה המכירה או הפעולה על ידי הרשות המוסמכת לכך;

(2) בהפקעה - היום שבו הועמד הפיצוי בעד הזכות שהופקעה לרשות מי שהזכות הופקעה ממנו; ואולם, אם נקבע על ידי בית משפט סופית כי הפיצוי שיש לשלמו בעד הזכות - למעט הריבית עליו - עולה ב- 50% על הסכום שהועמד לרשות מי שהזכות הופקעה ממנו, יהיה יום המכירה יום מתן פסק הדין הסופי;

(3) במכירת זכות במקרקעין בידי מדינת ישראל, רשות הפיתוח או קרן קיימת לישראל - יום אישור העסקה בידי מנהל רשות מקרקעי ישראל או בידי מי שהוא הסמיך לכך;

(א) במכירת זכות במקרקעין המותנית בהתקיימות תנאי עתידי שלפיו יוגדלו אפשרויות הניצול של הזכות לפי תכנית כמשמעותה בחוק התכנון והבנייה, שתמורתה הושפעה מהגדלת אפשרויות הניצול כאמור וכולה אינה בכסף - יום אישור התכנית;

(4)(א) במכירה בתקופה הקובעת של חלק מזכות במקרקעין, שתמורתה היא בניה על יתרת המקרקעין (להלן - עסקת קומבינציה) - יום מכירת החלק כאמור או אם בחר זאת המוכר - המוקדם מבין יום סיום הבניה או יום מכירת הזכויות ביתרת המקרקעין, כולן או מקצתן, על ידי המוכר (להלן - יום התקיים התנאי) ובלבד שהתקיימו כל אלה.

אם נחזור למטפורה של "יצור החי בסביבתו", הרי שבשלולית של סעיף 19 לחוק אנו מוצאים מספר יצורים, שהמחוקק הצמיד לכל אחד מהם יום מכירה שונה. במכירה באמצעות הליכי הוצאה לפועל - יום השלמת המכירה או הפעולה על ידי הרשות המוסמכת לכך; במכירה בדרך של הפקעה - היום בו הועמד הפיזיו או ניתן פסק דין סופי; במכירה של מקרקעי המדינה - יום אישור העסקה על ידי המינהל; במכירה בה קיימת אפשרות להגדלת זכויות בניה - יום אישור התכנית; בעסקת קומבינציה - יום מכירת הדירות או יום סיום הבניה. כל יצור והמועד המיוחד לו.

5. נבחן את היצור מושא דיוננו, קרי, מכירה בהליכי הוצאה לפועל. ההנחה היא כי דיבר המחוקק בלשון בני אדם, על פי המובן הרגיל והמקובל של הלשון (ראו, לדוגמה, ע"א 2102/93 מדינת ישראל נ' מירון מפעלי תעשיות הגליל (ממ"ת) בע"מ, פ"ד נא(5) 160, 167 (1997)). פשוטו של מקרא, כי לא השלמת המכירה כיום אישור המכירה, וחזקה על המחוקק כי שלבי המכירה בהוצאה לפועל ידועים לו היטב, ויכול היה להשתמש במונח אישור ראש הוצאה לפועל אילו התכוון לכך. כידוע, מקום בו דיבור או מונח מופיעים באותו סעיף או באותו פסקה, ההנחה היא, כי התכוונו לתת להם אותו מובן, אם אין כוונה אחרת משתמעת מהנסיבות (בג"ץ 932/91 קרן הגימלאות המרכזית של עובדי ההסתדרות בע"מ נ' בית הדין הארצי לעבודה, פ"ד מו(2) 430, 437 (1992)). והיפוכו של דבר. העובדה שהמחוקק נקט "בסביבה הקרובה" בלשון "אישור" לגבי עסקאות במקרקעי המדינה, מלמדת כי לא לכך נתכוון בנוקטו לשון "השלמת המכירה" בהליכי הוצאה לפועל. לדידי, הפרשנות הטבעית של המילים "הושלמה המכירה", על רקע השימוש במונח "אישור המכירה" בסמוך, מעורר ספק אם מילים אלה יכולות לאצור את הפירוש של יום אישור המכירה, ואם יש לפירוש זה אחיזה לשונית בלשון החוק. למיצער, מדובר בפרשנות לא טבעית של הלשון, המותחת את המונח אל קצה גבולותיו, ובכוא בית המשפט לקבוע את מתחם האפשרויות, ראוי לבכר את הלשון הטבעית והרגילה של הטקסט על פני לשונו החריגה ויוצאת הדופן, באשר "חוק מתפרש, בראש ובראשונה, מתוכו ובו, ויש לתת תוקף לדברים גלויים וברורים, האמורים בו" (בג"ץ 1255/94 בזק החברה הישראלית לתקשורת בע"מ נ' שרת התקשורת, פ"ד מט(3) 661, 674 (1995)).

הדברים נראים פשוטים כדי כך, שמלומדי משפט אף לא מצאו להתלבט לגבי פרשנות המונח. וכך כותב יצחק הדרי בספרו מיסוי מקרקעין כרך ב 82 (2003):

”יום המכירה (או הפעולה) במקרה זה הוא היום שבו הושלמה המכירה על-ידי רשויות ההוצאה-לפועל, ולא בשום מועד קודם לכך” (הדגשה הוספה - י”ע).

לאור הסיפא, נראה שהמחבר לא סבר כי מועד אישור המכירה מהווה מועד השלמתה.

עד כאן השלב הלשוני, ומכאן נעבור לשלב התכלית.

6. חברי השופט זילברטל הגיע למסקנה כי במועד אישור המכירה על ידי ראש ההוצאה לפועל כבר נוצרה הנאה כלכלית מהעסקה והוקנה לצדדים כוח תביעה קונקרטי, להבדיל מזכות תביעה מושגית. על כך אין חולק, ואציין כי מבחן כוח התביעה הקונקרטי, משמש אותנו גם לקביעת תחילת מירוח ההתיישנות (ראו, לדוגמה, ע”א 901/07 מדינת ישראל הוועדה לאנרגיה אטומית נ’ גיא-ליפל, בפסקה 44 והאסמכתאות שם (19.9.2010)). אולם איני משוכנע כי מבחן זה, הוא התכלית שבסיס ההוראה מושא דיוננו.

מבחן כוח התביעה הקונקרטי, משווה בין עסקה רצונית לבין עסקה כפויה באמצעות הליכי הוצאה לפועל. אך אילו רצה המחוקק להשוות בין השניים, לא היה כלל צורך לקבוע הוראה מיוחדת שהיא בגדר חריג לכלל שבסעיף 19 רישא, כפי שאנו למדים מהמילה ”ואולם”, אשר באה להבחין בין הרישא לבין החריגים בסעיף. לא למותר להזכיר, כי המחוקק לא קבע הוראה מיוחדת לעסקאות רצוניות אחרות, שתוקפן מותלה במילוי תנאי מן הדין, ואשר יום המכירה לגביהן הוא יום אישור העסקה על ידי בית המשפט. כך, לדוגמה, עסקה במקרקעין של קטין או של חסוי טעונה אישור בית המשפט על פי סעיפים 20(2) ו-47(3) לחוק הכשרות המשפטית והאפוטרופסות, התשכ”ב-1962, ויום אישור בית המשפט את העסקה, נחשב כיום המכירה/רכישה לצורך מס שבח (ראו, לדוגמה, ע”א 507/80 רפלד נ’ מנהל מס שבח מקרקעין, פ”ד לז(1) 466, 466 (1983)). מכאן, שהמחוקק ראה מכירה כפויה כסוג מיוחד של מקרים, עליו יש להחיל דין אחר.

7. לצד התכלית עליה עמד חברי, ניתן לייחס למחוקק תכלית אחרת, והיא, קביעת קו גבול, נקודת "אל חזור" של העסקה, אשר לאחריה אין עוררין והיא מגבשת סופית את זכויות הצדדים, ולמיצער, מפחיתה את חוסר הוודאות לגבי העסקה ותוכנה. כאשר בפיצויי הפקעה עסקינן, נקודת הזמן היא בעת העמדת הפיצוי או בפסק דין סופי; כאשר בעסקה במקרקעי ישראל עסקינן, נקודת הזמן היא יום אישור העסקה; כאשר קיימת אפשרות להגדלת זכויות בניה נקודת הזמן היא יום אישור התכנית; בעסקת קומבינציה נקודת הזמן היא יום מכירת הדירות או יום סיום הבניה. ובענייננו, כאשר במכירה בהליכי הוצאה לפועל עסקינן, סבר המחוקק כי נקודת הזמן היא מתן הצו הפורמלי על פי תקנה 69 לתקנות ההוצאה לפועל הקובעת כלהלן:

מציע שהוכרו כקונה

69. הוכרו מציע כקונה, ושילם את יתרת המחיר, יינתן לו אישור על כך חתום על ידי רשם ההוצאה לפועל; האישור ישמש אסמכתה להעברת המקרקעין על שמו בפנקסי המקרקעין.

הצו הפורמלי נחוץ להשלמת העסקה על פי סעיף 34 לחוק המכר, התשכ"ח-1968 (להלן: חוק המכר), שעניינו במישור הקנייני. לאור הוראה זו, נכתב בהחלטת ראש ההוצאה לפועל מושא דיוננו, כי הוא מאשר את מכר הנכס וכי צו פורמלי ייחתם לאחר שכונס הנכסים יודיע על קבלת מלוא התמורה ולאחר שיגיש דו"ח כספי.

8. תכלית זו של קביעת קו גבול וודאי להשלמת העסקה, מתיישבת עם המאפיינים של מכר כפוי בהליכי הוצאה לפועל לעומת מכר בעסקה רצונית. כפי שציינה ועדת הערר, על כוונת המחוקק ניתן ללמוד מדברי ההסבר להצעת החוק. וכך נאמר לגבי סעיף 19(1) לחוק (ה"ח 525 18.6.62): "יום המכירה לעניין חישוב השבח והמס – במכירה באמצעות הליכי הוצאה לפועל – היום שבו הודיעה הרשות המוסמכת לכך לרשם המקרקעין לרשום את המכירה". הנוסח הסופי מושא דיוננו הוא שונה ("היום שבו הושלמה המכירה"), אך מהצעת החוק ניתן ללמוד כי המחוקק התכוון לנקודת זמן קרובה מאוד להשתכללות הזכות הקניינית, שיש בה כדי להבטיח את סופיות המכר.

בעת חקיקת החוק, טרם נחקק חוק ההוצאה לפועל, והשאלה מתי מכירה בהליכי הוצאה לפועל נעשית סופית, טרם הובהרה בפסיקה. שאלה זו נדונה לראשונה מספר שנים לאחר חקיקת החוק, בע"א 555/71 אמסטרדמר נ' מוסקוביץ, פ"ד כו(1) 793 (1972) (להלן: עניין אמסטרדמר). בדעת הרוב נקבע שם כי נוכח עקרון הסופיות אין לאפשר לחייב לפתוח את המכירה לקונה מחדש, משיקולים שבמדיניות משפטית,

לפיהם יש לעודד קונים פוטנציאליים להשתתף במכירה הפומבית. זאת, בניגוד לדעת המיעוט של השופט ח' כהן, אשר סבר כי אין מניעה שהחייב יפדה את המשכון בכל זמן שהוא עד לשלב הרכישה הקניינית של הקונה (שם, עמ' 805). דעת הרוב בעניין אמסטרדמר, נתפרשה ואומצה בפסקי דין מאוחרים, כך שהשורה התחתונה כיום היא כי ההכרזה של ראש ההוצאה לפועל על הזוכה בעסקת המכירה היא סופית (ע"א 569/71 סודאי נ' עודה, פ"ד כו(2) 281 (1972); (ד"נ 20/72 אספקה חרושת ובנייה בע"מ, חברה רשומה בישראל נ' ליפמן, פ"ד כז(1) 349 (1973); ע"א 509/00 לוי נ' ברכה, פ"ד נה(4) 410, 425-426 (2001). זו גם הדעה המקובלת בקרב מלומדי משפט (יהושע ויסמן חוק המשכון התשכ"ז-1967 262-263 (תשל"ה); מיגל דויטש קניין כרך ב 77 (1999); לסקירה נרחבת של הסוגיה ראו פסק דינו של השופט דרורי בבש"א (י-ם) קנפולר נ' אמיר אריק עו"ד, כונס נכסים (10.3.2009)).

אציין כי למרות הלכות אלה, שכאמור נתגבשו לאחר חקיקת החוק, נקבע בפסיקה כי לצורך השלמת המכירה, אפילו מתן הצו הפורמלי אינו נקודת ה"אל-חזור":

"שתי הערכאות שקדמו לנו יצאו מתוך הנחה שמתן אישור סופי לרשם המקרקעין על-פי הוראת תקנה 69 לתקנות ההוצאה לפועל, תש"ם-1979 מהווה נקודת אל-חזור שלאחריה ראש ההוצאה לפועל אינו מוסמך לבטל את חוזה המכר. תזה זו אינה מקובלת עלינו. קנוניה בין הקונה לבין הכונס, או ידיעה של הקונה על הפגמים המהותיים שנפלו בעיסקת המכר עובר לקבלת האישור לרשם המקרקעין, כל אחת מהן בנפרד וודאי ששתייהן יחדיו, מהוות עילה לראש ההוצאה לפועל לבטל את אישור המכירה שנתן...

[ ] ..אמנם, לאחר אישור סופי של ראש ההוצאה לפועל על מכירה לקונה, אין ראש ההוצאה לפועל רשאי עוד לבטל את הכרזתו על הקונה ולפתוח את הליך המכירה מחדש, בשל העובדה שנמצא מציע אחר המרבה במחיר הנכס (וראה ע"א 555/71 אמסטרדמר נ' מוסקוביץ ואח' [1] וכן ע"א 569/71 סודאי נ' עודה [2]), אך הלכה זו אינה מתייחסת למצב שבו קיימת עילת ביטול בשל פגם מהותי בהליך המכירה (וראה רע"א 583/88 פרוקומרץ ואח' נ' שטנדר ואח' [3]), וממילא אין היא מתייחסת לנסיבות הדומות לאלו שנטענות בפנינו (רע"א 5080/97 אברהם כהן נ' עו"ד דוד רום בתפקידו ככונס נכסים, פ"ד נב(2) 332, 335 (1998)).

הנה כי כן, לשיטה זו, אפילו מתן הצו הפורמלי על ידי ראש ההוצאה לפועל אינו מהווה נקודת ה"אל-חזור" לצורך "השלמת המכירה". על אחת כמה וכמה, לגבי

נקודת הזמן של אישור העסקה על ידי ראש ההוצאה לפועל. מכאן, כי הלכת אמסטרדאם לא עומדת לנו לרועץ, בבואנו לפרש את המונח "השלמת המכירה".

9. מאלפת העובדה כי הלכת אמסטרדאם והפסיקה שנתפתחה בעקבותיה, התפרשה כמחזקת דווקא את הפרשנות לפיה במונח "הושלמה המכירה", בחר המחוקק בנקודת הזמן של מתן הצו הפורמלי לפי תקנה 69. כך גורס השופט דוד בר-אופיר, יו"ר ועדת הערר במקרה שבפנינו, בספרו הוצאה לפועל הליכים והלכות כרך ב 642-643 (מהדורה שביעית, עדכון מס' 6, 2013):

"נראה כי היום הקובע לעניין גיבוש זכותו של הקונה איננו יום רישום המקרקעין על שמו בלשכת רישום המקרקעין, אלא יום מתן הצו הסופי המיועד לרשם המקרקעין לפי תקנה 69. בכך נבדל מכר כפוי שנעשה על פי חוק ההוצאה לפועל, ממכירה מרצון שנעשית לפי חוק המקרקעין. מכר כפוי מסתיים עם מתן צו אישור המכירה הסופי לפי תקנה 69, בעוד שמכר מרצון שהוא 'עסקה במקרקעין' מסתיים עם רישומו בפנקסי המקרקעין.

[ ... המכירה בהוצאה לפועל היא לפי מהותה המשפטית מכר כפוי, ועל כן איננה באה בגדרה של 'עסקה במקרקעין' ואיננה טעונה רישום לשם השלמתה. העברת הבעלות המלאה לקונה איננה מותנית ברישום הנכס על שמו, והבעלות בנכס עוברת במלואה לקונה עם מתן הצו לפי תקנה 69. דברים אלה לא נקבעו אמנם בהלכה הפסוקה. אולם, מתוך הפסיקה הקיימת בתחום זה, ניתן להסיק כי מציע שהוכרז בתור קונה בהליכי ההוצאה לפועל ושילם את יתרת המחיר, זכאי לקבל את הבעלות על הנכס והעברתו על שמו. ואין לשלול ממנו זכות זו על ידי תשלום החוב על ידי החייב או על ידי הסדר אחר כלשהו בין הזוכה לחייב. זכויות הקונה מוגנות בין אם הוא הזוכה עצמו, ובין אם קונה זר שהגיש הצעה רכישה למוציא לפועל בהתאם לחוק...". (הדגשות הוספו – י"ע).

נוכח המאפייין המיוחד של מכר כפוי, גורס גם המלומד פרופ' נמדר כי במונח "הושלמה המכירה" נתכוון המחוקק כפשוטו לכל הליכי ההוצאה לפועל:

"חישוב השבח במכירות כפויות דורש טיפול מיוחד. ואכן, סעיף 19(1) לחוק מתמודד עם השאלה, מהו המועד שייחשב כיום אירוע המס, שכן במקרה כזה לא מדובר במכירה רצונית המתממשת ברגע מסוים בין שני צדדים אלא מעורב בו, בדרך כלל, גורם שלישי בדמות כונס נכסים או רשויות ההוצאה לפועל. סעיף זה קובע כי במכירה או בפעולה באיגוד באמצעות הליכי הוצאה



לפועל, יראו את היום שבו הושלמה המכירה או הפעולה על ידי הרשות המוסמכת, כיום המכירה. הסעיף איננו נוקט במועד מוגדר בו יש לראות את יום המכירה, אך כוונתו ברורה: הוא רואה כיום המכירה את המועד בו כל הליכי ההוצאה לפועל הושלמו ולא נותרו הליכים נוספים שיש לנוקטם כדי להשלים את מימוש המכירה" (הדגשה הוספה – י"ע) (אהרון נמדר מיסוי מקרקעין חלק רביעי – חישוב המס ותשלומו 902 (מהדורה חמישית, 2007)).

(וכן ראו אהרון נמדר "מס שבח ומס ערך מוסף במכירת מקרקעין בהוצאה לפועל או בכינוס נכסים" מקרקעין ח/3, בעמ' 7 (מאי 2009)).

10. אחזור בשלב זה ללשון החוק.

לאחר שבחנו את הסביבה הקרובה של סעיף 19 לחוק המיסוי, נבחן סביבה נוספת, קרובה עד מאוד לענייננו, והיא דיני פשיטת הרגל. כפי שנראה להלן, גם שם התייחס המחוקק למונח "הושלמה המכירה" בדיני ההוצאה לפועל.

חייב בהוצאה לפועל, הופך לעיתים לחייב בפשיטת רגל. כללי המשחק בעת המעבר מהליך הוצאה לפועל להליך פשיטת רגל נקבעו בסעיף 91(א) לפקודת פשיטת רגל [נוסח חדש], התש"ם-1980 הקובע כלהלן:

(א) נושה שפתח בהליכי הוצאה לפועל לגבי נכסים של חייב, לרבות עיקול חוב המגיע לחייב, לא יוכל ליהנות מההוצאה לפועל לעומת הנאמן אלא אם השלים אותה לפני יום מתן צו הכינוס ולפני שנודע לו כי הוגשה בקשת פשיטת רגל או כי החייב עשה מעשה כאמור בסעיף 72(2).

(ב) לענין פקודה זו, השלמתה של הוצאה לפועל היא, לגבי נכסים – בתפיסתם ומכירתם, ובעיקול חוב – בקבלת החוב.

(ג) הוצאה לפועל שבוצעה בתפיסה ומכירה של נכסים לא תהיה בטלה מחמת זה בלבד שהיא מעשה פשיטת רגל, והקונה אותם בתום לב מידי המוציא לפועל זכותו בהם עדיפה על זכותו של הנאמן.

הוראה זו משמיעה לנו כי "כל עוד לא נסתיימו הליכי ההוצאה לפועל, מעמדו של הנושה המעקל אינו מקנה לו כל זכות מהותית בנכס המעוקל" (ע"א 542/85 המועצה הישראלית ליצור ושיווק כותנה בע"מ נ' אתא חברה לטכסטיל בע"מ, פ"ד מב(4) 559, 564 (1989)). כאשר בעיקול חוב עסקי, מורה המחוקק כי השלמת הליכי

ההוצאה לפועל נעשית רק עם קבלת החוב (ראו, לדוגמה, רע"א 4941/06 אלפסי נ' עו"ד אופיר נאמן על נכסי דיין בפשיטת רגל (16.7.2006)). בדומה, ניתן להקיש גם לגבי עיקול מקרקעין, כי רק כאשר מכירת המקרקעין הושלמה באופן שהנושה קיבל כבר את המגיע לו, גובר הנושה בהוצאה לפועל על הנושים האחרים בפשיטת רגל של החייב (ע"א 584/81 כונס הנכסים הרשמי נ' קרני, פ"ד לו(3) 747 (1989)). יש הגורסים כי כאשר ניתן כבר צו מכר פורמלי על ידי ראש ההוצאה לפועל על פי תקנה 69 לתקנות ההוצאה לפועל, לצורך סעיף 34 לחוק המכר, יראו את המכירה כאילו הושלמה, גם אם הכספים טרם הועברו לנושה (פש"ר (ב"ש) 5276/09 לחכים נ' עו"ד ישראל בודה כונס נכסים בהוצל"פ (2.11.2010)). החשוב לענייננו, כי המונח "השלמת המכירה" בסעיף 91 לפקודת פשיטת הרגל, אינו מועד אישור המכירה על ידי ראש ההוצאה לפועל, אלא לכל הפחות מועד מתן הצו הפורמלי, ושמה אף לאחר מכן, רק עם תשלום מלוא התמורה.

ההיקש מסעיף 91 לפקודת פשיטת הרגל לענייננו ברור. גם בסעיף זה - אשר קרוב עד מאוד לסביבתו של סעיף החוק מושא דיוננו - נקט המחוקק במונח "השלמה" של הליך ההוצאה לפועל. חזקה על המחוקק כי נתכוון בשני החיקוקים לאותו מובן, באשר המשפט שואף לקיים הרמוניה חקיקתית, ואין חוק המס עומד בבדידותו אלא "חזקה היא כי דיני המס משתלבים בדין הכללי" (ברק, פרשנות דיני המסים בעמ' 436 כפי שצוטט בהסכמה בע"א 1240/00 פקיד שומה תל אביב נ' טיוון, פ"ד נט(4) 588, 602 (2005)).

11. ועדת הערר בענייננו סברה, כדבר מובן מאליו, כי התכלית של סעיף 19(1) ברורה והיא "דחיית יום המכירה במכירה המבוצעת באמצעות הליכי הוצאה לפועל", לאור חוסר הוודאות לגבי עצם התממשות העסקה ונוכח המאפיינים הייחודיים של ההליך כמכר כפוי. הדברים מעידים על כך שיש לפחות ספק לגבי תכלית החוק, וכפי שאמרנו לעיל, אין להטיל מס על-פי חזקת תכלית שהיא בספק. הדברים יפים במיוחד מקום בו במקבילית הכוחות, לשון החוק נוטה עד מאוד לפרשנותם של המשיבים.

12. נסכם את דברינו:

(-) המונח "הושלמה המכירה" אינו מתיישב עם המונח "אישור המכירה", ואף ספק אם יש במילה "השלמה" אחיזה לשונית למילה "אישור". מכל מקום, ראוי להעדיף את המובן הטבעי והרגיל של הלשון.

(-) המחוקק ידע להבחין בין המונח השלמת מכירה לבין המונח אישור מכירה כפי שניתן ללמוד מהשימוש בביטוי "אישור" בסביבה הקרובה מאוד בסעיף 19 לחוק המיסוי.

(-) המחוקק ביקש להבחין בין הכלל החל על מכירה רצונית לבין החריג של מכירה כפויה בהליכי הוצאה לפועל, ולכן אין להעמיד את יום המכירה של שני סוגי העסקאות על אותו מישור.

(-) מהצעת החוק עולה כי המחוקק התכוון לנקודת זמן קרובה מאוד להשתכללות הזכות הקניינית.

(-) בדומה ניתן להסיק מסעיף 91 לפקודת פשיטת הרגל, שם מציב המחוקק את השלמת הליכי מכירת נכס בקבלת התשלום ולמיצער, במתן הצו הפורמלי לפי תקנה 69 לתקנות ההוצאה לפועל ולא במועד אישור העסקה. גם סעיף זה נמצא בסביבה הטבעית והקרובה לחיקוק מושא דיוננו.

(-) תכלית אפשרית היא שהמחוקק ביקש להגביר את הוודאות לגבי עצם קיום עסקת המכירה ותוכנה, כפי שעשה לגבי העסקאות החריגות האחרות המנויות בסעיף 19 לחוק המיסוי.

(-) ככל שיש ספק לגבי התכלית, הרי שאין להטיל מס מכוח תכלית שהיא בספק.

(-) ככל ששתי התכליות אפשריות, הרי שיש להעדיף את הפירוש המקל על הנישום.

(-) כלל זה של סוף הדרך מתחבר לכלל של תחילת הדרך. על תכלית החוק אנו למדים בראש ובראשונה מהלשון, ובמקרה דנן, לשונו הטבעית של החוק נוטה בעוצמה רבה לפרשנות לפיה השלמת המכירה היא עם מתן צו פורמלי על ידי ראש ההוצאה לפועל, ולא במועד מוקדם יותר של אישור העסקה.

13. על רקע כוחם המצטבר של הנימוקים דלעיל, אני סבור כי יש להותיר על כנה את מסקנת ועדת הערר ולפיה מועד השלמת המכירה הוא מועד מתן הצו הפורמלי על פי תקנה 69 לתקנות ההוצאה לפועל.

14. בשולי הדברים אזכיר כי ביום 31.7.2007 הוגש הסכם המכר לאישור ראש ההוצאה לפועל. ראש ההוצאה לפועל, ביעילות ראויה לציון אישר את ההסכם עוד באותו יום. ביום 1.8.2007 בוטל מס המכירה. ענייננו אפוא ביום אחד בלבד אשר "נפל" על המשיבים באופן מקרי לחלוטין (יכולים היו להגיש את ההסכם לאישור למחרת או שיכול וראש ההוצאה לפועל היה נותן החלטתו למחרת). האם זה המקרה המתאים שמנהל מיסוי מקרקעין מצא להתעבר עליו לבירור שאלה עקרונית? תמהני.

15. סוף דבר, לו דעתי תישמע, יש לדחות את הערעור ולחייב המערער בהוצאות המשיב בסך 30,000 ₪.

## ש ו פ ט

### השופט י' דנציגר:

במחלוקת שנפלה בין חברי השופט צ' זילברטל והשופט י' עמית לעניין פרשנותו של סעיף 19(1) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: החוק), אני מצטרף לעמדתו של חברי השופט זילברטל. מכיוון שחברי פרסו יריעה רחבה ולא הותירו פן של הסוגיה שלא נבחן, אסתפק בדברים קצרים על מנת להבהיר מדוע הצטרפתי לעמדה זו.

1. סעיף 19 לחוק קובע כלל לפיו יום המכירה לצורך חישוב המס הינו "היום שבו נעשתה המכירה". כפי שהבהיר השופט זילברטל, בכך בחר המחוקק לקבוע את המועד הקובע לעניין החבות במס כמועד שבו התגבש חוזה בין הצדדים והתרחשה תמורה במערך זכויותיהם שהניבה להם הנאה כלכלית, להבדיל מהמועד שבו הושלמה העסקה מבחינת דיני הקניין. לצד הכלל הקבוע ברישא לסעיף 19 לחוק, אין חולק כי הסייגים הקבועים בסעיפים 19(1)-19(4) לחוק דוחים את "יום המכירה" למועד מאוחר יותר מהמועד שקבוע ברישא לסעיף 19 לחוק, כשבכל אחד מהם בחר המחוקק במועד אחר, בהתאם למאפייני המכירה הספציפיים שבכל אחד מהם. הסעיף שבמחלוקת שלפנינו, סעיף 19(1) לחוק, נוקט במילים "היום שבו הושלמה המכירה", וברור שמונח זה משמיע לנו מבחינה לשונית כי מדובר במועד מאוחר יותר של המכירה, ובוודאי לא המועד שבו התגבש חוזה מכר בין

הצדדים. עד כאן נדמה שאין מחלוקת בין חברי, וגם בין המערער למשיבים שלפנינו. אלא שתהליך מכירת נכס במסגרת הליכי הוצאה לפועל מורכב ממספר שלבים, ואין חולק שלאחר שנכרת הסכם בין כונס הנכסים לבין קונה (ולחלופין, לאחר שהוכרו זוכה במכירה פומבית), מתקיימים שני שלבים נוספים – ראשית, אישורו של רשם ההוצאה לפועל על הכרזת הקונה; שנית, מתן צו המכר על ידי רשם ההוצאה לפועל [תקנות 68(ב) ו-69 לתקנות ההוצאה לפועל, התש"ס-1980 (להלן: התקנות)]. שני שלבים אלו מאוחרים למועד שבו "נעשתה המכירה" ולכן שניהם יכולים, כעיקרון, להיחשב כמועד שבו "הושלמה המכירה".

2. השופט עמית סבור כי המונח "הושלמה המכירה" אינו מתיישב עם המונח "אישור מכירה" וכי ראוי להעדיף את המובן הטבעי והרגיל של הלשון ולא לנקוט בפרשנות המותחת את הלשון אל קצה גבולותיה. מוסיף השופט עמית כי בסביבתו הקרובה של סעיף 19(1) לחוק מצא המחוקק לנכון להשתמש במונח "אישור" בשני סעיפי משנה אחרים (סעיף 19(3) לחוק וסעיף 19(3א) לחוק שעוסק ב"יום אישור התוכנית"), ומכך מסיק הוא שלא בכדי בחר המחוקק במונחים שונים ("השלמה" לעומת "אישור"), בציינו כי חזקה על המחוקק ששלבי המכירה בהוצאה לפועל ידועים לו היטב. בקריאה ראשונה של סעיף 19(1) לחוק, על רקע הרישא לסעיף 19 לחוק ועל רקע יתר סעיפי המשנה שבו, נראים דבריו של השופט עמית משכנעים מאד. אכן, משמעותו הרגילה של המונח "הושלמה המכירה" הינה לכאורה המועד שבו לא נותרו עוד פעולות כלשהן לביצוע במסגרת הליכי הוצאה לפועל, דהיינו מועד מתן צו המכר על ידי רשם ההוצאה לפועל. יחד עם זאת, סבורני כי הפרשנות במקרה דנן אינה יכולה להסתיים במישור הלשוני בלבד. אכן, מקובלים עלי דברי השופט עמית כי בפרשנות חוקי המס, ובפרשנות חקיקה בכלל, יש ליתן משקל נכבד ללשון החוק, ויש להיזהר ממתחתה של הלשון מעבר לגבולותיה אך ורק על מנת להביא לתוצאה של חיוב במס. זאת ועוד, כבר הבעתי עמדותי בעבר כי כאשר לשונו של חוק המטיל חבות מס ברורה ולא מאפשרת "מתחם" של אפשרויות לשוניות, וכאשר לפרשנות המוצעת על ידי בעל דין אין שום נקודת אחיזה בלשון הסעיף, אין צורך להמשיך ולבחון את הטענות בדבר פרשנות תכליתית של הסעיף [ראו: חוות דעתי בע"א 3067/11 קיבוץ אילות נ' מנהל מע"מ אילת (20.11.2012). ראו גם: ע"א 8569/06 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' פוליטי (28.5.2008)].

אלא שהמקרה דנן אינו מקרה שבו הפרשנות המוצעת על ידי המערער הינה פרשנות שחורגת מ"מתחם" האפשרויות הלשונית ושאינה לה שום אחיזה בלשון הסעיף. אכן, המובן הרגיל והטבעי של המונח "הושלמה המכירה" מקדם אותנו לעבר המועד שבו לא נותרו עוד פעולות כלשהן לביצוע במסגרת הליכי הוצאה לפועל, אך לא ניתן לומר

שהאפשרות הפרשנית לפיה מדובר בשלב אישור המכירה על ידי רשם ההוצאה לפועל, שגם הוא שלב מאוחר מהשלב שבו "נעשתה המכירה", הינה נטולת אחיזה בלשון הסעיף. זאת ועוד, בניגוד לשופט עמית איני סבור שיש לייחס למחוקק בנקודה זו חזקה בדבר הידיעה על השלבים השונים של מכר במסגרת הליכי הוצאה לפועל, בשים לב לכך שהשתמש במינוח "אישור" בחלק מסעיפי המשנה של סעיף 19 לחוק ואילו בסעיף 19(1) השתמש במינוח "הושלמה". כפי שציינו חברי, חוק ההוצאה לפועל, התשכ"ז-1967 טרם נחקק במועד חקיקת החוק דנן, ולכן השאלה מתי תיחשב מכירה בהליכי הוצאה לפועל כסופית טרם הובהרה במועד חקיקת החוק דנן, ומשכך ספק בעיני אם ראוי לייחס למחוקק חזקה שכזו.

3. כך או כך, בסיום שלב הפרשנות הלשונית של סעיף 19(1) לחוק, מסכימים חברי כי שתי הפרשנויות מתיישבות עם לשון החוק ולכן יש לעבור לשלב הפרשנות התכליתית, אם כי השופט עמית נוטה כבר בשלב זה לדעה שלשוננו של החוק מתיישבת יותר עם הפרשנות שמציעים המשיבים (ושהתקבלה על ידי ועדת הערר). אני מסכים עם חברי בנקודה זו, ואף מקבל את גישתו של השופט עמית לפיה הפרשנות הלשונית מתיישבת יותר עם הפרשנות שמציעים המשיבים. משכך, יש לבחון מהי הפרשנות התכליתית שעולה בקנה אחד ובאופן הרמוני עם יתר החלופות הקבועות בסעיף 19 לחוק (הן ברישא לסעיף והן בסעיפי המשנה).

בנקודה זו דעתי כדעתו של השופט זילברטל, וכמוהו גם אני סבור שהפרשנות התכליתית מטה את הכף לטובת הפרשנות המוצעת על ידי המערער. במישור דיני המס, פרשנותו של השופט זילברטל קובעת שהמועד הקובע לעניין מכר בהליכי הוצאה לפועל הינו היום שבו ניתן אישור רשם ההוצאה לפועל, כיוון שביום זה התגבש סופית החוזה בין הצדדים והתרחשה תמורה במערך זכויותיהם שהניבה להם הנאה כלכלית. בכך מקרב השופט זילברטל בדרך של פרשנות תכליתית את עסקת המכר "המיוחדת" במסגרת הליכי ההוצאה לפועל (שבה עוסק סעיף 19(1) לחוק) לעסקת המכר "הרגילה" (שבה עוסקת הרישא של סעיף 19 לחוק), ויוצר מבחן מהותי אחיד לפיו החבות במס קמה במועד התגבשות העסקה בין הצדדים מבחינה חוזית וכלכלית, להבדיל ממועד השלמתה מבחינת דיני הקניין. זו גישה הגיונית אשר שואפת להרמוניה ואחידות רעיונית בין הקטגוריות השונות שבסעיף 19 לחוק ואשר מחזקת את ערך הוודאות בדיני המס. זאת ועוד, פרשנותו של השופט זילברטל עולה בקנה אחד עם פסיקתו העקבית של בית משפט זה בתחום ההוצאה לפועל, לפיה אישורו של רשם ההוצאה לפועל על הכרזת הקונה (לפי תקנה 68 לתקנות ההוצאה לפועל) הינו סופי, ולאחריו לא יכול רשם ההוצאה לפועל לחזור מהחלטתו, גם אם מבקש החייב לפדות את הנכס וגם אם מבקש קונה נוסף להציע תמורה

גבוהה יותר [ראו למשל: ע"א 555/71 אמסטרדמד נ' מוסקוביץ, פ"ד כו(1) 793 (1972); ע"א 509/00 לוי נ' ברכה, פ"ד נה(4) 410 (2001)], למעט במקרים חריגים שבהם יוכח שנפלו פגמים מהותיים בהליך המכירה.

מנגד, סבורני כי פרשנותו התכליתית של השופט עמית הופכת את הקטגוריה הקונקרטית של מכר בהליכי הוצאה לפועל שבסעיף 19(1) לחוק לקטגוריה חריגה בעלת היגיון משלה שאינה מתיישבת באופן הרמוני ואחיד עם ההיגיון שעומד ביסוד יתר הקטגוריות הכלולות בסעיף 19 לחוק (הן ברישא והן בסעיפי המשנה) מבחינת דיני המס, וגם אינה מתיישבת באופן הרמוני עם ההלכה הפסוקה שעסקה באישור רשם ההוצאה לפועל מבחינת דיני ההוצאה לפועל – מכיוון שלשיטת השופט עמית ייחשב מועד אישור רשם ההוצאה לפועל כשלב סופי לצורך דיני ההוצאה לפועל, אך לא לצורך דיני המס.

סבורני כי כאשר שתי האפשרויות הפרשניות מתיישבות עם לשון החוק, יש להעדיף את הפרשנות שיוצרת הרמוניה ואחידות בין הדינים ולא מפצלת ביניהם. משכך, אני מצטרף לעמדת השופט זילברטל.

לא למותר לציין בנקודה זו כי גם השופט עמית שואף לפרשנות שתיצור אחידות והרמוניה בין דינים שונים, בהצביעו על סעיף 91 לפקודת פשיטת הרגל [נוסח חדש], התש"ם-1980 (להלן: פקודת פשיטת הרגל), שעוסק ב"קו הגבול" שבין הליכי הוצאה לפועל לבין הליכי פשיטת רגל וקובע מתי ייחשב הליך הוצאה לפועל כהליך שהושלם לעומת הנאמן בפשיטת רגל. אכן, הפסיקה קבעה שלצורך סעיף 91 לפקודת פשיטת הרגל, השלמת הליכי ההוצאה לפועל פירושה מתן צו המכר על ידי רשם ההוצאה לפועל, ולא די במתן אישור על ידיו. הנמקה זו הגיונה בצידה, ואילו ניתן היה להגיע לפרשנות אחידה והרמונית בכל התחומים – מה טוב. אלא שבנקודה זו ממילא ישנו פער (או שמא חוסר אחידות) בין האופן שבו פירשה הפסיקה את מועד אישור רשם ההוצאה לפועל כמועד שמגבש באופן סופי את עסקת המכר לבין האופן שבו פירשה הפסיקה את המועד שבו הושלמו הליכי ההוצאה לפועל לצורך החרגת הממכר מידיו של הנאמן בפשיטת הרגל לצורך סעיף 91 לפקודת פשיטת הרגל, ואיני סבור שהפרשנות שנעניק לסעיף 19(1) לחוק דנן תוכל לגשר על הפער הזה. משכך, עלינו לשאוף לפרשנות שתקדם ככל הניתן אחידות והרמוניה בין הקטגוריות השונות שבסעיף 19 לחוק דנן, ובין דיני המס לבין דיני ההוצאה לפועל. זוהי לטעמי, כאמור, הפרשנות המוצעת על ידי השופט זילברטל, ובשל כך אני מצטרף לעמדתו.

4. בשולי הדברים אבקש להבהיר כי על אף שבסופו של תהליך הפרשנות קיבלנו את פרשנותו של המערער לעניין סעיף 19(1) לחוק, בניגוד לפסק דינה של ועדת הערר, הרי שלצורך ההכרעה במחלוקת הפרשנית לא מצאתי לנכון לייחס משקל לעובדה שזו הפרשנות שבה נוקטת רשות המיסים על פי הנחיותיה הפנימיות (במקרה דנן מדובר בהוראת ביצוע מס שבח מס' 25/96). בנקודה זו מקובלת עלי קביעתה של ועדת הערר כי אין בפרשנות שבה נוקטת רשות המיסים בהוראת הביצוע הנ"ל כדי לחייב את בית המשפט בכבוא לפרש את החוק, ועמדה זו כבר הבעתי בעבר [ראו: עמדתי בע"א 976/06 מרום נ' נציבות מס הכנסה - פקיד שומה באר-שבוע (6.11.2008)].

### ש ו פ ט

לפיכך הוחלט ברוב דעות כאמור בפסק דינם של השופט צ' זילברטל וי' דנציגר, כנגד דעתו החולקת של השופט י' עמית.

ניתן היום, כ"ו בתשרי התשע"ד (30.9.2013).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

ש ו פ ט