

המערערים:

1. **אדיר שטיינר**
2. **פלוני**

ע"י ב"כ עוה"ד דן יקיר ו/או דנה אלכסנדר
ו/או הדס תגרי ו/או אבנר פינצ'וק ו/או עאוני בנא ו/או
מיכל פינצ'וק ו/או נטע עמר ו/או לילה מרגלית
ו/או באנה שגרי-בדארנה ו/או שרון אברהם-ויס
ו/או נעה שטיין ו/או סוניה בולוס ו/או עודד פלר

מהאגודה לזכויות האזרח בישראל
ת"ד 35401, ירושלים 91352
טל': 6521218-02 פקס': 6521219-02

נגד

המשיב:

מנהל מס שבח מקרקעין
ע"י פרקליטות המדינה, משרד המשפטים, ירושלים

הודעת ערעור

מוגש בזאת ערעור על פסק דינה של ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין, התשכ"ג-1963 שליד
בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו (השופט (דימ') עמוס זמיר, עו"ד דן מרגליות ועו"ד דב
שמולביץ) מיום 16.3.03, שנמסר למערערים ביום 23.3.03.

העתק פסק הדין מצ"ב.

ואלה נימוקי הערעור:

מבוא

עניינו של ערעור זה הוא בזכותם של בני זוג בני אותו המין להנות מפטור ממס שבח וממס רכישה בהעברת זכויות בין בני הזוג בדירת המגורים המשותפת שלהם, כפי שנהנים מפטור זה בני זוג נשואים ובני זוג ידועים בציבור. פסק דינה של הוועדה קמא, שדחה את עררם של המערערים, פוגע בזכויות היסוד החוקתיות של המערערים לשוויון, לכבוד ולקניין. קבלת עמדתו של המשיב היא הטלת מס, או שמא נאמר הטלת קנס, על אהבתם של המערערים, כמו גם של בני זוג ובנות זוג במצבם. הדרתם של בני זוג בני אותו המין ממעגל הזכאים לפטור משמעה ייחוס ערך נחות ובלתי ראוי ליחסי האהבה ולחיי השיתוף של בני זוג בני אותו המין.

רקע עובדתי

55. המערערים הם בני זוג, הגרים יחד מאז אוקטובר 1996 בדירה, המצויה ברח' ---- בתל-אביב, והידועה גם כגוש ---- חלקה ---- (להלן - "הדירה"), ומנהלים משק בית משותף. כך, למשל, למערערים צוואות הדדיות, חשבונות בנק משותפים וכל מטלטליהם משותפים (לרבות רכב).

56. ביום 9.5.00 הגישו המערערים הצהרה, לפיה העביר אדיר שטיינר, המערער מס' 1, ללא תמורה מחצית מזכויותיו בדירה לבן זוגו, המערער מס' 2. בהצהרה הם ביקשו פטור מתשלום מס שבח מקרקעין (שעמד בעת הגשת הערר ע"ס 73,457 ש"ח) ומס רכישה (שעמד בעת הגשת הערר ע"ס 12,229 ש"ח) בהיותם בני זוג ידועים בציבור, המתגוררים ביחד בדירה למעלה משנה, וזאת לפי סעיף 62 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), תשכ"ג-1963 (להלן - "חוק מיסוי מקרקעין" או "החוק") ותקנה 21 לתקנות מס שבח מקרקעין (מס רכישה), התשל"ה-1974 (להלן - "תקנות מס רכישה" או "התקנות").

57. בהחלטתה של מפקחת שומת מקרקעין מיום 24.7.00 נדחתה בקשתם לפטור. בנימוקים לשומה נאמר, כי סעיף 55 לחוק הירושה, התשכ"ה-1965, אליו מפנה סעיף 62(ב) לחוק, מגדיר ידועים בציבור כ"איש ואשה" החיים חיי-משפחה במשק בית משותף...". כיוון שבעניינם של המערערים לא מדובר בהעברת זכויות בין איש לאשה אזי סעיף 62(ב) אינו חל.

58. ביום 23.8.00 הגישו המערערים השגה על השומה. בהחלטת המשיב מיום 3.4.01 נדחתה ההשגה. נימוקי הדחייה היו, כי ידוע בציבור מאותו מין איננו כלול בהגדרת בן זוג שבמונח "קרוב" המצוי בסעיף 62(א) לחוק, ולחלופין, כי הוראת סעיף 62(ב) אינה חלה מאחר שמדובר בו רק באיש ובאשה.

59. ביום 14.5.01 הגישו המערערים ערר לוועדת הערר קמא. ביום 16.3.03 דחתה הוועדה ברוב דעות את הערר. דעת הרוב (כמו גם המשיב בסיכומיו) דנה אך ורק בטיעונם הפרשני

של המערערים ודחתה אותו. הוועדה קמא קבעה, כי לא ניתן לפרש את המונח "בן זוג" שבסעיף 62(א) לחוק כחל אף על ידועים בציבור לאור ההסדר המיוחד שנקבע לגביהם בסעיף 62(ב). כן קבעה הוועדה קמא, כי לא ניתן להחיל את סעיף 62(ב) על המערערים, שכן הסעיף מדבר ב"איש ואשה", ומכאן שהמחוקק הביע כוונה אחרת משתמעת שלא לכלול ידועים בציבור בני אותו המין. דעת הרוב התעלמה כליל מטיעונם החוקתי של המערערים. דעת המיעוט לעומת זאת לא דנה בטיעון הפרשני, ואימצה על כרעו וקרבינו את הטיעון החוקתי, לפיו הוספת סעיף 62(ב) לחוק בשנת 1994 בטלה בהיותה סותרת את חוק יסוד: כבוד האדם וחירותו.

הטיעון המשפטי

60. עניינו של ערעור זה בשתי שאלות. השאלה האחת, האם העיסקה נשוא הערעור פטורה ממש שבח, מורכבת משלוש שאלות משנה:

- (א) האם המערערים הם ידועים בציבור, שסעיף 62(ב) לחוק חל עליהם?
- (ב) האם המערערים הם בני זוג, שסעיף 62(א) לחוק חל עליהם?
- (ג) אם התשובה לשתי שאלות היא בשלילה - האם התיקון משנת 1994, שבו הוסף סעיף 62(ב) לחוק, בטל בהיותו סותר את חוק יסוד: כבוד האדם וחירותו ומהו הסעד הראוי במקרה של בטלות?

השאלה השנייה, האם העיסקה נשוא הערעור פטורה ממש רכישה, מורכבת אף היא משלוש שאלות משנה:

- (נה) פטור ממש רכישה לידוע בציבור לפי תקנה 20 לתקנות;
- (נו) פטור ממש רכישה לבן זוג לפי תקנה 21 לתקנות;
- (נז) פטור ממש רכישה אף בהעדר פטור ממש שבח.

פטור ממש שבח

61. סעיף 62 לחוק קובע כדלקמן:

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

(ב) מכירת זכות במקרקעין בדירת מגורים, לא תמורה, מיחיד לבן זוג המתגורר יחד אתו בדירה, פטורה ממש; לענין זה, "בן זוג המתגורר יחד אתו 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.

פטור ממס שבח לפי סעיף 62(ב) לחוק

62. סעיף 62(ב) לחוק קובע פטור ממס שבח בהעברת זכות במקרקעין בדירת מגורים, המועברת ללא תמורה בין בני זוג, המתגוררים יחדיו באותה הדירה. "בן זוג" לצורך פיסקה זו הוא: "מי שעשוי לחול עליו סעיף 55 לחוק הירושה, התשכ"ה-1965, וחי ביחד עם בן זוגו חיי משפחה במשק בית משותף בדירת המגורים הנמכרת...". סעיף 55 לחוק הירושה מדבר ב"איש ואשה החיים חיי משפחה במשק בית משותף אך אינם נשואים זה לזה...". סעיף 6 לחוק הפרשנות, התשמ"א-1981 קובע, כי האמור בלשון זכר - אף לשון נקבה במשמע, ולהיפך. שילובם של שלושת סעיפי חוק אלה מביאנו למסקנה, כי הפטור ממס שבח חל אף על איש ואיש ואף על אשה ואשה. כך מבחינה לשונית וכך אף על פי עקרונות הפרשנות המקובלים במשפטנו, כפי שיפורט להלן.

63. לאחרונה ניתן פסה"ד בע"א 1165/01 פלונית נ' היועמ"ש, פ"ד נו(1) 69. באותו עניין התכנס הרכב של 9 שופטים כדי להכריע בשאלה אם "בן זוגו" שבסעיף 3 לחוק אימוץ ילדים, התשמ"א-1981 כולל אף את הידוע בציבור. השאלה שהוצבה להכרעה היא, כדברי הנשיא ברק, "אם אין להבין את הביטוי "בן זוגו" (שבסעיף 3(1) לחוק) על רקע הדיבור "איש ואשתו" (שברישא לסעיף 3), והאם ידועים בציבור הם "איש ואשתו" (שם, בעמ' 83). בסופו של דבר הושארה השאלה בצריך עיון, שכן הערעור התקבל מטעמים אחרים. יחד עם זאת ולמרות הלשון המפורשת של הסעיף טרח הנשיא ברק להדגיש, כי אין הוא שולל פירוש זה (שם, בעמ' 84).

64. לעומת זאת הוועדה קמא קיבלה את פרשנות המשיב, לפיה סעיף 62(ב) לחוק חל אך ורק על ידועים בציבור שהינם איש ואשה. פרשנות זו הינה שגויה.

65. סעיף 62(ב) הוסף כתיקון לחוק בשנת 1994. תכלית התיקון הייתה להרחיב את תחולת הפטור ממס בהעברת זכויות ללא תמורה גם על בני זוג ידועים בציבור.

66. את פרשנותו לתיקון ביסס המשיב על לשון הצעת החוק, בה נאמר:

"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 האדם לעשות ברכושו כרצונו. מוצע, איפוא, לשנות את המצב שלפניו במותו של פלוני תוכל הידועה בציבור לרשת אותו, אך בחייו אינה יכולה לקבל מתנה ממנו".

לדברי המשיב, הסיפא לדברי ההסבר מעידה על כך, שכוונת התיקון היתה לתת ליודעים בציבור מעמד של בן זוג לצורך קבלת הפטור, תוך הדגשה מפורשת כי מדובר באיש ובאשה בלבד. פרשנות מעין זו אין לה על מה שתסמוך: למקרא כל הפיסקה, המצוטטת מתוך הצעת החוק, ברור, כי מטרת התיקון היתה לבטל את אי השוויון, שהתקיים עובר לתיקון בין בני זוג נשואים לבין ידועים בציבור לעניין הזכות לפטור מכוח החוק שהוענקה עד אז לראשונים בלבד. ברור, אפוא, כי תפקיד הקטע המודגש הוא אך לתת *דוגמא ולהמחיש* את תוצאותיה הקשות של ההתעלמות מן הידועים בציבור ושל הפלייתם המתמשכת בקביעת מעגל הנישומים הנהנים מהפטור, ולא לסייג את תחולת ההצעה כך שהידועים בציבור כבני זוג, שאינם איש ואשה, לא יוכלו להנות מן הפטור. מקום שהמחוקק בא לתקן פגם של אפליה, אין זה סביר להניח, כי כוונתו היתה ליצור במחי אותו קולמוס הפליה דומה לקודמתה.

67. חזקה, כי בבוא המחוקק לפטור ממס שבח עסקאות ללא תמורה בין בני זוג, ביקש בכך למנוע הכבדה כלכלית מקום בו מדובר בעסקה במסגרת קשירת חייהם של בני הזוג ושלא למטרות רווח כלכלי. דבר חקיקה זה לא נועד להגדיר או להתערב במבנה ובחיי המשפחה של מבצעי העסקאות, ופרשנות שכזו סותרת את תכליתו של החוק כולו ואת תכלית סעיף 62(ב) בפרט.

68. אין דבר בהסטוריה החקיקתית של התיקון לחוק, שיצביע על כוונה מיוחדת באימוץ ההגדרה של ידועים בציבור מחוק הירושה דווקא או שיצביע על כוונה לשלול את תחולת התיקון על ידועים בציבור בני אותו המין. ואפילו כך היה, אזי "אין בכוח ההיסטוריה החקיקתית לצמצם את משמעותו העצמית של נוסח החוק, שעם חקיקתו חי חיים פרשניים עצמיים על רקע תכליתו" (ע"א 1165/01 פלונית נ' היועץ המשפטי לממשלה, פ"ד נו(1) 69, 76).

69. בהעדר הוראה מפורשת של המחוקק בעניין זה, עומדת בעינה ההנחה, כי מטרתו של התיקון לחוק הייתה להגשים את ערכי היסוד של השיטה ולא לסתור אותם. אחד מן הערכים החשובים ביותר הוא הזכות לשוויון (בג"צ 953/87 פורז נ' ראש עיריית תל-אביב-יפו, פ"ד מב(2) 309, 334-329).

70. לעניין הפטור ממס שבח, ברור כי אין כל שוני רלבנטי בין בני זוג ידועים בציבור בני המין השונה לבין בני הזוג ידועים בציבור בני אותו המין (השוו: בג"צ 721/94 אל-על נתיבי אויר לישראל בע"מ נ' דנילוביץ, פ"ד מח(5) 749, 762). בעניין זה הדגיש המשנה לנשיא (כתוארו אז) ברק, כי המטרה והרעיון, המונחים ביסודה של הענקת טובת ההנאה, הוא בהתקיימותם של חיים משותפים, המעידים על תא חברתי הדוק, שביסודו חיי שיתוף. מינם או נטייתם המינית של בני הזוג אינה רלבנטית לתכלית זו. מכאן, ששלילת טובת הנאה, ממנה נהנים בני זוג שהם איש ואשה, מהטעם של שוני, המתקיים כביכול, בין חיי

שיתוף של בני מינים שונים וחיי שיתוף של בני אותו המין, היא הפליה ברורה ובוטה בשל מין או נטייה מינית.

71. בבג"צ דנילוביץ הדגישה השופטת דורנר, "כי אי אפשר להכריע בעתירה שלפנינו ללא התייחסות לשינויים שחלו בנורמות חברתיות בישראל ביחס להומוסקסואליות" (עמ' 778). בהמשך סוקר פסק דינה את ההתפתחויות החברתיות והמשפטיות, בארץ ובמדינות העולם, שהביאו להכרה ביחסים בין בני זוג בני אותו המין ובתא המשפחתי, אותו הם בוחרים להקים (עמ' 778-782).

מאז פסק הדין בעניין דנילוביץ חלו התפתחויות חברתיות ומשפטיות מרחיקות לכת, המתבטאות בהרחבת ההכרה בתא המשפחתי של בני זוג בני אותו המין ובזכויותיו של הידוע בציבור בן אותו המין.

72. בשנת 1996 קיבלה ועדת הערר לפי חוק שירות הקבע בצבא הגנה לישראל (גימלאות) [נוסח משולב], התשמ"ה-1985 את ערעורו של אדיר שטיינר, וקבעה כי הוא זכאי לגימלאות לפי החוק כבן זוגו של קצין צה"ל שנפטר. (ע"ש 369/94 שטיינר נ' צה"ל, פס"ד מיום 5.12.96). סעיף 21(1) לחוק מגדיר בן זוג, בין היתר, כ"מי שהייתה ידועה בציבור כאשתו וגרה עמו אותה שעה או... מי שהיה ידוע בציבור כבעלה וגר עמה אותה שעה". הוועדה קבעה, כי עקרון השוויון ופסה"ד בבג"צ דנילוביץ מחייבים לפרש את החוק כחל אף על המערער.

בהעדר מחלוקת, שאילו היה המערער אשה היה הוא זכאי לכל הזכויות, הרי הכוונה לשלול את הזכויות להן טען נעוצה אך ורק בעובדת היותו גבר, הדגישה הוועדה. אף מבחינת תכלית החוק נשוא דיונה - תכלית כלכלית במהותה, שבאה להבטיח את הקיום הכלכלי של התא המשפחתי - הגיעה ועדת הערר למסקנה, כי בהתקיים חיי שיתוף, עליהם אין חולק, אין במינו של בן הזוג כדי להדירו מתחולת אותו החוק. אשר על כן, פרשנות, המאפשרת יצירת אבחנה בלתי רלבנטית ופסולה בין בני זוג, תוך שלילת הזכות הנטענת במלואה, אינה מוציאה מהכח אל הפועל את תכליתה של הנורמה, הגלומה בלשון החוק. פרשנות כזו מכרסמת בעקרון החוקתי לשוויון, ודינה להדחות בפני פרשנות המקיימת, את עקרון השוויון.

(למען שלמות התמונה יצוין, כי שנה וחצי קודם לכן דחתה ועדת הערר לפי חוק משפחות חיילים שנספו במערכה (תגמולים ושיקום), התש"י-1950 ערעור דומה של אדיר שטיינר, למרות שלשון החוק דומה (ראו הגדרת "בן משפחה" בסעיף 1 לחוק). על שתי ההחלטות הוגשו ערעורים לבית המשפט המחוזי. בסופו של דבר פרקליטות המדינה והפרקליטות הצבאית יזמו הסכם עם אדיר שטיינר, לפיו משולמת לו גימלה חודשית, ולפיכך הערעורים נמחקו).

73. בשנת 1998 הכיר נציב שירות המדינה בזכאותו של בן זוג בן אותו המין של עובד מדינה לקצבת שארים למרות לשונו של חוק שירות המדינה (גמלאות) [נוסח משולב], התש"ל-1970, הזהה להגדרה שהובאה לעיל לגבי חייל צה"ל (ראו סעיף 4(א)(1) ו- (2) לחוק).

74. בעקבות עתירה לבג"צ, שהגיש אדיר שטיינר, החליט שר הבטחון בשנת 1997 להכיר בבן זוג בן אותו המין של קצין צה"ל שנפטר כזכאי לזכויות הנצחה הניתנות לבני זוג (בג"צ 5398/96 שטיינר נ' שר הבטחון, תקדין-עליון 97 (1) 244).

75. בשנת 1998 הנחה היועץ המשפטי לממשלה את אגף המכס לאפשר לבן זוג בן אותו המין של עולה חדש להשתמש ברכב פטור ממסים של העולה, בהתאם למדיניות הנוהגת לגבי ידועים בציבור.

76. בשנת 2002 קיבל בג"צ את עתירתן של בנות זוג, שהאחת ילדה ילד והשנייה אימצה אותו, והורה למשרד הפנים לרשום במרשם האוכלוסין את האם המאמצת כאמו של הקטין (בג"צ 1779/99 ברנר-קדיש נ' שר הפנים, פ"ד נד (2) 368; נתקבלה בקשת שר הפנים לקיים דיון נוסף על פסק הדין).

77. בשנים האחרונות אימץ משרד הפנים מדיניות, לפיה בן זוג זר בן אותו המין של ישראלי זכאי למעמד במסגרת איחוד משפחות כפי שמקובל לגבי בן זוג בן המין השונה.

78. בהעדר לשון מפורשת, השוללת את הפטור ממס שבח מבני זוג בני אותו המין, לאור הציווי לפרש כל דבר חקיקה כך שיגשים את השוויון ולא יסתור אותו, ולאור התרחבות ההגנה המשפטית על התא המשפחתי של בני זוג בני אותו המין, יש לפרש את ההגדרה של ידועים בציבור כחלה לא רק על "איש ואישה החיים חיי משפחה במשק בית משותף", אלא אף על איש ואיש ועל אשה ואשה.

79. אף לאור תכליתו של החוק יש לפרש את ההגדרה של ידועים בציבור ככזו אשר אינה באה להבחין בין בני זוג על בסיס מינם או נטייתם המינית. על הצורך לפרש חוקים, ובהם אף חוקי מס, לאור תכליתם, עמד הנשיא ברק:

"כללים אלה, המשמשים לפירוש חוקים בדרך כלל, משמשים גם לפירושם של חוקי מסים. אין להם לחוקי המס כללי פרשנות משלהם. (...) כמו כל חוק אחר, גם לעניין חוק מס, נקודת המוצא היא לשון החוק, והשאלה היא אם לאפשרויות השונות יש עיגון, ולו מינימלי, בלשון ההוראה. מבין האפשרויות הלשוניות השונות, יש לבחור אותה אפשרות המגשימה את מטרתה של חקיקת המס. לעתים מטרת החקיקה היא הטלת מס, ולעתים מטרתה היא פטור ממס. בזו כבזו, על הפרשן ליתן אותו פירוש המביא להגשמת תכלית החקיקה (...)"

(ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט (2), 70, 75).

תכלית החוק בענייננו הינה למנוע מיסוי ככל שמדובר בעסקאות, שהמניע לעשייתן איננו אינטרס כלכלי, אלא חיזוק הקשר הזוגי-משפחתי והעמקת חיי השיתוף. טעם זה מתקיים במלואו אף בענייננו.

1. לעניין זה יפים דבריה של השופטת שטרסברג-כהן, אשר נאמרו אך לאחרונה ובהתייחס לחקיקת מס:

"חזקה היא כי תכליתה של כל הוראת חוק (...) להגשים את זכויות היסוד של השיטה, וזכות השוויון בכלל זה (...) "השוויון הוא מנשמת אפו של המשטר החוקתי שלנו כולו". חזקה היא כי תכליתו של כל חוק לקדם ולשמר ערך יסוד זה" (א' ברק, פרשנות במשפט (כרך שני, פרשנות החקיקה, נבו הוצאה לאור, 1993) 566). חזקה היא כי תכליתו של החוק להגשים שוויון פיסקאלי בין המינים. חזקה זו מוצאת ביטוי - בין השאר - בדברי הנשיא שמגר בדונו בשאלת מיסוי בני זוג, באומרו: "מן הבחינה העקרונית, יש לשאוף למימושה של הזכות לשוויון גם בתחום הפיסקאלי שלפנינו" (ע"א 120/86 שלמה שלם נ' פקיד השומה, ירושלים, פ"ד מג(2) 163, 170)."

(ע"א 900/01 קלס ואח' נ' פקיד שומה ת"א (פס"ד מיום 12.5.03) פיסקה 15)

ובהמשך:

"חזקה היא כי תכלית החוק היא להגשים תוצאות סבירות. "ודאי הוא שחובתו הראשונית של הפרשן היא לרדת לסוף דעתו וכוונתו של המחוקק, אך בעשותנו כן רשאים וחייבים אנו להעמיד את המחוקק בחזקתו שהתכוון לדבר סביר" (השופט ויתקון בע"פ 330/73 אליאסף נ' מדינת ישראל, פ"ד כח(1) 212, 219). פרשנות לפיה חזקות התלות הן חזקות חלוטות מובילה לתוצאות בלתי סבירות (...). היא פוגעת בנישומים תמי לב שאין הצדקה למנוע מהם את הוכחת מקורות ההכנסה הנפרדים על מנת לקבל חישוב נפרד. היא יוצרת עיוותים כלכליים ועיוותים חברתיים."

(פיסקה 21 לפסק הדין)

27. ובהשלכה על ענייננו, פרשנות, לפיה הגדרת הידוע בציבור בחוק כוללת ידוע בציבור בן מין שונה אך לא ידוע בציבור בן אותו המין, מובילה לתוצאות בלתי סבירות. פרשנות זו פוגעת בנישומים, אשר אין הצדקה למנוע מהם את האפשרות להוכיח קיום חיי זוגיות משותפים על מנת לזכות בפטור ממס שבח על "עיסקה" לשיתוף נכסים ביניהם. פרשנות שכזו יוצרת

עיוותים כלכליים בהטילה מס על עיסקה, הנעשית ללא תמורה ושלא משיקולים כלכליים, וכן עיוותים חברתיים בהפלותה בין בני זוג בשל מינם ונטייתם המינית.

פטור ממס שבח לפי סעיף 62(א) לחוק

55. לחלופין, אף אם ייקבע כי סעיף 62(ב) לחוק חל רק על ידוע בציבור בן המין השונה, מן הראוי לפרש את ס"ק (א) כחל אף על בני זוג בני אותו המין.

56. ס"ק (א) חל על "קרוב", המוגדר בסעיף 1 לחוק בצורה רחבה. ההגדרה כוללת בן זוג, וכן שורה ארוכה של קרובי משפחה, ביניהם רבים, שאין בינם לבין בעל הזכות במקרקעין קירבת דם דווקא (בני זוג של אחים וצאצאים, איגוד בשליטה). התכלית הכללית, הגלומה בזכות לשוויון, מחייבת קיומם של טעמים עניינים לשם הצדקת יחס שונה לשווים. אין כל טעם, המצדיק פרשנות שתוציא בני זוג בני אותו המין מחלופת בן זוג שבהגדרת "קרוב". כפי שפורט לעיל, התא החברתי של בני זוג, לרבות זה המתקיים בין בני אותו המין, עבר שינויים שהוכרו בדין. פרשנות לשונית, המפגרת אחר מציאות החיים הנוהגת בפועל ומתעלמת מהעיגון המשפטי לו זכתה, תוך שלילת הזכות לפטור, מקבעת את ההפליה ואינה מקיימת את הזכות לשוויון, ועל כן אינה יכולה לעמוד. ונשוב ונדגיש את האמור: מבין שני פירושים אפשריים על בית המשפט לבחור בפירוש, המתיישב עם עקרונות היסוד (בג"צ 4562/92 זנדברג נ' רשות השידור ואח', פ"ד נ (2) 793, 810), ועל פי רוח הזמן וההתפתחות החברתית (אהרן ברק פרשנות במשפט - פרשנות החקיקה (תשנ"ג) 604).

57. אף התכלית הספציפית של חוק מיסוי מקרקעין, עליה נעמוד להלן, תומכת בהרחבת חלופת "בן זוג" שבמונח "קרוב" והחלתו על בני אותו המין. תכלית זו אינה מצדיקה הבחנה בין מהות הקירבה, המתקיימת בפועל בין בני זוג מאותו המין, לבין מגוון היחסים - בחלקם יחסים פורמאליים גרידא - המתקיימים בין חלופות הקרובים המנויות בו. מהות הקירבה, המתקיימת בין הראשונים, היא של קשר נפשי עמוק, תלות הדדית ושיתוף מלא בתא חברתי, המקיים יחידה משקית כלכלית אחת בדירה ובמשק בית משותפים. מהות זו והגשמתה בחיי היומיום אינה נופלת מזו המתקיימת בין אותם בני הזוג, שהוכרו כזכאים לפטור. לא אחת היא עולה על זו המתקיימת עם האחרים, שנמנו בהגדרת "קרוב". כאמור, "בן זוג" הוא מצב עובדתי, המכונן זכות משפטית. עיגונה של הזכות המשפטית אינו נובע מסטטוס הנישואין, אלא מחיי השיתוף הנוהגים הלכה למעשה. מכאן מתחייב, שאף על בני זוג בני אותו המין תחול ההגדרה שבחוק. היות שהמובן שניתן לטקסט המשפטי עומד בגדר מתחם המשמעויות הלשוניות שהוא נושא, הרי המסקנה הבלתי נמנעת היא, כי בני זוג בני אותו המין כלולים במונח "בן זוג" שבהגדרת "קרוב", ויופטרו מחובות המס ככל אחד מאותם קרובים, המנויים בהגדרה.

58. ואם ישאל השואל אם אין בפירושו זה כדי לרוקן מתוכן את משמעותו של התיקון, שהוסיף את הסדר הפטור לגבי ידועים בציבור בפיסקת משנה (ב), על כך נשיב להלן.

59. ראשית יש לציין, כי התיקון לחוק - כפי שמשמע מדברי ההסבר - ציין אך זאת, כי בהגדרת המונח "קרוב" לא נכלל במלים מפורשות הידוע בציבור. המחוקק כלל לא התייחס לאפשרות, שהידוע בציבור כלול במונח "בן זוג". זאת ועוד. התיקון בסעיף 62 לחוק, שכותרתו "מתנות לקרובים", הוסיף בסעיף קטן (ב) את הידועים בציבור וזאת מבלי שיחול שינוי בהגדרת "קרוב" בסעיף 1 של החוק. לשון ארבע החלופות המנויות בו עומדת בעינה מאז נוסח חוק מס שבח מקרקעין, התשכ"ג-1963 לראשונה. הצעת החוק המקורית של חוק מס שבח מקרקעין אינה כוללת דברי הסבר כלשהם, שיהיה בהם כדי להבהיר את הרציונאל, לפיו נכללו ברשימת הקרובים המקורית של הגדרת "קרוב" דווקא אותם קרובים המנויים בה, ורק הם. רשימת קרובים זו נותרה על כנה, חרף מכלול השינויים, שהביאו לשינוי החוק בשנת 1974 ולתיקון בסעיף 62 עשרים שנים מאוחר יותר. יפים לעניינו דבריו של הנשיא ברק בשינויים המחוייבים: "אין להסיק אפוא משתיקתה של הפקודה בכל הנוגע לידועה בציבור כל מסקנה פרשנית באשר לכוונת הכנסת" (ע"א 2000/97 לינדורן נ' קרנית - קרן לפיצוי נפגעי תאונות דרכים, פ"ד נה (1) 12, 37). כך הוא אף בענייננו. על היסח הדעת או על שתיקת החוק, תהא הסיבה אשר תהא, אין לבסס כוונת מחוקק מתוקפה תיגזר שלילתה של הזכות לפטור ממס בדרך של פרשנות.

60. שנית, וחשוב מכך, גם אם המחוקק סבר בשנת 1994, כי אכן המונח "בן זוג" לא כולל ידועים בציבור לרבות בני זוג מאותו המין, כיום יש לפרש את החוק בהתאם להשתנות העתים. כדברי הנשיא ברק, "החוק הוא חלק מהחיים. עם שינוי במציאות החיים משתנה הבנתו של החוק... חזקה על כל חוק שיש להפעילו באופן שישתלב ויקדם את המציאות המודרנית... המטרות החברתיות שאותן יש להגשים הן המטרות החברתיות של ההווה והעתיד, לא של העבר, וזכויות האדם יוגשמו כפי היקפן ועל-פי הבנתנו אותן היום ולא בעבר" (אהרון ברק פרשנות במשפט - פרשנות החקיקה (תשנ"ג) 604-603).

61. המשיב סמך התנגדותו על כך, ש"נמצאו חוקים אשר בהם נאמר מפורשות כי בן זוג יכלול גם ידוע בציבור, ומכלל הן אנו שומעים לאו, כלומר במקום בו לא נאמר כך, ניטה לפרש כי בן זוג הינו אך ורק בן זוג נשוי". אך בדיוק על טענה זו, אותה מכנה הנשיא ברק בפס"ד לינדורן - "מן הנפוצות ביותר בסוגיה זו", הוא משיב, כי "הנמקה זו מעוררת בעיני קשיים רבים.... אין למצוא טכניקה חקיקתית מקובלת בעניין זה. אין לומר כי בכל מקרה, בו החוק נמנע מלהזכיר את הידועה בציבור, הוא ביקש למנוע את תחולתו של ההסדר החקיקתי עליה. החקיקה בעניין זה אינה מספיק מקיפה, כדי שניתן יהיה לקבוע כלל חקיקתי שכזה. היסטטיסטיקה היא דלה מדי" (עמ' 37-36).

62. במשך שנים רבות הדגישה פסיקת בית המשפט העליון, כי התייחסות החקיקה ל"בן זוג" משמעה בן זוג נשוי בלבד, ורק איזכור מפורש של ידוע בציבור מקנה אף לו את אותן הזכויות. לאחרונה חל שינוי בגישה זו, ובית המשפט העליון קבע בהרכב של חמישה שופטים, בע"א לינדורן, כי יש לפרש את המונח "בן זוג" בפקודת הנזיקין כחל אף על

הידוע בציבור. טעמי הפרשנות ושיקולי המדיניות, שפורטו בהרחבה בפסק דינו של הנשיא ברק, יפים בשינויים המחוייבים אף לענייננו (עמ' 40-25).

63. בין השאר נקבע, כי "אין יסוד רלבנטי המצדיק הבחנה בין בת-זוג נשואה לבין בת-זוג שאינה נשואה, לענין זכות התלויים. זכות זו מבוססת על אבדן התלות. אבדן זה קיים הן לענין בת הזוג הנשואה והן לענין בת הזוג הידועה בציבור.... זכותה של תלויה על פי פקודת הנזיקין נגזרת מהמציאות העובדתית שבה מעשה נזיקין קטע יחסי תלות. יחסים אלה אינם מבוססים על אקט הנישואין ואינם נגזרים ממנו. יחסים אלה מבוססים על מציאות של חיים משותפים ונגזרים מהנזק הכספי שפגיעה במציאות זו יוצרת. הכרה באלמנה נשואה כתלויה ושליטת ההכרה בתלות מאלמנה ידועה בציבור, מהווה הפליה כלפי האלמנה הידועה בציבור.... חובתנו לפרש את הוראות הפקודה על בסיס עקרון השוויון מובילה אותנו למסקנה, כי מבין שני פירושים אפשריים עלינו לבחור באותו פירוש המקדם את השוויון והשולל את ההפליה" (עמ' 31-30). כל זאת לאור הקביעה, כי "המובן שיש ליתן לדיבור שבחוק - כגון הדיבור "בן זוגו" - אינו קבוע ועומד לעולמים. החוק הוא חלק מהחיים והחיים משתנים" (עמ' 32). נוסף ונציין, כי נימוקים אלה משקלם רב יותר בענייננו, מקום בו אין חשש להסתמכות או להכבדה על פרט או על גורם אחר.

64. בפסק דין שניתן לא מכבר נדונה השאלה אם בן זוג בתקנה 11(ב) לתקנות מס רכישה כולל את הידוע בציבור לצורך הנחה במס רכישה לנכה ולבן זוגו. ועדת הערר קיבלה את עררם של בני הזוג (וע' (ת"א) 1198/00 עשת נ' מנהל מס שבח מקרקעין תל-אביב (פס"ד מיום 21.4.02)). וכך פסק השופט בן שלמה:

"התקנה ראתה להטיב עם הנכה הבודד וגם עם בני זוג שאחד מהם נכה. הבסיס הרעיוני להענקת ההנחה לבן הזוג מבוסס על עובדת החיים המשותפים בין השניים - חיים בצוותא ומקיימים משק בית אחד. זהו מצב היוצר תלות הדדית גם בתחום המשקי כלכלי של פרנסת הבית. מצב זה נכון במידה שווה לגבי זוגות שנישאו כדן, זוגות שנישאו בנישואים אזרחיים וידועים בציבור כנישואים.

מוסד הידועים בציבור כבני זוג הינו יציר הפסיקה בישראל שהתמסד וקיבל תאוצה עם הזמן (ראו ע"פ 4341/99 ימית וידאל נ' מדינת ישראל, פ"ד נג (3) 329 והאסמכתאות שם, ולאחרונה עמ"ש 5132/99 (חי') עליזה לבנון נ' מנהל מס שבח מקרקעין).

התשתית העובדתית שנפרשה בפנינו לא מותירה ספק, כי המערערים עונים על ההגדרה של ידועים בציבור כבני זוג. משכך, כאשר מדובר בהטבות הניתנות לנכים ובני זוגם, יש להחיל את עקרון השוויון ולא להפלות בין זוגות נשואים כדן לבין המערערים שבחרו להנשא בדרך אחרת..." (עמ' 13 לפסק הדין).

65. בעמ"ש (חי') 5132/99 לבנון נ' מנהל מס שבח מקרקעין נדונה השאלה, אם המונח "קרובו" בתקנה 20 לתקנות מס רכישה כולל אך ורק בן זוג נשוי או גם את הידוע בציבור. הוועדה קיבלה את הערר של הידועה בציבור ופסקה כך:

"נוסח התקנה 20 אינו מונע את הכללת המושג ידוע או ידועה בציבור בפטור החלקי ואין אנו רואים מדוע יש להבחין לעניין זה בין בני זוג הנשואים כדת וכדין לבין בני זוג החיים כידועים בציבור. בהכללה זו יש משום התאמה למציאות קיימת של בני זוג החיים כידועים בציבור המעבירים זכויות במקרקעין ללא תמורה מאחד למשנהו. המסקנה המתבקשת היא שלעניין התקנה 20 לתקנות הנ"ל יש להכליל במונח "קרובו" גם את הידוע או הידועה בציבור ולזכות אותם בפטור החלקי לעניין מס רכישה. נוסף כי מתקנה 20 לתקנות הנ"ל המעניקה פטור ממס להעברה שחל עליה סעיף 62(ב) לחוק הנ"ל, דהיינו למכירה לידוע או לידועה בציבור, במכירה ללא תמורה של דירת מגורים מיחיד לבן זוג המתגורר עמו בדירה ומקיים משק בית משותף בדירה הנמכרת שנה לפחות לפני המכירה, עולה לכאורה שהתקנות 20, 20א ו-21 לתקנות הנ"ל אינן מוגבלות רק לבני זוג נשואים בנישואים פורמליים אלא גם לידועים בציבור." (עמ' 4 לפסק הדין).

66. משבאים אנו ליישם את הילכת לינדורן לעניין חוק מיסוי מקרקעין נאמר כך: התכלית הספציפית של חוק מיסוי מקרקעין היא כלכלית. ככלל משית החוק מס על מכירת זכות במקרקעין. אולם, משזכות במקרקעין מועברת ללא תמורה בין בני זוג, המתגוררים באותה הדירה, העברה זו פטורה ממס. הכרת הדין בזכות לפטור ממס מעוגנת אפוא במאפייני היחידה החברתית-כלכלית בגדריה מתבצעת ההעברה ובהעדר תכלית כלכלית לבן הזוג המעביר. החוק מכיר בפעולות בעלות גוון כלכלי, המשנות מאופיין ומתכליתן הכלכלית בשל ההיבט הדומיננטי של היחסים, המתקיימים בין המעביר לנעבר. כאשר יחסים אלה מבוססים על חיים משותפים, המתקיימים בפועל ביחידה חברתית-כלכלית אחת, המחוקק אינו מזהה את העברת הזכות כארוע מס, ורואה לנכון לפטור את בני הזוג מהנזק הכלכלי, אותו תגרום חובת תשלום המס הכללית, אם תושת עליהם. העברת הבעלות בדירה, המשותפת לבני זוג ובה הם דרים יחדיו, מוכרת אפוא כביטוי מוחשי לקשר הבינאישי המונח ביסודה. ההכרה בהיבט זה היא המקימה את הזכות לפטור ממס.

67. היוצא מכל זה הוא, שהגבלת הזכות הכלכלית לבני זוג נשואים או לידועים בציבור, שהם איש ואשה בלבד, אינה מגשימה את תכלית החוק, לא זו הספציפית ולא זו הכללית. הזכות לפטור ממס שבח אינה נגזרת מההכרה בסטטוס הנישואין. הכרה זו מתקיימת כיום כלפי איש ואשה בין שהם נשואים ובין שהם ידועים בציבור. הכרה בבני זוג, שהם איש ואישה, ושליטת ההכרה מבני זוג, שהם אישה ואישה או איש ואיש, מהווה הפליה כלפי בני הזוג שהם בני אותו המין, בהיות ההיבט הדומיננטי, המונח ביסוד העברת הזכות המתבצעת ביניהם, זהה. על כן, החובה לפרש את הוראות החוק בדרך שתגשים את עקרון השוויון ותשלול את ההפליה מובילה אך למסקנה אחת והיא, כי הדיבור "בן זוג" כאחת מחלופות "קרוב" שבחוק כולל בחובו גם בני זוג בני אותו המין. כפי שצינו לעיל, לא מעט זכויות, בהיבטי חיים שונים, הנובעות מעובדת החיים בשיתוף של בני זוג בני אותו המין, כבר זכו להגנת הדין. התאמת המונח "ידוע בציבור" או "בן זוג" כאשר מדובר בבני אותו המין היא אפוא בבחינת התאמת הדיבור לחיים המשתנים. התאמות אלה - שהן בבחינת

"סגירת פערים בין החיים למשפט" (לינדורן, עמ' 39) - הן המאפשרות לחוק להיות חלק מהחיים ולא להשתרד הרחק מאחוריהם.

68. הוועדה קמא דחתה את הערר בהתבסס על פרשנות מילולית בלבד של דברי החקיקה. פרשנות מילולית היא אך השלב המיקדמי בפרשנות המשפטית של החוק. "אכן פרשנות החוק מתחילה במילות החוק, אך לעולם אין היא מסתיימת במילות החוק..." (בג"צ 267/88 רשת כוללי האידרא ואח' נ' בית המשפט לעניינים מקומיים ואח', פ"ד מג (3) 728, 736; כן ראו לינדורן, בעמ' 25). אם עומדת הפרשנות הנתענת במבחן הלשוני מתחייב בעקבותיה הליך פרשנות תכליתי - ספציפי וכללי - של דברי החקיקה הנבחנים. הראנו לעיל, כי הן הפרשנות הלשונית והן הפרשנות התכליתית - הספציפית והכללית - של החוק מובילים למסקנה, כי בני זוג בני אותו המין כלולים בכל אחד מהמונחים "ידוע בציבור" ו"בן זוג" כאחת מחלופות "קרוב", על מלאו נפקויותיהם המשפטיות לענין הפטור ממס שבח.

69. לאור האמור לעיל המערער 1 זכאי לפטור ממס שבח מקרקעין בין אם נראה בו "ידוע בציבור" לפי סעיף 62(ב) לחוק ובין אם נראה בו "בן זוג" לפי סעיף 62(א) לחוק. יחד עם זאת אם תידחה פרשנות המערערים לשתי פיסקותיות של סעיף 62 לחוק, יתעורר הצורך לדון בחוקתיותו של התיקון, שהוסיף את פיסקת משנה (ב) לסעיף זה.

אי חוקתיות התיקון לחוק משנת 1994

1. התיקון לחוק, שהקנה פטור ממס שבח לידוע בציבור, התקבל כאמור בשנת 1994, משמע לאחר חקיקת חוק יסוד: כבוד האדם וחירותו. לפיכך כפוף התיקון לבחינת חוקתיותו לאור חוק היסוד.

2. מקדמת דנא מהווים עקרון השוויון ואיסור ההפליה עקרונות יסוד בשיטתנו המשפטית. "טענת הפליה לעולם נשמע לה, והיא בתשתית התשתיות. עקרון ההפליה יסודו בצורך עמוק הטבוע בנו... ובצורך שבאדם... כי לא יפלו אותנו לרעה, כי נזכה לשוויון... מדוע חוייבתי אנוכי במס ואילו הוא פטור מתשלום מס? הפליה... מוליכה אל תחושה של קיפוח ותסכול... כל אלה הוליכו להלכה מבראשית שרשות אסורה בהפליה." (בג"צ 1703/92 ק.א.ל קוי אויר למטען בע"מ נ' ראש הממשלה ואח', פ"ד נב (4) 193, 204-203). הגם שחוק יסוד: כבוד האדם וחירותו אינו מזכיר במפורש את הזכות לשוויון, הוכרה זכות זו כחלק בלתי נפרד מן הזכות לכבוד, המעוגנת בחוק היסוד. על פי גישה מצמצמת יותר, תוכר פגיעה בכבוד כאשר הפגיעה בזכות יסוד, אשר לא צויינה במפורש בחוק היסוד, נושאת בחובה השפלה. כמו למשל, שלילת זכות כלשהי מחמת השתייכות קבוצתית, ובכלל זה מחמת מינו או נטייתו המינית של המופלה. בשלילת זכות בהקשר זה יש משום השפלה חמורה של קורבן האפליה, וממילא פוגעת אפליה על רקע זה בכבוד האדם כמשמעותו בחוק היסוד. לפיכך כל פגיעה בזכות לכבוד מותרת אך ורק בתנאים, הקבועים בפיסקת ההגבלה שבחוק היסוד.

בג"צ 5394/92 הופרט נ' יד ושם, פ"ד מח (3) 353, 362-363 ;
בג"צ 453/94 שדולת הנשים בישראל נ' ממשלת ישראל, פ"ד מח (5) 501, 526 ;
בג"צ 721/94 אל על נתיבי אויר לישראל בע"מ נ' דנילוביץ, פ"ד מח (5) 749, 760 ;
בג"צ 451/94 מילר נ' שר הבטחון, פ"ד מט (4) 94, 133 ;
בג"צ 5688/92 ויכסלבאום נ' שר הבטחון, פ"ד מז (2) 812, 830 ;
בג"צ 1113/99 עדאלה נ' השר לענייני דתות ואח', פ"ד נד (2) 164, 186-187.

55. ברי כי גם אליבא דמצמצמים, המסקנה האחת והבלתי נמנעת היא, ששלילת זכות על רקע מינו או נטייתו המינית של הטוען לה נושאת בחובה השפלה. התיקון לחוק פוגע אפוא בכבוד האדם של בני זוג בני אותו המין. המדינה משדרת באמצעותו מסר שלילי כלפי מהותה הנחותה כביכול של זוגיות בין בני אותו המין, כאילו התא המשפחתי שלהם אינו ראוי לעידוד בשל המעמד הנחות שהיא מייחסת לו. בכך טמונה השפלה עמוקה לקורבן ההפליה (בג"צ מילר הנ"ל, בעמ' 132). בני זוג בני אותו המין אינם זכאים לפטור כלשהו בעת העברת זכויות בדירה בינם לבין עצמם (אף הפטור ממס בעת מכירתה של דירת יחיד אינו חל, שכן הוא חל אך ורק על העברת מלוא הזכויות בנכס). בכך שהמדינה מטילה מעמסה כלכלית כבדה ביותר על בני זוג בני אותו המין (בענייננו כ-100,000 ₪), היא מונעת מהם הלכה למעשה את האפשרות לנהל משק בית משותף במלוא מובן המונח, לרבות בעלות משותפת בנכסים. בכך יש יותר מאשר השפלה של לסביות והומוסקסואלים ופגיעה בזכות לכבוד במונח הראשוני והבסיסי ביותר. בהפלות בין זוגות ממין שונה לבין זוגות בני אותו המין, באמצעות הדרתם מקבוצת הזכאים לפטור ממס, קונסת המדינה, הלכה למעשה, את האחרונים, וזאת אך משום שבחרו לקשור את גורלם עם בני מינם, ואיתם לבנות קן משפחתי, המבוסס על יחסי שיתוף רגשיים וחומריים.

56. משהגענו למסקנה, כי הוצאת בני זוג בני אותו המין מתחולת הפטור היא פגיעה בזכות, המעוגנת בחוק היסוד, יש לבחון אם הפגיעה עומדת בתנאי פיסקת ההגבלה (סעיף 8 לחוק). התנאי הראשוני הוא, שהפגיעה נעשית לתכלית ראויה. כפי שכבר נאמר, לא ניתן להצביע על תכלית ראויה כלשהי, שתצדיק אפליה בין ידוע בציבור בן אותו המין לבין ידוע בציבור בן המין השונה לעניין פטור ממס שבח מקרקעין. מהו האינטרס, שהמשיב מבקש להגן עליו - כזה שיש בו כדי לגבור על האוטונומיה של הפרט, המוכרת בדין, לגבש את רצונו ולהגשים את הוויתו האישית להשתייך לתא המשפחתי שהוא רואה עצמו חלק ממנו - לא ידענו. לפיכך נמצא התיקון פוגע בזכות לשוויון שלא לתכלית ראויה, ודינו להתבטל.

57. הזכות לקניין היא זכות יסוד, המעוגנת במפורש בחוק היסוד. בהתייחסו לפרשנות המונח "קניין" כותב פרופ' יהושע ויסמן: "...כאשר נידרש לפרש מהו "קניין" בהקשר של חוק היסוד, כדי לקבוע על אלו זכויות מגן חוק היסוד בפני הרשויות, מתבקש לאמץ את הפרשנות השניה, המרחיבה, שניתנה בעבר כאשר השאלה התעוררה לעניין הזכות לפיצויים בעקבות פגיעה על-ידי רשויות המדינה... השאלה הצריכה לעניין היא אם

מדובר בפגיעה בזכויותיו הרכושיות, הכלכליות, אם לאו... לפי זה כולל המונח קניין, שבחוק יסוד: כבוד האדם וחירותו, זכויות בעלות ערך כלכלי, ... פירוש זה ישיג את המטרה של מתן הגנה על רכושו של האדם מפני פגיעות בלתי מוצדקות על ידי רשויות השלטון, וסביר להניח כי זו היתה המטרה שביסוד ההוראה שבסעיף 3 לחוק היסוד. " (יהושע ויסמן "הגנה חוקתית לקניין" הפרקליט מב (תשנ"ה) 258, 268).

הטלתו של מס שבח מקרקעין כשלעצמה איננה פגיעה חוקתית בזכות הקניין, אך בית המשפט העליון בהרכב של 7 שופטים כבר פסק, כי פגיעה בלתי שוויונית בזכות הקניין היא פגיעה במידה העולה על הנדרש. פגיעה מעין זו סותרת את הוראות חוק היסוד, ולפיכך היא בטלה (ע"א 5546/97 הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה קריית-אתא נ' הולצמן, פ"ד נה (4) 629, 642).

כן ראו ע"א 6826/93 הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה כפר-סבא נ' חייט, פ"ד נא (2) 286, 296; השוו לעניין התחולה השוויונית של חופש העיסוק: בג"צ 726/94 כלל חברה לביטוח בע"מ נ' שר האוצר, פ"ד מח (5) 441, 471; בג"צ 1030/99 ח"כ חיים אורון ואח' נ' יו"ר הכנסת ואח', פ"ד נו (3) 640, 658-660.

בענייננו אי מתן הפטור פוגע באופן בלתי שוויוני בזכות בעלת ערך כלכלי של בני הזוג המערערים, ועל כן הוא פוגע באופן פסול בזכות הקניין שלהם. (יצחק הדרי "נורמת המידתיות וביקורת שיפוטית על חוקתיות חוקי מס" הפרקליט מו (תשס"ב) 11, 17-12).

58. כך, לדוגמא, הדגיש הנשיא ברק, בעניין ק.א.ל, כי "במתן הסובסידיה חייבת הממשלה לפעול בגדרי הדין. עליה להימנע משרירות או מחוסר סבירות. עליה לפעול בהגיונות. עליה לחלק הסובסידיה על-פי עקרון השוויון. אמת, אין למקבל הסובסידיה זכות לקבלה. אך יש למקבל הסובסידיה זכות להקצאה שוויונית של הסובסידיות... משהחליטה להמשיך בהן כלפי פלוני, היא חייבת - מכוח עקרון השוויון - להעניק גם לאלמוני, עד כמה שפלוני ואלמוני שווים בתכונות שהן רלוונטיות למתן הסובסידיה... הערך והזכות בדבר השוויון מונחים ביסוד כוחותיה של הממשלה. הם הבסיס לכל סמכויותיה... שלטון הפוגע בשוויון הוא שלטון הפועל ללא סמכות." (בג"צ 1703/92, בעמ' 227).

59. בית המשפט הגרמני לחוקה מרבה להתערב בחקיקת מס. כך, למשל, בשנת 1998 פסל בית המשפט לחוקה הוראות מס, שהתירו ניכוי הוצאה בעבור טיפול בילדים של נישום עובד. הניכוי הותר רק למשפחות חד הוריות, בני זוג גרושים או ידועים בציבור החיים יחדיו, ולא הותר לבני זוג נשואים (שנהנו מהקלות אחרות). בית המשפט קבע, כי הוראות החוק פוגעות בזכות לשוויון, בזכות לקניין ובזכות למשפחה ולנישואין. בית המשפט הורה למחוקק לקבוע משטר מס חדש בתוך שנה, ועד אז ניתנה זכות ניכוי הוצאה למערער. העלות הכוללת של פסק הדין הוערכה ב-22 מיליארד מרק בשנה (הדרי, שם, עמ' 28-29).

60. עינינו הרואות, כי הן על המחוקק והן על רשויות השלטון מוחלת החובה, שעה שהם מקצים את משאבי המדינה - בהענקה, בחלוקה או בפטור - להקצותם בשוויון. לפרט הנהנה קמה הזכות להקצאה שוויונית של משאבים אלה. כך הוא במקרה זה. אין כל הצדקה לפגיעה, המפלה בזכות הקניין בשל מין ובשל נטייה מינית. גם משום כך התיקון אינו חוקתי.

61. משהגענו למסקנה, כי דבר החקיקה יוצר הפליה כלפי בני זוג מאותו המין לעניין הפטור ממס שבח, יש לקבוע מהי התרופה, לה זכאי המופלה בשל מינו או בשל נטיתו המינית. הסעד הראוי בענייננו איננו ביטול הפטור ממס לידועים בציבור בני המין השונה, אלא הרחבתו אף לבני זוג בני אותו המין.

62. הענקת טובת ההנאה למעגל זכאים מורחב נקבעה כתרופה הראויה באותם מצבים, בהם מקור ההפליה הוא בטקסט נורמטיבי, אשר מכוחו ועל פי לשונו נקבעת התוצאה המפלה שבשליטת הזכות. נקודת המוצא להרחבת מעגל הזכאים היא הנורמה המשפטית, לגביה נטענת הטענה בדבר חוסר שוויון. המשכה בקביעת השופט, כי דבר החקיקה עומד בעינו, כל עוד לא שונה על ידי המחוקק. מצב זה מותיר את הקבוצה המופלית מחוץ לטקסט הנורמטיבי. או אז, מכוח העליונות הנורמטיבית של עיקרון השוויון החוקתי, המחלחל אל תוך הנורמה הכפופה לו, ניתן להרחיב את התחולה של הוראת החוק. בכך נמנעת ההפליה הנטענת, וזאת על ידי הענקת ההטבה לאותה קבוצה, שהנורמה הדירה אותה מתחולתה באופן מפלה ופסול. הסעד שבהענקת ההטבה למעגל נהנים רחב יותר נגזר אפוא במישרין ובאופן לוגי מהזכות לשוויון. הוא אימננטי לעקרון השוויון. הוא מוציא מהכוח אל הפועל את מהותה של ההרמוניה החקיקתית. במעשה זה, השופט אינו מוסיף לגוף הטקסט הנגוע בהפליה פסולה, אלא הוא קובע, כי מכוח הזכות לשוויון מתבקש מתן טובת הנאה גם לקבוצה המופלית. בדרך זו מביא השופט לעיקור ולביטול התוצאה המפלה, הגלומה בנורמה, שנקבע כי היא מפלה. אשר על כן, ראויה תרופה זו במישור החוקתי. היא מקדמת את התכלית שביסוד ההסדר החקיקתי ומונעת את הצורך לבטל את דבר החקיקה. והכל בנסיבות הראויות, שעיקרן: פשטות ביצוע, התערבות מזערית במרקם החקיקתי והשלכות תקציביות מצומצמות. (למשמעותו ולדרך הפעלתו של הסעד המוצע ראו בג"צ דנילוביץ, עמ' 764-767; בג"צ ק.א.ל, עמ' 235, 239-240).

53. כך הוא בענייננו. הפרשנות היחידה הראויה היא זו, הקובעת שוויון בין בני זוג, יהיו מינם ונטייתם המינית אשר יהיו, לעניין הפטור ממס. אולם, אם תאומץ פרשנותו של המשיב נמצא חוק מיסוי מקרקעין מפלה בין בני זוג מאותו המין לבין בני זוג בני המין השונה, המקיימים חיי שיתוף. בכך פוגע החוק בזכות החוקתית לשוויון, שכלולה בזכות לכבוד ושתמציתת: יחס שווה לשווים לעניין תכליתו של החוק, וכן בתחולה השוויונית של הזכות לקנין. הסעד הראוי הוא בהרחבת הפטור ממס שבח על מלוא היקפו של מעגל הזכאים, שהוא בני זוג המקיימים חיי שיתוף, ובהתעלם ממינם ומנטייתם המינית. גם

בעניינו מדובר בהרחבת ההטבה מקבוצת אוכלוסיה גדולה לקבוצה מצומצמת ביותר. להרחבת הפטור על בני זוג בני אותו המין אין, איפוא, השפעה תקציבית של ממש, ואין בה משום הטלת חובות על מי שהיו פטורים מהן עובר להענקת הסעד. הסעד פשוט לביצוע. התשתית הנדרשת לו קיימת זה מכבר לגבי הרבים, עליהם חל החוק, הן בנוסחו המקורי של החוק ובוודאי לאחר הוספת סעיף 62(ב). אין בו התערבות יתרה במרקם החקיקתי, בוודאי לא לאחר תיקון זה, שהחיל את הפטור גם על התא המשפחתי של ידועים בציבור.

פטור ממס רכישה

54. המערער 2 זכאי לפטור ממס רכישה על פי שלוש חלופות אפשריות, שיפורטו להלן.

(א) פטור ממס רכישה כידוע בציבור

55. אם תתקבל הטענה, כי יש לראות במערערים ידועים בציבור לפי סעיף 62(ב), הרי שתקנה 20א היא הרלבנטית. תקנה זו קובעת, שבעסקת מקרקעין, שסעיף 62(ב) לחוק חל עליה, מס הרכישה יהיה שליש ממס הרכישה הרגיל.

56. בכך מפלה תקנה 20א בין ידועים בציבור (בני אותו המין ובני המין השונה כאחד) לבין זוגות נשואים, להם ניתן פטור מלא ממס רכישה על פי תקנה 21. העדר שוני רלבנטי בין בני זוג נשואים לבין בני זוג ידועים בציבור, עומד כאמור אף ביסוד הילכת לינדורן. בהקשר זה עמדנו על הדרך הפרשנית - הלשונית והתכליתית - שעל השופט לנקוט, שעה שהוא בא לפרש דבר חקיקה הנגוע באפליה. עליו לחתור לפירוש של דבר חקיקה, המקדם את עקרון השוויון ושולל את האפליה.

57. אין כל שוני רלבנטי בין בני זוג נשואים לבין ידועים בציבור, שיצדיק יחס שונה לעניין פטור ממס רכישה. לפיכך מדובר באפליה פסולה (ראו בג"צ דנילוביץ, עמ' 771; בג"צ ק.א.ל, עמ' 204; עמ"ש לבנון הני"ל).

58. יתר על כן: "אין בכוח תקנות לפגוע בזכות מזכויות האדם, אלא אם החוק המסמך מאפשר זאת בלשון מפורשת או, לפחות, בלשון ברורה" (יצחק זמיר הסמכות המינהלית (תשנ"ו) א 180). סעיף 9(ד) לחוק הוא המסמך את שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, "לקבוע כללים למתן פטור ממס רכישה, כולו או מקצתו ורשאי הוא לקבוע, באישור כאמור, כללים שונים לסוגי חייבים ולסוגי מקרקעין". אין בסעיף זה כל הסמכה, מפורשת או ברורה, להפלות בין בני זוג נשואים לבין ידועים בציבור.

59. הסעד הראוי אפוא אף לעניין זה, הוא לקרוא לתוך תקנה 20א את הפטור המלא ממס רכישה, אותו מחילה תקנה 21 על בני זוג. על השיקולים והמבחנים שביסוד הענקת הסעד של קריאת זכות אל תוך החוק לשם השוואת הזכויות בקרב אלה, שלא מתקיים בעניינם

שוני רלבנטי, עמדנו בהרחבה לעניין הרחבת התחולה של סעיף 62(ב) לחוק. ביתר תוקף עומדים אותם דברים כאשר מדובר בתקנות.

(ב) פטור ממס רכישה כבן זוג

60. לחלופין, אם תתקבל הטענה, כי יש לראות במערערים בני זוג לפי סעיף 62(א), הרי שתקנה 21 קובעת, שהעברת זכויות במקרקעין מבן זוג לבן זוגו, המתגורר עמו בדירה, פטורה ממס רכישה.

(ג) פטור ממס רכישה אף בהעדר פטור ממס שבח

61. לחלופי חלופין, אף אם ייקבע, כי לא ניתן לפרש את סעיף 62(א) ו-ו(ב) כחל על בני זוג בני אותו המין, עדיין זכאי המערער 2 לפטור ממס רכישה. כפי שכבר נפסק בעמ"ש עשת: "...עסקינן במס רכישה ולעניין זה נאמר, כי מותר שתהא אי התאמה ו"אין פסול בעובדה זו, שכן, חוק מיסוי מקרקעין שונה ממס רכישה באופיו ובזהות הנישומים, ואין חובה שקביעה לעניין חוק מיסוי מקרקעין תחייב גם לגבי מס רכישה" (ספרו של פרופ' י הדרי הנ"ל בעמ' 124), הוא הדין בענייננו. " (עמ' 13-14).

62. כפי שהדגיש פרופ' זמיר, לא די בכך שהמחוקק יסמך במפורש את מחוקק המשנה לפגוע בזכויות האדם, אלא צריך בנוסף לכך שהתקנות עצמן יקבעו זאת בלשון ברורה (שם). בענייננו המחוקק לא הסמך את שר האוצר לפגוע בזכות הקניין של בני זוג בני אותו המין או להפלות בין בני זוג נשואים לבין בני זוג שאינם נשואים ובין בני זוג בני אותו המין לבין בני זוג בני המין השונה. אף בלשון תקנה 21 אין דבר שיצדיק פירוש שכזה. הפטור ממס רכישה, הקבוע בתקנה, אף אינו מותנה בפטור ממס שבח בגין אותה עיסקה. מכאן שיש לפרש את התקנה בהתאם לחוק המסמך, באופן המגשים את זכויות האדם, ובהן זכות הקניין והזכות לשוויון בשל מין ובשל נטיה מינית.

63. לפיכך זכאי המערער 2 לפטור מלא ממס רכישה אף אם סעיף 62 לחוק אינו חל בענייננו.

לאור כל האמור לעיל מתבקש בית המשפט הנכבד לקבל את הערעור ולקבוע, כי העברת הזכויות בדירה בין בני הזוג המערערים פטורה הן ממס שבח והן ממס רכישה.

10 ביוני 2003

דן יקיר, עו"ד
ב"כ המערערים