

בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 2622/01

בפני : כבוד הנשיא א' ברק
כבוד השופטת (בדימ') ט' שטרסברג-כהן
כבוד השופט א' טירקל

המערער : מנהל מס שבח מקרקעין

נגד

המשיבה : עליזה לבנון

ערעור על החלטת ועדת ערר לענייני מס שבח שליד בית המשפט המחוזי בחיפה בעמ"ש 5132/99 מיום 22.12.00 שניתנה על ידי כבוד הנשיא (בדימוס) מ' סלוצקי, חבר הועדה מר אליהו ארבל וחבר הועדה מר אביב שניאור

תאריך הישיבה : כ"ב בתמוז תשס"ב (2.7.02)

בשם המערער : עו"ד עמנואל לינדר
בשם המשיבה : עו"ד פיכמן אליהו

פסק דין

השופטת (בדימ') ט' שטרסברג-כהן:

רקע וטענות הצדדים

1. המשיבה חיה במשך שנים ארוכות עם בן זוג כידועה בציבור. לימים, נפרדו בני הזוג זה מזו כשהם מתדיינים בבית המשפט לענייני משפחה על חלוקת הרכוש ביניהם. במסגרת ההתדיינות הגיעו השניים להסכם חלוקת רכוש, לפיו, בין השאר, העביר בן הזוג למשיבה דירת מגורים ושלוש חנויות שהפכו לאחת (להלן: החנות). העברת הזכויות בחנות תוארה בהסכם כהעברה ללא תמורה. ההסכם קיבל תוקף של פסק-דין. לעניין מיסוי העברת הדירה הושג הסדר

עם המערער (להלן: המנהל) ואילו העברת החנות חויבה במס רכישה מלא. על כך הוגשה על ידי המשיבה השגה למנהל, שנדחתה על ידו. על החלטתו הוגש ערר לועדת הערר לעניין מס שבח, בראשות הנשיא בדימוס מ' סלוצקי, שהחליטה כי מס הרכישה שיחול על המשיבה הוא שלישי ממס הרכישה הרגיל. בנושא נוסף שהיה שנוי במחלוקת - הוא שווי החנות לצורך חישוב המס - קבעה הועדה כי על המנהל לבדוק אם יש להעריך את החנות כפנויה או כתפוסה ולפי זה לקבוע את שווייה.

על פסק-הדין הוגש ערעור זה על ידי המנהל. טענתו המרכזית היא, כי המשיבה - הידועה בציבור של מעביר הזכות - אינה זכאית ליהנות מהנחה במס רכישה לה זכאית אישה נשואה וכי היא לא עמדה בתנאים הקבועים בחוק, כדי לזכות בהנחה כזו. אשר לשווי החנות, יש לקבועו - לטענתו - כחנות פנויה, בהיותה מושכרת בשכירות בלתי-מוגנת.

2. המשיבה לא הגישה ערעור או ערעור שכנגד על חיובה בשליש המס, ואף על פי כן, סבות כל טענותיה בכתב הסיכומים שהגישה בתשובה לערעור המנהל, סביב זכותה הנטענת לפטור מלא. בא-כוח המשיבה היה ככל הנראה ער לכך שהיה עליו להגיש ערעור או ערעור שכנגד אם רצה להביא לביטול החיוב שהוטל על מרשתו בועדת הערר, אלא שסבר כי גם ללא הגשתו יכול הוא לקבל את הסעד הנדרש. בכך נתפס הוא לכלל טעות. משלא הוגש ערעור או ערעור שכנגד, לא ניתן לבטל חיוב שהושת על המשיבה על ידי הערכאה הקודמת (ראו: 'זוסמן, סדרי הדין האזרחי (מהדורה שביעית, 1995) עמ' 656, 841-842). לפיכך, לא תידונה טענותיו ככל שהן מתייחסות לביטול החיוב ולפטור מלא, אלא רק במידה ויש בהם תשובה לערעור בו עותר המנהל לחיוב מלא במס רכישה.

3. המנהל טוען, כי אין להשוות את מעמדה של הידועה בציבור למעמדה של האישה הנשואה לעניין פטור והנחות ממס רכישה וזאת משום לשון החוק, כוונת המחוקק, תכליתו של החוק והתוצאות הבלתי ראויות שתתקבלנה מהשוואה כזו. לעומתו טוענת המשיבה, כי אין מקום והצדקה ליצירת שוני בין השתים. לטענתה, שוני כזה אינו מתחייב מן החוק, אינו עולה בקנה אחד עם מעמדה של הידועה בציבור בחקיקה ובפסיקה, נוגד את עקרונות היסוד של השיטה ופוגע בזכויות יסוד ובראשן הזכות לשוויון.

הידועה בציבור

4. במהלך השנים, עדים אנו להכרה גוברת והולכת של המחוקק ושל בתי המשפט במוסד של "הידועה בציבור" לצורך הענקת זכויות סוציאליות וטובות הנאה חומריות שונות. עשרות

חוקים מכילים הוראות המחילות עצמן על ידועה בציבור. "דפוס החיים של בני-זוג החיים כידועים בציבור הפך למציאות בת-קיימא, שקיבלה גושפנקא בשיטתנו המשפטית בהקשרים שונים. ...דברי חקיקה רבים מעגנים באופן מפורש את מעמדם של הידועים בציבור כבני זוג לצרכים שונים. ...אף תקנת הציבור הישראלית רואה במסגרת החיים של ידועים בציבור דפוס חיים לגיטימי ואפשרי ואין מקום לקבוע כי תקנת הציבור משקיפה בשלילה על כל ניסיון להקטין את הפער בין בני-זוג נשואים ובין אלו החיים יחדיו כידועים בציבור" (ע"פ 4341/99 וידאל נ' מדינת ישראל פ"ד נג(3) 329, 334; ההדגשה במקור - ט.ש.כ.). לא כולם קיבלו בברכה הכרה והרחבה של זכויותיה המשפטיות של הידועה בציבור (ראו, למשל: מ' שאוה "הידועה בציבור כאשתו" - הגדרתה, מעמדה וזכויותיה" עיוני משפט ג' (4-1973) 484). עם זאת, לא הוכר מעמד הידועה בציבור כסטטוס המעניק זכויות, אלא בכל מקרה ומקרה ניבדק אם החוק הספציפי חל גם על ידועה בציבור, בין מכוח אמירה מפורשת ובין מכוח פרשנות הדיבור "בן-זוג" המופיע בחוקים רבים. כך למשל, הוכרה זכותה של ידועה בציבור לפיצויים עקב מות בן-זוגה, מכוח תלות כלכלית במנוח ואבדן תלות זו, ולא מכוח סטטוס של ידועה בציבור (ע"א 2000/97 לינדורן נ' קרנית - קרן לפיצוי נפגעי תאונות דרכים, פ"ד נה(1) 13). גם אלה שסברו כי מוסד הידועים בציבור אינו נוגד את תקנת הציבור, הדגישו את השוני בין מוסד זה ובין מוסד הנשואים ואת הצורך בהגנה על האחרון (ראו, למשל: בג"ץ 6086/94 נזרי נ' הממונה על מרשם האוכלוסין ואח', פ"ד מ"ט(5) 693, 697). היטיב לסכם את הבעיות שבפער בין סטטוס הנשואים לבין מוסד הידועים בציבור הנשיא א' ברק באומרו:

"הדגשתי, כי הפער בין סטטוס הנשואים לבין מוסד הידועים בציבור אינו משקף את תקנת הציבור בישראל. ציינתי, כי אין מקום לטענה כי תקנת הציבור בישראל הינה לשמור על פער זה ואף להרחיבו. עם זאת, אין לעבור מקיצוניות לקיצוניות. אין לגרוס כי צמצום הפער ואף ביטולו משקפים את תקנת הציבור בישראל. שיטת המשפט בישראל, בדומה לשיטות משפט מודרניות בדמוקרטיה נאורות, שומרת על סטטוס הנשואים ואינה מזהה את מוסד הידועים בציבור לסטטוס זה. אכן, לעתים ניתן לנמק תוצאה זו בטובתם של הידועים בציבור עצמם... אך תהא טובתם שלהם אשר תהא, לא הרי נשואים כדת וכדין, עליהם חל מכלול דינים הקשור לסטטוס הנישואים, כהרי ידועים בציבור, אשר אינם נהנים ממעמד הבכורה של סטטוס הנשואים... הנה כי כן, תקנת הציבור בישראל מכירה במוסד הידועים בציבור... עם זאת, אותה תקנת ציבור עומדת על משמר סטטוס הנשואים ועל קיומם של נישואין כדת וכדין ומסרבת לראות בידועים בציבור כנשואים לכל דבר ועניין. אכן, תקנת הציבור בישראל לעניין הידועים בציבור היא מורכבת... פתרון חד-משמעי לבעיית הידועים בציבור אינו בידי בית המשפט..." (בג"ץ 693/91 אפרת נ' הממונה על מרשם האוכלוסין במשרד הפנים ואח', פ"ד מז(1) 749, 787-789).

5. על רקע זה באה החקיקה הפרטנית והפסיקה בעניינים שהובאו לפתחו של בית המשפט, שנדרש לתת להם מענה כיד הפרשן הטובה עליו. מגוון המונחים בהם משתמש המחוקק בחוקים שונים, לא הקלו על מלאכתו. החוקים בהם מתעוררת השאלה אם מוענקות במסגרתם זכויות לידועה בציבור, אינם אחידים בלשונם. חלקם משתמש בדיבור המפורש "ידועה בציבור" או בביטוי דומה אחר, תוך הגדרת המונח בצורה ברורה ומפורשת. חלקם - וענייננו בכלל זה - משתמש במונח "בן זוג" מבלי להגדירו. במקרים אלה על בית המשפט להידרש למונח זה, לפרשו, ולמלאו בתוכן. כיצד יעשה זאת? עליו לפתוח בלשון החוק, אך לעולם לא לסיים בה. מבין האפשרויות שהלשון פותחת, תיבחר האפשרות העולה בקנה אחד עם מטרת ותכלית ההוראה שבחוק. על התכלית ניתן ללמוד מתוך החוק, ממיקומה של ההוראה בחוק, ממבנהו הכללי, ממערך החקיקה וממקורות מחוץ לחקיקה כגון ההיסטוריה החקיקתית והפרלמנטרית ועל רקע ערכיה המקובלים של שיטתנו המשפטית (ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד השומה רחובות, פ"ד לט(2) 70).

6. כיצד ישמשו אותנו כלים אלה בכואנו לפרש את המונח "בן-זוג" כאשר זה מופיע בחוק ואינו מוגדר על ידי המחוקק? על כך משיב הנשיא א' ברק:

"המובן הלשוני של הדיבור 'בן זוג' הוא 'אחד מן השניים שהם זוג'... בן זוג הינו אפוא אחד מצמד. אין כל דרישה לשונית שהצמד יהא נשוי כדת וכדין. ... אכן, לא פעם נזקק בית המשפט לדיבור 'בן זוג', הן בעניין של בן-זוג נשוי והן בעניין של בן-זוג שאינו נשוי... בכל הנוגע למובן הלשוני, דומה שאין מחלוקת כי גם ידועה בציבור עשויה להיחשב כ'בן זוג'. השאלה הניצבת בפנינו הינה אפוא אם המובן המשפטי של הדיבור 'בן זוג' כולל בחובו גם את הידועות בציבור. שאלה זו נקבעת על-פי התכלית המונחת ביסוד דבר החקיקה." (ע"א 2000/97 הנ"ל, בעמ' 25-26; ההדגשה אינה במקור - ט.ש.כ.).

מכאן, שהשימוש בדיבור "בן-זוג" בדבר חקיקה, הוא לכאורה ניטרלי ואינו מעיד על עצמו אם כולל הוא את הידועה בציבור אם לאו. אין לגרוס כי בכל מקום בו מופיע בדבר חקיקה הדיבור "בן זוג", גם ידועה בציבור במשמע, כפי שאין לגרוס שבכל מקום בו מופיע הדיבור "בן זוג", רק בן-זוג נשוי במשמע. עם זאת, לשיטתי יש לפרש את המונח "בן זוג" ככולל את הידועה בציבור אלא אם כן החוק קובע אחרת או שמשמע ממנו אחרת.

כבואנו לבחון את השאלה אם חוק מסוים בהשתמשו במונח "בן-זוג" מתכוון להשוות את מעמדה של ידועה בציבור לצורך אותו חוק, למעמדה של אישה נשואה, יש לתת את הדעת לכל ההיבטים הרלבנטיים למתן הפרשנות ה'נכונה' לאותו דיבור ובמיוחד לתכלית המונחת ביסוד דבר החקיקה.

החקיקה הרלבנטית והפרשנות לה

7. מה אומרת החקיקה בענייננו? סעיף החוק הראשון אליו מתייחסים הצדדים הוא סעיף 4א לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: החוק) הקובע תחת הכותרת "העברה אגב גירושין" כי העברת בעלות במקרקעין בין בני זוג על פי פסק דין לגירושין, לא יראוה כמכירה. הפועל היוצא מהוראה זו הוא, כי על העברה כזו לא יוטלו המסים החלים על מכירה, בעניינו מס רכישה.

בא-כוח המשיבה מעלה טיעונים למכביר על פיהם מבקש הוא לקבוע כי "בני הזוג" כאמור בסעיף 4א לחוק, משמעם לרבות "ידועים בציבור" ופסק דין לחלוקת רכוש בין בני זוג שאינם נשואים שניתן על ידי בית המשפט לענייני משפחה, כמוהו כ"פסק דין לגירושין". לפיכך - לטענתו - יש להחיל את סעיף 4א על המשיבה ולפוטרה לחלוטין ממס רכישה. אלא שכאמור, לא הוגש ערעור על ידי המשיבה בגין חיובה בשליש המס וכבר מטעם זה אין מקום להיעזר בסעיף 4א בעניינה. עם זאת, אתיחס לסעיף זה, באשר ניתן לגרוס כי אם מתקבלת טענתה של המשיבה שהיא אינה חייבת במס כלל, ממילא לא ניתן יהיה לחייבה במלוא המס כטענת המנהל, הגם שלא ניתן יהיה לבטל את שלישי המס שקבעה הוועדה. לגופו של עניין נוטה אני לחשוב, כעמדת הוועדה, כי סעיף 4א חל רק על גירושין של בני זוג נשואים ופסק דין לחלוקת רכוש בין שניים שאינם נשואים, אינו פסק דין לגירושין.

8. ההוראות הרלבנטיות לענייננו, מצויות בסעיף 62(א) ו-62(ב) לחוק ובתקנות 20-201א לתקנות מס שבח מקרקעין (מס רכישה), התשל"ה-1974 (להלן: התקנות), אליהן לא התייחס בא-כוח המשיבים בסיכומיו.

הוראות אלה תובאנה כלשונו. סעיף 62(א) קובע לאמור:

62". (א) מכירת זכות במקרקעין והקניית זכות
מתנות לקרובים באיגוד ללא-תמורה מיחיד לקרובו - שאינו
איגוד בשליטתו - יהיו פטורים ממס. (קרי,
מס שבח מקרקעין הנקרא בחוק "מס";
ההדגשות לא במקור - ט.ש.כ)

תקנה 20 שהותקנה לצורך קביעת שיעור מס הרכישה שכותרתה "מכירה לקרוב",

קובעת:

20". במכירת זכות במקרקעין ללא תמורה מיחיד
מכירה לקרוב לקרובו, יהיה מס הרכישה שליש מתוספת
 המס הרגילה."

עניינם של ס' 62(א) ושל תקנה 20 הוא במכירת זכות במקרקעין מיחיד לקרובו ללא תמורה. מכירה כזו פטורה לפי סעיף 62(א) ממס שבח וחייבת לפי תקנה 20 בשליש ממס הרכישה. "קרוב" מוגדר בסעיף 1(1) לחוק ובתקנה 1 לתקנות, ככולל "בן-זוג".

9. האם "בן-זוג" כולל ידועה בציבור? ועדת הערר השיבה על כך בחיוב תוך הסתמכות על תקנה 20 ועל התפיסה הרווחת לדעתה, לפיה מעמדה של ידועה בציבור, כמוהו כמעמד אישה נשואה ויש לזכותה באותן הטבות. הועדה ניתקה את תקנה 20 מכל הקשר במסגרתו באה לעולם ולא בדקה אם פרשנותה למונח "בן-זוג" עומדת במבחן הכללים הנקוטים בידינו לבדיקת שאלה זו. נראה לי כי אין לנתק את התקנה מן החוק מכוחו היא הותקנה ומתכליתו.

סעיף 62(ב) לחוק, שהוא המשכו הישיר של סעיף 62(א), מייחד עצמו ל"ידועים בציבור" ומזכה אותם בפטור ממס (שבח) על מכירת זכות בדירת מגורים מיחיד לבן זוגו, ללא תמורה. הוא מעמיד תנאים לכך (עמידה בתנאי סעיף 55 לחוק הירושה, התשכ"ה-1965 וחיי משפחה במשק בית משותף בדירת המגורים הנמכרת, שנה לפחות לפני המכירה) ובלשון הסעיף:

62". (ב) מכירת זכות במקרקעין בדירת מגורים, ללא תמורה, מיחיד לבן זוג המתגורר יחד אתו בדירה, פטורה ממס; לענין זה, "בן זוג המתגורר יחד אתו בדירה" - מי שעשוי לחול עליו סעיף 55 לחוק הירושה, התשכ"ח-1965, וחי ביחד עם בן זוגו חיי משפחה במשק בית משותף בדירת המגורים הנמכרת, שנה לפחות לפני המכירה."

מתנות לקרובים

תקנה 20 שעניינה מס רכישה קובעת כי במכירה שחל עליה סעיף 62(ב) יהיה מס

הרכישה שליש ממס הרכישה הרגיל. וכלשונו:

20א. במכירת זכות במקרקעין שחל עליה סעיף
 מכירה שחל עליה 62(ב) לחוק, יהיה מס הרכישה שליש ממס
 סעיף 62(ב) לחוק הרכישה הרגיל."

10. מכאן, שהחוק העניק לידועים בציבור, הממלאים אחר התנאים הקבועים בחוק, פטור ממס שבח כשהפטור הוא על דירת מגורים בלבד. הפטור ממס רכישה על דירת מגורים - ולא על נכס עסקי שבהעברתו מדובר בענייננו - הוא חלקי ועומד על שליש ממס הרכישה הרגיל. מהוראות אלה אנו למדים, כי המחוקק לא "שכח" את הידועים בציבור אלא היה מודע לקיומם. הוא לא ראה אותם ככוללים בהוראות הכלליות המדברות "בכך-זוג". הוא הכניס אותם לקטגוריה נפרדת והעניק להם פטור מצומצם רק לדירת מגורים ורק בהתמלא תנאים מסוימים.

עיון בדברי ההסבר להצעת החוק לתיקון סעיף 62 לחוק על-ידי הוספת סעיף 62(ב), מעיד על כך שהמחוקק היה בדעה כי הוא מיטיב עם הידועים בציבור בהעניקו את הפטור בסעיף 62(ב). עמדתו היתה, כי הוראת החוק הקיים פוטרת מתשלום מס, העברה ללא תמורה לקרובים הכוללים בני זוג, הורים ועוד, אך "מתעלמת מידועים בציבור, שהם פעמים רבות קרובים לנותן המתנה יותר מכל אדם אחר..." (הצעת חוק מס שבח מקרקעין (תיקון מס' 26), התשנ"ד-1994 ה"ח 408). לפיכך, הוסיף את סעיף 62(ב) לחוק והעניק פטור מצומצם לידועים בציבור שאינם חוסים בצל הפטורים האחרים.

11. זאת ועוד, פרשנות לפיה באים ידועים בציבור בגדרו של סעיף 62(א) ושל תקנה 20, מייתרת לחלוטין את סעיף 62(ב) ואת תקנה 20א, שהרי אם פטורים הם ממס מכוח סעיף 62(א) וממס רכישה באופן חלקי לפי תקנה 20, לגבי נכס מקרקעין מכל סוג, ממילא היה הפטור חל על דירת מגורים. מה טעם היה להוסיף את סעיף 62(ב) ועל ידי כך להפלות לרעה ידועים בציבור לעניין דירת מגורים אם זוכים הם לפטור ממס שבח ופטור חלקי ממס רכישה על העברת נכסי מקרקעין מכוח סעיף 62(א) ותקנה 20? מדוע דווקא לעניין דירת מגורים הותנה הפטור המלא והחלקי בתנאים מכבידים במיוחד, כאשר גישתו של המחוקק לעניין דירת מגורים, היא גישה ליברלית העוברת כחוט השני בחוק מס שבח ומס רכישה? אין זאת כי אם, בעיני המחוקק, סעיף 62(ב) ותקנה 20א באו לתת הקלה לידועים בציבור שאלמלא סעיפים אלה, לא היו מקבלים אותה.

עקרון השוויון

12. האם ההבחנה בין בני זוג נשואים לבין בני זוג ידועים בציבור לצורך הקלה במס, פוגעת בעקרון השוויון? לסוגיה זו, בה מתמקד בא-כוח המשיבה על מנת להשיג פטור מלא שאין ביכולתו להשיג ללא ערעור מצדו, לא התייחס המנהל בהרחבה, אולי משום עמדתו כי ללא ערעור מצד המשיבה אין לדון בשאלה שעניינה בפטור מלא. עם זאת, אייחד לה דברים קצרים.

אין אנו נדרשים לבטל חוק, או הוראה שבו, מחמת היותו לוקה באפליה פסולה. אנו מתבקשים לפרשו כך שלא תיווצר אפליה כזו הפוגעת בעקרון השוויון. טענה זו נטענת על ידי המשיבה בתשובה לטענת המנהל לפיה יש לקבוע כי הדין מבחין לעניין פטור ממס בין ידועים בציבור ובין נשואים ואין בכך כל פסול המצדיק מתן פרשנות שונה לחוק. נראה לי כי הדין עם המנהל.

מדובר בחוק מס המטיל מס על הציבור כולו בעת מכירת נכס מקרקעין ופוטר קבוצות מסוימות או סוג מסוים של נישומים מתשלומו, באופן מלא או חלקי. מדובר איפוא בהקלות ממס הניתנות לאחד ולא לאחר. יש בכך העדפה של אחד על פני אחר. אלא שלא תמיד העדפה בחוק של קבוצת נישומים על פני אחרת מהווה אפליה פסולה. יש להבדיל בין אפליה בלתי מוצדקת לבין העדפה לגיטימית על בסיס קריטריון סביר ואובייקטיבי שנועדה להגשמת המטרה הראויה של המחוקק (ראו: י' הדרי "נורמת המידתיות וביקורת שיפוטית על חוקתיות חוקי מס" הפרקליט מו (חוברת א, 2002), 11, בעמ' 26 המביא מדברי הועדה לזכויות האדם שליד האו"ם).

13. בני זוג נשואים נהנים לא רק מהקלות במס, אלא הם כפופים להוראות מס אחרות המחמירות איתם (לדוגמא, כאשר בן זוג נשוי מוכר דירה, נלקחים בחשבון לצורך חיובו במס, גם דירותיו של בן זוגו והפטורים אותם ניצל). החלת הטבות מסוימות על ידועים בציבור ללא חיובם בכל החיובים החלים על בני זוג נשואים, תהיה בעלת השפעה רוחב לא חיובית.

בעניין מס שבח ומס רכישה, כמו בענייני מיסים אחרים, ניתנו הקלות לתא משפחתי מצומצם במסגרת נישואים, שחוקי המס מטילים עליו גם חובות בגלל מעמדו כתא משפחתי. התא המשפחתי של נשואים שונה במובנים רבים עובדתיים ומשפטיים ממצבם של ידועים בציבור. ההקלה לנשואים באה להם בגלל הסטטוס האישי שלהם כנשואים אותם מצא המחוקק לעודד באמצעות הקלות בהעברת רכוש זה לזו. הידועים בציבור אינם מוכרים ככאלה מכוח

סטטוס אלא לצורך כל חוק וחוק ובדיקת תכליתו על מנת לקבוע אם יש להכיר בזכותם, בין אם על ידי החוק באופן מפורש ובין אם על ידי המשפט לשם הגשמת תכליתו של החוק הספציפי הנדון. ניתן לומר, כי מתן הקלות לחברי התא המשפחתי במסגרת נישואים שאינן נתונות לידועים בציבור, נעשה על בסיס קריטריון סביר ואובייקטיבי.

14. חוקי המס הם הסדר הוליסטי שהגיונו הפנימי בצדו. בצד חיובים במס יש הקלות במס. בצד הקלות במס יש החמרות מסוגים שונים. במקרה שלנו ההסדר מצביע על כך שהמחוקק לא מצא להיטיב עם ידועים בציבור לעניין העברת נכס עסקי ביניהם, כפי שהיטיב עם בני זוג נשואים, לעניין העברת דירת מגורים ביניהם, אלא מצא להעניק להם הטבה מוגבלת ומצומצמת. לאור אמירה מפורשת בחוק המוצאת ביטוי בסעיף 62(ב) ותקנה 20א, אין מקום להוציא את ההוראה מפשוטה ולהעניק לידועה בציבור את הפטור שנשלל ממנה במפורש בדבר החקיקה. ידועים בציבור אינם בהכרח שווים לנשואים לכל דבר ועניין, לא עובדתית, לא קונספטואלית, לא משפטית ולא ככל שהדבר נוגע לדין הרצוי. מדובר בסוגיה מורכבת בה על המחוקק ועל בתי המשפט לאזן בין שיקולים שונים כדי להשיג את האיזון הראוי מן הבחינה האישית, החברתית והמשפטית. אף שעמדתי היא כי ראוי הוא לראות בביטוי "בן זוג" המופיע בדבר חקיקה, ביטוי הכולל "ידוע בציבור", ניתן לעשות כן אם לא נקבע או לא משתמע אחרת מן החוק. בענייננו אכן משתמע אחרת והאיזון נוטה לחובת המשיבה.

15. מוסד הידועים בציבור, אף שהוכר בחקיקה ובפסיקה לצרכים שונים, הוכר רק באופן פרטני ממקרה למקרה ומעניין לעניין לפי מטרת דבר החקיקה שבמסגרתו הוכר ככזה. הנושא הוא קונטרוברסלי ולא כולם רואים את ההכרה הגוברת והולכת במוסד זה, בעין יפה. מוסד הנשואים הוא עדיין מוסד מרכזי בחברה שתקנת הציבור מחייבת להגן עליו גם מפני פגיעה בו על ידי מוסד של הידוע-בציבור, אף שזה אינו נתפס עוד כנוגד את תקנת הציבור. ככל שיש מקום שהידועים בציבור ימוסדו ויוכרו כבעלי סטטוס כשל נשואים, על המחוקק לעשות כן. הסוגיה סבוכה ובעלת היבטים והשלכות רבים מכדי שקביעה כללית וגורפת כזו תעשה על ידי בית המשפט. המחוקק אכן עושה כן במקרים המתאימים בעיניו ובמקרים בהם אין הדבר נעשה במפורש על ידי המחוקק, על בית המשפט לפרש את החוק על פי תכליתו ועליו לעמוד על המשמר לבל יופלו לרעה ידועים בציבור באותם מקרים שתכלית החוק מצדיקה הכרה בהם במסגרת הדיבור "בן-זוג". כך אכן נעשה במקרים המתאימים, שהמקרה שלפנינו אינו נמנה עליהם.

שונות - לטענות המשיבה

16. בסיכומיו העלה בא-כוח המשיבה טענות נוספות לפטור מלא. האחת, פטור לפי תקנה 27(א) לתקנות יחד עם סעיף 67 לחוק, לפיהם חלוקת מקרקעין בין בעלים משותפים בהתאם לחלקיהם בזכות וללא תמורה נוספת, פטורה ממס. על כך יושב בשנים: ראשית, לא הוגש ערעור על ידי המשיבה ולפיכך אין מקום לדון בטענה זו שעניינה בפטור מלא אם מתמלאים התנאים הקבועים; שנית, לא הונחה תשתית עובדתית לטענה זו והוועדה לא דנה בה.

טענה נוספת נסמכת על סעיף 63 לחוק המעניק פטור בויתור ללא תמורה. גם כאן אין ערעור ואין לדון בטענה זו, מה עוד שהטענה כלל לא נטענה במסגרת הערר וממילא הועדה לא דנה בה. כמו כן, גם כאן לא הונחה תשתית עובדתית לויתור על זכות.

שווי החנות

17. אשר לשווי החנות, הועדה קבעה, כי כל נכס שאינו פנוי יש לראותו כתפוס, בין אם המחזיק בנכס מוגן או בלתי מוגן. עוד קבעה, כי מחיר חנות הנמכרת כתפוסה נמוך ממחירה כפנויה. מבחינה אופרטיבית נקבע, כי "מצב החנות טעון בדיקה ובאם היא אכן תפוסה יש להעריך את שווייה. והיה והחנות הנ"ל אינה תפוסה תישאר הערכת המשיב בתוקפה". המנהל תוקף קביעות אלה במישור העקרוני. המשיבה לא התייחסה לטענותיו של המנהל בסוגיה זו.

נראה, כי מאחר והמנהל אמור היה לבדוק אם החנות תפוסה אם לאו, צריכה בדיקה כזו להיערך באופן חופשי מבלי שהמנהל יהיה כבול לקביעות האמורות שלא נטען לגביהן בבית המשפט המחוזי. לאחר שתתקבל הערכת המעריך יחזור העניין לבית המשפט המחוזי שישמע טענות לעניין השווי וישלים פסק-דינו בשאלה זו בלבד, אם הצדדים לא יגיעו להבנה בנושא הנדון.

18. לאחר כתיבת פסק-דיני הגיע לידי פסק דינו של חברי הנשיא, אותו קראתי בעיון ובעניין. דומה שאין אנו חלוקים בשאלה המרכזית לפיה ככלל, ראוי לפרש את המונח "בן-זוג" המופיע בדברי חקיקה ככולל "ידועים בציבור". פרשנות כזו מתבקשת על רקע הגישה המקובלת כיום, פרי התפתחות של הכרה גוברת והולכת של המחוקק ובתי המשפט, במוסד הידועה בציבור. התפתחות זו משקפת מדיניות ראויה על רקע תפיסותינו החברתיות. פרשנות כזו אפשרית ככל שהיא עולה בקנה אחד עם תכלית החוק וככל שהחוק איננו מורה אחרת במפורש או במשתמע. אלא שחברי סבור כי

לצורך ההוראות שעניינן פטור ממס רכישה של "בן זוג", יש לראות את הידועה בציבור המעבירה לבן זוגה נכס עסקי, "בן זוג" הפטור ממס רכישה, ואילו דעתי היא כי החוק הספציפי הנדון, מורה אחרת והגיונו בצידו. שוני זה בעמדותינו הביא כל אחד מאיתנו לתוצאה שונה.

19. סוף דבר, הערעור מתקבל, פסק-דינו של ועדת הערר מתבטל. מס הרכישה שעל המשיבה לשלם הוא מס מלא. עניין שווי החנות יטופל כאמור בסעיף 17 לעיל.

המשיבה תשלם למערער הוצאות בסך 7,500 ש"ח.

ש ו פ ט ת (בדימ')

הנשיא א' ברק:

צר לי, אך עלי לחלוק על דעת חברתי השופטת ט' שטרסברג-כהן. אילו דעתי היתה נשמעת היינו דוחים את הערעור בכל הנוגע לשאלת הפטור החלקי ממס רכישה על החנות. הנני מסכים עם חברתי בכל הנוגע להערכת שווי החנות.

המסגרת הנורמטיבית

1. נקודת המוצא הינה בהוראות המקוריות של חוק מס שבח מקרקעין, התשכ"ג-1963 (המכונה עתה חוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן – חוק מיסוי מקרקעין)). נקבע בו (סעיף 62) כי:

"מכירת זכות במקרקעין והקניית זכות באיגוד ללא תמורה מיחיד לקרובו – שאינו איגוד בשליטתו – יהיו פטורים ממס".

נכנה זאת כפטור הכללי ממס שבח. הוא משתרע על מכירת זכות במקרקעין במתנה לקרוב, בין אם הזכות היא דירת מגורים ובין אם היא נכס אחר. הדיבור "קרוב" הוגדר (בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין) באופן הבא:

"קרוב" לאדם פלוני –

(1) בן-זוג;

(2) הורה, הורי הורה, צאצא, צאצאי בן-זוג ובני-זוגם של כל אחד מאלה;

(3) אח או אחות ובני-זוגם;

(4) איגוד שהוא בשליטתו".

עם השינוי בחוק מיסוי מקרקעין שהטיל מס רכישה הותקנה תקנה 20 לתקנות מס שבח מקרקעין (מס רכישה), התשל"ה-1974 (להלן – התקנות), אשר קובעת (לאחר תיקון ב-1983 שאינו נוגע לענייננו) לאמור:

"במכירת זכות במקרקעין ללא תמורה מיחיד לקרובו, יהיה מס הרכישה שליש מתוספת המס הרגילה".

"קרוב" הוגדר בתקנות (תקנה 1) באופן הבא:

"קרוב" – בן-זוג, לרבות מי שהיה בן-זוג במשך ששה חודשים שקדמו למכירת זכות במקרקעין, הורה, צאצא, בן זוגו של צאצא, אח ואחות".

כן נקבע (בתקנה 21 כפי שתוקנה בעניין שאינו נוגע לנו) כי:

"על אף האמור בתקנה 20 מכירת זכות במקרקעין בדירת מגורים ללא תמורה לבן זוג המתגורר יחד איתו בדירה, פטורה מתוספת מס".

נכנה פטור זה כפטור כללי ממס רכישה לדירת מגורים.

2. בעת חקיקתו של חוק מיסוי מקרקעין לא נידונה בכנסת השאלה אם "בן זוג" כולל בחובו גם ידועים בציבור. הפרקטיקה של שלטונות המס היתה שלא לראות בידועים בציבור כבני זוג לעניין חוק מיסוי מקרקעין (ראו י' הדרי, מיסוי מקרקעין 84 (כרך א', 1993)) ולעניין התקנות. פרקטיקה זו התבססה, בין השאר, על אמרות במספר פסקי דין לפיהן נדרשת הוראה מפורשת בחקיקה כדי להכיר בידועים בציבור כבני זוג לעניין אותה חקיקה (ראו ע"א 356/78 שטייניץ נ' קרן גמלאות של חברי אגד בע"מ, פ"ד לג(3) 556, 558; ענמ"ש 1/82 לוי נ' מנהל בתי המשפט, פ"ד לו(4) 123, 128). על גישה זו נמתחה ביקורת עם התבססותה של התופעה של ידועים בציבור בישראל (ראו

פרידמן, "הידועה בציבור בדין הישראלי", עיוני משפט ג' 459 (1974); שלח, "בן-זוג הידוע בציבור", משפטים ו' 119 (1975)). הגישה המקובלת כיום הינה כי במישור הלשוני הדיבור "בן-זוג" רחב דיו כדי לכלול בחובו גם ידוע בציבור. ההכרעה בכל מקרה תעשה על פי התכלית המונחת ביסוד ההסדר החקיקתי. נמצא, כי אין לו לדיבור "בן-זוג" המופיע בחוקים השונים משמעות אחת ויחידה המשותפת לכל דברי החקיקה. משמעותו של הדיבור "בן-זוג" משתנה על פי התכלית המונחת ביסוד דבר החקיקה. עמדתי על כך באחת הפרשות, בצייני:

"אין לו למונח 'בן-זוג' משמעות אחת ויחידה בכל דברי החקיקה. אין לומר כלל, כי הדיבור 'בן-זוג' בדבר חקיקה משמעותו תמיד 'בן-זוג נשוי'. הכל תלוי בהקשר; הכל תלוי בנסיבות; הכל תלוי בתכלית" (ע"א 2000/97 לינדורן נ' קרנית – קרן לפיצוי נפגעי תאונות דרכים, פ"ד נה(1) 12, 38; להלן – פרשת לינדורן).

3. על רקע זה נדרש עתה עיון מחדש בשאלה, אם הדיבור "בן-זוג" המופיע בהגדרת "קרוב" שבחוק מיסוי מקרקעין ובסעיפים 20 ו-21 לתקנות, משתרע גם על הידועים בציבור, וזאת בכל הנוגע לפטור הכללי ממס שבח ולפטור הכללי ממס רכישה. לדעתנו, התשובה על שאלה זו היא בחיוב. ביסוד הפטור (ממס שבח וממס רכישה) מונחת מטרה חברתית, שנועדה להקל על הסדרים פנים משפחתיים. אין כל סיבה עניינית, שלא להחיל הסדר זה, שהינו בעל אופי חברתי, על מתנה הניתנת בין ידועים בציבור. גם ידועים בציבור מנהלים חיי משפחה, וההסדרים בענייני מס שבח ומס רכישה החלים על בני זוג נשואים המנהלים חיי משפחה מן הראוי שיחולו גם על ידועים בציבור המנהלים חיי משפחה. הבחנה בין בני זוג נשואים לבין בני זוג ידועים בציבור לעניין הסדרי מס שבח ומס רכישה היא הפליה פסולה, הנוגדת את עקרון השוויון. אכן, עקרון השוויון חל הן לעניין החיוב במס והן לעניין ההקלה במס. השאלה היא תמיד, אם קיים יסוד רלבנטי המבחין בין זוג נשוי לזוג ידוע בציבור לעניין הסוגיה הנדונה. לדעתי, התשובה בסוגייתנו היא בשלילה. עד כמה שקיים שוני בין ידועים בציבור לבין נשואים בסוגיות אחרות של דיני המס, יש לבחון אותן לגופן. אם גם בהן קיימת הפליה, אין להפכה מנוף להפליה גם בענייננו. אמת, בעבר ניתן היה לפרש את הדיבור "בן-זוג" בחוק מיסוי מקרקעין ובתקנות באופן שהוא אינו חל על ידועים בציבור, וכך הוא גם פורש שנים רבות הלכה למעשה על ידי שלטונות המס. אך הפירוש אינו סטטי. הוא דינמי. חיקוק הוא יצור החי בסביבתו החברתית. עם שינוי בתפיסות החברתיות משתנה גם מובנו של החיקוק בעיני החברה בה הוא פועל. איננו מבינים כיום חוקים, פקודות ותקנות ישנים באותו אופן בו הם הובנו בעבר. החיים

נמצאים בתנועה מתמדת, ועימם המשפט. מכאן התפיסה הפרשנית – המקובלת באנגליה ובישראל – כי "החוק מדבר תמיד" (always speaking), וכי יש ליתן לחוק פרשנות עדכנית (updating). הפרשנות היא תהליך מתחדש. ללשון הישנה יש לתת מובן מודרני, התואם את צרכי החיים המודרניים. מכאן אימרתו של פרופ' רדברוק, כי הפרשן עשוי להבין את החוק טוב יותר מיוצר החוק, וכי החוק הוא לעולם חכם מיוצרו (ראו, G. Radbruch, "Legal Philosophy", The Legal Philosophies of Lask, (Radbruch and Dabin 141 (1950)). גישתו של רדברוק, לפיה הפרשן עשוי להבין את החוק טוב יותר מהמחוקק אינה מבוססת על כך שהפרשן נבון יותר מהמחוקק. היא מבוססת על נקודות המבט השונות של הפרשן ושל המחוקק בכלל, ועל הפרש הזמן שבין מועד החקיקה ומועד הפירוש בפרט. חוקיה של חברה נעים עימה על פני ההיסטוריה שלה, ובמהלך תנועתה זו הם משנים את מובנם כדי לשרת את החברה בה הם פועלים. עמדתי על כך בפרשת לינדורן בצייני:

"המובן שיש ליתן לדיבור שבחוק – כגון הדיבור 'בן זוג' – אינו קבוע ועומד לעולמים. החוק הוא חלק מהחיים, והחיים משתנים. עם השינוי במציאות משתנה גם הבנת החוק. לשון החוק עומדת על מכונה, אך משמעותה משתנה עם 'תנאי החיים המשתנים'" (שם, עמ' 32).

תיקון תשנ"ד

4. לכאורה יכולתי לסיים בכך את פסק דיני. איני רשאי לעשות כן – ועל כך עמדה בצדק חברתי, השופטת שטרסברג-כהן – שכן ביני לביני, כלומר, לאחר חקיקתם של הפטור הכללי ממס שבח והפטור הכללי ממס רכישה ולפני שהתגבשה הגישה הפרשנית המודרנית המאפשרת לנו לראות בידוע בציבור "קרוב" לעניין פטורים אלה, חוקקה הכנסת את חוק מס שבח מקרקעין (תיקון מס' 26), התשנ"ד-1994 (להלן – תיקון תשנ"ד). חוק זה הוסיף לצד הוראת הפטור הכללית הקבועה בסעיף 62 לחוק מיסוי מקרקעין – שהפכה להיות לסעיף 62(א) לאותו חוק – הוראת פטור מיוחדת בזו הלשון:

"(ב) מכירת זכות במקרקעין בדירת מגורים ללא תמורה מיחיד לבן זוג המתגורר יחד איתו בדירה, פטורה ממס; לעניין זה, 'בן זוג המתגורר יחד איתו בדירה' – מי שעשוי לחול עליו סעיף 55 לחוק הירושה, התשכ"ה-1965, וחי ביחד עם בן זוגו חיי משפחה במשק בית

משותף בדירת המגורים הנמכרת, שנה לפחות לפני המכירה".

סעיף 55 לחוק הירושה קובע:

"איש ואישה החיים חיי-משפחה במשק-בית משותף אך אינם נשואים זה לזה, ומת אחד מהם ובשעת מותו אף אחד מהם לא היה נשוי לאדם אחר, רואים את הנשאר בחיים כאילו המוריש ציווה לו מה שהנשאר בחיים היה מקבל בירושה על פי דין אילו היו נשואים זה לזה, והוא כשאין הוראה אחרת, מפורשת או משתמעת, בצוואה שהשאיר המוריש".

משמעותו של תיקון תשנ"ד הינו כי מכירת זכות במקרקעין בדירת מגורים ללא תמורה בין איש לאישה ידועים בציבור והחיים חיי משפחה במשק-בית משותף, בלא שאף אחד מהם נשוי לאדם אחר, תהא פטורה ממס שבח מקרקעין ובלבד שהשניים חיים חיי משפחה במשק בית משותף בדירת המגורים הנמכרת שנה לפחות לפני המכירה. נכנה זאת כפטור המיוחד ממס שבח מקרקעין לידועים בציבור.

5. התכלית המונחת ביסוד תיקון תשנ"ד מצאה ביטוי בדברי ההסבר של מציע התיקון (ח"כ א' פורז):

"חוק מס שבח מקרקעין, התשכ"ג-1963, פוטר מתשלום מס, העברת זכות במקרקעין ללא תמורה כשמדובר במתנה לקרובים. הגדרת המושג 'קרוב' באותו החוק כוללת, מלבד בני-זוג, גם הורים, הורי הורים, צאצאים, אחים ואחיות ובני זוגם של כל אלה, אך מתעלמת מידועים בציבור, שהם פעמים רבות קרובים לנותן המתנה יותר מכל אדם אחר. עובדה זו פוגמת בחירותו של האב לעשות ברכושו כרצונו. מוצע, איפוא, לשנות את המצב שלפיו, במותו של פלוני, תוכל הידועה בציבור לרשת אותו, אך בחייו אינה יכולה לקבל מתנה ממנו" (הצעת חוק מס שבח מקרקעין (תיקון מס' 26), התשנ"ד-1994 (ה"ח 2264, התשנ"ד, עמ' 408)).

בהציגו את הצעת החוק בפני מליאת הכנסת ציין ח"כ פורז כי "לפי שיטת המשפט שלנו, מוסד הידועה בציבור שלנו מוכר בחוקים מספר – חוק הירושה, חוק משפחות חיילים שניספו במערכה וכו'. לעומת זאת, חוק מס שבח מקרקעין מפלה את הידועה או

את הידוע בציבור, במוכן זה שלא מתאפשר לתת להם מתנה בפטור ממס, דבר שהוא אפשרי לגבי קרובי משפחה אחרים. המטרה היא להשוות את המצב ולאפשר לתת מתנה של נכס מקרקעין לידוע או לידועה בציבור" (ד"כ, תשנ"ד, עמ' 300, מיום 20.10.1993).

6. מכוחו של תיקון זה נקבע פטור מיוחד ומלא ממס שבח מקרקעין של דירת מגורים הניתנת במתנה בין ידועים בציבור. בעניין זה הקדים המחוקק הראשי את ההתפתחות ההלכתית, תוך שקבע כי תנאי למתן הפטור הוא חיי משפחה במשק בית משותף בדירת המגורים הנמכרת שנה לפחות לפני המכירה. תנאי זה מקל עם הדרישות שיש לקיים כדי להחשב כידועים בציבור על פי ההלכה הכללית, בכך שהוא מסתפק בחיי משפחה. "אין צורך בחיי משפחה אשר ירשימו או ישכנעו את חוג המכרים והידידים שהם חיים כבעל ואשה, ובלבד שלמעשה הם מתנהגים בינם לבין עצמם כבעל ואשה לכל דבר ונותנים מהונם או מאונם לקיום משק בית משותף" (השופט ברנזון בע"א 621/69 נטיס נ' יוסטר, פ"ד כד(1) 617, 621). תנאי זה מכביד עם הידועים בציבור, שכן כדי לקבל את הפטור ממס שבח נדרש כי בני הזוג חיים יחד חיי משפחה במשק בית משותף בדירת המגורים הנמכרת לפחות שנה, לפני המכירה. אינני יודע אם הקלה והכבדה אלה ראויים הם אם לאו. על כל פנים ברור כי מאז שינויים אלה יש לנהוג על פיהם בכל הנוגע לתשלום מס שבח במכירת זכות במקרקעין בדירת מגורים ללא תמורה בין ידועים בציבור.

7. בעקבות תיקון תשנ"ד הדין בפטור המיוחד והמלא בעניין מס שבח נקבע גם הסדר באשר למס רכישה. התקנות תוקנו (תקנות מס שבח מקרקעין (מס רכישה) (תיקון), התשנ"ה-1994), והוספה תקנה חדשה (20א) בזו הלשון:

"במכירת זכות במקרקעין שחל עליה סעיף 62(ב) לחוק, יהיה מס הרכישה שליש ממס הרכישה הרגיל".

ניתן איפוא פטור מיוחד וחלקי ממס רכישה. תמיהה היא, מה ראה מחוקק המשנה להעניק פטור חלקי ממס רכישה, כאשר הפטור שהמחוקק הראשי העניק בתיקון תשנ"ד ממס שבח מקרקעין הוא מלא וכאשר הפטור ממס רכישה בהעברת דירת מגורים לבני זוג נשואים אף הוא מלא. האין כאן הפליה פסולה? שאלה זו אינה בפנינו, ולא שמענו לגביה כל טיעון, ועל כן אנו משאירים אותה בצריך עיון.

8. על רקע תיקון תשנ"ד והוספת תקנה 20א לתקנות קמה ומתעוררת השאלה הבאה ביחס לנכס שאינו דירת מגורים: מה דין פטור ממס שבח ומה דין פטור חלקי מתשלום מס רכישה במקרה כמו זה שלפנינו, בו המתנה בין הידועים בציבור הינה של זכות במקרקעין שאינה דירת מגורים? לולא ההוראה המיוחדת שהוכנסה בתיקון תשנ"ד ובהתקנת תקנה 20א לתקנות, היינו קובעים כי ידוע בציבור הוא "קרוב" הזכאי לפטור כללי ממס שבח (על פי הוראת סעיף 62(א)) (ראו פסקה 3 לעיל), והזכאי לפטור חלקי ממס רכישה (תקנה 20 לתקנות). האם מסקנה זו משתנה בשל תיקון תשנ"ד והוספת תקנה 20א לתקנות? היש לתיקון זה השלכה על בעיית הפטור הכללי ממס שבח מקרקעין ולעניין הפטור החלקי ממס רכישה? שאלה פרשנית זו אינה פשוטה כלל ועיקר (ראו נדב ונוימן, "הידוע בציבור – האם בגדר בן זוג?", מיסים יג/2, א-50 (1999)). מחד גיסא ניתן לומר – וזו עמדתה של חברתי, השופטת ט' שטרסברג-כהן – כי תיקון תשנ"ד – והוספת תקנה 20א לתקנות בעקבותיו – מבוסס על תפישה פרשנית של המחוקק לפיה הפטור ל"בן-זוג" אינו משתרע על פטור ליודעים בציבור ותפישה פרשנית זו צריכה להדריך אותנו בפרשנותו של הדיבור "בן-זוג", שאם לא כן תיקון תשנ"ד הוא מיותר. זאת ועוד: תיווצר אנומליה בין התנאים הנדרשים ליודעים בציבור לקבלת הפטור המיוחד ממס שבח וממס רכישה לבין התנאים הנדרשים מהם לקבלת הפטור הכללי ממס שבח והפטור המיוחד ממס רכישה. לאנומליה זו אין כל צידוק. מאידך גיסא ניתן לומר, כי תיקון תשנ"ד מסדיר את עניינה של מכירת דירת המגורים ללא תמורה. אין בו כל נקיטת עמדה באשר למכירתה של זכות אחרת ללא תמורה. תהא זו תוצאה קשה אם תיקון שנועד להיטיב עם הידועים בציבור יתפרש כמזיק להם. בטיעונים נוגדים אלה – ידו של מי על העליונה?

9. ניתוח אנאליטי של הבעיה הפרשנית שלפנינו מחייב הבחנה בין שתי שאלות: השאלה הראשונה הינה אם תיקון תשנ"ד מתפרש לא רק כהענקת פטור מיוחד ממס שבח אלא גם כשלילת פטור במכירתה של זכות במקרקעין שאינה דירת מגורים? האם בצד ההסדר החיובי לעניין מתן פטור בתנאים הקבועים בתיקון תשנ"ד קיים גם הסדר שלילי של שלילת הפטור במקום שתנאים אלה אינם מתקיימים? אם התשובה לשאלה זו הינה כי בצד ההסדר החיובי קיים גם הסדר שלילי, יש בכך כדי לפתור את הבעיה הפרשנית הניצבת לפנינו, שכן מכוחו של תיקון תשנ"ד עצמו לשלול מתן פטור ממס שבח מקרקעין במכירת זכות במקרקעין שאינה דירת מגורים. אם התשובה על שאלה זו הינה כי אין לפרש את תיקון תשנ"ד כקובע הסדר שלילי, קמה ועומדת השאלה השנייה. שאלה זו הינה, מה המשקל שיש ליתן לתפישה הפרשנית של המחוקק שעה שחוקק את תיקון תשנ"ד – לפיה ידוע בציבור אינו בן זוג לעניין הפטור הכללי ממס שבח –

בפרשנות הוראת הפטור הכללית הקבוע בחוק מיסוי מקרקעין? האין לקבוע כי בעצם חקיקתו של תיקון תשנ"ד הביע המחוקק את דעתו כי הפירוש הנכון של הדיבור "בני זוג" בחוק מיסוי מקרקעין – וממילא גם בתקנה 20 ו-21 - אינו משתרע על ידועים בציבור?

האם הסדר שלילי?

10. השאלה הראשונה הניצבת לפנינו הינה, אם תיקון תשנ"ד בעניין הפטור המיוחד ממס שבח, צריך להתפרש, מתוכו הוא, כשולל פטור במקרה של עיסקה בנכס שאינו דירת מגורים? לדעתי, התשובה על שאלה זו היא בשלילה. את ההסדר החיובי לעניין פטור ממס בגין דירת מגורים אין לפרש כהסדר שלילי לעניין שלילת הפטור בגין נכס שאינו דירת מגורים. אמת, לעתים ניתן לפרש הסדר חיובי בעניין פלוני כהסדר שלילי בעניין אלמוני. כך, למשל, חוק השליחות, התשכ"ה-1965, קובע כי "כל אחד כשר להיות שלוח לפעולה שהוא עצמו בר-דעת לעשותה" (סעיף 4). מההסדר (החיובי) של החוק, לפיו מי שהינו בר-דעת לעשות פעולה כשיר לשמש שלוח לעשייתה, מתבקש הסדר שלילי, לפיו מי שאינו בר-דעת לעשות פעולה אינו כשיר לשמש שלוח. הסקה זו מה"הן" של החוק על ה"לאו" שלו (*expressio unius est exclusio alterius*) נעשית רק מקום שהדבר מגשים את תכלית החקיקה (ראו על"ע 663/90 פלוני נ' הוועד המחוזי של לשכת עורכי הדין תל-אביב-1990, פ"ד מז(3) 397, 404; רע"א 5764/94 א.ש.י.ר יבוא יצור והפצה נ' פורום אביזרים מוצרי צריכה בע"מ, פ"ד נב(4) 289, 454; בג"ץ 212/03 חרות התנועה הלאומית נ' יושב-ראש ועדת הבחירות המרכזית לכנסת השש-עשרה (טרם פורסם)). עמד על כך השופט זוסמן בצינו:

"*expressio unius est exclusio alterius*: יש וכלל זה עשוי לשמש מורה דרך לגילוי כוונת המחוקק. אולם יש גם והמחוקק דן בעניין פלוני בלבד ולא התכוון כלל לומר כי דינו של עניין אלמוני יהא שונה מזה; לפיכך אין הפרשן רשאי להשתמש באותו עקרון אלא אם שוכנע כי באמת גילה בעזרתו את רצון המחוקק" (ע"א 73/50 דעואל נ' פטרזילקה, פ"ד ו' 599, 605; ראו גם בג"ץ 531/79 סיעת "הליכוד" בעיריית פתח-תקוה נ' מועצת עיריית פתח-תקוה, פ"ד לד(3) 566, 574).

על כן, פטור מיוחד ממס שבח לעניין דירת מגורים יתפרש כשלילת פטור בנכס שאינו דירת מגורים, רק אם פירוש זה מגשים את תכליתו של החוק. כפי שראינו (פסקה 5

לעיל), התכלית המונחת ביסוד הפטור לידועים בציבור בתיקון תשנ"ד היתה לסייע לידועים בציבור, ולהשוות את מעמדם, לעניין הפטור ממס שבח, למצבם של בני זוג נשואים. לא היתה זו כלל התכלית של תיקון תשנ"ד, לקבוע שלילה של הפטור ממס שבח במקרה של מתנה בנכס שאינו דירת מגורים. התיקון מתשנ"ד בא לסייע לידועים בציבור לעניין דירת המגורים. הוא לא נועד לפגוע בהם לעניין נכס שאינו דירת מגורים. בכל הנוגע לנכס שאינו דירת מגורים לא חל תיקון תשנ"ד, והוא צריך להיקבע על ידי הוראת הפטור הכללית לבני זוג הקבועה בחוק מיסוי מקרקעין. עם זאת ברור, כי שעה שתיקון תשנ"ד נחקק, ההנחה הפרשנית של המחוקק אשר שימשה בסיס לתיקון זה היתה, כי הוראת הפטור הכללית ממס שבח לבני זוג אינה חלה על ידועים בציבור. מה משקלה של הנחה פרשנית זו? זו השאלה השניה הניצבת לפנינו, ולבחינתה נעבור עתה.

מה משקלה של הנחת המחוקק בתיקון תשנ"ד?

11. אין ספק כי תיקון תשנ"ד נעשה על רקע הנחתו הפרשנית של המחוקק כי הדיבור "בן-זוג" בהוראת הפטור הכללית אינו כולל בחובו ידועים בציבור. ברור לכל כי תיקון תשנ"ד לא היה מתרחש אילו נהגה אותה עת ההלכה החדשה, לפי הדיבור "בן-זוג" בחקיקה עשוי לכלול גם ידוע בציבור, ובלבד שהדבר מתבקש על פי תכלית החקיקה. על רקע זה – ועל בסיס הגישה שמתוך תיקון תשנ"ד עצמו לא נובע הסדר שלילי לגבי פטור ממס שבח בנכס שאינו דירת מגורים – קמה השאלה מהו המשקל שיש לתת בפירושה של הוראת הפטור הכללית בחוק מיסוי מקרקעין (מ-1963) להנחה הפרשנית של המחוקק שעה שחוקקה הוראת הפטור המיוחדת (בתיקון תשנ"ד)? ודוק: לעתים מתקן המחוקק חוק קודם למען הזהירות בלבד (ex abundantia cautela). במצב דברים זה אין בהנחתו הפרשנית של המחוקק כדי להשפיע על פרשנותו של החוק הקודם (ראו בג"ץ 6194/97 נקש נ' בית הדין הארצי לעבודה, פ"ד נג(5) 433, 455). זה אינו המקרה שלפנינו. מקובל עלי כי בשעה שהוחק תיקון תשנ"ד הנחתו הפרשנית של המחוקק שיקפה את המקובל על הקהילה המשפטית שלנו. מה משקלה של הנחה זו? כמובן, אילו סברנו כי את הפטור הכללי בחוק מיסוי מקרקעין יש לפרש אך ורק על פי תכליתו (כוונתו) הסובייקטיבית של המחוקק בעת החקיקה, כי אז היה עלינו לומר כי לתיקון תשנ"ד – ולכוונת המחוקק שעמדה ביסודו – אין כל השפעה פרשנית. על פי גישה זו, הכוונה של המחוקק מתגבשת ברגע נתון, ואין היא משתנה עם עבור הזמן. על כן, תיקון מאוחר בחוק אינו משפיע על פירושו של החוק המקורי. גישה זו אינה מקובלת עלינו. חוק הוא יצור חי. חייו מתחילים עם חקיקתו, והם הולכים ונמשכים עד

לביטולו. כל אירוע הקשור עימו משפיע על פירושו. על כן תיקון מאוחר בחוק משפיע על פירושו של החוק המקורי, כשם שחקיקה מאוחרת בדרך כלל משפיעה על חקיקה מוקדמת. אכן, מי שמפרש הוראה אחת בחוק – בין הוראה מקורית ובין הוראה מתקנת – מפרש את החוק כולו, ומי שמפרש חוק אחד מפרש את החקיקה כולה. עניין לנו בכלים שלובים המשפיעים זה על זה, והנועדים לקיים הרמוניה נורמטיבית בשיטה כולה. על כן, הנחתו הפרשנית של המחוקק בחוקקו תיקון לחוק משפיעה על מובנו של התיקון, ומובן זה משפיע על פירושו של החוק המקורי (ראו א' ברק, פרשנות במשפט 51 (כרך שני, 1993), וכן P.A. Cote, The Interpretation of Legislation in Canada 435 (2nd. ed., 1991); F. Bennion, Statutory Interpretation 542 (3rd. ed., 1997); D.C. Pearce and R.S. Gedds, Statutory Interpretation in Australia 51 (3rd. ed., 1988)). משקלה של השפעה זו משתנה מעניין לעניין. הוא תלוי, בין השאר, ביחס הענייני שבין החוק המקורי לתיקון שנערך בו, הפרש הזמן שבין חקיקתו של האחד וחקיקתו של השני, ולמכלול הערכים, העקרונות וזכויות האדם, המהוות את תכליתו של כל חוק וחוק בישראל. ודוק: ההשפעה הפרשנית הניתנת להנחתו הפרשנית של המחוקק אינה מבוססת על תפיסה לפיה הנחתו הפרשנית של המחוקק מחייבת את השופט. השפעה זו מבוססת על התפיסה כי פרשנות החקיקה היא תפקיד שיפוטי, אשר בהגשמתו יש להתחשב גם בתפיסה הפרשנית של המחוקק, תוך שיש ליתן לה משקל ראוי. אכן, תפקידו של המחוקק – לחוקק, ואילו תפקידו של השופט להכריע בסכסוך ולשם כך עליו לפרש. סמכות הפירוש היא, איפוא, סמכותו של בית המשפט (ראו בג"ץ 3648/97 סטמקה נ' שר הפנים, פ"ד נג(2) 728, 743; רע"פ 1127/93 מדינת ישראל נ' קליין, פ"ד מח(3) 485, 500; ברק, שם, עמ' 51). עם זאת, הנחתו הפרשנית של המחוקק היא נתון שמותר להתחשב בו במסגרת הפרשנות השיפוטית, והשאלה היא תמיד מה משקל יש ליתן להנחה פרשנית זו. על רקע זה קמה ועולה השאלה, מהו המשקל שיש לייחס להנחה הפרשנית של המחוקק בתיקון תשנ"ד על פירושה של הוראת הפטור הכללית בחוק מיסוי מקרקעין?

12. התשובה על שאלה זו אינה פשוטה כלל ועיקר. מחד גיסא ניתן לומר, כי יש להעניק להנחה הפרשנית של המחוקק בתיקון תשנ"ד משקל כבד. תורמים לכך שני שיקולים עיקריים עליהם עמדה חברתי, השופט ט' שטרסברג-כהן. ראשית, הכרה בידועים בציבור כבני זוג לעניין הפטור הכללי ממס שבח תהפוך במידה מסויימת את תיקון תשנ"ד למיותר. אין זה ראוי ליתן לחוק מקורי פירוש שהופך את התיקון לו למיותר. שנית, ההבחנה הנוצרת בתנאים הנדרשים לקבלת פטור ממס שבח לידועים בציבור לעניין נכס שאינו דירת מגורים לבין התנאים הנדרשים מהם לשם קבלת פטור

מיוחד ממס שבח לעניין דירת מגורים, אינה סבירה. מה הגיון יש לדרוש בפטור לדירת מגורים תנאי כי הידועים בציבור חיו בדירת המגורים לפחות שנה לפני המכירה, ולא לדרוש תנאי דומה במכירת נכס שאינו דירת מגורים? אנומליה דומה מתרחשת גם לעניין מס רכישה. לעניין נכס שאינו דירת מגורים, זכאי ידוע בציבור בפטור חלקי ("שליש מתוספת המס הרגילה": תקנה 20 לתקנות) בלא כל דרישה של חיים משותפים של שנה לפני המכירה בדירת המגורים. לעומת זאת, לעניין דירת מגורים, זכאי ידוע בציבור בפטור חלקי ("שליש ממס הרכישה הרגיל": תקנה 20א לתקנות), ובלבד שנתקיימו בו התנאים הקבועים בתיקון תשנ"ד, כלומר חיים משותפים של שנה לפני מכירתה של דירת המגורים. מה טעם יש בהבחנה זו? מאידך גיסא, ניתן לומר כי להנחתו הפרשנית של המחוקק בתיקון תשנ"ד יש ליתן משקל קל, וזאת משני טעמים: ראשית, תיקון תשנ"ד ביקש להיטיב עם ידועים בציבור. תהיה זו תוצאה קשה אם הרצון להיטיב יביא לתוצאה מזיקה, הנוגדת את רצונו המשוער של המחוקק; שנית, יש לתת משקל כבד לערכי היסוד של השיטה, ובמרכזם הזכות לשוויון (ראו פרשת לינדורן, עמ' 30). בענייננו מתבקש מעקרון השוויון שלא להפלות לעניין הפטור הכללי במס שבח ולעניין הפטור החלקי במס רכישה בנכס שאינו דירת מגורים, בין בני זוג נשואים לבין בני זוג ידועים בציבור.

13. לדעתנו, בהתנגשות זו בין השיקולים הנוגדים, ידה של הגישה המעניקה לתיקון תשנ"ד ולהנחה הפרשנית המונחת ביסודה משקל קל, על העליונה. יש לעשות הכל כדי למנוע מצב דברים, שבו רצונו של המחוקק בתיקון תשנ"ד להיטיב עם ידועים בציבור יהפוך לרועץ להם; יש לעשות הכל כדי להבטיח את עקרון השוויון בפרשנות החקיקה. על כן יש לפרש את הפטור הכללי שניתן בחוק מיסוי מקרקעין המקורי (סעיף 62(א)) – ובעקבותיו הפטור החלקי ממס רכישה (תקנה 20 לתקנות) – כמעניק פטור לידועים בציבור הנותנים מתנה של נכס שאינו דירת מגורים. אין בכך כדי ליתר את תיקון תשנ"ד. תיקון זה – ותקנה 20א בעקבותיו – יעמדו בעינם כל עוד לא יבוטלו על ידי המחוקק. על פיהם ייקבע היקפו של הפטור המיוחד במכירת דירת מגורים בין ידועים בציבור (סעיף 62(ב)) והפטור החלקי ממס רכישה (תקנה 20א לתקנות) עליה עמדנו (פסקה 12 לעיל), הן לעניין מס השבח והן לעניין מס הרכישה. אנומליה זו אין ביכולתנו לבטל בדרך פרשנית. לשם ביטולה יש לבטל את סעיף 62(ב) לחוק מיסוי מקרקעין. בכך תבוטל גם ההוראה התמוהה שבסעיף 20א לתקנות. הנה כי כן, כאשר עלינו לבחור בין שתי אנומליות בלתי רצויות, יש לבחור בפתרון המונע האפשרות כי חקיקה שנועדה להיטיב עם ידועים בציבור תביא תוצאות הפוגעות בהם.

מן הכלל אל הפרט

14. אין מחלוקת בין הצדדים באשר למס השבח. בעניין זה הם הגיעו להסדר ביניהם הן לעניין דירת המגורים והן לעניין החנות. אשר למס הרכישה, אין מחלוקת בכל הנוגע לדירת המגורים. המחלוקת שנתגלתה בין הצדדים – ועליהם עמדה חברתי, השופטת שטרסברג-כהן – היא לעניין מס הרכישה החל על החנות. לדעתי, חלה בעניין זה הוראת תקנה 20 לתקנות, לפיה במכירת זכות במקרקעין ללא תמורה מיחיד לקרובו, יהיה מס הרכישה שליש מתוספת המס הרגילה. כפי שראינו (פסקה 1 לעיל), הדיבור "קרוב" מוגדר בתקנות (תקנה 1) בזו הלשון:

"קרוב" – בן-זוג, לרבות מי שהיה בן-זוג במשך ששה חודשים שקדמו למכירת זכות במקרקעין, הורה, צאצא, בן-זוגו של צאצא, אח ואחות".

על פי גישתנו "בן-זוג" כולל גם בן-זוג שהוא ידוע בציבור. זו היתה גם גישתה של ועדת הערר לעניין מס שבח. מטעם זה הייתי דוחה את הערעור בעניין זה.

נ ש י א

השופט י' טירקל:

1. האם הדיבור "בן זוג" הכלול בהגדרת "קרוב" שבסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג – 1963 (להלן – "חוק מיסוי מקרקעין") משתרע גם על ידועים בציבור, ומחיל עליהם את הוראת הפטור הכללית שבסעיף 62(א) לחוק מיסוי מקרקעין: "מכירת זכות במקרקעין --- ללא תמורה מיחיד לקרובו --- יהיו פטורים ממס"? האם הוציאה הוראת הפטור המיוחדת שבסעיף 62(ב) לחוק מיסוי מקרקעין – שעניינה מכירת זכות בדירת מגורים ללא תמורה מיחיד לבן זוג, שעשוי לחול עליו סעיף 55 לחוק הירושה, התשכ"ה - 1965 (להלן – "חוק הירושה") – את הידועים בציבור מגדר "קרוב" לענין הוראת הפטור הכללית?

2. בבואי להשיב על השאלות סומך אני את ידי על מסקנותיו של חברי הנכבד, הנשיא א' ברק, ועל כל נימוקיו. לענין השאלה הראשונה אוסיף, בעקבות דבריו, כי

"האקלים החברתי" השורר היום בחברתנו מצדיק גישה שונה מבעבר להגדרת "בן זוג" בהקשר הנדון. אכן, קשה לנמק היום באופן משכנע הפליה בין בני זוג נשואים לבין בני זוג "ידועים בציבור" לענין פטור ממס שבח וממס רכישה כאשר מדובר במכירת זכות במקרקעין ללא תמורה בין בני זוג. דעה דומה הבעתי בע"א 2000/97 לינדורן ואח' נ' קרנית – קרן לפיצוי נפגעי תאונות דרכים ואח', פ"ד נה(1) 13; אמרתי שם כי הוראות סעיף 55 לחוק הירושה "ביטאו תפיסה חדשה של החיים המשותפים של איש ואשה" וכי "הרחבת משמעותו של הדיבור "בן זוג", שבסעיף 78 לפקודת הנזיקין, כך שיכלול גם את הידועה בציבור ואת הידוע בציבור, היא פיתוח טבעי והגיוני של התפיסה שביסוד סעיף 55 לחוק הירושה, נותנת לה ביטוי נוסף, ומשלימה אותה בתחום דיני הנזיקין. אין היא "מהפך" משפטי, אין היא גורמת לשינוי קיצוני בתפיסה חברתית מקובלת ---" (שס, בעמ' 47). (על השוואת מעמדם של בני זוג לא נשואים, שנתקיימו בהם היסודות שפורטו בסעיף 55 לחוק הירושה, למעמדם של בני זוג נשואים ראו ע"א 1717/98 בלאו נ' פוזש, פ"ד נד(4) 376; כמו כן עיינו בדברי הביקורת על הגישה במאמרו המעניין של ש' ליפשיץ "נשואים בעל כורחם? ניתוח ליברלי של מוסד הידועים-בציבור" עיוני משפט כה (תשס"ב) 741, 799 ואילך). מלים נטענות משמעויות ופורקות משמעויות; עם השנים החולפות והזמנים המשתנים; ולאותה מילה עצמה משמעויות שונות בבחורתנו ובזקנתנו (ע"א 266/97 מנהל מס שבח מקרקעין חיפה נ' וייסמן (טרם פורסם)). גם כאן כך.

השאלה השניה קשה יותר ומצאתי עצמי מתחבט לא מעט בין דעתה של חברתי הנכבדה, השופטת ט' שטרסברג-כהן, לבין דעתו של חברי הנשיא. בסופו של עיון שכנעה אותי דרכו הפרשנית של הנשיא גם בענין זה.

3. אעיר כאן כי, לדעתי, ניתן היה לפטור את המשיבה מתשלום מס הרכישה בגין החנות הנדונה גם מכוח הוראת סעיף 4א לחוק מיסוי מקרקעין שלפיה: "העברת בעלות במקרקעין --- הנעשית על פי פסק דין לגירושין, לא יראוה כמכירה --- לענין חוק זה ---". בפרשה שלפנינו נפרדו בני הזוג ורכושם חולק ביניהם לפי הסכם פשרה שבו נאמר, בין היתר, כי הצדדים הם ידועים בציבור, כי החליטו להיפרד על פי תנאי ההסכם וכי "נותק והסתיים הקשר שבין הצדדים". עוד נאמר שם, כי זכויות הבעלות בחנות וזכויות החכירה בדירה מועברות למשיבה ללא תמורה. בית המשפט לענייני משפחה נתן להסכם תוקף של פסק דין. קשה למצוא הצדקה הגיונית או כלכלית, להבחנה בין פסק דין לגירושין בין בני זוג נשואים לבין פסק דין המאשר את הפרידה בין בני זוג ידועים בציבור ואת ההסדרים הרכושיים ביניהם, לענין תחולתו של חוק

מיסוי מקרקעין. הייתי מחיל, אפוא, על העברת הבעלות בחנות למשיבה את הוראת סעיף 4 לחוק מיסוי מקרקעין ופוטר אותה מתשלום מס הרכישה.

4. לפיכך הייתי דוחה, גם אני, את הערעור בכל הנוגע לשאלת הפטור החלקי ממס רכישה על החנות, כאמור בפסק דינו של הנשיא, ומסכים עם השופטת ט' שטרסברג-כהן בענין הערכת שווייה, כאמור בסעיף 17 לפסק דינה.

ש ו פ ט

הוחלט ברוב דעות של הנשיא א' ברק והשופט י' טירקל לדחות את הערעור לעניין הפטור החלקי ממס רכישה על החנות. הוחלט פה אחד לקבל את הערעור לעניין הערכת שווי החנות, כאמור בפסקה 17 לפסק דינה של השופטת ט' שטרסברג-כהן.

בנסיבות העניין, אין צו להוצאות.

ניתן היום, כ"ט בתמוז תשס"ג (29.7.03).

ש ו פ ט

ש ו פ ט ת (בדימ')

ה נ ש י א

העתק מתאים למקור J02.01026220
נוסח זה כפוף לשינויי עריכה וניסוח.

רשם

בבית המשפט העליון פועל מרכז מידע, טל' 02-6750444

בית המשפט פתוח להערות והצעות: pniot@supreme.court.gov.il

לבתי המשפט אתר באינטרנט: www.court.gov.il