

## בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 3185/03

בפני: כבוד הנשיא א' ברק  
כבוד השופט א' ריבלין  
כבוד השופטת א' חיות

המערער: מנהל מס שבח מקרקעין – מרכז

נגד

המשיבים: 1. שחר פלם  
2. דפנה פלם

ערעור על פסק דינה של ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג-1963, שליד בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו, בע"ש 1123/01, מיום 12.2.2003, שניתן על ידי כבוד השופט (בדימוס) י' בן שלמה והחברים: א' מונד, ד' מרגליות

בשם המערער: עו"ד לאה מרגלית; עו"ד יריב אבן-חיים

בשם המשיבים: עו"ד חן פרוינד

### פסק-דין

הנשיא א' ברק:

בני זוג רכשו דירת מגורים, כאשר לאחד מהם דירה קודמת מלפני הנישואין, שנשארת בבעלותו המלאה והבלעדית. האם זכאי בן הזוג השני למס רכישה מופחת הניתן לרוכש "דירה יחידה" כאשר החוק קובע שיראו "רוכש ובן זוגו כרוכש אחד"? זו השאלה הניצבת לדיון בערעור זה.

## העובדות וההליכים

1. בני הזוג "פלם" רכשו (ביום 18.6.00) דירת מגורים (להלן: הרכישה), כאשר לגב' פלם היתה דירת מגורים קודמת מלפני נישואיה, שנשארה בבעלותה המלאה והבלעדית כאמור בהסכם הממון שבין בני הזוג. הם דיווחו על הרכישה למנהל מס שבח מקרקעין (להלן: המנהל), וערכו שומה עצמית של מס רכישה, על פי שיעורי המס הרגילים החלים על רוכש "דירת מגורים" ביחס לחלקה של הגב' פלם, ועל פי שיעורי המס המופחתים החלים על רוכש "דירה יחידה" ביחס לחלקו של מר פלם. המנהל דחה את השומה העצמית משסבר כי מר פלם איננו זכאי לשיעורי המס המופחתים כי איננו רוכש "דירה יחידה". המנהל הוציא לבני הזוג שומת מס רכישה שבה חוייב גם מר פלם על פי שיעורי המס הרגילים החלים על כל רוכש דירת מגורים שאיננה דירה יחידה.

2. בני הזוג השיגו על כך. המנהל דחה את השגתם וקבע כי מאחר שבני הזוג רכשו דירה, כאשר לאשה יש דירה נוספת, גם מלפני הנישואין, הרי שלתא המשפחתי זוהי הדירה השנייה, וחישוב מס הרכישה לבני הזוג נערך בהתאם לכך. על כך ערערו בני הזוג לוועדת הערר שליד בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו. זו קיבלה את עררם וקבעה כי:

"ההגיון הכלכלי והחברתי מחייב, לדעתי, במקרים בהם נרכשו דירות מגורים על ידי בני זוג לפני מועד נישואיהם שלא להתחשב בהיסטוריה זו בשעה שנותנים פטור ו/או מס רכישה מופחת" (שם, בעמ' 8).

מכאן ערעור המנהל בפנינו.

## הטענות בערעור

3. לטענת המנהל, על בני הזוג פלם חל מס רכישה בשיעור הרגיל ולא בשיעור המופחת משום שאין הם רוכשים "דירה יחידה". לשיטתו, יש לראות בנסיבות המקרה דנן את בני הזוג פלם כ "רוכש אחד" כמצוות סעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: החוק), וככאלה, רכישתם איננה רכישת "דירה יחידה", כי הגב' פלם החזיקה בדירה קודמת. הוא מוסיף כי, השיעור המופחת ניתן לתא המשפחתי שרוכש "דירה יחידה", ואין מקום לפיצול ההטבה בין יחיד התא

המשפחתי. לשיטתו, זו הפרשנות שמגשימה את תכלית החקיקה, וכל פרשנות אחרת "תפלה לרעה בני זוג שלא קבעו ביניהם הפרדה רכושית בדירותיהם", וגם תפגע בעיקרון הניטרליות של מערכת המס.

4. המנהל מבסס את טענותיו במידה רבה על פסק דינו של בית משפט זה בע"א 3489/99 מנהל מס שבח מקרקעין חיפה נ' אן מרי עברי, פ"ד נד(5) 589 (להלן: פרשת עברי), שבו נקבע כי הפטור ממס שבח הניתן בגין מכירת דירת מגורים אחת לארבע שנים, איננו חל על הגב' עברי שמכרה בתקופת הנישואין דירת מגורים מלפני הנישואין, משום שטרם חלפו ארבע שנים מהמועד שבו מכר בן זוגה בפטור, בתקופת הנישואין, דירת מגורים שהיתה לו מלפני הנישואין. זאת, על רקע הוראה דומה שקבעה כי "יראו כמוכר ובן זוגו כמוכר אחד". לטענת המנהל, אותם נימוקים שהביאו את בית המשפט למסקנתו בפרשת עברי, מובילים בנסיבות המקרה דנן למסקנה שאין בני הזוג פלם זכאים למס רכישה מופחת בגין רכישת "דירה יחידה".

5. מנגד, טענו בני הזוג פלם, כי על מר פלם חל מס רכישה מופחת כי הדירה הנרכשת היא "דירתו היחידה", ואין לו כל זכות בדירה הקודמת של הגב' פלם. לדידם, הדירה הנרכשת היא גם "הדירה היחידה" הנרכשת על ידי התא המשפחתי כתא, משום שהדירה הקודמת נרכשה בטרם הנישואין על ידי הגב' פלם בלבד ולא על ידי התא המשפחתי, שעוד לא היה קיים. לטענתם, אין כל מקום לראות בהם "רוכש אחד" ביחס לשתי הדירות שנרכשו, ולשלול בכך ממר פלם את שיעור המס המופחת בגין רכישת "דירה יחידה". לדידם, אין זו הפרשנות הנכונה של סעיף 9 לחוק, ואין מקום להחילו עליהם כאמור, בנסיבות המקרה דנן. לטענתם, אחת מתכליות סעיף 9 לחוק, גם אם אינה תכלית בלעדית, היא מניעת תכנוני מס בלתי לגיטימיים, על ידי ייחוס רכישות התא המשפחתי בין חברי התא כדי לזכות בשיעור המופחת. מכאן, הם מוסיפים, שמקרה כגון דא, שבו אין רכישה קודמת במסגרת התא המשפחתי, ואין חשש מהסתרת נכסים באמצעות שימוש בשם בן הזוג, על כל בן זוג לשלם מס רכישה לפי כמות נכסיו האמיתיים, והדירה הנרכשת היא דירתו היחידה של מר פלם ועליו לשלם עליה מס רכישה בהתאם לכך. לתפיסתם, פרשנות אחרת היא פרשנות בלתי סבירה ובלתי חוקתית, וכך ביטא זאת בא כוחם: "לפי פרשנותו של המערער אדם שאין לו נכס קודם אבל התחתן עם מי שהיה לו נכס קודם מתחתן 'לצורכי מס בלבד' גם עם נכסים שמעולם לא היו לו לגביהם ולא יהיו לו לגביהם שום זיקה. כיצד זה מתיישב עם עקרון השוויון? כיצד זה מתיישב עם הגיון סביר, בסיסי, מינימלי?".

6. בני הזוג פלם מבקשים להבחין בין פרשת עברי ובין המקרה דנן. לטענתם, ההבחנה נעוצה בכך שבפרשת עברי, שני אירועי המכירה אירעו במסגרת התא המשפחתי, ואילו בענייננו, הרכישה הראשונה אירעה שלא בתוך התא המשפחתי. לדידם, הבדל זה הוא הבדל מרכזי ובית המשפט בפרשת עברי צמצם את קביעתו למצב שבו שתי המכירות אירעו במסגרת התא המשפחתי. הם מוסיפים כי בית המשפט העליון עצמו בפרשת עברי עשה הבחנה דומה בין המקרה של עברי ובין המקרה שנדון בבית המשפט המחוזי בעניין ע"ש 2979/97 דינה מור ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין ב"ש, פד"א כו 383 (להלן: פרשת מור) שבו הגיע בית המשפט המחוזי למסקנה שונה.

המסגרת הנורמטיבית

7. מס רכישה מוטל על הרוכש זכות במקרקעין (סעיף 9 לחוק). סעיף 9 מוסיף וקובע במספר סעיפי משנה את שיעור המס החל על רכישת דירת מגורים כאחוז משווי הרכישה. שיעור המס הרגיל על רכישת דירת מגורים במועד הרלבנטי לענייננו התחיל במדרגה של 3.5% (סעיף 9(א1)(1)). אך נקבע שיעור מס מופחת שהתחיל במדרגה של 0.5% ביחס לרכישת דירת מגורים שהיא "דירתו היחידה" של הרוכש (סעיף 9(א1)(2)(א)). וכך באו לידי ביטוי תנאי השיעור המופחת:

"... יחיד תושב ישראל שרכש דירת מגורים במועד הקובע או לאחריו (בפסקה זו - הרכישה), שהיא דירתו היחידה, ... ישלם מס רכישה בשיעור משווי הזכות הנמכרת כקבוע להלן: ...".

המחוקק הוסיף והגדיר תנאים אלה וקבע כדלקמן:

"9. (א1)(2)(ב) לענין פסקה זו –

(1) 'יחיד תושב ישראל' - יחיד שהוא תושב ישראל כהגדרתו בפקודה וכן אזרח ישראלי כאמור בפסקה (1) להגדרת "אזרח ישראלי" שבסעיף 16א(א);

'דירה יחידה' - דירת מגורים שהיא דירתו היחידה של הרוכש בישראל ובאזור כהגדרתו בסעיף 16א; ...

(2) יראו רוכש ובן זוגו, למעט בן זוג הגר בדרך קבע  
בנפרד, וילדיהם שטרם מלאו להם 18 שנים, למעט ילד  
נשוי - כרוכש אחד".

8. הרכישה נשוא הדיון בוצעה על ידי בני הזוג פלם ביחד בהיותם בני זוג. הם רכשו דירת מגורים זו במשותף וכיחידה אחת. פשיטא שביחס לדירה זו הם "רוכש אחד" הן על פי הרכישה המשותפת והן מכוח סעיף 9(ג1א)(2)(ב)(2) לחוק. בגין רכישה זו נתבקש שיעור מס רכישה מופחת ביחס לחלקו של מר פלם בלבד ברכישה. השיעור המופחת מותנה בכך שרכישה זו היא רכישת "דירתו היחידה" של מר פלם. כדי לבחון אם זו "דירתו היחידה" של מר פלם, מוכרחים אנו לבחון את כלל דירותיו ואת כלל רכישותיו של מר פלם עצמו. מוכרחים אנו לבחון אם רכש דירה קודמת, אם קיבל דירה קודמת בירושה, במתנה או בכל דרך אחרת. אין לדעת אם הרכישה היא רכישת "דירה יחידה" אם לא בוחנים אם היו רכישות אחרות אם לאו ואם יש לנישום דירות אחרות אם לאו. אמנם, השיעור המופחת מתמקד ברכישה אחת, שביחס אליה נתבקש השיעור המופחת. אך, מאחר שהשיעור המופחת מותנה ברכישת "דירה יחידה", נוצר הקשר עם רכישות אחרות, ובכלל, עם מצב אחזקתו של הרוכש בדירות מגורים. הדירה הנוספת הרלבנטית במקרה שלפנינו, היא הדירה הקודמת שנרכשה על ידי הגב' פלם. במידה ויש למר פלם זכויות בדירה זו, הרי שאין הוא עוד בגדר רוכש "דירה יחידה", ואין הוא זכאי לשיעור המס המופחת. מכאן, מוכרחים אנו לבחון אם יש למר פלם זכויות בדירה הראשונה לצורך שיעור המס המופחת. זכויות כאלה יכול מר פלם לקבל בדרכים שונות. הוא יכול להיות בעל זכויות קניין ממש בדירה זו, מכוח הסכם ממון או הסכם אחר, או כל דרך אחרת. אולם, זה לא מתקיים במקרה דנן בגלל הסכם ההפרדה שבין בני הזוג. ייתכן והוא או בת זוגו, רכשו הנכס בעת הנישואין. במקרה זה, יחול עליו האמור בסעיף 9(ג1א)(2)(ב) ויראו את שניהם כבעל הנכס. השאלה היא, האם יחול עליו סעיף זה, כאשר הדירה נרכשה על ידי בת הזוג בלבד לפני הנישואין. המענה לשאלה זו מחייב פרשנות הוראת סעיף 9 לחוק.

9. הוראת סעיף 9 לחוק, כמו כל הוראת חוק, וחוקי מס בכלל זה, יש לפרש על פי תכליתה (ראו: ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט(2) 70; ע"א 4271/00 מ. ל. השקעות ופיתוח בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד נז(2) 953; ע"א 900/01 רון קלס נ' פקיד שומה ת"א 4, פ"ד נז(3) 750 (להלן: פרשת קלס); ע"א 501/03 אלדד חסון נ' מנהל מיסוי מקרקעין – חדרה (טרם פורסם); א' ברק, "פרשנות דיני המסים", משפטים כח(3) (תשנ"ז) 425). על פי תכלית החוק יש לקבוע את הפרשנות המשפטית הנכונה מבין מגוון המשמעויות שיש להן עיגון בלשון החוק. לשון החוק היא נקודת המוצא ותכלית החוק היא מצפן ההכוונה של השופט לפרשנות המשפטית

הנכונה של ההוראה הניצבת בפניו. תכלית החוק היא הערכים והאינטרסים שהחוק מבקש להגשים. היא מורכבת מתכלית סובייקטיבית ותכלית אובייקטיבית. עמדתי על כך באומרי:

”תכלית החוק היא המטרות, הערכים והאינטרסים אשר החקיקה באה להגשים. היא מורכבת מתכלית סובייקטיבית ואובייקטיבית גם יחד. התכלית הסובייקטיבית משקפת את המטרה, הערכים והאינטרסים אשר המחוקק ההיסטורי ראה לנגד עיניו. התכלית האובייקטיבית משקפת מטרות קונקרטיות שחקיקה מסוגה של אותה חקיקה מיועדת להגשים, וכן משקפת היא את הערכים של השיטה ואת עקרונות היסוד שלה, אשר במסגרתם פועל כל חוק, ואשר הוא מוחזק כבא להגשים” (א’ ברק, פרשנות במשפט (כרך שני, פרשנות החקיקה, 1993) 291).

על תכלית החוק יש ללמוד מלשונו, ממבנהו, מההיסטוריה החקיקתית, מעקרונות היסוד של השיטה ומכל מקור אמין (ראו: ע”א 93/88 מעבדות טרבינול (ישראל) בע”מ נ’ פקיד שומה למפעלים גדולים, פ”ד מו(2) 3845; עע”א 1613/91 ארביב נ’ מדינת ישראל, פ”ד מו(2) 765, 776)). על פי מתווה זה נבחן את ההוראה שבפנינו.

”רוכש ובן זוגו כרוכש אחד” של ”דירה יחידה”

10. הוראת סעיף 9 מעניקה שיעור מס רכישה מופחת לרוכש ”דירה יחידה”. היא מוסיפה וקובעת כי לצורך זה ”יראו רוכש ובן זוגו כרוכש אחד”. השאלה היא, האם הוראה זו חלה על רכישה לפני הנישואין, ומכוחה אין לראות במר פלם עוד רוכש ”דירה יחידה”. מבחינה לשונית, ההוראה דנה במס רכישה, על אירוע הרכישה, במועד הרכישה. רק טבעי הוא כי ההוראה מתמקדת במועד הרכישה ומכוונת למועד זה. במועד הרכישה של דירת הגב’ פלם, לא היה מר פלם ”בן זוגה”. שכן, במועד זה הם עוד לא נישאו ואף לא הכירו זו את זה. מכאן, שעל פי המשמעות הלשונית הפשוטה של ההוראה, אין היא חלה על מר פלם, שלא היה במועד הרלבנטי ”בן זוגה” של הגב’ פלם. ברוח דומה ציין בית המשפט המחוזי בפרשת מור:

”כאשר מכר המערער 2 את דירתו הראשונה, הוא לא היה נשוי. את התא המשפחתי יש לראות כיחידה אחת, לצורך מס, מרגע שנוצר התא המשפחתי ולא לפני כן” (שס, פסקה 4).

11. פרשנות זו מתבקשת על פי תכלית החוק. אחת מתכליות ההוראה שבסעיף 9 לחוק היא מניעת תכנוני מס בלתי לגיטימיים. היא ביקשה למנוע מצב שבו יירכשו מספר דירות מגורים שיוחסו לבני המשפחה השונים כדי לזכות שלא בצדק בשיעור המס המופחת המוענק ל"דירה יחידה". תכלית זו מובילה למסקנה כי אין להחיל את ההוראה על דירה שנרכשה בטרם הנישואין, כי במועד זה אין חשש לייחוס הדירה לבני המשפחה השונים, כי עדיין אין בני משפחה שונים והרוכש הוא רוכש יחיד ולו מיוחסת רכישת הדירה.

12. אך, תכלית זו, כאמור, איננה התכלית היחידה. זו היתה דעתי בפרשת עברי, כדעת הרוב עם חברי השופט ריבלין ובניגוד לדעתה של השופטת שטרסברג כהן, והיא נותרה על כנה. להוראת סעיף 9 תכלית נוספת שעניינה לראות במשפחה יחידה אחת ולהעניק לה הקלה במס רכישה בעת שהיא רוכשת דירה יחידה במשאביה המצומצמים (ראו: דברי הכנסת, התשנ"ט, בעמ' 4143). אף תכלית זו, לטעמי, מובילה למסקנה שאין לראות בבני הזוג פלם רוכש אחד ביחס לדירה הראשונה, ויש הצדקה להעניק למר פלם שיעור מס רכישה מופחת כרוכש "דירה יחידה" על פי סעיף 9 לחוק. שכן, בענייננו, המשפחה כמשפחה זכאית ליהנות משיעור המס המופחת בגין הרכישה כי זו "הדירה היחידה" של המשפחה כיחידה אחת, ואילו הדירה של הגב' פלם היא דירתה שלה בלבד, ולא דירת המשפחה, ולא נרכשה על ידי המשפחה, אלא, על ידי הגב' פלם בלבד. דירה זו לא מבטאת את עושרה ויכולתה הכלכלית של המשפחה כיחידה אחת. לטעמי, סעיף 9 מבקש להתייחס לתא המשפחתי כיחידה אחת ולבחון את מצבו הכלכלי/סוציאלי של התא החל מהמועד שבו נוצר התא המשפחתי וביחס לנכסים שנרכשו במסגרת התא המשפחתי. שכן, נכסים שאינם במסגרת נכסי התא המשפחתי, אלא, שייכים לבן זוג אחד בלבד מלפני שנוצר התא המשפחתי, אינם מדד למצבו הסוציאלי של התא כתא, אלא, מדד למצבו הסוציאלי של בן הזוג המחזיק בנכסים אלה בלבד. מצבו של בן הזוג האחד איננו חלק ממצב התא, במידה ומקורו בנכס מלפני הנישואין שנשאר מחוץ למסגרת התא המשפחתי. קו הגבול המכריע בהתייחסות לתא המשפחתי כיחידה אחת הוא הקו של יצירת התא המשפחתי, וזה נראה לי קו מתבקש על פי הגיונם של הדברים.

13. פרשנות זו, כי מר פלם איננו "רוכש אחד" עם הגב' פלם ביחס לרכישה שבוצעה לפני הנישואין ורכישתו האחרונה היא רכישת "דירה יחידה", היא הפרשנות ההגיונית והסבירה. חזקה היא, כי תכלית החוק להגשים תוצאות סבירות (ע"פ 330/73

אליאסוף נ' מדינת ישראל, פ"ד כח(1) 212, 219). הפרשנות האחרת היא פרשנות קשה יותר שמבקשת לייחס בעלות לצורך מס למי שאין לו כל זכות בדירה, ולמי שלא היה לו קשר לדירה או לרוכש הדירה במועד הרכישה. עמדו על כך בפרשת מור, בהקשר של סעיף 49(ב) לחוק, במלים אלה:

"הפירוש שנוקט בו המשיב, מביא לתוצאה שאין הדעת סובלתה. הרצון הלגיטימי למנוע התחמקות ממס, שהביא ליצירת הפיקציה, שהמוכר כולל את בן זוגו וילדיו הקטינים, אינו צריך להביא לתוצאה, שאשה, שהיתה לה דירה בתקופת רווקותה, תחוייב בתשלום מס על מכירת אותה דירה, רק משום שבעלה מכר את הדירה שהיתה לו, בתקופת רווקותו, לפני פחות מארבע שנים. יש לתת פירוש הגיוני לחוק ופירוש שיתאים למטרת החוק. מטרת החוק וסעיף 49(ב) היתה למנוע הערמה על שלטונות המס. המטרה לא היתה לפגוע בבן זוג, בגלל נישואיו" (שם, פסקה 7).

בפרשנות האחרת יש גם היבטים מסויימים של תחולה רטרואקטיבית וחזקה היא כי תכלית החוק לא לחול רטרואקטיבית (ראו: ע"א 27/64 בדר נ' לשכת עורכי הדין בישראל, פ"ד יח(1) 295, 300; ע"א 62/69 חיים נ' שטרנברג, פ"ד כג(2) 665, 667). על כל זאת יש להוסיף, כי פרשנותי זו מגשימה את האוטונומיה של כל אחד מבני הזוג במסגרת התא המשפחתי (השוו: פרשת קלט, בעמ' 764-765).

14. ברוח פרשנותי זו, ציין פרופ' הדרי בהקשר של מס שבת, כי:

"... אין לשלול את הפטור הכללי אחת לארבע שנים מבן זוג המוכר את דירתו שרכש לפני הנישואין בשל מכירה פטורה שביצע בן הזוג האחר לפני הנישואין" (י' הדרי, מיסוי מקרקעין (כרך א', מהדורה שנייה, 2000) 505).

ופרופ' נמדר כתב בהקשר הכללי, בלי כל התייחסות למצב המיוחד והספציפי בדבר רכישה לפני שנוצר התא המשפחתי וביחס לנכס מחוץ לתא המשפחתי, כי:

"צריך לקחת בחשבון את כל הדירות השייכות לכל חברי התא המשפחתי גם יחד. היוצא הוא שאם לתא המשפחתי יש בעת המכירה, או שהיו לו תוך 4 שנים שקדמו למכירה יותר מדירת מגורים אחת, לא יוענק הפטור" (א' נמדר, מיסוי מקרקעין (חושן למשפט, 2002) 260).



ובהקשר הספציפי שבו עסקינן, הוא ציין מפורשות כי:

”... אם היו לשני בני הזוג דירת מגורים לפני נישואיהם, ומכרו אותן לפני הנישואין ורכשו דירה משותפת, לא יתחייבו במס על מכירת הדירה המשותפת תוך פחות מ-4 שנים. הסיבה לכך הינה כי בעלותם לפני הנישואין על שתי הדירות אינה מצטרפת לעשותם כבעלים של יותר מדירה אחת לפני קיומו של התא המשפחתי” (שס, בעמ’ 97).

15. נטען בפנינו, כי יש בגישה זו משום הפרה של עיקרון השוויון והניטרליות, שכן, היא יוצרת הבחנה בין בני זוג שעובר לנישואיהם חתמו על הסכם הפרדה רכושית ובין אלה שלא חתמו. דין טענה זו להידחות. זוג שחתם על הסכם הפרדה וזוג שלא חתם על הסכם הפרדה הם זוג שונה כשבוחנים אם יש זכויות לבן הזוג האחד בנכסי בן הזוג האחר בהקשר של התקיימות התנאי בדבר “דירה יחידה”. מכאן, מוצדק להבחין ביניהם ואין בהבחנה זו כל הפליה או אי ניטרליות. שאלה היא, אם יש להעניק נפקות להסכם הפרדה לצורך התנאי של “דירה יחידה”, כאשר מדובר בדירה שנרכשה אחרי הנישואין. אך, אין לי צורך להכריע בשאלה זו במקרה דנן, שכן, הדירה נרכשה לפני הנישואין, והכרעתי מתייחסת לכך בלבד.

16. המנהל, כאמור, תומך את יתדותיו בדעת הרוב בפרשת עברי ומבקש ללמוד ממנה כי אף במקרה שבפנינו, שבו בוצעה הרכישה הראשונה לפני הנישואין, יש לראות בבני הזוג פלם “רוכש אחד”. אין בידי לקבל טענה זו. קיימת הבחנה ברורה, עליה עמדו גם בני הזוג בטענותיהם, בין פרשת עברי וההלכה שנפסקה בה ובין המקרה שלפנינו. בפרשת עברי קיבל הבעל פטור ממס שבח בגין מכירה שביצע בתקופת הנישואין של דירת מגורים שהחזיק בה מלפני הנישואין. לאחר מכן, מכרה הגב' עברי בתקופת הנישואין דירת מגורים שלה מלפני הנישואין. בית המשפט העליון קבע כי מכירה זו של הגב' עברי איננה פטורה ממס שבח, משלא חלפו ארבע שנים ממועד מכירתו של מר עברי. בית המשפט החיל על בני הזוג עברי את הוראת סעיף 49(ב) לחוק, הרואה בבני זוג “מוכר אחד” לצורך הפטור בגין מכירת דירת מגורים, הן ביחס למכירה שביצע מר עברי והן ביחס למכירה שביצעה הגב' עברי, מכירות שאירעו בתקופת הנישואין, אך עניינן היה בדירות מלפני הנישואין. חשוב להדגיש כי בפרשת עברי אשרנו את החלת הקונסטרוקציה של “מוכר אחד” על שתי המכירות, והדבר הביא

לשליטת הפטור ממס שבת. אך, שתי המכירות אירעו אחרי הנישואין. במקרה שבפנינו, מבקש המנהל לצעוד צעד נוסף, ולהחיל על בני הזוג פלם את הוראת סעיף 9 לחוק הרואה בהם "רוכש אחד" לצורך מס רכישה, אף ביחס לרכישה שביצעה הגב' פלם עוד בטרם הנישואין, ובטרם הכירה את מר פלם. החלה כזו לא נקבעה בפרשת עברי. דעתו בפרשת עברי עומדת על כנה גם כיום, אך יש לראות את ההבדל הברור בין שני המקרים. אין בפסיקתי כאן כל סתירה לפרשת עברי.

17. השופט ריבלין התייחס בפרשת עברי מפורשות למקרה שבו אירעה המכירה הראשונה לפני הנישואין, משהפנו בני הזוג עברי בטענותיהם לפסיקתו של בית המשפט המחוזי בפרשת מור. הוא ציין כי עובדות המקרים אינן דומות משום שבפרשת מור אירעה המכירה הראשונה לפני הנישואין ואילו בפרשת עברי אירעה המכירה הראשונה אחרי הנישואין. כן הוא הדגיש, כי בפרשת מור, בעת המכירה הראשונה עוד לא נוצר התא המשפחתי, ומכירת בת הזוג היתה מכירה של תא עצמאי (שס, בעמ' 604). והוא כתב מפורשות:

"העובדה שקודם לכן הייתה זכאות לפטור ממס לכל אחד מן היחידים שהצטרפו יחד מאוחר יותר, לא תמנע, כשלעצמה, זכאות לתא המשפחתי החדש לפטור ממס בין שהפטור שהיה קיים קודם ליחיד מומש ובין שלא" (שס, בעמ' 604. ראו גם: עמ"ש 1019/00 סימא כהן נ' מנהל מס שבח מקרקעין, מיסים טו/3, עמ' ה-264).

דברים אלה יפים הן לפטור בגין מכירות, המותנה בחלוף ארבע שנים בין מכירה ומכירה, ושיוצר עקב כך קשר עם העבר, והן לפטור בגין רכישות, המותנה ברכישת "דירה יחידה", ועקב כך יוצר גם הוא את הקשר עם העבר.

18. הנה כי כן, לשון ההוראה של סעיף 9 לחוק ותכליתה מלמדת כי פרשנותה הנכונה היא זו שההוראה חלה על רכישה במהלך הנישואין אך לא על רכישה לפני הנישואין. מכאן, "יראו רוכש ובן זוגו כרוכש אחד" החל ממועד יצירת התא המשפחתי וביחס לרכישות שבוצעו במסגרת התא המשפחתי ולא לפני כן. ולכן, הדירה הנרכשת היא "דירתו היחידה" של מר פלם והוא זכאי ליהנות משיעור מס רכישה מופחת. זו המשמעות הלשונית הפשוטה שמקיימת את תכלית ההוראה בדבר מניעת תכנוני מס ובדבר התייחסות לתא המשפחתי כיחידה אחת ומתן הטבה למשפחות בעלות יכולת כלכלית מצומצמת שרוכשות "דירה יחידה". פרשנות זו עולה בקנה אחד עם פסיקתו של בית משפט זה בפרשת עברי. פרשנות דומה הביע בית המשפט המחוזי בפרשת מור והביעו מלומדים שונים.

19. התוצאה היא, כי מר פלם איננו "רוכש אחד" עם הגב' פלם, ביחס לדירה שרכשה היא לפני הנישואין ולפני שהכירה את מר פלם. משאין לו כל זכויות בדירת הגב' פלם, או בכל דירה אחרת, הרי שבעת שביצע מר פלם את הרכישה הנדונה כאן, הוא רכש "דירה יחידה", ולכן, הוא זכאי לשיעור מס רכישה מופחת בגין רכישה. יש, איפוא, לדחות את ערעורו של המנהל.

הערעור נדחה. המערער יישא בהוצאות המשיבים בסכום כולל של 20,000 ₪.

## ה נ ש י א

### השופט א' ריבלין:

1. אין בידי להצטרף לפסק דינו של חברי הנשיא א' ברק.

בעניין שלפנינו, נדרשים אנו ליתן פירוש להוראת סעיף 9(א1ג)(2)(ב)(2) לחוק מיסוי מקרקעין (שבת, מכירה ורכישה), תשכ"ג-1963 (להלן: החוק), שזו לשונה:

יראו רוכש ובן זוגו, למעט בן זוג הגר בדרך קבע בנפרד, וילדיהם שטרם מלאו להם 18 שנים, למעט ילד נשוי – כרוכש אחד.

פירוש ההוראה הזו נדרש על מנת שנוכל להכריע בשאלת הזכאות להטבה (המתבטאת בשיעורי מס רכישה נמוכים יותר) לה זכאי, מכוח הוראת סעיף 9(א1ג)(2)(א) לחוק, נישום העונה על התנאים האלה:

...יחיד תושב ישראל שרכש דירת מגורים במועד הקובע או לאחריו... שהיא דירתו היחידה, או שבשמונה עשר החודשים שלאחר הרכישה מכר דירת מגורים אחרת שהיתה דירתו היחידה עד למועד הרכישה...

במקרה שבפנינו, רכשו בני הזוג פלם – הם המשיבים - דירת מגורים. בבעלותה של גברת פלם, הייתה עוד קודם לכן דירה אחרת אותה רכשה טרם שנישאה למר פלם. השאלה היא האם יש לומר, כי בני הזוג פלם רכשו עתה דירה שהיא דירתם היחידה ולפיכך זכאים הם להטבת המס.

2. הצגה ראשונית זו של השאלה העולה לדיון כפי שאני רואה אותה שונה מגישתו של חברי הנשיא א' ברק. חברי הנשיא מציג שאלה זו כך:

השיעור המופחת מותנה בכך שרכישה זו היא רכישה "דירתו היחידה" של מר פלם. כדי לבחון אם זו "דירתו היחידה" של מר פלם, מוכרחים אנו לבחון את כלל דירותיו ואת כלל רכישותיו של מר פלם עצמו...מוכרחים אנו לבדוק אם יש למר פלם זכויות בדירה הראשונה לצורך שיעור המס המופחת (פסקה 8 לפסק דינו של הנשיא).

הואיל וזוהי, לשיטת חברי, השאלה העולה בתיק זה, ממקד חברי הנשיא את הדיון במועד רכישת הדירה שבבעלות גברת פלם – אז לא היו בני הזוג נשואים. אלא שאין זו השאלה הצריכה תשובה. הוראת החוק שנידונה כאן בפנינו, לשונה ברורה. אין היא מדברת בשרשרת רכישות של דירות. עניינה, והדבר ברור גם לאור תכליתה – עליה נרחיב עוד את הדיבור - הוא אחד ויחיד – הרכישה הנוכחית של הדירה. לגבי הרכישה הזו – מבקש החוק לדעת האם הדירה היא דירתו האחת והיחידה של הרוכש. אין החוק שואל מתי נרכשה דירתו הקודמת של הרוכש; אין הוא מבקש לדעת גם האם נהנה הרוכש אז מהטבה במס רכישה. על כן, השאלה האם היו מר ומרת פלם בגדר רוכש אחד עת נרכשה דירתה של גברת פלם ערב הנישואין (שאלה שאין חולק שהמענה לה הוא בשלילה), אינה משליכה כלל על ענייננו. השאלה הצריכה תשובה היא אחרת: היום, בעת שנרכשת הדירה, האם היא משמשת כדירת מגוריו היחידה של הרוכש. אם יש לו דירה אחרת – ואין זה משנה מה מקורה, כיצד הגיעה לידינו ומתי – שוב לא יהיה זכאי הרוכש להקלת המס (אלא אם מכר את הדירה הנוספת במהלך שמונה עשר החודשים שלאחר הרכישה). הרוכש, לעניין זה, כך לפי מילותיו החד משמעיות של החוק, הם בני הזוג שניהם, מר ומרת פלם. יש לבחון אם לבני הזוג פלם דירה נוספת; אין נפקות לשאלה אם למר פלם זכויות באותה דירה נוספת. ההתמקדות בזכותו של מר פלם בדירה הראשונה, אינה, איפוא, במקומה.

3. המענה לשאלה שהצגנו, צריך שינתן לאור תכלית הוראת החוק שבפנינו. חברי הנשיא א' ברק סבור כי תכליתה המרכזית של הוראת החוק היא מניעת תכנוני מס פסולים. לדעתי, זוהי פרשנות מצומצמת מדי של הוראת החוק, אשר תכליתה רחבה בהרבה. היא אכן כוללת גם את הרצון לשים מכשול בפני התחמקות בלתי ראויה מתשלום מס, אך אין לומר בשום פנים כי זו תכליתה העיקרית. ההלכה לעניין זה נקבעה כבר בפסק הדין בעניין ע"א 3489/99 מנהל מס שבח מקרקעין, חיפה נ' עברי, פ"ד נז(5) 589 (להלן: פרשת עברי).

באותה פרשה, פרשנו את הוראת סעיף 49(ב) לחוק, אשר לשונה זהה כמעט לחלוטין ללשון הוראת סעיף 9(א1)(2)(ב)(2), הנידונה כאן. נדרשנו שם לתחולתה של ההוראה הנוגעת לפטור ממס שבח הניתן מכוח סעיף 49ב לחוק, למכירת דירת מגורים מזכה, אם לא נמכרה על ידי המוכר בארבע השנים שקדמו למכירה האמורה דירת מגורים אחרת בפטור. לאור הפרשנות שנתנו שם להוראת סעיף 49(ב), קבענו, בדעת רוב אליה הצטרף חברי הנשיא א' ברק, כי בן זוג המוכר דירה מזכה בטרם חלפו ארבע שנים מהמועד בו מכר בן זוגו דירה מזכה, אינו זכאי לפטור. כך, בשל שמתן הפטור ממס לבן הזוג האחד נחשב לניצול הפטור ממס גם על ידי בן הזוג האחר.

4. בפרשת עברי סברה השופטת ט' שטרסברג-כהן, בדעת מיעוט, כי תכלית הוראת החוק הקובעת כי יראו, לצרכי מס, בבני הזוג רוכש אחד, היא מניעת תכנוני מס פסולים. לפיכך, משלא נתקיים באותו מקרה חשד לתכנון מס פסול, סברה היא שם כי אין למנוע מנישום את ההטבה, אך בשל שבן זוגו נהנה ממנה זה מכבר. הנמקה זו נדחתה מפורשות בדעת הרוב במילים אלה:

אין לקבל את פרשנותה של המשיבה כאילו נקבעה ההגדרה הרחבה של "מוכר אחד" רק בשל הרצון למנוע הערמה על החוק בדרך של רישום דירות על שמותיהם של בני המשפחה באופן שכל אחד מהם יהיה הבעלים של אחת הדירות וייהנה מפטור ממס בעת מכירתה. ביסוד תיקון מספר 8 עמדה גם מטרה חיובית: המחוקק ביקש להביא להגשמתו של ההיגיון העומד ביסוד מתן הפטור ולהגשים את מאווייו של התא המשפחתי בכללותו בתחום הדיור שנועד למגוריו (שס, בעמ' 600-601) [ההדגשה במקור].

דברים אלה יפים, לדעתי, גם לעניין הוראת החוק שבפנינו. הוראת סעיף 9(א1)(2)(ב)(2) לחוק, כהוראת סעיף 49(ב) לחוק שפורשה בפרשת עברי, מניחה, כי התא המשפחתי הוא יחידת הצריכה והחיסכון הבסיסית. כאשר המס מוטל על היחיד

בהתעלם מהיותו חלק מהתא המשפחתי, נפער לעיתים פער בין הנתונים על בסיסם נקבעת החבות במס לבין המציאות הכלכלית. פער זה פוגע לא רק בשיוויון במס, אלא גם מקשה על השגת יעדים חברתיים וכלכליים, אותם מנסה מערכת המס להגשים. לפיכך, וכדי לגשר על הפער שבין המס לבין המציאות הכלכלית, קובעות הוראות חוק מסויימות, כהוראה שבפנינו, כי בהקשרים מסויימים, חבות המס תוטל תוך התחשבות בנתונו של התא המשפחתי כולו ובמשאביו.

זהו, לטעמי, יעד מרכזי של ההוראה שבפנינו. הוראת סעיף 9(ג1א)(2) מבקשת ליתן הקלה למי שרוכש דירה שהיא דירת מגוריו היחידה. זוהי תכלית סוציאלית מובהקת. את הדברים הדגיש שר האוצר דאז מ' שטרית, כאשר הציג לכנסת את הצעת החוק במסגרתה אומץ הסעיף:

...ואנחנו אומרים: מי שקונה דירת יחיד, ימשיך ליהנות מהפטור הזה של 0.5% בלבד עד 120,000 דולר, אבל מי שקונה דירה שנייה או שלישית להשקעה, הוא ישלם את מס הרכוש [צריך להיות – רכישה - א' ר'] במלואו. אין שום סיבה לתת הטבה לסקטור העליון, שיש לו כסף לרכוש דירה שנייה או שלישית (ד"כ 19, תשנ"ט, 4143).

כאשר בבעלות התא המשפחתי על מרכיביו השונים – שהוא, כאמור, יחידת הצריכה והחיסכון הבסיסית - יותר מדירה אחת, הרי שיש לומר כי הוא נמנה על אותו "סקטור עליון", אליו התייחס כבוד השר, הרוכש דירה שנייה ושלישית לצרכי השקעה, עד שאין הצדקה ליתן לו הקלת מס. שתי הדירות בהן מחזיקים בני הזוג, לא נועדו, הלא, ברגיל, שתיהן, לשמש כדירות מגורים של בני הזוג.

5. מי שבן זוגו הוא הבעלים של דירה, אין לומר כי אין לו דירה. אין, לפיכך – מנקודת המבט הסוציאלית של ההוראה – מקום ליתן לו הקלת מס. העובדה כי לפי הסכם יחסי הממון שבין בני הזוג תיוותר הדירה בבעלותו של בן הזוג האחר, אין לה כל נגיעה לעניין. שהרי, אף שאין לבן הזוג האחד זכות חוקית בדירת בן הזוג האחר, והקניין בה יותר בידי האחר ומבחינה זו כל אחד מהם – לעצמו, קורת הגג משותפת היא לשניים, משבחרים הם, מרצונם החופשי והאוטונומי, לחלוק יחד דירה אחת. וגם מקום בו בוחרים הם שלא לעשות כן – מציע החוק מענה הולם. החוק קובע כי ככל שהמדובר בבני זוג הדורים בנפרד – לא יראו בהם רוכש אחד. כפי שהסברנו בפרשת עברי, בעמ' 605: "בפירווד במגורים הכיר [המחוקק]; בהפרדה הרכושית לא ראה נפקות לעניין הפטור". ההגיון הסוציאלי שמאחורי קביעה זו של המחוקק ברור כמעט

מאליו – ההקלה נועדה למי שאין לו דירה אחרת, ומי שחי בנפרד מבן זוגו, להבדיל ממי שדר עימו בצוותא – לא תועיל לו דירתו של בן זוגו. יתרה מכך, משבפועל, אף אם לא להלכה, נפרדו דרכיהם של בני הזוג, שוב אין לראות בהם יחידת צריכה אחת. היא שאמרנו: הפירוד במגורים, ולא ברכוש – הוא הנותן.

השיטה המוצעת כאן אינה מבחינה, לפיכך, בין בני זוג אשר ערכו הסכם ממון לבין בני זוג שלא ערכו הסכם שכזה. גם בשל כך עדיפה היא על שיטתו של חברי הנשיא א' ברק. שיטתו של חברי יוצרת הבחנה בין בני זוג אשר חתמו על הסכם ממון המפריד בין נכסיהם, לבין מי שלא חתמו על הסכם שכזה. חברי מצייין בפסקה 15 לפסק דינו, כי בנסיבות השונות מנסיבותיהם של המשיבים כאן, כאשר אין בין בני הזוג "הסכם הפרדה", יש לבן הזוג האחד חלק בדירת בן הזוג האחר, ולכן אין לראות בו רוכש "דירה יחידה". זאת, בשונה מהתוצאה אליה מגיע חברי במקרה שבפנינו, של בני הזוג פלם – אשר כרתו ביניהם הסכם ממון.

הבחנה זו בין בני זוג אשר חתמו על הסכם ממון לבין בני זוג שלא עשו כן, היא פסולה, כפי שהוסבר בפרשת עברי בדעת הרוב (עמ' 602-603, 605). הסברנו שם כי התחשבות בהסכם הממון בעת מתן הקלת המס פוגעת פגיעה גסה בשוויון בין זוגות שונים. היא מעניקה תמריץ לא ראוי לכריתת הסכמי ממון. בכך גלומה פגיעה בניטרליות של מערכת המס, אשר מוצאת עצמה משפיעה על החלטתם של בני הזוג אם לערוך הסכם ממון אם לאו. החלטה זו לא אמורה להתקבל על בסיס שיקולים מיסיים, שהם זרים למרקם היחסים המשפחתיים. עוד ציינו בפרשת עברי כי עידוד כריתתם של הסכמי ממון עשוי לפגוע דווקא בבן הזוג החלש מבחינה קניינית, אשר עלול להיות מוצא מהמסגרת המטיבה של איזון המשאבים לפי חוק יחסי ממון בין בני זוג, תשל"ג-1973. לבסוף, וכאמור, הדגשנו שם, כי החוק מתעלם ביודעין מאפשרות קיומו של הסכם ממון בין בני הזוג. כפי שכבר ראינו, סטייה מפורשת זו מהדין הכללי באה להגשים את התכלית המיוחדת הניצבת ביסודה של ההוראה הצריכה פירוש כאן. בהקשר של זו, כך לפי מצוות המחוקק וכך גם לפי מצוות ההגיון – דיני המשפחה לחוד, ודיני המס לחוד.

6. פסק דיננו עוסק בדיני המס. לא בדיני המשפחה. גם לא בדיני הקניין. חשוב להדגיש כי אין כוונתי לומר כי יש לראות תמיד ובהכרח בבני הזוג משום גוף אחד ככל שהדברים נוגעים לבעלות הקניינית בנכסים. נהפוך הוא: הזכויות הקנייניות של בני הזוג בנכסיהם מוסדרות על ידי דיני המשפחה, המכירים – הן במסגרת חוק יחסי ממון בין בני זוג, תשל"ג-1973, והן במסגרת חזקת השיתוף שהיא יציר הפסיקה - במשטרים

שונים של יחסי רכוש בין בני הזוג. כך יכולים בני זוג לבחור לקיים הפרדה מוחלטת בין נכסיהם, וברגיל, לא יתערב בית המשפט בהחלטתם זו. בני הזוג חופשיים לבחור את אופי מערכת היחסים האישיים והכלכליים שביניהם. אלא שהשאלה שבפנינו היא אחרת. השאלה היא כל כולה בתחום דיני המיסים. ההכרעה בה צריכה להנתן לאור תכליתן של ההוראות בדבר מס הרכישה, אשר קובעות כי לעניין זה – יראו בבני הזוג יחידה אחת.

7. שיטתו של חברי הנשיא א' ברק אינה עולה, לדעתי, בקנה אחד עם הוראה זו. חברי הנשיא סבור כי לצד התא המשפחתי אותו מרכיבים בני הזוג שניהם, ממשיכים להתקיים שני תאים משפחתיים נפרדים נוספים: התא המשפחתי של בן הזוג הבודד האחד, והתא המשפחתי של בן הזוג הבודד האחר. זכויות שנרכשו על ידי כל אחד מבני הזוג טרם הורכב התא המשפחתי, ממשיכות להתקיים בתאים הנפרדים במסגרתן נרכשו – מבלי שהן יושפעו מקיומו של התא המשפחתי החדש או ישפיעו עליו (נעיר כי ספק אם עמדתו העקרונית הזו של חברי מתיישבת עם התוצאה אליה הוא מגיע – לפיה התא המשפחתי כתא זכאי רק למחצית ההטבה, ולא לכולה, בשל שלגברת פלם דירה נוספת). וכך כותב חברי: "נכסים שאינם נכסי התא המשפחתי, אלא, שייכים לבן זוג אחד בלבד מלפני שנוצר התא המשפחתי, אינם מדד למצבו הסוציאלי של התא כתא" ראייה זו, לא רק שהיא עומדת בניגוד ללשונו הברורה של החוק, אלא שהיא גם חוטאת למציאות החברתית-הכלכלית, בה ביקשה לטפל ההוראה הצריכה כאן פרשנות, ולמדיניות שביסודה. ההוראה והמדיניות אותה באה לשרת אינן נדרשות לשיפור מצבם של תאים מופשטים, כי אם לשיפור מצבם הכלכלי של בני האדם. מצבו הסוציאלי של אדם משתפר, ברגיל, כאשר הוא קושר את חייו בחייו של אחר אשר מחזיק בדירה. ההבחנה בין התא המשפחתי לבין התאים הבודדים המרכיבים אותו היא, למצער, מלאכותית. במציאות החברתית-הכלכלית (להבדיל, כאמור, מהמציאות החוקית של דיני המשפחה והקניין) מתמזגים התאים המשפחתיים הבודדים – על רכושם – בתא המשפחתי החדש הכולל את שני בני הזוג. אין זה שלם הקטן מסכום חלקיו – כשיטת חברי, אלא שלם השווה לסכום חלקיו, אם לא גדול הימנו.

8. אין מקום להפליה מיסית בין תא משפחתי המורכב מבני זוג לבין תא משפחתי המורכב מרווק או מרווקה בלבד. לשיטתו של חברי, בעוד שהראשון – בשל ההבחנה בין התא המשפחתי הכולל לבין מרכיביו – יכול להחזיק בדירה אחת ובה בעת להנות מהטבת המס ברוכשו דירה אחרת, הרי האחר, משיש לו דירה אחת – לא ייחנה עוד מההטבה. אין הצדקה להעדפת התא המשפחתי שבו חברים שניים על פני תא משפחתי אחר. הבחירה ליצור תא משפחתי היא בחירה אוטונומית ומדיניות המס צריך שתהא



אדישה לה. חברי סבור שפרשנות זו אינה צודקת, בשל שבנסיבות העניין, היא מביאה לכך שעם נישואיו, איבד מר פלם הטבת מס, מבלי שזכה בזכות קניינית בדירה הנוספת. אכן, עם נישואיו איבד מר פלם את ההטבה במס הרכישה – אלא שכנגדה הוא זכה בהטבה הסוציאלית שאותה עצמה נועדה הטבת המס להבטיח – האפשרות להנות (גם אם לא מבחינה קניינית) מדירה אחרת. נוצר תא משפחתי חדש. מצבו של מר פלם, שהיה לחלק מתא זה, השתנה. מצבו הוטב בהשוואה למצבו של האדם הבודד אשר אין לו דירה כלל וכלל. אשר על כן, גם חבות המס שלו השתנתה. היא חייבת להתאים עצמה למצבו החדש. אין הצדקה לכך שימשיך להנות מההטבה לה היה זכאי כל עוד היה בגדר יחיד שאין לו אפשרות להנות מדירה.

9. התוצאה היא כי משבבעלות המשיבה דירה, אין לומר על המשיבים כי הדירה אותה רכשו היא דירתם היחידה. לעמדה זו תימוכין בכתיבת המלומדים. כך כותב פרופ' א' נמדר, את הדברים הברורים הבאים:

לצורך השאלה מהי דירת מגורים יחידה יש לזכור כי המחוקק רואה את התא המשפחתי כולו כמוכר [בענייננו – רוכש - א' ר'] אחד, וכדי שהדירה תיחשב לדירת מגורים יחידה צריך לקחת בחשבון את כל הדירות השייכות לכל חברי התא המשפחתי גם יחד. היוצא הוא שאם לתא המשפחתי יש בעת המכירה [בענייננו – רכישה - א' ר']...יותר מדירת מגורים אחת, לא יוענק הפטור... (א' נמדר מיסוי מקרקעין: מס שבח, מס מכירה ומס רכישה (כרך ב': הפטור לדירות מגורים, מהדורה רביעית, תשס"ב) 260, 493) [ההדגשה אינה במקור].

התייחסות זו נוגעת כל כולה לסוגייה שבפנינו.

10. לבסוף, שומה עלי להתייחס להצעתו של חברי הנשיא א' ברק לאבחן את המקרה דכאן מהמקרה שנידון בפרשת עברי. חברי הנשיא סבור כי אין ללמוד מאותה פרשה לענייננו, וזאת בשל השוני בין מועדי עריכת העסקה הראשונה בדירה בשתי הפרשות. בפרשת עברי ציינתי, בדבריי שהובאו בפסק דינו של חברי, כי מקום בו מוכר בן זוג אחד את דירתו טרם הנישואין, אין מכירה זו מונעת מבן הזוג האחר מלהנות מהפטור במוכרו דירה מזכה אחרי הנישואין. מדברים אלה, מבקש חברי הנשיא א' ברק ללמוד כי משדירת המשיבה נרכשה כאן טרם באה בברית הנישואין עם המשיב, הרי שאין למנוע ממנו את הטבת המס. אלא, שכפי שכבר ניתן היה להבין מדבריי, אין הנדון דומה לראייה. אין דומה עניינו של מי שנפרד מנכסו טרם שהוא נכנס לתא המשפחתי לדין מי שהביא עימו לתא הזוגי דירה משלו. הוראת סעיף 49ב לחוק, שההטבה הניתנת

מכוחה נידונה בפרשת עברי, מתמקדת בחלוף העיתים – 4 שנים - בין המועדים של שתי עסקות המכר במסגרתן נמכרו דירות מזכות. לפיכך, ברי כי חובה לייחס משקל, עת ניתנת פרשנות להוראות המסדירות את הזכאות לאותה ההטבה, לנסיבות שאפפו את המכירה הראשונה. הוראת החוק שבפנינו, כאמור, כלל אינה דנה ברכישה הראשונה. כל עניינה הוא ברכישה העכשווית – והשאלה הנשאלת אינה האם ומתי נרכשה דירה בעבר – אלא האם היום יש בידי הרוכש דירה נוספת. לפיכך, לשיטתי, הגיונה של הלכת עברי חל במלואו גם בעניין שבפנינו.

11. מכל הטעמים האלה לא מקובלת עלי גם הערתה של חברתי השופטת א' חיות. חברתי רואה בהוראת סעיף 9(ג1א)(2)(ב)(2) כ"חזקה חלוטה של שיתוף". אלא שאין זו חזקה של שיתוף וגם לא חזקה חלוטה. כפי שכבר הדגשתי – על אף הקונוטציה המטעה של הלשון "יראו רוכש ובן זוגו... כרוכש אחד" – עניינה של ההוראה הוא במגורים המשותפים ולא בקניין המשותף. ההוראה מתייחסת למציאות בה בני הזוג דרים יחדיו – ולכן גם נהנים שניהם מדירה אחת – אף אם הדירה נמצאת בבעלותו של אחד מהם בלבד. ההוראה אינה מניחה, בשום פנים, בעלות משותפת של בני הזוג באותה הדירה. לכן, הוראת החוק מכירה בהחלט "באפשרות לגיטימית... לפיה בחרו בני זוג נשואים הגרים יחד וחיים בהרמוניה, לנהל את ענייניהם הקנייניים והכספיים בנפרד", כלשונה של חברתי. ההוראה מכירה באפשרות זו, אך היא בוחרת שלא לייחס לה נפקות לעניין הנקודתי בו היא מטפלת – בהינתן תכליתיה של ההוראה. החזקה שבהוראה בוודאי שאינה חלוטה. החזקה בדבר מגורים משותפים והנאה משותפת הצומחת מהדירה, ניתנת לסתירה – כפי שקובעת, אכן, ההוראה מפורשת. בני זוג אשר אינם גרים בצוותא – אין ההוראה חלה עליהם, וזאת כבר ראינו.

לפיכך, כאמור, אין ההוראה פוגעת פגיעה כלשהי באוטונומיה של בני הזוג. אלו חופשיים לבחור במשטר הקנייני הרצוי להם, ויכולים הם גם לבחור אם ברצונם לחיות יחדיו אם לאו. אדרבא – לטעמי, ההוראה מקדמת את האוטונומיה של בני הזוג. היא מותירה את בני הזוג בני חורין לבחור את משטר השיתוף או ההפרדה הרצוי להם, אישית וכלכלית, מבלי שבחירתם תושפע משיקולי מס לא ענייניים.

בשל הפגיעה, כביכול, של ההוראה הנדונה באוטונומיה של הפרט, סבורה חברתי השופטת א' חיות כי שומה לפרשה פרשנות מצמצמת ככל האפשר. אלא, שכאמור, לשיטתי ההוראה אינה פוגעת באוטונומיה ובשום פנים אין לייחס לה תכלית של פגיעה בחירותם של הנישומים. להוראה הנדונה תכלית ברורה, חשובה וראוייה, וממילא אין צורך לפרשה בפרשנות מצומצמת.

אשר על כן, לו נשמעה דעתי, דין הערעור היה להתקבל. את החלטת ועדת הערר שליד בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו היה ראוי לבטל, ולהשיב את החלטת מנהל מס שבח מקרקעין על כנה.

## ש ו פ ט

### השופטת א' חיות:

במחלוקת שנפלה בין חבריי דעתי כדעתו של הנשיא ברק וברצוני להוסיף הערה קצרה. סעיף 9(ג1א)(2)(ב) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה) תשכ"ג-1963 (להלן: חוק מיסוי מקרקעין), קובע חזקה לפיה רואים רוכש ובן-זוגו וכן ילדיהם שטרם מלאו להם 18 שנים, כרוכש אחד לעניין ההטבה בשיעור מס הרכישה, אלא אם כן מתגורר בן-הזוג דרך קבע בנפרד או שהילד הוא נשוי.

חזקה זו, שהיא, כך נראה, חזקה חלוטה, שוללת את הזכות לשיעור מס מופחת מאדם נשוי המתגורר עם בן או בת זוגו דרך קבע, מקום שבו או בת הזוג רכשו במהלך הנישואין דירת מגורים. במילים אחרות, ככל שרכישה נפרדת כזו מתבצעת במהלך הנישואין מניח החוק באופן חלוט שיתוף בין בני-הזוג ועל כן, הוא מייחס רכישה זו גם לבן-הזוג שבפועל לא רכש דירה אחרת. על פי אותה חזקה ניתנת, אפוא, ההטבה לתא המשפחתי הנתפס כיחידה כלכלית משותפת אחת ולעומת זאת אין החוק מכיר בהקשר זה באפשרות לגיטימית אחרת לפיה בחרו בני זוג נשואים הגרים יחד וחיים בהרמוניה, לנהל את ענייניהם הקנייניים והכספיים בנפרד. בכך יש משום פגיעה בזכותו של הפרט לאוטונומיה ובזכותם של בני הזוג, הגם שנישאו זה לזה, להתייחסות נפרדת ועצמאית (השוו: ע"א 900/01 קלט נ' פקיד שומה תל אביב 4 פ"ד נז(3) 750, 764). על כן, ראוי לחזקה הקבועה בסעיף 9(ג1א)(2)(ב) לחוק מיסוי מקרקעין כי תפורש בצמצום, באופן המחיל אותה רק על רכישות שביצע מי מבני הזוג במהלך תקופת הנישואין. אין בעיני מקום להרחיבה באופן שייצור חזקה חלוטה של שיתוף גם לגבי נכסים אשר רכש אחד מבני הזוג טרם הנישואין ואשר לגביהם קיים בין בני-הזוג הסכם-הפרדה מפורש, דוגמת זה הקיים במקרה שלפנינו.

## ש ו פ ט

הוחלט ברוב דעות לדחות את הערעור, כאמור בפסק דינו של הנשיא א' ברק.

ניתן היום, ב' באב התשס"ד (19.8.2004).

ש ו פ ט ת

ש ו פ ט

ה נ ש י א