

א אברהם פדר
נגד
מנהל מס שבח מקרקעין

ב בבית-המשפט העליון בשבתו כבית-משפט לערעורים אזרחיים
[31.12.1997]

לפני הנשיא א' ברק והשופטים י' טירקל, י' אנגלרד

ג המערער נכנס לישראל בשנת 1975 בתור תושב ארעי, מכוח אשרה לפי תקנה 6(א) לתקנות הכניסה לישראל, תשל"ד-1974. לאחר כשלוש שנים עזב המערער את הארץ, אך בשנת 1991 החליט לשוב לישראל כעולה. חודשים מספר לפני עלייתו לישראל, רכש המערער דירה בישראל. הוא הגיש בקשה לתשלום מס רכישה מופחת בשל היותו עולה, לפי תקנה 12 לתקנות מס שבח מקרקעין (מס רכישה), תשל"ה-1974 (להלן – התקנות). בקשתו נדחתה, משנקבע כי התקופה שבה זכאי עולה על-פי התקנות לשלם מס רכישה מופחת נמנית מיום כניסתו הראשונה לישראל, ולא מיום כניסתו הנוספת המאוחרת יותר. לפיכך, כך נקבע, הסתיימה תקופת זכאותו של המערער קודם שרכש את הדירה. ערר שהגיש המערער לוועדת הערר לפי חוק מס שבח מקרקעין, תשכ"ג-1963 נדחה. מכאן הערעור.

ה בית-המשפט העליון פסק:
א. התקופה המזכה את ה"עולה" בתשלום מס מופחת נקבעת לפי יום כניסתו הראשונה לישראל, פשוטו כמשמעו, ואין למנות את התקופה מן היום של כניסה נוספת, מאוחרת יותר. דרך פרשנות זו המייחסת למילה "לראשונה" שבתקנה 12(ב) לתקנות את משמעותה הפשוטה וה"טבעית" – הן לפי פרשנותה המילולית והן לפי תכליתם של דברי החקיקה – היא הדרך הראויה ללכת בה (1393 – א394, א396 – ב).

ב. (אליבא דנשיא א' ברק):
(1) תכליתה של תקנה 12(ב) לתקנות היא לסייע בידי העולה ה"טרי", שזו לו ה"פגישה" הראשונה עם הארץ החדשה, בצעדיו הראשונים. התכלית אינה לסייע בידי אותו עולה "ישן" שעלה לישראל בעבר, אך עזב אותה וכעת הוא שב אליה. התכלית היא לסייע לעולה "בפועל" שבא לישראל, השחקע בה, ולא עזב אותה במשך שנים מספר (1397 – ד).

* הערת המערכת: פסקי-הדין נמסר לפרסום באיחור, ולפיכך מתפרסם עתה.

- (2) תכליתה של תקנה 12(ב) לתקנות נלמדת ממקורות מספר: המקור הראשון הוא לשון התקנה. חזקה היא כי תכלית החקיקה היא זו העולה מלשונה הטבעית והרגילה. חזקה זו ניתנת לסתירה מקום שמקורות אמינים שונים מלמדים על תכלית אחרת. במקרה דנן, מקורות שכאלה אינם בנמצא. המקור השני הוא ההיסטוריה החקיקתית של תיקונים שבוצעו בתקנה, המעידה על הרצון לסייע לעולים בגזרה המצומצמת של צעדיהם הראשוניים כעולים "טריים". המקור השלישי הוא ערכי היסוד של השיטה, שביניהם ערך השוויון. אין לאמין פרשנות אשר תבחין בין עולה לפי חוק השבות, תש"י-1950, העולה רק פעם אחת, לבין מי שבא לישראל על-פי תקנה 6(א) לתקנות הכניסה לישראל, אשר לפי הפרשנות המוצעת כל כניסה שלו לישראל היא "עלייה" חדשה (398א-ה).
- ג. (דעת מיעוט – השופט י' אגלרד): יש לאמין פרשנות שלפיה כל כניסה לישראל על-פי תקנה 6(א) לתקנות הכניסה לישראל היא "עלייה" חדשה, המתחילה את מירון תקופת ההטבה בשיעור מס רכישה מחדש. פרשנות זו תואמת את תכלית תקנה 12(א) לתקנות, שהיא עידוד העלייה והושטת עזרה לעולים. כניסתו המחודשת של העולה בכוח היא בבחינת ניסיון מחודש להשתקע בישראל, על בסיס היתר כניסה חדש, ומכאן כי יש צידוק להעניק לו את ההטבה. על-פי פרשנות זו, בעת שרכש המערער את דירתו, טרם חלפה תקופת הזכאות להטבה, ולפיכך המערער זכאי להנחה (390ה – 391ד).
- ח. חקיקה ראשית שאוזכרה:
- חוק הכניסה לישראל, תשי"ב-1952, סעיף 3(3).
 - חוק השבות, תש"י-1950, סעיפים 2, 3.
 - חוק שירות ביטחון [נוסח משולב], תשמ"ו-1986.
- ה. חוק מס שבח מקרקעין, תשכ"ג-1963.
- פקודת מס הכנסה [נוסח חדש], תע"פ 9(16).
 - חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (תיקון מס' 110), תשנ"ו-1996.
- ו. חקיקת משנה שאוזכרה:
- תקנות מס שבח מקרקעין (מס רכישה), תשל"ה-1974, תקנות 12, 12(א)(2), 12(ב), 12(ד).
 - תקנות הכניסה לישראל, תשל"ד-1974, תקנות 6(א), 10(א)(1), 10(ב), 11א.
 - תקנות מס שבח מקרקעין (תוספות מס) (תיקון מס' 2), תשל"ז-1976.
 - תקנות מס שבח מקרקעין (מס רכישה) (תיקון), תשנ"ה-1994.

פסקי-דין של בית-המשפט העליון שאוזכרו:

- א [1] ע"א 172/72 פולק נ' פקיד השומה, גוש דן, פ"ד כו(2) 724.
 [2] ע"א 453/80 בן נתן נ' נגבי, פ"ד לה(2) 141.

פסקי-דין של ועדות הערר לפי חוק מס שבח מקרקעין, תשכ"ג-1963 שאוזכרו:

- ב [3] עמ"ש (י-ם) 20/91 רפקי נ' מנהל מס שבח מקרקעין, מיסים ו/3 (1992) ה-211.
 [4] ע"ש (ת"א) 98/84 קורנבליט נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פד"א יב 331.

ספרים ישראליים שאוזכרו:

- ג [5] א' ברק פרשנות במשפט, כרך ב, פרשנות החקיקה (תשנ"ג).
 [6] י' הדרי מס שבח מקרקעין (כרך ג, תשנ"ה).
 [7] ה' רוטטוביץ מס שבח מקרקעין (מהדורה 4, תשנ"ג).

ד ערעור על פסק-דינה של ועדת הערר לפי חוק מס שבח מקרקעין, תשכ"ג-1963 שליד בית-המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו (השופט א' הומינו) מיום 29.4.1993 בעמ"ש 1550/92. הערעור נדחה ברוב דעות כנגד דעתו החולקת של השופט י' אנגלרד.

ה דוד בורשטיין – בשם המערער;

ה עמנואל לינדר, סגן לפרקליטת המדינה – בשם המשיב.

פסק-דין

השופט י' אנגלרד

השאלה המתעוררת בערעור זה נוגעת לפרשנותה של הוראת תקנה 12(ב) לתקנות מס שבח מקרקעין (מס רכישה), תשל"ה-1974 (להלן – תקנות מס רכישה).

1. מעשה באדם שנכנס לישראל בחודש נובמבר 1975 בתור תושב ארעי, מכוח אשרה מסוג א/1 (עולה בכוח), כמשמעותה בתקנה 6(א) לתקנות הכניסה לישראל, תשל"ד-1974. אשרה זו מכוונת למי שזכאי לאשרת עולה או לתעודת עולה לפי חוק השבות, תשי"ו-1950 ורוצה לשהות עד שלוש שנים בישראל, כדי לבדוק את האפשרות

ואת התנאים להשתקעות בישראל כעולה. ככל הנראה, ניסיונו של המערער לא עלה יפה, משום שבחודש אוגוסט 1978 הוא שב לגרמניה. למעט ביקורים אחדים בישראל, שהם המערער בגרמניה עד לחודש אוגוסט 1991, עת נכנס לישראל כעולה. חודשים מספר לפני עלייתו לישראל, בחודש מארס 1991, רכש המערער דירה בישראל. הוא הגיש בקשה לפטור מתשלום מס רכישה בשל היותו עולה. בקשתו נדחתה, וכן נדחה הערר שלו בפני ועדת הערר בבית-המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו, מפי היושב-ראש, השופט א' הומינר. מכאן הערער שבפנינו.

א

ב

2. תקנה 12 לתקנות מס רכישה קבעה לגבי ענייננו במועד הרלוונטי, שהוא עת רכישת הדירה, בזו הלשון:

ג

12. (א) (1) בתקנה זו, 'עולה' – מי שנכנס לישראל אחרי יום ד' באדר תשכ"ג (28 בפברואר 1963) ובידו אחת מאלה:

(א) אשרת עולה לפי סעיף 2 לחוק השבות, התש"י-1950 (להלן – חוק השבות);

ד

(ב) תעודת עולה לפי סעיף 3 לחוק השבות;

(ג) אשרה או רשיון לישיבת ארעי מסוג א1 (עולה בכח) לפי תקנה 6(א) לתקנות הכניסה לישראל, התשל"ד-1974;

ה

(2) שר האוצר רשאי לקבוע סוגי בני-אדם שדינם כדין עולה.

ו

(ב) מכירת זכות במקרקעין לעולה תהא חייבת במס רכישה בשיעור של 0.5% ובלבד שרכש אותה העולה תוך תקופה המתחילה שנה אחת לפני שנכנס לישראל, כאמור בתקנת משנה (א), לראשונה, ומסתיימת חמש שנים לאחר כניסתו כאמור ובלבד שלא תובא במנין חמש השנים תקופת שירותו בשירות סדיר לפי חוק שירות בטחון, התשי"ט-1959 [נוסח משולב]; החיוב במס רכישה לפי תקנת משנה זו יחול רק על מכירת זכות במקרקעין מאלה:

ז

(1) דירת מגורים, או דירה המשמשת למגורים ולעסק כאחד, על מנת שתשמש למגורי העולה או למגוריו ולעסקו כאחד;

...

...

(ד) חיוב במס רכישה לפי תקנה זו לא יינתן לעולה אלא פעם אחת לגבי דירה ופעם אחת לגבי בית עסק; לענין זה חיוב במס רכישה לפי תקנה זו שניתן לגבי קרקע פנויה לצורך הקמת דירה או בית עסק, דינו כחיוב במס רכישה לפי תקנה זו שניתן לגבי דירה או בית עסק, לפי הענין.

א

"...

לכאורה, שלילת הפטור בנסיבות המקרה הנידון עולה בכיורו מפשט לשון ההוראה שבתקנה 12 (ב): המערער רכש את הדירה למגוריו במועד שהוא זמן רב לאחר התקופה שהסתיימה בתום חמש שנים לאחר כניסתו לישראל לראשונה. ביתר דיוק, רכישת הדירה בשנת 1991 באה כשש-עשרה שנה לאחר כניסתו לראשונה לישראל. ואמנם, נימוק זה שימש יסוד להחלטתה של ועדת הערר במקרה זה, וכן להחלטות דומות של ועדות ערר: עמ"ש (י-ם) 20/91 דפקי נ' מנהל מס שבח מקרקעין [3]; ע"ש (ת"א) 98/84 קורנבליט נ' מנהל מס שבח מקרקעין (להלן – פרשת קורנבליט [4]).

ב

ג

3. אומר מיד, כי המסקנה השלילית העולה מן הפרשנות המילולית, אינה מניחה את הדעת אם נשווה לנגד עינינו את תכלית ההוראה. כפי שוועדת הערר מציינת בפרשת קורנבליט [4] הנזכרת (שם, בעמ' 332), אין ספק כי מתקין התקנות "התכוון לעידוד עלייה ולהושטת תמריץ לעולים בכוח". לאור כוונה זו, מדוע ייגרע חלקו של עולה, ששהה לפני כן אי פעם כתושב ארעי בישראל, מעולה שזה לו הפעם הראשונה שהוא נכנס ארצה? שניהם זקוקים וראויים לעידוד במידה שווה. כי מדוע "ייענש" הראשון על כך שבחן בעבר (הרחוק) את האפשרות להשתקע בישראל ונמצא כי השעה עדיין לא יפה לכך? עם זאת, מובנת גם התכלית של ההגבלה בזמן לפטור הניתן לחלק בלבד של האוכלוסייה. עם חלוף הזמן, העולה שהשתקע בארץ נקלט בתוך המרקם החברתי, והצורך במתן זכויות יתר הולך ופוחת. יש לזכור, כי במתן פטורים לחלק מן התושבים יש משום פגיעה בעקרון השוויון. נמצא, כי עם חלוף הזמן גם הצידוק להפליה לטובה של עולים הולך ופוחת. יצוין, כי התקופה של קיום הפטור הוארכה בשנת 1994, והיא כיום שבע שנים.

ד

ה

ו

4. ידוע העיקרון הפרשני שיש להעדיף פרשנות של לשון חקיקה המגשימה באופן המלא ביותר את תכליתה של החקיקה: א' ברק פרשנות במשפט, כרך ב, פרשנות החקיקה [5], בעמ' 85. ואמנם, בא-כוח המערער הציע פרשנות תכליתית של ההוראה הנידונה, השונה מן הפרשנות ה"מילולית" הנזכרת, ואשר מצליחה לשמור על הפטור בנסיבות המקרה הנידון. הצעתו היא כי נפרש את תקופת חמש השנים בדרך של זמנים מצטברים של שהייה בפועל בישראל על-פי אשרה מסוג א/1. אם נקבל פרשנות זו,

ז

המערער זכאי לפטור, משום שבזמנו שהה בישראל כשלוש שנים בלבד (1975-1978). התוצאה היא אפוא, כי עם עלייתו לישראל בשנת 1991 עמדו לרשותו עוד כשנתיים ימים כדי ליהנות מן הפטור. בא-כוח המערער הסתמך בפרשנותו על הטענה כי אשרה של תושב ארעי יכולה להינתן רק לשלוש שנים (תקנה 6(א) בשילוב עם תקנה 10(א)(1) לתקנות הכניסה לישראל). טענתו היא כי הפרשנות ("מילולית") הקושרת את תקופת הפטור לרצף הזמן ממועד הכניסה הראשונה, גורמת להפליה בין תושב ארעי לבין בעל תעודת עולה, משום שרק האחרון יכול ליהנות מפטור למשך כל התקופה. כי הרי על התושב הארעי לעזוב את המדינה עם פקיעת האשרה בחום שלוש השנים. טענה זו נסתרה על-ידי בא-כוח המשיב בשני נימוקים: ראשית, קיימת אפשרות להאריך את האשרה של תושב ארעי לעוד שנתיים, מכוח סעיף 3(3) לחוק הכניסה לישראל; שנית, אין כל מגיעה כי תושב ארעי יאריך את שהותו באמצעות קבלת אשרה לשיבת קבע. נראה, כי הצדק עם בא-כוח המשיב: אין כאן הפליה בין תושב ארעי לבין בעל תעודת עולה או תושב קבע, משום שהראשון יכול, מלבד אפשרות ההארכה, להחליף בכל עת את מעמדו למעמד של האחרונים. נראה כי זוהי גם תכליתו של מעמדו.

5. גם מבחינה עניינית קשה לקבל את הפרשנות המוצעת של רצף השהייה בישראל. ההוראה מעמידה במרכז את המבחן של הכניסה לישראל: שנה לפני שנכנס לישראל לראשונה וחמש (כיום: שבע) שנים לאחר כניסתו זו. אין כל רמז כי יש יסוד של שהייה פיזית במירוץ התקופה. נהפוך הוא: השנה לפני הכניסה היא במפורש מכוונת לשהייה מחוץ לגבולות המדינה. הרעיון כי כל שהייה בחוץ-לארץ מפסיקה את מירוץ הזמן במסגרת התקופה הקובעת אינו נראה לא מעשי ולא סביר לאור תכלית החיקוק, ולכן צדקה ועדת הערר בדחייתו.

6. בדיון לפנינו עלתה דרך פרשנות תכליתית אחרת שלפיה יש להכיר, בנסיבות המקרה, בפטור לטובת המערער. הפרשנות יוצאת מן הדיבור "...ובלבד שרכש אותה העולה תוך תקופה המתחילה שנה אחת לפני שנכנס לישראל, כאמור בתקנת משנה (א), לראשונה, ומסתיימת חמש [כיום שבע] – י' א' שנים לאחר כניסתו כאמור...". הכוונה בכניסתו לישראל הראשונה של עולה, במובן תקנות מס רכישה, היא לכניסה על-פי אשרה או רישיון לשיבת ארעי מסוג א1 (עולה בכוח) לפי תקנה 6(א) לתקנות הכניסה לישראל. אפשר לפרש את ההוראה הזאת כמכוונת לתקופת הזמן הנשענת על אשרה או על רישיון לשיבת ארעי ספציפיים. כלומר, כל עוד שהייתו של אדם בישראל מבוססת על אשרה נתונה, מועד הכניסה על-פיה הוא הקובע לגבי מירוץ התקופה. אולם, כאשר האשרה או הרישיון פג תוקפם, כניסתו החדשה של העולה נסמכת בהכרח על היתר כניסה חדש. במקרה זה, שב ומתחדש מירוץ התקופה למתן הפטור ממס רכישה. לפי פרשנות זו, המערער, שתוקפה של אשרתו הראשונה פג בשנת 1978, זכאי למתן הפטור,

משום שכניסתו השנייה בשנת 1991 היא על יסוד אשרה אחרת. כניסה זו היא כעת "כניסתו לישראל לראשונה" במובן תקנות מס רכישה.

א

7. פרשנות זו תואמת את תכלית החיקוק שהיא עידוד העלייה והושטת עזרה לעולים. כניסתו המחודשת של העולה בכוח היא בבחינת ניסיון מחודש להשתקע בישראל, ומכאן כי יש צידוק להעניק לו את הפטור. יש לזכור, כי לפי תקנה 12(ד) לתקנות מס רכישה, הפטור לא יינתן לעולה אלא פעם אחת לגבי דירה. אין אפוא חשש כי העולה יוכל לנצל לרעה את זכות-היתר במטרה לקבל פטורים לדירות מספר על-ידי ניסיונות חוזרים לעלות לישראל. נקודת הכובד בפרשנות זו אינה פורמאלית גרידא; היא מצויה בנסיכה שהאדם המבקש את הפטור הוא בבחינת "עולה בכוח", דהיינו אדם הרוצה לשהות בישראל כדי לבדוק את האפשרות ואת התנאים להשתקעות בישראל כעולה (תקנה 6(א) לתקנות הכניסה לישראל). כל עוד ניסיון ספציפי זה נמשך, גם מירון התקופה של הפטור נמשך. נמצא, כי אם אדם זה הופך את מעמדו מתושב ארעי לתושב קבוע או לעולה, שינוי המעמד אינו משפיע על מירון התקופה. המועד הקובע במקרה זה הוא עדיין זמן כניסתו לישראל לראשונה בהסגרת ניסיון השתקעות קונקרטי זה. העולה מן האמור, שרק הסיום המוחלט של האשרה לשיבת ארעי, עזיבתו את ישראל והשתקעותו במדינה מחוץ לישראל, רק אלה מסיימים את מירון התקופה הנידונה (השווה תקנות 10(א), 10(ב), ו-11א לתקנות הכניסה לישראל).

ב

ג

ד

8. שאלה אחרת היא, מה דינו של אדם שנכנס לישראל על-פי אשרת עולה או מקבל תעודת עולה? האם גם לגבי קיימת אפשרות כי תינתן לו הזדמנות נוספת לניצול הפטור? דומה, כי לאחר עלייתו של אדם לישראל על-פי חוק השבות, דינו ככל אורח ישראל. אך שאלה זו לא התעוררה במקרה שלפנינו, ואין עלינו להכריע בה סופית.

ה

9. בעת הדיון העלה בא-כוח המשיב טענה נגד הפרשנות הזאת בהסתמכו על ההודעה על קביעת עולה לעניין תקנות מס רכישה, שניתנה על-ידי שר האוצר בתוקף סמכותו לפי תקנה 12(א) לתקנות מס רכישה. לפי הודעה זו, יראו כעולה גם מי שנכנס בשנית לישראל אם בעת שהותו לראשונה בישראל שהה בה לצורך שירות סדיר לפי חוק שירות ביטחון [נוסח משולב], תשמ"ו-1986, או למטרות לימודים, או שהיה "מרצה אורח" או "מומחה חוץ". מכאן – כך הטענה – כי שר האוצר הבין את הוראת תקנה 12(ב) לתקנות מס רכישה על-פי הפרשנות המילולית. כי אחרת, מה הטעם לקבוע הוראות לגבי הכניסה השנייה המתייחסות לטיב השהות הראשונה? טענה זו אינה נראית לי מטעמים מספר. ראשית, אין פרשנותו של שר האוצר את התקנות מחייבת את בית-המשפט; שנית, ייתכן כי שר האוצר קבע את מה שקבע לשם הסרת ספקות ושלישית, וזה העיקר, אין חפיפה מלאה בין תחום התחולה של הוראת התקנה הנידונה

ו

ז

- א (לפי פרשנותנו) לבין תחום התחולה של הוראת ההודעה. כלומר, אפשר גם אפשר כי אנשים מסוימים ייהנו מפטור אך ורק לפי הודעת שר האוצר, אך לא לפי תקנה 12(ב) הנזכרת. ניטול לדוגמה את המקרה של תלמיד ששהה בזמנו חמש שנים בישראל לצורך לימודים, ועזב את הארץ לזמן קצר כדי לשוב לישראל באשרת עולה. אדם זה לא ייהנה מן הפטור לפי תקנה 12(ב), אף לא לפי פרשנותנו התכליתית, משום שהסתיימה תקופת הפטור; הוא כן ייהנה ממנו לפי ההודעה הנזכרת של שר האוצר.
- ב 10. סוף דבר: אני מציע לקבל את הערעור ולזכות את המערער בפטור על-פי תקנות מס הרכישה.

השופט י' טירקל

- א 1. לפי תקנה 12 לתקנות מס שבח מקרקעין (מס רכישה) (להלן – התקנות) זכאי "עולה", כהגדרתו בתקנה, לשלם מס רכישה מופחת בגין רכישת זכות במקרקעין (להלן – המקרקעין), בשיעור של 0.5% (להלן – המס המופחת). לפי התקנות, כנוסחן בתקופה הנדונה, עומדת הזכות לעולה שרכש את המקרקעין "תוך תקופה המתחילה שנה אחת לפני שנכנס לישראל... לראשונה, ומסתיימת חמש שנים לאחר כניסתו כאמור". האם רואים כל כניסה של "עולה" לישראל, שנכנס ויצא ממנה יותר מפעם אחת, ככניסה חדשה, שעל-פיה מוגנים את התקופה המזכה אותו בתשלום מס מופחת, או שמונים את התקופה לפי יום כניסתו הראשונה?
- ב ועדת הערר לפי חוק מס שבח מקרקעין, תשכ"ג-1963, שליר בית-המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו (להלן – ועדת הערר), סברה שמונים את התקופה לפי יום הכניסה הראשונה. אף אני סבור כמותה.
- ג 2. המערער נכנס לישראל בתור תושב ארעי בחודש נובמבר 1975 ויצא לחוץ-לארץ בחודש ספטמבר 1978. למעט ביקורים מספר שהה בחוץ-לארץ עד חודש אוגוסט 1991, שאז נכנס לישראל כעולה. בחודש מארס 1991, חודשים ספורים לפני עלייתו, רכש דירה בישראל. המשיב דחה את בקשתו לשלם מס מופחת וכאמור דחתה ועדת הערר את עררו. הטעם לכך היה שכניסתו הראשונה של המערער לישראל הייתה, כאמור, בחודש נובמבר 1975, ואילו הדירה נרכשה בחודש מארס 1991, דהיינו אחרי שחלפה תקופה של למעלה מחמש-עשרה שנים. מכאן ערעורו של המערער.
- ד 3. וזו לשונה של תקנה 12 לתקנות, כנוסחה אז (בהשמטת פיסקאות שאינן צריכות לענייננו):

- 12" (א) (1) בתקנה זו, 'עולה' – מי שנכנס לישראל אחרי יום ד' באדר תשכ"ג (28 בפברואר 1963) ובידו אחת מאלה:
- א (א) אשרת עולה לפי סעיף 2 לחוק השבות, התש"י-1950 (להלן – חוק השבות);
- (ב) תעודת עולה לפי סעיף 3 לחוק השבות;
- ב (ג) אשרה או רשיון לישיבת ארעי מסוג א 1 (עולה בכח) לפי תקנה 6 (א) לתקנות הכניסה לישראל, התשל"ד-1974;
- (2) שר האוצר רשאי לקבוע סוגי בני-אדם שדינם כדין עולה.
- ג (ב) מכירת זכות במקרקעין לעולה תהא חייבת במס רכישה בשיעור של 0.5%, ובלבד שרכש אותה העולה תוך תקופת המתחילה שנה אחת לפני שנכנס לישראל, כאמור בתקנת משנה (א), לראשונה, ומסתיימת חמש שנים לאחר כניסתו כאמור ובלבד שלא תובא במנין חמש השנים תקופת שירותו בשירות סדיר לפי חוק שירות בטחון, התשי"ט-1959 [נוסח משולב]; החיוב במס רכישה לפי תקנה משנה זו יחול רק על מכירת זכות במקרקעין מאלה:
- ד (1) דירת מגורים, או דירה המשמשת למגורים ולעסק כאחד, על מנת שתשמש למגורי העולה או למגוריו ולעסקו כאחד;
- ה ...
- ו ...
- ז (ד) חיוב במס רכישה לפי תקנה זו לא יינתן לעולה אלא פעם אחת לגבי דירה...".
- ח ראוי לציין, כי בינתיים תוקנה התקנה כך שהתקופה הכוללת הנקובה בפיסקה (ב) הוארכה משש שנים לשמונה שנים. על המקרים הנוספים שעליהם החיל שר האוצר את התקנה, מכוח סמכותו לפי פיסקה (א) (2) לתקנה, אעמוד להלן.
- ט 4. בשני פסקי-דין של ועדות ערר, שבהם נדונה השאלה שהוצגה למעלה, סברו הוועדות כי התקופה המזכה את ה"עולה" בתשלום מס מופחת (שכעבר הייתה פטור

מלא מתשלום) נקבעת לפי יום כניסתו הראשונה לישראל, פשוטו כמשמעו, וכי אין למנות את התקופה מן היום של כניסה נוספת, מאוחרת יותר.

א

בנ"ש (ת"א) 98/84 [4], קבעה הוועדה (בראשותו של כבוד השופט (כתוארו אז) י' שילה):

ב

"אין ספק כי המחוקק בתקנה 12 של התקנות הנ"ל התכוון לעידוד עלייה ולהושטת תמריץ לעולים בכוח ונראה לנו כי תקופה של שש שנים תמימות אשר אותה קובע המחוקק... הינה תקופה ארוכה דייה בכדי לאפשר לכל עולה או עולה בכח לשקול מתוך יישוב-הדעת איזה דירת מגורים מן הרצוי לו לרכוש..."

ג

נראה לנו כי אנו נעשה פלסטר את דברי מחוקק אם נוסיף ארכה לתקופה שקבע המחוקק, ארכה שאיננה משתמעת מלשונו הברורה של החוק.

אילו המחוקק היה רוצה באפשרות שבנסיבות מסוימות תוענק ארכה נוספת היה מגלה את דעתו בדבר וקובע גם מי יכול להעניק אשרה" (הכוונה, כנראה, ל"ארכה". שם, בעמ' 332; ההדגשות שלי - י' ט').

ד

במקרה נוסף שבו נדרשה ועדת ערר לדיון בסוגיה, בעמ"ש (י-ם) 20/91 הנ"ל [3], בעמ' ה-211, קבעה הוועדה (בראשותו של כבוד השופט (בדימוס) מ' שלגי):

ה

"כדור אם כן שבחישוב התקופה מביאים בחשבון רק את מועד כניסת העולה לראשונה [ההדגשה במקור - י' ט'] ארצה. עלה וירד, וחזר ועלה ורכש דירה - המנין מתחיל מיום עלייתו הראשונה ולא השניה, אף על פי שגם בעלייתו בשנית נכנס ארצה על פי אשרה כראשונה" (ההדגשה שלי - י' ט').

ו

5. גישה דומה עולה מפסק-הדין בע"א 172/72 פולק נ' פקיד השומה, גוש דן [3], מפי השופט ויתקון, שבו נדונה פרשנותו של סעיף 9(16) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], שלפיו הוענק לעולים פטור ממס הכנסה, שהוגבל אף הוא למשך תקופה מסוימת מיום העלייה ורק "בפעם הראשונה שנעשה לעולה" (אגב, סעיף זה בוטל בתשנ"ו בחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 110), תשנ"ו-1996).

ז

בפסק-הדין נדחה הערעור על פסק-דינו של בית-המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו (מפי השופט ש' אשר). בפיו של המערער באותו עניין היו טענות דומות לטענותיו של המערער שלפנינו, ועליהן נאמר שם, בעמ' 726:

- א "ברור שבחוקקו את הסעיף התכוון המחוקק להעניק הקלות ממס לעולים 'חדשים' בלבד. מכאן, שבדברו על עולה שנכנס לישראל ביום 1.4.67 או לאחר-מכן, דיבר על עולה, שכניסתו זו היא היא שבעקבותיה נעשה לעולה (או לעולה-כות שבידו רשיון לישיבת ארעי). לא ייתכן שכל כניסה שלאחר אותו תאריך, ולו אך כניסה לאחר נסיעה קצרה לחוץ-לארץ, מזכה את החוזר להקלות. פירוש כזה אין הדעת סובלתו..."
- ב נוסח ההוראה אינו כליל השלמות, אך אין גם לומר שהוא מחייב תוצאה מופרכת כזאת. כדי למנוע אותה תוצאה, אין אנו נזקקים למלים שבאותו סעיף: 'לא יינתן (הפטור) אלא בפעם הראשונה שנעשה לעולה'. סייג זה מתייחס להזדמנות הראשונה שבה ראוי העולה לפטור" (ההדגשות שלי – י' ט').
- ג השופט ויתקון הסכים כי "עם זאת ברור שלא כל כניסה קודמת פוסלת" את העולה מלממש את זכותו תוך הבהרה, כי:
- ד "הכניסה הקודמת הפוסלת, צריך שתהיה כניסתו של אדם כעולה, משמע, לפי ההגדרה, כאדם שבידו אשורת עולה או תעודת עולה או כאדם הזכאי לאשרה או לתעודה כאמור ובידו אשרה או רשיון לישיבת ארעי" (שם).
- ה 6. גם סקירת התיקונים שהוכנסו בתקנה 12 לתקנות, לפני קביעת הנוסח החל על המקרה שלפנינו ואחריו, מאלפת. כך גם המקרים הנוספים שעליהם החיל שר האוצר את התקנה. בכלם באה המדינה להיטיב עם קבוצות נוספות של עולים.
- ו כפי שראינו, נאמר בתקנה 12 (ב) כי בתקופה המזכה בתשלום מס מופחת "לא תובא במנין חמש השנים תקופת שירותו בשירות סדיר לפי חוק שירות בטחון, התשי"ט-1959 [נוסח משולב]". מילים אלה לא היו בנוסח המקורי של התקנה והוספו בתיקון משנת תשל"ז (תקנות מס שבח מקרקעין (תוספת מס) (תיקון מס' 2), תשל"ז-1976). הארכת התקופה המזכה לשמונה שנים, שאף היא באה להיטיב עם העולים, נעשתה בתיקון משנת תשנ"ה (תקנות מס שבח מקרקעין (מס רכישה) (תיקון), תשנ"ה-1994).
- ז בשנת תשנ"ב עשה שר האוצר שימוש בסמכותו והורה שיראו כעולה לעניין תקנה 12 לתקנות "גם מי שנכנס בשנית לישראל, אם שוכנע המנהל כי בעת שהותו לראשונה בישראל נתקיימו כל אלה... הוא שהה בישראל לצורך שירות סדיר או לפי חוק שירות בטחון (נוסח משולב), תשמ"ו-1986, או למטרת לימודים, או שהיה 'מרצה אורח' או 'מומחה חרוץ'..."

עינינו הרואות כי מחוקק המשנה היה קשוב לצורכי הקליטה של העולים ומעת לעת הוסיף והיטיב עמם.

א

7. סבורני, שדרך הפרשנות שהנחתה את בתי-המשפט במקרים שהוזכרו לעיל, ושלפיה יש לייחס למילה "לראשונה" את משמעותה הפשוטה ו"הטבעית" – הן לפי פרשנותה המילולית והן לפי תכליתם של דברי החקיקה – היא הדרך הראויה ללכת בה גם במקרה הנדון (עייין בסקירת פרשנותה של תקנה 12 לתקנות בספרו של המלומד פרופ' י' הדרי מס שבח מקרקעין (כרך ג') [6], בעמ' 422-423, המאזכר את פסק-דינה של ועדת הערר בעניין שלפנינו, תוך תמיכה בפרשנותה. עייין גם ה' רוסטוביץ מס שבח מקרקעין [7], בעמ' 583-584). דומה, שגם יחסו של מחוקק המשנה, כאמור לעיל, מצדיק הימנעות מהרחבת תחולתה של התקנה בדרך הפרשנות המוצעת.

ב

ג

לא למותר להוסיף כאן מספרו הנ"ל [5] של פרופ' ברק, בעמ' 279-280, על "לשון ותכלית – סדר העדיפות בתהליך הפרשני":

ד

"פרשנות החקיקה מבוססת על לשון החוק ועל תכליתו. כל אחד משני המרכיבים הללו חיוני הוא לתהליך הפרשני. ללא לשון, אין התכלית פועלת, שכן אין לה עיגון נורמטיבי. ללא תכלית, אין ללשון פועל נורמטיבי, שכן אין לה משמעות נורמטיבית. שני המרכיבים גם יחד הם בעלי חשיבות, ואין לקיים פרשנות בלא אחד מהם. תכלית החוק ולשונו הם כלים שלובים..."

ה

...
...יש לתת לתהליך הפרשני לזרום, ולהתגבש רק לאחר שכל מרכיביו מוצו עד תומו. התהליך הפרשני אינו מסתיים כל עוד לא מושג האיזון בין הלשון לבין התכלית. נקודות ההתחלה יכולות להיות שונות. נקודת הסיום היא אחת."

ו

ציינתי למעלה מהי "נקודת הסיום" בעיניי. אוסיף כאן שאין בפרשנות המילולית, הנצמדת לכתוב, במקרה הנדון, כדי להביא לתוצאה אבסורדית המצדיקה פרשנות אחרת (עייין ברק בספרו הנ"ל [5], בעמ' 280 ואילך). אכן, יש מקרים שבהם יפה לו לבית-המשפט "...להתיר את מוסרותיהן של המלים הכתובות ולהגיע לחקר הכוונה האמיתית..." (ע"א 453/80 בן נתן נ' נגבי [4], בעמ' 145), אך יש מקרים שבהם יפה לו להישאר "אסור" במוסרותיהן.

ז

8. הייתי דוחה את הערעור ומחייב את המערער בהוצאות המשיב בסך 5,000 ש"ח.

א

הנשיא א' ברק

במחלוקת שנפלה בין חברי השופט אנגלרד לבין חברי השופט טירקל, דעתי כדעתו של השופט טירקל. אנמק בקצרה עמדותי זו.

ב

1. שאלת המפתח הינה, מהי התכלית המונחת ביסוד תקנה 12(ב) לתקנות מס שבת מקרקעין (מס רכישה) (להלן – תקנות מס רכישה). חברי השופט אנגלרד מצייין, כי התכלית המונחת ביסוד ההוראה הינה "עידוד העלייה והושטת עזרה לעולים". חברי אינו מצייין כיצד הגיע לניסוח כה רחב של התכלית. לדעתי, זהו ניסוח רחב מדי. אילו זאת הייתה התכלית המונחת ביסוד תקנה 12 לתקנות מס רכישה, לא הייתה חקיקת המשנה מגבילה את הסדריה המיטיבים עם העולים אך לתקופה "המתחילה שנה אחת לפני שנכנס [העולה – א' ב'] לישראל... לראשונה, ומסתיימת שבע שנים לאחר כניסתו" (תקנה 12(ב) בנוסחה כיום). אכן, לדעתי, התכלית המונחת ביסוד תקנה 12(ב) לתקנות מס רכישה היא מוגבלת מזו המוצעת על-ידי חברי. התכלית הינה לסייע לעולה – כמשמעות ביטוי זה בתקנות מס רכישה – בצעדיו הראשונים במדינתו החדשה. התכלית אינה לסייע לכל עולה בכל עת. התכלית הינה לסייע בידי העולה ה"טרי", שזו לו ה"פגישה" הראשונה עם הארץ החדשה. התכלית אינה לסייע בידי אותו עולה "ישן" שעלה לישראל בעבר, אך עזב אותה וכעת הוא שב אליה. התכלית הינה לסייע לעולה "בפועל" שבא לישראל, השתקע בה, ולא עזב אותה במשך שנים מספר. התכלית אינה לסייע לעולה שטרם גיבש דעתו והוא בא לישראל ויוצא ממנה וחוזר אליה. כמובן, יפה הייתה עושה המדינה אילו העניקה תמיכה גם לעולה "ישן" זה, אך האמצעים הם מוגבלים. ההחלטה נפלה לסייע רק לעולים ה"טריים", עם בואם הראשוני לישראל. באותו אופן ניתן היה לומר כי ראוי היה שהמדינה תעניק ההטבות במס רכישה גם למי ששוהה בישראל למעלה משבע שנים. "עידוד העלייה והושטת עזרה לעולים" תומכת כמובן בפתרון זה. אך החקיקה הגבילה עצמה בהיקף הסיוע, שכן האמצעים העומדים לרשות המדינה מוגבלים הם.

ג

ד

ה

ו

2. כיצד הגעתי למסקנה כי התכלית המונחת ביסוד תקנה 12(ב) לתקנות הרכישה מוגבלת היא? מהו הבסיס לתפיסתי כי תכלית זו אינה התכלית הכללית של "עידוד העלייה והושטת עזרה לעולים"? לא הובאו בפניי – כשם שלא הובאו בפני חבריי – נתונים על כוונת מתקין התקנה. כוונתו (הסובייקטיבית) אינה ידועה לי. גם הנחות (אובייקטיביות) באשר לתכלית (האובייקטיבית) המונחת ביסוד חקיקה מסוג החקיקה

ז

שלפנינו ומטיבה אינן מועילות במקרה שלפנינו. עם זאת, עומדים לרשותי שלושה מקורות שמהם אני למד על התכלית (המוגבלת) של סיוע לעולה ה"טרי" בצעדיו הראשוניים. המקור הראשון הוא לשון התקנה. חזקה היא כי תכלית החקיקה היא זו העולה מלשונה הטבעית והרגילה (ראו: ברק בספר הנ"ל [5], בעמ' 587). ההנחה הינה, כי בניסוח דבר החקיקה נקטו הכללים הרגילים והמקובלים לקיום קומוניקציה בין יוצר הטקסט לבין קורא הטקסט. במקרה שלפנינו, ההנחה הינה כי התכלית העולה מ"פשוט לשון" – כביטוי של חברי השופט אנגלרד – היא התכלית המונחת ביסוד החקיקה. כמובן, חזקה זו ניתנת לסתירה מקום שמקורות אמינים שונים מלמדים על תכלית אחרת. בעניין שלפנינו, מקורות שכאלה אינם בנמצא. המקור השני הוא ההיסטוריה החקיקתית. כפי שהראה חברי, לתקנה 12 (ב) לתקנות מס רכישה היסטוריה ארוכה של שינויים. כל אלה מצביעים על הרצון לסייע לעולים בגיזורה המצומצמת של צעדיהם הראשונים כעולים "טריים". היסטוריה חקיקתית זו אינה מתיישבת עם התכלית הרחבה שעליה עומד חברי השופט אנגלרד. המקור השלישי הוא ערכי היסוד של השיטה. אחד מערכי יסוד אלה הוא השוויון. גישתו של חברי עשויה ליצור הפליה בין עולה לפי חוק השבות (סעיפים 2 ו-3 לחוק השבות) לבין מי שבא לישראל על-פי תקנות הכניסה לישראל (תקנה 6 (א) לתקנות הכניסה לישראל); עולה לפי חוק השבות עולה אך פעם אחת. אין לגביו עלייה ראשונה, שנייה או שלישית. עולה כזה מפסיד את הסיוע הניתן לו בתקנה 12 (ב) בחלוף שבע שנים מאז שקיבל מעמד של עולה. לעומתו, מי שנכנס לישראל על-פי תקנה 6 (א) לתקנות הכניסה לישראל, כל כניסה – לשיטת חברי – היא מבחינתו "עלייה" חדשה, המתחילה את מירוץ תקופת ההטבה מחדש. אינני סבור שעלינו להניח כי תכלית החקיקה הייתה ליצור הפליה שכזו. המשקל המצטבר של שלושת מקורות אלה מכריע, לדעתי, את הכף.

3. בהעמדי לנגד עיני את התכלית (המוגבלת) של סיוע לעולה ה"טרי" בצעדיו הראשוניים, מתבקשת המסקנה כי לדיבור "לראשונה" בתקנה 12 (ב) לתקנות הרכישה, יינתן המובן הטבעי והרגיל שלו. מובן טבעי ורגיל זה הוא המובן שנותן לו חברי השופט טירקל. הוא מתמקד בכניסה הראשונה של העולה, בהיותו "חדש" בארץ. הוא מתמקם בכניסה הראשונה, ולא באשרה האחרונה.

הוחלט ברוב דעות כאמור בפסק-דינו של השופט טירקל.

ניתן היום, ב' בטבת תשנ"ח (31.12.1997).