



## בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 1492/12

לפני: כבוד המשנה לנשיא מ' נאור  
כבוד השופטת א' חיות  
כבוד השופט צ' זילברטל

המערער: ירמיהו גור

נגד

המשיב: מנהל מיסוי מקרקעין מחוז מרכז

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 1306/08 שניתן ביום 27.12.2011 על ידי כב' השופט (בדימוס) ד' בר-אופיר, עו"ד ד' מרגליות ורו"ח א' מונד

תאריך הישיבה: א' בטבת התשע"ד (4.12.2013)

בשם המערער: עו"ד אביעד אמיתי; עו"ד תם ליפשיץ; עו"ד עמית מזור

בשם המשיב: עו"ד יאיר זילברברג

### פסק-דין

השופט צ' זילברטל:

1. סעיף 9(א) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: חוק מיסוי מקרקעין) קובע כי "במכירת זכות במקרקעין יהא הרוכש חייב במס רכישת מקרקעין (להלן - מס רכישה)", אשר שיעורו יכול שייקבע לפי שווי הרכישה, ובמקרים אחרים, שאינם מענייננו, יעמוד מס הרכישה על סכום קבוע. סעיף 9(ג1א)(1) לחוק מיסוי מקרקעין קובע את שיעורי מס הרכישה על דירות מגורים מסוימות בהתאם לשווין, כאשר שיעור המס עולה באופן מדורג בהתאם למחיר הדירה. כיום קבועות

בסעיף 9(ג1א)(1) לחוק מיסוי מקרקעין שתי מדרגות מס: 3.5 אחוזים ו-5 אחוזים. לצד זאת נקבע בחוק מיסוי מקרקעין, כי במקרים מסוימים יונהגו שיעורי מס רכישה מופחתים על דירת מגורים. הוראה כזו עוגנה, בין היתר, בסעיף 9(ג1א)(2) לחוק מיסוי מקרקעין, שבו נקבע, כי על אף האמור בסעיף 9(ג1א)(1) לחוק, ברכישת דירת מגורים יחידה, ובהתקיים תנאים נוספים, יחולו על העסקה, שיעורי מס רכישה מופחתים. כך, בתקופה הרלבנטית, נקבע כי ברכישת דירת מגורים יחידה הרוכש לא יחויב במס רכישה עבור החלק במחיר הדירה שאינו עולה על 925,000 ש"ח, וככל שמחיר הדירה עולה על סכום זה, ישולם מס רכישה על יתרת המחיר לפי מדרגות המס שנקבעו בסעיף 9(ג1א)(1) לחוק מיסוי מקרקעין: 3.5 אחוזים על החלק במחיר שעולה על 925,000 ש"ח ועד ל-1,300,000 ש"ח, ו-5 אחוזים על החלק במחיר שעולה על 1,300,000 ש"ח (כאמור, סכומים אלה שונים היום).

מכוח חוק מיסוי מקרקעין הותקנו תקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (מס רכישה), התשל"ה-1974 (להלן: תקנות מיסוי מקרקעין), ובגדרן נקבעו התנאים למתן הקלות או פטורים ממס רכישה. לענייננו, רלבנטית תקנה 11(א) לתקנות מיסוי מקרקעין, שבגדרה נקבע כי: "מכירת זכות במקרקעין לנכה, לנפגע או לבן משפחה של חייל שנספה במערכה לשם שיכונם חייבת במס רכישה בשיעור של 0.5%".

2. הסוגיה המתעוררת בענייננו עוסקת ביחס שבין תקנה 11(א) לתקנות מיסוי מקרקעין לבין סעיף 9(ג1א)(2) לחוק מיסוי מקרקעין, ולשאלה האם כל אחת מההוראות הללו מעגנת מסלול נפרד לקבלת הטבה במס רכישה, כפי שטוענת המדינה, או שמא יש לשלב בין שתי ההוראות, כפי שטוען המערער.

בפסק דינה מיום 27.12.2011 בתיק ו"ע 1306/08 קבעה ועדת הערר שלפי חוק מיסוי מקרקעין שליד בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו (להלן: ועדת הערר), בהרכב כב' יו"ר הוועדה סגן הנשיא (בדימוס) ד' בר אופיר וחברי הוועדה רואה החשבון א' מונה ועורך הדין ושמאי המקרקעין ד' מרגליות, כי לא ניתן לשלב בין שתי ההוראות שלעיל. כלפי קביעה זו מופנה הערער שלפנינו.

רקע עובדתי ופסק דינה של ועדת הערר

3. המערער הוא נכה, בהתאם להגדרה שבתקנה 1 לתקנות מיסוי מקרקעין, ומשכך הוא זכאי להטבת המס הגלומה בתקנה 11(א) לתקנות מיסוי מקרקעין. ביום 22.11.2007 רכשו המערער ורעייתו דירת מגורים בשווי של 1,150,000 ש"ח (להלן:

הדירה). בעת רכישה, היתה זו דירת המגורים היחידה של המערער ורעייתו. מס הרכישה בו חויב המערער חושב כ-0.5 אחוזים משווייה הכולל של עסקת הרכישה והועמד על 5,750 ש"ח (0.5 אחוזים מ-1,150,000 ש"ח). המערער הלן על קביעה זו וגרס ששיעור מס הרכישה שעליו לשלם, כנכה, בגין העסקה הנזכרת אינו צריך להיות מחושב לפי שווייה הכולל של העסקה, אלא באופן הבא: 0 אחוזי מס רכישה עבור החלק במחיר הפטור ממס לפי סעיף 9(א1ג)(2) לחוק מיסוי מקרקעין (925,000 ש"ח); ו-0.5 אחוזים מס רכישה עבור יתרת המחיר, החורגת ממדרגת המס הפטורה ממס רכישה, וזאת לפי תקנה 11(א) לתקנות מיסוי מקרקעין. לשון אחרת, המערער סבר, כי יש להחיל את שיעור המס הקבוע לנכים בתקנות מיסוי מקרקעין על מדרגות המס הקבועות בחוק מיסוי מקרקעין, ובשל כך, אין הוא חב במס עבור סכום של 925,000 ש"ח מתוך מחיר הרכישה, וזאת בהתאם להוראת סעיף 9(א1ג)(2) לחוק מיסוי מקרקעין בתקופה הרלבנטית. עבור יתרת מחיר הרכישה, 225,000 ש"ח, המצויה בדרגת המס הבאה, ישלם המערער מס בשיעור של 0.5 אחוזים מיתרת המחיר, וזאת בהתאם לשיעורי המס לנכה לפי תקנה 11(א) לתקנות מיסוי מקרקעין (במקום מס בשיעור של 3.5 אחוזים הקבוע בחוק מיסוי מקרקעין). לפיכך, טען המערער, כי יש להעמיד את סך כל סכום מס הרכישה בעניינו על 1,125 ש"ח. למען שלמות התמונה יצוין, כי מי שאינו נכה היה משלם מס רכישה בסך 7,875 ש"ח בגין עסקה זהה (3.5 אחוזים מיתרת המחיר העולה על 925,000 ש"ח - ובעניינו 3.5 אחוזים מ-225,000 ש"ח), לעומת 5,750 ש"ח שנדרשו מהמערער לפי תקנה 11(א) לתקנות מיסוי מקרקעין.

4. שאלת אופן חישוב מס הרכישה בו יחויב המערער הובאה לפתחה של ועדת הערר, אשר דחתה את טענות המערער בקבעה אין זה מסמכותה "לקבוע שבמקרים מסוימים יש לצרף, חלקים מהוראות חיקוק שונות, כפי הנטען על ידי העורר [המערער] וזאת על מנת ליצור הטבת מס חדשה". נאמר, כי גם בעבר כאשר עלו טענות בדבר שילוב בין הוראות פטור שונות, קבעה הוועדה כי "יצירת הטבת מס ייחודית" מצריכה הוראה מפורשת של המחוקק. הוועדה הוסיפה, כי ייתכן שמבחינה ציבורית ומוסרית יש טעם בטענות המערער, אך אין זה בסמכותה של הוועדה לתקן את פעולות המחוקק. משכך, נדחה עררו של המערער. כאמור, כלפי החלטה זו הוגש הערעור שלפנינו.

טענות הצדדים

5. לטענת המערער, עמדת המשיב, אשר אומצה על-ידי ועדת הערר, לפיה לא ניתן לשלב בין ההטבה הניתנת לנכה בתקנות מיסוי מקרקעין לבין ההטבות הניתנות בגדרו של חוק מיסוי מקרקעין, עשויה להוביל למצב "אבסורדי", כלשונו. המערער מסביר, כי

מעמדת המשיב עולה שנכים יחויבו, בכל מקרה, במס רכישה בשיעור של 0.5 אחוזים עבור אותו חלק במחיר הדירה שאדם שאינו נכה כלל לא יחויב בגינו במס רכישה נוכח הוראות סעיף 9(ג1א)(2) לחוק מיסוי מקרקעין. לטענת המערער, "הפרשנות היחידה המתקבלת על הדעת" היא ש"נכה חייב בעת מכירת זכות במקרקעין בתשלום של מס רכישה בשיעור של 0.5%, ואולם זאת ככל שקיים מס רכישה, דהיינו ממדרגת המס השנייה החייבת במס". לטענת המערער, פרשנות זו מתיישבת עם תכלית התקנות, שנועדו להקל עם נכים ברכישת דירה, ועם העובדה שההקלה לנכים עוגנה בתקנות הכפופות להוראות חוק מיסוי מקרקעין, ולכן אינן מגלמות מסלול נפרד.

עוד טוען המערער, כי בניגוד לקביעת ועדת הערר, אין הוא מבקש לצרף שתי הטבות זו לזו. לטענתו, אין להתייחס לשיעורי מס הרכישה שנקבעו בסעיף 9(ג1א)(2) לחוק מיסוי מקרקעין כאל "הטבה", אלא כאל הסדר כללי הקובע שיעורי מס רכישה במקרה של רכישת דירת מגורים יחידה. המערער מבסס טענתו זו על מספר אדנים: (א) המחוקק לא הגדיר או כלל את שיעורי מס הרכישה בסעיף 9(ג1א)(2) לחוק מיסוי מקרקעין בגדר פרקי ההטבות או הפטורים, כפי שנעשה במקרים אחרים; (ב) בעוד ששיעורי המס הקבועים בתקנה 11(א) תכליתם להיטיב ולהקל עם אוכלוסיית הנכים, שיעורי מס הרכישה לדירת מגורים יחידה לא נועדו להיטיב עם ציבור מסוים או עם הציבור בכללותו, אלא, כפי שטוען גם המשיב, תכליתם היא להמריץ את שוק הדיור בישראל; (ג) לטענת המערער, ככלל, מקום בו נקבעה הטבה בחוק, המחוקק דאג להבהיר מהם תנאי הזכאות אשר בהתקיימם ניתן לזכות בה, ואילו בהסדר שנקבע בסעיף 9(ג1א)(2) לחוק מיסוי מקרקעין לא נדרש לעמוד בנטל הוכחה מסוים כדי לשלם את שיעורי מס הרכישה המופחתים הקבועים בו. בין היתר בהתחשב באמור לעיל מבקש המערער לטעון, כי אין לראות בו כמי שמבקש לצבור "הטבה על הטבה", אלא כמי שמבקש ליישם הטבה פרטנית שניתנה לו, כנכה, על הסדר כללי הקובע את שיעורי מס הרכישה לכלל ציבור רוכשי דירת מגורים יחידה.

המערער טוען עוד, כי ועדת הערר השתיתה קביעתה גם על פסיקה בנושאים שונים שלפיה אין ליתן "כפל הטבה" מקום בו הדבר לא עוגן במפורש בחוק, אך לטענתו אין להסיק ממקרים אלה לענייננו. ראשית, מאחר שלטענתו במקרה זה אין מדובר בהטבה כפולה; ושנית, מאחר שבענייננו, ובניגוד למקרים המפורטים בהחלטת ועדת הערר, קבלת עמדת המשיב תביא להרעה במצבו של הנכה לעומת כלל הציבור. עוד טוען המערער, כי בתקנו את תקנה 11(א) לתקנות מיסוי מקרקעין, ביקש מחוקק המשנה להגשים "מטרה סוציאלית ברורה להיטיב באופן אקטיבי, מירבי (ולא רק במקרי קצה שבקצה), את מצבם של אלו שעברו אסון אישי ... ע"י סיוע במתן הטבה

לשם מתן קורת גג לשם שיכונם", ואילו קביעת ועדת הערר, המאמצת את עמדת המשיב, פוגעת בהגשמת תכלית זו בצמצמה את ההטבה שניתנה לנכים בתקנות.

6. עמדת המשיב היא כי דין הערעור להידחות. בסיכומיו טוען המשיב, כי בקבלת עמדת המערער באשר לאופן הפעלת הוראות החוק הרלבנטיות יש כדי ליצור הטבה חדשה ורחבה "יש מאין", אשר אינה עולה מלשון ההוראות או מתכליתן וזאת בכסות של פרשנות. המשיב מתחקה אחר התפתחות תקנות וחוק מיסוי מקרקעין, כדי להבהיר שביסוד הוראת תקנה 11(א) לתקנות מיסוי מקרקעין וביסוד סעיף 9(ג1א)(2) לחוק מיסוי מקרקעין מצויות תכליות שונות והיקפן הוא שונה, ויש בכך להצביע שהמדובר בשתי הוראות נפרדות שלא ניתן לממשן באופן מצרפי. המשיב מסביר, כי מקום בו ביקשו המחוקק או מחוקק המשנה לשלב בין שתי הוראות הדבר נעשה במפורש, וכאמור, בענייננו הדבר לא נעשה. לטענת המשיב, אין ממש בדברי המערער לפיהם תכלית ההטבה שניתנה לנכים בתקנות מיסוי מקרקעין היא "שנכה יוכל לרכוש דירת מגורים תוך תשלום מס רכישה שיהיה לעולם נמוך יותר מהתשלום של כלל הציבור". לגישת המשיב, אף שהמחוקק אכן בקש להעניק בידי נכים הטבה שתקל עליהם ברכישת זכות במקרקעין, אין להסיק מכך כי כוונת המחוקק היתה, שבכל מקרה, נכה לעולם ישלם מס רכישה מופחת לעומת הציבור הכללי.

בסיכומיו דוחה המשיב את טענת המערער לפיה פרשנותו להוראות החיקוקים מביאות למצב "אבסורדי" שלפיו נכה עשוי לשלם מס רכישה גבוה יותר מזה של אדם שאינו נכה. לטענת המשיב, נכה, כהגדרתו בתקנות מיסוי מקרקעין, אינו חייב לממש את ההטבה הנתונה לו בתקנה 11(א) לתקנות מקום בו הוא עשוי לזכות ביתרון אם יפעל על-פי הוראות סעיף 9(ג1א)(2) לחוק מיסוי מקרקעין.

דיון והכרעה

7. לאחר העיון ושמיעת טענות הצדדים, אציע לחברותיי לדחות את הערעור. כפי שיפורט, סבורני, כי לשון ההוראות שביניהן מבקש המערער לשלב, כמו גם תכליתן, אינן מאפשרות לבית המשפט להרחיב, בדרך של פרשנות, את הטבת המס הניתנת לנכים בתקנה 11(א) לתקנות מיסוי מקרקעין.

8. בטרם נפנה לדון במחלוקת הפרשנית שבמוקדו של הערעור דנא, נראה כי ראוי להסיר מעל הפרק את טענת המערער באשר למצב "האבסורדי", כלשונו, הנובע מהפרשנות שמציע המשיב להוראות תקנות וחוק מיסוי מקרקעין. לטענת המערער, על-

פי פרשנות המשיב, ייתכנו מצבים בהם נכה יחויב במס רכישה בשיעור של 0.5 אחוזים לפי תקנה 11(א) לתקנות מיסוי מקרקעין, בעוד שאדם שאינו נכה יהיה פטור כליל ממס זה מאחר שמחיר הדירה אותה הוא רוכש אינו עולה על הסכום שנקבע לגביו בחוק מיסוי מקרקעין שהוא פטור ממס רכישה. כעולה מסיכומי המשיב, מי שהוא נכה, אך גם עומד בתנאי סעיף 9(ג1א)(2) לחוק מיסוי מקרקעין, רשאי לבחור את "מסלול" המיסוי המשתלם לו מבחינה כלכלית. כלומר, ככל שנכה רוכש דירה שמחירה אינו עולה על המחיר הפטור ממס רכישה, הוא רשאי לבקש שעסקה זו תמוסה לפי שיעורי המס הקבועים בסעיף 9(ג1א)(2) לחוק מיסוי מקרקעין (ככל שהוא עומד ביתר תנאיו של הסעיף) ואין הוא "כבול" לשיעור המס הקבוע בתקנה 11(א) לתקנות מיסוי מקרקעין. אין בעובדת היותו של אדם נכה או בן משפחה של מי שנספה במערכה, כדי להוציאו מכלל הציבור אשר זכאי ליהנות מהסדרי מס הרכישה הקבועים בחוק מיסוי מקרקעין.

פרשנות דיני המס

9. הכללים הנוהגים בפרשנות דיני המס, מושרשים היטב בפסיקתו של בית משפט זה, ונראה כי אף הצדדים שבפנינו אינם חלוקים בשאלה זו, והמחלוקת שביניהם ממוקדת ביישומם של הכללים האמורים בעניינם. הכלים והמתווה לפרשנות דיני המס אינם שונים ביסודם מאלה הנדרשים לפרשנותו של כל חוק או נורמה חוקית אחרת:

חוק מס כמו כל חוק אחר יש לפרש על פי תכליתו. נקודת המוצא לפרשנות היא לשון החוק, כאשר מבין 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 טלמצ'יו נ' האפורטרופוס הכללי (כבא-כוז היועץ המשפטי לממשלה), פ"ד נגד (2) 817, 827 (1999) (ע"א 8569/06 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' פוליטי, פסקה 26 (28.5.2008), להלן: עניין פוליטי).

כלומר, בהליך פרשנותה של נורמה חוקית על בית המשפט לפעול בתוך מתחם הפרשנות שגבולותיו, אשר נקבעו על-ידי המחוקק, הם לשון ההוראה בה נקבעה הנורמה ותכליתה, ו"מקום שפרשנות לשון הנורמה, על רקע תכליתה, מעלה יותר מתכלית אפשרית אחת, על הפרשן לבחור בין התכליות השונות על-פי שיקול דעתו" (אהרן ברק פרשנות במשפט כרך שני פרשנות החקיקה 81 (1993)). שני כלי הפרשנות הראשונים - הלשון והתכלית - יבהירו אילו מבין האופציות הפרשניות שהועלו ביחס לנורמה הן "קבילות", ושיקול הדעת השיפוטי יכריע מהו המשקל שיש ליתן לכל אחד

מהכלים הפרשניים. כלומר, שיקול הדעת השיפוטי נכנס לזירה ככלי שיפוטי מקום שלא די בלשון הנורמה ובתכליתה כדי לספק הכרעה פרשנית (רע"א 7777/11 משרד הבטחון נ' גולדשטיין, פסקה 9 (22.5.2013)).

10. נפתח אפוא בלשון המדויקת של הוראות תקנות וחוק מיסוי מקרקעין ששילובן מתבקש בענייננו:

תקנה 11(א) לתקנות מיסוי מקרקעין מצויה בפרק ג' לתקנות מיסוי מקרקעין שכותרתו היא "חיובים, הנחות והקלות":

<p>11. נכה, נפגע ומשפחות חיילים שנספו במערכה</p>	<p>(א) מכירת זכות במקרקעין לנכה, לנפגע או לבן משפחה של חייל שנספה במערכה לשם שיכונם חייבת במס רכישה בשיעור של 0.5%, ובלבד שחיוב כאמור לא יינתן לאדם אחד אלא שתי פעמים בלבד.</p>
--	---

סעיף 9(ג1א)(2) כלול בפרק השני לחוק מיסוי מקרקעין שעניינו "הטלת מס". בסעיף 9 נקבע, כאמור לעיל, כי "במכירת זכות במקרקעין יהא הרוכש חייב במס רכישת מקרקעין (להלן – מס רכישה) – מס הרכישה יהיה בשיעור משווי המכירה או בסכום קבוע, לפי סוג המכירה או המקרקעין". בהמשך מונה סעיף 9 לחוק מקרים שונים של מכירת זכות במקרקעין וקובע את שיעור מס הרכישה שיחול בכל מקרה. באשר לדירות מגורים, מחיל החוק שיעורי מס רכישה שונים על דירות שנרכשו בתקופות שונות. כך נקבע בסעיף 9(ג1א)(1) כי במכירת זכות במקרקעין, שהיא דירת מגורים, אשר נעשתה מיום 1.1.2000 ועד ליום 5.5.2013, מדרגת מס הרכישה הראשונה שתוחל על מחיר הדירה תהיה 3.5 אחוזים ומדרגת המס השנייה על פי סעיף זה תהיה 5 אחוזים. סעיף 9(ג1א)(2) לחוק מיסוי מקרקעין, הרלבנטי לענייננו, מסייג את שיעורי המס הקבועים בסעיף 9(ג1א)(1), בקבעו שיעורי מס רכישה שונים בהתקיים תנאים מסוימים, המתקיימים בענייננו, וביניהם שמדובר יהיה בדירת המגורים היחידה של הרוכש, וכך נקבע בסעיף בתקופה הרלבנטית:

<p>על אף הוראות פסקה (1), יחיד שרכש דירת מגורים מיום כ' בחשון התשס"ח (1 בנובמבר 2007) עד יום כ"ה באייר התשע"ג (5 במאי 2013) (בפסקת משנה זו – הדירה) והתקיים בו אחד מאלה:</p> <p>(1) הדירה שרכש היא דירתו היחידה;</p>	<p>9(ג1א)(2)</p>
--	------------------

...  
 ישלם מס רכישה בשיעור משווי הזכות  
 הנמכרת כקבוע להלן:  
 (1) על חלק השווי שעד 925,000 שקלים  
 חדשים – לא ישולם מס;  
 (2) על חלק השווי העולה על 925,000  
 שקלים חדשים ועד 1,300,000 שקלים  
 חדשים – 3.5%;  
 (3) על חלק השווי העולה על 1,300,000  
 שקלים חדשים – 5%;

יצוין, כי הסכומים המפורטים בסעיף נכונים לתקופה הרלבנטית לענייננו, וכיום  
 מפורטים בסעיף זה סכומי רכישה שונים.

11. סבורני, כי עיון בשתי ההוראות שבמוקד הערעור מלמד, כי אף שלשונן אינה  
 שוללת את אפשרות השילוב ביניהן, בוודאי שלא ניתן ללמוד מהן על כוונה ברורה  
 לשלב ביניהן או לקרוא מתוך לשונן כי שיעור מס הרכישה שנקבע בתקנה 11(א) הוא  
 למעשה מדרגת מס שתחול בעניינם של נכים, במובחן משיעור מס שיוחל על שוויה  
 הכולל של העסקה במקרקעין. נראה אפוא כי ניתן לומר ש"המשמעות הנכונה", לה  
 טוען כל אחד מן הצדדים, מצויה במתחם האפשרויות הלשוניות המעוגנות בלשון  
 ההוראות הנדונות (וראו בעניין זה ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד  
 לט(2) 70, 74 (1985) להלן: עניין חצור), אך סבורני כי פרשנותו של המערער מתיישבת  
 אך בדוחק עם לשון הוראות אלה. כאמור, תקנה 11(א) לתקנות מיסוי מקרקעין קובעת,  
 כי "מכירת זכות במקרקעין לנכה ... חייבת במס רכישה בשיעור של 0.5%". לדידי,  
 המשמעות המתיישבת ביתר סבירות עם לשון התקנה היא זו שלפיה סכום המכירה,  
 כולו, חייב במס רכישה בשיעור של 0.5 אחוזים. קיים קושי להסיק מלשון התקנה כי  
 שיעור המס הקבוע בה יחול רק במצבים בהם קיימת חבות במס רכישה על-פי חוק  
 מיסוי מקרקעין, ושיעור המס לנכה לא יחול על החלק במחיר שיהיה פטור, על פי  
 הוראות דין אחרות, ממס רכישה. נראה, כי חילוף משמעות זו מתוך לשון התקנה הוא  
 מהלך מרחיק לכת.

דומה כי אילו כוונת המחוקק היתה ש"נכה [יהיה] חייב בעת שנמכרת לו זכות  
 במקרקעין בתשלום של מס רכישה בשיעור של 0.5%, ואולם זאת ככל שקיים מס  
 רכישה, דהיינו - ממדרגת המס השנייה החייבת במס", הרי שהדרך לעשות כן היתה  
 באמצעות הוספת "הוראות יישום" לתקנה. עיון בתקנות מיסוי מקרקעין מלמד שהדבר  
 נעשה בהקשרים אחרים: כך, כפי שמציין המשיב, תקנה 12 לתקנות מיסוי מקרקעין,  
 העוסקת בהקלה במס רכישה לעולים חדשים, מבהירה היטב על איזה חלק חל שיעור



מס הרכישה המופחת בשיעור של 0.5 אחוזים ("מכירת זכות במקרקעין לעולה תהא חייבת במס רכישה על חלק השווי שעד 1,463,035 שקלים חדשים בשיעור של 0.5% ועל חלק השווי העולה על סכום כאמור בשיעור של 5%"). כך גם תקנה 11(ד) לתקנות מיסוי מקרקעין מבהירה ששיעור המס המופחת הקבוע בתקנה יחול רק על החלק בשווי הקרקע שיעודה הוא מגורים. כלומר, כאשר מחוקק המשנה ביקש להחיל את שיעור מס הרכישה הקבוע בתקנות רק על חלק משווייה של העסקה, הדבר נעשה באמצעות הוראה מפורשת, וכפי שניתן להיווכח, הדבר לא נעשה בענייננו. אמנם בדוגמאות הנזכרות מדובר במקרים בהם ביקש מחוקק המשנה לצמצם או לסייג את ההטבה המגולמת בתקנות מיסוי מקרקעין, אך נראה כי ניתן להסיק שזו הדרך בה ביקש מחוקק המשנה לנקוט כאשר כוונתו היתה שההטבה לא תחול על מלוא סכום הרכישה (והשוו: ע"א 3067/11 קיבוץ אילות נ' מנהל מע"מ אילת, פסקה 20 (20.11.2012)).

עם זאת, כאמור לעיל, מוכן אני לקבל את הטענה, כי לשון התקנה אינה שוללת את הפרשנות המוצעת על-ידי המערער. בעניין חצור ובעניין פוליטי שנזכרו לעיל נאמר, כי מבין האפשרויות השונות העולות מלשון החוק, יש לבחור בזו המגשימה את מטרת ההוראות ותכליתן. כאמור, לטענת המערער התכלית שביקש מחוקק המשנה לממש בתקנה את תקנה 11(א) לתקנות מיסוי מקרקעין, היתה "מטרה סוציאלית ברורה להיטיב באופן אקטיבי, מירבי [ולא רק במקרי קצה שבקצה], את מצבם של אלו שעברו אסון אישי ... ע"י סיוע במתן הטבה לשם מתן קורת גג". לטענת המבקש, הקריאה הדווקנית שמציע המשיב להוראות תקנות וחוק מיסוי מקרקעין, אינה מגשימה את מטרת התקנות, בפרט כאשר פרשנותו עלולה להביא למצב בו נכה ישלם מס רכישה זהה או גבוה מזה של כלל הציבור (ביחס לטענה כי נכה עלול לשלם מס רכישה גבוה מזה של אדם שאינו נכה ראו האמור בפסקה 8 לעיל).

אף המשיב סבור כי תכלית התקנות היא להיטיב עם נכים ולהקל עליהם ברכישת זכות במקרקעין, ולדידו, הטבה זו מוגשמת גם על-פי פרשנותו. יתרה מכך, לגישתו, פרשנותו תוחמת את ההטבה למידות שנתפרו לה מלכתחילה על-ידי מחוקק המשנה והיא אף תואמת פסיקה במקרים הדומים לענייננו בה נקבע שאין ליתן כפל הטבות מקום בו המחוקק לא ביטא נכונות מפורשת לעשות כן.

12. אפתח ואומר, כי, בהקשר זה, טענות המערער שובות לב, שכן הפרשנות המוצעת על-ידו מגלמת הטבה גדולה יותר עבור ציבור הנכים בישראל, ויתר על כן - פרשנותו מיטיבה במיוחד עם רוכשי הדירות הזולות יותר, והרי לא יכול להיות חולק שמטרת מחוקק המשנה בתקנה את תקנה 11(א) לתקנות מיסוי מקרקעין היתה להיטיב

עם ציבור הנכים (והאוכלוסיות הנוספות המנויות בתקנה) ולהקל עליהם ברכישת זכויות במקרקעין. בכך מתווספות תקנות מיסוי מקרקעין למארג חקיקתי סוציאלי שנועד להיטיב עם ציבור הנכים בישראל ולהבטיח את השתלבותו בחברה (לסקירה של התפתחות מדיניות החקיקה כלפי נכים בישראל ראו: א' רימרמן וט' ארטן-ברגמן "חקיקת זכויות נכים ויישומה בישראל – מגמות וכיוונים עתידיים" ביטחון סוציאלי 69, 11, 17-26 (2005)). ברי כי בהליך פרשנותן של הוראות החקיקים הרלבנטיים עלינו לשוות תכלית חשובה זו לנגד עינינו.

לצד האמור ביחס לטענות המערער, נראה גם כי לא ניתן לומר שהפרשנות המוצעת על-ידי המשיב אינה מגשימה תכלית זו, אלא שפרשנותו כוללת הטבה צרה יותר מזו המוצעת בפרשנותו של המערער. ואכן, על-פי פרשנות המשיב, במקרים מסוימים ומובחנים (ובעיקר כאשר מס הרכישה "הכללי" עומד על שיעור נמוך מ-0.5 אחוזים), מצבו של הנכה לא יהיה טוב יותר ממצבו של אדם שאינו נכה; אך, בניגוד לטענות המערער, מצבו גם לא יהיה רע יותר. בהקשר זה ראוי להזכיר ולהדגיש את התמונה המלאה ביחס להיקפה של ההטבה הגלומה בתקנה 11(א) לתקנות מיסוי מקרקעין, הקובעת מס רכישה מופחת ברכישת זכות במקרקעין, לשם שיכונו של הציבור המנוי בתקנה. כלומר, בעוד שסעיף 9(ג1א)(2) לחוק מיסוי מקרקעין מסדיר את שיעור מס הרכישה ברכישת דירת מגורים יחידה, תקנה 11 לתקנות מסדירה מגוון רחב יותר של מצבי רכישה זכויות במקרקעין (כגון, רכישה במקרקעין לצורך בניית דירת מגורים, רכישה דירת מגורים שאינה יחידה ועוד), שבהם ההטבה המוענקת לנכים בתקנה 11(א) לא נשחקה באופן יחסי והיא מגלמת שיעור מס רכישה נמוך ביחס לשאינם נכים.

נדרשים אנו, אפוא, להכריע איזו הטבה ביקש מחוקק המשנה להעניק לציבור הנכים וכיצד ביקש להעניקה: האם ביקש לקבוע בתקנות מיסוי מקרקעין הסדר הממצה את ההקלות שניתנות לנכים, בשל היותם נכים, או שמא ביקש לצרף הטבה זו להוראות דין אחרות העוסקות במס רכישה ושגם בהן מגולמת "הטבה" (כגון ההוראה בחוק מיסוי מקרקעין שעניינה מס רכישה ברכישת דירת יחיד). בטרם נפנה לקיים דיון בשאלה זו, נראה כי ראוי לחזור ולהדגיש, כי נקודת המוצא לדיון היא ששתי הפרשנויות המוצעות מיטיבות ומקלות עם ציבור הנכים שבעניינם חלות תקנות מיסוי מקרקעין, והפרשנויות נבדלות זו מזו באשר להיקף ההטבה שהתכוון המחוקק להעניק. על כוונת המחוקק ותכלית החקיקה אנו "לומדים מלשון החוק, מההיסטוריה החקיקתית, מעקרונות היסוד של השיטה ומכל מקור אמין" (ע"א 41/96 קסטוטו סוכנויות ביטוח בע"מ נ' מנהל מע"מ, פ"ד נג' (1) 862, 872 (1999)). נפתח בהתחקות אחר ההיסטוריה החקיקתית של ההוראות שבמחלוקת.

13. בסיכומיו מתאר המשיב את הרקע למצב הנורמטיבי השורר כיום בתקנות ובחוק מיסוי מקרקעין, ונראה כי לדברים עשויה להיות רלבנטיות לשאלה הפרשנית המתעוררת בענייננו.

טרם חקיקתו של חוק מיסוי מקרקעין והתקנתן של תקנות מיסוי מקרקעין, הוסדר נושא מס הרכישה, שאז כונה "תוספת מס", בחוק מס שבח מקרקעין, תשכ"ג-1963. בתקנות מס שבח מקרקעין (תוספת מס), התשל"ה-1974, שבהמשך הוחלף שמן לתקנות מס שבח (מס רכישה), התשל"ה-1974 (להלן: תקנות מס שבח), נקבעו, בין היתר, שיעורי מס הרכישה, כמו גם הקלות ופטורים ממס זה. משנת 1974 ועד לשנת 1982 קבעו תקנות מיסוי מקרקעין (בשמן הקודם) כי נכה יזכה לפטור מלא ממס רכישה ברכישת זכות במקרקעין לשם שיכונו. בשנת 1982 שונתה תקנה 11, שבה עוגן הפטור לנכה, ונקבע בה כי ברכישת זכות במקרקעין ישלם נכה מס רכישה בשיעור של 0.5 אחוזים (תקנות מס שבח מקרקעין (תיקון), התשמ"ב-1982, ק"ת 4398). במקביל לשינוי זה, הוכנס שינוי נוסף בתקנות מס שבח, שעניינו אופן חישובו של מס הרכישה בגין רכישת דירת מגורים: עד לשנת 1980 נקבע סכום מס רכישה קבוע בו נשא הרוכש בהתאם למחיר הדירה שנרכשה. כך למשל, בעת התקנת התקנות, נקבע ש"במכירת זכות במקרקעין שהיא דירת מגורים" ישולם מס רכישה לפי המדרגות הבאות: "על חלק השווי שאינו עולה על 55,000 לירות - [מס רכישה של] 75 לירות; על חלק השווי העולה על 55,000 לירות ואינו עולה על 175,000 לירות - 10 לירות לכל אלף לירות ...". בשנת 1982, ובמקביל לביטולו של הפטור המלא שניתן לנכים ממס רכישה, שונתה התקנה שבה עוגן תשלום מס הרכישה לדירת מגורים ונקבע, בדומה למצב השורר כיום, כי מס הרכישה שישולם ברכישת דירת מגורים יחושב כאחוז משווי הרכישה, באופן מדורג, ולפי שלושה שיעורים (0.5, 3.5 ו-4.5 אחוזים), כאשר מדרגת המס הראשונה בשיעור 0.5 אחוזים חלה על החלק במחיר הדירה שלא עלה על 550,000 שקלים. בשנת 1995 "הועברה" ההוראה המעגנת את שיעורי מס הרכישה ברכישת דירת מגורים מהתקנות לחוק מיסוי מקרקעין (חוק מס שבח מקרקעין (תיקון מס' 31) התשנ"ה-1995, ס"ח 1509). בשלב זה, שיעורי מס הרכישה ההדרגתיים נותרו זהים לשיעורי המס שהיו קבועים בתקנות. אמנם בשנת 1999 בוטלה המדרגה שלגביה נקבע שיעור מס רכישה של 0.5 אחוזים בקניית דירת מגורים, אך בד בבד הוסף סעיף 9(ג1א)(2) שלפיו ברכישת דירת מגורים יחידה, ועל החלק במחיר הדירה שאינו עולה על 452,285 ש"ח, יחול מס רכישה בשיעור של 0.5 אחוזים. בשנת 2005 בוטלה מדרגת המס הראשונה בשיעור 0.5 אחוזים ברכישת דירת מגורים יחידה ונקבע, במסגרת הוראת שעה, כי בגין החלק במחיר הדירה שאינו עולה על המדרגה הראשונה - לא ישולם מס

רכישה (סעיף 78 לחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 147) תשס"ה-2005, ס"ח 2023). בהמשך עוגנה הוראה זו בחוק מיסוי מקרקעין ועודכנו סכומי התמורה שבגינם לא ישולם מס רכישה (ראו סעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (תיקון מס' 75 והוראת שעה) התשס"ג - 2013, ס"ח 2395).

14. סבורני, כי אופיים של התיקונים הנזכרים, והאופן שבו נעשו, יש בהם כדי להחליש את הפרשנות המוצעת על-ידי המערער. כאמור, מטענות המערער עולה, כי קבלת עמדת המשיב ביחס להוראות הנזכרות עשויה, במקרים מסוימים, להביא לכך ששיעורי מס הרכישה ישולם נכה יהיו גבוהים מאלה של אדם שאינו נכה או לכך שנכה ישלם שיעורי מס זהים לאלה של אדם שאינו נכה, וזאת בניגוד לכוונת המחוקק ומחוקק המשנה, ולשיטת המערער - אף בניגוד "לצו ההיגיון", שכן "נכה ... אמור לשלם פחות לעומת כלל הציבור ובוודאי שלא יותר מכלל הציבור".

עם זאת, מההיסטוריה החקיקתית בנושא, כפי שתוארה לעיל, לא ניתן ללמוד כי כוונת מחוקק המשנה היתה להיטיב עם נכים באופן שבכל מקרה נכה ישלם פחות לעומת כלל הציבור. מההיסטוריה החקיקתית עולה, כי בד בבד עם ביטול הפטור ממס רכישה לנכים והעמדתו על 0.5 אחוז, קבע מחוקק המשנה כי מס רכישה בעבור דירת מגורים ישולם בשיעור הדרגתי לפי מחיר הדירה, כאשר מדרגת המס הראשונה הועמדה על 0.5 אחוזים מהחלק בשווי הדירה שאינו עולה על 550,000 שקלים (נכון לשנת 1982). כלומר, מחוקק המשנה קבע בנשימה אחת כי נכים אינם פטורים עוד ממס רכישה וששיעור המס שיהיה עליהם לשלם יעמוד על 0.5 אחוזים, וכי בעבור רכישת דירת מגורים עד לסכום של 550,000 שקלים ישלם כל רוכש, גם שאינו נכה, מס בשיעור של 0.5 אחוזים. מהתיקונים שהוכנסו בתקנות מס שבח בשנת 1982 ניתן להיווכח אפוא שכבר בשלב זה היתה היתכנות למצבים בהם נכה ואדם שאינו נכה שילמו מס רכישה זהה, כך שלא נשמר עקרון לפיו נכה לעולם ישלם פחות מס רכישה לעומת הציבור הכללי. נראה כי הדברים חזרו על עצמם, בכל הנוגע לדירת מגורים יחידה, בתיקוניו המאוחרים של חוק מיסוי מקרקעין. מכאן שקיים קושי לקבל את עמדת המערער לפיה תכליתו של מחוקק המשנה היתה שבכל מקרה נכה ישלם פחות לעומת כלל הציבור. הדברים מתחדדים גם לנוכח העובדה שלפני שנת 1982 נכים היו פטורים לחלוטין מתשלום מס רכישה. לא יכול להיות חולק שהותרת מצב זה על כנו היתה אף היא מובילה לשיפור מצבם היחסי של הנכים לעומת אלה שאינם נכים, אך, על אף זאת, מחוקק המשנה מצא לבטל את הפטור ולחייב נכים בשיעור מסוים, גם אם מופחת, של מס רכישה.

15. סיכומם של דברים לעניין זה - בחוק מיסוי מקרקעין עוגנה החובה לשלם מס רכישה ברכישת זכות במקרקעין וכן נקבעו בו שיעורי מס הרכישה שישולמו בשורה ארוכה של מקרים. שר האוצר הוסמך בחוק מיסוי מקרקעין להתקין תקנות לצורך ביצוע החוק וכן הוסמך לקבוע, באישור ועדת הכספים, כללים למתן פטור ממס רכישה – כולו או מקצתו (סעיפים 115 ו-9(ד) לחוק מיסוי מקרקעין). ואכן, מכוח חוק מיסוי מקרקעין הותקנו תקנות שגם בהן עוגנו הטבות ופטורים שונים ממס הרכישה ושיעוריו, כפי שאלה נקבעו בחוק. המערער מבקש שנראה בשיעור מס הרכישה לנכים הקבוע בתקנות מעין הוראה שיש "להרכיבה" על שיעורי מס הרכישה הקבועים כיום בחוק, כאשר הדבר משרת את המטרה של הפחתת שיעור מס הרכישה לנכים. לדידי, פרשנות זו אינה מתבקשת ממבנה ההוראות ומתכליתן. וכפי שפורט לעיל, פרשנות זו אינה מתבקשת גם מלשון התקנות וחוק מיסוי מקרקעין.

כאמור, חוק מיסוי מקרקעין קובע את החובה לשלם מס רכישה ואת שיעורי המס שישולמו מכוח חובה זו. לצד זאת, הוסמך שר האוצר לפטור ממס הרכישה - כולו או מקצתו - אוכלוסיות שונות או עסקאות מסוימות. כך נעשה לגבי ציבור הנכים, אשר נקבע לגביהם בתקנות, שברכישת זכות במקרקעין לשם שיכונן, הוא אינו כפוף לשיעורי מס הרכישה שנקבעו בחוק מיסוי מקרקעין, ובעניינו יוטל מס בשיעור של 0.5 אחוז. תכלית מחוקק המשנה בתקנו את תקנה 11(א) לתקנות מיסוי המקרקעין היתה להקל על נכים לרכוש זכות במקרקעין, אך נראה כי דרכו להגשים תכלית זו לא היתה בדרך של הקניית הטבה יחסית, קרי, כזו הנמדדת ביחס למצבו של אדם שאינו נכה. במובן זה, השינויים שיצר המחוקק בחוק מיסוי מקרקעין, בהוספת מדרגת מס ששיעורה אפס אחוזים ברכישת דירת מגורים יחידה, אין משמעותם שמצבו של הנכה "הורע", אלא שמצבו עשוי, במקרים מסוימים ומובחנים, כגון ברכישת דירת מגורים יחידה, להיות זהה לזה של אדם שאינו נכה, ונראה כי מחוקק המשנה לא שלל מצב כזה כבר בשלב בו בוטל הפטור המלא ממס רכישה שהוענק מלכתחילה לנכים. נראה גם שמחוקק המשנה לא ביקש ליצור מנגנון "עדכון" להטבה הניתנת לנכה כל אימת שמצבו של אדם, שאינו נכה, משתפר.

16. לקראת סיום המסע הפרשני בו אנו מצויים אדרש בקצרה בשנית ללשון תקנה 11(א) לתקנות מיסוי מקרקעין, שכן נראה שיש בה כדי לקדם, גם אם בעקיפין, את הבנתנו באשר לתכלית אותה ביקש מחוקק המשנה להגשים. לשון תקנה 11(א) לתקנות מגבילה את השימוש בהטבה הטמונה בה בקבעה, כי ניתן לעשות שימוש בהטבה זו פעמיים בלבד. כלומר, כבר מלשון התקנה אנו למדים שמחוקק המשנה לא ביקש להעניק לנכים ולאוכלוסיות הנוספות המנויות בתקנה הטבה שאינה מוגבלת, אף שלא

יכול להיות חולק שהיעדר מגבלה או הגדלת מספר הפעמים שניתן לעשות שימוש בהטבה היה בה כדי להעניק הטבה משמעותית יותר לנכים. מחוקק המשנה, מסיבותיו, בחר להגביל את היקף השימוש בהטבה. כלומר, מחוקק המשנה מצא לנכון לתחום את ההטבה, למצער, בכל הנוגע למספר השימושים האפשריים בה ולא להעניק הטבה בלתי מוגבלת, אף שהיה בכך כדי לשפר את מצבם של הנכים. נראה, כי גם בכך יש לשפוך אור, בעקיפין אמנם, על מידותיה וטיבה של ההטבה שניתנה בתקנה 11(א) לתקנות מיסוי מקרקעין.

#### טיכום

17. כפי שכבר צוין, טענות המערער בפנינו אינן מבוטלות והדרך בה הוא מבקש לפרש את תקנות וחוק מיסוי מקרקעין היא אף שובת לב, שכן היא מדגימה כיצד ניתן היה להעניק לנכים, ולאוכלוסיות נוספות המנויות בתקנה, הטבה משמעותית יותר מזו שניתנת להם עתה, ובפרט להקנות הטבה לרוכשי דירות זולות יחסית. אינני מתעלם גם מכך ששינויים בחוק מיסוי מקרקעין, אשר הביאו להפחתה בשיעורי מס הרכישה של דירות מגורים מסוימות (תהא הסיבה לכך אשר תהא) - כפי שנעשה בסעיף 9(ג1א)(2) לחוק - שחקו באופן יחסי את ההטבה שעוגנה בתקנה 11(א) לתקנות מיסוי מקרקעין - וזאת גם אם תקנה 11(א) לתקנות עודנה מגלמת הטבה ברורה לנכים כאשר מדובר ברכישת זכות במקרקעין שאינה דירת מגורים יחידה. מכאן שנראה שיש טעם מסוים בטרוניית המבקש באשר ליעילות ההטבה במצב הדברים הנוכחי, שבו, כאשר מדובר ברכישת דירת מגורים יחידה, קיימת הצדקה כלכלית לבחור במסלול של תקנה 11(א) לתקנות מיסוי מקרקעין דווקא ככל שמחירה של הדירה עולה. עם זאת, אין אנו יכולים להעניק לתקנות ולחוק מיסוי מקרקעין פרשנות מרחיבה, שלא נמצא לה עיגון ברור בלשון או בתכלית ההוראות האמורות, אף אם מדובר בפרשנות אפשרית מבחינת הלשון, גם אם בדוחק. הדברים אמורים אף ביתר שאת מקום שלפרשנות המבוקשת עשויות להיות השלכות תקציביות מסוימות שלא ניתן לבטלן. מעבר למשמעות התקציבית במקרים הדומים למקרה דנא, הרי שייתכן שההיגיון המנחה את המערער שלפנינו ישים למקרים נוספים המנויים בתקנות כשנקבע בהן שיעור מס רכישה בשיעור 0.5 אחוזים ברכישת דירת מגורים (ראו, למשל, תקנה 13(ב) רישא לתקנות מיסוי מקרקעין). כידוע "הקלה במיסוי של פלוני, שפירושה הוא, אפוא – על דרך העיקרון – הכבדה במיסוי על פלמוני" (בג"ץ 6741/99 יקותיאלי נ' שר הפנים, פ"ד נה(3) 673, 687 (2001)), וגם מסיבה זו, לעיתים, "כורח המציאות" מחייב את הגבלתן ותיחומן של הטבות סוציאליות שמעניק החוק (והשוו לאמור בבג"ץ 1662/05 לוי נ' מדינת ישראל, פסקאות 72-73 (3.3.2009)). בנסיבות המקרה דנא נראה שאין מקום שבית המשפט,

שאינן לנגד עיניו התמונה התקציבית המלאה, ייטול על עצמו את התפקיד לקבוע את סדרי העדיפויות בחלוקת נטל המס או באופן חלוקת משאבי החברה, וזאת בדרך של פרשנות מרחיבה שלא נמצא לה עיגון פרשני מספק, אף אם מדובר במטרה ראויה.

בנסיבות אלה, סבורני כי אין מנוס מאימוצה של קביעת ועדת הערר, ועל כן אציע לחברותיי לדחות את הערעור. בנסיבות אציע כי לא ייעשה צו להוצאות.

ש ו פ ט

המשנה לנשיא מ' נאור:

אני מסכימה.

המשנה לנשיא

השופטת א' חיות:

אני מסכימה.

ש ו פ ט ת

לפיכך הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט צ' זילברטל.

ניתן היום, ז' בתשרי התשע"ה (1.10.2014).

ש ו פ ט

ש ו פ ט ת

המשנה לנשיא