



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 9111/08

בפני: כבוד השופט א' רובינשטיין
כבוד השופט נ' הנדל
כבוד השופט ע' פוגלמן

המערערת: הקופה לתגמולים ופנסיה של עובדי הסוכנות היהודית לא"י

נגד

המשיב: מנהל מס שבח מקרקעין אזור ירושלים

ערעור על פסק דינה של ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), תשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בירושלים (השופט בדימוס קמא, והחברים מדהלה ואקשטיין) מיום 3.9.08 בתיק ו"ע 127/07

תאריך הישיבה: י"ח בכסלו תשע"א (25.11.10)

בשם המערערת: עו"ד אופיר סעדון

בשם המשיב: אין התייצבות בשל שביתת הפרקליטים

פסק-דין

השופט א' רובינשטיין:

א. ערעור על פסק דינה של ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), תשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בירושלים (השופט בדימוס קמא, והחברים מדהלה ואקשטיין) מיום 3.9.08 בתיק ו"ע 127/07. עניינו של התיק, טענה לפטור ממס מכירה (מס אשר מאז בוטל לחלוטין) ל"קופת גמל לפרישה" שמכרה זכויות במקרקעין בשנת 2006.

ב. המערערת, "קופת גמל לפרישה" (כמובנה בסעיף 9(2)(ב) לפקודת מס הכנסה) מכרה בשנת 2006 זכויות במקרקעין בירושלים. לשיטתה, מכירה זו פטורה ממס מכירה בשל צירוף שתי הוראות חוק. ההוראה הראשונה היא סעיף 9(2)(ב) לפקודת מס הכנסה, המורה כי הפטור ממס הכנסה שנקבע לקופת גמל בראש הסעיף, יחול:

"לענין קופת גמל לגיל פרישה - לרבות מס לפי סעיפים 6 או 7 לחוק מיסוי מקרקעין".

ההוראה השנייה היא, סעיף 72 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), תשכ"ג-1963 (להלן חוק מיסוי מקרקעין) המורה:

"דין מס מכירה כדין מס [שבח - א"ר] לכל דבר וענין, למעט לענין פטורים לפי פרק חמישי 1 ולפי פרק שישי".

לשיטת המערערת, הוראת הפטור (סעיף 9(2)(ב) לפקודת מס הכנסה) פוטרת אותה ממס שבח (סעיפים 6-7 לחוק מיסוי מקרקעין), ובהתאם להוראת השוואת הדינים (סעיף 72 לחוק מיסוי מקרקעין) פטור זה חל גם על מס מכירה.

ג. המשיב התנגד לפרשנות המערערת, ועמדו התקבלה על ידי ועדת הערר. רובו המכריע של פסק הדין עסק בפרשנות סעיף 72 לחוק מיסוי מקרקעין; ובהקשר זה נקבע בעיקר, כי הסעיף - לפי לשונו ותכליתו - אינו יוצר השוואה גורפת בין מס שבח ומס מכירה, ולא ניתן להסיק ממנו פטור ממס מכירה לקופת גמל. פסק הדין התייחס בקצרה גם לפרשנות הוראת הפטור עצמה (סעיף 9(2)(ב) לפקודת מס הכנסה); ונדרש בעיקר לשלושה עניינים: (1) הסעיף אינו כולל פטור מפורש ממס מכירה, שכן הוא פוטר רק ממס "לפי סעיפים 6 או 7 לחוק מיסוי מקרקעין" שעניינם מס שבח; (2) הסעיף נועד לעגן בחקיקה את ההסדר שהיה קיים עובר לתיקון 147 לפקודת מס הכנסה, ואשר כלל פטור ממס שבח אך לא ממס מכירה; (3) בדברי ההסבר לתיקון 147 (הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 147), תשס"ה - 2005 הצעות חוק הממשלה תשס"ה 913) נאמר במפורש: "קופת גמל תמשיך להיות חייבת במס מכירה ובמס רכישה במכירת המקרקעין" (עמוד 916).

ד. כלפי פסק דין זה הוגש (ביום 30.10.08) הערעור שלפנינו, הנדרש הן לפרשנות סעיף 72 לחוק מיסוי מקרקעין והן לפרשנות סעיף 9(2)(ב) לפקודת מס הכנסה. ואולם, לאחר הגשת הערעור ותגובת המשיב ניתן (ביום 5.8.10) פסק דינו של בית משפט זה בעניין דוגה (פסק הדין ניתן במאוחד בשלושה תיקים ע"א 7765/04 מנהל מיסוי מקרקעין רחובות נ' זכי דוגה ובניו בע"מ (לא פורסם); ע"א 7767/04 מנהל מיסוי מקרקעין איזור מרכז נ' אפרים רוגובין בע"מ (לא פורסם); ע"א 9705/05 ספנדקס ישראל בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין איזור נצרת (לא פורסם)), הנדרש בהרחבה לשאלת פרשנותו של סעיף 72 לחוק מיסוי מקרקעין (פסק הדין אף אישר את פסק דינה של ועדת הערר בתל אביב בתיק ו"ע (תל אביב) 1337/03 אפרים רוגובין בע"מ נ' מס שבח ת"א 2 (לא פורסם), אשר ועדת הערר בירושלים הסתייגה ממנו בפסק הדין נשוא הליך זה). בפסק הדין בעניין דוגה ניתנה פרשנות מרחיבה להוראת השוואת הדינים שבסעיף 72 לחוק מיסוי מקרקעין, ונקבע כי הנחה ממס שנקבעה לגבי מס שבח (שם, בסעיף 1א48 לחוק מיסוי מקרקעין) תחול (נוכח השוואת הדינים) גם על מס מכירה.

ה. מטבע הדברים, פסק הדין בעניין דוגה עשה את מלאכתה של המערערת בכל הנוגע לפרשנות סעיף 72, ועל כן שובה לב ההיאחזות בכך; ואולם עדיין נותרת על כנה הבעייתיות הנובעת מכך, שהוראת הפטור בסעיף 9(2)(ב) לפקודת מס הכנסה מגבילה את עצמה רק למס "לפי סעיפים 6 או 7 לחוק מיסוי מקרקעין". לשון אחר, אילו היתה פקודת מס הכנסה קובעת פטור גורף ממס שבח, לפי פסק הדין בעניין דוגה היה הפטור חל לכאורה גם על מס מכירה. ואולם הוראת הפטור בפקודת מס הכנסה (שהיא מאוחרת כרונולוגית לסעיף 72 לחוק מיסוי מקרקעין) מסויגת, ומתייחסת רק למס "לפי סעיפים 6 או 7 לחוק מיסוי מקרקעין". פסק הדין בעניין דוגה נדרש לעניין זה:

"בנסיבות אלה השאלה מה הייתה המסקנה לו הייתה בעניינינו אמירה שכזו [אמירה מסייגת בהוראת הפטור - א"ר] אינה דרושה הכרעה... שאלה זו, כך נראה, תלויה ועומדת בערעור הנ"ל [הערעור שלפנינו - א"ר] ולמען הסר ספק איננו מביעים לגביה כל עמדה. בעניינינו, 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" (פסקה 47 - השופטת נאור).

ו. נוכח האמור אנו מניחים, כי בכל הנוגע להוראת השוואת הדינים שבסעיף 72 לחוק מיסוי מקרקעין יש לאמץ את עמדת המערערת; דיוננו יתמקד איפוא אך ורק

בשאלת פרשנותה של הוראת הפטור שבסעיף 9(2)(ב) לפקודת מס הכנסה. טענות הצדדים בעניין זה הוצגו בפנינו עוד בכתבי הטענות המקוריים שקדמו לפסק הדין בעניין דוגה. ואולם, בעקבות מתן פסק הדין בעניין דוגה הוצגה בפנינו התייחסות ממוקדת לטענות לגבי סעיף 9(2)(ב) לפקודת מס הכנסה: בא כוח המערער טען בעניין בדיון (כיום 25.11.10) אשר בשל שביתת הפרקליטים התקיים בהעדר באי כוח המשיב; ובהמשך ניתנה לצדדים הזדמנות להשלמת טיעון בכתב. את טענות הצדדים כפי שהועלו במסגרות אלה ניתן לתמצת כפי שיובא להלן.

טענות הצדדים

ז. המערער מתקדת טיעוניה בעיקר בראשים אלה: (1) בעניין דוגה נקבע, כי ההשוואה שעורך סעיף 72 לחוק מיסוי מקרקעין בין מס שבח ומס מכירה גורפת, ואין בסעיף 72 עצמו הוראה המאפשרת הבחנה (דוגמת "אם אין כוונה אחרת" או "בשינויים המחויבים") בין שני המסים; (2) נטען, כי בניגוד לקביעות ועדת הערר, בעניין דוגה נאמר, כי המגמה הכללית היא הרחבת הפטורים ממס מכירה, ואף ניתן משקל לכך שבסופו של יום מס המכירה בוטל כליל; (3) נטען, כי אין לייחס לדברי ההסבר משקל מכריע, גם כיון שיתכן שהמחוקק "שינה את דעתו מיום פרסום דברי ההסבר ועד ליום אישורו הסופי של החוק", וגם נוכח סמכותו של בית המשפט ליתן פרשנות אקטואלית ורלבנטית לדבר חקיקה - אף אם זו אינה עולה בקנה אחד עם דברי ההסבר ואפילו עם "הנחה מפורשת הגלומה בחוק"; (4) הוזכר כלל הפרשנות לטובת הנישום; (5) ולבסוף, נטען כי תכלית מתן הפטור ממס שבח לקופת גמל היא להשיא את רווחיה באופן שיעודד חיסכון לטווח ארוך, וכי תכלית זו מצדיקה גם מתן פטור ממס מכירה.

ח. בטיעונו נדרש המשיב בעיקר לעניינים אלה: (1) בשונה מעניין דוגה בעניינו הוראת הפטור עצמה (סעיף 9(2)(ב) לפקודת מס הכנסה) אינה מעניקה פטור גורף, ומתייחסת אך ורק לפטור "לפי סעיפים 6 או 7 לחוק מיסוי מקרקעין" - ולא לפטור ממס מכירה, שהיה קבוע באותה עת בסעיף 72 לחוק מיסוי מקרקעין. בהקשר זה אף הוזכר, "כי פטור ממס או הקלה במס, כמוהם כהטלת מס, נדרשים הם לחוק ברור בלשונו" (בג"ץ 6741/99 יקותיאל נ' שר הפנים, פ"ד נ"ה(3) 673, 688 - השופט, כתארו אז, מ' חשין), וכן הוזכר כי ההוראה הפטור המסויגת בסעיף 9(2)(ב) לפקודת מס הכנסה מהווה הסדר מאוחר וספציפי (משנת 2005) ביחס להוראה המוקדמת והכללית בסעיף 72 לחוק מיסוי מקרקעין (משנת 1999); (2) הוזכר, כי דברי ההסבר

קובעים מפורשות, "קופת גמל תמשיך להיות חייבת במס מכירה ובמס רכישה במכירת המקרקעין". עוד הוזכר, כי דברי ההסבר מתייחסים גם לתכלית הפטור:

"סעיף 9(2) לפקודה קובע פטור ממס [הכנסה - א"ר]... מוצע להבהיר כי, לגבי קופת גמל לגיל פרישה, הפטור יחול גם על הכנסה ממכירת מקרקעין החייב במס שבח מקרקעין לפי חוק מיסוי מקרקעין, שרואים אותו כמקדמה על חשבון מס ההכנסה" (ההדגשה הוספה - א"ר).

קרי, בהינתן הפטור ממס על הכנסה (בתנאים שנקבעו), וכיון שמש שבח נתפס "כמקדמה על חשבון מס הכנסה", נקבע בחוק פטור לקופת גמל ממס שבח מקרקעין. תכלית זו אינה משתרעת על מס מכירה, אשר אינו נתפס "כמקדמה על חשבון מס הכנסה"; (4) אשר לטענות המערערת לגבי מעמד הפרשני של דברי ההסבר, הוזכר כי בנסיבות הקונקרטיות בין פרסום הצעת החוק לקבלתו חלפה תקופה קצרה בת כחודש ימים, כי נוסח החוק לא שונה (הנוסח הנדפס בהצעת החוק הוא זה שהתקבל בקריאה שניה ושלישית), וכי המערערת לא הצביעה על אינדיקציה כלשהי (בדברי הכנסת או בפרוטוקולים של הדיונים בועדה) לכך שהמחוקק שינה דעתו; (3) נטען, כי תיקון 147 לפקודת מס הכנסה (שבמסגרתו נקבעה הוראת הפטור) מעגן את הנוהג שהיה קיים עובר לקבלתו, לפיו ניתן פטור ממס שבח אך לא ממס מכירה.

דיון והכרעה

ט. לאחר העיון אציע לחברי שלא להיעתר לערעור. אכן, רובו הכמעט מוחלט של פסק דינה של ועדת הערר נשוא הליך זה עוסק בפרשנות סעיף 72 לחוק מיסוי מקרקעין; ואמנם, בהקשר זה דומה כי בעניין דוגמה ננקטה גישה שונה. לפיכך, אילו היה המחוקק קובע כי "קופת גמל פטורה ממס שבח מקרקעין", לכאורה ניתן היה לומר, כי הוראת השוואת הדינים ("דין מס מכירה כדין מס [שבח - א"ר]") מחילה את הוראת הפטור גם על מס מכירה. ואולם לא כך הוא המצב הנורמטיבי, שכן הוראת הפטור אינה גורפת.

י. בשעה שקיבל המחוקק את תיקון 147 לפקודת מס הכנסה (ביום 25.7.05) כלל חוק מיסוי מקרקעין הוראות שונות המחייבות במסים מסוגים שונים (ובכלל זאת מס רכישה ומס מכירה); אף על פי כן הגביל המחוקק את הפטור שניתן לקופת "גמל לגיל פרישה" אך ורק למס "לפי סעיפים 6 או 7 לחוק מיסוי מקרקעין". שני סעיפים אלה עוסקים במס שבח בלבד, וקובעים:

6. הטלת המס על מכירת זכות במקרקעין

- (א) מס שבח מקרקעין (להלן - המס) יוטל על השבח במכירת זכות במקרקעין.
 (ב) השבח הוא...

7. הטלת המס על פעולה באיגוד מקרקעין

המס יוטל על פעולה באיגוד מקרקעין.

המחוקק לא ביקש איפוא לקבוע (ממילא גם לא קבע), פטור מהוראות אחרות שבחוק מיסוי מקרקעין (דוגמת מס מכירה). המחוקק הגביל את הפטור אך לסעיפים ספציפיים בחוק מיסוי מקרקעין, ויצר הסדר ספציפי ומאוחר להוראת השוואת הדינים (ראו לדוגמה ע"מ 6219/03 פלונית נ' משרד הבריאות, פ"ד נח(6) 145, 158; בש"פ 9188/03 אבו שהין נ' מדינת ישראל, פ"ד נח(1) 874, 878; ע"א 7954/03 אמדאוס דוולופמנט אינק. נ' הבנק למסחר בע"מ (לא פורסם)).

י"א. ואם תאמר, כי בכך יצר המחוקק הסדר ייחודי, החורג מן הכלל לפיו "דין מס מכירה כדין מס [שבח - א"ר] לכל דבר וענין" (ההדגשה הוספה - א"ר), נזכיר כי סופה של הוראת השוואת הדינים מורה מפורשות "לכל דבר וענין, למעט לענין...". קרי, גם לפי הוראת השוואת הדינים עצמה החפיפה אינה מלאה (לסקירת היקף החפיפה ראו א' אלתר ור' ארויו, "פטורים ממס המכירה וסוגיות נוספות", מיסים יד/2 (אפריל 2000) א-1, 16-17). ההכרה במצב של פטור ממס שבח שאינו מלווה גם בפטור ממס מכירה אינה אם כן חריגה גם בפרספקטיבה של הוראת השוואת הדינים; ואין היא - במובן של שיקולי הרמוניה חקיקתית - תופעה חריגה או ייחודית באופן המחייב מתן פרשנות אחרת.

י"ב. סבורני, כי בהקשר זה לשונה של פקודת מס הכנסה ברורה באופן שאינו משתמע לשתי פנים: הפטור שניתן לקופת גמל לגיל פרישה חל על אותם סעיפים שנקבעו בהוראת הפטור, ואינו חל על מיסים אחרים הנזכרים בסעיפים אחרים בחוק מיסוי מקרקעין. אף על פי כן אדרש בתכלית הקיצור, ולדידי בנסיבות הספציפיות מעבר לצורך, גם לניתוח אפשרי של תכלית הפטור ולהיסטוריה החקיקתית הרלבנטית.

תכליתה של הוראת הפטור והליכי חקיקתה

י"ג. ראשית, יש לזכור כי הוראת הפטור ממס שבח לא נקבעה (כפי שניתן היה לכאורה לצפות) בחוק מיסוי מקרקעין. היא נקבעה בפקודת מס הכנסה, ויתכן שלא

בכדי. סעיף 9 לפקודת מס הכנסה (שכותרתו "הכנסות פטורות") מתייחס להכנסות הפטורות ממס הכנסה (ולא ממסים אחרים). במסגרת סעיף זה נקבע פטור ממס הכנסה להכנסתה "של קופת גמל אם לא הושגה מעסק שקופת הגמל עוסקת בו" (סעיף 9(2)(א)). בשולי הוראת הפטור מצויות הוראות אלה:

"הכנסה" - לענין קופת גמל לגיל פרישה - לרבות שבח ממכירת זכות במקרקעין או זכות באיגוד מקרקעין;

"מס" - לענין קופת גמל לגיל פרישה - לרבות מס לפי סעיפים 6 או 7 לחוק מיסוי מקרקעין".

לכאורה ניתן היה לשאול: 'מה ענין שמיטה [מס שבח] להר סיני [מס הכנסה]?' תשובה לכך עשויה להימצא גם בקשר ההדוק בין מס שבח (במובחן ממס מכירה) לבין מס הכנסה; שכן, "המס שחייבים בו על פי חוק זה [חוק מיסוי מקרקעין - א"ר], יראוהו כמקדמה על חשבון מס הכנסה" (סעיף 48ב לחוק מיסוי מקרקעין; ראו גם ע"א 6809/01 מרכז העיר השקעות נ' פקיד שומה ירושלים (לא פורסם) פסקה 5; מ' אלטוביה, "הערות לסעיפים 48א ו-48ב לחוק מס שבח מקרקעין", מיסים ג/6 (נובמבר 1989) עמ' א-32).

י"ד. יתכן איפוא, כי לא בכדי נקבע הפטור ממס שבח לקופת גמל לגיל פרישה במסגרת הפטור הכללי של גוף זה ממס הכנסה. למעשה הדבר נאמר מפורשות גם בדברי ההסבר שצוטטו מעלה:

"מוצע להבהיר כי, לגבי קופת גמל לגיל פרישה, הפטור יחול גם על הכנסה ממכירת מקרקעין החייב במס שבח מקרקעין לפי חוק מיסוי מקרקעין, שרואים אותו כמקדמה על חשבון מס הכנסה" (ההדגשה הוספה - א"ר).

מכלול פטור זה, על פי תכליתו, מתייחס איפוא לפטור ממס הכנסה, והוא הוחל (במקרים מסוימים כאמור בסעיף) גם על תשלום מס שבח הנתפס "כמקדמה על חשבון מס הכנסה". מכלול פטור זה אינו חל על מס מכירה - אשר בהיותו "מס מחזור" (ראו עניין דוגה פסקה 53; אלתר וארויו, עמוד 3) משתייך למשפחה אחרת של מסים, ואינו קשור למיסוי הכנסות ורווחים (אולי לא למותר להזכיר, כי עד שנת 2002 מס מכירה לא הותר לניכוי גם כהוצאה; ראו סעיף 172 לחוק מיסוי מקרקעין; בג"ץ 4197/00 התאחדות הקבלנים והבונים נ' שר האוצר (לא פורסם)). הגבלת הפטור שבפקודת מס

הכנסה לסעיפים 6-7 לחוק מיסוי מקרקעין בלבד, ואי הרחבתו גם לפטור גורף ממס מכירה, עולה בקנה אחד גם עם ניתוח תכליתי זה של הסעיף.

ט"ו. אכן, לשיטת המערערת, התכלית שביסוד הפטור ממס שבח מתקיימת גם לגבי פטור ממס מכירה:

"המחוקק ביקש לפטור קופות גמל ממס על רווחי הון המופקים על ידן מתוך הכרה בחשיבותו של החיסכון הציבורי לטווח ארוך. המדובר בפטור מקובל בעולם המעודד אנשים לחסוך חלק מהכנסתם לטובת גיל הפרישה... פטור זה המוענק לקופות גמל מסייע להשאת רווחיה של קופת הגמל ומתמרץ אנשים לחסוך. לדעתנו אין כל הגיון לפטור את הקופה ממס ישיר ולחייבה במס עקיף. מס מכירה הינו מס שאינו תלוי ברווחים ויכול להיות מושת גם במקרה של הפסד. קשה להעלות על הדעת תכלית להטלת מס מכירה במקום בו המחוקק פטר ממס שבח" (סעיף 12 להשלמת הטיעון מיום 22.3.11).

אמת, הרצון לעודד חסכון לטווח ארוך, ומסיבה זו לסייע לקופות גמל להשיא את רווחיהן, יכול להצדיק מתן שורה ארוכה של פטורים. ואף על פי כן, אין חולק כי המחוקק לא פטר קופות אלה מכל המיסים, הארנונות והאגרות הקיימים בחוקי המס השונים; אפילו הפטור ממש הכנסה מוגבל אך להכנסה שלא "הושגה מעסק שקופת הגמל עוסקת בו או מכל הכנסה ששולמה על ידי חבר בני אדם העוסק בעסק שהוא בשליטת קופת הגמל או שלקופת הגמל יש בו החזקה מהותית".

ט"ז. בעצם הטענה, כי פרשנות מרחיבה של הוראת הפטור (בפקודת מס הכנסה) יחד עם הוראת השוואת הדינים (בחוק מיסוי מקרקעין) מגשימה את תכלית הפטור - אין איפוא כדי לסייע בענייננו; שהרי, כל פטור יכול לסייע בהשאת רווחים, והשאלה הקונקרטית היא אלו פטורים והקלות בחר המחוקק להעניק. בהקשר זה קבע המחוקק פטור המתייחס אך לסעיפים מסוימים מתוך חוק מיסוי מקרקעין, וככלל "חזקה על המחוקק שאין הוא משחית מילותיו לריק" (ע"א 422/78 סלמון נ' תאגיד לפי חוק פיצויים לנפגעי תאונות דרכים, פ"ד לג(2) 701, 702-703 - השופט, כתארו אז, ח' כהן; לניתוח מקיף ראו א' ברק, פרשנות החקיקה (תשנ"ג) 595-599).

י"ז. ולבסוף אודה, כי להשקפתי, מתוך ניסיון, סבורני כי יש משמעות פרשנית רבה לדברי ההסבר, המשקפים ככלל נאמנה את העמדה שביסוד הצעת החוק, אלא אם כן הוברר כי חלו שינויים בהקשר הספציפי; ובהקשר זה לדידי יש להידרש גם

לפרוטוקולים בכנסת, במליאה ובוועדה. כבר נאמר, כי "דברי ההסבר להצעת החוק הם נתון שיש להביאו בחשבון בהתחקות אחרי תכלית החקיקה... אך אלה מהווים אחד מכלי הפרשנות בלבד, ואין בהם, לבדם, להכריע" (ע"א 3115/93 יעקב נ' מנהל מס שבח מקרקעין חיפה, פ"ד נ(4) 549, 564 - השופט, כתארו אז, אור; לסקירה ראו גם ברק, פרשנות החקיקה, עמוד 386). אף מבלי להאריך בשאלה הכללית של מעמד דברי ההסבר ככלי עזר פרשני, לפנינו בתיק דנא אמירה נחרצת של דברי ההסבר; וסבורני כי במקרה דנא הם מהווים ראיה ניצחת, "קלף מנצח" של המשיב:

"קופת גמל תמשיך להיות חייבת במס מכירה ובמס רכישה
במכירת המקרקעין" (עמוד 916).

זו אמירה ברורה וחד משמעית, אשר עולה בקנה אחד עם לשון החוק ועם תכליתו. טענת המערערת, כי יתכן שהמחוקק (וכאן מדובר בהצעת חוק ממשלתית) שינה את דעתו בסוגיה זו בזמן הקצר שבין ניסוח הצעת החוק לבין קבלתו, נטענה בעלמא; שכן לא הוצגה כל אינדיקציה לשינוי כאמור. המערערת אמנם טוענת, כי בעניינים אחרים סטה המחוקק מהמלצות "הוועדה הציבורית לנושא מס רכוש" (ועדת גבאי משנת 1997), ואולם היא לא הצביעה על שינויים שחלו משלב הצעת החוק ועד קבלתו, ובודאי שלא על שינויים בהקשר הספציפי דנא. הסמיכות הרבה שבין פרסום הצעת החוק (כ"ז בסיון תשס"ה - 4.7.05) לבין קבלת החוק (התקבל בכנסת ביום י"ח בתמוז תשס"ה - 25.7.05 ופורסם בספר החוקים ביום ה' באב תשס"ה - 10.8.05) מדברת בעדה, ועמה הזהות הגמורה בנוסח הסעיף בין ההצעה לחוק כפי שנתקבל - יחד עם העדר סימן לחילוקי דעות וכיוצא באלה. עוד נציין את דבריה של ועדת הערר לגבי המצב שקדם לתיקון 147 לפקודת מס הכנסה (במסגרתו התקבלה הוראת הפטור):

"המשטר ששרר ערב התיקון של סעיף 9(2) היה מתן פטור
ממס שבח, בדרך של אישור פקיד השומה. ההסדר האמור לא
כלל פטור ממס מכירה או ממס רכישה" (פסקה 23).

י"ח. ניתן איפוא לסכם פרק זה של הדיון ולומר, כי עובר לתיקון 147 לא ניתן לקפות גמל פטור ממס מכירה או ממס רכישה אלא ממס שבח בלבד, כי בדברי ההסבר להצעת החוק נאמר כי "קופת גמל תמשיך להיות חייבת במס מכירה", וכי לשון החוק מתייחסת מפורשות לפטור ממס שבח בלבד ("מס לפי סעיפים 6 או 7 לחוק מיסוי מקרקעין"). עוד הצענו, כי קיים מכנה משותף בין הפטור ממס שבח לבין הפטור ממס הכנסה; וכי אין להסיק מקיומם של אלה על קיומם של פטורים ממסים אחרים.

י"ט. סוף דבר, חרף הפרשנות המרחיבה שניתנה בעניין דוגה להוראת השוואת הדינים (סעיף 72 לחוק מיסוי מקרקעין), סבורני כי הוראת הפטור גופה (סעיף 9(2)(ב)) לפקודת מס הכנסה) קובעת הסדר ספציפי המעניק למערערת פטור ממס שבח - אך לא ממס מכירה. הוראת השוואת הדינים אינה יכולה בנסיבות להחיל על מס מכירה הוראת פטור, אשר בה עצמה נאמר כי אין היא חלה על מס מכירה, "כמעשה הברון מינכהאוזן אשר הציל עצמו מטביעה על דרך משיכת עצמו בציצית שערור" (ע"א 6471/97 בראשי נ' סימונה (לא פורסם) - השופט, כתארו אז, מ' חשין). אפשר להבין את המאמץ מצד המערערת, וביתר שאת נוכח פסק הדין בעניין דוגה, ועל רקע חקיקת דיני המס טלאי על גבי טלאי על גבי טלאי, עד שאין להבחין לעתים בין המקור לתיקונים, ובכל זאת במוסד ציבורי עסקינן; אך הדרכים מובילות לתוצאה שאליה הגענו. מחויבים אנו, כמובן, בדבר המחוקק, ודומה שאין מנוס מן הפרשנות שהוצעה על ידינו. אגב אורחא נציין, כי עם כל האהדה למערערת כמוסד ציבורי, אין היא דומה - כטענתה - לסוכנות היהודית ולהסתדרות הציונית העולמית, שעמן נכרתו (על ידי הממשלה) אמנות ובהן פטורי מס כלליים.

כ. אציע איפוא לחברי שלא להיעתר לערעור; ואולם, כיון שמתחילה עסק חלק ניכר מן הערעור בפרשנותה של הוראת השוואת הדינים (סעיף 72 לחוק מיסוי מקרקעין), וכיון שעמדתה העקרונית של המערערת בעניין זה התקבלה בעניין דוגה, אציע שלא לעשות צו להוצאות בבית משפט זה.

ש ו פ ט

השופט נ' הנדל:

אני מסכים.

ש ו פ ט

השופט ע' פוגלמן:

אני מסכים.

ש ו פ ט

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט א' רובינשטיין.

ניתן היום, ט"ו באייר התשע"א (19.5.2011).

שופט

שופט

שופט

העותק כפוף לשינויי עריכה וניסוח. 08091110_T13.doc עש+הג
מרכז מידע, טל' 077-2703333 ; אתר אינטרנט, www.court.gov.il