



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 7765/04

וערעור שכנגד

ע"א 7767/04

ע"א 9705/05

בפני : כבוד המשנה לנשיאה א' ריבלין
כבוד השופטת מ' נאור
כבוד השופטת ע' ארבל

המערער והמשיב שכנגד ב-ע"א
: 7765/04

מנהל מיסוי מקרקעין רחובות

המערער ב-ע"א 7767/04 : מנהל מיסוי מקרקעין איזור מרכז

המערערת ב-ע"א 9705/05 : ספנדקס ישראל בע"מ

נ ג ד

המשיבות והמערערות שכנגד
ב-ע"א 7765/04 :

1. זכי דוגה ובניו בע"מ
2. חפציבה בניה פיתוח והשקעות בע"מ

המשיבות ב-ע"א 7767/04 :

1. אפרים רוגובין בע"מ
2. תדהר השקעות ג.ב. בע"מ

המשיב ב-ע"א 9705/05 : מנהל מיסוי מקרקעין איזור נצרת

ערעור וערעור שכנגד על פסק דינה של ועדת הערר שליד בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו בתיק ו"ע 1072/03 מיום 8.7.2004 שניתן על ידי כב' השופט (בדימוס) ע' זמיר וחברי הוועדה ד' מרגליות ו-י' ביליצקי

ערעור על פסק דינה של ועדת הערר שליד בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו בתיק ו"ע 1337/03 מיום 3.6.2004 שניתן על ידי כב' השופט (בדימוס) ע' זמיר וחברי הוועדה ד' מרגליות ו-א' מונד

ערעור על פסק דינה של ועדת הערר שליד בית המשפט המחוזי בנצרת בתיק עמ"ש 1071/04 מיום 7.7.2005 שניתן על ידי כב' השופט ז' עבד אלרחמאן וחברי הוועדה א' הללי ו-א' ענתבי

בשם המערער והמשיב שכנגד
 ב-ע"א 7765/04, המערער ב-
 ע"א 7767/04 והמשיב ב-ע"א
 עו"ד יהודה ליבליין : 9705/04

בשם המשיבה והמערערת
 שכנגד מס' 1 ב-ע"א 7765/04 : עו"ד חגי אולמן

בשם המשיבות ב-ע"א
 עו"ד דורון לוי : 7767/04

בשם המערערת ב-ע"א
 עו"ד שרון אזולאי, עו"ד אלון קלמנסון : 9705/05

פסק-דין

השופטת מ' נאור:

במסגרת הרפורמה במערכת מיסוי המקרקעין שנעשתה בחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה) (תיקון מס' 50 והוראת שעה), התשס"ב-2002 (להלן: תיקון מס' 50) נקבעה, בין היתר, הוראת שעה לפיה המוכר זכות במקרקעין, בתקופה שנקבעה בחוק, זכאי להנחה בשיעור מס השבח החל. סעיף 72 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: החוק או חוק מיסוי מקרקעין), שלא שונה במסגרת הרפורמה, קובע כי דין מס מכירה כדין מס שבח "לכל דבר וענין". השאלה שלפנינו היא האם ההנחה שנקבעה בהוראת השעה לגבי מס שבח חלה גם לגבי מס מכירה. יצויין, כי הוראת השעה לא הוארכה. יתר על כן, מס המכירה בוטל כך שענייננו בפרשנות הוראות חוק שחלפו מן העולם. ההכרעה נדרשת עם זאת לגבי המקרים שלפנינו.

רקע נורמטיבי

1. על הרפורמה במערכת מיסוי המקרקעין ועל הרקע שבבסיסה עמדתי ב- ע"א 8569/06 מנהל מיסוי מרקעין חיפה נ' פוליטי (טרם פורסם, 28.5.2008) (בקשה לדיון נוסף נדחתה על ידי חברי המשנה לנשיאה א' ריבלין (דנ"א 7065/08)) (להלן: עניין פוליטי). כפי שתארת שם הרפורמה התבססה על המלצות של ועדה ציבורית בראשות רו"ח יאיר רבינוביץ' (להלן: ועדת רבינוביץ'). 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 המקרקעין וזאת במגוון רחב של תחומים. הוועדה ציינה כי מטרה היא להביא להקדמת הפעילות בשוק המקרקעין ולהאצתו בתקופת המיתון הקשה ששררה אז. הוועדה ציינה בהמלצותיה כי חלק מהצעדים נקבעו כהוראת שעה "כדי לאפשר בחינת יישומם והשפעתם של הצעדים, שחלקם חדשניים, על שוק המקרקעין ועל הכנסות המדינה". הוועדה ציינה, כי בתחום המקרקעין, מרכיב המיסוי מהווה חסם אפקטיבי לביצוע עסקאות, ולכן הפחתת מיסים מאיצה את הפעילות. לענייננו חשוב לעמוד על שתי המלצות של הוועדה. האחת עוסקת בהוראת שעה למתן הנחה במס שבח עבור מכירות מקרקעין בתקופה הקובעת והאחרת בביטול מס מכירה.

3. באשר להוראת השעה בדבר מתן הנחה במס שבח עבור מכירות מקרקעין בתקופה הקובעת ציינה הוועדה כי הדבר ימריץ את הפעילות בשוק המקרקעין בטווח הקצר (תוך איזון צעדים אחרים שהומלצו על ידי הוועדה, שההטבה הגלומה בהם הולכת וגדלה ככל שמתקדמים על ציר הזמן וראו עניין פוליטי, פסקאות 35-38). הוועדה המליצה כי הנחה זו תחול לגבי מכירות נכסים שנרכשו לפני מה שכונה היום הקובע – הוא היום בו הוגשו לשר האוצר המלצות הוועדה (7.11.2001). באשר להמלצה לבטל את מס המכירה ציינה הוועדה כי חסרונות מס המכירה עולים על יתרונותיו. הוועדה הוסיפה כי אם בשל מגבלות תקציב לא ניתן לבטל את המס לחלוטין מוצע לבטלו לגבי דירות מגורים וכן לגבי מכירת מקרקעין שנרכשו לאחר היום הקובע.

4. המחוקק החליט לאמץ ככלל את המלצות ועדת רבינוביץ' ובדברי ההסבר להצעת חוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה) (תיקון מס' 50 והוראת שעה), התשס"ב-2002 נאמר כי מטרת החוק היא יישום של המלצות ועדת רבינוביץ'. לענייננו, בהצעת החוק הוצע להוסיף לחוק את סעיף 1א48 כהוראת שעה לגבי מתן הנחה למכירות בתקופה הקובעת של נכסים שנרכשו לפני היום הקובע. באשר למס מכירה כוללת הצעת החוק את ביטול מס המכירה לגבי דירות מגורים ואילו לגבי נכסים אחרים הוצע לבטל את מס המכירה כאשר יום הרכישה שלהם חל לאחר היום הקובע.

5. בתיקון מס' 50 התקבלו ההצעות האמורות ונוספה לחוק הוראת שעה בדבר הנחות במס שבח למכירה בתקופה הקובעת של זכות במקרקעין שנרכשה לפני היום הקובע. כמו כן התקבלה ההצעה בעניין ביטול מס מכירה למגורים; וגם לנכסים אחרים, אם אלו נרכשו לאחר היום הקובע. הוראת השעה למתן הנחות ממס השבח בתקופה הקובעת לגבי נכסים שנרכשו לפני היום הקובע נקבעה כאמור בסעיף 1א48:

1א48. (א) במכירת זכות במקרקעין בתקופה הקובעת, שיום הרכישה שלה היה לפני יום התחילה, זכאי המוכר להנחה ממס כמפורט להלן:

- (1) נעשתה המכירה בתקופה החל ביום התחילה עד יום כ"ו בטבת התשס"ג (31 בדצמבר 2002) – בשיעור של 20% מהמס החל לפי סעיף 48א;
- (2) נעשתה המכירה בתקופה החל ביום כ"ז בטבת התשס"ג (1 בינואר 2003) עד יום ו' בטבת התשס"ד (31 בדצמבר 2003) – בשיעור של 10% מהמס החל לפי סעיף 48א.

(ב) ...

(ג) האמור בסעיפים קטנים (א) ו-(ב) לא יחול על מכירת זכות במקרקעין שנעשתה בלא תמורה או בין קרובים או שחל לגביה פטור ממס, כולו או חלקו, או שיעור מס מופחת, לפי חוק זה, או לפי הפקודה; ...

הפחתת שיעור מס שבח במכירת מקרקעין בתקופה הקובעת – הוראת שעה

בסעיף 1א48 קיימת, כפי שצוטט, הפנייה לסעיף 48א שלשוננו, לאחר תיקון מס' 50 היא

: 11

(א) חבר בני אדם יהיה חייב במס על שבח ריאלי, בשיעור של 25%.

(ב) (1) יחיד יהיה חייב במס על שבח ריאלי בשיעור של 25%.

(2) על אף הוראות פסקה (1) רשאי המנהל להתיר בכתב, חיוב במס על השבח הריאלי, בשיעור הנמוך מהקבוע בפסקה (1), אם הוא סבור כי המס שיחול לגביו לא יגיע לשיעור האמור.

(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:

המס על השבח

- (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) ;

... (ג)

... (ד)

- (1) (1ד) במכירת זכות במקרקעין שיום הרכישה שלה היה בתקופה שמיום התחילה עד יום כ"ו בטבת התשס"ג (31 בדצמבר 2002) זכאי המוכר להנחה בשיעור של 20% מהמס החל לפי סעיף זה ;
- (2) במכירת זכות במקרקעין שיום הרכישה שלה היה בתקופה שמיום כ"ז בטבת התשס"ג (1 בינואר 2003) עד יום ו' בטבת התשס"ג (31 בדצמבר 2003), זכאי המוכר להנחה בשיעור של 10% מהמס החל לפי סעיף זה ;
- ... (3)
- ... (4)

סעיף 1א48 קובע אפוא הנחה של 20% ממס השבח החל במכירה של זכות במקרקעין שנרכשה לפני היום הקובע ונמכרה לאחריו ועד ליום 31.12.2002 ; והנחה של 10% כאשר המכירה של הזכות היא לאחר 1.1.2003 ועד ליום 31.12.2003.

לגבי מס מכירה השינויים שנקבעו בתיקון מס' 50 בוצעו, בין היתר, במסגרת סעיף 72ד. וכך נוסחו של סעיף זה לאחר תיקון מס' 50 :

- 72ד. (א) על מכירת מקרקעין אשר יום רכישתם קדם ליום כ"א בחשוון התשס"ב (7 בנובמבר 2001) יוטל מס מכירה בשיעור של 2.5% משווי המכירה.
- (ב) על אף הוראות סעיף קטן (א), על מכירת דירת מגורים שהיא

הטלת מס
מכירה
ושיעורו

מלאי עסקי וכן על מכירת דירת מגורים
מזכה בידי מי שהיה זכאי להטבות לפי
פרק שביעי 1 לחוק לעידוד השקעות
הון, התשי"ט-1959 יוטל מס בשיעור
של 0% משווי המכירה;
[...]

כמו כן תוקן סעיף 172 לחוק:

ניכוי
172. מס מכירה יותר בניכוי, בחישוב
ההכנסה החייבת לפי הפקודה, ממכירת
אותם מקרקעין.

יוזכר כי עוד בטרם תיקון מס' 50 קבע סעיף 172:

דין מס
מכירה
172. דין מס מכירה כדין מס לכל דבר
וענין, למעט לענין פטורים לפי פרק
חמישי 1 ולפי פרק שישי.

הביטוי "מס" בחוק מיסוי מקרקעין משמעו מס שבח (ראו סעיף 6 לחוק),
דהיינו סעיף 72 קובע כי דין מס מכירה כדין מס שבח לכל דבר וענין למעט מה שנקבע
בסעיף. ודוק: סעיף 72 לא שונה בתיקון מס' 50 ונוסחו נותר כשהיה. לעומת זאת,
בסעיף 9(ה) לחוק שעוסק במס רכישה ושנוסחו דומה, הוכנסו תיקונים והביטוי "ופרק
שישי" תוקן ל"עד פרק שישי" (זאת מאחר שתיקון מס' 50 הוסיף לחוק, בין היתר,
מספר פרקים לאחר פרק חמישי 1 ולפני פרק שישי). וכך נקבע בסעיף 9 לחוק לאחד
תיקון מס' 50 (ההדגשה הוספה):

מס רכישה
9.
[...]

(ה) דין מס הרכישה לכל דבר
וענין, למעט פטורים שלפי פרק
חמישי 1 עד פרק שישי - כדין
המס.

6. חשוב גם לציין, כי החל מיום 1.8.2007 בוטל מס המכירה כליל. אין מדובר אך
ב"איפוס" שיעור המס כפי שבוצע, למשל, בסעיף 72(ב) לחוק שצוטט לעיל, אלא
בביטול מוחלט של מס המכירה והדבר אף בא לידי ביטוי בשינוי שם החוק כך שאין
הוא נקרא עוד חוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה) אלא חוק מיסוי מקרקעין
(שבח ורכישה). על משמעות ביטול מס המכירה - נעמוד עוד בהמשך.

7. מכל האמור עולה כי תיקון מס' 50 ביצע רפורמה של ממש בחוק מיסוי מקרקעין. בין היתר נקבעה במסגרתו הוראת שעה להפחתת מס שבח עבור מכירות בתקופה הקובעת של זכות במקרקעין שנרכשה לפני היום הקובע. כמו כן בוטל מפורשות מס המכירה על דירת מגורים; וגם על נכסים אחרים אם אלו נרכשו לאחר היום הקובע. כאשר להנחות או הקלות במס המכירה על נכסים אחרים שנרכשו לפני היום הקובע תיקון מס' 50 ככלל שותק. כמו כן בתיקון מס' 50 לא שונה סעיף 72 הקובע כי דין מס מכירה כדין מס שבח לכל דבר וענין והסעיף נותר כשהיה. השאלה המתעוררת לפנינו היא אפוא האם נוכח סעיף 72 לחוק הקובע כי דין מס מכירה כדין מס שבח "לכל דבר וענין" תחול הוראת השעה המעניקה הנחות ממס שבח גם לגבי מס מכירה על נכסים שנרכשו לפני היום הקובע.

8. בוועדות הערר שנתנו את פסקי הדין נשוא הערעורים שלפנינו נחלקו הדעות בשאלה. בעניין אפרים רוגובין בע"מ קבע חבר הוועדה ד' מרגליות כי ההנחה הקבועה בהוראת השעה תחול גם לגבי מס מכירה. מסקנה זו ביסס ד' מרגליות על כך שסעיף 1א48, בו קבועה הוראת השעה, הוא סעיף עצמאי, עוקב ובלתי תלוי ואינו חלק מסעיף 4א8, כפי שטען מנהל מיסוי מקרקעין. גם מבחינת כותרות השוליים ואף אם אין ליתן להן משקל רב עדיין כותרת סעיף 4א8 היא "מס על השבח" – בניגוד למס על מחזור – בעוד כותרת סעיף 1א48, בו קבועה הוראת השעה, מדברת על "מס שבח" סתם ולא על ה"מס על השבח" והרי דינו של "מס שבח" כדין מס מכירה לכל דבר וענין לפי הוראת סעיף 72. חיזוק נוסף לעמדתו מצא ד' מרגליות בהפרדה שבין סעיף 4א8(17) לבין סעיף 1א48. שני סעיפים אלו קובעים למעשה הנחות למכירות ורכישות בתקופה הקובעת באופן זהה אך בעוד סעיף 4א8(17) שולב במסגרת סעיף 4א8 שכותרתו כזכור היא "המס על השבח" הרי שסעיף 1א48 נקבע כסעיף נפרד ו"בכך שייחד המחוקק להוראת סעיף 1א48 סעיף עצמאי ונפרד, התכוון להוציא ההוראה הנ"ל מתחומו המצומצם של 'המס על השבח', בו עוסק סעיף 4א8, ולהכניסה כסעיף כללי, אשר לאור הוראת סעיף 72 יש להחילו גם על מס המכירה". זאת ועוד: סעיף 4א8(17), שעניינו רכישות שבוצעו לאחר היום הקובע, אינו רלבנטי למס מכירה שהרי לגבי רכישות שכאלה מס מכירה כבר בוטל ולכן הוא שולב בתוך סעיף 4א8. לעומת זאת, הוראת סעיף 1א48, שעניינה רכישות שבוצעו לפני היום הקובע, רלבנטית מאוד למס מכירה שהרי לגבי תקופה זו מס המכירה לא בוטל. לכן, ההוראה הוצאה אל מחוץ לגבולות סעיף 4א8 ונקבעה בסעיף עצמאי ונפרד למען תחול גם על מס מכירה מכוח סעיף 72.

9. כמו כן נדחתה טענת המנהל כי לכל מס יוחד מנגנון נפרד שהרי בתיקון מס' 50 נקבעו, למשל למס שבח, מספר מנגנוני הקלות ו"אם המס על השבח זכה, אפוא, לשני

מנגנונים נפרדים של הקלות [...] מדוע לא יהא הדבר נכון גם לגבי מס מכירה? גם זה זכה, אפוא, לשני מנגנונים דומים: הראשון, ביטול המס לחלוטין לגבי זכויות במקרקעין שנרכשו מיום התחילה ואילך, והשני, [ההנחה הקבועה בהוראת השעה החלה על זכויות שנרכשו לפני יום התחילה]". בנוסף, הודגש כי סעיף 72 הוא סעיף חקיקה ראשית המנוסח באופן ברור והקובע כי דין מס מכירה כדין מס שבח "לכל דבר וענין" וכשביקש המחוקק למעט מהאמור בסעיף הוא עשה זאת במפורש. ועוד: לגבי סעיף 9(ה) הקובע הוראה מקבילה לגבי מס רכישה בוצע שינוי בתיקון מס' 50 ומכאן עולה כי כאשר ביקש המחוקק למעט הוראות שעה כאלה ואחרות שנוספו בתיקון מס' 50 מתחולתם הגורפת של סעיפים 9(ה) או 72 הוא עשה זאת במפורש.

10. חבר הוועדה א' מונד הצטרף לעמדתו של ד' מרגליות וקבע כי לו רצה המחוקק למעט את ההנחה במס מכירה יכול היה לכתוב זאת במפורש כפי שמיעט את מס הרכישה בסעיף 48ג(ב). כמו כן קבע הוא כי מקום שקיימת מחלוקת על פירוש חוק וניתן לפרשו כך או אחרת – ראוי לפרשו באופן המקל עם הנישום ועוד הוסיף כי "אין לי ספק שועדת רבינוביץ עסקה והתכוונה בפעולתה, להקל על משלם המס, במטרתה בין השאר, לתקן עיוותים, להסיר חסמי מס ולהאיץ את הפעילות בענף המקרקעין" וגם מטעם זה יש ליתן את ההנחה גם במס מכירה.

11. יו"ר הוועדה השופט (בדימוס) ע' זמיר לא הצטרף לעמדת חבריו וכתב דעת מיעוט. לגישתו, סעיף 1א48 נמצא בפרק הדין בנושא מס השבח ולא בכל מס אחר לגבי קיימים פרקים אחרים בחוק. הוא הוסיף כי גם מכותרת הוראת סעיף 1א48 ניתן ללמוד שעניינה "הפחתת שיעור מס שבח" בלבד ולא כל מס אחר. בדומה, לדעתו, גם מלשונו של סעיף 1א48 ניתן ללמוד כי עניינו הוא במס שבח בלבד שהרי מדובר בו על הנחה מהמס החל לפי סעיף 48 – והרי סעיף 48 עוסק רק במס על השבח. כאשר לסעיף 72 נקבע בדעת המיעוט כי אין בו כדי ליתן הקלות במס מכירה ברוח ההקלות הקבועות בסעיף 1א48 משעניינו של הסעיף בהצהרה לגבי מהותו של מס המכירה, דרכי ההשגה, התשלום וכדומה.

12. דעת הרוב בעניין אפרים רוגובין בע"מ הייתה אפוא כי יש להחיל את הוראת השעה שבסעיף 1א48 גם על מס מכירה מכוח סעיף 72. על כך הגיש מנהל מיסוי מקרקעין את אחד הערעורים שלפנינו (ע"א 7767/04). גם בעניין זכי דוגה ובניו בע"מ נקבע בדעת רוב (ד' מרגליות ו-י' בילצקי בניגוד לדעתו החולקת של יו"ר הוועדה השופט (בדימוס) ע' זמיר) כי יש להחיל את הוראת השעה גם לגבי מס מכירה ועל כך

מונח לפנינו ערעור נוסף של המנהל (7765/04). ערעור זה מעורר שאלות נוספת אליהן נידרש בהמשך.

13. לעומת שני פסקי דין אלו בעניין ספנדקס ישראל בע"מ קבעה ועדת ערר אחרת (כבוד השופט ז' עבד אלרחמאן והחברים א' הללי ו-א' ענתכי) כי אין להחיל את הוראת השעה גם על מס מכירה. ועדת ערר זו קבעה כי חוק מיסוי מקרקעין קבע ניסוח מיוחד לכל אחד מסוגי המסים הנדונים בו ו"בקשר למס מכירה, החוק התמיד לאמור מס מכירה כששתי מילים אלה צמודות, ואילו התכוון המחוקק לכלול בהנחה שנתן [בסעיף 1א48 – מ"נ] גם את מס המכירה, היה צריך לציין זאת". יחד עם זאת הוועדה הוסיפה כי:

"לו היתה הוועדה בת חורין לקבוע מטעמי צדק או הגיון אם להחיל את ההנחה גם על מס המכירה כמו שחל על מס שבח הייתה רואה בהחלת ההנחה על מס מכירה כמו על מס שבח, כמעשה צודק ונכון, באשר שני מסים אלה חלים על המוכר שלא כמו במס רכישה שחל על הקונה. מה עוד ומס מכירה בא כתחליף למס רכוש שהיה משולם בלאו הכי על ידי המוכר, ומשרצה המחוקק להקל על המוכר בתשלום מסיו, היה מן הראוי להחיל [את ההנחה שבהוראת השעה] גם על מס המכירה, אלא שאנו מחוייבים להחליט על פי החוק כלשונו במחלוקת שבערר זה".

על פסק דין זה הוגש ערעור מטעם הנישום (ע"א 9705/05). שלושת הערעורים נשמעו לפנינו יחדיו. בעת הדיון הציג מנהל מיסוי מקרקעין פסק דין נוסף שניתן בוועדת ערר אחרת התומך בעמדתו (ו"ע (מחוזי ירושלים) 6035/00 ליברטי פרופרטיס בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין (טרם פורסם, 14.9.2005)). באותו עניין נקבע כי אין להסיק פטורים והנחות בדרך עקיפין ויש צורך בהוראה מפורשת וברורה. בוועדות ערר אחרות נשמעו עמדות נוספות (ראו: ו"ע (מחוזי ת"א) 1379/04 מיכאל נ' מנהל מס שבח מקרקעין ת"א 2 (טרם פורסם, 13.5.2008); ו"ע (מחוזי ת"א) 1396/04 ברוך נ' מס שבח ת"א 2 (טרם פורסם, 11.3.2008)).

14. הנה כי כן, ועדות ערר שונות הגיעו למסקנות שונות. מנהל מיסוי מקרקעין (להלן: המנהל או המערער) העלה כמובן טענות דומות בערעורים השונים וכך גם היו טענות הנישומים השונים (להלן, לשם קיצור: המשיבים). על כן, אציג את טענות הצדדים ללא הבחנה בין הערעורים השונים ומבלי לייחס כל טענה למשיב מסויים.

טענות המנהל

15. לטענת המנהל אין ללכת שולל אחר לשונו של סעיף 72 ויש להבינו על רקע תכליתו, שהרי לשון הסעיף היא רק תחילתו של המסע הפרשני. בהקשר זה נטען כי היה מקום ללמוד על תכליתו של סעיף 72 מדברי ההסבר להצעת החוק בה הוסף לחוק סעיף 9(ה) שעניינו מס רכישה ושנוסחו זהה לסעיף 72. מדובר לטענת המנהל בהחלה של הוראות מינהליות וכלליות בלבד כגון אופן השומה והליכי ההשגה אך לא החלה של הוראות מהותיות כגון פטור או חיוב. כשם ששיעורי מס שבח ומס מכירה אינם זהים על אף לשונו של סעיף 72 כך גם יש לנהוג לגבי הקלות והנחות.

16. המנהל הוסיף וטען כי אין בהוראת סעיף 1א48 עיגון לשוני שיאפשר את החלת הסעיף גם על מס מכירה. ההנחה הקבועה בסעיף לפי לשונה המפורשת היא משיעור המס החל לפי סעיף 48 – דהיינו מהמס על השבח בלבד ואין להחילה על מס המכירה ששיעוריו קבועים בסעיף 72ד. לכן, אין גם לקבל את העמדה כי סעיף 1א48 הוא סעיף עצמאי ובלתי תלוי שהרי הוא בא מיד לאחר סעיף 48א, הוא נמצא בפרק העוסק רק במס שבח וכאמור הוא מפנה בלשונו במפורש לסעיף 48א. גם כותרת סעיף 1א48 מדברת על "מס שבח" ולא על מס מכירה. רק קריאת סעיפים 48א ו-1א48 יחדיו, כך טוען המנהל, יוצקת משמעות ותוכן לסעיף 1א48. בסעיף 48א נקבע שיעור מס השבח החל ככלל וסעיף 1א48 קובע סייג לכלל באמצעות הנחה על מכירות בתקופה הקובעת. אין בסעיפים אלו ולו רמז כי ניתן להחילם גם על מס מכירה וחזקה שתכליתו של החוק היא זו העולה מלשונו.

17. באשר להפרדה בין סעיף 48א(ד) לסעיף 1א48 טוען המנהל כי מקור הפרדתם נובע מכך שסעיף 48א(ד) נועד לחול באופן קבוע מכאן ולהבא ואילו סעיף 1א48 הוא הוראת שעה. מטעם זה הופרדו הסעיפים ולא בשל כך שיש להחיל את סעיף 1א48 גם במס מכירה. יתר על כן, הדמיון בין הסעיפים דווקא צריך להוביל למסקנה כי כשם שעניינו של סעיף 48א(ד) הוא במס שבח בלבד ועל כך אין מחלוקת כך גם עניינו של סעיף 1א48 שהרי, כאשר נוקט המחוקק במונחים דומים כך גם צריכה להיות פרשנותם.

18. לגבי מס המכירה כשלעצמו המנהל הוסיף כי ההיסטוריה החקיקתית לגביו מלמדת כי בסיס-המס בעניינו אמור להיות רחב, בשיעור נמוך וככלל ללא פטורים או

הקלות. גם מטעם זה אין מקום ליתן לגבי מס מכירה את ההנחה הקבועה בסעיף 1א48. המנהל הוסיף כי מתן הנחה במס מכירה על פי הוראת סעיף 1א48 מייתר גם את תכליתו של סעיף 72יא המסמיך את שר האוצר ליתן פטורים מתשלום מס מכירה כולו או מקצתו. שהרי, אם אכן הקלות ופטורים הנתונים למס שבח חלים גם על מס מכירה מכוח סעיף 72 ממילא מתייחר הצורך בסעיף 72יא.

19. לטענת המנהל מקורו של סעיף 1א48 בהמלצות ועדת רבינוביץ' לגבי מס שבח ואין ולו רמז בהמלצותיה לכך שהייתה כוונה ליתן הנחה זו גם במס מכירה. לטענת המנהל ההסתמכות על התכלית הכללית של האצת פעילות כלכלית באמצעות עידוד הפעילות בשוק המקרקעין שעמדה בבסיס המלצות ועדת רבינוביץ' היא פשטנית. ועדת רבינוביץ' התייחסה לכל אחד ממיסי המקרקעין בנפרד ולכל מס יוחדו המלצות משלו ואין "לשכפל" הקלה או הנחה ממס אחד למשנהו ללא הוראה מפורשת. ההמלצה בעניין הוראת השעה עסקה רק במס שבח ואין בה ולו רמז לכך שההנחה תינתן גם במס מכירה. ההמלצות שעסקו במס מכירה היו אחרות והוראת השעה לא אומצה בהן כך שאין לקרוא אל תוך המלצות הוועדה המלצות שאינן מופיעות שם. המחוקק אימץ ככלל את המלצות ועדת רבינוביץ' וגם בדברי ההסבר שבהצעת החוק ניתן לראות שסעיף 1א48 עניינו במס שבח בלבד והצעת החוק, כמו המלצות הוועדה, מתייחסת בנפרד לכל אחד המסים ואין ולו רמז לכך שההנחה הקבועה בסעיף 1א48 תחול גם על מס מכירה. המנהל הוסיף כי ניתן להניח שאילו ועדת רבינוביץ' או המחוקק בעקבותיה היו מבקשים כי הוראת השעה תחול גם על מס מכירה מכוח הוראת סעיף 72י "היינו מצפים למצוא לכך רמז, הערת שוליים, איזכור, הפניה או כל דרך אחרת ממנה ניתן היה ללמוד" שהייתה כוונה כי טכניקה כאמור תופעל.

20. המנהל הוסיף וטען כי בתיקון מס' 50 כאשר הייתה כוונה להחיל פטור או הקלה הן על מס שבח והן על מס מכירה הדבר נעשה במפורש. כך, נעשה למשל, בסעיף 49(ב)(1). בהקשר זה הוסיף המנהל כי אילו הייתה נכונה עמדת המשיבים לפיה דין מס מכירה כדין מס שבח וכי המחוקק אינו משחית מילותיו לריק ולכן לא היה צורך לקבוע מפורשות את תחולת הוראת סעיף 1א48 גם על מס המכירה – הרי לאיזה צורך ציין המחוקק את מס המכירה בצידו של מס השבח בסעיף 49(ב)(1) "וכי אין כאן השחתת מילים לריק??".

21. המנהל טען עוד כי כשם שאין מטילים מס בהעדר הוראה מפורשת אין גם להעניק הנחה או הקלה בהיעדר הוראה מפורשת ובענייננו קביעה כי ההנחה חלה גם על מס מכירה משמעה כי מדובר בהנחה על דרך המחדל מכוח הוראתו הכללית של

סעיף 72 וולא הוראה מפורשת. בהקשר זה הוסיף המנהל כי אין להחזיק את המחוקק כמי שעושה מלאכת מחשבת ואכן ייתכן שיפלו פגמים בהליך החקיקה במובן זה שלא פעם לא נעשית בדיקה מספקת של השפעת הוראות שונות. ואולם, אין די בכך כדי ליצור פירצה ולהעניק הקלה שהמחוקק לא התכוון לה. המנהל טען עוד כי קבלת עמדת המשיבים משמעה הקלה כפולה במס מכירה: הן ההקלה המפורשת הקבועה בסעיף 72 לחוק כפי שתוקן בתיקון מס' 50 (הקלה הקובעת כי מס מכירה יותר בניכוי לצורך קביעת החבות במס הכנסה) והן ההקלה המשתמעת לה טוענים הנישומים מקריאת סעיף 1א48 יחד עם סעיף 72.

22. לבסוף טוען המנהל כי סעיף 1א48 הוא מאוחר וספציפי ויש לראותו כדין מיוחד הגובר על הדין הכללי הקבוע בסעיף 72.

טענות המשיבים

23. המשיבים דוחים את טענות המנהל ומבקשים להחיל את סעיף 1א48 גם על מס מכירה כפי שעשו ועדות הערר שקיבלו את עמדתם. לטענת המשיבים כללי העדיפות בין דין ספציפי ודין כללי עליהם מסתמך המנהל רלבנטיים רק כאשר קיימת סתירה בין הדינים. בענייננו אין כל סתירה שהרי סעיף 72 קובע הוראה כללית לפיה דין מס מכירה כדין מס שבח לכל דבר ועניין וסעיף 1א48 משלים הוראה זו בקובעו מה הדין שיחול על מס שבח. מכיוון שסעיף 1א48 אינו מציין כי הוא לא חל על מס מכירה וסעיף 72 אינו מוציא אותו מתחולתו אין סתירה בין הדינים. יתר על כן, עמדת המנהל לפיה יש צורך למעשה בכל סעיף שעניינו מס שבח בקביעה מפורשת בדבר תחולתו על מס מכירה, מרוקנת מתוכנה את הוראת סעיף 72. יתר על כן, הוראת סעיף 72 היא הוראה מפורשת ולכן, שלא כפי שטען המנהל, בענייננו לא מדובר במתן הנחה ללא הוראה מפורשת. המשיבים הוסיפו כי לשון סעיף 72 מדברת על כל דבר ועניין ואין סיבה לחשוב כי מדובר רק בהוראות טכניות כפי שטוען המנהל. לכן, כך טוענים המשיבים, יש ליתן לסעיף 72 את משמעותו הטבעית והרגילה.

24. המשיבים הוסיפו כי כאשר ביקש המחוקק שהוראות מסויימות לא יחולו על מס מכירה או מס רכישה (שדינם כדין מס שבח לכל דבר ועניין) הוא קבע זאת מפורשות בין אם בהוראה עצמה ובין אם בסעיפים 9(ה) או 72. כך, למשל, עשה המחוקק בסעיף 48ג (הקובע שיעור מס מיוחד בעת הפקעה) כאשר מיעט את מס הרכישה (אך לא מיעט את מס המכירה). זאת ועוד: בתיקון מס' 50 הוחלפה בסעיף 9(ה) שעניינו מס רכישה "וו החיבור" במילה "עד". נוסח סעיף 9(ה) לפני התיקון היה כנוסחו של סעיף 72

ו"משתיקן המחוקק את סעיף 9(ה) ולא תיקן את סעיף 72 – גילה את דעתו כי ביקש להותיר את סעיף 72 על כנו, ולהמעיט מתחולת זהות הדין שבין מס שבח לבין מס מכירה, אך ורק את הפטורים המצוינים בו במפורש".

25. כמו כן טענו המשיבים כי התיקון האמור של סעיף 9(ה) מלמד גם על תכלית הסעיפים – דהיינו, שלא כפי שטען המנהל, סעיף 9(ה) וסעיף 72 אין ענינם אך בהחלת הוראות טכניות של מס שבח אלא שמכוח סעיפים אלה יחולו גם הוראות מהותיות כגון הקלות ופטורים אלא אם מועטו במפורש. שאם לא כן, שואלים המשיבים, מדוע תוקן סעיף 9(ה) כפי שתוקן? כל זאת כאשר ממילא מס מכירה "קרוב" יותר למס שבח מאשר מס רכישה. המשיבים מוסיפים כי אם הייתה נכונה עמדת המנהל לפיה "לכל דבר וענין" משמעו רק הוראות טכניות לא היה כל צורך למעט הוראות פטור כאלה ואחרות מתחולת הסעיף כפי שעשה המחוקק. עצם העובדה שהמחוקק מיעט במפורש הוראות פטור מסוימות בסעיפים 9(ה) ו-72, מלמדת, כך טוענים המשיבים, על כוונתו הברורה להחיל את כל יתר ההנחות והפטורים שלא מועטו במפורש. המשיבים הוסיפו כי בפועל ישנן הוראות מהותיות רבות שחלות על מס מכירה מכח הוראת סעיף 72. כך, למשל, ההוראות השונות הדנות בקביעת יום המכירה ויום הרכישה שהן בוודאי הוראות מהותיות ולכן דין טענות המנהל בעניין להדחות.

26. לטענת המשיבים יש לדחות גם את עמדת המינהל לפיה מאחר ששיעורי מס שבח ומס מכירה אינם זהים על אף לשונו של סעיף 72 כך גם יש לנהוג לגבי הקלות והנחות. לגישת המשיבים יש להחיל את הוראת סעיף 72 על כל סעיף וסעיף כל עוד הוא לא מועט במפורש וכשאינן הוראה ספציפית אחרת. מאחר שלגבי שיעורי המס נקבעה הוראה ספציפית אחרת ברור כי אין להחיל על מס מכירה את שיעורי מס השבח. ואולם, באין הוראה אחרת יחולו לגבי מס המכירה ההוראות המתייחסות למס שבח "לכל דבר וענין" וכזו היא לטענתם ההוראה שבסעיף 1א48.

27. המשיבים מדגישים כי סעיף 1א48 הוא סעיף עצמאי ונפרד וגם כותרתו משתמשת בביטוי "מס שבח" ולא ה"מס על השבח" כפי כותרתו של סעיף 48א. דהיינו, סעיף 48א על פי כותרתו חל רק על השבח ממש (בניגוד למשל למס על מחזור) ואילו כותרת סעיף 1א48 משתמשת בדיבור הסתמי "מס שבח" ובכך נכלל גם מס מכירה נוכח סעיף 72. יתר על כן, סעיף 1א48 אומנם מפנה לסעיף 48א לגבי הנחה ממס שבח אולם מכוח סעיף 72 חלה אותה הנחה גם לגבי מס מכירה ולכן לא היה צורך לקבוע זאת במסגרת סעיף 1א48 עצמו.

28. לטענת המשיבים סעיף 48א(ד) מלמד גם הוא על הפרשנות הנכונה להוראת סעיף 48א1. מדובר בהוראות משלימות הבאות לעודד עסקאות בתקופה הקובעת והנוקבות באותן שיעורי הנחה. כך הוראת סעיף 48א(ד) עניינה במתן הנחות בשיעורים של 20% ו- 10% בעת מכירה עבור רכישות שהתבצעו בתקופה הקובעת והוראת סעיף 48א1 עניינה במתן הנחות של 20% ו- 10% עבור מכירות שהתבצעו בתקופה הקובעת. העובדה שהמחוקק הפריד בין שתי הוראות אלו וכלל אחת בגדרי סעיף 48א אך את האחרת קבע בסעיף עצמאי ונפרד – הוא סעיף 48א1 – על אף הדמיון בין ההוראות, מלמדת על רצון המחוקק כי האחרונה תוצא "מתחומו המצומצם של 'המס על השבח', בו עוסק סעיף 48א, [ותוכנס] כסעיף כללי, אשר לאור הוראת סעיף 72 יש להחילו גם על מס המכירה". יתר על כן, מאחר שמס מכירה בוטל על מקרקעין שנרכשו לאחר היום הקובע ממילא הוראת סעיף 48א(ד) אינה רלבנטית לגבי מס מכירה שהרי היא קובעת הנחה בעת מכירה עבור רכישות שהתבצעו בתקופה הקובעת ולאחר היום הקובע. לכן הנחה זו הוכללה בתוך סעיף 48א ולא הופרדה ממנו. לעומת זאת, הוראת סעיף 48א1 הקובעת הנחה עבור מכירות בתקופה הקובעת של נכסים שנרכשו לפני היום הקובע רלבנטית מאוד לגבי מס מכירה שהרי לגבי נכסים שנרכשו לפני היום הקובע לא בוטל מס המכירה. על כן, שלא כמו לגבי הוראת סעיף 48א(ד), "ביקש המחוקק להוציא את הוראת סעיף 48א1 אל מחוץ לגבולות סעיף 48א, ולקובעה כהוראה עצמאית ונפרדת, למען תחול גם על מס מכירה, לפי הוראת סעיף 72".

29. באשר לתכלית מס המכירה כשלעצמו טוענים המשיבים כי אין לקבל את עמדת המנהל לפיה בבסיס מס המכירה עומד הרצון להטילו באופן רחב וככלל ללא פטורים והקלות. לטענתם, מס מכירה זכה למעשה בחוק ובתקנות לאותם פטורים החלים על מס השבח וגם מהטעם הזה יש להחיל את ההנחה הקבועה בסעיף 48א1 גם על מס המכירה. המשיבים הוסיפו כי אין גם לקבל את עמדת המנהל לפיה מרוקן מתוכנו סעיף 72א. סעיף זה מסמיך את שר האוצר לקבוע בתקנות פטור ממס מכירה לעניין סוגי מוכרים או סוגי מקרקעין. דהיינו, כל שיש לומר הוא שבמקביל להוראת סעיף 72 לפיה דין מס מכירה כדין מס שבח, קיימת סמכות לשר האוצר לקבוע פטור ממס גם במסגרת תקנות. יתר על כן, בחוק קיימים סעיפי פטור מפורשים נוספים החלים על מס מכירה וכשם שהם אינם מייתרים את סמכותו של שר האוצר לקבוע פטורים בתקנות כך גם לא הוראת סעיף 72.

30. המשיבים הוסיפו וטענו כי לשון החוק, מבנהו ותכליתו מצביעים כולם כי יש להעניק את ההנחה הקבועה בסעיף 48א1 גם על מס מכירה. המשיבים עומדים על כך

שלנגד עיני ועדת רבינוביץ' עמד שפל חריף בשוק הנדל"ן ותכלית ההמלצות הייתה לעודד שוק זה ולהמריצו, בין היתר, באמצעות הפחתת מסים וביטולם ובעיקר בתקופה שלאחר ההמלצות ועד ליום 31.12.2003 (התקופה הקובעת). מתן ההנחה הקבועה בסעיף 1א48 גם במס מכירה עולה בקנה אחד עם תכלית זו. המשיבים הוסיפו כי לגבי התקופה הקובעת נקבעו תמריצים מיוחדים כגון הוראת סעיף 1א48 נשוא ענייננו והוראת סעיף 9ב לגבי מס רכישה. לטענת המשיבים לגבי מס מכירה בתקופה הקובעת לא נקבעה הוראה נפרדת מהטעם הפשוט שאם הייתה נקבעת הוראה כאמור הייתה היא בבחינת השחתת מילותיו של המחוקק לריק. שהרי, בסעיף 72 נקבע ממילא כי דין מס מכירה כדין מס שבח לכל דבר ועניין כך שכל הנחה החלה על מס שבח חלה ממילא על מס מכירה, אלא אם היא הוחרגה במפורש, ואין צורך בקביעת הוראות נוספת לשם כך. המשיבים הוסיפו כי עוד קודם לתיקון מס' 50 נטען כי מס המכירה הוא גורם שהיווה חלק בהאטה הכלכלית. על כן, ובפרט לגבי התקופה הקובעת "לאור העובדה כי מס מכירה מהווה חסם ובלם לעסקאות בשוק הנדל"ן, בניגוד גמור לתכלית של תיקון מס' 50, לא סביר, כי דווקא מס מכירה יישאר בשיעורו ללא מתן הנחה, שעה שבמס שבח ובמס רכישה מוענקות הנחות".

31. לטענת המשיבים אין לקבל את טענת המנהל לפיה המחוקק וחברי ועדת רבינוביץ' ביצעו את מלאכתם תוך רשלנות של ממש. סעיף 72 קיים מזה שנים רבות וההנחה כי המחוקק בחר שלא לתקנו סבירה יותר מההנחה שהוא לא שם אליו את ליבו. כך גם אין להניח כי הוראת סעיף 72 נעלמה מעיני חברי ועדת רבינוביץ' אשר הורכבה מאנשי מיסוי מומחים וממילא, יש להעדיף פרשנות שלא מניחה רשלנות וחוסר תשומת לב. המשיבים הוסיפו כי אף אם המלצת ועדת רבינוביץ' בעניין הוראת השעה עסקה רק במס שבח הרי "שהוראותיו המפורשות של סעיף 72, אשר הנו סעיף חיצוני לסעיף 1א48 ולהמלצות הועדה, הן אלו אשר קובעות כי ההנחה תחול גם על מס מכירה" ומכל מקום, בהמלצות ועדת רבינוביץ' אין כל אמירה או המלצה שלא להחיל את סעיף 1א48 גם על מס מכירה ולכן אין מקום להורות כן.

32. בנוסף טענו המשיבים כי אין לקבל את טענת המנהל כי לכל מס נקבע בתיקון מס' 50 מנגנון נפרד וממחה. המשיבים טוענים כי, מס שבח זכה, למשל, למספר מנגנונים כגון הפחתת שיעור המס, מתן הנחות בעת מכירה על רכישות בתקופה הקובעת לפי סעיף 48א(17) ומתן הנחות על מכירות בתקופה הקובעת לפי סעיף 1א48. המשיבים תוהים על כן מדוע אם המס על השבח זכה למספר מנגנונים לא יהיה כך גם לגבי מס מכירה מכוח סעיף 72? אכן, כך טוענים המשיבים, "אין כל טעם לוגי לנהוג

במס המכירה אחרת ממס שבח". יתר על כן, מתן הנחה במס מכירה עולה גם בקנה אחד עם המגמה הברורה של המחוקק להפחית את מס המכירה עד לביטולו כליל.

33. לבסוף טוענים המשיבים כי אם נותר עוד כל ספק הרי שבמקרה של אי בהירות יש לפרש את החוק לטובת משלם המס ועל אחת כמה וכמה כשלמעשה אין אי בהירות ולמצער יש נימוקים כבדי משקל התומכים בפרשנות כטענתם.

דיון והכרעה

34. על פרשנות חוקי מס יש להחיל ככלל את אותם כללי פרשנות החלים בפירושו של כל חוק אחר (אהרן ברק "פרשנות דיני המסים" משפטים כח 425, 430 (תשנ"ז) (להלן: ברק "פרשנות דיני המסים")). יחד עם זאת אין לשכוח כי ייחודם של "דיני המס מחייב רגישות מיוחדת בפרשנות דיני המס" (שם, בעמ' 427). מסע הפרשנות לגבי חוק מס ראשיתו בלשון החוק כאשר מבין מגוון האפשרויות הלשוניות נבחרת המשמעות המשפטית על פי התכלית המונחת ביסוד חוק המס. אין לכחד כי הסוגייה הפרשנית שהונחה לפתחנו אינה פשוטה. אכן "פירושם של חוקי מס בישראל מעורר קושי מיוחד, משום שחוקים אלה, יותר מאחרים, סבוכים ומורכבים, והדבר נובע בין היתר מכך שנוסחם הוא תולדה של תיקונים רבים שנתקנו בהם לאורך השנים כמעשה הטלאה" (ע"א 7034/99 פקיד שומה כפר סבא נ' דר, פ"ד נח(4) 913, 925 (2004)). כזה הוא המקרה שלפנינו. בסופו של יום אציע לחברי לקבוע כי מאחר שדינו של מס מכירה כדין מס שבח לכל דבר ועניין יש להחיל את ההנחה הקבועה בסעיף 1א48 גם לגבי מס מכירה מכוח סעיף 72. על כן, אם תשמע דעתי, נקבל את עמדת המשיבים ונדחה את עמדת המנהל. עמדתי מבוססת על בחינת לשון הסעיפים הרלבנטיים לענייננו ותכליתם וכן על פסיקה של בית משפט זה שהכירה במתן פטורים מכוח הוראת השוואת דינים דומה לזו הקבועה בסעיף 72. בנוסף, בענייננו לא ניתן לדבר על הסדר שלילי שימנע את החלת ההנחה הקבועה בסעיף 1א48 גם על מס מכירה ולא ניתן גם לקבל את עמדת המנהל כי קיימת סתירה בין הסעיפים. מגמת המחוקק בביטול מס מכירה מחזקת את המסקנה אליה הגעתי. אפרט.

לשון ותכלית

35. נקודת מוצא לכל פרשנות חקיקה היא כאמור בלשון. לנוחות הקורא אביא פעם נוספת את נוסחו של סעיף 72 לחוק:

דין מס מכירה
 72. דיין מס מכירה כדין מס לכל דבר
 וענין, למעט לענין פטורים לפי פרק
 חמישי 1 ולפי פרק שישי.

סעיף 72 קובע אפוא מפורשות כי דיין מס מכירה כדין מס לכל דבר ועניין. מס מוגדר בסעיף 6 לחוק כמס שבח. מבחינת לשון הסעיף ("לכל דבר וענין") יש אפוא עדיפות ברורה לעמדת המשיבים. המנהל טוען כי כוונת המחוקק הייתה להחיל על מס מכירה רק הוראות טכניות כגון דרכי השגה וערעור. ואולם, כאשר ביקש המחוקק להחיל בדיני המס רק הוראות שעניינן דרכי השגה וערעור – כפי שטוען המנהל – הוא עשה זאת בלשון מפורשת (ראו, למשל: סעיף 5 לחוק מס קניה (טובין ושירותים), התשי"ב - 1952 המפנה לעניין השגה וערעור לסעיפים הרלבנטיים בחוק מס ערך מוסף; סעיף 145(ב) לחוק מס ערך מוסף; כן ראו והשוו בג"ץ 863/89 חזן נ' בית הדין הארצי לעבודה, פ"ד מה(3) 479 (1991)). בענייננו לא נעשה שימוש בלשון שכזו אלא בלשון אחרת לפיה דינו של מס מכירה כדין מס שבח "לכל דבר וענין". אכן המחוקק הישראלי נוקט בביטויים שונים כאשר הוא מבקש להחיל הוראות חוק כאלה ואחרות במקומות נוספים וזאת על פי "רוחב" היריעה שהוא מבקש להחיל. כך, למשל, לעתים מוגבלת תחולת החוק על ידי ביטוי כמו "אם אין כוונה אחרת משתמעת" או "אם אין הוראה אחרת משתמעת" או "ככל שהדבר מתאים לענין" (ראו, למשל, סעיף 13 לחוק המיטלטלין, התשל"א-1971; סעיף 61(ב) לחוק החוזים (חלק כללי), התשל"ג-1973; סעיף 70 לחוק סדר הדין הפלילי [נוסח משולב], התשמ"ב-1982; סעיף 11 לפקודת הבטיחות בעבודה [נוסח חדש], התשל"ל-1970; סעיף 33 לחוק יסוד: הממשלה; כן ראו והשוו סעיף 89 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961). לעתים מוגבלת התחולה "בשינויים לפי העניין" או "בשינויים המחוייבים" (שם, ועוד סעיפים רבים בפקודת מס הכנסה, בחוק הביטוח הלאומי [נוסח חדש], התשנ"ה-1995 ובחוק יישום ההסכם בדבר רצועת עזה ואזור יריחו (הסדרים כלכליים והוראות שונות)(תיקוני חקיקה), התשנ"ה-1994; כן ראו, למשל, בחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 סעיפים 3, 31א(ה), 39(ג), 73, 86; בחוק מס הבולים על מסמכים, התשכ"א-1961 סעיף 2(כא1)(2) ועוד). אכן החלה "בשינויים המחוייבים" היא החלה מסוייגת ובית המשפט יכריע מהם השינויים המחוייבים. כפי שציינתי בעניין אחר:

"חביב הביטוי 'בשינויים המחוייבים' על המחוקק הראשי ועל מחוקק המשנה גם יחד. לבקשתי – יגע המחשב אך מעט, ומצא מיד 489(!) מקרים שבהם השתמש המחוקק, או מחוקק המשנה, בביטוי זה. במקרים רבים שיטת 'השינויים המחוייבים' איננה מציבה בפנינו כל קושי, והשינוי מתחוויר כמעט מאליו. סעיף 67 לחוק מאמץ, לענין ביטוח האחריות, סל של סעיפים,

שלעתים, כמו בסעיף 59 עצמו, יש בהם תת-סעיפים. כל אלה נכנסים כ'גוש' שלם לתוך סימן ביטוח אחריות, 'בשינויים המחוייבים'. קשה לייחס למחוקק בנסיבות אלה ששקל ובדק מה הם, באמת, אותם 'שינויים מחוייבים'. את הבדיקה השאיר לבתי-המשפט. " (ע"א 5464/00 פרץ ג.ג. מהנדסים בע"מ נ' קינן, פ"ד נז(4) 481, 505 א-ג (2002)).

וכפי שציין השופט מ' חשין באותה פרשה:

"הביטוי 'בשינויים המחוייבים' הוא ביטוי טכני השגור בלשון אנשי-המשפט. בעשותנו שימוש בביטוי 'בשינויים המחוייבים', מכוננים אנו, לעתים, לשינויים המתבקשים בנסיבות העניין להשגת תכלית ראויה." (שם, בעמ' 511 ב).

36. כפי שניתן לראות בדוגמאות עליהן עמדתי לעיל גם בתחום המס נעשה לא אחת שימוש בהחלה מוגבלת של "שינויים מחוייבים". בתחום המס ניתן לעתים גם למצוא הגבלה אחרת של השוואת הדינים רק ל"ענין שיעורי המס והזיכויים". כך, למשל, נעשה הדבר בסעיף 48 ב לחוק מיסוי מקרקעין כאשר נקבע כי "לענין שיעורי המס והזיכויים" יראו את השבח כחלק מהכנסתו החייבת במס הכנסה של הנישום ומוחלות הוראות כאלה ואחרות מפקודת מס הכנסה. לגבי סעיף 48 המשווה כאמור את הדינים רק ל"לענין שיעורי המס והזיכויים" קבע הנשיא שמגר כי "אין ללמוד כיום מסעיף 48 ב לחוק מס שבח מקרקעין, כי דין שבח לכל דבר ועניין כדין הכנסה חייבת. מקום בו המחוקק רצה לקבוע זאת, הוא קבע כך במפורש" (ע"א 5246/91 גבור סבריינה מפעלי טכסטיל בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, פ"ד מח(4) 485, 490 ד (1994) (ההדגשה הוספה); כן ראו והשוו ע"א 375/74 אליה נ' פקיד שומה תל-אביב 2, פ"ד כט(1) 757 (1975)). והנה בענייננו אכן קבע המחוקק במפורש, כפי הביטוי בו השתמש הנשיא שמגר, כי דין מס מכירה כדין מס שבח "לכל דבר וענין". בענייננו אין מדובר אפוא בהחלה מוגבלת כפי אותם ביטויים שהוזכרו לעיל אלא ננקט ביטוי אחר לפיו דין מס מכירה כדין מס שבח "לכל דבר וענין". זוהי תיבת לשון החלטית המובילה להחלה "משמעותית" של דין מס שבח שלא ניתן להתעלם ממנה מבחינה לשונית במקרה שלפנינו (וראו, למשל, שימוש נוסף בביטוי זה ב- ע"פ 215/66 מדינת ישראל נ' רכט, פ"ד כא(1) 296 (1967) (להלן: עניין רכט); כן ראו והשוו סעיף 145א(ג) לפקודת מס הכנסה). אכן כפי שכבר נקבע "עיגון ראשון ומרכזי במסע הפרשנות הוא לשון החוק, וזו ברורה ואינה מחייבת לחרוג הימנה" (ע"א 8570/06 פקיד שומה תל אביב 5 נ' בז'ה, פסקה ל"ג (טרם פורסם, 12.3.2009)). לעניין משמעותו הלשונית הכללית של סעיף 72 יפים גם דברי השופט שמגר בפרשה שעסקה בעניין אחר:

"[הסעיף] הוא בעל נוסח כללי ומקיף, ואין בו מאומה, ממנו ניתן יהיה ללמוד, כי האמור בו חל על סעיף אחד או על מספר מוגבל של סעיפים של החוק הנ"ל בלבד. אם הייתה כוונה כאמור בשלב כלשהו של הדיונים, אשר ליוו בשעתו את ההצעות לתיקונה של [הפקודה] או את עיצובו של [החוק], הרי זו לא באה לידי ביטוי הולם בנוסחו של [הסעיף], ואין בידינו אלא לתת משמעות למילים הפשוטות והברורות של החוק" (בג"ץ 151/82 בר אילן נ' מנהל מס שבח מקרקעין, נתניה, פ"ד לו(4) 654, 657 (1982))

אשר למשמעותו הלשונית של הביטוי "לכל דבר וענין" באופן ספציפי יפים גם דברי השופט זוסמן:

"המלים 'לכל דבר וענין' הן הוראה גורפת שאין למעלה ממנה. אילו אמרו לנסח שינסח את דבריו כך, שדין סעיף 73 א יחול ללא יוצא מן הכלל, לרבות המשפט הפלילי, מה לשון יותר החלטית יכול היה לנקוט? לא אמרו לו, כפי שטוען מר כספי שחייבים היו לומר לו, 'כתוב, לכל דבר וענין אזרחי כפלילי', האם לא רשאי היה להשיב: 'מה מוסיפים לך שני שמות תואר אלה? הלא כבר אמרתי 'לכל דבר וענין'". הניתן להוסיף על כך?

[...]

משהשמיע לנו חיקוק מצוותו 'לכל דבר וענין', אין אני רואה עצמי בן-חורין עוד לשאול: 'לאיזה דבר וענין?' (ע"פ 108/66 "דן" אגודה שיתופית לתחבורה ציבורית בע"מ נ' היועץ המשפטי לממשלה, פ"ד כ(4) 253, 261 (1966); והשוו שם לדעתו של השופט הלוי; כן ראו עניין רכט).

37. זאת ועוד: אין בלשון סעיף 72 כל אינדיקציה לפיה תחולתו היא רק לגבי הוראות טכניות כפי שטען המנהל וממילא אין גם כל אינדיקציה בלשון סעיף 72 שתמנע את תחולתו על ההנחה שנקבעה בסעיף 1א48 (ראו והשוו: רע"א 4217/04 פמיני נ' הועדה המקומית לתכנון ובניה ירושלים, פסקה 12 (טרם פורסם, 22.10.2006) (בקשה לדיון נוסף נדחתה (דנ"א 9425/06)); רע"א 3626/06 חמאיסי נ' הועדה המקומית לתכנון ובניה, מבוא העמקים (טרם פורסם, 22.7.2008)). ודוק: סעיף 72 קובע כזכור כי דין מס מכירה כדין מס שבח "לכל דבר וענין, למעט לענין פטורים לפי פרק חמישי 1 ולפי פרק שישי". אם אכן כפי שטוען המנהל תכלית סעיף 72 היא להחיל על מס מכירה הוראות טכניות בלבד מדוע מועטו מתחולתו הוראות פטור כאלה ואחרות? הרי לשיטת המנהל הוראות אלה כלל לא חלות על מס מכירה על אף שדינו כדין מס

שבח לכל דבר ועניין. מיעוט פטורים ספציפיים בלבד מחזק אפוא את המסקנה כי פטורים והנחות שלא מועטו ימשיכו לחול, כטענת המשיבים.

38. גם בפסיקה לא ניתן לראות לדעתי תמיכה לעמדת המנהל (ראו: ע"א 10742/03 חדד נ' מנהל מיטוי מקרקעין, פסקה 5 (טרם פורסם, 23.6.2005); ולגבי מס רכישה שגם דינו כדין מס שבח "לכל דבר ועניין" ראו: ע"א 6382/99 אל זיו פרויקטים (1993) בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, אזור המרכז, פ"ד נז(6) 266, 275 ד (2003); ע"א 2/89 אוניברסיטת בר אילן נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד מו(2) 162, 165 ז (1992); ע"א 278/84 פרידמן נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד מא(3) 386, 391 ד (1987); והשוו ע"א Hotel Corporation of Israel 188/82 נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד לט(2) 197, 208 (1985)). למעשה ניתן למצוא בפסיקה דווקא את היפוכו של דבר: כך בית משפט זה קבע מפורשות כי הביטוי "לכל דבר ועניין" בחוק בו אנו עוסקים מהווה הוראה ש"ברורה היא ופשוטה ואינה משתמעת לשתי פנים, וגורפת היא על-פניה את הוראות החוק החלות על מס שבח מקרקעין, והוראות הפטור בכלל זה" (ע"א 685/66 מנהל מס שבח מקרקעין נ' בן-דוד, פ"ד כא(2) 47, 49 (1967)(להלן: עניין בן-דוד)). בעניין בן-דוד נדונה שאלה הדומה עד מאוד לשאלה שלפנינו: האם ליתן פטור שנקבע אז בסעיף 62 ושחל לגבי מס שבח גם לגבי מס רכישה (שכונה אז "תוספת מס") מכוח הוראת השוואת דינים הקובעת כי דין מס רכישה כדין מס שבח "לכל דבר ועניין" (אז מכוח סעיף 9(ו) וכיום מכוח סעיף 9(ה)). בית המשפט קבע כי הפטור שהוענק שם במס שבח יינתן גם במס רכישה (ההדגשה הוספה):

"הפטור [לפי סעיף 62] חל כאמור על עיסקה ללא תמורה שבין קרובים: בעיסקה שכזאת אין נפקא מינה, לענין השבח והמס, אם המוכר או אם הקונה חייב בתשלום: גם זה וגם זה קרובים הם, ושניהם ראויים במידה שווה ליהנות מן הפטור שהחוק מעניק. לא בלשונו של סעיף 62 ולא ברוחו אפשר לגלות דבר או חצי דבר אשר היה מצדיק את הוצאתו מן הכלל האמור בסעיף 9(ו) [לפיו דין תוספת המס לכל דבר וענין כדין המס]; ואולם אין הוא יוצא מכלל זה, והפטור חל על תוספת המס כשם שהוא חל על המס עצמו" (שם).

39. ודוק: בית המשפט קבע בעניין בן-דוד כי על אף שהפטור במס שבח שנדון שם ניתן למוכר הוא יינתן גם במס רכישה ("תוספת מס") לרוכש נוכח השוואת הדינים ("לכל דבר ועניין"). אכן השאלה למי ניתן הפטור או ההקלה יכולה להיות בעלת משקל בהקשר זה (ראו: ע"א 21/70 מנהל מס שבח מקרקעין, אזור המרכז נ' גבור, פ"ד כד(2) 483 (1970); ע"א 485/64 ש' חסיד ושות' בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד יט(1)

582 (1965)). בענייננו ההנחה במס שבח הקבועה בסעיף 1א48 ניתנת למוכר והרי גם מס מכירה מוטל על המוכר כך שההחלה של ההנחה גם על מס מכירה מכוח סעיף 72 היא "קלה" יותר מאשר בעניין בן-דוד ומתבקשת לטעמי מאליה.

40. המנהל מפנה ללשונו של סעיף 1א48 וטוען כי לשון סעיף זה עוסקת כולה במס שבח אלא שבכך אין כדי לסייע לו. אכן, סעיף 1א48 עוסק במס שבח ונמצא בפרק העוסק במס שבח אך הטענה היא כי ההנחה הקבועה בו חלה גם במס מכירה מכוח סעיף 72. במילים אחרות, העובדה שלשונו של סעיף 1א48 עוסקת במס שבח אין בה כדי לשלול את החלת ההנחה הקבועה בסעיף גם על מס מכירה שדינו כדין מס שבח לכל דבר ועניין. גם בכותרת הסעיף ובהפרדה שבין סעיף 1א48 לסעיף 1א48(ד) אין כדי להכריע את הכף ויש בעניין פנים לכאן ולכאן כפי שניתן לראות מטענות המשיבים ומהכרעות ועדות הערר. זאת ועוד: לשון סעיף 1א48 אינה כוללת כל ביטוי מפורש שילמד כי אין להחילו על מס מכירה. במילים אחרות, אין כל אמירה בלשון סעיף 1א48 שתלמד על הוצאתו מהכלל הקבוע בסעיף 72. אכן, סעיף 1א48 שהוסף בתיקון מס' 50 יכול היה להשפיע על פרשנותו של סעיף 72 ולצמצם את תחום החלתו אך לשם כך נדרש עיגון. כפי שקבע השופט מ' חשין:

"הוראת-חוק חדשה המיתוספת לחוק קיים יש בכוחה להשפיע על פירושן של ההוראות ה'וותיקות', אלא שבמקרה מעין זה מצפים היינו מן המחוקק כי יאמר לנו דבר, בין במפורש בין מכללא הקרובה לאמירה מפורשת" (דנ"א 4757/03 מנהל מס שבח מקרקעין נ' מ.ל. השקעות ופיתוח בע"מ, פסקה 8 (לא פורסם, 7.7.2003)).

בענייננו כאמור הוראת החוק החדשה – היא סעיף 1א48 – אינה כוללת כל אמירה ממנה ניתן יהיה ללמוד כי היא אינה חלה גם על מס מכירה מכוח הוראת סעיף 72 – היא ההוראה ה'וותיקה". לעומת זאת, אמירה מפורשת שכזו נמצאת בסעיפים אחרים בחוק מיסוי מקרקעין אך היא לא נמצאת בסעיף 1א48. גם לכך יש ליתן משקל. כך, למשל, בהוראת סעיף 1א48 קבע המחוקק:

שיעור מיוחד להפקעה
 1א48. (א) במכירת זכות במקרקעין שהיא הפקעה או מכירה שלפי סעיף 65 רואים בה את המוכר כמוכר חלק יחסי מהזכות במקרקעין - לגבי החלק האמור - יינתן למוכר זיכוי מן המס שהוא חייב בו, בסכומים אלה:

...

(ב) בסעיף זה, "המס" - למעט

מס הרכישה שיחיד חייב בו לפי סעיף

9.

(ג) ...

הנה כי כן, סעיף 1א48(ב) כולל קביעה מפורשת לפיה הזיכויים הניתנים בסעיף לגבי מס שבח לא יחולו על מס רכישה (שכאמור גם דינו כדין מס שבח לכל דבר ועניין). קביעה שכזו אינה כלולה בסעיף 1א48 ככל שעסקינן במס מכירה. המסקנה המתבקשת עד כאן היא כי לשון הסעיפים תומכת בעמדת המשיבים. אכן, לעתים, באמצעות "מאמץ פרשני ניכר" ניתן ליתן ללשון הרחבה של החוק (בענייננו "לכל דבר ועניין") פרשנות מצמצמת כדי להגשים את תכלית החוק (ראו בג"ץ 4562/92 זנדברג נ' רשות השידור, פ"ד נ(2) 793, 814 ו (1996); כן ראו דעת הנשיא ברק ב- בג"ץ 9098/01 גניס נ' משרד הבינוי והשיכון, פ"ד נט(4) 241, 276 (2004)). ואולם, בענייננו גם תכלית החקיקה מובילה למסקנה כי יש להעניק את ההנחה הקבועה בסעיף 1א48 גם במס מכירה. לכך אעבור עתה.

41. לעניין תכליתו של סעיף 72 יש לזכור, כפי שקבעה חברתי השופטת ארבל בהקשר אחר כי "לשון החוק היא האמצעי הראשון והמרכזי באמצעותו ניתן לזהות על תכלית החקיקה" (בג"ץ 10980/04 איגוד הממונים על בטיחות ברשויות המקומיות נ' שרת החינוך, פסקה 12 (טרם פורסם, 23.1.2007)) ובעניין פוליטי אף אני קבעתי 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" (שם, בפסקה 32). יתר על כן, בדיני המס נקבע מפורשות כי ניתן להניח שהתכלית העולה מ"פשט הלשון" היא התכלית המונחת ביסוד החקיקה (שם). בענייננו התכלית העולה מפשט לשון הביטוי "לכל דבר ועניין" אינה כעמדת המנהל. יתר על כן, המנהל מבקש כי נלמד על תכליתו של סעיף 72 מדברי ההסבר שנכללו בהצעת החוק בה הוסף לחוק סעיף 9(ה). המנהל טוען כי נוכח לשונם הדומה של הסעיפים כך גם תכליתם ולכן ניתן ללמוד מדברי ההסבר שעסקו בסעיף אחד גם לגבי הסעיף האחר. ואולם, טיעון זה אינו מקדם את עניינו של המנהל. נהפוך הוא: בתיקון מס' 50 בוצעה כאמור רפורמה כוללת ונוספו לחוק הוראות שונות. והנה, כשביקש המחוקק למעט הוראות כאלה ואחרות שנוספו בתיקון מס' 50 מהוראת סעיף 9(ה) הוא עשה זאת במפורש באמצעות תיקון הסעיף והחלפת וו החיבור במילה "עד". כך הוצאו מגדריו של סעיף 9(ה) כל אותן הוראות שהוספו בתיקון מס' 50 בין פרק חמישי 1 לפרק שישי. מדובר, למותר לציין, בהוראות רבות ולמעשה בפרקי חקיקה שלמים (פרק חמישי 2, פרק חמישי 3 ופרק חמישי 4). יוצא אפוא כי ההפניה לסעיף 9(ה) יש בה דווקא כדי לחזק את עמדת המשיבים. שהרי,

שלא כמו סעיף 9(ה) סעיף 72 לא תוקן ולא שונה במסגרת תיקון מס' 50 ולא מועטה ממנו הוראת השעה שנקבעה בתיקון מס' 50 בסעיף 1א48. בהיעדר "מיעוט" מפורש – כפי שנקבע כאמור בעניינים אחרים בסעיף 9(ה) – חל הכלל הרגיל לפיו דין מס מכירה כדין מס שבח לכל דבר ועניין. על כן, יש ליתן את ההנחה הקבועה בסעיף 1א48 גם לגבי מס מכירה.

42. אוסיף כי לדעתי אין לקבל את טענת המנהל כי מתן ההנחה הקבועה בסעיף 1א48 גם במס מכירה תרוקן מתוכן את סעיף 72יא. סעיף 72יא מסמיך את שר האוצר לקבוע בתקנות פטור ממס מכירה כולו או מקצתו. סעיף זה מאפשר לשר האוצר להוסיף על הפטורים וההקלות שניתנו בחוק אך אין בו כדי לשלול מתן פטורים והקלות שניתנו על ידי המחוקק בחוק עצמו (ראו אברהם אלתר ורונן ארויו "פטורים ממס מכירה וסוגיות נוספות - התקנות המוצעות, המצוי והרצוי והשוואה אל פטורי מס הרכישה ומס השבח" מיסים יד/א-1, א-8 (2000) המפנים אף להוראת ביצוע של המנהל בעניין). כך, למשל, המחוקק העניק בחוק עצמו פטור ממס מכירה בעת מכירת דירת מגורים מזכה (ראו סעיף 72 לחוק) וכמובן שבכך לא היה כדי לרוקן מתוכן את סעיף 72יא. זהו הדין גם בענייננו.

43. המנהל הוסיף וטען כי בענייננו קבלת עמדת המשיבים תוביל ל"כפל" של הנחה מאחר שבסעיף 72 כבר ניתנה הקלה במס מכירה בכך שהותר ניכוי לצורך החבות במס הכנסה. לטענתו אין לאפשר כפילות שכזו (וראו סעיף 1א48(ג)). לדעתי אין לקבל גם טענה זו. ראשית, ניכוי במס הכנסה אין בו בהכרח כדי להוות את אותו "פטור ממס, כולו או חלקו, או שיעור מס מופחת" הנדרש בסעיף 1א48(ג) לחוק מיסוי מקרקעין. שנית, ניכוי במס הכנסה אין בו בהכרח כדי למצות את הסוגיות שמעורר עניינו של מס המכירה שהוא מס נפרד (ראו והשוו ע"א 2112/95 אגף המכס והמע"מ נ' אלקה אחזקות בע"מ, פ"ד נג(5) 769, 799 ז (1999)). שלישית, וזה העיקר, בענייננו כלל אין מדובר ב"כפל הקלה" שהרי הניכוי המותר במס הכנסה הוא רק של מס המכירה ששולם. כאשר תינתן הנחה במס מכירה מכוח סעיף 1א48 יחד עם סעיף 72 ממילא הסכום שינוכה מההכנסה החייבת במס הכנסה הוא סכום מס המכירה ששולם – דהיינו הסכום לאחר ההנחה – ולא יותר מכך. במובן זה אין לפנינו כל "כפל" של הקלה.

44. ועוד בעניין התכלית: צודקים המשיבים הטוענים כי תיקון מס' 50 נועד מעיקרו כדי לעודד ולהמריץ את הפעילות בענף הנדל"ן ולהסיר חסמי מס. לגבי הוראת סעיף 1א48 אף נקבע מפורשות כי היא נועדה "לתרום על דרך של הנחה ממס להאצת הפעילות בשוק המקרקעין" (ע"א 7669/05 מנהל מיסוי מקרקעין, נתניה נ' רוזי, פסקה 8

(טרם פורסם, 17.6.2007) (להלן: עניין רוזי)). ודוק: ועדת רבינוביץ' עמדה במסקנותיה על כך שהמיסוי בתחום המקרקעין יש בו כדי לעכב פעילות והוועדה אף ציינה כי הפחתת מיסים מאיצה את הפעילות. יוצא אפוא כי החלת ההנחה הקבועה בסעיף 1א48 גם לגבי מס מכירה עולה בקנה אחד עם תכלית החקיקה ועם עיקרו של תיקון מס' 50 ובוודאי שאין בתכלית התיקון כדי לקבוע את היפוכו של דבר – דהיינו שההנחה לא תחול גם על מס מכירה. ב- ע"א 5714/05 מנהל מס שבח רחובות נ' גני רון בע"מ (טרם פורסם, 12.12.2006) נדון מקרה בו החלת ההנחה לא עלתה בקנה אחד עם תכלית תיקון מס' 50. חברתי השופטת ארבל קבעה שם כי ההנחה הקבועה בסעיף 1א48 עשויה לתמרץ בעלי מקרקעין למכור את נכסיהם בתקופה הקובעת אך הוסיפה כי "מטרה זו אינה מתקיימת כאשר מדובר בהפקעת מקרקעין שאינה מכירה רצונית" (שם, פסקה 11). בענייננו, למותר לציין, אין מדובר בהפקעה כי אם במכירה רצונית ובמס מכירה המוטל מכוחה. לכן מתן ההנחה גם במס מכירה עולה כאמור בקנה אחד עם התכלית. נראה שגם מלומדים תומכים בעמדה כי מתן ההנחה הקבועה בסעיף 1א48 גם לגבי מס מכירה עולה בקנה אחד עם תכלית הדברים. וכפי שמציין פרופ' הדרי:

"ההצדקה המילולית [להחלת ההנחה הקבועה בסעיף 1א48 גם במס מכירה] נשענת על סעיף 72 לחוק, הקובע כי 'דין מס מכירה כדין מס לכל דבר ועניין'. [...] ועדת רבינוביץ', שבעקבותיה נחקק תיקון 50 לחוק, שותקת בעניין זה. סעיף ההנחה ממס נמצא אומנם בסביבה חקיקתית הדנה במס שבח, אבל תמיכה עניינית להרחבת ההנחה גם למס המכירה ניתן למצוא בכך שההנחות במס שבח לתקופה הקובעת ניתנו כדי לתמרץ את ענף הנדל"ן, ואותו רציונל חל גם על המס העקיף המוטל על המוכר – מס המכירה. לסיכום, ההנחה ממס שבח בתקופה הקובעת חלה גם על מס המכירה" (יצחק הדרי מיסוי מקרקעין כרך ב, חלק שני 387 (מהדורה שניה, 2004); כן ראו שם, בעמ' 397; וראו גם: דבריו של אהרן נמדר מיסוי מקרקעין כרך [ג] עסקאות מוטבות מס סעיף 1506 (מהדורה חמישית, 2006); מאיר מזרחי ובני קליפי הרפורמה במיסוי הנדל"ן לאור תיקון 50 10 (הוצאת מחשבות)).

45. המנהל טען כי אין להסתכל על התכלית הכללית של דו"ח ועדת רבינוביץ' אלא יש להתבונן בנפרד על כל אחד ממיסי המקרקעין. לדעתי אין לקבל עמדה זו. ב- ע"א 5264/91 פקיד השומה למפעלים גדולים נ' עיט ציוד ליבוא בע"מ, פ"ד מט(3) 209 (1995) נדונה פרשנותו של חוק שתכליתו ומטרתו היו למשוך הון לישראל ולעודד יוזמה כלכלית והשקעות. האמצעים שנבחרו שם להגשמת התכלית כללו גם כן, בין השאר, הענקת מענקים, פטורים, הנחות והקלות. השופטת שטרסברג-כהן קבעה שם

בדעת רוב כי "אין ספק שהאמצעי נועד לשרת את המטרה, אלא שאין בכך כדי להמעיט מחשיבות ההטבות כאמצעי, ומכאן מתבקשת פרשנות על דרך ההרחבה ולפחות לא על דרך הצמצום" (שם, בעמ' 219 ו). גם בענייננו אין לפרש את הדברים על דרך הצמצום כפי שמבקש המנהל. בדו"ח ועדת רבינוביץ' נקבע במפורש כי "הוועדה גיבשה תכנית כמפורט בדו"ח זה [...] במטרה להביא להקדמת הפעילות בשוק המקרקעין ולהאצתו בתקופה קשה של מיתון בישראל ובעולם". כידוע, בגיבוש תכלית החקיקה בודק הפרשן "מה היתה ה'תקלה' אשר הביאה את מציעי החוק לרצון לשנות את הדין. הוא למד מהי המגמה אשר השינוי בחוק מבקש להגשימה" (ברק "פרשנות דיני המסים", בעמ' 434). נוכח הדברים המפורשים שנאמרו בוועדת רבינוביץ' נראה בענייננו שמטרת התיקון ותכליתו אינם יכולים להיות עוד מוטלים בספק. להגשמת המטרה המליצה ועדת רבינוביץ' על אמצעים שונים ביניהם הפחתת מיסים ומתן הקלות בתקופה הסמוכה למתן ההמלצות (התקופה הקובעת). הוועדה ציינה בהקשר זה כי "בתחום המקרקעין, מרכיב המיסוי מהווה חסם אפקטיבי לביצוע עסקאות, ולכן הפחתת מיסים מאיצה את הפעילות יותר מאשר בתחומים אחרים. חלק מההמלצות הן לתקופה מוגבלת, והן יביאו להקדמת עסקאות ולהגדלת ההכנסות ממיסים בשנתיים הקרובות". ועדת רבינוביץ' גם עמדה על כך שחלק מהצעדים נקבעו כהוראת שעה "כדי לאפשר בחינת יישומם והשפעתם של הצעדים, שחלקם חדשניים, על שוק המקרקעין ועל הכנסות המדינה". בפרשה שלפנינו עוסקים אנו בפרשנות אחד מאותם אמצעים שועדת רבינוביץ' המליצה עליהם לתקופה מוגבלת תוך מתן אפשרות לבחון את השפעתם. לאור המטרה עלינו לפרש את האמצעי ובענייננו המטרה כפי שהוגדרה והאמצעי שנבחר מצדיקים פרשנות "על דרך ההרחבה ולפחות לא על דרך הצמצום". אכן, פרשנות שכזו מובילה לדעתי למסקנה כי יש להעניק את ההנחה הקבועה בסעיף 1א48 גם לגבי מס מכירה. פרשנות כזו תגשים את תכלית החוק ואת מטרתו.

46. המנהל הוסיף וטען כי אין בהמלצות ועדת רבינוביץ' כמו גם בדברי ההסבר לתיקון מס' 50 כל הפנייה לסעיף 72 ואם היה רצון להחילו היה מקום להפנייה אליו "ולו ברמז". אכן, להמלצות ועדת רבינוביץ' שהתקבלו על ידי המחוקק יש משקל לא מבוטל (עניין פוליטי, פסקה 33). ואולם, קבעתי שם גם 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" (שם). אכן "הפרשן אינו מתעניין בתפישה הפרשנית של יוזמי החוק ומחוקקיו, אלא במגמות אשר החוק נועד להגשימן" (ברק "פרשנות דיני המסים", בעמ' 434); כן ראו אהרן ברק פרשנות במשפט כרך שני - פרשנות החקיקה 267-272 (1993)

(להלן: ברק פרשנות החקיקה)). לענייננו השאלה איננה האם קיימת התייחסות סוציאלית לסעיף 72 בדו"ח הוועדה או בדברי ההסבר אלא השאלה היא מהי המדיניות שביקש תיקון מס' 50 להגשים ומה היו האינטרסים והמטרות שבבסיס מדיניות זו. התשובה לשאלה זו, כפי שכבר פורט, אינה מוטלת עוד בספק: תיקון עיוותים, הסרת חסמי מס והאצת פעילות ענף הנדל"ן. החלת ההנחה הקבועה בסעיף 1א48 גם על מס מכירה עולה בקנה אחד עם תכלית זו ואילו קבלת עמדת המנהל הייתה מביאה לטעמי לפרשנות שאינה עולה בקנה אחד עם התכלית (ראו והשוו גם פסק דינו של חברי השופט א' ריבלין ב- ע"א 5773/99 טובול נ' מנהל מס שבח מקרקעין - ת"א (לא פורסם, 9.2.2003)).

47. יתר על כן: אומנם, כפי שטוען המנהל בדו"ח ועדת רבינוביץ' ובדברי ההסבר לתיקון מס' 50 אין איזכור של סעיף 72 אך מאידך אין גם כל אמירה ממנה ניתן ללמוד כי ועדת רבינוביץ' והמחוקק בעקבותיה ביקשו שלא להחיל הוראת סעיף 72. בנסיבות אלה השאלה מה הייתה המסקנה לו הייתה בענייננו אמירה שכזו אינה דרושה הכרעה (ראו והשוו: ברק "פרשנות דיני המסים", בעמ' 436; דעת הרוב מול דעת המיעוט ב- ע"א 2622/01 מנהל מס שבח מקרקעין נ' לבנון, פ"ד נז(5) 309 (2002) (להלן: עניין לבנון); עניין רוזי, בפסקה 5; כן ראו ו"ע (מחוזי ירושלים) 127/07 הקופה לתגמולים ופנסיה של עובדי הסוכנות היהודית לא"י בע"מ נ' מנהל מס מקרקעין, ירושלים (טרם פורסם, 3.9.2008) עליו תלוי ועומד ערעור (ע"א 9111/08)). שאלה זו, כך נראה, תלויה ועומדת בערעור הנ"ל ולמען הסר ספק איננו מביעים לגביה כל עמדה. בענייננו, כאמור, אין כל אמירה מפורשת לפיה אין להחיל את ההנחה הקבועה בסעיף 1א48 גם לגבי מס מכירה ובהיעדר אמירה שכזו בוודאי שאין מקום לקבוע כך. יתר על כן, מאחר שסעיף 72 היה לנגד עיני המחוקק עוד בטרם תיקון מס' 50 אך לא נקבע לו סייג ראוי לקבוע כי הוא חל. יפים לעניין זה דברים שקבע חברי השופט ריבלין בפרשת אחרת:

"הוראת סעיף 49(ב) לחוק מס שבח נחקקה כאמור בשנת 1980, שעה שחוק יחסי ממון משנת 1973 היה לנגד עיניו של המחוקק. אילו ביקש המחוקק לסייג את הוראת סעיף 49(ב) הנ"ל ולהניח שהסכם יחסי ממון מבטל את נפקות ההגדרה של 'מוכר אחד', היה קובע זאת מפורשות. הואיל ולא קבע כך, ראוי להניח כי המחוקק אכן לא אוה לקיים את הפטור ממס שבח במקרה שבו הסכימו בני-הזוג על הפרדה בנכסים." (ע"א 3489/99 מנהל מס שבח מקרקעין, חיפה נ' עברי, פ"ד נז(5) 589, 605 (2003) (להלן: עניין עברי); כן ראו ע"א 438/71 צפליק נ' בלטמן, פ"ד כו(1) 164, 166 ג-ד (1971)).

כאמור כאשר תיקון מס' 50 התקבל החוק כבר כלל את הוראת סעיף 72. למותר לציין שבענייננו מדובר באותו החוק ממש ולכן דבריו של חברי בקטע שצוטט על כך שהדברים היו לנגד עיניו של המחוקק – יפים מקל וחומר. המסקנה היא אפוא שאילו ביקש המחוקק לסייג את הוראת סעיף 1א48 רק לגבי מס שבח ולא לפעול כפי שמורה סעיף 72 היה עליו לקבוע זאת מפורשות. הואיל ובענייננו המחוקק לא קבע אחרת ראוי לומר כי ההנחה הקבועה בסעיף 1א48 תחול גם על מס מכירה מכוח סעיף 72.

הסדר שלילי?

48. למעשה טענת המנהל היא טענה של הסדר שלילי. המנהל טוען כי משתיקת המחוקק ומשתיקת ועדת רבינוביץ' ניתן ללמוד על הכוונה שההנחה הקבועה בסעיף 1א48 לא תחול על מס מכירה על אף שדינו של מס מכירה כדין מס שבח לכל דבר ועניין. לדעתי אין לקבל טענה זאת.

49. גם אם נאמר כי התיקון לחוק בענייננו "שותק" אין הכרח לקבוע כי מדובר בהסדר שלילי. שהרי, שלא כמו התיקון לחוק – החוק עצמו אינו שותק. התיקון לחוק שילב הוראות חדשות ושינה הוראות קיימות אך החוק נותר בתוקפו ובסעיף 72 לחוק – שלא שונה במסגרת התיקון – נקבע כי דין מס מכירה כדין מס שבח לכל דבר ועניין. אשר על כן, כלל אין זה בטוח כי ניתן לדבר על "שתיקה" המצריכה פרשנות. סעיף 72 הרי אינו "שותק" כלל וכלל ויש להעניק את ההנחה מכוחו של סעיף זה. מכל מקום גם אם בשתיקה עסקינן, הסדר שלילי הוא רק אחת מהאפשרויות לפירוש "שתיקה" של טקסט משפטי. "שתיקת החוק אינה מצביעה בהכרח על הסדר שלילי. יש שהיא חסר ויש שהיא הימנעות מנקיטת עמדה" (עניין עברי, בעמ' 607 ו).

50. כאשר החוק "שותק" מתעוררת שאלת משמעות השתיקה ותיתכנה מספר תשובות (ראו: רע"א 10879/02 באולינג כפר סבא בע"מ נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבניה, כפר-סבא, פסקה 21 (טרם פורסם, 6.12.2006); אהרן ברק פרשנות תכליתית במשפט 108 (2003) (להלן: ברק פרשנות תכליתית)). קיומו של הסדר שלילי הוא רק אחד מהתשובות האפשריות. הסדר שלילי ייקבע רק מקום שבו ביקש המחוקק לשלול הסדר משפטי מסויים. על כן נקבע כי "הסדר שלילי קיים אפוא, רק מקום ששתיקת החוק היא 'שתיקה מדעת'" (על"ע 663/90 פלוני נ' הוועד המחוזי של לשכת עורכי הדין תל אביב יפו, פ"ד מז(3) 397, 404 ד (1993); כן ראו עע"מ 8748/03 ועדת ערר מחוז תל אביב נ' פואה, פסקה 13 (טרם פורסם, 20.6.2005)). ואולם, בענייננו טענת המנהל היא כי הוועדה והמחוקק לא שמו ליבם להוראת סעיף 72. המנהל טוען כי אין להניח

שמלאכת המחוקק היתה "מלאכת מחשבת" אך אם צודק המנהל בטענתו זו הרי לא ניתן לדבר על "שתיקה מדעת" ואין לקבוע קיומו של הסדר שלילי. אם המחוקק לא שם ליבו לסעיף 72 ממילא לא ניתן לומר כי הוא ביקש לשלול את החלתו כפי שנדרש כדי לקבוע "הסדר שלילי". טענת המנהל לפיה אין מדובר במלאכת מחשבת יש בה גם כדי לדחות את טענתו בעניין סעיף 49(ב)(1). העובדה שצויין שם מס המכירה אין משמעה אלא כי בסעיף זה הובהרו הדברים.

51. ועוד: אין כל דבר בתכליתו של תיקון מס' 50 שיוביל למסקנה כי המחוקק ביקש לשלול את מתן ההנחה הקבועה בסעיף 148 גם לגבי מס מכירה ולמעשה כפי שכבר פורט תכליתו של תיקון מס' 50 מובילה למסקנה הפוכה. אכן, "יש גם והמחוקק דן בענין פלוני בלבד ולא התכוון כלל לומר כי דינו של ענין אלמוני יהיה שונה מזה" (ע"א 73/50 דעואל נ' פטרזילקה, פ"ד ו(1) 599, 605 ו(1952)). ודוק: בהיעדר אמירה אחרת של המחוקק לא ניתן אף לומר כי במסגרת התכלית "הסובייקטיבית" ביקש המחוקק לשלול את החלת ההנחה (ראו והשוו: עניין גניס, בעמ' 283 א-ג; ע"א 1527/97 אינטרביילדינג חברה לבנין בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1, פ"ד נג(1) 699, 712 א-ב (1999); בג"ץ 7159/02 מרדכי נ' פקיד שומה גוש דן, פ"ד ס(3) 317, 326-327 (2005)). בעניין לבנון נדונה השאלה האם פטור מיוחד שנקבע במס שבח יש בו, כפי שטען שם המנהל, כדי לשלול הוראת פטור כללית שקדמה לו. ערעור המנהל נדחה באותו עניין ברוב דעות והנשיא ברק קבע כי "את ההסדר החיובי לעניין פטור ממס בגין דירת מגורים אין לפרש כהסדר שלילי לעניין שלילת הפטור בגין נכס שאינו דירת מגורים. [...] פטור מיוחד ממס שבח לעניין דירת מגורים יתפרש כשלילת פטור בנכס שאינו דירת מגורים, רק אם פירוש זה מגשים את תכליתו של החוק" (שם, בעמ' 330-331). בענייננו כאמור אין בתכלית תיקון מס' 50 כל דבר שיביא למסקנה כי יש לשלול את ההנחה הקבועה בסעיף 148 גם לגבי מס מכירה.

סתירה בין הסעיפים?

52. המנהל כזכור הוסיף וטען כי הוראת סעיף 148 היא דין ספציפי מאוחר "הגובר" על הדין הכללי המוקדם הקבוע בסעיף 72. לדעתי אין לקבל טענה זו. הכללים בדבר היחס בין הוראות שונות אינם חלים מקום שלא קיימת סתירה בין ההוראות. כפי שקבע הנשיא ברק:

"על פי הדינים הקובעים יחסים בין שתי הוראות, העדיפות לנורמה הספציפית חלה רק מקום ששתי

הנורמות, הספציפית והכללית, אינן יכולות לדור זו לצד זו.

'עיקרון זה, המעדיף הוראה ספציאלית על פני הוראה כללית, מתחשבים בו, כאמור, רק אם בין שתי אלה קיימת סתירה שאינה ניתנת ליישוב כלשהו, כך שההוראה הכללית, אם תחול, פירושה יהיה בהכרח ביטול כליל של ההוראה המיוחדת. ברם, אם אין המדובר בקיום ניגוד גמור בין ההוראות הנדונות ואין הכרח לגרוס שהמחוקק גילה [ל]גביהן חוסר בעקביות, חובה על בית-המשפט לחתור, במידת האפשר, לקראת מתן תוקף לכל חלקי החוק העומד לדיון"

(בג"ץ 6231/92 זגורי נ' בית הדין הארצי לעבודה בירושלים, פ"ד מט(4) 749, 778 ד-ו (1995)).

בענייננו, אין "ניגוד" לא כל שכן "ניגוד גמור" בין הוראת סעיף 1א48 להוראת סעיף 72 ואין כל קושי לישבן זו עם זו אף ללא שימוש בחזקה נגד קיומה של סתירה (ראו ברק פרשנות תכליתית, בעמ' 116). כל זאת כאשר ממילא "עלינו להעדיף את הפירוש, המביא לשילוב ויוצר הרמוניה בין החוקים, על פני הפירוש, המעלה ניגוד ביניהם" (ע"א 624/88 גולד נ' מעוז, פ"ד מד(1) 497, 502 ד (1990)). בענייננו, הוראה אחת קובעת הנחה במס שבת והוראה אחרת מאפשרת את החלת ההנחה גם לגבי מס מכירה. נראה שפרשנות זו אף אינה מצריכה מאמץ פרשני מיוחד מצד בית המשפט אלא היא מתבקשת ואין כאמור בסעיף 1א48 כדי לשלול פרשנות זו.

ביטול מס המכירה

53. שיקול נוסף המחזק את המסקנה אליה הגעתי הוא ביטולו של מס מכירה במסגרת חוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה) (תיקון מס' 61), התשס"ח-2008. בתיקון זה בוטל מס המכירה כליל (להבדיל, למשל, מאיפוס שיעורו) ונקבע כי תחילת התיקון היא מיום 1.8.2007. העניינים שעלו לפנינו אומנם קדמו למועד זה אך אין בכך כדי לשלול השפעה פרשנית של הדברים, שהרי כבר נקבע מפורשות כי חקיקה מאוחרת יש בה כדי להשפיע על פירושה של חקיקה מוקדמת (ראו ע"ם 1242/05 אולמי מצפור נוף האגם בע"מ נ' עיריית טבריה, פסקאות 25-27 (טרם פורסם, 18.11.2008) והאסמכתאות שם). אכן שינוי חוק ואף ביטולו הם בעלי משקל בפרשנות הוראות חוק שקדמו להם. כפי שקבע הנשיא ברק:

"חוק הוא יצור חי. חייו מתחילים עם חקיקתו, והם הולכים ונמשכים עד לביטולו. כל אירוע הקשור בו משפיע על פירושו. על-כן תיקון מאוחר בחוק משפיע

על פירושו של החוק המקורי, כשם שחקיקה מאוחרת בדרך-כלל משפיעה על חקיקה מוקדמת. אכן, מי שמפרש הוראה אחת בחוק – בין הוראה מקורית ובין הוראה מתקנת – מפרש את החוק כולו, ומי שמפרש חוק אחד מפרש את החקיקה כולה. עניין לנו בכלים שלובים המשפיעים זה על זה, והנועדים לקיים הרמוניה נורמטיבית בשיטה כולה." (עניין לבנון, בעמ' 332).

ובספרו הוסיף:

"חקיקה מאוחרת משפיעה על גיבוש תכלית החקיקה בחקיקה קודמת. במיוחד כך הוא הדבר, אם החקיקה המאוחרת הוסיפה או גרעה מהחקיקה הקודמת. אך גם בלא שינוי בחקיקה הקודמת, יש בעצם קיומה של החקיקה החדשה כדי להשפיע על תכליתה של החקיקה הישנה. תוצאה זו טבעית היא. חקיקה חדשה עשויה ליצור מציאות חדשה. מציאות זו מצידה עשויה להשפיע על הבחירה בין תכליות שונות – אנכיות או אופקיות – של החוק הישן" (ברק פרשנות החקיקה, בעמ' 347).

כך גם בענייננו: ביטול מס המכירה החל מיום 1.8.2007 משפיע לדעתי על פרשנותן של הוראות החוק שלענייננו. למעשה יש בביטול מס המכירה כדי להבהיר את תכלית תיקון מס' 50 שקדם לו, תכלית אותה יש לפרש כפי שכבר פורט. הביטול משקף למעשה מגמה ברורה של המחוקק להביא להפחתת שיעורי מס מכירה עד לביטול המס כליל החל מיום 1.8.2007. במגמה זו של המחוקק יש להתחשב. כפי שקבע הנשיא ברק בפרשה אחרת שעסקה אף היא במס שבח "תיקון זה אינו חל בפרשה שלפנינו, אך הוא תואם את מגמתה" (ע"א 4271/00 מ.ל. השקעות ופיתוח בע"מ נ' מנהל מס שבח ומקרקעין, פ"ד נז(2) 953, 960 (2003)). על המגמה בעניין הפחתת שיעורי מס מכירה עד כדי ביטול המס, שראשיתה בהמלצות ועדת רבינוביץ' ובתיקון מס' 50 ניתן ללמוד מדברי ההסבר להצעת החוק שעסקה בביטול מס המכירה:

"מס מכירה הוטל בשנת 2000 כתחליף למס רכוש. ב[תיקון 50 לחוק], שבבסיסו עמדו המלצות [ועדת רבינוביץ'], הוגבלה תחולת מס מכירה כך שהוא איננו חל על מכירת זכויות במקרקעין וזכויות באיגוד מקרקעין שמועד רכישתן היה לאחר 7.11.2001. מס המכירה הוא מס מחזור במהותו כך שהוא מוטל גם אם אין כלל רווח בעסקת המכירה. כדי לעודד את שוק הנדל"ן [מוצע] לבטלו" (דברי הסבר לפרק ה' להצעת חוק ההסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנת הכספים 2008), התשס"ח-2007, ה"ח הממשלה התשס"ח (335), בעמ' 72 (הצעה לתיקון עקיף של חוק מיסוי מקרקעין)).

54. הנה כי כן, מאז תיקון מס' 50 מגמת המחוקק היא לצמצם את מס המכירה עד ביטולו כליל. תכלית הדברים היא עידוד שוק הנדל"ן. עידוד השוק מתבצע על ידי הפחתת מיסים שיש בהם כדי לעכב את הפעילות בשוק. לגבי מס מכירה ועדת רבינוביץ' אף ציינה מפורשות כי חסרונותיו עולים על יתרונותיו (כן ראו בהקשר זה רונן ארויו וגלעד מירום "ביטולו של מס המכירה אפשרי כבר כעת, ואין צורך להמתין למחוקק" מיסים טו/6 א-69 (2001)). על כן, אומנם אין לקבוע כי מס המכירה בוטל לפני יום 1.8.2007 אך מתן הנחה במס מכירה על פי סעיף 72 יחד עם סעיף 1א48 עולה בקנה אחד עם הרצון להאיץ את הפעילות בשוק ועם מגמת המחוקק לצמצם את מס המכירה – מגמה שראשיתה בתיקון מס' 50 בו נקבע סעיף 1א48 שלענייננו ושהגיעה לשיאה עם ביטול המס כליל החל מיום 1.8.2007. לדעתי עלינו להעדיף פרשנות העולה בקנה אחד עם מגמת המחוקק על פני פרשנות שתנגוד לה.

פרשנות לטובת משלם המס

55. ולבסוף: אם נותר עוד כל ספק מהי הפרשנות הראוייה לענייננו הרי שנוכח חזקת התכלית בדבר זכויות האדם ספק זה צריך לפעול לטובת החלת ההנחה, דהיינו לטובת המשיבים (ראו ברק "פרשנות דיני המסים", בעמ' 437-441). במילים אחרות, אם יטען הטוען כי אפשרית גם פרשנותו של המנהל וכי יש ספק מהי הפרשנות הנכונה אשיב לו כי ספק זה פועל לטובת הנישום. אכן "מקום שבו החוק הוא דו-משמעי וקיימת אי-בהירות בניסוח החוק, גם כשנותנים את הדעת לתכלית החוק, כי אז, ככל שמדובר בחוק פיסקאלי, יש להעדיף את האופציה הפרשנית הנוטה לטובת משלם המס" (ע"א 524/89 דיגיטל אקויפמנט (דק) בע"מ נ' מדינת ישראל, פ"ד מה(4) 573, 577 (1991)). עמדה על הדברים גם חברתי השופטת ארבל אשר קבעה:

"במקום שכפות המאזניים מאויינות, יש ליתן משקל לחזקה, לפיה אין להטיל מס אלא על פי תכלית ברורה. ביסודה של חזקה זו מונחת התפיסה, כי חזקה היא, כי חוק אינו מבקש לפגוע בזכויות היסוד של האדם. אין פוגעים בזכויות יסוד אלא על יסוד תכלית ברורה ומוצקה. מכאן התפיסה, כי במקום שמאזניה של תכלית המס מאויינות, יתפרש חוק מס באופן המקל עם מי שאמור לשאת במס" (ע"מ 980/04 המועצה האזורית חבל יבנה נ' אשדוד בונדד בע"מ, פסקה 12 (טרם פורסם, 1.9.2005); כן ראו ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט(2) 70, 75-78 (1985)).

הנה כי כן, אם על אף כל האמור לעיל בדבר לשון החוק ותכליתו ויתר השיקולים שנמנו עדיין קיים ספק בשאלת החלת ההנחה הקבועה בסעיף 1א48 גם לגבי מס מכירה – הרי שבנסיבות העניין שלפנינו ספק זה צריך להוביל למסקנה כי התשובה היא חיובית.

בטרם סיום

56. כידוע, עוסקים אנו בפרשנות ולא במדע. בכגון דא לא ניתן ליתן הוכחה מוחלטת על נכונות הדברים (ראו: ע"א 223/62 אוצר לתעשייה בע"מ נ' ישאסבסט תעשייה ישראלית לאסבסט צמנט בע"מ, פ"ד טז(3) 1586, 1595 ב-ג (1962); ד"נ 3/62 שד-הפנים נ' מוסא, פ"ד טז(4) 2467, 2475 (1962)). אינני יודעת מה היו משיבים חברי ועדת רבינוביץ' והמחוקק בעקבותיהם אם השאלה שהונחה לפנינו הייתה מונחת לפניהם מלכתחילה, דהיינו בטרם תוקן החוק. אינני יודעת גם מה היו משיבים אם השאלה הייתה מונחת בפניהם לאחר התיקון. ממילא אינני יודעת אם תשובות לשאלות אלו היה בהן כדי להכריע את הכף. כפי שקבע הנשיא ברק "דבר החקיקה 'מדבר תמיד'. הוא מדבר לבני החברה בהווה. הפרשן שואל שאלות שהמחוקק ההיסטורי לא שאל ואשר ייתכן שכלל לא עלו על דעתו" (ברק "פרשנות דיני המסים", בעמ' 433) וכפי שכתב במקום אחר "פתרון הסכסוך הקונקרטי הוא עניינו של השופט ולא של המחוקק" (אהרן ברק שיקול דעת שיפוטי 357 (1987)). הסוגייה הפרשנית שהונחה לפתחנו אינה פשוטה. מסקנתי בסופו של דבר היא כי יש להחיל את ההנחה הקבועה בסעיף 1א48 גם לגבי מס מכירה. מסקנתי זו מבוססת על שילוב מגוון רחב של שיקולים לרבות לשון הסעיפים ותכליתם. כמו כן מבוססת מסקנתי על פסיקה של בית משפט זה, שהכירה במתן פטורים מכוח הוראת השוואת דינים דומה לזו הקבועה בסעיף 72. בנוסף, הבאתי בחשבון כי בענייננו לא ניתן לדבר על הסדר שלילי שימנע את החלת ההנחה הקבועה בסעיף 1א48 גם על מס מכירה. כמו כן דחיתי את עמדת המנהל כי קיימת סתירה בין סעיף 1א48 לסעיף 72. שיקול נוסף עליו עמדתי טמון במגמת המחוקק כפי שבאה לידי ביטוי בביטול מס המכירה. לבסוף הבאתי בחשבון את הכלל הפרשני הנוטה לטובת משלם המס. על בסיס כל זאת הגעתי כאמור למסקנה כי יש להחיל את ההנחה הקבועה בסעיף 1א48 גם לגבי מס מכירה. חברי השופט ריבלין עמד בפרשה אחרת על כך שעל המחוקק לחתור להתוויה נהירה של דין המס:

"סבך ההוראות בתחום זה, ולא אחת גם ניסוחן, עלולים לטמון בחובם פגיעה בזכויות האזרח, המתקשה למצוא את ידיו ואת רגליו, וממילא גם לתכנן את צעדיו. מן הראוי ליתן את הדעת למהות ההוראות שבהן מדובר -

הוראות מס המטילות חיובים כספיים משמעותיים על האזרחים, אשר יש בהן משום פגיעה בזכות הקניין - ולחתור להתוויה נהירה יותר של הדין. אכן, ייחודם של דיני המס הוא בכך שהם 'בגדר אמצעי כופה, שעל פיו ניטל רכושו של הפרט ומועבר לרכוש הכלל, כדי להגשים מטרות פיסקליות וחברתיות' [...]. ייחוד זה מחייב את בית המשפט ברגישות פרשנית [...], אך הוא מחייב גם את המחוקק ברגישות ניסוחית" (עע"ם 11137/04 יעקובוביץ נ' מועצה מקומית אעבלין, פסקה 5 (טרם פורסם, 1.12.2005)).

לדברים אלו אין לי אלא להצטרף.

מן הכלל אל הפרט

ע"א 7767/04

57. בעניין זה ועדת הערר קבעה כאמור כי ההנחה הקבועה בסעיף 1א48 תחול גם במס מכירה. עמדה זו מקובלת עלי. על כן, אם תישמע דעתי ידחה ערעור המנהל. בפסק הדין של ועדת הערר נפסקו לטובת המשיבים הוצאות בסך 10,000 ש"ח. בערכאתנו ישלם המנהל למשיבים שכר טרחת עו"ד בסך 20,000 ש"ח.

ע"א 9705/05

58. בעניין זה ועדת הערר קבעה כאמור כי ההנחה הקבועה בסעיף 1א48 לא תחול במס מכירה. כפי שפורט עמדתי שונה ויש ליתן את ההנחה הקבועה בסעיף 1א48 גם במס מכירה. על כן, יש לדעתי לקבל את הערעור ולבטל את פסק דינה של ועדת הערר. בפסק דינה של ועדת הערר לא נפסקו הוצאות. על כן, אם תישמע דעתי עבור ההליכים בשתי הערכאות ישלם המנהל למערערים שכר טרחת עו"ד בסך 30,000 ש"ח.

ע"א 7765/04

59. בעניין זה ועדת הערר קבעה כאמור כי ההנחה הקבועה בסעיף 1א48 תחול גם במס מכירה. עמדה זו מקובלת עלי. על כן, אם תישמע דעתי ידחה בסוגיה זו ערעור המנהל. כפי שנרמז בראשית הדברים בערעור זה מתעוררת סוגיה נוספת אליה אדרש עתה. מדובר בסוגיה של ניכוי הוצאות שכר טרחה מן השבח. בעניין זה הגיש המנהל ערעור והמשיבה הגישה ערעור שכנגד.

60. עניינו של תיק זה במכירת חלקת קרקע של חברת זכי דוגה ובניו בע"מ (להלן: החברה). עו"ד יהודה גלאט ועו"ד צבי רוזנברג מונו ככונסי נכסים למכירת זכויות החברה במקרקעין במסגרת תיק הוצאה לפועל. ראש ההוצאה לפועל אישר שכר טרחה בסכום שיוסכם על הזוכה בתיק ההוצאה לפועל ואשר לא יעלה על 6% משווי העסקה. בפועל שולם עד כה על חשבון שכר הטרחה סכום של כ-4%. המנהל התיר לחברה לנכות מהשבח שכר טרחה בגובה של 2% בלבד משווי העסקה. המנהל נימק זאת בכך שאחוז זה בלבד הוא הנהוג בעסקאות מהסוג הנדון וכי שכר הטרחה ששולם נגזר משווי תיק ההוצאה לפועל כולו ולא רק משווי העסקה והרי תיק ההוצאה לפועל כולל פעולות שאינן קשורות ישירות למכירה.

61. החברה הגישה ערר על החלטה זו וביקשה כי יותר בניכוי הסכום שאישר ראש ההוצאה לפועל כשכר טרחה (6%) ולחילופין – הסכום ששולם בפועל (4%). המנהל לא עמד, כך נראה, על הנימוק כי שכר הטרחה נגזר משווי התיק כולו (ולא רק משווי העסקה) אך הוא עמד על יתר נימוקיו. ועדת הערר קבעה כי אומנם, שלא כמו דמי תיווך, ניכוי שכר טרחה אינו מוגבל לאחוז מסויים אך עדיין על מבקש הניכוי להוכיח שמדובר בתשלום בקשר לרכישת או למכירת הזכות. על כן, היה על החברה להביא ראיות בעניין ולהראות כי הפעולות שביצעו כונסי הנכסים, בגינן שולם שכר הטרחה בתיק ההוצאה לפועל, קשורות למכירת הזכות במקרקעין. בסופו של יום העמידה ועדת הערר את שכר הטרחה המותר בניכוי על סכום של 3% בתוספת מע"מ. יו"ר הוועדה השופט (בדימוס) ע' זמיר הוסיף בדעת יחיד כי בענייננו אין מדובר בשכר טרחת עורך דין סתם אלא בשכר טרחה של כונסי נכסים. כונס הנכסים הוא אומנם עורך דין אך פעולותיו ככלל הן מעבר לפעולות עורך דין "למשל, מתפקידו של הכונס למצוא קונה לרכוש שהוא ממונה עליו ככונס, הוא יכול ואולי אף צריך לערוך מיכרז למכירת הנכס שתחת כינוסו, ואלה אינם מתפקידיו של עורך דין. הכונס, שהוא עורך דין, יכול ורשאי לנסח את חוזה המכירה (תפקיד של עורך דין), אבל הכונס גם חותם כצד על ההסכם (וזאת לא עושה עורך דין). ויש עוד כאלה וכאלה פעולות שעושה הכונס בתור כונס נכסים ולא בתור עורך דין."

62. על כך שהותר לחברה לנכות שכר טרחה בסך 3% ולא 2%, כפי שנקבע על ידו מלכתחילה, הגיש המנהל ערעור לפנינו. החברה מצידה הגישה ערעור שכנגד על כך שהותר לה לנכות שכר טרחה בסך 3% בלבד ולא 4% כפי ששילמה בפועל.

63. המנהל טען בערעורו כי החברה לא הציגה כל ראיה לגבי גובה שכר הטרחה ששילמה ולגבי הקשר בין שכר הטרחה ששולם לבין מכירת הזכות במקרקעין. לכן,

לטענתו, לא היה מקום להתערב בניכוי שהותר על ידו (2% בלבד). המנהל הוסיף כי סעיף 39 לחוק המגדיר את ההוצאות המותרות בניכוי מן השבח אינו מתווה עקרון כללי אלא מדובר ברשימה סגורה. בענייננו המנהל הגביל את סכום הניכוי לגובה שכר הטרחה המקובל בעסקאות מהסוג בו מדובר (2%) ולא היה מקום, לטענתו, לקבוע ניכוי גבוה יותר. כמו כן טען המנהל כי "ברגיל" כונסי נכסים מבצעים פעולות שאינן מתמצות רק במכירת המקרקעין לרבות "פעולות רבות ומורכבות יותר משל עורך דין הפועל בעסקת מכר מקרקעין רגילה" וכך גם בענייננו כאשר שולם שכר טרחה לכונסים "לא רק בקשר עם מכירת המקרקעין אלא בעבור פעולות נוספות שבוצעו על ידם" לרבות לגבי נכסים נוספים. על כן, כך טוען המנהל, לא היה מקום להתיר את מלוא סכום שכר הטרחה שנתבקש. המנהל הוסיף כי נטל השכנוע לניכוי הוצאות מוטל על המבקש לעשות כן ובענייננו ועדת הערר קבעה מפורשות כי לא הובאו ראיות כנדרש ולכן החברה לא עמדה בנטל המוטל עליה ו"מאחר וכונסי הכנסים לא הוכיחו כי שכר הטרחה שנפסק לטובתם בגין כינוס הנכסים קשור אך ורק במכירת הנכס ולא כלל בחובו הוצאות שונות עבור הכינוס עצמו, לא ניתן היה לאפשר [לחברה] בניכוי את כל ההוצאה". בנסיבות אלה, כך טוען המנהל ומשלא הוכח מהו החלק בשכר הטרחה ששולם בגין מכירת המקרקעין לא היה מקום להתערבות ועדת הערר בסכום שהותר בניכוי (2%).

64. החברה מצידה טענה בערעור שכנגד כי הצדדים הגישו "כתב מוסכמות ופולוגתאות" בו נכתב מפורשות כי כונסי הנכסים מונו "למכירת זכויות החברה במקרקעין". כמו כן כלל כתב המוסכמות את הסכום ששולם עד כה לכונסי הנכסים על חשבון שכר הטרחה. נוכח מוסכמות אלה, כך טוענת החברה, ברור כי הוכח שכר הטרחה ששולם ועוד יותר מכך הוכח כי הוא שולם "בקשר למכירת הזכות במקרקעין" שהרי הוסכם מפורשות כי לשם כך מונו הכונסים. לכן, לגישת החברה היה על ועדת הערר לקבוע כי כל הסכום ששולם מותר בניכוי (4%). החברה הוסיפה כי אין לפרש את סעיף 39 לחוק כמגדיר רשימה סגורה, כפי שטוען המנהל, אלא יש לפרשו בהרחבה כמבחן כללי המתיר בניכוי כל הוצאה שהוצאה בקשר לרכישה ולמכירת זכות במקרקעין. החברה גם עמדה על כך שהסעיף שענייננו ניכוי שכר טרחה אינו כולל כל מגבלה על הסכום המותר בניכוי, וכי אין לקבל את המגבלה השרירותית שקבע המנהל לשכר טרחה "מקובל". בנוסף, אין להבחין בין שכר טרחת עורך דין לשכר טרחת כונס נכסים שהרי פעולות עורך דין בקשר למכירת זכות במקרקעין עשויות לכלול גם הן פעולות רבות ומגוונות ולא רק הכנת חוזה מכר. החברה הוסיפה כי אם לא כשכר טרחת עורך דין ניתן ממילא להכיר בסכום שכר הטרחה ששולם על פי פרשנותו הרחבה של סעיף 39 והעיקרון בדבר מס אמת. לטענת החברה אך מובן הוא כי התשלום ששולם

לכונסי הנכסים הפחית מהרווח-שבח שנותר בידי החברה וקבלת עמדת המנהל "תוביל בכירור למיסוי שאינו מיסוי אמת, בגין שבח שמעולם לא נוצר [ושהחברה] לא זכתה בו בגין מכירת הזכויות במקרקעין".

65. לטענת החברה כל טענה לפיה ייתכן שכונסי הנכסים ביצעו מטלות נוספות במסגרת תפקידם היא חסרת בסיס ומנוגדת להסכמה בדבר מינויים לשם "מכירת זכויות [החברה] במקרקעין". בענייננו מדובר גם בסכום שאושר על ידי ראש ההוצאה לפועל ופשיטא, לטענת החברה, כי זה "לא היה מאשר שכר טרחה אשר הנו בגין נושאים אחרים אשר אינם חלק מתיק ההוצאה לפועל". החברה הדגישה כי הצדדים הסכימו לוותר על שלב הראיות בתיק נוכח כתב המוסכמות והפלוגתאות ולכן לא היה מקום לקבוע כי היה עליה להביא ראיות כדי להוכיח את שממילא הוסכם עליו. החברה הוסיפה כי המנהל לא טען בפני ועדת הערר כי פעולות הכונסים לא היו בקשר למכירת הזכות ואין לאפשר לו כעת לטעון למחלוקת עובדתית שכלל לא נטענה. מדובר לטענת החברה בשינוי חזית המנוגד לכתב המוסכמות והפלוגתאות וממילא מדובר בטענה עובדתית לא נכונה כאשר פעולות כונסי הנכסים היו לשם מכירת המקרקעין ושכר הטרחה שולם בקשר למכירה כאמור. לחילופין ביקשה החברה כי אם על אף האמור בכתב המוסכמות והפלוגתאות נסבור כי לא הוכח קשר מספיק בין תשלום שכר הטרחה למכירת המקרקעין נחזיר את הדיון לוועדת הערר להצגת מסמכים נוספים שיהא בהם להוכיח בנקל כי שכר הטרחה שולם בגין מכירת המקרקעין.

הכרעה

66. סעיף 39 לחוק עוסק בניכויים המותרים מן השבח. הסעיף תוקן לאחר האירועים נשוא ענייננו במסגרת חוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה)(תיקון מס' 55), התשס"ה-2005 מיום 12.4.2005. נוסח הסעיף לאחר תיקון מס' 55 הינו כדלקמן:

<p>39. לשם קביעת סכום השבח יותרו בניכוי הוצאות שהוצאו לרכישת הזכות במקרקעין או במכירתה, לרבות כל אחד מאלה, אם אינן כלולות בשווי הרכישה ואינן מותרות בניכוי לפי הפקודה:</p> <p>(1) כל ההוצאות שהוציא המוכר מיום הרכישה ועד ליום המכירה, לשם השבחתם של המקרקעין שהזכות בהם נמכרת; ...</p> <p>...</p> <p>(7) שכר טרחת עורך דין ששילם</p>	<p>הניכויים המותרים</p>
---	-------------------------

המוכר בקשר לרכישת הזכות
במקרקעין ולמכירתה.

השוני בין הנוסח המתוקן לנוסח הקודם, שהוא הרלבנטי לענייננו, טמון ברישא לסעיף שהייתה בזמנו "אלה ההוצאות המותרות בניכוי לשם קביעת סכום השבח במכירת זכות במקרקעין". העיקר בהקשר זה הוא שבנוסח הקודם לא הופיעה ברישא המילה "לרבות" המופיעה בנוסח המתוקן. ואולם, גם לגבי הנוסח הקודם, שכאמור לא כלל ברישא את המילה "לרבות", טענו מלומדים כי אין מדובר ברשימה סגורה. בתיקון לחוק הוסר כל ספק בעניין וברי כי כיום סעיף 39 מגדיר מבחן כללי ואין מדובר ברשימה סגורה של הוצאות המותרות בניכוי. דומה כי השאלה האם התיקון לחוק בו שונתה, בין היתר, הרישא של סעיף 39 היה תיקון מבהיר או שמא מדובר בשינוי תוכני של הסעיף הוכרעה לאחרונה, ולו במשתמע, על ידי בית משפט זה (ע"א 8763/06 גבריאל נ' מנהל מס שבח מקרקעין ירושלים, פסקה 6 (טרם פורסם, 22.10.2009)). מכל מקום, אין ספק כי כיום לאחר תיקון מס' 55 המבחן לניכוי הוצאות הוא מבחן כללי וסעיף 39 אינו מהווה רשימה סגורה של מקרים שרק הם מותרים בניכוי.

67. לענייננו חשובה קביעה אחרת שנקבעה בעניין גבריאל נ' והיא האופן בו יש לפרש את סעיפי המשנה של סעיף 39, סעיפי משנה שלא שונו במסגרת התיקון לחוק. וכך קבעה השופטת חיות בדעת הרוב:

"לצורך חישוב המס מתווספות, אם כן, לשווי הרכישה ההוצאות המותרות בניכוי בהן נשא הנישום לשם העלאת ערך המקרקעין, השבחתם, הבשלתם והבאתם למצבם ביום המכירה, וכן כל הוצאה שאפשרה את רכישתם או מכירתם או תרמה לכך [...]. התכלית שביסוד ההוראות המאפשרות את ניכויין של הוצאות אלה הינה מיסוי 'הרווח הכלכלי האמיתי' שנצמח לבעל המקרקעין עקב עליית ערכם [...]. בהתאם לתכלית זו יש לפרש את ההוראות הנוגעות לניכוי ההוצאות המפורטות בסעיף 39 לחוק מיסוי מקרקעין, בו נקבעה המסגרת הנורמטיבית לעניין ההוצאות המותרות בניכוי" (שם, בפסקה 6).

מדובר אפוא ב"כל הוצאה שאפשרה את רכישתם או מכירתם" של המקרקעין. השופטת חיות הוסיפה באותו עניין כי רוחו של התיקון לחוק, שנעשתה לגבי הרישא של סעיף 39, יש בה כדי לסייע בפרשנות סעיפי המשנה של סעיף 39 גם אם אלה לא שונו וכי פרשנותן התכליתית של ההוראות היא כזו לפיה הן "נועדו להגשים עקרון יסודי בדיני המס והוא מיסוי הרווח הכלכלי האמיתי שנצמח לנישום כתוצאה מעליית ערכם של

המקרקעין" (שם, בפסקה 7). על תכלית החוק למיסוי הרווח הכלכלי האמיתי בלבד עמד גם חברי השופט ריבלין בפרשה אחרת:

"כדי לקבוע את השבח יש לבחון את ההוצאות שנשא בהן המוכר לשם השבחת המקרקעין. הוצאות אלה מותרות בניכוי לצורך חישוב המס. תכלית הניכוי נהירה: החוק חותר למסות את הרווח הכלכלי האמיתי שנצמח לבעל המקרקעין עקב עליית ערכם. לשם הגשמת תכלית זו יש להביא בחשבון המס את ההוצאות שהנישום נדרש להן, לצורך העלאת ערך המקרקעין." (ע"א 3966/02 כנפי נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד נח(3) 747, 752 ב-ג (2004)).

יפים גם דבריה של חברתי השופטת ארבל בהתייחס לסעיף ניכוי ההוצאות:

"עיקרון זה נגזר מתכליתו הכללית של חוק מיסוי מקרקעין בכלל, ושל סעיף ניכוי ההוצאות בפרט, היא מיסוי השבח על המקרקעין, היינו, מיסוי הרווח הכלכלי שצומח לבעל המקרקעין עקב עליית ערכם (ע"א 7937/04 מנהל מס שבח תל אביב 2 נ' דבורה אביב, פסקה 9 (טרם פורסם, 25.9.2006))."

68. בעניין גבריאלי נקבע גם בדעת רוב, ובניגוד לעמדת המנהל שם, כי "כאשר נישום הרים את הנטל והוכיח ברמה הנדרשת כי הוציא בפועל הוצאות המותרות בניכוי לאיזה מן המטרות המפורטות בסעיפים 39(1) או סעיף 39(7) לחוק מיסוי מקרקעין, אין למשיב שיקול דעת למנוע את ניכויים המלא של הסכומים ששילם הנישום כאמור, גם אם מדובר בהוצאה חריגה אשר מבחינה כלכלית ובאמות מידה אובייקטיביות איננה סבירה" (שם, בפסקה 10)(ההדגשה הוספה).

69. נוכח העקרון של מס אמת ומאחר שעל פי פסק הדין בעניין גבריאלי אין להגביל את ניכוי שכר הטרחה לסכום ה"מקובל בעסקאות מסוג זה" יש לדחות את טענת המנהל בעניין. המחלוקת האמיתית שנותרה בין הצדדים היא האם שכר הטרחה שולם רק בגין פעולות הקשורות למכירת המקרקעין, כפי שטענה החברה, או שבוצעו פעולות שאינן קשורות למכירת המקרקעין, כפי שטען המנהל. החברה טענה בהקשר זה כי במסגרת ניהול ההליכים היה שינוי חזית. טענה זו מקובלת עליי. בפנינו טען המנהל כי החברה לא הוכיחה כי שכר הטרחה שולם רק בגין פעולות הקשורות במכירת המקרקעין. ואולם, בפני ועדת הערר הסכימו הצדדים כי אין ביניהם כל מחלוקת עובדתית. בנסיבות אלה כאשר הצדדים הסכימו כי אין ביניהם מחלוקת עובדתית אין לאפשר למנהל לטעון עתה כי החברה לא הוכיחה כנדרש את הקשר שבין הפעולות

שבוצעו למכירת המקרקעין ואין מנוס אלא לקבל את הערעור של החברה בעניין זה. אבאר.

70. בדיון הראשון בפני ועדת הערר טענה ב"כ החברה כי כל המחלוקות שבין הצדדים הן משפטיות ואין מחלוקות עובדתיות. ב"כ המנהל לא היה יכול להשיב לטענה ולכן ועדת הערר קבעה כי יוגש כתב פלוגתאות ומוסכמות שלאחריו תחליט הוועדה אם אכן יש צורך בשמיעת ראיות. הצדדים הגישו כתב מוסכמות ופלוגתאות כפי שהורתה ועדת הערר ואז קיבלו זימון לדיון לשם שמיעת ראיות. בשלב זה הגישו הצדדים בקשה מוסכמת לביטול מועד הדיון. בבקשה זו נכתב מפורשות כי הצדדים הסכימו "כי אין צורך בשמיעת ראיות וכי ניתן להגיש את סיכומי טענות הצדדים". הנה כי כן, בין הצדדים הייתה הסכמה מפורשת כי אין מחלוקות עובדתיות. ואולם, ועדת הערר בפסק הדין הכריעה את הדין על סמך זה שהחברה לא הביאה ראיות לקשר שבין שכר הטירחה למכירת המקרקעין. בפנינו המנהל כאמור כבר נסמך על קביעתה זו של ועדת הערר בדבר הראיות שלא הובאו. ואולם, בפני ועדת הערר הסכים המנהל כי אין לכאורה מחלוקת עובדתית, דהיינו כי אין צורך בהבאת ראיות. בנסיבות אלה לא ניתן לזקוף נגד החברה אי-הבאה של ראיות. הצדדים גם הסכימו מפורשות במסגרת כתב המוסכמות והפלוגתאות כי הכונסים מונו לשם "מכירת זכויות [החברה] במקרקעין". לו רצה המנהל להציב בחזית המחלוקת את טענתו העובדתית לפנינו לפיה הועבר לכונסים תשלום לא רק בקשר עם מכירת המקרקעין אלא בעבור פעולות נוספות שבוצעו על ידם לרבות לגבי נכסים נוספים היה עליו לעשות כן עוד בפני ועדת הערר. אכן, אם היה עושה כן, הנטל היה מוטל על החברה והיו נשמעות הוכחות. ואולם, המנהל לא טען זאת ולא העלה מחלוקת כאמור בכתב המוסכמות והפלוגתאות. המנהל גם הסכים כי אין בין הצדדים מחלוקת עובדתית וכי אין צורך בשמיעת ראיות. בנסיבות אלה, לא ניתן לאפשר למנהל לטעון עתה לקיומה של מחלוקת עובדתית ואין מנוס אלא לקבל את ערעור החברה ולהתיר בניכוי את כל שכר הטרחה ששולם.

71. אשר על כן, אם תישמע דעתי בעניין ניכוי שכר הטרחה נקבל את ערעור החברה ונקבע כי ינוכה מלוא שכר הטרחה אשר שולם (4%). ממילא נדחה את ערעור המנהל בעניין. כאמור, גם עיקר ערעור המנהל לגבי תחולת ההנחה הקבועה בסעיף 1א48 לגבי מס מכירה דינו להדחות. בפסק דינה של ועדת הערר לא נפסקו הוצאות. על כן, אם תישמע דעתי עבור ההליכים בשתי הערכאות המנהל ישלם למערערים שכר טרחת עו"ד בסך 35,000 ש"ח.

72. מהטעמים שפורטו לעיל אציע לחבריי לדחות את ערעור המנהל ב- ע"א 7767/04 כאמור בפסקה 57; לקבל את ערעור הנישום ב- ע"א 9705/05 כאמור בפסקה 58; ולדחות את ערעור המנהל ב- ע"א 7765/04 תוך קבלת הערעור שכנגד שהגיש הנישום כאמור בפסקה 71. המנהל ישלם שכר טרחה כאמור באותן פסקאות.

ש ו פ ט ת

המשנה לנשיאה א' ריבלין:

אני מסכים.

המשנה-לנשיאה

השופטת ע' ארבל:

אני מצטרפת בהסכמה לפסק דינה המקיף והמפורט של חברתי, השופטת מ' נאור.

ש ו פ ט ת

הוחלט כאמור בפסק דינה של השופטת מ' נאור.

ניתן היום, כ"ה באב התש"ע (5.8.2010).

ש ו פ ט ת

ש ו פ ט ת

המשנה-לנשיאה