

ע"א 3489/99

כבוד הנשיא א' ברק
כבוד השופטת (בדימ') ט' שטרסברג-כהן
כבוד השופט א' ריבלין

בפני:

מנהל מס שבח מקרקעין - חיפה

המערער:

נגד

אן מרי עברי

המשיבה:

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בחיפה בתיק
ע"ש 5958/98 מיום 15.4.1999 שניתן על ידי כבוד
השופטים: ארבל אשר, סלוצקי, מלכיאל

ט' בסיון תשס"ב (20.5.2002)

תאריך הישיבה:

עו"ד עמנואל לינדר

בשם המערער:

עו"ד מושקוביץ

בשם המשיבה:

פסק-דין

השופט א' ריבלין:

תיאור העובדות, ההליכים והטענות

1. המערער, מנהל מס שבח מקרקעין, משיג על פסק-דינה של ועדת הערר שלייד בית המשפט המחוזי בחיפה, בו הוחלט, כי המשיבה פטורה מתשלום מס שבח בגין מכירת דירת מגורים מזכה שהייתה בבעלותה טרם נישואיה. פטור זה ניתן לה מכוח הוראת סעיף 49ב לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), תשכ"ג-1963 (להלן: "חוק מס שבח" או "החוק"), הפוטר ממס השבח את מכירתה של דירת מגורים מזכה, אם לא נמכרה על-ידי המוכר, בארבע

השנים שקדמו למכירה האמורה, דירת מגורים אחרת - גם היא בפטור ממס. והכל - אם המכירה אינה נופלת בגדר אחת מן ההוראות המסייגות את הפטור.

ואלה העובדות הצריכות לענייננו: המשיבה, אן-מרי עברי, ובעלה, דוד עברי, כל אחד בנפרד, החזיקו ב"דירת מגורים", כהגדרתה בסעיף 1 לחוק מס שבח, במשך שנים. קודם לנישואיהם, ביום 27.4.1994, כרתו המשיבה ודוד עברי (שלהלן יכוננו יחד: "בני-הזוג"), הסכם יחסי ממון, מתוך רצון להסדיר ביניהם את ענייני הממון והרכוש (להלן: "הסכם יחסי הממון" או "ההסכם"). סעיף 4 להסכם קבע כדלקמן:

"מוסכם בין הצדדים כי תשמר הפרדה מוחלטת בין רכוש הצדדים.

א. בבעלות אנה [המשיבה] קיימת דירה בת 4 חדרים בחלקה 104 בגוש 11083 והיא תשאר בבעלותה הבלעדית אלא אם תחליט אחרת ותעשה זאת בכתב.

ב. בבעלות דוד [עברי] קיים רכוש כגון, מגרשים, חנויות, בתים ומשרדים וכן זכויות כספיות אצל צדדים שלישיים, ורכוש זה ישאר בבעלותו גם בעתיד אלא אם יחליט אחרת ויעשה זאת בכתב, ולאנה אין זכות כלשהי ברכוש זה".

עוד נקבע בהסכם, כי כל אחד מבני הזוג רשאי לעשות ברכושו כאוות נפשו, וכי אם ירצו בכך השניים, יתגוררו הם, עם ילדיהם מנשואים קודמים, בדירתו של דוד עברי (להלן: "דירת האיש"). חמישה חודשים לאחר מכן, בחודש ספטמבר 1994, נישאו בני-הזוג זו לזה. בחודש דצמבר של אותה שנה, אישר בית המשפט המחוזי בחיפה את הסכם יחסי הממון שערכו בני-הזוג.

2. ביום 13.5.1996 מכר דוד עברי את דירתו, ששימשה, כמוסכם, למגורי המשפחה, וקיבל פטור מתשלום מס שבח מקרקעין בגין עליית שיעור השבח שהצטבר לדירה עד ליום מכירתה. הפטור ניתן מכוח הוראת סעיף 49ב לחוק מס שבח. ביום 24.10.1997, טרם שחלפו ארבע שנים ממכירת דירת האיש, כרתה המשיבה הסכם מכר למכירת דירתה. המשיבה ביקשה לממש את זכותה, מכוח הוראת סעיף 49ב, לפטור ממס שבח בגין המכירה הזו. המערער, מנהל מס שבח מקרקעין, סירב לבקשה. הטעם שנתן לכך היה, כי משנמכרה דירת מגורים מזכה אחת במסגרת התא המשפחתי, היא דירת האיש, בפטור ממס, ומשטרם חלפו ארבע שנים ממכירה זו, לא ניתן לקבל פטור נוסף מתשלום מס שבח.

3. המשיבה השיגה על החלטת מנהל מס שבח מקרקעין. השגתה נדחתה, והיא ערערה לועדת הערר שלייד בית המשפט המחוזי בחיפה. ועדת הערר קבלה את הערר בסברה, כי כאשר באים ליישם את הוראת סעיף 49ב לחוק מס שבח, אין זה רצוי לבטל את ההבחנה בין נכסים שנרכשו על-ידי כל אחד מבני הזוג לפני הנישואין, נכסים הרשומים על-שם כל אחד מהם בנפרד, ואשר סוכם לגביהם, בין בני-הזוג ועוד בטרם נישאו, על משטר של אי-שיתוף, לבין נכסים שנרכשו על-ידי בני-הזוג לאחר הנישואין. ובענייננו קבעה הועדה, כי:

”... לא הוכחו נסיבות המצדיקות את החלת חזקת השיתוף לגבי דירת המגורים שרכשה העוררת לפני נישואיה. מהסכם יחסי הממון הנ”ל עולה בבירור כי העוררת [המשיבה] חפשית לעשות בדירתה כרצונה, ללא התערבות בעלה. דירת מגוריה, כמו נכסי הדלא-ניידי של הבעל, הוצאו מכלל חזקת שיתוף הנכסים של בני הזוג ואין לפרש את סעיף 49(ב) לחוק הנ”ל כמטיל חובת מיסוי מעבר למתחייב על פיו. מסקנתנו היא כי בנסיבות מקרה זה אין לראות את בני הזוג “כמוכר אחד” לגבי מכירת דירת מגוריה של העוררת [המשיבה]...”

4. המערער טוען, כי ועדת הערר טעתה בהתעלמה מלשונו המפורשת של סעיף 49(ב) לחוק מס שבח, ואף מתכליתו - לפיה רואים בתא המשפחתי בכללותו כ”מוכר אחד”. על-פי הוראת סעיף זה, כך טען, מי שזכאי לפטור מתשלום מס שבח במכירת דירת מגורים מזכה, הוא התא המשפחתי כולו, ולא היחידים המרכיבים אותו. לפיכך, עמדת המערער היא, כי אין ללבנטיות, לעניין הפטור ממס, לשאלה אם נתקיימה הפרדה בין נכסי בני-הזוג ואם לאו.

המשיבה סבורה, לעומתו, כי התכלית העומדת ביסוד סעיף 49(ב) לחוק היא, למנוע מקרים של התחמקות מתשלום מס שבח במכירת זכות במקרקעין. הוראת הסעיף לא באה, לטענתה, כדי “להעניש” את אחד מבני-הזוג על כך שבן-זוגו מכר, במהלך חיי הנישואין, דירה שהייתה שייכת לו תקופה ארוכה לפני כן. אליבא דהמשיבה, הואיל והוסכם בין בני-הזוג על משטר של הפרדה ברכוש, והואיל ולא מדובר בניסיון להתחמק, שלא כדין, מתשלום מס, המסקנה האחת המתבקשת היא, כי אין לראות במכירת דירת האיש ובמכירת דירתה שלה, מכירת שתי דירות במסגרת אותו תא משפחתי, ועל-כן אין לראות אותה ואת בן זוגה, לעניין זה – כ”מוכר אחד”. לפיכך, סבורה המשיבה כי היא זכאית לפטור מתשלום מס שבח.

דין הערעור, לדעתי, להתקבל.

המסגרת הנורמטיבית והיסטוריה של הפטור לדירת מגורים

5. לשון החוק, כך נראה לי, היא חד-משמעית. סעיף 49(ב) לחוק מס שבח, קובע:

”לענין פרק זה יראו מוכר ובן זוגו, למעט בן זוג הגר דרך קבע בנפרד, וילדיהם שטרם מלאו להם 18 שנים למעט ילדים נשואים - כמוכר אחד”.

אולם אפילו היינו מניחים, ואין אנו אומרים כן, כי מבחינת לשונית ייתכנו פרשנויות שונות – עדיין היינו שבים, בסופו של יום ולאחר בחינת תכלית החוק, לפרוש האחד המתבקש. אך קודם שנבוא לזו ולזו, נבחן את ההיסטוריה החקיקתית של ההוראה שבמחלוקת.

על עסקה הונית ב”זכות במקרקעין”, ובכלל זה - מכירת דירת מגורים, חלות הוראות חוק מס שבח. החוק מטיל מס ישיר בגין השבח במכירת “זכות במקרקעין” (סעיף 6 לחוק). במצב דברים זה חל חוק מס שבח, ולא פקודת מס הכנסה, על-אף שככלל, רווח הון, כהגדרתו בסעיף 88 לפקודת מס הכנסה, ממוסה במסגרת חלק ה’ לפקודה. הסיבה לכך היא בעיקרה היסטורית, לאמור - כאשר נתקבל חוק מס שבח במקרקעין, תש”ט-1949, שקדם לחוק מס שבח, טרם הוטל בישראל מס על רווחי הון. המלצה של ועדת בן-שחר לרפורמה במיסוי הישיר, לפיה יאוחדו שני החוקים האמורים לכלל דבר חקיקה אחד, לא זכתה לקידום (על תולדות החקיקה ראו: י’ הדרי, מיסוי במקרקעין (מהדורה שנייה, כרך א’, תש”ס) עמ’ 47-59).

הכלל הוא, כאמור, כי מכירת “זכות במקרקעין” חייבת במס שבח. עם זאת, קבע המחוקק דין מיוחד לנכס המשמש כדירת מגורים, על ידי כך שקבע מספר מסלולים של מתן פטור ממס במכירת דירת מגורים מזכה, כמשמעותה בסעיף 49(א) לחוק. הוראות הפטור מצויות בפרק חמישי 1 לחוק מס שבח, שכותרתו “פטור לדירת מגורים מזכה”.

6. הפטור ממס שבח, בגין מכירת דירת מגורים, עבר תהפוכות המעידות על לבטיו של המחוקק, אשר ביקש לקדם מטרות חברתיות, שנראו לו ראויות מעת לעת, וזאת על ידי מתן פטור ממס שבח במקרים מסוימים, ועל ידי שלילת הפטור - במקרים אחרים. חוק מס שבח משנת תש”ט-1949 לא התייחס כלל לדירות מגורים, וממילא לא העניק פטור בגין מכירתן. החוק הוחלף בחוק מס שבח משנת תשכ”ג-1963. נוסחו של החוק משנת 1963 כלל פטור, שניתן ל”דירת יחיד” המצויה בבית, הרשום כבית משותף, או בבית שיש בו ארבע דירות לפחות, והראוי להירשם כבית משותף. תנאי נוסף היה, כי שטח הרצפות של הדירה אינו עולה על 70 מ”ר. הפטור במתכונתו זו עורר ביקורת רבה, הואיל ולא הגשים תמיד את תכליתו (ראו: דברי השופט א’ ויתקון בע”א 262/65 מנהל מס שבח נ’ תמיר, פ”ד כ (1) 695, 700). תיקון

מספר 6 לחוק, שנתקבל בשנת 1975, תיקן מקצת מן העיוותים שהיו בחוק: ראשית, העניק החוק המתוקן פטור ממס, על מכירת דירת מגורים בהתאם לשווי הדירה ולא על פי שטחה. שנית, הוא העניק הנחה ניכרת בסכום המס, מקום ששווי הדירה עלה על הסכום האמור. שלישית, בגין מכירה שלא זכתה לפטור מהמס, כאמור, הוענקה דחייה של המס, אם נועדה מכירת הדירה לרכישת דירת מגורים אחרת תחתיה.

הן בנוסח המקורי והן בנוסח שלאחר תיקון 6 הוענק הפטור לכל יחיד בישראל, ללא התייחסות לגילו או למצבו המשפחתי. הסדר זה אפשר הימנעות מתשלום המס על ידי פעולה פשוטה של העברת הבעלות בדירות המגורים לבני משפחה אחרים. אלה, מצד, היו רשאים להשתמש בפטור האישי שלהם, על-מנת להימנע מתשלום מס על השבח (א' נמדר, מס שבח מקרקעין [הפטור לדירת מגורים] (תשנ"ז) עמ' 38; הדרי, בספרו הנ"ל, עמ' 501). ואמנם, בתיקון מספר 8 לחוק, שנתקבל בשנת 1980, החליט המחוקק לשנות את הזכאות לקבלת הפטור ממס, ולהעניק אותו לתא המשפחתי, תחת הענקת פטור ליחיד. הדבר נעשה בדרך של הוספת ההגדרה של "מוכר אחד".

פרשנות הביטוי "מוכר אחד"

7. על מלאכת הפרשנות של דבר חקיקה נאמר כבר, מפי הנשיא א' ברק, כי היא נסמכת הן על בחינת לשון החוק והן על בחינת תכלית דבר החקיקה, הבוררת מתוך שלל האפשרויות הלשוניות את הפרשנות הראויה (ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט (2) 70, 74). על תכלית החקיקה ניתן ללמוד ממספר מקורות: הן מלשונו של החוק, הן ממקומה של ההוראה בחוק, הן ממבנהו הכללי של החוק, והן ממקורות חיצוניים, כגון, התקלה אותה בא החוק למנוע, ההיסטוריה החקיקתית והערכים של השיטה המשפטית (שם, בעמ' 75). אמות מידה כלליות אלה, יפות הן גם בפרשנות של חקיקת מס (שם, שם; א' ברק, "פרשנות דיני המסים" מיסים יא/4 (1997) עמ' א-2).

לשון החוק

8. לצורך הדיון, נביא פעם נוספת את לשונה של הוראת סעיף 49(ב) לחוק:

"לענין פרק זה יראו מוכר ובן זוגו, למעט בן זוג הגר דרך קבע בנפרד, וילדיהם שטרם מלאו להם 18 שנים למעט ילדים נשואים - כמוכר אחד".

ההוראה קובעת כי, לצורך חוק מס שבח, יכללו בתא המשפחתי, לבד מבני הזוג, גם ילדיהם שאינם נשואים ואשר טרם מלאו להם 18 שנים. ילדים שמלאו להם 18 שנים שוב אינם נכללים בתא המשפחתי. אשר לבני-זוג, קובע הסעיף, מפורשות, כי בני זוג הינם "מוכר אחד", למעט אם חיים הם בנפרד דרך קבע. במקרה אחרון זה, כל אחד מבני הזוג הוא בגדר "מוכר אחד". לשון הסעיף, לפחות לכאורה, הנה בהירה וברורה. כל מכירה הנעשית על ידי אחד מבני-הזוג תיחשב כאילו נעשתה על ידי בן הזוג השני, ומתן הפטור ממס לאחד מהם ייחשב לניצול הפטור ממס גם על ידי בן הזוג האחר.

תכלית החוק

9. פרשנות לשונית זו, אף מתיישבת היטב עם תכליתו של חוק מס שבח. תכלית החקיקה שתי פנים לה: התכלית האובייקטיבית של החוק והתכלית הסובייקטיבית לה כיוון המחוקק. עלינו ליתן דעתנו לשתי הפנים גם יחד. דעתי היא, כי קביעת ועדת הערר, לפיה אין המשיבה ומר עברי באים בגדר "מוכר אחד", לצורך חוק מס שבח, לא רק שאינה מתיישבת עם לשון החוק - היא גם אינה מתיישבת עם כוונת המחוקק. היא אינה עולה גם בקנה אחד עם התכלית האובייקטיבית שעמדה ביסוד החקיקה - להשיג שוויון בין נישומים ולשמור על ניטרליות המאפיינת חקיקת מס ראויה. אבאר את דברי.

התכלית הסובייקטיבית, כפי שמצאה ביטוי בכוונה העולה מדברי ההסבר להצעת החוק, הייתה, כי יחידת המיסוי לצורך מס שבח תהא התא המשפחתי בכללותו. על ההגיון שבהענקת הפטור לתא המשפחתי ניתן ללמוד מן האמור בהצעת-החוק 1441 תש"ם, עמ' 143 :

"הגישה החדשה המוצעת מבוססת על העיקרון שדירת המגורים של המשפחה, המשמשת למגורי הקבע שלה, היא נכס פרטי לשימוש האישי של בעליה ולא נכס השקעה, ומשום כך אין להטיל מס במכירתה".
[ההדגשה אינה במקור - א"ר]

ועוד נאמר בהצעת-החוק, בעמ' 140 :

"הגדרה זו [של "דירת יחיד"] גרמה קשיים רבים בעיקר בשל הדרישה להוכיח מגורים בדירה לפני מכירתה, אף כי כוונת המחוקק היתה לפטור את דירת מגורי הקבע של המשפחה...".
[ההדגשה אינה במקור - א"ר]

על הדברים האלה יש להוסיף, כי תכופות מופנית התמורה, המתקבלת ממכירת דירת המגורים, לרכישתה של דירת מגורים חלופית. תכופות, באה רכישת דירת המגורים החדשה למלא אחר צרכי המשפחה להיטיב את תנאי הדיור שלה. לעיתים מתעורר הצורך המשפחתי, בהמרת דירת המגורים, כתוצאה מאילוצים משפחתיים אחרים - כגון שינוי במקום עבודתו של אחד מבני הזוג. המחוקק ביקש להתחשב בצרכים אלה. הטלת מס עשויה לסכל את המטרות החברתיות שביסוד מתן הפטור. על תכלית זו של הפטור אומר המלומד ' הדרי כי "הטלת מס בגין השבח שבמכירת דירה כזו תקשה מאוד על המוכר המבקש להחליף את מקום מגוריו ואף תגיע לכדי סיכול תוכניתו. מנקודת-ראות חברתית, להבדיל מן הבחינה המשפטית, אין כאן כלל מימוש של נכס..." (הדרי, בספרו הנ"ל, עמ' 419).

ואכן, גם במדינות אחרות בעולם נקבע, כי מכירת דירת מגורים פטורה ממס. כך, למשל, בארצות הברית מוענק פטור ממס במכירת דירת המגורים העיקרית (Principle Residence), כאשר הדגש מושם על כך, שבמכירה כזו ישנו, לרוב, גוון של הכרח (Involuntary Conversion), המצדיק את מתן הפטור. וכך הוסבר החוק הפדרלי בארצות הברית:

"[The proposed provision] amends the present provisions relating to a gain on the sale of a taxpayer's principal residence so as to eliminate a hardship under existing law which provides that when a personal residence is sold at a gain the difference between its adjusted basis and the sale price is taxed as a capital gain. The hardship is accentuated when the transactions are necessitated by such facts as an increase in the size of the family or a change in the place of the taxpayer's employment. In these situations the transaction partakes of the nature of an involuntary conversion.... For this reason the need for remedial action at the present time is urgent..."
Rep. No. 586, 82d Cong., 1st Sess., reprinted in 1951-2 CB 357, 377).
[ההדגשה אינה במקור - א"ר].

הפטור לא בא לזכות את אחד מיחידיו התא המשפחתי. הוא נועד להגשים את מאוויי המשפחה ככזו ואת צרכיה. עמד על כך המלומד פרופ' א' נמדר:

"עד לתיקון 8 לחוק מס שבח ב- 1980, החוק העניק עילת פטור אחת ל"דירת מגורים יחידה" לכל יחיד בישראל... המחוקק ב- 1980 אימץ שיטת מיסוי חדשה בכל הקשור לפטור ממס לדירות מגורים. בהתאם לכך המחוקק קבע הגדרה חדשה למונח "מוכר" אשר לפיה יכללו בו כל יחיד המשפחה, ובכללם בני הזוג עצמם וילדיהם שאינם נשואים עד הגיעם לגיל 18... לפי פיקציה זו יש לראות בכל היחידים המרכיבים את התא המשפחתי כאישיות משפטית אחת ויחידה לענין הפטורים ממס לדירות מגורים, למרות שכל אחד מהם מהווה אישיות משפטית נפרדת...כוונת המחוקק היתה להעמיד את התא המשפחתי כנושא בזכויות המיסוייות, ולהעניק לו מספר עילות פטור, העונות על צרכיו בנסיבות השונות של חיי המשפחה".

(נמדר, בספרו הנ"ל, עמ' 82) [ההדגשה אינה במקור - א"ר].

10. 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 ההגיון העומד ביסוד מתן הפטור, ולהגשים את מאווייו של התא המשפחתי בכללותו בתחום הדיור שנועד למגוריו. בשל אותו הגיון נשללה הזכות, לפטור ממס, מ"איגוד", כהגדרתו בסעיף 1 לחוק מס שבח, שהרי פטור כזה לא היה מגשים את התכלית האמורה.

יצוין, כי גם באנגליה התייחסו אל בעל ואישה, הגרים יחד, כתא משפחתי אחד:

"There can only be one residence or main residence for a husband and wife while they are living together... the general principle [is] of treating a husband and wife living together as a single unit...".
(Peter G. Whiteman, *Whiteman On Capital Gains Tax* (London, 4ed., 1988), pg. 320).

11. אכן, הוראת הפטור בסעיף 49ב לחוק מס שבח קובעת מבחן כללי להענקת הפטור במכירת דירת מגורים מזכה אחת לארבע שנים; לכאורה עשויים לבוא בגדרה גם מקרים שאינם מקיימים את ההגיון שביסודה. כך, למשל, המקרה בו בפועל לא נרכשת בידי התא המשפחתי דירת מגורים חלופית בסופו של יום. אלא, שאפשרות כזו היא פועל יוצא, בלתי נמנע כמעט,

מיישום שיקולים של וודאות ויעילות בהפעלת החוק. שיקולים אלה מחייבים מבחן כללי. קושי זה אינו רק נחלת השיטה אצלנו. גם בארצות-הברית עשוי הפטור על פי החוק הפדרלי לחול במקרים שאינם מגשימים את תכלית החוק. וזאת מאותן סיבות ובעיקר הצורך ליעל את עבודתם של שלטונות המס; הדבר בא לכל ביטוי בדברי ה- House Ways and Means Committee:

"This special treatment is not limited to the "involuntary conversion" type of case, where the taxpayer is forced to sell his home because the place of his employment is changed. While the need for relief is especially clear in such cases, an attempt to confine the provision to them would increase the task of administration very much."

(H. Rep. No. 586, 82d Cong., 1st Sess., reprinted in 1951-2 CB 357, 377)

12. בצד התכלית הסובייקטיבית - של המחוקק, שוכנת לה התכלית האובייקטיבית - של החוק. חזקה היא, כי דבר חקיקה בא להגשים את תכליתו האובייקטיבית. "לתכלית האובייקטיבית קיום ותחולה גם אם לא שכנה בתודעתם של המחוקקים. מקורה של התכלית האובייקטיבית אינו במחשבתם הסובייקטיבית של המחוקקים אלא במבנה החברתי" (א' ברק, פרשנות במשפט (כרך שני, פרשנות החקיקה, 1993) עמ' 203). התכלית האובייקטיבית היא "... להגשים את ערכי היסוד של השיטה ולא לנגוד להם" (בג"צ 953/87 סיעת העבודה בעירית תל-אביב-יפו וחבריה ואח' נ' מועצת עירית תל-אביב-יפו ואח', פ"ד מב (2) 309, 329).

אחד מערכי היסוד החשובים של השיטה המשפטית הוא ערך הצדק. חוקי המס אמורים להיות צודקים. "... כל עוד לא נגזרה מפי המחוקק בלשון מפורשת שאינה משתמעת לשתי פנים, יעמידו בתי המשפט את המחוקק הישראלי בחזקתו שאין הוא קובע הוראות הנוגדות מושגים מקובלים של צדק..." (השופט ח' כהן בע"פ 290/63 נאסף נ' היועץ המשפטי לממשלה, פ"ד יח (2) 570, 579). שוויון הוא אחד מן המושגים המקובלים של צדק. הבחירה, בנסיבות המקרה שלפנינו, להעניק למשיבה את הפטור שבמחלוקת, עשויה לפגוע בעיקרון השוויון. הענקת הפטור במקרה זה עשויה להביא לכך שחוק מס שבח יופעל באורח בלתי שווה בעניינם של פרטים שווים (על ממד השוויון, בהקשר של חוקי המס, הלא הוא ה"צדק האופקי" ראו: Louis Kaplow, "Horizontal Equity: Measures in Search of a Principle", 4 *Nat'l*

Tax J. 139 (1989); Edward J. McCaffery, "Taxation and the Family: A Fresh Look at (Behavioral Gender Biases in the Code)", 40 *U.C.L.A. Law Review* 983, 1036 (1993).

אכן, אין בנמצא טעם ראוי להבחנה - מבחינת הפטור ממס שבח - בין בני זוג שהחליטו על הפרדה בין נכסיהם לבין בני זוג שלא עשו כן. אלה כאלה זכאים לפטור הכללי של מכירת דירת מגוריהם, ללא מס, אחת לכל ארבע שנים. החלטתם של בני-זוג לקיים הפרדה בנכסי מקרקעין מסוימים אינה צריכה להשליך על שאלת מתן הפטור במכירת דירת המגורים בה מתגוררים בפועל שני בני הזוג. ודוק: מקום בו מתגוררים בני הזוג בנפרד, דרך קבע, זכאי ממילא כל אחד מהם לפטור משלו בגין מכירת דירת המגורים שלו. המבחן שמציב החוק, איפוא, לא בא לענות על השאלה אם בחרו בני הזוג להפריד את הבעלות בנכסיהם, כי אם לענות לשאלה אם בחרו להתגורר בנפרד בדרך קבע, וכך יאה. מבחן זה בו נוקט החוק מפורשות, מגשים כראוי גם את תכלית החקיקה.

13. אחד ממאפייניה הנוספים של שיטת מס ראויה, הוא אדישותה להחלטותיו הלב-פסיקליות של האדם (ראו: 'י' אדרעי, "מכשולים קונסטיטוציוניים וערכיים בהטלת מס על רווחי הון בבורסה", מיסים 6/ח, עמ' א-20, א-32). נראה, כי התוצאה אליה הגיעה ועדת הערר בפסק דינה, עלולה לעודד בני-זוג, המתכוונים להינשא, לכרות שלא בטובתם הסכמי יחסי ממון שיסדירו ביניהם את חלוקת הרכוש, וזאת מטעם אחד: על מנת לזכות בפטור כפול ממס שבח - בתוך תקופה של ארבע שנים. מניע זה כזה עשוי לפגוע דווקא בבן הזוג "החלש" מבחינה קניינית, שהרי אם יבחרו בני הזוג להפריד ברכוש מטעמים זרים למרקם היחסים המשפחתיים, אך ורק כדי לעמוד בדרישות שמציבה הפרשנות שהציעה הוועדה, עשויה להיגרע ההגנה של הסדר איזון המשאבים מבין הסוג הפגיע - וזאת מטעמים לא ענייניים. החשש הוא, כי בני הזוג יחליטו להתנות על הסדר איזון המשאבים שבחוק יחסי ממון בין בני זוג, התשלג31973 - (להלן: "חוק יחסי ממון"), מתוך שיקולים של תכנון מס ושלא מתוך כוונת אמת לקבוע הסדר רכושי חדש. סתירת הסדר איזון המשאבים בדרך של עריכת הסכם ממון, עשויה להוציא את בן הזוג "החלש" מבחינה קניינית מן המסגרת המיטיבה של הסדר איזון המשאבים.

14. לשיקולים אלה נוסף החשש שתוצאת פסק-הדין של ועדת הערר תפתח היא עצמה פתח להערמה על חוק מס שבח (השוו: הדרי, בספרו הנ"ל, עמ' 506). כך, למשל, דירות שירכוש בן-זוג לאחר הנישואין יירשמו על שם כל אחד מבני-הזוג בנפרד, וייערך הסכם ממון שישמור על הפרדה זו, ולאחר מכן ימכרו הדירות בפטור ממס, במהלך הנישואין, עוד לפני תום תקופת ההמתנה הנדרשת, של ארבע שנים, בין מכירה למכירה.

ודוק: פירוש זה להוראת סעיף 49(ב), המתבקש מלשון החוק ואשר בא להגשים את תכלית החוק, אינו בא לפגוע בבת הזוג המבקשת למכור דירה משלה בפטור ממס. יאמר מיד, כי הוראה זו אדישה לזהותם המינית של הנישומים. היא חלה גם על בן הזוג המבקש למכור דירה משלו בפטור ממס שבח, כשם שהיא חלה על בת הזוג.

15. לביסוס עמדתו, הפנה אותנו בא-כוח המשיבה לפסק-הדין של ועדת הערר בבאר-שבע בע"ש 2979/97 דינה מור ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין באר-שבע (מיסים יב (5) ה-292). שם התעוררה השאלה, האם יש להביא בחשבון, לעניין שימוש בפטור ממס שבח, על ידי אחד מבני-הזוג, במהלך הנישואין, גם את הפטור שניתן בגין מכירת דירת המגורים של בן הזוג השני, טרם שנישאו. באותה פרשה, מכר האיש דירת מגורים בהיותו רווק, וזכה בפטור ממס שבח. בטרם חלפו ארבע שנים - ולאחר שנישא - מכרה האישה את דירתה שלה, אותה רכשה לפני הנישואין. ועדת הערר קבעה, כי אין לשלול מן האישה את הפטור בשל המכירה הפטורה ממס שביצע אישה קודם שכאו בכרית הנישואין. הועדה הדגישה, כי מדובר בדירתה של האישה מלפני הנישואין, דהיינו - לא הייתה הערמה על החוק מצד האישה; כי אין "להעניש" את האישה בשל כך שבהיותו רווק מכר בעלה את דירתו, וכי אילו הייתה מוכרת את דירתה יום אחד לפני נישואיה, אזי הייתה זכאית לפטור ממס שבח.

מבלי להידרש לגופם של הנימוקים של ועדת הערר בפרשת מור, שכן לא אלה הנסיבות העומדות על הפרק בערעור זה, ספק רב אם יש בהם כדי להועיל למשיבה בענייננו, וזאת ממספר טעמים: ראשית - עובדותיו של אותו מקרה אינן דומות לתשתית העובדתית דכאן. בהחלטת ועדת הערר שם צויין, כי פרשנותה לסעיף 49(ב) לחוק מס שבח מתייחסת לסיטואציה בה אחד מבני-הזוג מכר את דירתו לפני הנישואין: "... אולם לענין חישוב הפטור, כאשר בודקים, אם היתה מכירה קודמת בתוך ארבע שנים, הרי אם המכירה הקודמת נעשתה לפני שבני הזוג נישאו, היא תיחשב למכירה על ידי אותו בן זוג שהיה בעל הדירה... אולם, אם תוך ארבע שנים, נמכרה דירה שהיתה שייכת לאשתו עוד מלפני נישואיה, היא זכאית לפטור, לגבי אותה מכירה, גם אם טרם חלפו ארבע שנים" (ההדגשה אינה במקור - א"ר). ואילו בענייננו שלנו, בן-הזוג של המשיבה מכר את דירת מגורי השניים לאחר שנישאו; שנית - בפרשת מור, בעת שמכר בן-הזוג את דירתו, בפטור ממס, הייתה בת-זוגתו - ללא ספק - בגדר "תא משפחתי" נפרד, או נכון יותר - "מוכר אחד" בפני עצמה; ואילו בענייננו שלנו, בעת מכירתה של דירת האיש - שוב אין המשיבה בגדר "תא" נפרד; שלישית - ועדת הערר שם ייחסה משקל לעובדה, כי האישה לא הייתה אמורה לדעת אם בעלה מכר, בפטור ממס, את דירתו שלו טרם שנישאו. בענייננו, שיקול זה אינו קיים, משום שדירת האיש נמכרה במהלך חיי הנישואין; רביעית - כיוון שהפטור מומש, בפרשת מור, על ידי הבעל טרם שנישאו בני-הזוג, לא "נהנתה" האישה

מהפטור שניתן לבעלה בגין דירה בה לא התגוררה מעולם, ואשר בגינה לא הייתה לה מעולם כל זיקה רכושית או אחרת. בענייננו, הדירה שנמכרה שמשה כדירת המגורים של שני בני-הזוג, גם יחד, במהלך נישואיהם.

16. אכן ה"תא המשפחתי" העושה שימוש בדירת מגורים עשוי לכלול אדם אחד בלבד. דירת המגורים של אותו אדם עשויה לזכות בפטור ממס שבת. בכך תוגשם התכלית של הגשמת צורכי המגורים, של אותה "משפחה" יחידנית. משמצטרפים שני תאי-יחיד לכלל תא "משפחתי" זוגי, עשוי התא המשפחתי החדש לזכות בפטור ממס בתנאים האמורים. מובן מאליו, כי הפטור הקודם, לו היה זכאי כל אחד מן היחידים, חלף מן העולם - משהפסיקו תאי היחיד להתקיים. לכאורה, 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 אם הפטור שהיה קיים, קודם, ליחיד, מומש ובין אם לאו.

17. גם בהלכה שנפסקה בבית המשפט העליון, בע"א 806/93 יהודית הדרי נ' שלום הדרי (הדרי), פ"ד מח (3) 685, אין כדי לתמוך במסקנה אליה הגיעה ועדת הערר בענייננו. פסק הדין בפרשת הדרי דן בשאלה אחרת מזו המתעוררת כאן, והיא, שאלת תחולתה של חזקת השיתוף על דירת מגורים שנרכשה, על ידי אחד מבני הזוג, עובר לנישואין. באותו עניין צוין, כי חזקת השיתוף אינה חלה מקום בו נכרת הסדר יחסי ממון. לקביעה זו אין דבר עם ענייננו שלנו. שם דובר בסוגיה הנוגעת לתחום דיני המשפחה והתכליות שנבחנו הן אלה הצריכות בחינה באותה מסגרת; ואילו בענייננו נסבה המחלוקת על סוגיה שעניינה דיני מיסוי מקרקעין והתכליות העומדות ביסוד חוק מס שבת. יצוין גם, כי הוראת סעיף 49(ב) לחוק מס שבת, נחקקה, כאמור, בשנת 1980, שעה שחוק יחסי ממון משנת 1973 היה לנגד עיניו של המחוקק. אילו ביקש המחוקק לסייג את הוראת סעיף 49(ב) הנ"ל ולהניח שהסכם יחסי ממון מבטל את נפקות ההגדרה של "מוכר אחד", היה קובע זאת מפורשות. הואיל ולא קבע כך, ראוי להניח כי המחוקק אכן לא אווה לקיים את הפטור ממס שבת במקרה בו הסכימו בני הזוג על הפרדה בנכסים. המחוקק נתן דעתו, מפורשות, לאפשרות של הפרדה בפועל, ובדרך קבע, במגורים. בפירוד במגורים הכיר, בהפרדה הרכושית לא ראה נפקות לעניין הפטור.

18. אכן, חזקה היא כי דבר חקיקה בא להשיג הרמוניה עם הדין הכללי (ראו: ע"א 624/88 גולד נ' מעוז, פ"ד מד (1) 497, 502; ע"א 2112/95 אגף המכס והמע"מ נ' אלקה אחזקות בע"מ, פ"ד נג (5) 769, 794). עם זאת, כאשר החוק סוטה, באופן מפורש, מהדין הכללי, כדי להגשים תכלית מיוחדת העומדת ביסודו, מצווים אנו לפעול על-פי האמור בו. כך הדבר גם בחוק מס שבת. חוק זה, במספר עניינים ובאופן מפורש, מבקש לסטות מן הדין הכללי. כך, למשל, הגדרת

"מכירה" בחוק מס שבח הנה רחבה בהרבה מהגדרת "עסקה במקרקעין" בחוק המקרקעין, תשכ"ט-1969. וכך גם בענייננו שלנו. אמנם, ככלל, דיני המס מתייחסים לאדם הפרטי, ועל כן מוטל המס על הכנסתו של הפרט. אולם, בענייננו בחר המחוקק להעניק את הפטור לתא המשפחתי בכללותו, ולא ליחידים המרכיבים אותו; אלה - בני הזוג וילדיהם הקטינים - נכללים בגדר "מוכר אחד".

19. וזאת לדעת: המחוקק העלה בדעתו מצב דברים בו לכל אחד מבני הזוג היה עוד מלפני הנישואין דירת מגורים משל עצמו, כאשר לאחר נישואיהם, כשהם בגדר "מוכר אחד", יבקשו למכור את שתי הדירות כדי לקיים תא מגורים חדש גדול יותר. "בעיה" זו זכתה לפתרון חקיקתי בתיקון מספר 34 לחוק מס שבח, וכיום מאפשר סעיף 49 לחוק, בתנאים מסוימים – שאינם מתקיימים במקרה זה – לתא המשפחתי למכור דירת מגורים אחת בפטור "רגיל" ודירה נוספת בפטור ספציפי, כך שיוכלו לרכוש דירה חדשה.

20. כללם של דברים: פסק הדין של ועדת הערר אינו עולה בקנה אחד עם התכלית הסובייקטיבית של המחוקק, כפי שעמדה מאחורי הפטור במכירת דירת מגורים של התא המשפחתי הוא אף איננו מתיישב עם התכלית האובייקטיבית שביסוד חוק מס שבח, דהיינו - הגשמת עיקרון השוויון ועיקרון הניטרליות. וחשוב לא פחות: תוצאת פסק דינה של ועדת הערר אינה מוצאת כל עיגון בלשון סעיף 49(ב) לחוק מס שבח. "אין השופט רשאי... להגשים מטרה שאין לה אחיזה, ולו הקלושה ביותר, בלשון החוק. מלאכת הפירוש אינה מוגבלת אך למילים, אך המלים מגבילות את הפירוש... יתכן שיינתן ללשון החוק פירוש מרחיב או פירוש מצמצם, פירוש רגיל או פירוש חריג, אך בדרך כלל יש למצוא נקודת אחיזה ארכימדית למטרה בלשון החוק" (פרשת קיבוץ חצור, עמ' 74).

המסקנה העולה מכל האמור היא, איפוא, כי המשיבה ובן-זוגה הנם בגדר "מוכר אחד", כמשמעותו בסעיף 49(ב) לחוק מס שבח, ועל-כן, מכירת דירת המגורים של המשיבה אינה פטורה ממס, מכוח הוראת סעיף 49ב לחוק.

הייתי מחייב את המשיבה בהוצאות הערעור של המערער בסכום של 20,000 ש"ח.

ש ו פ ט

הנשיא א' ברק:

אני מסכים.

ה נ ש י א

השופטת (בדימ') ט' שטרסברג-כהן:

1. במישור העקרוני, מקובל עלי, כי ככלל יש לראות את המוכר ובן-זוגו "כמוכר אחד" לעניין הפטור ממס שבח במכירת דירת מגורים. אלא שבנסיבותיו המיוחדות של המקרה שלפנינו אין דעתי כדעתו של חברי השופט ריבלין. דעתי היא כדעת ועדת הערר שקבעה כי יש לראות את כל אחד מבני-הזוג כמוכר נפרד לעניין הפטור ממס שבח במכירת דירותיהם.

2. העובדות שהובאו בפרוטרוט על ידי חברי הן בקצרה כדלקמן: המשיבה (להלן: אן) מכרה (ביום 24.10.97) דירת מגורים שהיתה בבעלותה שנים רבות בטרם נישואיה (בשנת 94). ביום 13.5.96, כשנה וחצי לפני מכירה זו, מכר בן זוגה (להלן: דוד), בפטור ממס, דירת מגורים שהיתה בבעלותו שנים רבות בטרם נישואיו. בין בני הזוג נכרת עובר לנישואין הסכם ממון שקבע הסדר של הפרדה רכושית מוחלטת ביניהם והשאירה את הדירות בבעלות כל אחד מבני הזוג בנפרד.

3. הפטור ל"דירת מגורים מזכה" מופיע בפרק חמישי 1 לחוק, הקובע עילות שונות לפטור ממס שבח בגין מכירת "דירת מגורים מזכה". כל עילה ותנאיה בצידה. אחת העילות היא, שהמוכר זכאי לפטור ממס אם לא מכר דירת מגורים אחרת בפטור ממס בארבע שנים שקדמו למכירה האמורה. ובלשון הסעיף:

"49ב. המוכר דירת מגורים מזכה יהא זכאי לפטור ממס במכירתה אם נתקיים אחד מאלה:

(1) המוכר לא מכר בארבע השנים שקדמו למכירה האמורה דירת מגורים אחרת בפטור ממס..."

4. סעיף 49 סעיף קטן (ב) (להלן: סעיף 49(ב)) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה) התשכ"ג-1963 (להלן: החוק), קובע כי:

"לעניין פרק זה [קרי, פרק חמישי 1 – ט.ש.כ.] יראו מוכר ובן זוגו, למעט בן זוג הגר דרך קבע בנפרד, וילדיהם שטרם מלאו להם 18 שנים למעט ילדים נשואים – כמוכר אחד".

סעיף זה קובע, איפוא, כי יש לראות את המוכר ובן זוגו, לצורך פרק חמישי 1, "כמוכר אחד". מכאן, שעל פי הוראה זו, ככל שהיא חלה, אם מכר אחד מבני הזוג דירת מגורים מזכה בפטור, לא יוכל בן-זוגו המוכר דירה נוספת ליהנות מפטור על פי סעיף 49ב(1) לחוק, בטרם חלפו ארבע שנים ממועד המכירה האמורה.

5. השאלה היא האם כזה הוא המצב בכל מקרה נתון? האם אין מקום לפרשנות הלוקחת בחשבון את ההפרדה המוחלטת של דירות שבבעלות נפרדת של כל אחד מבני הזוג אותן רכשו קודם לנישואיהם ושבעלותם הנפרדת בהן נמשכת גם לאחר הנישואין? הוראת סעיף 49(ב) שותקת בעניין זה. האם יש לראות בכך הסדר שלילי? נראה לי שלא כך הדבר. שתיקת החוק אינה מצביעה בהכרח על הסדר שלילי. יש והיא מהווה חסר ויש והיא מהווה הימנעות מנקיטת עמדה. היא מהווה הסדר שלילי מקום שתכלית החקיקה הינה לשלול הסדר משפטי מסויים (ראו: ע"א 189/95 בנק אוצר החייל בע"מ נ' אהרונוב, פ"ד נג(4), עמ' 199 בעמ' 222-223 (סעיף 19) והאסמכתאות הנזכרות שם).

נראה לי כי ההסדר שבסעיף 49(ב) אינו מהווה הסדר שלילי, לא על פי לשונו ובעיקר לא על פי תכליתו של הפטור המוענק בפרק החמישי 1 שהסעיף האמור מהווה חלק ממנו. סעיף זה מצריך פרשנות. לשון הסעיף ברורה לכאורה, אלא שמלאכת הפרשנות מתחילה בלשון הוראת החוק אבל איננה מסתיימת בה. אעבור איפוא לבחינת תכליתה של הוראת סעיף 49(ב) לחוק.

פרשנות

6. סעיף 49(ב) כסעיף כל חוק אחר וחוק מס בכלל זה, יש לפרשו על פי התכלית המונחת בבסיסו (ראו: ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט(2) 70, 75; ע"א 2112/95 אגף המכס ומע"מ נ' אלקה אחזקות בע"מ, פ"ד נג(5) 769; ע"א 41/96 קסטור סוכנויות ביטוח בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד נג(1) 862; ע"א 4271/00 מ. ל. השקעות ופיתוח בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין (טרם פורסם); א' ברק, "פרשנות דיני המסים", משפטים כח(3) (תשנ"ז) 425).

"תכלית החקיקה 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 החקיקה מיועדת לגשים, וכן משקפת היא את הערכים של השיטה ואת עקרונות היסוד שלה, אשר במסגרתם פועל כל חוק, ואשר הוא מוחזק כבא להגשים..." (ראו: א' ברק, פרשנות במשפט (כרך שני, פרשנות החקיקה, 1993) 291).

תכלית החוק נקבעת על פי סינתיזה בין תכליתו הסובייקטיבית והאובייקטיבית (ראו: א' ברק, פרשנות תכליתית במשפט (נבו הוצאה לאור, ירושלים, 2003) 234). על תכלית משולבת זו, יש ללמוד מלשון החוק, מן ההיסטוריה החקיקתית, מעקרונות היסוד של השיטה ומכל מקור אמין (ראו: ע"א 93/88 מעבדות טרבינוול (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).

לשון החוק

7. לשון סעיף 49(ב) לחוק, על פי מובנה הפשוט, קובעת לכאורה כי הוא חל על כל "מוכר ובן זוגו", אותם יש לראות כ"מוכר אחד". אולם אין הסעיף קובע את היקף תחולתו ולשונו אינה שוללת פרשנות אחרת, כזו למשל, המצמצמת את תחולת הפטור ביחס לדירות שנרכשו בנפרד לפני הנישואין ושהמשיכו להיות בבעלות נפרדת של כל אחד מבני הזוג, לאחר הנישואין. אפנה, איפוא, לבחון את תכליתו הסובייקטיבית והאובייקטיבית של סעיף 49(ב) לחוק.

התכלית הסובייקטיבית

8. תכליתו הסובייקטיבית של סעיף 49(ב) לחוק היא קביעת נורמה אנטי תכנונית שתכליתה מניעת הפחתות מס בלתי מוצדקות ומניעת תכנון מס באופן בלתי לגיטימי, על ידי בני זוג. תכנון בלתי לגיטימי משמעו ניצול הפטור בצורה בלתי מוצדקת על ידי העברת דירות בין בני המשפחה השונים ומכירתן על ידי הזכאים השונים (לענין קביעת נורמה אנטי תכנונית בדיני מס, ראו: ד' גליקסברג, גבולות תכנון המס (המכון למחקרי חקיקה ולמשפט השוואתי, ירושלים, 1990) 86-87). תכליתו זו של סעיף 49(ב) לחוק, עולה מפורשות מדברי ההסבר לתיקון מס' 8 לחוק משנת 1980, שבו הוגדרה מחדש

"דירת מגורים" המזכה בפטור, ובו נחקק סעיף 49(ב). וכך נאמר בדברי ההסבר להצעת

החוק:

"הגישה החדשה המוצעת מבוססת על העקרון שדירת המגורים של המשפחה, המשמשת למגורי הקבע שלה, היא נכס פרטי לשימוש האישי של בעליה ולא נכס השקעה, ומשום כך אין להטיל מס במכירתה. אולם כדי להימנע מהקשיים שהיו עד כה בגלל הצורך להוכיח מגורים בדירה כתנאי לפטור, מוצע כי אם יש למשפחה, החיה כמשפחה אחת, רק דירת מגורים אחת לא יהיה עוד צורך להוכיח כי אכן גרו בדירה בסמוך למכירתה. בכך מתגברים על כל אותם מקרים שבעלי הדירה עזבוה זמנית בשל מעבר לעיר אחרת, נסיעה זמנית לחוץ לארץ וכדומה. עם זאת מוצעות הוראות במטרה למנוע מתן פטור בשל מכירת דירות שנרכשו לצרכי השקעה או שמוחזקות כנכס השקעה; כמו כן מוצעות הוראות שמטרתן מניעת עסקאות עם אנשי קש או קרובי משפחה הבאות לגרום לכך שבעת מכירת דירת מגורים פלונית, תהיה להלכה למוכר דירה אחת בלבד והוא יזכה בפטור שאינו מגיע לו" (ה"ח 1441 (התש"ם) 143-144).

9. על תכליתו זו של סעיף 49(ב) לחוק עמדו מלומדים שונים. כך ציין פרופ'

יצחק הדרי:

"מטרתה העיקרית של ההוראה הנידונה [סעיף 49(ב) לחוק] היא למנוע הערמה על החוק בדרך של רישום דירות על שמותיהם של בני משפחה שונים, באופן שכל אחד מהם ייחשב לבעל דירה יחידה וייהנה מפטור ממס בעת מכירתה, או שכל אחד מהם יזכה בפטור עצמאי מבלי להתחשב במכירות שביצעו האחרים. המטרה מושגת בעיקר על ידי ההגדרה הרחבה של מוכר ועל ידי מגבלות הזכאות לפטור למי שקיבל דירה במתנה" (י' הדרי, בהשתתפות י' סרוסי מיסוי מקרקעין (כרך א', מהדורה שנייה, 2000) 501-502).

וברוח דומה כתב פרופ' אהרון נמדר:

"עד לתיקון 8 לחוק מס שבח ב 1980, החוק העניק עילת פטור אחת ל'דירת מגורים יחידה' לכל יחיד בישראל, ללא התייחסות לגילו או למצבו המשפחתי של המוכר. הסדר זה גרם להברחת מס גדולה על ידי 'חלוקת' דירות מגורים לבני המשפחה תוך ניצול זכותם לפטור עצמאי ממס. כדי למנוע תוצאת מס בלתי צודקת כאמור, המחוקק ב 1980 אימץ שיטת מיסוי חדשה בכל הקשור לפטור ממס לדירות מגורים. בהתאם לכך המחוקק קבע הגדרה חדשה למונח 'מוכר' אשר לפיה יכללו בו כל יחידי המשפחה, ובכללם בני הזוג עצמם וילדיהם שאינם נשואים עד הגיעם לגיל 18. בזאת, המחוקק יצר

'פיקציה' הדוחה את עקרון האישיות המשפטית הנפרדת – עקרון השולט בכיפה במשפט הפרטי. לפי פיקציה זו יש לראות בכל היחידים המרכיבים את התא המשפחתי כאישיות משפטית אחת ויחידה לענין הפטורים ממס לדירות מגורים, למרות שכל אחד מהם מהווה אישיות משפטית נפרדת. בצורה זו המחוקק צימצם את מספר היחידים מבני המשפחה העשויים להנות מהפטור ממס הניתן לדירות מגורים, ואולם, מצד שני, הוא הרחיב את מספר עילות הפטור ממס הניתן ליחידה המשפחתית החדשה. כוונת המחוקק היתה להעמיד את התא המשפחתי כנושא בזכויות המיסוייות, ולהעניק לו מספר עילות פטור, העונות על צרכיו בנסיבות השונות של חיי המשפחה. העמדת התא המשפחתי כאישיות המשפטית בעלת הזכויות והחובות לענין המס היתה מכוונת למנוע את הניצול של הפטורים ממס ולגרום לשוויוניות בין הנישומים" (א' נמדר, מס שבח מקרקעין: הפטור לדירות מגורים (מהדורה שלישית מחודשת, 1997) 82-83. ראו גם: שם, בעמודים 38 ו 304).

10. שלא כחברי השופט ריבלין, סבורה אני כי התכלית הסוביקטיבית של סעיף 49(ב) לחוק לא היתה לגרום לכך "כי יחידת המיסוי לצורך מס שבח תהא התא המשפחתי בכללותו", שכן לצורך מס שבח יחידת המיסוי היא היחיד ולא התא המשפחתי. סעיף 49(ב) נחקק לעניין פרק חמישי 1 בלבד שעניינו "פטור לדירת מגורים מזכה". פרק זה אינו עוסק בקביעת יחידת מיסוי. קביעת התא המשפחתי כנושא ההתייחסות לצורך פרק חמישי 1, איננה מטרה או ערך בפני עצמם. יש לראות בה אמצעי להגשמת מטרה אחרת, שהיא מניעת תכנון מס בלתי לגיטימי. ודוק: התכליות החברתיות נשוא התייחסות חברי השופט א' ריבלין, מסבירות את צמצום הפטור ממס שבח "לדירת מגורים מזכה", ועומדות בבסיס עצם מתן הפטור ל "דירת מגורים מזכה" וקביעת תנאי הזכאות לפטור, אך, אין הן עומדות בבסיס סעיף 49(ב) לחוק שביסודו עומדת, התכלית האמורה.

11. על פי התכלית הסוביקטיבית מתבקשת המסקנה כי סעיף 49(ב) לחוק לא חל על נסיבות המקרה שבפנינו משום שאין בהן כל פוטנציאל לתכנון מס בלתי לגיטימי. מדובר בשתי דירות, שכל אחת מהן היתה בבעלות בן זוג אחד שנים רבות קודם לנישואיהם והבעלות בהם נותרה נפרדת בתקופת הנישואין הן בפועל והן על פי הסכם יחסי ממון ביניהם. במצב דברים זה, אין כל חשש של העברת דירות בין בני הזוג לצורך ניצול הפטור לדירת מגורים בצורה בלתי מוצדקת.

כאן מן הראוי לייחד דברים קצרים למשמעותו של הסכם יחסי ממון שאושר על ידי בית משפט. כבר נקבע, כי בעקרון, אין חזקת השיתוף חלה על בני הזוג שנישאו לאחר 1.1.74, מועד כניסתו לתוקף של חוק יחסי ממון בין בני זוג, תשל"ג-1973. לגבי זוגות אלה חל הסדר איזון משאבים. הסדר זה יוצר הפרדה כמעט מוחלטת בין רכושם של בני הזוג במהלך חיי נישואיהם כאשר השיטה בה בחר המחוקק היא שיטת השיתוף הדחוי (עד הגירושין או מוות). אין בכך להוציא מכלל אפשרות קביעת שיתוף בנכסים בעיקר באלה שנרכשו במהלך הנישואים מכח הדין הכללי (ראו: ע"א, 2084/91, 3208/91, 1915/91, אסתר יעקובי נ' עזרא יעקובי ואח', עזרא יעקובי ואח' נ' אסתר ומשה קנובלר נ' מזל קנובלר, פ"ד מט(3), 529 ורע"א 8672/00 אבו רומי נ' אבו רומי, פ"ד נו(3), 177). ההפרדה בולטת במיוחד כאשר כל אחד מבני הזוג מביא עימו למסגרת הנישואין רכוש אותו רכש לפני הנישואין והוא רשום על שמו בלבד. הפרדת הרכוש יכולה להיעשות בן בני הזוג בהסכם ממון המאושר על ידי בית המשפט בו מביעים הם עמדתם להשארת אותו רכוש בבעלות בלעדית של מי שהיה בעליו קודם לנישואים והמשיך להיות בעליו, לאחריהם. לאור מצב משפטי מהותי זה, קשה להלום שיש בהוראת סעיף 49(ב) כדי לבטל במחי יד – לצורך מיסוי – את זכותו המהותית העצמאית של בן הזוג ברכושו שלו, כאשר ההפרדה לא נעשתה בהקשר להטבות במיסוי. כאלה הן עובדות היסוד בענייננו וזהו המצב המשפטי לאשורו העולה מהן.

12. אן היתה בעלת דירה שנים רבות בטרם הנישואין והמשיכה להיות בעלת הדירה במשטר יחסי ממון של הפרדה גם אחרי הנישואין. הוא הדין לגבי דוד ודירתו. בני הזוג לא ביקשו לבצע כל הפחתת מס בלתי לגיטימית אלא ביקשו למכור כל אחד את דירתו וליהנות מהפטור שהחוק מעניק לכל בעל דירת מגורים. מכאן, שאין מקום לראות בהם "מוכר אחד", לצורך הדירות שהחזיקו בהם עובר לנישואין. השניים לא ביצעו כל תכנון מס בלתי לגיטימי. מסקנתי היא איפוא, כי אין להחיל עליהם את סעיף 49(ב) לחוק. מסקנתי זו מצומצמת לנסיבות המתוארות ואין אני מחווה דעה לגבי נסיבות אחרות וואריאציות אחרות של נסיבות שיכולות להתרחש ותצרכנה בחינה פרטנית.

13. ברוח דומה פסק בית משפט זה במספר סוגיות שעמדו בפניו, וחייבו פרשנות של נורמות שנועדו למנוע תכנון מס בלתי לגיטימי וקביעת משמעותן וגבולות תחולתן. כך, בע"א 5773/99 צבי טובול נ' מנהל מס שבח מקרקעין – חיפה (טרם פורסם), נדונה הוראת סעיף 2(ה) לחוק מס שבח מקרקעין (פטור ממכירת דירת מגורים) (הוראת שעה), התשנ"א-1992, הדומה מאוד להוראה שבפנינו. הוראה זו קבעה כי לא יינתן פטור ממס שבח על פי הוראת השעה בגין מכירת דירת מגורים, אם המוכר קיבל את

הדירה ללא תמורה בתקופה הקובעת לשם ניצול הפטור על פי הוראת השעה. השאלה שעלתה היתה, האם יש להחיל הוראה זו על מי שקיבל דירת מגורים ללא תמורה בתקופה הקובעת, אגב פירוק איגוד מקרקעין. בית משפט זה ענה על כך בשלילה, משום שבנסיבות האמורות אין תכנון מס בלתי לגיטימי, שיש לסכלו. כך כתב חברי השופט ריבלין:

”בחקקו את סעיף 2(ה) להוראת השעה, ביקש המחוקק למנוע העברתן של זכויות במקרקעין מנישום אחד למשנהו, באופן מלאכותי, ללא תמורה ומכירתן על ידי המקבל בפטור ממס. פטור כזה לא היה ניתן אילו נמכרו הזכויות על ידי נותן המתנה. המדובר, הוא, איפוא, בנורמה 'אנטי תכנונית' מיוחדת. ניתן להשוות הוראה זאת להוראות 'אנטי תכנוניות' ספציפיות אחרות הקבועות בחקיקת המס, ובהן הוראת סעיף 49(ב) לחוק מיסוי מקרקעין (הדרי, כרך ראשון, בע' 501-502); והוראת סעיף 149 לחוק מיסוי מקרקעין (שם, בע' 584-610). אלא שאין לראות בפירוק איגוד מקרקעין, בהתאם לתנאי סעיף 71 לחוק מיסוי מקרקעין, תכנון מס כאמור” (שם, פסקה 7).

ולמטה מכך כתב:

”כוונת המחוקק בחקקו את סעיף 2(ה) להוראת השעה היתה למנוע את ניצול הפטור בידי מי שאינו עומד בתנאים שנקבעו בהוראת השעה (למשל – עקב ניצול של הפטור פעמיים בשנה שקדמה למכירה), באמצעות העברות פיקטיביות של דירות מגורים לידי מי שיכול לזכות בפטור. על פי גישה זו יועד הסייג שבסעיף 2(ה) למניעת תכנון מס כאמור באמצעות הענקת מתנות במטרה לזכות בפטור נוסף. בדברים אלה, הנלמדים מתולדות הליכי החקיקה של החוק, אין אות לכך שבקבעו את הסייג עמד לנגד עיני המחוקק המקרה של פירוק איגוד מקרקעין וכי היתה כוונה לכלול גם מקרה זה בגדרי הסייג” (שם, פסקה 8).

גישה זו קיבלה ביטוי גם בדברי הנשיא א' ברק, באומרו:

”תכלית הסעיף, כפי שעולה בבירור מלשון הסעיף וההיסטוריה החקיקתית, וכפי שעמד עליה חברי, היא מניעת ניצול לא לגיטימי של הפטור על פי הוראת השעה באמצעות העברת דירות מגורים ללא תמורה, ממי שאיננו זכאי לפטור למי שזכאי לפטור, כדי שהאחרון ימכור את הדירה בפטור, שלא היה מגיע אילו נמכרה על ידי הראשון. זו נורמה אנטי תכנונית ספציפית שבאה להתגבר על תכנון המס שתואר, ולמנוע הפחתה בלתי לגיטימית של המס (ראו: ד' גליקסברג, גבולות תכנון המס (ירושלים, תש”ן), 86-122). על פי תכלית זו, אין

הצדקה להחיל את סעיף 2(ה) להוראת השעה על נסיבות המקרה שבפנינו. כך, משום שהליכי פירוק איגוד המקרקעין, שבעקבותם הגיעו דירות המגורים לידי המערערים במועד הקובע, היו הליכים כלכליים לגיטימיים שלא עמדה מאחוריהם כל מטרה של הפחתת מס"ש(פסקה 1).

14. ניתן להשליך על ענייננו מפסיקת בית משפט זה בסוגיות דומות. בע"א 1527/97 אינטרבילדינג חברה לבניין בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1, פ"ד נג(1) 699, נדון סעיף 18(ד)(2)(ב) לפקודת מס הכנסה, הקובע נוסחת ייחוס של הוצאות ריבית בפרוייקטים של בנייה כדי למנוע תכנון מס בלתי לגיטימי על ידי ייחוס בלתי נכון של הוצאות הריבית להכנסות מוקדמות לשם זכייה בניכוי מוקדם של הוצאות הריבית. בית המשפט קבע כי נוסחת הייחוס של סעיף זה איננה חלה בשעה שניתן לייחס בפועל את הוצאות הריבית. וכך נומקה עמדה זו:

"ביחס להוצאות הנהלה וכלליות והוצאות ריבית, קיים קושי לעקוב ולברר לביצועה של איזו עבודה, מתוך עבודות מספר שמבצע אותו נישום, הן שימשו. פרצה זו קוראת לנישומים להקדים את הדיווח על הוצאות הנהלה וכלליות והוצאות ריבית, על-ידי ייחוסן הפיקטיבי לפרוייקט שהכנסות ממנו מדווחות באופן שוטף, אף שהן שימשו בייצור הכנסה מפרוייקט אחר, שהדיווח עליו טרם החל.

ואולם, בעוד שהחשש האמור מסביר את הצורך בסעיף 18(ד), אין לקבל שכוונת הסעיף ותכליתו לחייב במס שאינו מס אמת, במקרים שבהם ניתן להראות את ייחוס ההוצאה לפרוייקט הספציפי, והמקרה שלפנינו, שהייתה בו הסכמת המשיב לכך, יוכיח. כאשר ניתן לברר לאיזה פרויקט מתייחסת כל הוצאה, אזי אין קיים חשש מפני דיווח מוקדם מדי על הוצאות... סעיף 18(ד)(2)(ב) יחול על מקרים שבהם לא ניתן להוכיח ייחוס הוצאות ספציפי אך לא יחול באותם מקרים שבהם ייחוס ההוצאות האמיתי הוא ברור ומוכח" (שם, בעמוד 717).

השוו עור עם פסק דיני בע"א 5359/92 ורדה דבורה שכטר נ' מנהל מס שבח מקרקעין, המרכז, פ"ד נ(1) 651, בו נקבע כי אין לקבוע מועד הוצאות, לצורך התאמתן לאינפלציה, על פי נוסחה, אם ידוע מועד ההוצאה בפועל. לבסוף, השוו עם ע"א 900/01 רון קלט נ' פ"ש ת"א 4 (טרם פורסם), בו נקבע כי יש לפרש את חזקות תלות מקורות ההכנסה של בני זוג, אשר בסעיף 66(ד) לפקודת מס הכנסה, שנועדו למנוע הפחתות מס בלתי לגיטימיות, כחזקות הניתנות לסתירה ולא כחזקות חלוטות. על כן,

כך נקבע, אין להסיק תלות מכוח חזקות התלות, אם מוכח בפועל העדר תלות בין מקורות ההכנסה של בני הזוג.

התכלית האובייקטיבית

15. המסקנה שהוסקה מן התכלית הסובייקטיבית של סעיף 49(ב) לחוק מתבקשת גם מתכליתו האובייקטיבית. חזקה היא כי תכליתו האובייקטיבית של כל חוק להגשים צדק (ע"פ 290/63 נאשף נ' היועץ המשפטי לממשלה, פ"ד יח(2) 570, 579, ע"א 211/65 היועץ המשפטי לממשלה נ' מזן, פ"ד יט(3) 32, 46; בג"צ 282/51 הסתדרות העובדים הלאומית בא"י נ' שרת העבודה, פ"ד ו 237, 245). "הצדק מחייב כי המס שיוטל יהיה מס אמת". מס אמת משמעותו, בין היתר, החלת נורמה אנטי תכנונית על מי שמתכנן מס בצורה בלתי לגיטימית ואי החלתה על נישומים תמי לב, שאינם מנסים כלל ועיקר להפחית את המס בצורה בלתי לגיטימית. החלת נורמה אנטי תכנונית על נישומים ישרים ותמי לב, איננה עולה בקנה אחד עם הערך של הטלת מס אמת, ועם מושגים מקובלים של צדק (ראו דברי בפסק הדין בע"א 900/01 דון קלס נ' פ"ש ת"א 4 (טרם פורסם)(פיסקה 20)).

16. ערך אובייקטיבי נוסף שיש בפרשנותו כדי לקדמו, הוא ערך הניטרליות של דיני המס (ראו: י' אדרעי, "מכשולים קונסטיטוציוניים וערכיים בהטלת מס על רווחי הון בבורסה", מיסים ח/6, עמ' א-20, א-32). פרשנותו מחילה על בני הזוג בעלי רכוש נפרד מלפני נישואיהם את אותו דין מס שהיה חל עליהם אלמלא הנישואין. פרשנותו לא משנה כהוא זה את תוצאות המס שהיו חלות על בני הזוג אילו מכרו את דירותיהם עובר לנישואין. על פי פרשנותו, אי החלת הפיקציה של סעיף 49(ב) לחוק, תלויה במכלול נסיבות המקרה, שעל חלק מהן אין לנישום כל שליטה. מכאן שהשפעת דין המס על החלטותיו הלבר פיסקליות של הנישום, מצומצמת יותר גם במובן זה. הפרשנות המוצעת, היא, איפוא, הפרשנות המגשימה מידה רבה יותר של ניטרליות ומצמצמת יותר את השפעת דיני המס על החלטותיו הלבר פיסקליות של הנישום.

17. חזקה היא כי תכליתו של כל חוק לקדם את ערכי היסוד של השיטה (ראו: ע"א 524/88 "פרי העמק" – אגודה חקלאית שיתופית בע"מ נ' שדה יעקב – מושב עובדים של הפועל המזרחי להתישבות חקלאית שיתופית בע"מ, פ"ד מה(4) 529, 561). בין ערכי היסוד של השיטה, נמנים ערך השוויון, העצמאות והאוטונומיה של הפרט. שלילת הפטור מאן, לו היתה זכאית אילו מכרה את דירתה עובר לנישואין או אילו לא מכר בן

זוגה את דירתו לפניה, פוגעת בשוויון, הן בינה לבין בן זוגה (ובאופן כללי, שוויון בין בן הזוג המוכר ראשון ובין בן הזוג המוכר שני), והן בינה לבין מוכר או מוכרת הנמצאים במצב דומה לה, אך אינם נשואים או שבן זוגם לא ניצל את הפטור. בולטת במיוחד הפגיעה בעצמאות ובאוטונומיה של אן (ובאופן כללי של המוכר השני) הנגרמת אם נשלל מאן הפטור אך בשל כך שבן זוגה מכר את דירת מגוריו לפניה וטרם חלפו ארבע שנים מהמועד האמור. יש להדגיש כי, כל האמור מסוייג בענייננו למקרה בו מדובר בבני זוג שבבעלות כל אחד מהם דירה נפרדת עוד מלפני נישואיהם הממשיכה להיות בבעלות נפרדת גם אחריהם. מכאן, שגם התכלית האובייקטיבית של החוק, תומכת בפרשנות לפיה, סעיף 49(ב) איננו חל על נסיבות המקרה שבפנינו.

18. סיכומו של דבר, לדעתי, יש לפרש את סעיף 49(ב) לחוק, כסעיף שאינו חל על נסיבות המקרה שבפנינו, בהן נעדר כל אלמנט של תכנון מס בלתי לגיטימי. פרשנות כזו מגשימה את תכליתו הסובייקטיבית של סעיף 49(ב) לחוק, שביקש למנוע תכנוני מס בלתי לגיטימיים ואת תכליתו האובייקטיבית של החוק, לקיים צדק בהטלת מס אמת, לשמור על ניטרליות של דיני המס, ולבסס שוויון, עצמאות ואוטונומיה של הפרט. גישה זו מוצאת ביטוי אצל מלומדים. אומר פרופ' הדרי:

“שאלה היא אם יש להביא בחשבון בעלות נפרדת של אחד מבני הזוג בדירה נוספת או מכירת דירת מגורים בפטור על ידי אחד מבני הזוג בטרם נהפכו לתא משפחתי אחד. לדעתנו, אין לצרף דירות שהיו לכל אחד מבני הזוג (או לילדיו הקטינים) בנפרד, לפני היותם לתא משפחתי אחד, וכן 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. עמדה זו אינה עולה מלשונו הפשוטה של הסעיף, אולם היא משתלבת עם המדיניות הכללית של החוק, ועל כן רצוי לאמצה בהיעדר כל סתירה מפורשת עם החוק” (הדרי, לעיל, בעמוד 505).

ראו גם עמדתו של פרופ' נמדר, המתייחס למקרה שבו מכרו שני בני הזוג את דירותיהם לפני הנישואין, ומכרו את דירתם המשותפת לאחר הנישואין בטרם חלפו ארבע שנים ממועד המכירות שמלפני הנישואין. במקרה כזה, דעתו היא, כי אין להחיל את הסעיף ולשלול מבני הזוג את הפטור משום ש “אין להשליך את קיום התא החדש רטרואקטיבית לתקופות שהתא לא היה קיים” (נמדר, לעיל, בעמוד 90). לשלמות התמונה נוסיף כי ביחס למקרה האחרון המתואר, אף עמדת רשויות המס היא, שאין להחיל את סעיף 49(ב) לחוק ולשלול את הפטור (ראו: קובץ הפרשנות לחוק מס שבח מקרקעין (הוצאת רונן, מהדורה שנייה, א' פישר עורך, 1988) 359).

19. לאור האמור, אני ממליצה לדחות את הערעור ולחייב את המערער בהוצאות המשיבה בסכום כולל של 15,000 ש"ח.

ש ו פ ט ת (בדימ')

הוחלט ברוב דעות כאמור בפסק-דינו של השופט א' ריבלין.

ניתן היום, י"ג בתמוז תשס"ג (13.7.2003) .

ש ו פ ט

ש ו פ ט ת (בדימ')

ה נ ש י א

העתק מתאים למקור 99034890.P03 / אמ
נוסח זה כפוף לשינויי עריכה וניסוח.
רשם
בבית המשפט העליון פועל מרכז מידע, טל' 02-6750444