



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 1617/10

לפני: כבוד השופטת מ' נאור
כבוד השופטת ע' ארבל
כבוד השופט י' עמית

המערער: מנהל מיסוי מקרקעין

נגד

המשיבים: 1. מוסטפא נח'אש
2. חוסין נח'אש

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי נצרת
מיום 8.2.10 בעמ"ש 106/09 שניתן על ידי כבוד
הע' זועבי אלרחמאן, עו"ד אי הללי ועו"ד רו"ח מ' עמרור

תאריך הישיבה: ט"ז באלול תשע"א (15.9.11)

בשם המערער: עו"ד צ' קווינט-שילוני

בשם המשיבים: עו"ד א' אבו זלף
עו"ד אבו זלף אליאס

פסק-דין

השופטת ע' ארבל:

ערעור על פסק-דינה של ועדת ערר לענייני מס שבח שליד בית-המשפט המחוזי בנצרת (להלן: הועדה או ועדת הערר) מיום 21.1.10 בעמ"ש 106/09, לפיו נקבע כי המשיבים זכאים לפטור ממס שבח מכוח סעיף 62(א) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: החוק).
רקע עובדתי

1. המשיב 2, מר חוסין נח'אש (להלן: חוסין) היה נשוי לגב' זוהרה מוחמד נח'אש (להלן: זוהרה או המנוחה) ולהם 5 ילדים משותפים. המשיב 1, מר מוסטפא נח'אש

(להלן: מוסטפא), הינו אחיה של זוהרה, דהיינו גיסו של חוסין. בשנת 1985, הלכה זוהרה לעולמה. בשנת 1990 נישא חוסין בשנית ולבני הזוג נולדו 4 ילדים.

בשנת 1991 רכשו מוסטפא וחוסין יחדיו מקרקעין הידועים כחלקה 6 בגוש 10274 בעיר שפרעם (להלן: המקרקעין). בשנת 2008, כ-23 שנה לאחר שהתאלמן חוסין מזוהרה וכ-18 שנה לאחר שהתחתן בשנית, העביר מוסטפא את זכויותיו במקרקעין לחוסין. ביום 27.8.08 הגישו המשיבים הצהרה למערער המתייחסת למכירת הזכויות ללא תמורה במקרקעין ובמסגרתה ביקשו לקבל פטור ממס שבח מכוח סעיף 62(א) לחוק והנחה במס רכישה מכוח תקנה 20 לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (מס רכישה), התשל"ה-1974 (להלן: התקנות) בטענה שהם "קרובים". ביום 26.11.08 נדחתה בקשת המשיבים על-ידי המערער ונקבע כי הקרבה בין הצדדים אינה עונה על הגדרת "קרוב" הן על פי התקנות והן על פי החוק. בעקבות זאת הוצאו שומות במסגרתן חויבו המשיבים במס רכישה ומס שבח.

ביום 9.12.08 הגישו המשיבים השגה אשר נדחתה אף היא. בתשובה להשגה נכתב כי לעניין מס הרכישה – הקרבה בין הצדדים לעסקה אינה עונה על הגדרת "קרוב" כמשמעותה בתקנות. באשר למס שבח נקבע כי הקרבה בין הצדדים לעסקה אינה עונה על הגדרת "קרוב" במובן סעיף 1 לחוק היות וחוסין נישא בשנית לאחר שהתאלמן, וכי נישואין בשנית מנתקים את הקרבה שהייתה בין הצדדים. על החלטה זו הגישו המשיבים ערר לוועדת הערר.

פסק-דינה של ועדת הערר

2. הוועדה דחתה את הערר בכל הנוגע להנחה במס רכישה. ההנמקה לכך הייתה כי הגדרת המונח "קרוב" בתקנות צרה מלהכיל את הקרבה בין הצדדים. מנגד, קיבלה הוועדה את הערר בכל הנוגע למס שבח. הוועדה קבעה כי הגדרת המונח "קרוב" בחוק רחבה יותר מן ההגדרה בתקנות באשר היא כוללת כ"קרובים" גם "אח או אחות ובני זוגם", ולכן המשיבים יכולים להיכלל בהגדרה זו לצורך מתן הפטור. נקבע כי חוסין עדיין נחשב ל"בן זוגה" של זוהרה המנוחה שכן הפרידה בין בני הזוג לא הייתה אקט רצוני. לפיכך, למרות שזוהרה נפטרה, ועל אף שבינתיים נישא חוסין לאישה אחרת, המנוחה נותרה בת זוגו. ועדת הערר הקבילה את מצבו של חוסין לזה של אדם הנשוי לשתי נשים, וקבעה שכפי שאין לומר שהאדם מפסיק להיות בן זוגה של אשתו הראשונה לאחר שנישא לאישה שנייה, כך גם אשתו המנוחה של חוסין לא מפסיקה להיות בת זוגו למרות שהתחתן בשנית מאז. לסיכום, קבעה הוועדה כי נישואין בשנית

לאחר פטירת בת הזוג לא מנתקים את הקשר הקודם אלא הופכים אותו ל"רדום" ולכן במקרה זה חל הפטור בסעיף 62(א) לחוק. על החלטה זו הגיש מנהל מיסוי מקרקעין את הערעור שבפנינו.

טענות הצדדים

3. המערער טוען כי לשונו של סעיף 62 לחוק ותכליתו מלמדים כי מטרתו של הסעיף היא להעניק פטור במסגרת התא המשפחתי המצומצם והקרוב, ולפיכך אין לקבל את עמדת המשיבים המבקשים להרחיב את מעגל הפטור גם למי שהקים לעצמו תא משפחתי חדש לאחר התאלמנותו. עוד גורס המערער כי עמדתו מתיישבת עם הוראה מקצועית, משנת 1965, שכותרתה "קרוב" לאחר פטירה או גירושין". הוראה זו קובעת כי הפטור האמור יחול גם על אלמן, אולם רק אם הוא טרם נישא בשנית, וכן שהפטור אינו חל על בני זוג שנפרדו כתוצאה מגירושין. המערער טוען בנוסף כי המבחן להגדרת המונח "קרוב", כפי שהוא נקבע בפסיקה, הוא מבחן מהותי וענייני של הקשר בין הצדדים להסכם. לפיכך, לדעת המערער, כפי שגירושין מהווים סיום קשר רצוני ומנתקים את הקרבה המשפחתית לעניין הפטור, כך גם נישואין מחדש לאחר פטירת בן-זוג מהווים סיום רצוני של התא המשפחתי הקודם. לדידו, אין לראות באדם כזה כבעל שני תאים משפחתיים לעניין הפטור. תמיכה לטענה זו מוצא המערער בחוק הביטוח הלאומי [נוסח חדש], התשנ"ה-1995 (להלן: חוק הביטוח הלאומי), במסגרתו פוקעת זכותה של אלמנה לקצבת שאירים כאשר היא נישאת בשנית, מתוך הנחה כי בן הזוג החדש ימלא את החסר בהכנסה שנוצרה עם מות בן הזוג הקודם. לבסוף טוען המערער שיש לפרש הוראות פטור ממס בצמצום.

4. המשיבים סומכים ידיהם על פסק-דינה של ועדת הערר. המשיבים טוענים כי הגדרת המונח "בן זוג" בחוק ובתקנות אינה כוללת תנאי לפיו שני בני הזוג צריכים להיות בחיים לשם קבלת הפטור. כתמיכה לטענתם מפנים המשיבים להחלטת ועדת ערר עמ"ש 11/72 פ"ד נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד א (13) 182 (1972) (להלן: פרשת פישר), אשר לדידם העלתה שאלה דומה במהותה לשאלה העומדת לפני בית משפט זה, ולעמדתו של פרופ' יצחק הדרי בספרו (יצחק הדרי מס שבח מקרקעין כרך א 123-124 (2000) (להלן: הדרי)). עוד גורסים המשיבים כי מבחינה מהותית נישואיו השניים של חוסין לא פירקו את התא המשפחתי הקודם עם המנוחה, ולראיה – ילדיהם המשותפים ממשיכים לראות את מוסטפא כדודם, גם לאחר פטירת אמם. כמו כן, מבקשים המשיבים ללמוד על דרך ההיקש מהפרשנות שנתן בית משפט זה (ע"א 2622/01 מנהל מס שבח נ' לבנון, פ"ד נד(5) 309 (2003) (להלן: פרשת לבנון) למונח

"בן זוג" במסגרת הפטור בסעיף 62(א) לחוק, שם נפסק כי הגדרה זו כוללת גם בני זוג ידועים בציבור. לבסוף, טוענים המשיבים כי הלכה ידועה היא שבמקרה בו קיים ספק בפרשנות של הוראת מיסוי אזי יש לפרש אותה לטובת הנישום.

דיון

5. ועדת הערר קבעה, כאמור, כי המשיבים אינם זכאים להנחה במס רכישה לפי תקנה 20 לתקנות. המשיבים לא ערערו על ההחלטה בעניין זה, ולפיכך, אינני נדרשת לסוגיה זו. משכך, השאלה היחידה העומדת ביסוד ערעור זה היא האם אלמן שנישא מחדש לאחר מות אשתו נותר עדיין "קרוב" לאחיה של אשתו המנוחה לצורך קבלת פטור ממס שבח מכוח סעיף 62(א) לחוק.

סעיף 62(א) לחוק קובע כך:

62. (א) "מכירת זכות במקרקעין והקניית זכות באיגוד ללא תמורה מיחיד לקרובו - שאינו איגוד בשליטתו - יהיו פטורים ממס."

המונח "קרוב" מוגדר בסעיף 1 לחוק:

- "קרוב" לאדם פלוני -
- (1) בן-זוג;
 - (2) הורה, הורי הורה, צאצא, צאצאי בן-זוג ובני-זוגם של כל אחד מאלה;
 - (3) אח או אחות ובני-זוגם;
 - (4) איגוד שהוא בשליטתו;"

המשיבים מבססים את טענת היותם "קרובים" על ס"ק (3), קרי לטענתם המונח "בני-זוגם" כולל גם בני-זוג שאחד מהם נפטר והשני התחתן בשנית לאחר מותו של הראשון.

6. נקודת המוצא לצורך פרשנות הסעיף היא שלחוקי מס אין כללי פרשנות מיוחדים משלהם. חוקי מס יש לפרש בדרך הרגילה שבה מפרשים כל דבר חקיקה, היא הפרשנות התכליתית. יפים לעניינינו דבריו של השופט ברק (כתוארו אז) בפרשת קיבוץ חצור (ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט(2) 70, 75 (1985) (להלן: פרשת קיבוץ חצור)):

”כללים אלה, המשמשים לפירוש חוקים בדרך כלל, משמשים גם לפירושם של חוקי מסים. אין להם לחוקי המסים כללי פרשנות משלהם... אין עליו לפרש את החוק לטובת הנישום... כשם שאין עליו לפרשו לרעתו. טובתו של נישום אחד היא לעתים רעתו של נישום אחר. אין עליו לפרש את החוק באופן דווקני, כשם שאין עליו לפרשו באופן ליבראלי.”

7. פרשנות תכליתית של חקיקה מתבצעת בשלושה שלבים. בשלב ראשון נבחנת לשון החוק. במסגרת זו אין לתת לחוק משמעות שלשונו של החוק אינה מסוגלת לסבול. בשלב השני נבחנת תכלית החוק ועל הפרשן לבחור מבין מתחם האפשרויות הפרשניות את אותה אפשרות המגשימה את תכלית החוק. בשלב השלישי, אם מתקיימות מספר תכליות לחוק יופעל שיקול דעת שיפוטי לבחירת התכלית הראויה מבין התכליות השונות (אהרן ברק פרשנות במשפט, כרך שני – פרשנות החקיקה 81 (1993) (להלן: ברק, פרשנות במשפט); אהרן ברק “פרשנות דיני המסים” משפטים כח 425, 432 (1997) (להלן: ברק, פרשנות דיני המסים); בג”ץ 6247/04 גורודצקי נ’ שר הפנים, פס’ 19 לפסק הדין (לא פורסם, 11.3.2009) (להלן: פרשת גורודצקי)). לבחינת שלבים אלו אפנה עתה.

לשון החוק

8. הפרשנות התכליתית מעניקה משקל כבד לשיקול הלשוני. פרשן אינו רשאי לתת ללשון החוק משמעות משפטית שהיא איננה מסוגלת לשאת. לפיכך, למשמעות המשפטית חייב להיות עיגון, ולו מינימאלי, בתורת הלשון. כל אפשרות פרשנית שלשון החוק סובלת הינה חלק ממתחם האפשרויות הפרשניות. בקביעתו של מתחם האפשרויות מתחשב השופט בלשון הטבעית והרגילה של הטקסט הפיסקאלי ובלשונו החריגה ויוצאת הדופן (ברק, פרשנות דיני המסים, בעמ’ 432).

במסגרת שלב זה, השאלה הראשונה הצריכה הכרעה היא האם הדיבור “בני-זוגם” כהגדרתו בסעיף 1 לחוק כולל גם בני-זוג שאחד מהם כבר לא בין החיים. בנקודה זו מסכימים הצדדים כי כל עוד לא נישא מחדש בן הזוג שבחיים, הפטור האמור חל גם עליו, קרי בן-זוג יכול גם שיהא מי שאינו בין החיים. יצוין, כי הגדרה זו לא קובעת תנאים המגבילים את הפרשנות הלשונית שיש ליתן למילים “בני-זוגם”, ונראה כי יש עיגון לשוני להכללתם של בני זוג שאחד מהם נפטר בהגדרה זו.

סלע המחלוקת בין הצדדים נוגע לשאלה האם הפטור האמור חל מקום בו בן הזוג שבחיים נישא בשנית לאחר התאלמנותו. המערער סבור כי נישואין שניים "מנתקים" את הזוגיות הקודמת לצורך מתן הפטור, ואילו פרשנותם של המשיבים היא שלאדם יכולים להיות מספר בני זוג במקביל, ולפיכך נישואין מחדש לאחר התאלמנות אינם "מנתקים" את הזוגיות הקודמת. אני סבורה כי לשון הסעיף סובלת את שתי האפשרויות הפרשניות המוצעות. מצד אחד, ההנחה היא שהמחוקק מדבר במובן הרגיל והמקובל של הלשון, קרי מובן הפשוט של המילים בלשון בני אדם. לפי המובן המקובל והרגיל, בן זוג של אישה ייחשב ככזה כל עוד לא הקים לעצמו תא משפחתי חדש תחתיה (פרשת גורודצקי, בעמ' 11). כמו כן, המובן הרגיל של המילים "בן-זוג" הוא אחד מצמד (ראו והשוו: ע"א 2000/97 לינדורן נ' קרנית – קרן לפיצוי נפגעי תאונות דרכים, פ"ד נה(1) 12, 25-26 (1999) (להלן: פרשת לינדורן); א' אבן-שושן המלון החדש (כרך א, תשכ"ו) 243)). כאשר בן הזוג נישא מחדש קשה לומר כי הוא אחד מצמד של בן זוגו הקודם. עם זאת, סבורני כי לשון החוק סובלת גם את פרשנות המשיבים. ניתן לגרוס כי כל עוד לא בחר אדם להיפרד מבן זוגו הוא עדיין עשוי לראות בו ככזה במקביל לבן זוגו החדש. בנוסף, אם רצה המחוקק לדחות את פרשנותם של המשיבים, יכול היה לעשות זאת במפורש כפי שעשה במסגרת חוקים אחרים (ראו למשל סעיף 26(א)(1) לחוק שירות המדינה (גמלאות) [נוסח משולב], התש"ל-1970 (להלן: חוק שירות המדינה); סעיף 135 לחוק הביטוח הלאומי). בחוקים אלה נשללות זכויות מסוימות מאלמן שנישא מחדש, כפי שיפורט להלן. זאת ועוד, אין לשלול את אפשרותם הפרשנית של המשיבים אך מכיוון שהיא לא המובן הרגיל של המילים; שכן, כאמור, יש להיזקק גם למובנם החרגי של המילים. מסקנתי, אפוא, היא שמתחם האפשרויות הלשוניות כולל הן את פרשנותם של המשיבים והן את פרשנותו של המערער. לפיכך, יש לעבור ולבחון איזו אפשרות פרשנית מתיישבת עם תכלית החוק.

תכלית הפטור

9. מטרתם של כללי הפרשנות היא להעניק לנורמה המשפטית את המשמעות המגשימה באופן הטוב ביותר את תכליתה. התכלית המונחת ביסוד חקיקת מס היא המטרות, הערכים, והאינטרסים שחוק המס נועד להגשים (ברק, פרשנות דיני המסים, בעמ' 434). תכלית החקיקה מחולקת באופן גס לשתיים: תכלית סובייקטיבית ותכלית אובייקטיבית. התכלית הסובייקטיבית משמעה המטרות, הערכים והמדיניות שהמחוקק ביקש להגשים באמצעות החוק. על תכלית זו ניתן ללמוד מלשון החוק עצמו, מההיסטוריה החקיקתית שלו ומהרקע ההיסטורי, החברתי והמשפטי. התכלית האובייקטיבית הינה המטרות והמדיניות אשר דבר החקיקה נועד להגשים בחברה

דמוקרטית ומודרנית (ברק, פרשנות במשפט, בעמ' 202). המקורות לגיבוש תכלית החקיקה כוללים הן מקורות פנימיים, כגון גוף החוק, שם החוק, כותרות בחוק ומבנה החוק; והן מקורות חיצוניים, כגון עקרונות יסוד של השיטה, רקע חברתי, הדין הכללי, ההיסטוריה של החוק וחזקות שונות.

תכלית טובייקטיבית

10. הפטור המדובר נכנס לתוקפו עם חקיקתו של חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה). לפני חקיקת חוק זה, עמד בתוקפו חוק מס שבח מקרקעים, התש"ט-1949, אשר במסגרתו לא היה פטור כאמור, ולפיכך שולם מס שבח ורכישה על מתנות לקרובי משפחה. בהצעת חוק מס שבח מקרקעין, התשכ"ב-1962, עוגן הפטור בסעיף 55 כאשר "קרוב" הוגדר רק כבן-זוג, ילד או הורים. מדברי ההסבר להצעת החוק לא ניתן ללמוד על כוונתו הסובייקטיבית של המחוקק. עם זאת, אציין כי במסגרת הדיון בהצעת החוק בועדת הכנסת הרלוונטית עוגן הפטור בסעיף 62 לחוק והורחבה רשימת הנהנים מן הפטור, כך שכללה גם אחים ובני זוגם. עוד יצוין כי מאז קבלת החוק, לא שונה סעיף הפטור האמור וכן לא שונתה הגדרת המונח "קרוב" בסעיף 1 לחוק. הרחבת מעגל הנהנים מן הפטור מלמדת כי המחוקק ראה בהורה, בן זוג וילד את מעגל הקרובים הראשון והקרוב ביותר לגרעין המשפחתי, בעוד שאחים ובני זוגם נתפסו כבעלי קרבה משפחתית רחוקה יותר מאותו גרעין. מכל מקום, כיום, גם העברות בין אחים ובני זוגם הן העברות פנים-משפחתיות שיש לפטור אותן ממס. אולם, התכלית הסובייקטיבית האמורה תומכת בגישה שאינה מרחיבה את רשימת הזכאים לפטור העוסק באחים ובני זוגם אל מעבר למה שנקבע במפורש.

תכלית אובייקטיבית

11. עובר לחקיקתו של סעיף הפטור, מתנות בין קרובים היו חייבות במס שבח ורכישה. חקיקתו של סעיף הפטור נועדה לתקן מצב זה, בו מתנה בין קרובי משפחה חויבה במס, באמצעות הענקת פטור חלקי, המהווה דחיית מס. בניגוד לפטור "אמיתי" ממס שבח, אשר תוצאתו היא מחיקת "תקופת שבח" הנעלמת מחשבון המס, פטור המהווה דחיית מס דוחה את אירוע המס עד למועד המכירה הבאה החייבת במס (אהרן נמדר מיסוי מקרקעין חלק שלישי 33-34, 84 (2003) (להלן: נמדר)). על יסוד האמור, קבע בעבר בית משפט זה כי "ביסוד הפטור (ממס שבח וממס רכישה) מונחת מטרה חברתית שנועדה להקל על הסדרים פנים-משפחתיים" (פרשת לבנון, בעמ' 326).

12. תכליתם המיידית של דיני המס היא להבטיח הכנסה לאוצר המדינה, כך היא גם תכלית העל של מס שבח. מאחר שעסקינן בפטור חלקי, המהווה דחיית מס, תתכן שתעלה טענה לפיה גם אם יעניק המערער למשיבים פטור לפי סעיף 62(א) לחוק הרי שאין למדינה הפסד הכנסה, אלא היא נדחית למועד מאוחר יותר, כאשר יתרחש אירוע מס. אולם, לא ניתן להבטיח שיתקיים בעתיד אירוע מס לגבי נכס זה, שכן יתכן שהוא יעבור מקרוב אחד למשנהו במשך דורות רבים. בנוסף, יתכן שבעת אירוע המס לא יהיה כלל שבח בנכס, או ששוויו יהיה נמוך מהשבח שנקבע למשיבים, וכך המדינה תפסיד מהכנסתה. מנגד, לאחר שהשגתם של המשיבים נדחתה, חייב המערער את המשיבים בתשלום מס שבח בסך 37,538 ₪. לפיכך, דחיית ערעור זה משמעותו איבוד הכנסה מידי בסך עשרות אלפי ₪ לאוצר המדינה.

כמו כן, קיימת חזקה כללית בדיני מסים לפיה אחת מתכליותיהם היא למנוע עקיפה והשתמטות מתשלום המס (ברק, פרשנות דיני המסים, בעמ' 435-434). בנוסף, תכליתה של כל חקיקת מס, וכך גם כאשר עסקינן במס שבח, היא הטלת מס אמת, המשקף את הכנסתו האמיתית של הנישום ממושא השומה (ראו והשוו: ע"א 1527/97 אינטרבילדינג חברה לבנין נ' פקיד שומה ת"א, פ"ד נג(1) 699, 718-719 (1999); ע"א 4271/00 מ.ל. השקעות ופיתוח נ' מנהל מס שבח, פ"ד נז(2) 953, 959 (2003)). כדי לאזן בין התכליות האמורות, יצר המחוקק את הפטור המעוגן בסעיף 62(א) לחוק, אשר במסגרתו הניח כי עסקאות ללא תמורה בין בני משפחה הן ברובן עסקאות אמת והן לא נעשות למטרה עסקית. לפיכך, ראה המחוקק לפטור אותן מתשלום מס, שכן אין במסגרתן מימוש של השבח. היטיב להסביר זאת פרופ' נמדר בספרו, שם דן המחבר בטיבו של הפטור בסעיף 62(א):

"במקרה של מתנה לקרוב, בדומה להורשה, המדובר הוא בהנחלה של הזכות מדור לדור בתוך הגרעין המשפחתי, ולא בהעברה עסקית שניתן לראות בה כמימוש השבח שהצטבר בנכס. העברה במסגרת המשפחתית הינה פעולה הקרובה יותר להורשה בחיים, שהמחוקק נוהג להעניק לה פטור ממס. בשני המקרים האלה המחוקק "מתעלם" מן ההעברה שבין נותן המתנה לבין קרובו, ורואה את הקרוב כנכנס בנעליו של נותן המתנה." (נמדר, בעמ' 84).

13. שילובן של התכליות של החוק מוביל למסקנה כי התכלית המונחת ביסוד הפטור היא להקל על העברות של זכויות במקרקעין בתוך הגרעין המשפחתי אשר מבחינה מהותית אינן העברות עסקיות. מכאן, למדים אנו כי ככל שהקרבה המשפחתית בין הצדדים להעברת הזכויות "רחוקה" יותר, ביחס לגרעין המשפחתי, ובמיוחד אם

קרבה זו אינה מוגדרת במפורש בחוק, אזי מתרחקים אנו מהתכלית המונחת ביסודו של הפטור ומההצדקה להעניקו; זאת מאחר שככל שהקרבה המשפחתית בין הצדדים "רחוקה" יותר, כך תקפה פחות ההנחה שאכן מדובר במתנה אמיתית ולא בעסקה במסווה של מתנה. מכאן, נראה לי כי האפשרות הפרשנית שמציעים המשיבים אינה מגשימה את תכלית הפטור האמור ולפיכך יש להעדיף את פרשנותו של המערער. אבאר את עמדתי.

14. אכן, מותו של אחד מבני הזוג במשפחה אינו מפורר את הגרעין המשפחתי שלהם ובמובן זה, הצדק עם המשיבים. אולם, עת בחרו האלמן או האלמנה להינשא בשנית לאחר התאלמנותם, נוצר גרעין משפחתי חדש אשר מחליף את הגרעין המשפחתי הקודם לצורך מתן הפטור. ודוק, השאלה האם הפטור האמור חל במקרה מסוים אם לאו, אינה יכולה ואינה צריכה להקרין על היחסים המשפחתיים והחברתיים הסובייקטיביים בין שני הגרעינים. כך גם ההפך – מידת הקרבה המשפחתית הסובייקטיבית בין צדדים לעסקה מסוימת אינה יכולה ואינה צריכה להכתיב את שאלת תחולת הפטור בעניינם. כך למשל, נקבע כי בני-זוג חשוכי ילדים אשר אימצו, באימוץ שאינו כדת וכדין, לחיק משפחתם בן, לא זכאים לפטור האמור (ראו והשוו: ו"ע 5025/05 סלומון נ' מנהל מס שבח מקרקעין (לא פורסמה, 11.5.2006)). מכאן יוצא כי אין בעובדה שילדיהם המשותפים של חוסין וזוהרה המנוחה רואים את מוסטפא כדודם כדי להעלות או להוריד לעניין החלת הפטור בעניינם.

15. לחיזוק פרשנותם, מפנים המשיבים לפרשת פישר. שם דובר באשה אשר ירשה דירת מגורים שהייתה בבעלות אחותה ובן-זוגה. השאלה שעלתה בפרשה זו היא האם העברת זכויותיו של הבעל לאחותה של אשתו המנוחה פטורה ממס שבת, קרי, האם הם "קרובים" במובן סעיף 62(א) לחוק. ועדת הערר ענתה על שאלה זו בחיוב וההנמקה המרכזית לכך הייתה שלפני מות האישה, בעלה היה הגיס של אחותה וקשר משפחתי זה לא נפסק עם מותה של האישה, כלומר הוא עדיין נשאר גיסה גם לאחר מותה. נראה לי, כי החלטת הוועדה לא יכולה לשמש חיזוק לפרשנותם של המשיבים וזאת מכמה סיבות. ראשית, בין שני המקרים קיימת שונות עובדתית בעלת השלכה משפטית. בשונה מהמקרה דנן, בפרשת פישר, האלמן לא נישא מחדש עובר להעברת זכויותיו. כפי שעולה מהדיון לעיל, מדובר בשונות שיש לה השלכה משמעותית. שנית, מדובר בהחלטת ועדת ערר שאינה מהווה הלכה מחייבת (ראו סעיף 20(א) לחוק-יסוד: השפיטה, ס"ח התשמ"ד 78) וגם אינה הלכה מנחה מכיוון שהיא נהפכה בהחלטה מאוחרת לפרשת פישר (עמ"ש 20/94 רפופרט נ' מנהל מס שבח (לא פורסמה,

העברה של זכויות מאלמנה לאחיו של בעלה המנוח. (21.12.1994), שם נקבע כי הפטור בסעיף 62(א) לחוק לא חל במקרה שבו מתבצעת

16. סוגיה נוספת שיש להתייחס אליה היא היחס בין המונח "בני-זוגם" בסעיף 1 לחוק לבין חוקים אחרים. המונח "בן זוג" מופיע מספר פעמים בחקיקה בהקשרים שונים. כך למשל, מופיע המונח בסעיף 135 לחוק הביטוח הלאומי, סעיף 26(א)(1) לחוק שירות המדינה (גמלאות) וסעיף 57(א)(1) לחוק הירושה, התשכ"ה-1965. בשלושת סעיפי החוק הללו מחיל המחוקק על אלמן את המצב המשפטי שעמד בתוקפו עובר להתאלמנותו. עם זאת, מצב משפטי זה משתנה כאשר האלמן נישא מחדש. אכן, בית משפט זה עמד על כך שיש ליתן למונח "בן-זוג" את המשמעות המשפטית המתבקשת מההקשר בו מופיע הביטוי, וכי אין לומר כי יש לו משמעות אחידה ויחידה בכל דברי החקיקה (פרשת לינדורן, בעמ' 38). עם זאת, ניתן ללמוד מחיקוקים אלו על הבחנה שכיחה של המחוקק בין אלמן (והוא הדין לגבי אלמנה), לבין אלמן שנישא מחדש, הבחנה זו מתיישבת גם במקרה דנן עם תכליותיו של הפטור ממס שבח.

17. מהמקובץ עולה כי מבין שתי האפשרויות הפרשניות לעיל, רק פרשנותו של המערער מגשימה את תכלית החקיקה, ויש לבחור בה. במצב דברים זה, בו רק אפשרות פרשנית אחת מגשימה את תכלית החקיקה והאחרת לא – אין לפרש את החוק לטובת הנישום. חזקת הפרשנות לטובת הנישום נכנסת לפעולה רק אם הפרשן לא הצליח לגבש תכלית סופית לדבר החקיקה בסיום ההליך הפרשני ונותר עם ספק לגבי הפרשנות הראויה שיש ליתן לדבר החקיקה (ראו: ברק, פרשנות דיני המסים, בעמ' 441; פרשת קיבוץ חצור, בעמ' 77).

18. המסקנה אליה הגעתי מתיישבת עם האמור בהוראה מקצועית שהוציא המערער. בנקודה זו טוענים המשיבים כי הוראות מקצועיות אינן יכולות לשמש כאמצעי לפרשנות החוק ומפנים לרשימת אסמכתאות. ברשימה זו מופיעה החלטה של וועדת ערר (ו"ע 5038/05 סגל נ' מנהל משרד מיסוי מקרקעין (לא פורסמה, 16.2.2005)) הקובעת כי "הוראות ביצוע ללא ספק מסייעות לנישומים, לרשויות המס, ובתי המשפט מחשיבים אותן ונוהגים על פיהן אם אינן חורגות מהוראות החוק ותכליתו." משקבעתי כי פרשנותו של המערער מגשימה את תכלית הפטור, אין בעובדה כי פרשנות זו מבוססת על הוראה מקצועית כדי להעלות או להוריד שכן "על תכליתה של חקיקת המס ילמד השופט מכל מקור אמין" (פרשת קיבוץ חצור, בעמ' 77).

19. במקרה דנן, ביקשו חוסין ומוסטפא פטור ממס שבח על הקרקע שרכשו יחדיו לאחר מותה של זוהרה ולאחר שחוסין נישא בשנית והקים לעצמו גרעין משפחתי חדש. כפועל יוצא מכך, אין לומר כי כיום, בעת בקשת הפטור ממס שבח, מוסטפא הוא אחיה של אשתו של חוסין. משכך, אין חוסין ומוסטפא "קרובים" לצורך תחולת הפטור.

התוצאה היא, אפוא, כי דין הערעור להתקבל. המשיבים יישאו בשכר טרחת באי כוח המערער בסך 10,000 ₪ ובהוצאות משפט.

ש ו פ ו ת

השופטת מ' נאור:

1. דעתי שונה מדעתה של חברתי השופטת ארבל ואם תישמע דעתי נדחה את הערעור. עקרונות הפרשנות עליהם עמדה חברתי בהרחבה מקובלים עליי ולכן לא אאריך במקום בו ניתן לקצר.

2. השאלה שלפנינו היא שאלת פרשנותו של הביטוי "קרוב" בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963. לענייננו "קרוב" מוגדר בחלופה השלישית שקובע החוק כ"אח או אחות ובני-זוגם". לשיטת המדינה אלמן הוא עדיין "קרוב" של גיסו. במילים אחרות, עמדת המדינה היא כי אלמן הוא עדיין בגדר "קרוב" לאחיה של האישה גם לאחר פטירת האישה. עם זאת, המדינה טוענת כי מרגע שהאלמן נישא מחדש – אין הוא עוד בגדר "קרוב" של מי שהיה "קרובו" גם לאחר פטירת האישה ועובר לנישואין החדשים. לדעתי לשון החוק ותכלית החוק אינן תומכות בעמדה זו. מבחינת לשון החוק אין כל תמיכה לעמדת המדינה המבחינה בין אלמן לבין אלמן שנישא מחדש. אם הראשון הוא "קרוב" של אח האישה שנפטרה לא ברור מבחינת הלשון מדוע השני לא יהיה "קרוב" גם כן. כך הוא גם מבחינת תכלית החקיקה: חברתי השופטת ארבל קובעת כי יצירת גרעין משפחתי חדש "מחליפה" את הגרעין המשפחתי הקודם לצורך מתן הפטור. לדעתי יצירת גרעין משפחתי חדש לא בהכרח מחליפה את הגרעין המשפחתי הקודם ויש דווקא שהיא באה להוסיף ולא להחליף. תכלית החוק כפי שפירטה חברתי היא לאפשר מתנה ל"קרוב" ולא לראות בה העברה עסקית ולדעתי נישואיו מחדש של האלמן אינם חותרים תחת תכלית זו. הדברים גם עולים בקנה אחד עם הרצון להנחיל את הזכות במקרקעין מדור לדור עניין עליו עמדה חברתי, והרי אין

ספק כי גם אם האלמן נישא מחדש עדיין אחיה של האישה שנפטרה נותר, למצער, דודם של ילדי האישה והאלמן.

3. יתר על כן, חברתי מציינת כי מחקיקה דומה בתחומים קרובים ניתן ללמוד על הבחנה שכיחה שעורך המחוקק בין אלמן לבין אלמן שנישא מחדש. ואולם, לדעתי, החקיקה אליה מפנה חברתי מוכיחה בענייננו דווקא את היפוכו של דבר. זאת מאחר שמאותה חקיקה ניתן דווקא ללמוד כי כאשר ביקש המחוקק להבחין בין אלמן לבין אלמן שנישא מחדש הוא עשה זאת בלשון מפורשת וברורה. בענייננו לעומת זאת לא ערך המחוקק כל הבחנה שכזו. כך, סעיף 135 לחוק הביטוח הלאומי שעניינו קצבה לאלמנה קובע כי הזכות לקצבה תפקע אם "חזרה האלמנה ונישאה". בדומה, סעיף 26(א)(1) לחוק שירות המדינה (גמלאות) קובע כי תינתן קצבה "לבן זוג, כל עוד לא נישא". גם בסעיף 57(א)(1) לחוק הירושה נקבע כי הזכות עומדת "לבן זוגו של המוריש – כל זמן אלמנותו". בענייננו לעומת זאת לא קבע המחוקק כי הזכות הניתנת כאשר מדובר באלמן "קרוב" תעמוד רק בזמן אלמנותו או רק כל עוד לא נישא. על כן, לטעמי, אין להוסיף הבחנה שכזו על דרך הפרשנות.

4. בנוסף לכך, בענייננו אין מחלוקת כי המחוקק ביקש להעניק פטור במקרה של העברה ללא תמורה ל"קרוב". נוכח עמדת המדינה כי הפטור חל במקרה של העברה לאלמן השאלה שנתורה היא רק לגבי היקף פריסת הפטור דהיינו האם הוא חל רק במקרה של העברה לאלמן או גם במקרה של העברה לאלמן שנישא מחדש. לדעתי בנסיבות עניין זה בו העניק המחוקק פטור ונותן ספק לגבי היקף פריסתו יש מקום להחלה רחבה של הפטור – דהיינו מתן הפטור גם במקרה של אלמן שנישא. יפים לעניין זה דברים שקבעתי בפרשה אחרת שם התעוררה מחלוקת האם ליתן פטור מארנונה רק למעון יום המיועד לילדים או גם למעון מסוג זה המיועד לזקנים כשהיקף הפטור לא היה ברור:

"בהעדר תכלית סובייקטיבית ברורה ונוגדת, החזקה שהמחוקק לא ביקש לפגוע בקניין אינה נסתרת, והיא חזקה שיש להעניק לה את המשקל הראוי ביחס לחזקות האחרות ול'נתוני הפרשנות' האחרים שבפנינו. חזקת-תכלית זו בענין אי-פגיעה בקניין פועלת לכיוון הכרה בפטור גם ל'מעון' מסוג 'מקום שהייה' הפועל ביום שאינו מיועד רק לילדים. החזקה מנחה אותנו כי כאשר המחוקק ביקש בבירור ליצור פטור מארנונה (אך קיים ספק לגבי היקפו), ברירת המחדל (הניתנת לסתירה), על רקע זכות הקניין החוקתית, תהיה אי-פגיעה בזכות הקניין והכרה בפטור גם ל'מעון' מסוג זה המיועד

לזקנים" (עמ"ס 4105/09 עיריית חיפה נ' עמותת העדה היהודית הספרדית בחיפה, פסקה 48 (טרם פורסם, (2.2.2012))

5. חיזוק נוסף למסקנה אליה הגעתי ניתן למצוא בכך ש"אחד ממאפייניה הנוספים של שיטת מס ראויה הוא אדישותה להחלטותיו הלב-פיסקאליות של האדם" (ע"א 3489/99 מנהל מס שבח מקרקעין, חיפה נ' עברי, פ"ד נז(5) 589, 602 ו (2003) (להלן: עניין עברי)). בעניין עברי אחת הפרשנויות של הוראת המס שנבחנה שם היה בה כדי להשפיע על החלטה לבר-פיסקאלית. דובר שם על כך שיש באחת הפרשנויות כדי לעודד בני זוג המתכוונים להינשא לזכות, שלא בטובתם, הסכם יחסי ממון כדי לזכות בפטור ממס. הובהר שם שגם מן הטעם הזה יש לדחות את אותה פרשנות. בדומה ניתן לומר בענייננו כי גם החלטת האלמן האם להינשא מחדש היא מאותן החלטות לבר פיסקאליות שעמדת המדינה עשויה להשפיע עליהן. אם מדובר בסכומים נכבדים עמדת המדינה יש בה למעשה כדי "לתמרץ" אלמנים שלא להינשא מחדש כדי לשמור על האפשרות כי ינתן פטור ל"קרוב" שלהם. ניתן להניח כי לא זה השיקול שיכריע את הכף עבור האלמנים אך עדיין נשללת האדישות הפיסקאלית ללא שהובהרה ההצדקה התכליתית לכך, ומבלי שהמחוקק ביקש לעשות זאת.

6. באשר לפסק הדין ב- עמ"ס (י-ם) 20/94 רפופורט נ' מנהל מס שבח (לא פורסם, 21.12.1994) (להלן: עניין רפופורט) אותו מזכירה חברתי: לדעתי אין ללמוד מפסק דין זה לענייננו. בעניין רפופורט דובר על העברה מאישה, שבעלה נפטר, אשר העבירה זכות במקרקעין לאחי בעלה. מדובר אפוא בהעברה מהאלמנה אל גיסה. ענייננו הוא ב"כיוון ההפוך" – בהעברה מהגיס אל האלמן וכפי שציינה ועדת הערר עוד בעניין רפופורט: גם אם בשפה העברית יחס של קירבה הוא "דו סטרי" הרי שהחוק בהקשר זה אינו "דו סטרי" וזאת מאחר ש"לשון ההגדרה ... כוללת בן זוג של אח אך לא אח של בן זוג" (ועוד לגבי היעדר הסימטריה בהגדרה ראו יצחק הדרי מיטוי מקרקעין כרך א 122 (מהדורה שנייה בהשתתפות ירדנה סרוסי, 2000)). במילים אחרות, אי מתן הפטור בעניין רפופורט בו דובר על העברה לאח של בן זוג שנפטר אין בה לדעתי כדי להכריע בשאלה מה הדין בהעברה לבן זוג של אח שנפטר, כפי המצב בענייננו. במובן זה פסק הדין ב- עמ"ס (ת"א) 11/72 פישר נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פד"א ה 182 (1972) (להלן: עניין פישר) שם ניתן פטור דווקא יותר קרוב לענייננו ככל שמדובר שם בהעברה מגיסה אל אלמן כפי שטענו המשיבים. המדינה אינה טוענת אחרת אלא שלטענתה בעניין פישר דובר על אלמן ולא על אלמן שנישא מחדש וכי לגבי אלמן שנישא מחדש התקבלה בפסק דין אחר עמדתה (עמ"ס (חי') 22/81 קאופמן (להלן: עניין קאופמן)). ואולם, המדינה הגישה רק תמצית של פסק דין קאופמן וממנה ניתן ללמוד כי אין מדובר

שם בסעיף ההגדרה שלענייננו ("אח או אחות ובני-זוגם") וגם אינני משוכנעת כי האמור שם עולה בקנה אחד עם עמדת המדינה לפנינו לפיה יש ליתן פטור בהעברה מגיס לאלמן אך לא מגיס לאלמן שנישא מחדש. מכל מקום, כפי שמציינת חברתי, החלטה של ועדת ערר אינה הלכה מחייבת והעיקר לדעתי הוא כי בענייננו, כפי שהובהר לעיל, החוק אינו יוצר הבחנה בין אלמן לבין אלמן שנישא מחדש. על כן, לדעתי, לגבי סעיף ההגדרה בו אנו עוסקים, אין מקום כי אנו נוסיף את ההבחנה על דרך הפרשנות.

7. ודוק: כל עניינו של הפטור בו עסקינן הקבוע בסעיף 62 לחוק מיסוי מקרקעין הוא כאשר מדובר בהעברת הזכות במקרקעין ללא תמורה. אך מובן הוא כי כאשר ניתנת תמורה – גם אם מדובר בקרוב – אין נכנסים כלל לגדרי סעיף הפטור שלענייננו. בדיון על פה ניסתה המדינה לטעון כי בענייננו לא היה מדובר באמת בהעברה ללא תמורה, אלא שהייתה תמורה מוסווית. ואולם, טענה זו לא נטענה על ידי רשויות המס בשום שלב של ההליך וממילא לא הוכחה, כך שאין לקבלה. בדיון על פה גם ניסינו להבין מהן השלכות הרוחב של ההכרעה הפרשנית בענייננו ונמסר לנו כי מדובר בסוגייה שמתעוררת "פה ושם" – דהיינו שאין למעשה השלכות רוחב של ממש. מכל מקום, גם אם יש השלכות רוחב הרי פתוחה בפני רשות המס האפשרות להביא לתיקונו של החוק, אם היא סבורה כי יש לכך מקום. יפים לעניין זה דברי המשנה לנשיא ריבלין בפרשה אחרת לפיהם "בכל מקרה, אם הקשיים הם אכן כה גדולים, כנטען על-ידי רשות המס, הרי פתוחה בפניה הדרך להביא לתיקונו של החוק בנושא" (דנ"א 1879/11 מנהל מס שבח רחובות נ' בזק - חברה ישראלית לתקשורת בע"מ, פסקה 9 (טרם פורסם, 17.4.2012)).

8. ועל כל הנימוקים המשפטיים אוסיף, בקצרה, כי להשקפתי גיס שהתאלמן נותר גיס ולכך מסכימה המדינה, אלא שלהשקפתי כך הוא גם גיס שהתאלמן ונישא מחדש. קשריו המשפחתיים עם משפחת אשתו המנוחה אינם ניתקים עקב נישואיו מחדש.

9. אשר על כן, אם תישמע דעתי נדחה את הערעור ונורה למערער לשלם למשיבים שכר טרחת עו"ד בסך 10,000 ש"ח.

השופט י' עמית:

במחלוקת שנפלה בין חברותי, אני מצטרף לדעתה של השופטת נאור ולפיה, לצורך מתן הפטור, אין להבחין בין אלמן לבין אלמן שנישא.

אכן, לחוקי המס אין כללי פרשנות משלהם וכללי הפרשנות היאים לחוקים אחרים נאים גם לחוקים אלה (ראו: אהרן ברק "פרשנות דיני המסים" משפטים כח (תשנ"ז) 425 (להלן: ברק), ומכאן, שחוק מס, כמו כל חוק אחר, יש לפרש על פי תכליתו (ראו, לדוגמה, ע"א 8570/06 פקיד שומה תל אביב נ' ב'זה (טרם פורסם, 12.3.09), בסעיף כט לפסק דינו של כבוד השופט רובינשטיין והאסמכתאות שם). אולם, כאשר יש ספק באשר לתכליתו של חוק המס, הרי שניתן לעשות שימוש בחזקה לפיה אין להטיל מס אלא על פי תכלית ברורה (ברק, שם). בחזקה זו, מהדהד כלל הפרשנות הישן, שלטעמי לא נס ליחו, ולפיו מקום בו כפות המאזניים מעויינות, על הספק לפעול לטובת הנישום.

ש פ ו ט

הוחלט ברוב דעות כאמור בפסק דינה של השופטת מ' נאור.

ניתן היום, י"א באייר תשע"ב (3.5.12).

ש פ ו ט

ש פ ו ט ת

ש פ ו ט ת