



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 4713/11

לפני: כבוד המשנה לנשיאה א' רובינשטיין
כבוד השופט ח' מלצר
כבוד השופט י' עמית

המערערים: 1. יואש זגורי
2. עירית מסינגר זגורי

נגד

המשיב: מנהל מס שבח מקרקעין

ערעור על פסק דינה של ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963, שליד בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו (בהרכב כב' השופטת בדימי' ר' שטרנברג אליעז (יו"ר); ד' מרגליות, עו"ד; מ' לזר, רו"ח) מתאריך 15.05.2011 ב-ו"ע 1559/08

בשם המערערים: עו"ד צבי קורץ; עו"ד איתי שכטר

בשם המשיב: עו"ד ציפי קוינט-שילוני

פסק-דין

השופט ח' מלצר:

1. שני יתומי צה"ל, אשר כל אחד מהם זכאי לקבל פעמיים פטור חלקי ממס רכישה (להלן: הפטור החלקי, או ההטבה) לפי תקנה 11(א) לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (מס רכישה), התשל"ה-1974, (להלן: התקנות) נישאו זה לזו. האם מכוח נישואיהם שניהם ביחד זכאים לקבל את ההטבה ארבע פעמים, או שמא די בכך שיקבלו את ההטבה פעמיים בלבד במסגרת התא המשפחתי המשותף שהקימו.

הסוגיה הנ"ל היא זו העומדת במוקד הערעור שמונח לפנינו, שהוגש כנגד פסק דינה של ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: חוק מיסוי מקרקעין, או החוק), שליד בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו (בהרכב: כב' השופטת בדימ' ר' שטרנברג אליעז (יו"ר); ד' מרגליות, עו"ד; מ' לזר, רו"ח) מתאריך 15.05.2011 ב-ו"ע 1559/08.

להלן אפרוס את הרקע הרלבנטי הנדרש להכרעה בסוגיה זו.

רקע עובדתי

2. המערער 1, יליד 1967, הינו בן לחייל צה"ל שנספה במערכה (להלן גם: יתום צה"ל). המערערת 2, ילידת 1971 הינה יתומת צה"ל אף היא, והשניים נישאו זה לזו בשנת 1996.

3. בשנת 1984, עוד טרם שנישאו המערערים, רכשה אימו של המערער 1 דירה, יחד עם ארבעת ילדיה הקטינים (המערער 1 ושלושת אחיו). בגין רכישה זו ניתן לה פטור חלקי ממס רכישה לפי תקנה 11 לתקנות (להלן: התקנה), המקנה פטור חלקי למי שהוא נכה, נפגע, או בן למשפחה של חייל שנספה במערכה, כהגדרתם בתקנות (להלן: הזכאי).

4. לאחר נישואי המערערים, נוצלה ההטבה מכוח התקנה פעמיים (בעת שהמערערים רכשו לעצמם דירה למגוריהם ובעת שהחליפו אותה בדירה אחרת): האחת, בשנת 1996, ברכישה משותפת של דירה על ידי שני בני הזוג; השניה, בשנת 2001, ברכישה משותפת של דירה אחרת על ידי שניהם.

5. בשנת 2007 – ברצונם לשדרג את מגוריהם – המערערים החליפו שוב דירה. גם את הדירה החדשה הם רכשו במשותף. המערערת 2 הצהירה אז על הרכישה האמורה, ובמסגרת הצהרה זו דיווחה כי מדובר ב"דירה יחידה", במשמעות סעיף 9(א1)(ב)(2) לחוק מיסוי מקרקעין. לצד הצהרת הרכישה צורפה

בקשה לפטור חלקי נוסף, המגובה באישור מטעם משרד הביטחון, המעיד על זכאותה כיתומת צה"ל.

6. המשיב דחה את הבקשה להענקת הפטור החלקי, שמשמעותו הטבה בסכום של כ-86,000 ש"ח למערערים (בערכי קרן). בנימוקי השומה שנשלחו למערערים נכתב כי מאחר שההטבה ניתנה להם כבר פעמיים במסגרת התא המשפחתי המשותף שלהם – אין המערערים זכאים לפטור החלקי פעם שלישית.

המערערים הגישו השגה כנגד השומה, וזו נדחתה על ידי המשיב.

7. המערערים הגישו ערר על החלטת המשיב בהשגה. ועדת הערר דחתה את הערר ואימצה את עמדת המשיב, תוך חיוב המערערים בהוצאות בסכום של 8,000 ש"ח.

מכאן הערעור שלפנינו.

טענות הצדדים

8. המחלוקת בין הצדדים סבה סביב פרשנותה של התקנה, הקוראת כך:

"11. (א) מכירת זכות במקרקעין לנכה, לנפגע או לבן משפחה של חייל שנספה במערכה לשם שיכונם חייבת במס רכישה בשיעור של 0.5%, ובלבד שחיוב במס רכישה בשיעור של 0.5% כאמור לא יינתן לאדם אחד אלא שתי פעמים בלבד.

(ב) מכירת זכות במקרקעין במשותף לבני זוג שאחד מהם הוא נכה כאמור בתקנת משנה (א), נפגע או בן משפחה של חייל שנספה במערכה, יוענק החיוב במס רכישה בשיעור של 0.5% לפי תקנת משנה (א) לשני בני הזוג; רכשו את הזכות במקרקעין במשותף שני יחידים שאחד מהם זכאי לחיוב במס רכישה בשיעור של 0.5% לפי תקנת משנה זו, והם נישאו תוך שנים-עשר חדשים מיום רכישת הזכות במקרקעין, יוחזר מס הרכישה העולה על השיעור של 0.5% ששילם בן זוגו של הזכאי לפטור.

(ג) "פטור", לענין תקנה זו - לרבות חיוב במס רכישה בשיעור של 0.5% או מאגרת העברת מקרקעין על פי חיקוק שקדם לתקנות אלה.

(ד) על אף האמור בתקנות משנה (א) עד (ג), במכירת זכות בקרקע פנויה שניתן לבנות עליה, על פי תקנות שהותקנו מכוח חוק התכנון והבניה, התשכ"ה-1965, שהיו בתוקף ביום הרכישה, יותר מדירה אחת, יחוייב במס רכישה בשיעור של 0.5% רק לגבי אותו חלק משווי הקרקע המתייחס לאותה דירה שתשמש למגורי הרוכש".

אוסף כי לענין התקנה – בן משפחה של חייל שנספה במערכה מוגדר כך:

"בן משפחה של חייל שנספה במערכה" – כמשמעותו בחוק משפחות חיילים שנספו במערכה (תגמולים ושיקום), תש"י-1950, הזכאי לתגמולים, לרבות הורה של נספה ואלמנתו שאינם זכאים לתגמולים מחמת גילם או שיעורי הכנסותיהם ויתום עד גיל 40, ולרבות אלמנה של נספה שנישאה ונישואיה השניים הופקעו וחל עליה סעיף 12א(ג) לחוק האמור";

המערערים סבורים כי כל יתום צה"ל זכאי עד הגיעו לגיל 40 להשתמש בפטור החלקי המוענק לו פעמיים, בין אם נישא ליתום צה"ל ובין אם לאו, ונישואין ליתום צה"ל איננו "מצמצם" את הזכאות האישית לפטור החלקי.

המשיב גורס כי מעת שיתום צה"ל נישא – יש להעניק לו עד שני פטורים חלקיים במסגרת תא משפחתי אחד, הא ותו לא.

עתה ארחיב ואפרט את טיעוני הצדדים.

9. לטענת המערערים, הפרשנות המוצעת על ידם נלמדת מתוך לשון התקנה. תקנה 11(א) לתקנות (להלן: תקנה 11(א)) קובעת כי ההטבה מוענקת ל"אדם אחד", ולא לתא משפחתי אחד. כך גם, תקנה 11(ב) לתקנות (להלן: תקנה 11(ב)) מאפשרת ליתום צה"ל להשתמש בפטור החלקי המוענק לו במלואו גם ברכישת דירה משותפת מטעם שני בני הזוג, ולא עולה ממנה כי היא שוללת אפשרות זו כאשר שני בני הזוג הינם יתומי צה"ל.

המערערים מטעימים עוד כי גם תכליתה של התקנה מובילה לפרשנות, בה הם מצדדים. לגישתם, מטרת התקנה הינה להכיר תודה לבני משפחתם של אלו שהקריבו את חייהם למען המדינה, בין היתר, על ידי הענקה של ההטבה החלקית באופן מלא לכל אחד מילדיהם היתומים. המערערים טוענים עוד כי לא ניתן לקבל פרשנות לפיה התקנה נועדה רק להקל על שיכוננו הראשוני של היתום, או לסייע לאוכלוסיות חלשות, שכן: הפטור החלקי מוענק פעמיים; אין הגבלה על שווי הדירה הנרכשת, והפטור מוענק ללא התחשבות במצב הכלכלי של הזכאי.

10. המערערים מוסיפים כי קבלת פרשנותו של המשיב תוביל לפגיעה בשוויון ולאפלייתם לרעה של בני זוג יתומי צה"ל שנישאו, ביחס ליתומי צה"ל רווקים, או זוגות נשואים, אשר רק אחד מהם הינו יתום צה"ל. כמו כן, לשיטתם, פרשנותו של המשיב פוגעת בזכות הקניין של המערערים, בכך שהיא שוללת מהם, ללא הצדקה, ניצול מלא של ההטבה החלקית המוקנית לכל אחד מהם מכוח התקנה.

11. המשיב סבור כי הן לשון התקנה והן תכליתה – תומכים דווקא בפרשנות המוצעת על ידו. לגישתו תקנה 11(א) קובעת כי יתום צה"ל זכאי לפטור החלקי פעמיים בלבד עד הגיעו לגיל 40. מכאן עולה כי שעה שבני זוג, שהינם שניהם יתומי צה"ל, קיבלו את הפטור החלקי פעמיים במסגרת ה"תא המשפחתי" – הם מיצו את זכותם על פי התקנה. תקנה 11(ב) באה להרחיב, לשיטתו, את תקנה 11(א) גם כלפי בן הזוג של יתום צה"ל, אולם לגישת המשיב אין בכך כדי להגדיל את מכסת ההטבות הניתנת ליתום צה"ל, כאשר כל אחד מבני הזוג זכאי מכוח עצמו לפטור החלקי.

לטענת המשיב, מטרתה של התקנה הינה סוציאלית – להקל עם מי שנדמה כי הוא עלול להתקשות ברכישת דירה עקב נסיבות חייו, ולסייע בשיכוננו. כך, לגישת המשיב, ניתן ללמוד גם מהוראת תקנה 12 לתקנות המעניקה פטור דומה לעולה חדש. לטענת המשיב, בבסיס התקנה עומדת ההנחה ששני פטורים חלקיים ממס רכישה יקלו עם הזכאים להטבה – בתחילת דרכם ובצורה נאותה. המשיב גורס, כי קבלת פרשנותם של המערערים תוביל למצב של: "כפל פטור", והרי

המערערים בענייננו קיבלו כבר במהלך חייהם המשותפים שני פטורים חלקיים בגין דירות מגורים שרכשו במשותף, ופטור חלקי נוסף שיוענק להם יעמיד אותם במצב טוב יותר מכל יתום צה"ל אחר.

12. עוד טוען המשיב כי תקנה 11(ב) נועדה לשמור על היחידה המשפחתית כיחידת מיסוי אחת, ולמנוע תכנון מס לפיו רכישת המקרקעין תירשם במלואה רק על שם הזכאי לצורך קבלת מלוא ההטבה, ובכך יתכן שיהיה גם כדי לפגוע בזכויותיו של בן הזוג להירשם אף הוא כבעלים של אותו הנכס.

לבסוף מציין המשיב, כי סעיף 9(ג1א)(2)(ב)(2) לחוק קובע כי: "יראו רוכש ובן זוגו, למעט בן זוג הגר בדרך קבע בנפרד, וילדיהם שטרם מלאו להם 18 שנים, כתא משפחתי אחד" (להלן: הודאת התא המשפחתי). לתפיסת המשיב, סעיף זה חל על סעיף 9 כולו, אשר מכוחו הותקנו התקנות עליהן מוסב ערעור זה, על אף שנאמר בו כי החזקה היא "לעניין פסקה זו".

בנוסף, לטענת המשיב, עיקרון התא המשפחתי עובר כחוט השני בחוק מיסוי מקרקעין ובפסיקה הרלבנטית (הן ביחס לפטור החלקי ממס רכישה המוענק בגין רכישת דירת מגורים, אשר היא "דירתו היחידה" של הרוכש, מכוח סעיף 9(ג1א)(2) לחוק (להלן: פטור לדירה יחידה), והן ביחס לפטור ממס שבח המוענק למי שמוכר "דירת מגורים מזכה", כהגדרתה בחוק, מכוח סעיף 49ב לחוק (להלן: פטור דירה מזכה)).

13. כנגד הטענה האחרונה הנ"ל – המערערים משיבים כי אין לכפוף את התקנה ל:הודאת התא המשפחתי, שכן שם נאמר שהוראה זו חלה "לעניין פסקה זו" (והמערערים קוראים לסייפא הפיסקה את המילה: בלבד, וגורסים כי מכלל הן אתה למד לאו לגבי מצבים אחרים). יתר על כן – לשיטת המערערים אם נחיל את הודאת התא המשפחתי גם על התקנות, יצא שתקנה 11(ב) – לפיה רואים את רכישתו של יתום צה"ל, אשר מתחתן עם מי שאינו יתום צה"ל כרכישה של שני בני הזוג – הינה מיותרת.

לאחר שפרטתי את טענות הצדדים אעבור עכשיו לליבון הסוגיה שעלתה בפנינו, וזאת לאחר שנסיונותינו להביא את הצדדים לכדי הסדר פשרה משום דרכי שלום לא עלו יפה.

דיון והכרעה

14. אקדים ואציין, כי השאלה העומדת לפתחנו לא נדונה לראשונה במסגרת ההליכים בתיק זה. ב-ו"ע 1024/03 פביאן נ' מנהל מס שבח נתניה (9.3.2005) נדון עניינם של שני יתומי צה"ל שנישאו וביקשו לקבל פטור חלקי בעקבות שלוש רכישות מקרקעין שביצעו במהלך החלפת דירותיהם. באותו עניין – ועדת הערר קיבלה את הפרשנות אותה מציע המשיב בערעור שלפנינו. גם בהקשרים דומים נוספים, קיבלה ועדת הערר את פרשנותו של המשיב. כך באשר לבני זוג נכים, הזכאים, אף הם, לפטור חלקי לפי התקנה (ראו: ו"ע 55047-07-13 מנחם נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א (16.2.2014)) וכך בעניין זוג עולים שנישאו, הזכאים לפטור חלקי לפי תקנה 12 לתקנות (ראו: עמ"ש 21/93 הורנשטיין נ' מנהל מס שבח מקרקעין (5.1.1994)).

יחד עם זאת, לאחר עיון בכתבי הטענות ובחומר שצורף להם, ולאחר שמיעת טענות הצדדים בדיון – הגעתי לכלל מסקנה כי יש לפרש את התקנה בהתאם לעמדת המערערים, ומכאן שדין הערעור להתקבל לשיטתי, וכך אציע לחברי שנעשה.

15. ההנמקה למסקנתי האמורה, מושתתת על שלושה נדבכים שלובים:

(א) אימוץ עמדת המערערים לפיה תכליתה של התקנה הינה להיטיב עם יתום צה"ל ככזה, ללא קשר לקשיים פרטניים של היתום ברכישת מקום מגורים, או לשיוכו לקבוצה של "אוכלוסיות מוחלשות" דווקא. לפיכך לא ניתן ללמוד מתכליתה של ההטבה כי אין להעניקה למערערים עת החליפו את דירתם לשם שיפור דיורם, לאחר שמיצו למצער כבר פעמיים את הפטור החלקי (וראו הסייג שהצבתי במקרה שלפנינו נוכח נסיבותיו המיוחדות – בסוף פסקה 32 שלהלן).

(ב) אין מקום להקיש מהכללים שנקבעו בעניין הפטור לדירה יחידה והפטור לדירה מזכה, ומבוססים על מיסוי לפי התא המשפחתי – גם על הפטור החלקי החל מכוח התקנה.

(ג) זכותו של יתום צה"ל, לפי תקנה 11(ב), לרכוש במשותף, יחד עם בן זוגו – זכות במקרקעין, ולקבל את ההטבה ביחס למלוא שווי רכישת הדירה היא עצמאית וחלה גם כאשר שני בני הזוג הינם יתומי צה"ל.

נוכח שלושת הנדבכים הנ"ל ואי שלילת כפל ההטבה במפורש במקרה כמו זה שלפנינו – מתחייבת, לדעתי, התוצאה, כי יש להעניק למערערת 2 את האפשרות להשתמש בהטבה לה היא זכאית כיתומת צה"ל, על אף שבעלה (שאף הוא יתום צה"ל כאמור) קיבל קודם לכן את ההטבה ביחס לשתי דירות שנרכשו על ידו.

16. טרם שאבהיר ואפרט את הדברים, אפתח בהערה ואציין כי המסגרת הנורמטיבית, עליה יושבת המשך הדיון, נשענת על כללי הפרשנות במיסים. כללים אלה אינם שונים בעקרון מכללי פרשנות הרגילים החלים על חקיקה, אשר לפיהם נקודת המוצא הינה לשון החוק, ומבין מגוון האפשרויות הבאות בחשבון יש לבחור את זו אשר משקפת את תכליתו של החוק ואת עיקרי השיטה המשפטית (ראו בין היתר: ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט(2) 70, 74-75 (1985) (להלן: ענין קיבוץ חצור); ע"א 3489/99 מנהל מס שבח מקרקעין, חיפה נ' עברי פ"ד נז(5) 589, 598 (2003) (להלן: ענין עברי); ע"א 8569/06 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' פוליטי, פ"ד סב(4) 280, 302-303 (2008); ע"א 8958/07 פקיד שומה ת"א-יפו נ' שטבון (18.08.2011); דנג"צ 5967/10 המוסד לביטוח לאומי נ' אסתר כהן (14.04.2013); ועיינו גם: אהרן ברק "פרשנות דיני המסים" משפטים כח 425 (1997)).

במלאכת הפרשנות האמורה – אין לפרש את החוק בהכרח לטובת הנישום, כפי שאין לפרשו, כמובן, לרעתו, שכן טובתו של נישום אחד היא לעתים רעתו של נישום אחר (ראו, בין היתר: ענין קיבוץ חצור, בעמ' 75; בג"ץ 6824/07 מנאע נ' רשות המסים, בפסקה 18 (20.12.2010)).

אגש איפוא עתה לביסוס הנדבכים שעליהם נבנתה מסקנתי הנ"ל, וזאת לפי כללי פרשנות דיני המס.

(א) לשונה של תקנה 11(א) ותכליתה

17. למען הנוחות, אביא שוב את לשון תקנה 11(א):

“מכירת זכות במקרקעין לנכה, לנפגע או לבן משפחה של חייל שנספה במערכה לשם שיכונם חייבת במס רכישה בשיעור של 0.5%, ובלבד שחיוב במס רכישה בשיעור של 0.5% כאמור לא יינתן לאדם אחד אלא שתי פעמים בלבד”.

העולה מלשון תקנה 11(א) הינו כי התקנה מעניקה לזכאים אפשרות להשתמש פעמיים בהטבה – לשם שיכונם (לפרשנותה של הגבלה אחרונה זו – עיינו: פרופ' אהרון נמדר, מס שבח מקרקעין – הפטור לדירת מגורים 637 (תשע"ד) (2014) (להלן: נמדר הפטור לדירות מגורים)). בנוסף, כפי שכבר נכתב, לאחרונה, ב- ע"א 1492/12 גור נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוז מרכז (1.10.2014) (להלן: ענין גור):

“לא יכול להיות חולק שמטרת מחוקק המשנה בתקנו את תקנה 11(א) היתה להיטיב עם ציבור הנכים (והאוכלוסיות הנוספות המנויות בתקנה) ולהקל עליהם ברכישת זכויות במקרקעין”.

(שם, בפסקה 12)

גישה דומה עלתה מסיכומי באת-כוח המשיב, שגרסה, בין השאר, כדלקמן:

“התקנה קובעת את ההקלה אך מגבילה אותה בתנאים (מספר הפעמים שתינתן ותקרת גיל). בבסיס התקנה עמדה ההנחה ששני פטורים ממס רכישה ברכישת שתי דירות למגורים, יקלו עם הזכאים לכך בתחילת דרכם

ובצורה נאותה והולמת. הגבלת הגיל אצל יתום יצאה מנקודת מוצא שעד גיל זה כבר נרכשות דירות המגורים הראשונות. יש להניח עוד לגבי יתום, כי המחוקק יצא מנקודת הנחה לפיה יש לסייע לו בצעדיו הראשונים כתחליף לעזרה שמן הסתם היתה ניתנת על ידי ההורה שנספה" (שם, בפיסקה 31).

גדר המחלוקת מתמקד איפוא, בין השאר, ביחס למטרה אותה משרתת ההטבה. לתפיסת המשיב תכליתה של התקנה הינה להקל עם מי שנדמה כי ידו עלולה להתקשות ברכישת דירה עקב נסיבות חייו, ולסייע בשיכונו. ממילא, סבור המשיב כי תכלית זו כבר מושגת במקרה בו הזכאי רכש שתי דירות במשותף עם בן זוגו וקיבל את ההטבה ביחס לרכישות אלו. מנגד, לגישת המערערים מטרתה של התקנה היא להעניק הטבה ליתום צה"ל הרוכש או מחליף דירה לשם שיכונו בה, וזאת שלא בהכרח בקשר עם מצבו הכלכלי, אלא מתוך הכרת-תודה לחלל צה"ל ולמשפחתו, שהקריבה את היקר לה מכל. לפיכך, המערערים סבורים כי אין בכך שאחד הזכאים נהנה כבר מהפטור החלקי שהוענק לבן הזוג שלו, כדי לשלול ממנו את האפשרות להשתמש בפטור החלקי המוענק לו כזכאי בזכות עצמו במסגרת רכישה נוספת.

כדי לפתור מחלוקת זו, יש לנתח, בין היתר, את המשמעויות הכלכליות של ההטבה. כפי שאראה מיד, ההטבה הקבועה בתקנה נושאת בפועל אופי רגורסיבי, ומסייעת דווקא לזכאים המשתייכים לאוכלוסיות חזקות יותר (וזאת על אף שההטבה מוקנית רק לזכאי, אשר מבצע את הרכישה לצורך שיכונו כאמור). לפיכך, יש לדחות את הפרשנות המצרה של המשיב ביחס לתכלית התקנה.

כפי שציינו המערערים בצדק – ההטבה איננה מוענקת בשיטה של מדרגות מס פרוגרסיביות, אלא באופן יחסי. לפיכך ככל ששווי הדירה אותה מבקש הזכאי לרכוש, גבוה יותר, כך ההטבה לה הוא זוכה מהמדינה גדולה יותר. בנוסף, הפטור החלקי מוענק לזכאי – פעמיים, כך שהתקנה מאפשרת גם למי שכבר רכש בעבר דירה וזכה להטבה, לקבל את ההטבה פעם נוספת, כל עוד מדובר ברכישה "לשם שיכונו" בה (קרי שלא לצורכי השקעה).

18. זאת ועוד – אחרת. למעשה, במצב הנורמטיבי השורר כיום, קיימת סבירות נמוכה באשר לאפשרות שהפטור החלקי יסייע דווקא לאוכלוסיות המוחלשות. כפי שנקבע בענין גור, בפני זכאי המעוניין לרכוש דירה, וזו לו דירתו היחידה, עומדים שני מסלולים חלופיים המוציאים זה את זה: הראשון, הוא שימוש בפטור החלקי המוענק לזכאים מכוח התקנה, והשני הינו שימוש בפטור לדירה יחידה המוענק לכל מי שרוכש את דירתו היחידה.

נכון לעת הזו, לפי החוק, מי שמשתמש בפטור לדירה יחידה לא אמור לשלם כלל מס רכישה על מדרגת המס הראשונה, והוא מחויב ב-3.5 אחוזים על מדרגת המס השנייה. מכאן עולה, כי רבים מן הזכאים מכוח התקנה, המשתייכים לאוכלוסיות מוחלשות והדירה אותה הם מעוניינים לרכוש היא להם דירתם היחידה ובאה בגדר תקרת הפטור המלא במדרגת המס הראשונה – יבחרו שלא ליהנות כלל מההטבה המוענקת מכוח התקנה, שכן עומד לרשותם מסלול פטור עדיף.

19. העולה מכל האמור לעיל, הינו כי אין ללמוד מתכליתה של התקנה שיש להגביל את מתן הפטור החלקי למקרים בהם הזכאי מתקשה לרכוש דירה, או למקרים בהם המבקש טרם רכש בעבר דירה בבעלותו. מחוקק המשנה ביקש, אמנם, להיטיב עם הזכאים עקב נסיבות חייהם (איבוד בן המשפחה במערכות ישראל), אולם לא ניתן ללמוד מתכלית זו, כשלעצמה, על גבולותיה של ההטבה, לרבות מספר השימושים האפשריים בה.

(ב) התייחסות לרוכש ולבן זוגו כאל "תא משפחתי אחד"

20. המשיב טען עוד כי הוראת התא המשפחתי חלה בענייננו ומובילה למסקנה כי יש לראות בשני בני הזוג – גוף אחד. כפי שציין המשיב, הכלל לפיו יש לראות בבני זוג כתא משפחתי אחד חל הן ביחס לפטור לדירה יחידה בהתאם להוראת התא המשפחתי, והן באשר לפטור לדירה מזכה, בהתאם להוראת סעיף 49(ב) לחוק (הקובעת הסדר זומה להסדר הקבוע בהוראת התא המשפחתי).

לגישתי, הן בחינת לשון החקיקה והן בחינת תכליתה מובילים למסקנה כי הכלל המעוגן בהוראת התא המשפחתי, לפיו יש להתייחס לבני הזוג כתא משפחתי אחד הוא תלוי הקשר וצמוד להוראת החיקוק הרלבנטי (עיינו: ענין עברי) – ואין הוא חל ככזה על התקנה. אפרט הדברים מיד בסמוך.

לשון החקיקה

21. סעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין עוסק במס רכישה.

סעיף 9(ד) לחוק מיסוי מקרקעין קובע כדלקמן:

“שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע כללים למתן פטור ממס הרכישה, כולו או מקצתו, ורשאי הוא לקבוע, באישור כאמור, כללים שונים לסוגי חייבים ולסוגי מקרקעין”.

מכוח הסעיף הנ"ל תוקנו התקנות, המעניקות, בין היתר, פטור חלקי ממס רכישה לזכאים.

הוראת התא המשפחתי, קבועה בסעיף 9(ג1א)(2)(ב)(2) לחוק והיא קוראת

כך:

“ (ב) לענין פסקה זו -

...

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

הוראת התא המשפחתי הוספה במסגרת תיקון 45 לחוק, יחד עם כל סעיף 9(ג1א) לחוק. משכך, ונוכח התיבה: “לענין פסקה זו” שבס"ק (ב) שם – לא ניתן לומר כי המחוקק כיוון להחיל את הוראת התא המשפחתי גם ביחס לתקנות שהותקנו מכוח סעיף 9(ד) לחוק. אילו היה מבקש המחוקק לעשות כן, היה עליו לקבוע את הוראת התא המשפחתי כתת-סעיף של סעיף 9 לחוק כולו ולא כתת-סעיף של סעיף 9(ג1א) לחוק האמור.

בנוסף לכך, תקנה 11(א) קובעת כי הפטור החלקי יוענק לזכאי "ובלבד... [ש]לא יינתן לאדם אחד אלא שתי פעמים בלבד" (ההדגשה שלי – ח"מ). על פניו, קשה לקרוא – ללא הוראה מפורשת בחוק, או בתקנות – אל תוך התיבה: "אדם אחד" גם: "תא משפחתי אחד".

תכלית החקיקה

22. הכלל לפיו יש לראות את בני הזוג, לעניין חלק מדיני המס, כ"תא משפחתי אחד", נדון על ידי בית משפט זה במספר הזדמנויות (ראו: ענין עברי; ע"א 3185/03 מנהל מס שבח מקרקעין, מרכז נ' פלם, פ"ד נט(1) 123 (2004) (להלן: ענין פלם); ע"א 3178/12 שלמי נ' מנהל מיסוי מקרקעין, נתניה (17.11.2014) (להלן: ענין שלמי)). כדי להבין את תכלית הכלל האמור, יש לבאר תחילה את ההגיון העומד בבסיסם של הפטור לדירה יחידה והפטור לדירה מזכה.

כפי שעולה מן הפסיקה ומהספרות המשפטית, הפטור ממס שבח לדירה מזכה, נועד להקל על מי שמוכר דירה שנרכשה שלא לצורכי השקעה, אלא לצורך שימוש האישי והפרטי. הענקת הפטור לדירה מזכה "מבוססת על העיקרון שלפיו דירת המגורים של המשפחה היא נכס פרטי, הנרכש ועומד לשימוש האישי של בעליה ואינו נכס השקעה, ומשום כך אין להטיל מס על השבח בעת מכירתה" (יצחק הדרי, מיסוי מקרקעין – דירת מגורים כרך א' חלק שני, בעמ' 503 (מהדורה שלישית, 2014); ראו גם: ענין עברי, בעמ' 599). תכלית דומה מקדם הפטור לדירה יחידה, אשר מוביל להפחתת מס הרכישה רק במקרים בהם, באופן מהותי, אין מדובר ברכישת דירה שניה, והרכישה מבוצעת לצורך מגורים.

בהתאם להגיון העומד ביסוד מתן הפטורים לדירה יחידה ולדירה מזכה – הפסיקה מונה שתי תכליות לכך שיש להתייחס לבני זוג כתא משפחתי אחד לעניין פטורים אלו. כך נכתב בהקשר זה בענין שלמי:

"תכליתם של שני הסעיפים הללו (העוסקים בפטורים לדירה יחידה ולדירה מזכה – ח"מ) נדונה בהרחבה

בפסקי הדין בעניין עברי ובעניין פלם... מדובר בתכלית כפולה: מחד, נועדו הסעיפים למנוע תכנוני מס בלתי לגיטימיים, שבהם נרשמות מספר דירות שמשמשות את התא המשפחתי על שם בני משפחה שונים על מנת למקסם את מספר הפטורים ממס שבח שיוכל התא המשפחתי כמכלול לקבל בבוא היום. תכלית זו כונתה בעניין עברי "תכלית שלילית". מאידך, מבקש החוק לאפשר לתא המשפחתי, כמכלול, להגשים את מאווי וצרכיו (להבדיל מאלו של מי מהפרטים המרכיבים את התא המשפחתי בנפרד), מתוך הנחה שהתמורה שמתקבלת ממכירת דירת המגורים משמשת במרבית המקרים לרכישת דירת מגורים אחרת עבור התא המשפחתי כמכלול. תכלית זו כונתה בעניין עברי "תכלית חיובית". ניתן לראות כי מדובר במידה רבה בשני צידי של אותו מטבע.

(שם, בפסקה 47; ראו גם: ענין עברי וענין פלם; להרחבה ראו: נמדר הפטור לדירות מגורים, בעמ' 93-95).

התכליות הללו קשורות בטבורן לגישה העקרונית המנחה את מהות הפטורים לדירה מזכה ולדירה יחידה. כנזכר, ההיגיון העומד בבסיסם של הפטורים האמורים הינו לספק את מאווי התא המשפחתי, באופן שבו יוקל נטל המס בעסקאות שמטרתן למגורים ולא להשקעה. משכך, אין מקום לאפשר לאותו תא משפחתי ליהנות מ"כפל פטור", כך שאותה יחידה משפחתית תזכה לפטור ממס שבח על אף שהתא המשפחתי מכר זה לא מכבר דירה אחרת והשתמש במסגרת אותה מכירה בפטור המוענק לו, או שתזכה לפטור ממס רכישה חרף העובדה שאין זו דירתו היחידה של התא המשפחתי.

אולם, כששבים אנו לבחון את החלת עקרון התא המשפחתי על התקנה, אנו מגלים כי התכליות שהוצגו לעיל אינן בהכרח רלבנטיות לעניין התקנה, מושא הערעור. כפי שהובהר קודם לכן, תכליתו של הפטור החלקי הינה להיטיב עם הזכאים. ההטבה מוענקת לזכאי, הרוכש דירה לשם שיכונו, מעצם היותו: "נכה, נפגע, או בן משפחה של חייל שנספה במערכה". כך, למשל, גם זכאי, אשר רכש דירה בעבר, ומעוניין לרכוש דירה אחרת כתחליף לה, או לצורך שדרוג שיכונו – נהנה מההטבה המוקנית לו פעם נוספת מכח התקנה. מדובר איפוא, בפטור אישי, ואין בעובדה שאחד מבני הזוג ניצל את ההטבה כדי להפקיע את היותו של הזכאי האחר בבחינת: "נכה, נפגע, או בן משפחה של חייל שנספה במערכה". ממילא אין בכך כדי לאיין את הזכות העצמאית שלו – לקבל את ההטבה מכוח עצמו.

23. יחד עם זאת, אין באמור עד כה כדי ללמד בהכרח שבני זוג זכאים, יכולים להשתמש בהטבה ארבע פעמים. ניתן היה לומר, שכאשר בני זוג זכאים קונים נכס במשותף, כל אחד מהם רשאי להשתמש בפטור החלקי שלו רק ביחס לחצי משווי הנכס, וממילא כל אחד מהזכאים חייב לנצל את הפטור החלקי, לו הוא זכאי, במלואו.

כדי לברר את דינה של רכישה משותפת של נכס על ידי בני זוג זכאים יש לנתח איפוא את תקנה 11(ב). לכך אפנה כעת.

היקף תחולתה של תקנה 11(ב)

24. כפי שצויין לעיל, תקנה 11(ב) קוראת כך:

”מכירת זכות במקרקעין במשותף לבני זוג שאחד מהם הוא נכה כאמור בתקנת משנה (א), נפגע או בן משפחה של חייל שנספה במערכה, יוענק החיוב במס רכישה בשיעור של 0.5% לפי תקנת משנה (א) לשני בני הזוג; רכשו את הזכות במקרקעין במשותף שני יחידים שאחד מהם זכאי לחיוב במס רכישה בשיעור של 0.5% לפי תקנת משנה זו, והם נישאו תוך שנים-עשר חדשים מיום רכישת הזכות במקרקעין, יוחזר מס הרכישה העולה על השיעור של 0.5% ששילם בן זוגו של הזכאי לפטור”.

כלומר, לזכאי ישנה אפשרות לרכוש במשותף, יחד עם בן זוגו, אשר איננו זכאי, זכות במקרקעין, ולקבל את ההטבה ביחס למלוא שווי הרכישה. השאלה הפרשנית עליה אנו נדרשים לענות כעת הינה האם תקנה 11(ב) חלה גם במקרה בו שני בני הזוג הינם זכאים, או שהיא חלה רק כאשר אחד מבני הזוג הינו זכאי (ברי, כי אם נקבע שתקנה 11(ב) חלה גם במקרה בו שני בני הזוג הינם זכאים, לא ניתן לחייב כל אחד משני בני הזוג לנצל את הפטור החלקי המגיע לו – לצורך אותה רכישה (השוו: ענין גור)).

25. לשון תקנה 11(ב) "סובלת" את שני הפירושים, ועל כן, כדי לבחון את פירושה הנכון של התקנה, עלינו לגשת ולנתח את תכליתה של תקנה 11(ב).

לשיטתי, ניתן להצביע על שתי תכליות אפשריות, שאותן נועדה תקנה 11(ב) להגשים:

האחת, אשר אף עלתה מטענות המשיב בסיכומיו, הינה שמירה על ה"ניטרליות" של דיני המס. ללא תקנה 11(ב) היה נוצר תמריץ לזכאים לרכוש נכס מקרקעין על שמם בלבד, כדי לזכות במלוא הטבת המס, וזאת גם אם רכישה זו איננה תואמת את מרקם היחסים הזוגיים והקנייניים השורר בין בני הזוג. פעולה שכזו עלולה לגרום לפגיעה בזכויות במקרקעין של בן הזוג שאיננו זכאי לפטור (השוו: ענין עברי, בעמ' 602-603).

השנייה, הינה הרחבה של ההטבה המוענקת מכוח תקנה 11(א). כלומר, במסגרת ההטבות אותן העניק מחוקק המשנה לזכאי – הוא ביקש להרחיב את הפטור גם לבן הזוג שאיננו זכאי.

26. בענייננו אין צורך להכריע בין שתי התכליות האפשריות הנ"ל, שכן שתיהן מוליכות לאותה מסקנה, לפיה תקנה 11(ב) חלה גם במקרה בו שני בני הזוג הינם זכאים. אבהיר את הדברים:

מהתכלית הראשונה המוצעת – לא מתבקשת סיבה משמעותית לחלק בין המקרים. אי החלתה של תקנה 11(ב) על מקרה בו שני בני הזוג הינם זכאים, עלולה אף היא לעודד את בני הזוג הזכאים לרכוש את הנכס כך שהרכישה תירשם במלואה על שם אחד מהזכאים, ובאופן זה להגדיל לכאורה את מספר הפעמים בהם ניתן יהיה להשתמש בהטבה. התנהלות זו, עלולה לפגוע ממילא בזכותו של בן הזוג השני להירשם כבעלים של אותו הנכס, זאת בדיוק באותו האופן בו עלול להיפגע בן הזוג במקרה בו רק אחד מבני הזוג הוא זכאי.

גם מהתכלית השנייה המוצעת קל לגזור את הפירוש לפיו יש להחיל את תקנה 11(ב) גם על בני זוג זכאים. ככל שמחוקק המשנה ראה לנכון להרחיב את ההטבה אותה העניק לזכאים כדי לאפשר להם לנצל את ההטבה גם כאשר הם

רוכשים זכות במקרקעין יחד עם בן זוג, אין זה צודק להפלות את מי שבחר להינשא עם זכאי ולמנוע ממנו את ההטבה.

27. אם נסכם: תכליתו של הפטור החלקי הינו מתן הטבה לזכאים נוכח נסיבות חייהם (איבוד בן המשפחה במערכות ישראל), והצורך להכיר להם כבוד ולסייע להם (חלף מה שהיה עושה בעבורם לבטח החלל ז"ל). הטבה זו לא הוגבלה איפוא להקשרים ספציפיים. בנוסף, לעניין מימוש הפטור החלקי – אין לראות את שני בני זוג כתא משפחתי אחד, שאם תאמר כך – תקנה 11(ב) היתה ממילא מיותרת. לפיכך, ולאור העובדה שתקנה 11(ב) חלה גם במקרה בו שני בני הזוג הם זכאים – אין בעובדה שאחד מבני הזוג מימש את ההטבה לה הוא זכאי כלפי מלוא שווי הדירה שנרכשה, כדי לפגוע בהטבה לה זכאי בן הזוג השני.

אחזור ואדגיש, צודק המשיב בטענתו לפיה אותו זכאי איננו רשאי להשתמש בפטור החלקי המוענק לו יותר מפעמיים, וזאת בהתאם למצוות מחוקק המשנה לפיה הפטור החלקי "לא יינתן לאדם אחד אלא שתי פעמים בלבד". יחד עם זאת, במקרה בו אחד מבני הזוג נהנה מהפטור החלקי של בן הזוג השני לפי תקנה 11(ב) – לא ניתן לומר כי הוא "ניצל" את הפטור החלקי המוענק לו, ואין בכך כדי למנוע ממנו להשתמש בהמשך בפטור החלקי המוקנה אף לו באופן עצמאי כבן משפחה של חייל שנספה במערכה בזכות עצמו. הדבר בולט במיוחד במקרה בו, למשל, בני הזוג התגרשו ולסיטואציה זו – אין כל מענה על פי עמדת המשיב.

28. לסיום תת-פרק זה – להבהרה ולהדגמה של גישתי – אפנה לדיני חוזים, אף כי יש שוני מסוים בין הדינים הרלבנטיים וההיקש צריך להיעשות בזהירות. ניטול איפוא, למשל, מקרה בו חברת תעופה מעניקה לעובדיה כרטיס טיסה זוגי שנתי חינם. דומה שמובן לכל כי באין הוראה מסייגת מפורשת – שני בני הזוג, שהם עובדי חברת התעופה, יוכלו ליהנות פעמיים מההטבה. זו אף הסיבה שב"מבצעי מכירה" שונים מציין עורך המבצע כי: "אין כפל הנחות, או מבצעים והזכאי יבחר רק בהנחה אחת, או במבצע הטוב ביותר עבורו", או כי: "ניתן לצבור הנחות, או את ההטבות במבצעים השונים". באין הוראה שכזו – השתיקה תפורש לטובת הזכאי.

כך גם בענייננו: מחוקק המשנה העניק לכל אחד מהזכאים אפשרות לנצל את ההטבה פעמיים, ואין בכך שבני הזוג הזכאים יהנו ביחד מההטבה ביחד ארבע פעמים, כדי לפגוע בהוראת התקנה הקובעת כי לאדם אחד לא תוענק ההטבה יותר מפעמיים. שתיקת התקנות לגבי מקרה כמו זה שלפנינו תתפרש איפוא בהכרח לטובת הזכאים. עניין אחרון זה מביא אותי להציג מספר עקרונות שבבסיס השיטה המשפטית שלנו, התומכים אף הם בתוצאה המוצעת. ארחיב מעט להלן. עקרונות שביסוד השיטה המשפטית תומכים אף הם בתוצאה המוצעת

29. הגישה אותה הצגתי עולה בקנה אחד עם עקרון שוויון זכויות האשה ומתחייבת הימנו. למעשה היא תואמת את יסוד השוויון שבין בני האדם בכלל, לרבות: בני זוג ביחסים שביניהם – עקרון הנגזר מ"כבוד האדם", המעוגן בחוק יסוד: כבוד האדם וחירותו. ונמצא לו ביטוי גם בחוק יחסי ממון בין בני זוג, תשל"ג-1978 (להלן: חוק יחסי ממון). עתה אפרט:

בסעיף 2 ריישא לחוק שוויון זכויות האישה, תשי"א-1951 נקבע כדלקמן:

"לאישה נשואה תהיה כשרות מלאה לקנין ולעשיה בקניינים כאילו היתה פנויה".

(לפיתוח הרעיון האמור במשפט האנגלו-אמריקאי – עיינו: MARRIED WOMEN AND THE LAW – CONVERTURE IN ENGLAND AND THE COMMON LAW WORLD (Tim Stretton and Krista J. Kesselring eds., 2013).

דין דומה נקבע גם בסעיף 4 לחוק יחסי ממון, הקובע כדלקמן:

"אין בכריתת הנישואין או בקיומם כשלעצמם כדי לפגוע בקניינים של בני הזוג, להקנות לאחד מהם זכויות בנכסי השני או להטיל עליו אחריות לחובות השני".
(עיינו: ע"א 1915/91 יעקובי נ' יעקובי, פ"ד מט (3) 529, 549 (1995)).

הנה כי כן הוראה בתקנות, או פרשנות של התקנות – השוללת זכות זו לעצמאות ולשוויון של האישה, או של מי מבני הזוג – יש לראותה כבטלה נוכח הוראות סעיף 16(4) לפקודת הפרשנות הקובעת:

“לא תהא תקנה סותרת הוראותיו של כל חוק”.

לפועלה של הוראת חוק אחרונה זו – ראו: רע"א 7810/08 ניסים עדיקה נ' צדוק עדיקה (08.11.2008); בג"צ 5918/07 פלונית נ' בית הדין הרבני הגדול (בהרכב מורחב – 23.06.2009); יצחק זמיר, הסמכות המינהלית, כרך א' 81 (2010).

יתר על כן התפיסה בה אני מצדד תואמת את מה שפרופ' דוד גליקסברג מכנה: כלל המחדל החוקתי בפרשנות דיני המס: ראו: דוד גליקסברג, "המשפטיזציה של המיסים: על זיקתו של השיח המסי לשיח המשפטי הכללי" בספר ברק 595, 616-617 (2009).

על פי כלל המחדל החוקתי הנ"ל:

“אם אין בכוחה של הפרשנות המהותית כדי להתיר את הספקות, אזי יש לנקוט פרשנות הפועלת לטובת הנושים וזאת מפאת הפגיעה של מוסד המס בזכות הקניין” (שם, בעמ' 666 בהתבסס על דברי השופט ברק (כתארו אז) בעניין קיבוץ חצור, בעמ' 78).

מכאן פרופ' גליקסברג מסיק כי מכח הכלל האמור יש להעניק פרשנות מרחיבה כדי להקטין את חבות המס – גם להוראת פטור.

30. זאת ועוד – אחרת. כאשר המחוקק (או מחוקק המשנה) מבקש לשלול "כפל הטבות" עליו לומר זאת במפורש ורק אז ינתן מלוא התוקף להוראתו. עיינו: ע"א 5714/05 מנהל מס שבח רחובות נ' גני רון בע"מ (12.12.2006).

אין באמור פה כדי לשלול, כמובן, ממתקין התקנות את סמכותו לשנותן ברוח עמדתו (באישור ועדת הכספים של הכנסת) – לגבי העתיד. לפיכך חבל שלא

היתה פה נכונות לפעול במתווה הפשרה שהוצע על ידינו, מה גם שמדובר במספר לא רב של מקרים והסכום שהיה שנוי כאן במחלוקת – איננו משמעותי.

31. האמור עד הנה מבסס את המסקנה שהבעתי לא אחת ועל פיה:

”אם בירור של סוגיות משפטיות בסיסיות – מנקודות ראות נבדלות של דינים נפרדים הבאים בחשבון – מוביל, בכל נתיב, למסקנה דומה – אות וסימן הוא שמכח תורת המשפט הכללית התוצאה נכונה.”
 (עיינו: פסקה 9 לחוות דעתי ב-בג”ץ 5771/12 ליאת משה נ’ הועדה לאישור הסכמים לנשיאת עוברים לפי חוק הסכמים לנשיאת עוברים (אישור הסכם ומעמד הילוד), התשנ”ו-1996 (18.9.2014); פסקה 38 לפסק דיני ב-ע”א 4244/12 הוצאת עיתון הארץ בע”מ נ’ ניצב אפרים ברכה (19.2.2014)).

מן הכלל אל הפרט

32. המערער ניצל למצער פעמיים את הפטור החלקי לו היה זכאי מכוח היותו יתום צה”ל, ביחס למלוא שווי שתי הדירות אותן הוא רכש במשותף עם בת זוגו, המערערת 2. לפיכך נותרה למערערת 2 אפשרות לנצל פטור חלקי נוסף ביחס לרכישת הדירה (אשר לגביה הוצהר, כאמור, על ידי המערערת 2 כי היא בבחינת "דירה יחידה" לפי סעיף 9(ג1א)(2)(ב) לחוק מיסוי מקרקעין), אותה ביצעו בני הזוג בשנת 2007 לשם שיכונם.

האמור לעיל הוא בסייג אחד שבמקרה המיוחד שבפנינו – לא יוכלו עוד המערערים לנצל פטור חלקי נוסף. הטעם לכך נעוץ בעובדה שהמערער 1 נהנה בשעתו מפטור חלקי יחד עם אמו ומהעובדה שהמערערים הודו בפני ועדת הערר הנכבדה כי אחד משני הפטורים החלקיים שניתנו לזוג (לרכישת הדירה המשותפת השנייה) היה על שם המערערת 2, קרי גם היא תיחשב, אם חוות דעתי תקבל, כמי שניצלה למעשה את שני הפטורים החלקיים המוקנים לה.

אחרי הדברים האלה

33. עיינתי בחוות דעתו החולקת של חברי, השופט י' עמית, ועלי לחזור ולציין כי לגישתי התכלית הסוציאלית איננה בלעדית לתקנה 11 וכי לכל פיסקה נפרדת בסעיף 9 לחוק, שאכן נחקק טלאים-טלאים, יש הגדרות מיוחדות נפרדות לאותה פיסקה.

מכאן שהראיה אותה מביא חברי מהוראת סעיף 9(ג1ג)(4)(ג) לחוק היא דווקא דאיה לטתור ולא לאשר את הפרופוזיציה המוצגת על ידו, שהרי אחרת מדוע היה צריך לציין בפסקאות שונות בסעיף 9 לחוק (ולא בכולן!) את עקרון התא המשפחתי המשותף. מכלל הן זה – אתה למד לאו בכל המקרים האחרים הנזכרים בסעיף 9 לחוק. יתר על כן אם עקרון זה הוא כללי וחל אף על התקנות – תקנה 11(ב) לתקנות הינה מיותרת למעשה, על פי שיטת חברי.

סיכום

34. סוף דבר – אם דעתי תישמע, הערעור יתקבל, ולמערכת 2 תהיה קנויה הזכות לקבל את הפטור החלקי לו היתה זכאית לצורך רכישת הדירה שהתבצעה בשנת 2007, בכפוף לסייג הנזכר בסוף פיסקה 32 שלעיל. עוד אציע לחבריי כי יבוטל חיוב ההוצאות שהושג על המערערים וכן מעבר לכך – המשיב יישא בהוצאות המערערים בסכום כולל של 15,000 ש"ח.

ש ו פ

ט

השופט י' עמית:

קראתי את פסק דינו של חברי, השופט ח' מלצר, ודעתי שונה.

1. תכלית ההטבה הקבועה בתקנה תקנה 11(ב) לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (מס רכישה), התשל"ה-1974 (להלן: התקנות), היא להקל על הזכאים לפטור לרכוש דירת מגורים. התכלית היא סוציאלית, ולא בכדי מוענק הפטור גם לנכים

ולנפגעים. אני מסכים עם חברי כי ההטבה הקבועה בתקנה זו היא רגרסיבית באופיה. אך היא הנותנת שדווקא בשל כך, אין מקום ליתן לפטור פירוש מרחיב ולהחילו ארבע פעמים, על רכישת דירה.

גם להטבה סוציאלית באופיה יש מידה ושיעור, ואין מקום לפרשנות מרחיבה החורגת עד מאוד מכוונתו המקורית של מחוקק המשנה. המחוקק ראה לנגד עיניו את יתומי צה"ל, בצעדיהם הראשונים ברכישת דירה, ולכן הגביל הטבה זו ליתום עד גיל 40 (על פי הגדרת "בן משפחה של חייל שנספה במערכה" בסעיף 1 לתקנות). המחוקק אף הרחיב את הפטור ליתום לשתי רכישות של דירה. המחוקק הרחיב עוד יותר את הפטור בכך שהחיל את שני הפטורים באופן מלא גם כאשר רק אחד מבני הזוג הוא בגדר זכאי. הרחבת הפטור לארבע רכישות דירה, מקום בו מדובר בשני זכאים, חורגת לטעמי מתכליתה של התקנה. הרחבת יתר זו, עומדת בניגוד לרעיון התא המשפחתי העובר כחוט השני בפסיקה ובחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: החוק) בכלל, ובסעיף 9 לחוק בפרט. איני סבור כי המילים "לענין פסקה זו", בסעיף 9(א)(2)(ב)(2) לחוק, מוציאים מתחולת התקנות את עקרון התא המשפחתי. ובכלל, סעיף 9 לחוק עשוי טלאים טלאים, ועקרון התא המשפחתי מופיע לאורך הסעיף פעמים נוספות בנוסח זהה. כך, בסעיף 9(ג)(4)(ג) לחוק, נאמר "בסעיף קטן זה" "יראו רוכש ובן זוגו, למעט בן הזוג הגר בדרך קבע בנפרד, וילדיהם שטרם מלאו להם 18 שנים, למעט ילד נשוי – כרוכש אחד". משנישאו בני הזוג, הם דבקו זה בזה "והיו לבשר אחד" (בראשית ב, כד) גם לצרכי מס שבח לפי סעיף 49(ב) לחוק וגם לצרכי מס רכישה מכוח סעיף 9 לחוק.

2. אכן, הפטור החלקי מדבר בזכאי, אך בכך אין רבותא. התכלית שבבסיס עקרון התא המשפחתי היא שלא לאפשר לתא המשפחתי ליהנות מ"כפל פטור". איני רואה בכך הפליה כלפי מי שבחר להינשא, ואין בכך סתירה למעמדו של הזכאי ככזה. באותה מידה ניתן לטעון כי הכרה בארבעה פטורים, מהווה הפליה של זכאי שנישא למי שאינו זכאי, לעומת זכאי שנישא לזכאי.

אף איני סבור כי יש מקום להידרש לחוק שוויון זכויות האשה, תשי"א-1951, - טענה שלא הועלתה כלל על ידי המערערים - באשר הוראת הפטור מושא דיוננו היא ניטרלית, ואינה מדברת בלשון זכר או נקבה.

3. תקנה 11(ב) לתקנות נועדה להרחיב את תחולת התקנה למצב בו רק אחד מבני הזוג הוא זכאי, מצב שהוא שכיח בהרבה מזה בו שני בני הזוג הם בגדר זכאים.

המחוקק ביקש להרחיב את תחולת הפטור על "תא משפחתי", רציונל שאינו חל מקום בו בן הזוג ממילא זכאי לפטור מכוח עצמו בהיותו זכאי. בדומה, תקנה 12 שעניינה כפטור לעולה, קובעת בס"ק (ג) כלהלן:

פטור לעולה

12. רכשו זכות במקרקעין במשותף בני זוג שאחד מהם עולה, יראו לענין החיוב במס רכישה לפי תקנה זו כאילו רכש אותם העולה בלבד; רכשו את הזכות במשותף שני יחידים שאחד מהם עולה הזכאי לחיוב במס רכישה לפי תקנה זו והם נישאו תוך שנים-עשר חדשים מיום הרכישה, יוחזר מס הרכישה ששילם בן זוגו של העולה, העולה על סכום מס הרכישה שהיה חל אילו רכש את הזכות העולה בלבד.

לא למותר לציין כי גם תקנה 12 התפרשה על ידי בית המשפט כפטור שנועד לסייע לעולה "בצעדיו הראשונים במדינתו החדשה" (ע"א 3207/93 פד אברהם נ' מנהל מס שבח, פ"ד נב(3) 385, 397 (1997)).

4. ככלל, אין דרכם של בני זוג, שהשיתוף נוהג ביניהם, לרשום על שם אחד מהם את דירת המגורים שלהם, נכס שהוגדר לא אחת בפסיקה כ"גולת הכותרת של חזקת השיתוף" (ע"א 806/93 הדרי נ' הדרי, פ"ד מח(3) 685, 690 (1994)) או כ"נכס המשמעותי ביותר של בני הזוג ולעיתים אף היחיד" (רע"א 8672/00 אבו דומי נ' אבו דומי, פ"ד נו(6) 175, 179 (2002); בע"מ 5939/04 פלוני נ' פלונית, פ"ד נט(1) 665, 670 (2004)). מכל מקום, גם אם תקנה 11(ב) באה לתמרץ את בני הזוג לרשום את הדירה על שם שניהם מבלי לאבד חלק מהטבת המס, הרי שתמריץ זה מאבד מהאפקטיביות שלו מקום בו שני הרוכשים הם בגדר זכאים, וכאשר הם נהנים ממילא משתי רכישות פטורות.

5. ולבסוף, ולא אחרון בסדר חשיבותו, אציין כי הפרשנות המוצעת על ידי המערערים, לא נתקבלה משך שנים רבות בערכאות הדיוניות, כאמור בפסקה 14 לפסק דינו של חברי השופט מלצר.

6. אשר על כן, ולו דעתי תישמע, דין הערעור להידחות. הנני אף מסכים לתוצאה המוצעת ע"י חברי, המשנה לנשיאה א' רובינשטיין.

המשנה לנשיאה א' רובינשטיין:

א. קראתי בתשומת לב את חוות דעתם החולקות של חבריי. לאחר העיון נוטה דעתי לזו של חברי השופט עמית מטעמיו, עם שאני מכבד את ניתוחו של חברי השופט מלצר. שאלתי עצמי, אם בפרשנות התקנה 11(א) לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) תשל"ה-1974 ניתן, גם בעקבות התקנתה של תקנה 11(ב), לייחס למחוקק כוונה כי בני זוג ייהנו ארבע פעמים מפטור חלקי ממס רכישה, והתקשיתי להגיע למסקנה כזו. נכון אני ללכת כברת דרך עם חברי השופט מלצר ולייחס את הפטור מעיקרו ליחיד הזוג באופן אישי; אך חברי עצמו (פסקה 23) מציינ, כי ניתן היה לומר (לכאורה – לשיטתו) שכאשר "בני זוג זכאים קונים נכס במשותף, כל אחד מהם רשאי להשתמש בפטור החלקי שלו רק ביחס לחצי משווי הנכס, וממילא כל אחד מהזכאים חייב לנצל את הפטור, לו הוא זכאי, כדי שהזוג יזכה לפטור חלקי ביחס למלוא שווי הנכס": אלא שחברי סבור כי תקנה 11(ב) חלה גם במקרה בו שני בני הזוג זכאים, ולא אחזור על הנמקתו. כאן נחלקות דרכינו, ונראית לי יותר דרכו של חברנו השופט עמית.

ב. מסופקני אם ניתן למצוא בדיני המס סיטואציה שבה ניתן לבני זוג, בין אם נקרא להם תא משפחתי לצורך העניין ובין אם נראה אותם כשותפים במובן המהותי, פטור חלקי של ארבע פעמים; קשה בעיניי להלום כי המחוקק, אילו נשאל לעניין תכליתו האובייקטיבית של הפטור (הקלה על נכי צה"ל ומשפחות שכולות נוכח הסבל שחוו), האם כיוונת לפטור ארבע פעמים – היה משיב בחיוב. מקום שבדיני המשפחה פוסקים אנו שוב ושוב שיתוף בדירת מגורים ובלבד שלא לקפח אחד מבני הזוג, על פי רוב האשה – מדוע כשעסקינן בפטורים נידרש ל"נפרדותם"? אכן נתגנבה ללבי מחשבה, לפיה מה מעמנו יהלוך, וכמה מקרים של בני זוג יתומי צה"ל בסך הכל ייקרו בפני השלטונות – שמא נלך איפוא לפרשנות המרחיבה; והגם שבדיון נטינו לעבר עמדת המשיב, דיברנו בהקשר זה על פשרה. אך משעלינו לפסוק, נזכור כי בנוסף לאמור איננו יודעים את השלכות הרוחב בהקשרים אחרים, וראו גם פרשנות בית משפט זה בע"א 1492/12 גור נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוז

מרכז (2014), פסקה 17 לפסק דינו של השופט זילברטל, ודבריו שם באשר לזהירות שעל בית המשפט לנקוט לעניין משאבי ציבור בהקשרם הרחב. לטעמי, כדברי ועדת הערר בנידון דידן "עיקר הדבר הוא שההקלה (לבני משפחות הנספים – א"ר) אמנם התקבלה והיה בה כדי לסייע לבני הזוג, יחד ולחוד. למותר לציין כי כאשר ההקלה מסייעת לאחד מבני הזוג, בהכרח נהנה ממנה גם האחר". בכך מושגת לכאורה תכלית הפטור, ללא שנוסיף ונרחיב.

ג. חברי השופט מלצר ניתח את הנושא כידו הטובה גם מן ההיבט של עקרון השוויון המוגשם בחוק שוויון זכויות האשה, תשי"א-1951, עד כדי ראיית פסק הדין קמא כפוגע בזכויות האשה לשוויון. כשלעצמי, ובכל הכבוד לנושא החשוב של השוויון, דומני כי האמור בפסקה הקודמת מהוה גם מענה לעניין זה; ומכל מקום מסופקני אם תיק זה מתאים לנושא נכבד זה. הערתו המעניינת של חברי (פסקה 29) בעקבות פרופ' גליקסברג שובת לב, וכשלעצמי דוגל אני במובהק בהגינות כלפי כולי עלמא בדיני המס (ראו למשל, ע"א 10011/07 פור נ' פקיד שומה אשקלון, פסקה י"ז (2010); ע"א 4609/12 אגף המכס והמע"מ – מס קניה נ' טמפו, פסקה א' לחוות דעתי והאסמכתאות הנוספות שם (24.6.15)), אך בסופו של יום לא בהכרח הרי "לב הקניין" בשעה שבאים למסות את פלוני פשוטו כמשמעו, כהרי הוראת פטור הבאה ליתן לו הטבת כפל על כפל.

ד. חברי השופט מלצר בהגינותו פרס (פסקה 14) מספר החלטות בעבר בכגון דא בוועדות הערר שצעדו לעבר המשיב, וחברי השופט עמית מציין זאת כאינדיקציה לנכונות פרשנותו שלו. גם המלומד נמדר (מס שבח מקרקעין (מה' 7, תשע"ב-2012) בפסקה 1814 (עמ' 605) מאזכר את ו"ע (עמ"ש) 1024/03 פביאן נ' מנהל מס שבח מקרקעין לעניין הגבלת הפטור לשתי פעמים גם כשמדובר בבני זוג בני משפחת נספה (הערה 169), ודומה כי ראה זאת כמשקף את הדין. בית משפט זה הוא המכריע, כמובן, אך יש טעם בלימוד תורת הוועדות, על פי ניסיון המצטבר. הדבר מזכיר – על דרך היקש – את כלל המשפט העברי במקרי ספק מסוימים "פוק חזי מאי עמא דבר", "צא וראה כיצד נוהג העם" (בבלי ברכות מ"ה, א'). ועוד שנינו (ירושלמי פאה ז', ו') "...הלכה שהיא רופפת בבית דין ואין את יודע מה טיבה – צא וראה מה הציבור נוהג, ונהוג"; ראו גם ראובן קמפניינו, לקט מפאה,

עיון בתלמוד הירושלמי (תשס"ט), 198 ואילך לעניין הכרעת הלכה על פי המנהג הרווח והדוגמאות שם (עמ' 194) מן התלמוד הבבלי והירושלמי. בענייננו אין עסקינן בנוהג אלא בפסיקה מצטברת בוועדות הערר, ויש לדעתי ללמוד ממנה גם אם בסמכותנו להכריע אחרת. הוועדות בזו אחר זו פסקו שלא להעניק את הפטור החלקי בכגון דא, מתוך השפיר והשליה של עיסוקן. דומה – בכל הכבוד למלאכתו היפה של חברי השופט מלצר – שדעתן מתיישבת עם תכלית התקנה.

ה. ולאחר כל אלה, ועם שמצטרף אני לחברי השופט עמית, בנסיבות המיוחדות של המקרה אציע שלא לחייב בהוצאות ולבטל את ההוצאות שנפסקו בוועדת הערר.

המשנה-

לנשיאה

הוחלט בדעת רוב של המשנה לנשיאה א' רובינשטיין והשופט י' עמית, כאמור בפסק דינו של השופט י' עמית, כנגד דעתו החולקת של השופט ח' מלצר.

ניתן היום, ד' באב התשע"ה (20.7.2015).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

המשנה לנשיאה