



## בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 4298/18

ע"א 1886/19

לפני: כבוד השופט נ' הנדל  
כבוד השופט י' אלרון  
כבוד השופט ע' גרוסקופף

המערער בע"א 4298/18: מנהל מיסוי מקרקעין ת"א

המערער בע"א 1886/19: מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

נ ג ד

המשיב בע"א 4298/18: רועי בלנק

המשיבה בע"א 1886/19: קרן רוזנבוים

ערעור על פסק דינה של ועדת הערר בבית המשפט המחוזי תל אביב-יפו מיום 16.04.2018 בו"ע 16-10-18027-10 שניתן על ידי כבוד השופט מ' אלטוביה – יו"ר הועדה והחברים רו"ח א' מונד ורו"ח מ' לזר  
ערעור על פסק דינה של ועדת הערר בבית המשפט המחוזי מרכז לוד מיום 31.1.2019 בו"ע 17-03-16836-03 שניתן על ידי כבוד השופט א' גורמן – יו"ר הועדה והחברים עו"ד מ' בן לולו ושמאי המקרקעין א' לילי

בשם המערערים בע"א  
עו"ד יורם הירשברג : 4298/18 וע"א 1886/19

בשם המשיב בע"א 4298/18: עו"ד אלעד אלעזר; עו"ד יצחק מירון

בשם המשיבה בע"א  
עו"ד אופיר סעדון; עו"ד מתי אפל : 1886/19

### פסק-דין

השופט נ' הנדל:

תיק זה עניינו מיסוי עסקאות בדירת מגורים של אדם שנמצא בקשר זוגי. מצויים אנו על גבי כביש בן שלושה נתיבים: מימין נתיב המס, משמאל נתיב הקניין, ובתווך

מצוי נתיב דיני המשפחה. הנוף הנשקף לנוסעים בנתיב המס הוא מס הרכישה ומס השבח על תכליותיהם. בנתיב הקניין נפרשים לאורך הדרך הרישום במרשם המקרקעין וזכויות הקניין בדירה. הנתיב האמצעי הוא נתיב "פלוס אחד", ששמור לכלי רכב שבהם נוסעים בני זוג ומשפחות. הדגש הוא על התא המשפחתי. הבחירה בין הנתיבים עשויה לקבוע, בתיקים מסוימים, גם את היעד. בפסיקת בית המשפט העליון בעשור וחצי האחרונים הובעו שלוש דעות, שכל אחת מהן מדגישה את עדיפותו של נתיב שונה. כפי שנראה, הבחירה בין הנתיבים השונים מעוררת עניין, מחשבה והשקפה. ברם, במקרנו כל הנתיבים כולם מובילים לאותה תוצאה.

#### א. הקדמה

1. מונחים לפנינו שני ערעורים על פסקי דינן של ועדות ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: החוק), שעוסקים בסוגיה משפטית אחת: שיעור המס החל על רכישה או מכירה של דירת מגורים יחידה, כאשר לעורך העסקה יש בן זוג המחזיק בדירה משלו, ובני הזוג טוענים לקיומה של הפרדה רכושית ביניהם. ברקע – משטר מס הרכישה ומס השבח בישראל, שקובע פטור ממס או תשלום מס בשיעור מופחת בגין עסקה בדירת מגורים יחידה, ביחס לעסקאות דומות בדירה שאינה יחידה. על פי הדין, שיפורט בהרחבה בהמשך, הכלל הוא שכל עוד בני זוג גרים ביחד דרך קבע – רואים אותם כ"יחידה אחת" לצורך מס השבח ומס הרכישה שחלים על עסקה בדירה של אחד מהם. ובלשון החוק – בני הזוג נחשבים ל"מוכר אחד" או "רוכש אחד". שניים שהם אחד.

וכאן נעצור ונחשוף: על פני הדברים, הראייה של שניים כאחד מכירה באיחוד הזוגי, ו"משדרגת" את בני הזוג ליחידה אחת. יש בכך חיוב. כך מימי קדם – "והיו לבשר אחד" (בראשית ב, כד) – וכך בתרבות המערבית של היום, כדברי השיר: "They are one person, They are two alone, They are three together, They are for each other" (Helplessly Hoping", Crosby, Stills & Nash). אך לצד הדבש יש גם עוקץ: גובה המס מביט על המצב מנקודת מבטו. האיחוד עשוי ליצור חבות במס, וביתר דיוק שלילת הטבת מס. כפי שיובהר, אדם שרוכש או מוכר דירת מגורים מחוייב במס, אך אם זו דירתו היחידה הוא יהיה זכאי לפטור או הנחה. בהקשר זה קובע החוק שרואים בני זוג כאחד, ברם מאז אדם וחווה זוג לא נולד כזוג. לכל אחד מהיחידים היסטוריה אישית משלו שקדמה לשלב האיחוד. לפעמים, למשל, אחד מבני הזוג קיבל דירה במתנה או בירושה. ומה עם דירה שאדם רכש בכספו הוא, בזמן שבני הזוג מצויים בקשר זוגי? כיצד עובדות

אלה משפיעות על חיוב המס? שאלות אלה מצביעות על המורכבות שבמפגש בין דיני המס, הקניין והמשפחה.

לפי הכלל שרואה את בני הזוג כמוכר או רוכש אחד, יש לבחון את נכסיהם של שני בני הזוג בעת רכישה או מכירה של דירה בידי אחד מהם. אם בעת ביצוע העסקה לבן זוגו של מבצע העסקה יש דירה – יש לראות גם את מבצע העסקה כאילו יש ברשותו דירה נוספת לעניין דיני המס, ושיעור המס שיחול יהיה זה שחל על עסקאות בדירת מגורים שאינה יחידה. זהו, כאמור, הכלל, אך אצלנו מתעוררת שאלת קיומו של חריג לכלל, במקום שבו בני הזוג ערכו הפרדה רכושית באמצעות הסכם ממון. בשני פסקי הדין מושא הערעורים נפסק בוועדות הערר כי קיימת הפרדה רכושית בין בני הזוג, ואין לייחס למי שביצע את העסקה דירה שמצויה בבעלות בן זוגו. כלומר, אין לראות את שני בני הזוג כיחידה אחת לצורך תשלום המס. מכאן הערעורים שלפנינו, שבהם טוענים המערערים – מנהלי מיסוי מקרקעין לפי החוק (לשם הנוחות יכוננו המערערים להלן יחד: רשות המסים) – כי ראוי לקבוע הלכה לפיה ההפרדה הרכושית אינה מעלה או מורידה לצורך מס השבח ומס הרכישה. לחלופין מבקשת רשות המסים לקבוע כי במקרים שלפנינו לא התקיימה ההפרדה הרכושית הנדרשת. זוהי התמצית, ומכאן לפירוט המקרים, הפסיקה והטענות.

ב. העובדות וטענות הצדדים

2. המשיבה בע"א 1886/19 (להלן: תיק מס הרכישה) רכשה דירת מגורים יחד עם בן זוגה. בערב נישואיהם, כעשר שנים קודם לרכישת הדירה, חתמו בני הזוג על הסכם ממון, שלפיו דירה וחשבון בנק שהיו בבעלות בן הזוג קודם לנישואין יישארו בבעלותו. מלבד שני נכסים אלה, שנותרו בבעלות בן הזוג בלבד, ניהלו בני הזוג משק בית משותף לכל דבר: משכורותיהם נכנסו לחשבון בנק משותף והוצאותיהם מומנו מהחשבון המשותף. בני הזוג התגוררו יחד בדירת בן הזוג, מבלי שהמשיבה הפקידה דמי שכירות בחשבון שבבעלותו או שילמה לו בדרך אחרת. בעת רכישת הדירה המשותפת, מושא ערעור זה, חל על העסקה במחצית הדירה השייכת לבן הזוג – שבבעלותו דירה נוספת – שיעור המס הרגיל שחל על עסקה בדירת מגורים, שכן עבור בן הזוג מדובר ברכישת דירה שנייה. המחלוקת בין הצדדים נוגעת לשיעור המס שחל על מחצית הדירה ששייכת למשיבה. רשות המסים סבורה כי גם על המשיבה לשלם את שיעור המס הרגיל, ולא את שיעור המס המופחת החל על עסקה בדירת מגורים יחידה. טענה זו נסמכת, מלבד הנתונים שהוזכרו, גם על כך שבמהלך הנישואין נמכרה דירת בן הזוג ונקנתה דירה אחרת במקומה, מכספי בן הזוג, ועל כך שהמשיבה הייתה מעורבת בשיפוץ דירת בן הזוג. מנגד,

המשיבה סבורה כי יש לראות את מחצית הדירה שלה כמחצית של דירת מגורים יחידה, אף בנסיבות המתוארות. ועדת הערר קיבלה, בדעת הרוב, את עמדת המשיבה (ו"ע (מרכז) 16836-03-17, מפי כב' השופט א' גורמן, ובהסכמת עו"ד מ' בן לולו). נקבע כי לפי הסכם הממון, בן הזוג הוא הבעלים היחיד של הדירה שהייתה שלו לפני הנישואין, וכי אין בנתוני המקרה – לרבות המגורים המשותפים – כדי להוביל למסקנה שהסכם הממון נכרת למראית עין ולצורך הימנעות מתשלום מס. בנסיבות אלה, כך נקבע, ההפרדה הרכושית ביחס לדירת בן הזוג מובילה לכך שאין לייחסה גם למשיבה, ולפיכך יש לראות את מחצית הדירה שרכשה כדירת מגוריה היחידה לעניין שיעור מס הרכישה. בדעת המיעוט (השמאי א' לילי) הושם הדגש על כך שמדובר בבני זוג שעבור שניהם מדובר ב"פרק א", דהיינו נישואין ראשונים ויצירת הקשר ללא ילדים מקשרי זוגיות קודמים. בנסיבות אלה, ובראי יתר הנתונים שהוזכרו, נקבע בדעת המיעוט כי יש לראות את בני הזוג כ"רוכש אחד", וזאת למרות הסכם הממון שערכו הצדדים.

המשיב בע"א 4298/18 (להלן: תיק מס השבח) מכר דירת מגורים שהייתה בבעלותו, ונרכשה קודם שהוא ובת זוגו הפכו לידועים בציבור. בעת מכירת הדירה היו בבעלותה של בת זוגו שתי דירות מגורים, אחת מהן נרכשה קודם ליצירת הקשר הזוגי ואחת מהן – הדירה שבה גרו בני הזוג – נרכשה בידי בת הזוג בעת שהיא והמשיב כבר היו ידועים בציבור. במועד שבו מכר המשיב את דירתו היה בין הצדדים הסכם יחסי ממון, שנכרת כארבע שנים קודם לכן. בהסכם נקבע כי רכושו של כל אחד מבני הזוג יישאר בבעלותו הבלעדית, וכך גם רכוש שייצבר בהמשך יחסי הזוגיות. במשך השנים התגוררו בני הזוג וילדיהם בדירתה של בת הזוג, מבלי שהמשיב הפקיד דמי שכירות בחשבון שבבעלותה או נשא בהוצאות המגורים בדרך אחרת. בת הזוג אף נשאה במרבית התשלומים וההוצאות השוטפות בגין המגורים המשותפים. רשות המסים סבורה כי בנסיבות המתוארות שיעור מס השבח החל על מכירת דירת המשיב הוא השיעור שחל על מכירת דירת מגורים שאינה יחידה. עמדה זו מבוססת, מלבד הנתונים שהוזכרו, גם על כך שהסכם הממון בין בני הזוג נחתם כשמונה שנים לאחר שהוכרו כידועים בציבור, ועל כך שהמשיב השתתף בהוצאות שיפוץ דירת המגורים של המשפחה, ששייכת כאמור לבת זוגו. ועדת הערר דחתה את עמדת רשות המסים וקיבלה את עמדת המשיב (ו"ע (ת"א) 18027-10-16, כב' השופט מ' אלטוביה ורו"ח א' מונד ומ' לזר). נקבע כי דירת המגורים של המשפחה, השייכת לבת הזוג, נרכשה על ידיה ומבלי שהמשיב שילם עבורה. עוד נקבע כי הסכם הממון משקף את רצונם הכן של הצדדים, ולא נועד לצרכי תכנון מס בלבד. מטעמים אלה נפסק כי אין לייחס את דירתה של בת הזוג גם למשיב, ולכן בעת מכירת דירתו חל שיעור מס השבח שחל על מכירת דירת מגורים יחידה.

על שני פסקי דין אלה הגישה רשות המסים את הערעורים.

3. רשות המסים מסכימה כי ההלכה שנקבעה בע"א 3178/12 שלמי נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה (17.11.2014) (להלן: הלכת שלמי), ושעליה התבססו ועדות הערר, מכירה בנפקותו של הסכם ממון בין בני זוג לעניין שיעורי מס השבח ומס הרכישה. טענתה הראשונה היא כי יש לשנות את ההלכה, ולמעשה לחזור להלכה שקדמה להלכת שלמי, ושאותה ביטל בית המשפט בעניין שלמי – ההלכה שנקבעה בע"א 3489/99 מנהל מס שבח נ' עברי, פ"ד נז(5) 589 (2003) (להלן: עניין עברי). רשות המסים סבורה כי לשון החוק ותכליותיו מתיישבות טוב יותר עם הלכת עברי, ועם הכרעה לפיה אין נפקות לכך שבני זוג ערכו הסכם ממון, והסכם כזו אינו מוציא אותם מגדר "רוכש אחד" או "מוכר אחד" בעת ביצוע עסקה בדירת מגורים. טענה שנייה היא כי גם לפי הלכת שלמי יש לחייב את המשיבים בשני הערעורים בשיעורי המס שקבעו מנהלי מיסוי המקרקעין, שכן בנסיבות הפרטניות של כל אחד מן המקרים בני הזוג סטו בפועל מהסכם הממון הקובע הפרדה רכושית.

המשיבים, מנגד, סומכים את ידיהם על פסקי הדין של ועדות הערר. הודגש כי הלכת שלמי ראויה היא, וכי בנסיבות העניין הסכמי הממון שנכרתו לא נועדו רק כדי להימנע מתשלום מס בשיעור גבוה יותר. המשיבה בתיק מס הרכישה אף מוסיפה כי טענתה החלופית של רשות המסים, לפיה יש לקבוע כי בין בני הזוג לא הייתה הפרדה רכושית, היא טענה עובדתית שלא ניתן להעלות בהליך ערעורי מעין זה.

ג. רקע נורמטיבי – החוק והגישות בפסיקה

4. כאמור, הטענה הראשונה של רשות המסים היא עקרונית. לשיטתה, עלינו לאמץ מחדש את הלכת עברי, שנקבעה בשנת 2003, ולבטל את הלכת שלמי, שניתנה בשנת 2014. שאלנו את בא כוח הרשות בדיון שנערך בפנינו מדוע לא הוגשה בקשה לקיים דיון נוסף בהלכת שלמי במועד קביעתה, אם לדעת הרשות – כפי שפרטה בהרחבה רבה בטיעוניה – מדובר בהלכה שעומדת באמות המידה לקיום דיון כזה. הרשות השיבה, בין היתר, כי קשיי הלכת שלמי נובעים גם מאופן יישומה בוועדות הערר, ולא כולם היו מחוורים די הצורך בעת פסיקת ההלכה. עוד נטען כי הלכת שלמי הפכה הלכה קודמת של בית המשפט העליון, וכי מאז הלכת שלמי אף נעשה תיקון חקיקה שקרוב ברוחו להלכה הישנה, הגם שאין הוא חל על ענייננו. כך או אחרת, סבורני כי בנסיבות הערעורים שלפנינו אין אנו צריכים להידרש לטענות הצדדים בדבר ביטול הלכת שלמי ואימוץ ההלכות שקדמו לה מחדש, שכן תוצאות הערעורים מייתרות, לפי דרכי, את ההכרעה

העקרונית בשאלה זו. לאחר הקדמה זו, וכרקע לדין הנוהג כיום, נציג את הגישות השונות שהוצגו בפסיקה מאז שנת 2003 ביחס לסוגיות שעל הפרק.

סעיפי החוק הרלוונטיים לעניינו עוסקים בסוגי מס שונים – מס רכישה ומס שבח. ואולם בהיבטים הרלוונטיים לעניינו אין הבדל בין הסעיפים מבחינת הלשון או התכלית. לפיכך נדון בהם יחד, כפי שנהגה הפסיקה גם בפרשות אחרות:

9(ג1א)(2)(ב)(2): יראו רוכש ובן זוגו, למעט בן זוג הגר בדרך קבע בנפרד, וילדיהם שטרם מלאו להם 18 שנים, למעט ילד נשוי – כרוכש אחד;

49(ב): לענין פרק זה יראו מוכר ובן זוגו, למעט בן זוג הגר דרך קבע בנפרד, וילדיהם שטרם מלאו להם 18 שנים למעט ילדים נשואים – כמוכר אחד.

יצוין כי יש בחוק סעיפים נוספים שלשונם זהה, שמתייחסים לווריאציות שונות של מקרים שבהם יש לשלם מס רכישה או מס שבח. כל הסעיפים קובעים כי לעניין מס רכישה ומס שבח, יש לראות רוכש או מוכר ובן זוגו כמוכר אחד, מלבד מצב שבו בני הזוג גרים בנפרד בדרך קבע. הסעיפים מפרידים אפוא בין המישור הקנייני, העוסק בזכויות בני הזוג בדירה, למישור המס, שעוסק בתוצאות המס של העסקה. מהי תכליתו של הסדר זה? איך מתיישבות זכויות הקניין עם דיני המס במסגרת המשפחתית? כפי שנראה כעת, להבנתו ניתן למצוא בפסיקת בית המשפט שלוש תשובות שונות לשאלה זו, שכל אחת מהן משפיעה על פרשנות סעיפי החוק ותחולתם על בני זוג שהפרידו את רכושם.

5. פסק הדין הראשון הנדרש לענייננו ניתן בעניין עברי. באותו עניין דובר בשני בני זוג שערכו הסכם ממון הקובע הפרדה רכושית, שכל אחד מהם החזיק בדירה קודם לנישואין. שני בני הזוג מכרו לאחר הנישואין את הדירות. רשות המסים טענה שעסקת המכירה השנייה חייבת במס שבח לפי הדין דאז, כאילו מדובר במכירת דירה שנייה של אותו אדם, למרות שכל אחד מבני הזוג מכר רק דירה אחת שהייתה בבעלותו. בית המשפט קיבל עמדה זו בדעת הרוב, מפי השופט א' ריבלין, שאיתו הסכים הנשיא א' ברק מבלי להוסיף הנמקה, בניגוד לעמדתה של השופטת ט' שטרסברג-כהן. את גישת השופט ריבלין בפסק הדין ניתן לכנות, לשם הנוחות, "גישת המגורים", ואילו את גישת השופטת שטרסברג-כהן ניתן לכנות "גישת הקניין". נציג את הגישות ונסביר את פשרן.

גישת המגורים. אם נשוב למשל הכביש שבו פתחנו, הגישה שהציג השופט ריבלין "נוסעת" בנתיב דיני המס. לשיטתו, המפתח להבנת החוק הוא הכלל שלפיו יש

למסות עסקאות מקרקעין, אלא אם חריג קונקרטי מצדיק לסטות מן הכלל. במקרה שבו יחיד מבצע עסקה בדירת מגורים יחידה קיימת הצדקה לסטות מן הכלל, וזאת מטעמים סוציאליים – כגון הקלה על מי שמצבו הכלכלי מצדיק פטור ממס – וכדי למנוע השפעה רבה מדי של דיני המס על הסוגיה של בחירת מקום מגורים. ברם, במקום שבו בני זוג גרים באופן קבוע בדירת מגורים אחת, ואחד מהם רוכש דירה נוספת או מוכר דירה נוספת שבבעלותו – אין הצדקה להפחית את שיעור המס בראי התכליות האמורות. ממילא חוזרים אנו לכלל, לפיו יש למסות עסקאות בדירה הנוספת. אם כן, סעיפים 9(ג1א)(2)(ב)(2) ו-49(ב) מבטאים השקפה שלפיה יש למסות עסקאות במקרקעין אלא אם ישנו חריג המצדיק זאת, וקביעה שאין הצדקה כזו במקום שבו בני זוג גרים יחד בדרך קבע ולשני בני הזוג גם יחד יש יותר מדירה אחת. מבחינה לשונית, גישה זו מפרשת את המילים "רוכש ובן זוגו" ו"מוכר ובן זוגו" ככוללות את כל סוגי הזוגות – אלה שהפרידו את רכושם ואלה שלא. פרשנות זו נעוצה בהשקפה שבני זוג הגרים יחד הם בגדר "יחידת צריכה וחסכון" אחת, כלשון השופט ריבלין. לכן ניתן לכנות גישה זו גישת המגורים. עקרונית, ולנוכח תכלית הדין, מוצדק לראות כל מי שגר יחד באופן קבוע במעין "יחידת צריכה וחסכון" אחת כיחידה אחת לעניין דיני המס, גם אם לא מדובר בבני זוג. אולם מכיוון שקשה למצוא – אם בכלל – דוגמאות ל"תאים בסיסיים" כאלה של שני בעלי דירות שאינם בני זוג, בחר המחוקק להתייחס אל המקרים השגרתיים והנפוצים, דהיינו מגורים קבועים של בני זוג יחד.

גישת הקניין. לפי גישת השופטת שטרסברג-כהן, תכליתם של סעיפי החוק האמורים היא למנוע "תכנוני מס" פסולים, דהיינו ניצול בלתי רצוי של המישור הקנייני כדי להיפטר מתשלום מס. כך, למשל, באמצעות הענקת דירה לילדים קטינים, או באמצעות רישומה על שם אחד מבני הזוג בלבד אך ורק לשם מתן הטבת מס. ההנחה שביסוד הדין היא שאם פעולה משפטית לא נועדה אלא להקטין את חבות המס, ואין לה תכלית "אמיתית" נוספת – אין הצדקה להכיר בה לצרכי מס, למרות שהעסקה תקפה מבחינת דיני הקניין. ברם, הרקע להנחה שרישום דירה חדשה על שם אחד מבני הזוג בלבד אינו בעל תכלית "אמיתית" הוא משטר זוגי של שיתוף. במשטר כזה, שבו הרכוש שייך באופן עקרוני לשני בני הזוג, רישום הדירה על שם אחד מהם נועד, כנראה, להפחית את חבות המס. אך כאשר יש הפרדה של הרכוש המשותף, שאינה רק כלי להימנעות מתשלום מס אלא מבטאת את צורת הזוגיות שבה בחרו בני הזוג – אין הצדקה להפריד באופן מלאכותי בין דיני המס לדיני הקניין. בזוגיות שבה הרכוש מופרד, עסקה בידי אחד מבני הזוג בלבד היא בגדר פעולה משפטית "אמיתית", שעל דיני המס להכיר בה ככזו, בדיוק כפי שישנה הכרה בכך שאדם ללא בן זוג מבצע עסקה בדירה יחידה וזוכה לפטור ממס. כך לפחות במקרים שבהם אין כל חשש מפני "תכנון מס", למשל מקרים

שבהם אחד מבני הזוג כבר הגיע לקשר הזוגי עם דירה בבעלותו. לפי גישת השופט שטרסברג-כהן יש לפרש אפוא את החוק, על רקע תכליתו, כחל רק במקום שבו קיים חשש מפני תכנון מס. כאשר בני זוג הפרידו את רכושם ומדובר בדירה שהזכויות בה קדמו לזוגיות – אין חשש כזה. אם נשוב למשל הכביש – גישה זו נוסעת בנתיב של דיני הקניין, תוך קביעת כלל וחריג: הכלל הוא שעל דיני המסים לכבד את דיני הקניין, לפחות במובן זה שהבחירה המפורשת להפריד את זכויות הקניין ביחס לדירה תקבל ביטוי גם בדיני המס; אך זאת בכפוף לחשש מפני תכנוני מס – חשש שאינו קיים במקרים שבהם הרכוש קדם לקשר הזוגי, והזוג שמר בהסכם על ההפרדה הקניינית בין בני הזוג.

ניתן להציג את ההבדל בין שתי הגישות כך שלפי גישת הקניין, תכלית סעיפים 9(א1)(2)(ב) ו-49(ב) לחוק היא "אנטי תכנונית" גרידא. רק אם המצב הקנייני נובע מרצון להימנע מתשלום מס, או שקיים חשש מובנה כזה – יש להתעלם מזכויות הקניין לעניין שיעור המס. גישת המגורים מכירה גם היא בכך שלסעיפים תכלית אנטי-תכנונית, אולם לפיה זהו רק חלק מן התמונה. מטרה מרכזית של הסעיפים היא לחייב במס בגין עריכת עסקאות מקרקעין, במקום שבו אין הצדקה ספציפית לחרוג מכך. במילים אחרות, אף מתוך הכרה בכך שההפרדה הרכושית היא אמיתית, לגיטימית, והייתה נערכת בלי קשר לשיקולי מס – יש הצדקה עניינית למסות בני זוג שגרים ביחד בדרך קבע.

6. בעניין עברי הסכים הנשיא ברק עם השופט ריבלין מבלי לנמק את הסכמתו, אולם בפסק דין שניתן כשנה לאחר מכן נתגלעה ביניהם מחלוקת, שחידדה את גישתו העצמאית של הנשיא ברק. בבע"א 3185/03 מנהל מס שבח מקרקעין נ' פלם, פ"ד נט(1) 123 (2004) (להלן: עניין פלם) דובר על מקרה שעובדותיו דומות לעובדות תיק מס הרכישה אצלנו: בני זוג התחתנו תוך הפרדה של רכושם, כשבמועד זה כבר הייתה בידי אחד מבני הזוג דירת מגורים. לאחר החתונה רכשו בני הזוג דירה, ורשות המיסים ביקשה למסות את העסקה כאילו מדובר בעסקה בדירה שנייה, גם ביחס לחלקו של בן הזוג שלא הייתה בבעלותו דירה נוספת. הנשיא ברק דחה את עמדת רשות המיסים בהסכמת השופט א' חיות ובניגוד עמדתו החולקת של השופט ריבלין, וקבע כי ביחס לרכישת מחצית מן הדירה יחושב מס הרכישה לפי השיעור החל על דירת מגורים יחידה. ניתן לכנות את גישת הנשיא ברק "גישת התא המשפחתי", שכן הדגש שבה מצוי בהפרדה בין עסקאות שנערכו לפני שהוקם התא המשפחתי ועסקאות שנערכו לאחר הקמתו:

גישת התא המשפחתי. במשל הכביש שבו פתחנו, גישת הנשיא ברק נוסעת בנתיב האמצעי – נתיב דיני המשפחה. מדובר בנתיב האמצעי במובן זה שהוא מכיר בכך שלאחר יצירת התא המשפחתי מדובר ב"יחידה" אחת לצרכי מס, אך ניתן מקום גם להפרדה



הרכושית שקבעו הצדדים ולזכויות הקניין שנקבעו לפני יצירת התא המשפחתי. מן הצד האחד, ישנה הכרה בכך שמשפחה שמתגוררת ומתנהלת כיחידה אחת באורח חייה היא גם יחידה אחת לצורך דיני המס. בכך שונה גישת התא המשפחתי מגישת הקניין, שכן הפרשנות התכליתית של סעיפי החוק חורגת מהתכלית הצרה של מניעת תכנוני מס. מן הצד השני, ובשונה מגישת המגורים, לא די בעצם העובדה שבני הזוג מתגוררים יחד ומתנהלים כיחידה אחת בעת ביצוע עסקת מקרקעין. יש להוסיף ולהבחין בין עסקאות שערכו בני הזוג כיחידים, לפני הקמת התא המשפחתי, להתנהלותם לאחר הקמתו. רק מרגע יצירת התא המשפחתי יש לייחס את העסקאות שבוצעו לתא כולו. פירוש הדבר הוא שבעת ביצוע העסקה הראשונה בידי אדם לאחר יצירת תא משפחתי, אין לייחס לו לצורך דיני המס את זכויות הקניין שבבעלות בן הזוג השני. לשון אחר, יש חשיבות גם לתהליך יצירת התא המשפחתי ולמשטר הרכושי שקבעו בני הזוג. ככל שנכנס מסוים היה בבעלותו של אחד מהם בלבד, ובעת יצירת התא המשפחתי בחרו בני הזוג להותירו בידיו, דיני המס מכירים בבחירה זו. זווית נוספת של גישה זו האירה השופטת חיות בחוות דעתה. היא הבהירה כי המחוקק בחר להעדיף, לצורך דיני המס, את התא המשפחתי על פני הבעלות הקניינית, אולם לנוכח הפגיעה שיש בכך "בזכותו של הפרט לאוטונומיה ובזכותם של בני-הזוג, הגם שנישאו זה לזה, להתייחסות נפרדת ועצמאית" – ראוי לפרש העדפה חקוקה זו בצמצום, ולא להחילה גם על עסקאות שבוצעו לפני יצירת התא המשפחתי.

7. הנה כי כן, בפסיקת בית המשפט העליון הוצגו שלוש גישות ביחס למפגש שבין מס, קניין ומשפחה, שכל אחת מהן מבליטה גוון של תחום משפט אחר. בעניין עברי הורכבה דעת הרוב מגישת המגורים ומגישת התא המשפחתי, ושתייהן הובילו בנסיבות העניין לאותה תוצאה. בעניין פלם נקטו שני שופטי הרוב בגישת התא המשפחתי ודחו את גישת המגורים. זו הייתה אפוא ההלכה, עד שכעשר שנים לאחר מכן נדרש בית המשפט העליון לסוגיה פעם נוספת בעניין שלמי. בפסק דין זה אומצה פה אחד דווקא גישת הקניין שנדחתה קודם לכן, וזאת "באופן חלקי וזהיר" (שם, פסקה 60 לחוות דעתו של השופט דנציגר).

נסיבותיו של עניין שלמי דמו מאוד לנסיבות עניין עברי: בני זוג, שבבעלות כל אחד מהם דירה הרשומה על שמו, ערכו לאחר הנישואין הסכם ממון הקובע הפרדה רכושית. בשלב כלשהו מכר אחד מבני הזוג דירה שבבעלותו, ולאחר מכן מכר גם בן הזוג השני דירה שבבעלותו. בעניין עברי חויבה העסקה השנייה במס שבח מלא, וזאת הן לפי גישת המגורים של השופט ריבלין והן לפי גישת התא המשפחתי של השופט ברק. באותו עניין נדחתה דעת המיעוט של השופטת שטרסברג-כהן, שהובילה לפטור ממס בנסיבות

העניין. ברם, בעניין שלמי קבע בית המשפט, מפי השופט י' דנציגר ובהסכמת השופטים נ' סולברג וד' ברק ארז, כי באופן עקרוני יש להעדיף את גישת המיעוט שהובעה בעניין עברי – הגישה הקניינית. יחד עם זאת, נקבע כי כאשר שיעור המס תלוי בהפרדה הרכושית, אין די לטעון לקיומה של הפרדה כזו או להוכיחה "על הנייר" בלבד, אלא על בני הזוג להוכיחה הלכה למעשה. בעניין שלמי הערכאה המבררת לא נדרשה לעובדות הרלוונטיות להוכחת ההפרדה למעשה, ובית המשפט הורה כי התיק יוחזר לה על מנת לקבוע האם באותו עניין התקיימה ההפרדה בפועל. כל אחד מן השופטים נימק את עמדתו העקרונית בצורה שונה מעט, וכתוצאה מכך אף נפלה מחלוקת מסוימת בין השופטים: השופט דנציגר והשופטת ברק-ארז קבעו כי הצגת הסכם ממון היא תנאי הכרחי – גם אם לא מספיק – להוכחת הפרדה רכושית, לפחות ככל שמדובר בבני זוג נשואים, ואילו השופט סולברג היה נכון להכיר, בתנאים מסויימים, באפשרות להוכיח הפרדה רכושית גם מבלי להציג הסכם ממון.

נסכם את השתלשלות הפסיקה עד כה: הוצגו שלוש גישות שונות לעניין מיסוי עסקה בדירת מגורים של בני זוג שהפרידו את רכושם. ההלכה שנקבעה לאחר פרשות עברי ופלאם שיקפה את גישת התא המשפחתי, שלפיה גם בני זוג שהפרידו את רכושם ייחשבו ל"יחידה אחת" לצרכי מס שבח ומס מקרקעין, אך זאת רק ביחס לעסקאות שנעשו לאחר יצירת התא המשפחתי. עסקאות שנעשו לפני יצירת התא המשפחתי נזקפו רק לחובת בן הזוג שערך אותן. בעניין שלמי הסכימו כל חברי ההרכב לקבוע הלכה חדשה שמשקפת את הגישה הקניינית: בני זוג שאחזו בנכסי מקרקעין בעת יצירת הקשר הזוגי והפרידו את רכושם, ימוסו איש איש לפי זכויות הקניין שאיתן נכנסו לקשר הזוגי. יחד עם זאת, נקבע כי יש להוכיח את ההפרדה הרכושית, כאשר חברי ההרכב הביעו גישות שונות ביחס לשאלה מה על הנישום להוכיח וכיצד עליו לעשות זאת.

8. בטרם ניישם את האמור על המקרים שלפנינו אציג את עמדתי, הגם שכפי שיובהר להלן – סבורני שבנסיבות התיקים דנן כל הגישות מובילות לאותה תוצאה. לשיטתי הגישה הראויה ביותר מבין הגישות שהוצגו, לפי לשון החוק ותכליותיו, היא גישת התא המשפחתי שבה תמכו הנשיא ברק והשופטת חיות בעניין פלאם. ראשית נאמר כי לשון הסעיף – "יראו כרוכש [או כמוכר] אחד" פותחת פתח אפשרי לכל אחת מן הגישות. בפסקי הדין שהוזכרו לעיל האריכו השופטים השונים לבסס את עמדתם גם מבחינה לשונית, למשל באמצעות פרשנות לשונית לפיה מדובר בחזקה חלוטה, פרשנות לפיה מדובר בחזקה שניתנת לסתירה, או פרשנות לפיה הסעיף עוסק רק בעסקאות שנערכו לאחר יצירת הזוגיות. עולה כי עיקר המחלוקת אינו מצוי במישור הלשוני, אלא במישור הפרשנות התכליתית. סעיפים 9(א)(2)(ב)(2) ו-49(ב) לחוק משקפים איזון בין

שלושה ערכים ותכליות. ראשון, ישנו הרובד ה"אנטי תכנוני" המובהק, שנועד למנוע רישום של זכויות בדירה על שם אחד מבני המשפחה אך ורק כדי להפחית את שיעור המס, ללא מטרה נוספת. רובד זה מוביל לעיתים להתעלמות מזכויות הקניין לצורך חישוב החבות במס. לכך מסכימות כל הגישות. שני, יש הכרה בכך שבני משפחה החיים יחד הם בבחינת תא אחד, שלו מאפיינים יחודיים גם מבחינת דיני המסים. שלישי, בעת פירוש החוק יש להביט גם על המסגרת הנורמטיבית שבה פועלת חקיקת המס. מסגרת זו תוחמת את החוק, קובעת עד היכן פרושה רשתו ואיזה שטח נכלל בתחומי מצודתו. בהקשר הספציפי, מדובר במסגרת של הפרדה רכושית והכרה ב"דואליות" של תא משפחתי שבו בחרו בני זוג להפריד את הרכוש: מן הצד האחד משפחה, ומן הצד השני – שני יחידים שמנהלים משק כלכלי נפרד.

לטעמי, גישת המגורים וגישת הקניין אינן נותנות ביטוי מספיק לאיזון המשולש. לאמור, לא ניתן המשקל הראוי לנתיב דיני המשפחה. ואם ישאל השואל מדוע יש להעניק יותר משקל לתחום משפט זה, אבהיר ואסביר. אבהיר – הכוונה אינה לאימוץ הלכה זו או אחרת מדיני המשפחה, אלא הבנה שסעיפי החוק מציבים בכותרת את העובדה שמדובר בבני זוג, יהיו אלה נשואים יהיו אלה ידועים בציבור. כך ניתן ללמוד מהסעיף עצמו, שמילותיו מבהירות בצורה חד משמעית מיהו מושא הדין: "רוכש ובן זוגו" ו"מוכר ובן זוגו". ומהבהרה להסבר. בחינת העניין מהזווית של התא המשפחתי מחייבת התייחסות לשני פנים שונים. פן אחד מופנה כלפי העבר. כאמור, בני הזוג לא באו לעולם כבני זוג. לעיתים – וכך עולה מהמקרים שנדונים בפסיקה – הנישום החזיק בדירה בטרם פגש את בן זוגו. הזיקה בין הדירה לבין היחיד שרכש אותה אינה קיימת בשלב זה גם ביחס לבן זוגו לעתיד. הפן השני מופנה כלפי השלב שבו שני היחידים הופכים לבני זוג. אלה רשאים לבחור את התייחסותם לרכושם. הם יכולים לחלוק את הרכוש לגמרי ויכולים להקפיד על הפרדה רכושית. הם אף יכולים להתחיל בקצה אחד ובמהלך חיי הזוגיות לעבור לקצה השני. את שני הפנים הללו יש לקחת בחשבון בבואנו לדון במקרים השונים. מעניין לשים לב לכך שהנשיא ברק שם בעניין פלם דגש, במסגרת גישת התא המשפחתי, על הפן הראשון – ההיסטוריה. השופטת חיות, שהצטרפה לעמדתו, הדגישה את הפן השני – הבחירה וההגדרה האוטונומית של בני הזוג לאחר הפיכתם לכאלה. אם תרצו, מיזוג בין העבר הנפרד ובין הבחירה לעתיד דרך ההווה – המעמד של בן זוג.

גישת המגורים וגישת הקניין אינן מכירות די הצורך בכך שלעיתים בוחרים בני הזוג ליצור תא משפחתי שמכיל שלושה חדרים פנימיים: חדר המגורים של המשפחה כולה, אך גם חדר נפרד לכל אחד מבני הזוג. גישת המגורים אינה נותנת את המשקל הראוי לכך שחלק מתוכנו של התא – וביתר דיוק: עסקאות שבוצעו לפני יצירת התא –

עשוי לשקף רק את יחידיו. על החוק להיות רגיש אפוא לגבולות התא שאותו בחרו בני הזוג לשרטט. גם גישת הקניין אינה נותנת ביטוי מספיק לאופיו המיוחד של התא המשולש, שכולל גם חדר משותף. חדר זה מבטא את ההכרה בכך שגם תא משפחתי שבו קיימת הפרדה רכושית מוחלטת הוא עדיין תא משפחתי, ולא אוסף של יחידים שכל אחד גר בחדרו בלבד. הכרה זו קשורה גם לתכליות דיני המס, כגון גביית מס אמת והתכלית הסוציאלית של התחשבות בהשפעת המס על חוסנו הכלכלי של הנישום (לביקורת דומה על הלכת שלמי ראו גם תמיר שאנן "מיסוי משפחות בישראל במאה ה-21" 190 יורם דנציגר 713, 724-725, 730-731 (לימור זר-גוטמן, עידו באום עורכים, 2019)). גישת התא המשפחתי אינה אפוא פשרה בין שתי הגישות האחרות, או אפילו דרך ביניים ביניהן. היא מייצגת עמדה בפני עצמה. היא אמנם מבליטה את זכויות הקניין בחלק מהמקרים, ואת העובדה שמדובר ביחידה אחת במקרים אחרים, אך היא מדגישה נתון ייחודי: התא המשפחתי, על מורכבותו והדינמיקה שבין שיתוף והפרדה. בעיניי, גישת התא המשפחתי משלבת נכונה בין עמדת המחוקק כי יש למסות עסקאות שעורכים בני זוג בצורה שונה, יחד עם הכרה בתא המשפחתי כפי שהוא וכפי שבני הזוג הגדירו אותו.

עד כאן הצגת הרקע המשפטי. ומכאן לתיקים שלפנינו.

ד. דיון והכרעה

9. בשני פסקי הדין מושא הערעורים ביקשו ועדות הערר ליישם את הגישה הקניינית כפי שנפסקה בעניין שלמי. כאמור, זו אכן ההלכה האחרונה שנפסקה בבית משפט זה, תוך שינוי ההלכה שקדמה לה. בשני המקרים הוצג הסכם ממון הקובע הפרדה רכושית, ולכן הוסיפו הוועדות ובחנו באופן קונקרטי את התנהלות הנישומים בפועל. יחד עם זאת, בשני פסקי הדין נפלה לטעמי טעות שמחייבת להבהיר את גבולותיה המדויקים של הלכת שלמי. כפי שהוצג, בעניין שלמי נקבע כי לאחר שבני הזוג מציגים הסכם ממון או הסכם הפרדה רכושית, "על בני הזוג להוכיח כי פעלו על פי ההסכם הלכה למעשה, דהיינו כי ההפרדה הרכושית לא נותרה 'על הנייר' אלא התקיימה בפועל" (שם, פסקה 66 לחוות דעתו של השופט דנציגר). ועדת הערר שדנה בתיק מס הרכישה סברה כי פירוש הדבר הוא שיש לבחון האם הסכם הממון הינו חוזה למראית עין אם לאו, והראיות נבחנו בהתאם (שם, פסקאות 22-23). בכך נתפסה ועדת הערר לכלל שגגה. ברי כי ככל שהסכם הממון הוא חוזה למראית עין שנועד להונות את רשויות המס, אין מקום לפטור את בני הזוג ממס כאילו הפרידו את רכושם, ואין כל רבותא בקביעה כזו. הסכם כזה בוודאי אינו משפיע על חיובי המס של הצדדים, שכן למעשה לא מדובר ב"הסכם" אלא במראית עין של הסכם בלבד (ראו איל זמיר ומיכאל כהן "חוזה פסול, חוזה למראית עין או חוזה

פסול למראית עין? (בשולי ע"א 4305/10 אילן נ' לוי), משפטים מה 251, 253-254 (2015)). בעניין שלמי בית המשפט לא עסק במצב – הפשוט להכרעה – שבו הסכם הממון הוא למראית עין, אלא במצב אחר וסבוך יותר: בין בני זוג היה הסכם ממון תקף, שהייתה כוונה לקיימו מבחינת דיני הקניין, אלא שההסכם נותר "על הנייר" ובפועל סטו ממנו בני הזוג במהלך הזוגיות ולא שמרו על הפרדה רכושית. הבהרה זו נדרשת, כאמור, לנוכח הניתוח שנערך בפסק הדין בתיק מס הרכישה, אך גם הניתוח שנערך בתיק מס השבח מחייב הבהרה.

בעניין שלמי התייחסו השופטים אל שני סוגי קשיים שמתעוררים כשבני זוג כרתו הסכם ממון, אך לא שמרו באופן מלא על הפרדת הרכוש. קושי אחד, שניתן לכנותו "הסכם לצורך מס", קיים כשהצדדים כרתו הסכם ממון – אמיתי ותקף – אך ורק כדי לזכות בהטבת מס ביחס לבני זוג שלא כרתו הסכם כזה. כל השופטים קבעו כי במקרה כזה אין הצדקה להעניק לנישומים הטבת מס, לא מפני שההסכם הוא למראית עין אלא מפני שההסכם אינו מצדיק בנסיבות כאלה את הפחתת השומה. קושי שני, שניתן לכנותו "שיתוף בפועל", קיים גם כשהצדדים התכוונו לכרות הסכם ממון בלי קשר לשיקולי המס, אלא שבמהלך הזוגיות לא נשמרה הפרדה – באופן מלא או חלקי – בנכסים שלגביהם נקבעה הפרדת הרכוש. קושי זה עשוי להתעורר בנקודות זמן שונות לאורך הזוגיות, ויתכן שהסכם ממון נשמר בשנים הראשונות שלה אך הצדדים חרגו מן ההסכמה עם התקדמות הקשר. התפיסה שביסוד הלכת שלמי היא כי אם ההסכם לא נשמר בפועל אין הוא מצדיק את הטבת המס. הדגש הושם במצב בפועל, בעת ביצוע העסקה, ולא דווקא בשאלה האם מבחינה היסטורית היו שנים שבהן ההסכם נשמר בקפדנות (על כפל הפנים של בחינת ההתנהגות בפועל ראו למשל פסקאות 5-6 לחוות דעתה של השופטת ברק-ארז; פסקה 17 לחוות דעתו של השופט סולברג; פסקה 66 לחוות דעתו של השופט דנציגר (שמפנה, בין השאר, למבחני השיתוף בנכסים חיצוניים של בני הזוג)). הסכם – ולו כזה שנחתם "בתום לב" ואף נשמר בתחילה – אינו סוף פסוק במקרה שבו הצדדים סטו ממנו.

הייתי מגדיר זאת באמצעות המרחק שבין ההסכם הכתוב בעת כריתתו ובין חיי המשפחה. כאמור, אם ההסכם בעת כריתתו הוא למראית עין בלבד או נועד אך ורק להפחית את שיעור המס, הפגם נולד עם ההסכם. אך חיי המשפחה מורכבים ומשתנים. לא מדובר בתכנית "מלכתחילה", אלא על המצב בדיעבד, במובן החיובי. הקובע הוא לא ד' אמותיו של הנייר אלא התנהגות הצדדים בחייהם כבני זוג. לא פעם ולא פעמיים בני זוג משנים כיוון. הדבר, כשלעצמו, אינו פסול, אלא דווקא אפשרות צפויה. קצב החיים בשלו. המבחן בנסיבות כאלה הוא בחיי המשפחה, קרי, ההסכמה שעולה מהתנהלותם.

כמובן, בני הזוג יכולים לנהוג בצורה מעורבת ובאופן חלקי, או לעבור מבחירה אחת לבחירה הפוכה.

10. כאמור, בתיק מס הרכישה סברה הוועדה כי השאלה שאותה יש לבחון היא האם ההסכם הוא למראית עין, והסתפקה בתשובה שלילית לכך. בתיק מס השבח בחנה הוועדה גם את השאלה האם תכלית ההסכם – התקף – שנכרת הייתה להפחית את חבות המס של הצדדים, דהיינו האם קיים בנסיבות המקרה הקושי של "הסכם לצורך מס", וסיימה את הדיון לאחר שהשיבה על כך בשלילה. אלה אכן שאלות שיש לבחון, אך הניתוח אינו יכול להיעצר בתשובה להן. גם אם מגיע בית המשפט למסקנה שההסכם אינו למראית עין ולא נערך רק לשם זכייה בהטבת מס, אלא ביטא בתחילה רצון אמיתי של הצדדים להפריד את רכושם – עדיין אין מסקנות אלה מכריעות את חבות המס של בני הזוג עד סוף חייהם המשותפים. יש להוסיף ולבחון את המצב בהווה, בעת ביצוע העסקה, תוך שימת דגש על השאלה האם בפועל נפגעה ההפרדה, ואם כן – כיצד הדבר משפיע על חבות המס. הסיבה לכך היא שמלבד הרצון למנוע תכנון מס, ההצדקה להטבת המס נעוצה גם בהנחה שההסכם לא נועד לצרכי מס בלבד, לא נדונה בפסקי הדין של ועדות ההפרדה, גם בהנחה שההסכם לא נועד לצרכי מס בלבד, לא נדונה בפסקי הדין של ועדות הערר. אלה הסתפקו בבירור השאלה העובדתית של אומד דעת הצדדים וכוונתם בעת כריתת ההסכמים – האם התכוונו לכרות את ההסכם למראית עין, ומה הייתה המוטיבציה שלהם לכריתת ההסכם. אך משנקבעו העובדות, על ועדת הערר להוסיף ולדון בשאלה נוספת, שהיא משפטית: מהי חבות המס במקרה שבו הצדדים כרתו הסכם ממון מתוך רצון להפריד את רכושם, אך בפועל ההפרדה נשמרה באופן חלקי בלבד.

בעניין שלמי עסק בית המשפט ב"מקרי הקצה", ולא התייחס – לפחות לא באופן ממצה – לשאלה המרכזית שמתעוררת בתיקים שלפנינו: מה הדין ב"מקרי הביניים", שבהם לא נשמרה הפרדה מוחלטת מצד אחד, אך מצד שני גם לא נוהל משק בית כלכלי משותף לגמרי. ודוקו, השופטים ציינו בעניין שלמי פרמטרים שונים שאותם יש לבחון לשיטתם, כדי לקבוע האם קיימת הפרדה רכושית בפועל אם לאו: מגורים משותפים, התחשבנויות עבור המגורים או העדרן, מימון משותף של דירה, זהות הנושא בתשלומי משכנתא או מקבל דמי השכירות בגין השכרת הדירה, עצם קיומו של חשבון משותף והשימושים בו, המועד שחלף בין אישור הסכם הממון לביצוע העסקה, והיחס בין הרישום בפנקסי הזכויות לקביעות הסכם הממון (ראו פסקה 66 לחוות דעתו של השופט דנציגר, פסקה 18 לחוות דעתו של השופט סולברג, פסקה 6 לחוות דעתה של השופטת ברק-ארז). ניתן לשים לב שחלק מן הפרמטרים בוחנים בעיקר את השאלה של "הסכם לצורך מס", כגון הנתון של מועד כריתת ההסכם (ראו למשל פסקה 18(2) לחוות דעתו

של השופט סולברג). אם ההסכם נחתם תקופה קצרה לפני ביצוע העסקה הנדונה, ישנו חשש שההסכם נכרת רק כדי להפחית את חבות המס שנובעת מהעסקה. לעומת זאת, מרבית מבחני העזר שמנו השופטים השונים בודקים לא רק חשש מפני תכנון מס (אף כי הם עשויים להעיד גם על כוונה כזו), אלא גם את מידת ההפרדה בפועל, ללא קשר לכוונה המקורית של הצדדים בעת כריתת ההסכם. כך או כך, השופטים לא קבעו מסמרות בשאלה מה קורה אם מצטיירת תמונה "מעורבת", שבה נשמרת ההפרדה בחלק מן הפרמטרים אך לא באחרים. כאמור, סוגיה זו אף לא נדונה בערכאות קמא. נפנה אפוא לדון במקרי הביניים.

11. ראשית נידרש לרובד העקרוני. נקודת המוצא היא, כפי שצינו השופטים בעניין שלמי, כי פטור ממס בעקבות הפרדה רכושית הוא מעין חריג לכלל החל על בני זוג, וכי הנושא בנטל להוכיח הפרדה בפועל הוא הנישום: "הנטל לסתור את החזקה מוטל על הנישומים, בני הזוג, ולא על המשיב. החזקה תיסתר רק אם תובאנה ראיות ברורות להוכחת קיומה של הפרדה רכושית בפועל בין בני הזוג" (פסקה 65 לחוות דעתו של השופט דנציגר), "ההנחה היא כי בני זוג מהווים יחידה כלכלית אחת, וככזו יש למסותם. הפרדה רכושית אינה הנורמה, אלא החריג... רשות המיסים [תידרש] למשנה זהירות על מנת לוודא, מקום שיוצג הסכם ממון, כי אכן בא לפניה תא משפחתי חריג, המקיים הפרדה ממשית ועקבית ברכושו, אשר רק לה מוצדק ליתן נפקות לאור התכליות שנסקרו" (פסקה 17 לחוות דעתו של השופט סולברג. ההדגשה אינה במקור).

מדברים אלה עולה כי במקרים שבהם המאזניים (העובדתיות או המשפטיות) מעויינות, יש לראות את הנישומים כ"רוכש אחד" או כ"מוכר אחד". כמובן, נקודת מוצא זו אינה מובילה לכך שבכל מקרה ביניים, יהיו הנסיבות אשר יהיו, תחויב העסקה בתשלום מס מלא. יש לבחון כל מקרה באופן פרטני ולהידרש לסוג הראיות ועוצמתן. ברם – וכאן אציג את עמדתי – יש בדברים שהובאו מעין "קריאת כיוון", לפיה הנטייה במקרי הביניים תהיה שלא לפטור ממס, אלא אם יציג הנישום ראיות ברורות להפרדה ממשית ועקבית. הכרעה זו נטועה בתכליות הדין. התכלית של מניעת תכנוני מס – שמוסכמת על כל הגישות שהוצגו לאורך השנים – תומכת בהצבת רף הוכחתי ברור, שיקשה על מי שאינו מעוניין להפריד רכוש בפועל להציג מצג כאילו ההפרדה נשמרת. ניתוח דומה עולה מתפיסת המחוקק את התא המשפחתי כ"יחידה אחת", שבאה לידי ביטוי בראיית בני הזוג כ"רוכש אחד". גם אם יש הצדקה לסטות מתפיסה כזו במקרים שבהם התא המשפחתי מורכב, מבחינה כלכלית, משני תאים עצמאיים – הצדקה זו נחלשת מאוד אם יש "זליגה" בין התאים, ולו חלקית. במקרה כזה נוצר חיבור כלכלי בין בני הזוג, שמתבטא גם בחוסן כלכלי רב יותר.

יושם אל לב: ראיות ברורות והפרדה ממשית ועקבית. שני מבחנים, הראשון ראייתי ומוזכר, כאמור, בחוות דעתו של השופט דנציגר, והשני מהותי ונזכר בחוות דעתו של השופט סולברג כמצוטט לעיל. לענייננו, ובהקשר של ערעורים אלה, אתיחס בקצרה למבחן המהותי. כמובן, מבחינת פשטות וסדר נוח יותר לקבוע כי תנאי למתן הטבת המס הוא הפרדת הרכוש באופן מוחלט. אך דומני כי תוצאה כזו תיטה יתר על המידה לכיוון רשות המסים, תפגע בצורה לא מידתית בנישום, ועלולה לפגוע בתכלית של נושא ההפרדה. אשר לדרך בחינת קיומה של הפרדה ממשית ועקבית, נכון להסתייע במבחני עזר שאליהם אתיחס בהמשך.

12. לכך הייתי מוסיף נדבך נוסף. בעניין שלמי עולה, לכאורה, מחלוקת בין השופטים ביחס לשאלה מהו הרכוש שיש להפריד כתנאי לקבלת הטבת המס: האם נדרשת הפרדת רכוש "מלאה", ביחס לכל הרכוש שצברו בני הזוג בעבר וביחס לכל הרכוש שיצברו בעתיד (למעט חריגים מצומצמים שנובעים מהחיים המשותפים); או שניתן לקבל את הטבת המס גם אם ההפרדה הרכושית מתייחסת רק לדירת המגורים שבה נערכה העסקה הנדונה. כלומר, בעוד הפסקה הקודמת (פסקה 11) התייחסה לשאלה "כמה להפריד", כעת עוסקים אנו בשאלה "מה להפריד". הגם שלא הוצגה בעניין שלמי מחלוקת מפורשת בשאלה האחרונה, והיא אינה מוזכרת בפסקת החתימה של פסק הדין, מחוות הדעת של השופט דנציגר והשופט סולברג עולה כי הם מכירים בכך שדי בהפרדה ביחס לדירות בלבד, ואין דרישה להפרדה רכושית מלאה (ראו למשל פסקה 66 לחוות דעתו של השופט דנציגר ופסקאות 11, 18 לחוות דעתו של השופט סולברג). לעומת זאת, מחוות דעתה של השופטת ברק-ארז עולה כי הפרדה שאינה מלאה – ואפילו היא נשמרת ביחס לדירה שבה נערכת העסקה – תשלול את הזכאות להטבת המס (פסקה 6 לחוות דעתה של השופטת ברק-ארז). אין צורך להידרש כאן למחלוקת זו בין השופטים בעניין שלמי, שכן סבורני כי לפי כל הדעות – וגם אם ההפרדה הנדרשת יכולה להיות ביחס לדירה בלבד – יש חשיבות לשאלה האם ההפרדה בין בני הזוג מלאה או לא. אסביר.

במקרה שבו ההפרדה היא רק ביחס לדירה, ובני הזוג חיים במשק בית-כלכלי משותף ביתר ההקשרים מבלי לנהל הפרדה רכושית, ראוי – לאור התכליות הנזכרות לעיל – לדרוש הפרדה מלאה ביחס לדירה עצמה. לאמור, בני זוג שההפרדה הרכושית ביניהם נוגעת רק לדירה שבבעלותם – יהיו זכאים לפטור ממס השמור לדירה יחידה רק אם בעת ביצוע העסקה הרלוונטית נשמרה ההפרדה בדירה במלואה. אם בני הזוג גרים, למשל, בדירה האמורה מבלי שיש התחשבות ביחס לשכר הדירה, לא יוכלו בני הזוג לטעון כי ההפרדה הרכושית ביחס לדירה נשמרת לעניין המס החל על עסקאות. דוגמא נוספת היא



במקום שבו הדירה מושכרת, ושכר הדירה נכנס לחשבון בנק משותף או מתחלק באופן שווה בין חשבונות נפרדים של בני הזוג – מקרה ששקול למגורים משותפים ללא התחשבות ביחס לשכר הדירה. כך עולה מחוות הדעת של כל השופטים בעניין שלמי. השופט דנציגר ציין כי "אילו היה נבחן עניינם של בני הזוג עברי לפי אמות המידה האמורות לעיל ייתכן כי הייתי מציע לדחות את טענתם להפרדה רכושית, על אף הסכם יחסי הממון שנערך ביניהם, וזאת לנוכח מגוריהם המשותפים בדירתו של מר עברי" (פסקה 66 לחוות דעתו). השופט סולברג הוסיף כי הוכחה שההפרדה הרכושית נשמרת בפועל "תוכל להתבסס על כמה מן האינדיקציות הבאות: חלוף ששה חודשים ויותר ממועד אישורו של הסכם הממון עד למועד הסכם המכר; רישום הזכויות בנכס תואם את שיוכו לפי הסכם הממון; הנכס אינו משמש למגורי המשפחה; תשלומי משכנתא משולמים על-ידי בן הזוג שאליו משויך הנכס בהסכם; תקבולי השכירות מועברים רק אל בן הזוג כאמור" (פסקה 18 לחוות דעתו. ההדגשות הוספו). השופטת ברק-ארוז ציינה: "ייתכן כי... מגורים בדירתו של אחד מבני הזוג ב'חינם' יכולים ללמד על כך שההפרדה הכלכלית בין בני הזוג אינה מלאה". לענייננו, נזרוק אור על כך ששלושת השופטים נתנו משקל מרכזי למגורים של בני הזוג בדירה שלגביה יש, לכאורה, הפרדה רכושית, ללא תשלום או התחשבות. כך עולה באופן בולט גם מעמדת השופט ריבלין בעניין עברי ובעניין פלם.

עד כאן הדיון בעקרונות המנחים ביחס להכרעה במקרי הביניים. ומכאן ליישום הדברים על נסיבות המקרים שלפנינו.

13. תיק מס הרכישה: אלה הנתונים הרלוונטיים להכרעה: לבן זוגה של המשיבה הייתה דירה בעת הנישואין. הסכם הממון לא קבע הפרדה רכושית מלאה, אלא רק ביחס לדירה ולחשבון בנק שהיה לבן הזוג קודם לנישואין. בני הזוג ניהלו לאחר נישואיהם משק בית משותף: הם ניהלו חשבון בנק משותף, ומשכורותיהם נכנסו לחשבון זה מבלי להבחין בין הסכום שהכניס כל אחד מבני הזוג לחשבון או הסכום שהוציא ממנו. בני הזוג גרו בדירה של בן הזוג, מבלי שהמשיבה שילמה לו שכר דירה או שניתן כל ביטוי כלכלי לכך ששני בני הזוג התגוררו בדירה כעשר שנים. בוועדת הערר ובכתבי הטענות הציגה רשות המסים נתונים עובדתיים נוספים שתומכים, לדעתה, בעמדה שהציגה, אך די בנתונים שהוצגו עד כה לצורך ההכרעה דנן.

כפי שהוסבר לעיל, יש להבחין בין הסכמי ממון שקובעים הפרדה רכושית "מלאה" לבין הסכמי ממון שקובעים הפרדה רכושית רק ביחס לדירה או לנכסים ספציפיים, בעוד התא המשפחתי מתנהל בשיתוף כלכלי ביתר הקשרים. אמנם הפסיקה

מכירה באפשרות לזכות בשיעור המס המופחת גם במקרה האחרון, אולם גם כך – לנוכח השיתוף הרב שיש בין בני הזוג במסגרת התא המשפחתי, יש להקפיד הקפדה רבה יותר על הפרדה ביחס לדירה שלגביה יש הפרדה רכושית. עוד הודגש כי בדברי כל השופטים בעניין שלמי ניתן משקל מיוחד לשאלה האם בני הזוג גרים בדירה שבבעלות אחד מהם בלבד מבלי שהדבר נלקח בחשבון מבחינת הפרדת הרכוש. נראה כי השילוב של השניים – שיתוף מלא (חוץ מאשר בדירה ובחשבון בנק ישן) ומגורים משותפים בדירה עצמה בחינם וללא כל ביטוי כלכלי להפרדה – מובילים לקביעה כי לצורך המס החל על העסקה יש לראות את דירת בן הזוג כמשויכת גם למשיבה. יוער כי בן הזוג הגיע לנישואין עם הדירה, בני הזוג גרו בה מספר שנים, ולאחר מספר שנים הדירה נמכרה ונקנתה תחתיה דירה אחרת, שגם בה התגוררו בני הזוג ללא כל הסדר שמבחינ ביניהם. הנה כי כן, מהלך חיי הנישואין מצביע על כך שבני הזוג נהגו בדירה באופן שמקור הרכישה של בן הזוג לא נתן את אותותיו. הייתי מציע אפוא לחבריי לקבל את הערעור על פסק הדין בתיק מס הרכישה, תוך חיוב העסקה בשיעור מס הרכישה שחל על עסקה בדירה שאינה יחידה.

14. תיק מס השבח: נסיבות המקרה בתיק זה גבוליות יותר מאשר בתיק מס הרכישה. גם כאן בני הזוג התגוררו שנים רבות בדירה ששייכת לבת הזוג בלבד לפי הסכם הממון, מבלי ששולם שכר דירה או הוכח שנעשה קיזוז אחר המשקף את שיוכה של הדירה לבת הזוג בלבד. ברם, ההסכם בין בני הזוג קובע הפרדה רכושית "מלאה", לא רק בדירות שאיתן נכנסו בני הזוג לקשר הזוגי אלא גם ביחס ליתר רכושם. כך, למשל, המשיב ובת זוגו ניהלו חשבונות בנק נפרדים, והמשכורת של כל אחד מבני הזוג נכנסה לחשבון הבנק העצמאי שלו. במקרים כאלה יש להרחיב את המבט, ולא ניתן לשלול מראש את האפשרות שלמרות מגורים "בחינם" בדירת בן הזוג במשך מספר שנים תהיה זכאות להטבת המס. יתכן – מבלי לטעת מסמרות – שלו זו ה"חריגה" היחידה ממשטר ההפרדה הרכושית, ולצד נתונים אחרים שמעידים על הפרדה כלכלית מוחלטת ביתר המישורים, נכון לקבל את עמדת הנישום אליבא דהלכת שלמי; ברם, רשות המסים הציגה נתונים נוספים שמעידים לשיטתה על העדר הפרדה בין הצדדים, באופן שצריך להוביל לקבלת הערעור. נפנה לבחון את יתר הנתונים:

א. מועד כריתת ההסכם. בני הזוג בתיק מס השבח ידועים בציבור לפחות משנת 2003. על כך אין מחלוקת. הסכם הממון נערך בשנת 2011, ומכירת הדירה מושא ההליך הייתה בשנת 2015. רשות המסים טוענת כי מועד עריכת ההסכם – כשמונה שנים לאחר יצירת הקשר הזוגי – תומך בעמדתה. מנגד טוען המשיב כי בין עריכת ההסכם למועד מכירת הדירה חלפו כארבע שנים, ועוד נטען כי ההסכם רק שיקף את ההפרדה הרכושית שבה נהגו בני הזוג קודם לכן, והוסבר מדוע נבחר דווקא המועד שנבחר לשם כריתת

ההסכם. ביחס למחלוקת זו מקובלת עלי מסקנת ועדת הערר, לפיה החומר מלמד כי ההסכם לא נערך רק לשם קבלת פטור ממס. כפי שהוסבר לעיל, החשיבות העיקרית של מועד עריכת ההסכם נובעת מהחשש שההסכם נעשה אך ורק כדי להפחית את חבות המס של הנישום. אצלנו יש די והותר נתונים – כפי שהובאו בפסקה זו ובפסק דין קמא – שמלמדים כי הסכם הממון משקף את רצונם הכן של הצדדים להפריד את רכושם. הקושי שבתיק מס השבח אינו נובע מהחשש שההסכם נחתם רק לצרכי מס, אלא הקושי של סיווג מידת השיתוף בפועל – האם נפקוה צריכה להיות ראיית בני הזוג כמוכר אחד. למועד כריתת ההסכם אין חשיבות רבה במישור האחרון.

ב. רכישת דירה לאחר יצירת הקשר הזוגי. רשות המסים מדגישה כי דירת המגורים של בני הזוג וילדיהם נרכשה בידי בת זוגו של המשיב בשנת 2006, כשלוש שנים לאחר יצירת הקשר הזוגי. לכן, לשיטת רשות המסים, יש לייחס אותה לצורך חישוב המס לבן הזוג, ולראותו כמי שמכר כעת דירה שאינה יחידה. המשיבים טענו מנגד כי הדירה אמנם נרכשה בשנת 2006, אך היא כבר הייתה ברשות בת הזוג בפועל עוד לפני יצירת הקשר הזוגי, ונרכשה רק מכספי בת הזוג תוך נטילת משכנתא ששולמה רק על ידה. לשם ההכרעה בנפקותו של נתון זה, יש לשים לב לכך שהוא אינו מעיד על סטייה מהסכם הממון, אלא מעורר שאלה נפרדת ועצמאית: כיצד יש להתייחס, מבחינת דיני המס, לרכישה לאחר הנישואין של דירה בידי אחד מבני זוג שהפרידו את רכושם. מקרה זה טרם הוכרע במפורש בפסיקה. בעניין פלם הותיר הנשיא ברק לעת מצוא את שאלת הדין במקרה של בני זוג שהפרידו את רכושם, שקונים לאחר הנישואין שתי דירות ורושמים כל אחת מהן על שם אחד מבני הזוג (פסקה 15 לחוות דעתו). למרות זאת, מעמדת הנשיא ברק בעניין עברי עולה כי לשיטתו, חרף ההפרדה הרכושית יש לראות את בני הזוג לצורך רכישה כזו – מבחינת דיני המס – כ"רוכש אחד", שכן בני הזוג רכשו שתי דירות לאחר יצירת התא המשפחתי. מנגד, בעניין שלמי העיר השופט דנציגר בהערת אגב כי לפי גישתו, גם במקרה כזה הסכם ממון עשוי להועיל כדי להעניק הקלת מס לבן הזוג שהדירה אינה רשומה על שמו (פסקה 56 לחוות דעתו). יתר השופטים לא התייחסו לנקודה זו, שכאמור לא נצרכה להכרעה באותו עניין.

כך או כך, במקרנו מתעוררת שאלה שונה ופשוטה יותר: לא רכישה של שתי דירות לאחר הנישואין, אלא רכישה אחת של אחד מבני הזוג ומכירה אחת של בן הזוג השני. במקרה כזה, לכאורה אפילו לפי הלכת פלם יש הצדקה להתייחס למכירה האחרונה כאל מכירת דירה יחידה מבחינת "התא המשפחתי", שכן חברי התא המשפחתי לא רכשו לאחר הקמתו שתי דירות, אלא רכשו דירה יחידה ומכרו דירה יחידה. הדברים נכונים ביתר שאת לפי הלכת שלמי, שהדגישה לאו דווקא את מועד יצירת התא המשפחתי, אלא

בעיקר את העובדה שמבחינת בן הזוג שמכר את הדירה מדובר ב"מטען היסטורי" שנצבר לפני יצירת הקשר הזוגי. הנה כי כן, עובדת רכישת הדירה לאחר יצירת התא המשפחתי אין בה, כשלעצמה, כדי להצדיק את עמדת רשות המסים, ואף לא בהצטרפה ליתר הנתונים, שכן לא מדובר בנתון שמעיד באופן כלשהו על סטייה מהסכם הממון.

ג. הוצאות הבית השוטפות. רשות המסים טענה כי מן החומר העובדתי שהוצג בפני ועדת הערר, עולה כי שני בני הזוג נשאו בהוצאות הכרוכות בגידול הילדים ובחיים המשותפים. לשיטתה, במקרים כאלה לא ניתן לומר שיש הפרדה רכושית בין בני הזוג. אין בידי לקבל עמדה זו. אכן, הפרדה רכושית מלאה פירושה לא רק הפרדה בין הנכסים שצוברים בני הזוג לאחר יצירת הקשר הזוגי, אלא גם הפרדה עקרונית בין ההוצאות השונות שעל כל אחד מהם להוציא, שאם לא כן ההפרדה בין ההכנסות מתרוקנת מתוכן במידה רבה. יחד עם זאת, אין פירוש הדבר שכל אחד מבני הזוג צריך לשלם רק על הוצאותיו, או שבני הזוג צריכים להתחשבן ולערוך קיזוז ביחס לכל פרוטה ופרוטה, וברי כי אף ישנה הכרה באפשרות לתת מתנות. סוף כל סוף מדובר בתא משפחתי אחד: בבני זוג שחיים יחד, גרים באותה דירה, חולקים הוצאות שונות ומגדלים ילדים יחדיו. כפי שקבעה השופטת ברק-ארז – שדרשה הפרדה רכושית מלאה – בעניין שלמי: "ייתכן כי ניהול חשבון בנק משותף (שלא נועד רק לצרכי תשלום ההוצאות על הדירה שבה מתגורר הזוג)... [יכול] ללמד על כך שההפרדה הכלכלית בין בני הזוג אינה מלאה" (פסקה 6 לחוות דעתה. ההדגשה הוספה). הפרדה מלאה אינה סותרת אפוא שיתוף בהוצאות המחיה השוטפות. במישור ההוצאות ההפרדה מתבטאת בעיקר בכך שהנטל לא נופל באופן בולט ועקבי רק על כתפי אחד מבני הזוג – מצב שמשמעותו המעשית היא שבן הזוג שנושא בנטל משתף את בן הזוג בהכנסותיו. אין דרישה להפרדה מוחלטת, ואף אין דרישה לרשום "כל שקל". השיתוף בהוצאות אינו נושא אפוא משקל לחובת המשיב בנסיבות העניין.

ד. נשיאה בהוצאות שיפוץ הדירה. כאן מגיעים אנו לנתון מרכזי מבחינת ערעור זה. רשות המסים טענה כי מעבר לכך שהמשיב גר בדירה של בת זוגו ללא תשלום או התחשבנות, הוא אף מימן חלק מהוצאות שיפוץ הדירה. ועדת הערר, שכאמור לא דנה בדין החל על מקרי הביניים, לא דנה בטענה זו של רשות המסים ולא הכריעה בה, אך הטענה מעוגנת היטב בפרוטוקול הדיון ובעדותו של בן הזוג. רשות המסים אף הדגישה טענה עובדתית זו בעיקרי הטענות בהליך זה, ואילו המשיבים לא הציגו טענות מנגד בתשובתם. עולה כי לצד מגורים בחינם בדירתה של בת זוגו, המשיב אף מימן חלק משיפוץ הדירה. לא מדובר בהוצאה שוטפת אלא בשיפור הנכס ששייך לפי ההסכם לבת הזוג בלבד. השילוב של מגורים בחינם בדירת בת הזוג והשתתפות בשיפוץ הוא

שמכריע את הכף לחובת המשיב בתיק זה. לא למותר לציין כי שילוב כזה עשוי, בנסיבות מסוימות, להוביל אפילו לקביעה כי קיים שיתוף בדירה לפי דיני הקניין חרף האמור בהסכם בין הצדדים או בדין הכללי (ראו למשל בע"מ 1398/11 אלמונית נ' אלמוני, פסקה 21 (26.12.2012), שבו ניתן בגדרי דיני הקניין משקל מכריע למגורים בחינם בדירה ולשיפוצה. צוין כי ככלל, השקעה של בן הזוג הלא רשום בנכס תיחשב כ"דבר מה נוסף" המעיד על כוונת שיתוף בנכס, מקום בו מדובר "בהשקעה כספית רצינית שאינה בטלה בשישים"). כאן אין צורך להידרש לדיני הקניין, שכן השאלה היא מה משמעות המגורים והשיפוץ בראי דיני המס, כאשר החוק קובע במפורש את האפשרות של הפרדה בין דיני הקניין ודיני המס. הנפקות האפשרית במישור הקנייני הובאה כאן כדי להמחיש את חשיבות הנתון. בנסיבות אלה, יש לייחס למשיב את דירת בת הזוג לעניין מס השבח שחל עליו, כך שבעת מכירת דירתו יש לראותה כדירה שנייה ולא יחידה. ונשוב לתכלית הדין: כאשר בני הזוג הם בגדר יחידה כלכלית אחת באופן מלא, יש לראות דירה של בן זוג אחד כמיוחסת לבן הזוג השני, גם אם הדבר אינו כך לפי דיני הקניין. אף אם קיימת הצדקה להתייחס באופן שונה לבני זוג שבחרו במשטר רכושי של הפרדה, קשה להכיר בהצדקה כזו במקום שבו מבחינה מעשית דירת בת הזוג משמשת כדירת המשיב כמעט לכל דבר ועניין מעשיים: מגורים ושיפוץ.

מנימוקים אלה סבורני כי יש לקבל גם את הערעור שהגישה רשות המסים על פסק הדין בתיק מס השבח.

15. לאחר כתיבת חוות דעתי עיינתי בחוות דעתו המעניינת והמחכימה של חברי, השופט ע' גרוסקופף. דרכו שונה מדרכי. לנוכח הבדלי הגישות, ולא פחות מכך – הדרך שבה הוצגה עמדתי ביחס לפסיקה הקודמת – מצאתי לנכון להעיר מספר הערות משלימות. בל נשכח כי הסוגיה לא פשוטה. יעידו על כך חוות הדעת השונות והמחלוקות בתיקים הרלוונטיים. אף בשל כך ראוי להבהיר את הדברים. עמדת חברי מדברת בעד עצמה. הגישה הגלויה היא שהחוק אינו רצוי, ויפה כי המחוקק יתקנו, ולו שעה אחת קודם. אעיר ביחס לכך מן הפרט אל הכלל: אפתח דווקא בהתייחסות לשתי נקודות המחלוקת האופרטיבית, לעניין התוצאה הסופית. לאחר מכן אתייחס באופן כללי יותר להבדלי ההשקפה העקרוניים ביני ובין חברי.

16. מחלוקת ראשונה ביני ובין חברי נוגעת למשקל שיש לתת לכך שנישום התגורר בדירת בן זוגו "בחינם". נתון זה רלוונטי, לשיטתי, הן לתיק מס הרכישה והן לתיק מס השבח. חברי סבור, מנגד, כי אם הנישום מתגורר ללא תשלום בדירת בן הזוג, או אם בן הזוג משכיר את הדירה שבבעלותו וחולק עם הנישום את דמי השכירות, עובדה זו

כשלעצמה אינה עולה לכדי העדר הפרדה ביחס לדירה, לצורך מיסוי העסקה בדירת הנישום (פסקה 24 לחוות דעתו). חברי מסכים אמנם כי נתון זה עשוי להיות רלוונטי בצירוף נסיבות אחרות להוכחת מלאכותיות הסכם הממון או שיתוף קנייני בדירה, אך מדבריו עולה, להבנתי, כי במקרים כאלה הנסיבות האחרות (כגון השקעה הונית מצד הנישום בדירת בן הזוג) הן הגורם הדומיננטי, ולא המגורים עצמם ללא תשלום. ההמחשה הטובה ביותר לעמדתו של חברי היא הכרעתו בהליכים שלפנינו. בתיק מס הרכישה התגוררה המשיבה במשך כ-10 שנים בדירת בן זוגה ללא תשלום. בתיק מס השבח התגורר המשיב במשך כ-13 שנים בדירת בת זוגו ללא תשלום, ואף השתתף בעלויות השיפוץ שלה. חברי סבור כי בכל זאת אין לומר כי למשיבים אלה זיקה מספיקה לדירת בני זוגם לצורך מיסוי העסקאות שערכו, והכרעה זו מדגימה היטב את משקלו הנמוך – אם בכלל – של נתון המגורים בחינם. לעיל הסברתי מדוע לדעתי יש חשיבות רבה לנתון של מגורים ללא תשלום מבחינת תכליות הדין (ראו פסקאות 11-12 לחוות דעתי). לא אשוב כעת על דברים שכבר הוסברו באריכות, אלא אוסיף כי מעבר לוויכוח המהותי בדבר הגישה הראויה – עמדתו של חברי אף אינה מתיישבת עם הלכת שלמי, שנתנה משקל רב לסוגיית המגורים "בחינם" אליבא דכל השופטים. נתון זה הוצג בהלכת שלמי כנתון המרכזי, או לפחות כנתון עצמאי וחשוב, ביחס לבחינת ההפרדה בפועל, ולא כנתון כמעט חסר משמעות כשלעצמו.

השופטת ברק-ארז קבעה בעניין שלמי: "קיומו של הסכם ממון לא יהיה בהכרח חזות הכול... מגורים בדירתו של אחד מבני הזוג ב'חינם' יכולים ללמד על כך שההפרדה הכלכלית בין בני הזוג אינה מלאה. לשיטתי, יש חשיבות לנתונים נוספים אלה בשים לב לצורך לאזן בין החובה לכבד את זכותם של בני הזוג לשמור על הפרדה קניינית לבין שיקולים של צדק חלוקתי, שכן בסופו של יום מתן פטור מתשלום מס שבח הוא הטבה הרלוונטית רק למי שבבעלותו נכס מקרקעין... אין מקום לאפשר לבני זוג לזכות בהטבות יתרות כאשר אורח חייהם אינו מבסס הפרדה רכושית מלאה" (פסקה 6 לחוות דעתה). השופט דנציגר קבע אף הוא: "יוער כי אילו היה נבחן עניינם של בני הזוג עברי לפי אמות המידה האמורות לעיל ייתכן כי הייתי מציע לדחות את טענתם להפרדה רכושית, על אף הסכם יחסי הממון שנערך ביניהם, וזאת לנוכח מגוריהם המשותפים בדירתו של מר עברי" (פסקה 66 לחוות דעתו). בעניין עברי דובר על בני זוג ב"פרק ב'", שלהם רכוש וילדים מנישואין קודמים, ולא עלה כל חשש כי מדובר בהסכם שנועד לצרכי מס. בהסכם הממון נקבע כי "תשמר הפרדה מוחלטת בין רכוש הצדדים", לנישומה הייתה דירה שנותרה בבעלותה ולבן זוגה היו "מגרשים, חנויות, בתים ומשרדים" שנותרו בבעלותו בלבד. בני הזוג התגוררו עם ילדיהם מנישואין קודמים במשך שלוש שנים באחת מדירות בן הזוג, ולאחר מכן ביצעה הנישומה את העסקה. לא היו כל אינדיקציות

נוספות להעדר הפרדה ביחס לרכוש. ביחס לנתונים אלה ציין השופט דנציגר כי די במגורים המשותפים, לפחות כנתון שעשוי על פני הדברים לשלול את ההפרדה. עמדה זו, כמו עמדתה של השופטת ברק-ארז, בוודאי אינה תואמת, בוודאי לא באופן מלא, לגישה שלפיה גם למעלה מעשר שנות מגורים ב"חינם" ונתונים נוספים אינם מספיקים לשם שלילת ההפרדה בפועל (להשלמת התמונה, גם השופט סולברג התייחס בעניין שלמי לנתונים של "מגורים משותפים בדירה" ול"זהות מקבל דמי השכירות ככל שהדירה מושכרת" כנתונים חשובים במסגרת הערכת ההפרדה בפועל – ראו פסקה 18 לחוות דעתו). אם כן, עמדתי צועדת בעקבות הלכת שלמי, והאיזונים העדינים שנוצרו בגדרה.

כאמור וכפי שפורט, גם לגופם של דברים סבורני כי יש לתת משקל נכבד לנתון המגורים "בחינם", לנוכח שיקולים של שוויון, צדק חלוקתי ועקרון היכולת לשלם, ונוכח התפיסה המורכבת של התא המשפחתי שהפריד את רכושו: מצד אחד שני יחידים בעלי עצמאות כלכלית ומצד שני תא משפחתי אחד. בנסיבות אלה מוצדק להעניק "הטבת המס" רק לנישום שמקפיד באופן מלא או קרוב לכך על הפרדה ביחס לדירת המגורים שנותרה בבעלות בן זוגו.

17. הנקודה האופרטיבית השנייה שבה חלוקים חברי ואני נוגעת לנטל ההוכחה. חברי הסכים כי בתיק מס השבח יש חשיבות לכך שהמשיב השתתף בשיפוץ הדירה של בת זוגו, כנתון שיכול להעיד על סטייה בפועל מההפרדה הרכושית. סברתי כי השילוב בין מגורים בדירה ללא תשלום במשך 13 שנים, לצד עדות המשיב כי השתתף בשיפוץ באופן ש"הרוב [בת הזוג] שילמה" שוללים בנסיבות העניין את ההפרדה הרכושית לעניין דיני המס, ואילו חברי סבור כי לא די באמירה כללית וסתמית של נישום כי חלקו במימון שיפוץ הדירה נופל מהחלק שאותו מימן בן הזוג. אבהיר אפוא כי לשיטתי נטל ההוכחה, בנסיבות מעין אלה, מוטל לפתחו של הנישום ולא של הרשות. לרשות המסים אין גישה למידע בדבר חלקו היחסי של הנישום בשיפוץ, למשל אם מדובר בארבעים אחוז, בעשרים אחוזים או באחוז אחד, וגם לא לסכום שהוציא לצורך זה. מידע זה, לרבות אסמכתאות, מצוי בחזקת הנישום, ואם הוא מסתפק בטענה שחלקו היה קטן מהחלק של בן זוגו – נתון זה מדבר בעד עצמו. המשיב נדרש אפוא להוכיח באילו סכומים השתתף בשיפוץ דירת בת זוגו, שבה התגורר בחינם במשך שנים רבות. זו הייתה עמדת השופטים בעניין שלמי, שקבעו כי לא די שהנישום יציג הסכם ממון, אלא עליו להוכיח גם כי ההפרדה הרכושית נשמרת בפועל (פסקאות 65-66 לחוות דעתו של השופט דנציגר; פסקה 18 לחוות דעתו של השופט סולברג; פסקה 6 לחוות דעתה של השופטת ברק-ארז). גם בנקודה עמדתי צועדת אפוא בעקבות הלכת שלמי, בניגוד לעמדתו של חברי.

אבהיר שוב, לנוכח הכללים החלים על ערעורים על ועדות ערר מעין אלה שלפנינו, כי לא מדובר בהתערבות בממצאי העובדה שנקבעו בוועדה. זו שמעה טיעונים בעניין אך לא התייחסה לסוגיה העובדתית, הגם שהדבר היה אפשרי ונדרש. מכיוון שעדותו של המשיב בתיק מס השבח ברורה, ואין חולק על דברים שאמר, אף אין מקום להחזיר את התיק לוועדה, אלא ניתן להסתפק בחומר הקיים לשם הכרעת הליך זה.

18. פתחנו בקונקרטי ובמעשי, ומכאן לעקרוני ולכללי. חברי ואני איננו רואים עין בעין את ההסדר החוקי שעל הפרק. לגישתנו החוק משקף "הסדר אנכרוניסטי" ובלתי ראוי – "צרה" רעה של הרבים או חלקם, שמשקפת במהותה את התפיסה שאישיותה המשפטית של האישה נבלעת באישיות בן זוגה. בשונה מכך, הנני סבור כי עלינו לבחון את ההסדר החוקי לגופו, על פי מאפייניו בהווה, ולא דווקא על פי מקורו ההיסטורי או כינוי כזה או אחר שדבק בו במרוצת השנים. חשוב מכך, הבחינה היא של תחום המיסוי – דיני מיסוי מקרקעין, ולא דיני מס הכנסה. ההסדר החוקי בדינים הראשונים, לפחות על פי הפרשנות שלה זכה בפסיקה – בעניין פלם או בעניין שלמי – מבטא איזון בין זכויות יסוד, ערכים ותכליות מעשיות. הרחיבו על כך הנשיא ברק, השופט ריבלין והשופטת חיות בעניין פלם. גם בעניין שלמי, שצמצם את גבולות ההסדר החוקי כך שיחול רק על בני זוג שלא הפרידו את רכושם, ניתן למצוא הצדקות שונות להסדר, גם אם בית המשפט צמצם את גבולותיו במסגרת האיזון בין הזכויות והתכליות. אף אני הרחבתי לעיל ביחס לסוגיה זו. הדגש הוא בכך שהדין מבטא גם תכליות מוכרות בדיני המסים, כגון צדק חלוקתי, עקרון היכולת לשלם ועוד. אכן, ניתן למצוא נקודות גם לחובתו. הוא סוטה מדיני הקניין, ומרחיב את נקודת המבט על עקרון היכולת לשלם. אפשר לסבור כי איזון אחר ראוי יותר, והפסיקה אכן איזנה במסגרת פרשנות החוק בין תכליות דיני המסים לזכויות אחרות של הנישומים. אך לגישתי אין להביט על החוק כעל הסדר אנכרוניסטי שיש לנסות לפרשו עד דק, במובן זה שהרצון לצמצמו במידת האפשר יהיה השיקול הפרשני המרכזי. המבחן הפרשני צריך להיות שונה, ולהתרכז באפשרות להגשים את התכליות – שהן בעלות הגיון מסי – של החוק, תוך צמצום הפגיעה בקניינם של הנישומים ככל שהדבר אפשרי מבחינה פרשנית ולא סותר את תכליות החוק.

יתכן שהבדלי הגישות העקרוניים ביני ובין חברי הם שהובילו להבדלים המעשיים בין הגישות. כאמור, חברי פירש את ההסדר החוקי בצורה המצמצמת, תוך סטייה מן האיזון שנקבע בעניין שלמי במספר היבטים. לעומתו, הנני סבור כי בחינת החוק במשקפי התכליות האובייקטיביות שהוא משקף מובילות לתוצאה מאוזנת יותר, שמכירה בכך שחלק ממקרי הביניים ייפלו בתוך בחוק ולא מחוצה לו. לתפיסתי, זו הייתה גם דרכם של השופטים בעניין שלמי ובפרשות קודמות.



והערה נוספת בהקשר זה: ביקורתו של חברי נובעת גם מתפישה ש"כלל היחידה המשפחתית", שמתבטא לדעתו בחוק אף כיום, עלול להביא לפגיעה מגדרית ברורה בנשים. לקביעה זו לא מצאתי בסיס. החוק "פוגע" בנישום שמצוי בקשר זוגי עם אדם שיש לו דירה, שכן מנישום כזה נשללת הטבת מס. איני סבור כי יש בסיס ברור לחשש שרוב "נפגעי" החוק הם נשים חסרי דירות שהתחתנו עם גברים בעלי דירה. ככל שמדובר על זוגיות ב"פרק א'", אין סיבה להניח שגברים מקבלים יותר דירות במתנה מנשים, או יורשים יותר דירות בגיל צעיר יחסית – המצבים הרגילים שבהם אדם מגיע ל"פרק א'" בזוגיות כשדירה בבעלותו. ככל שמדובר על זוגיות ב"פרק ב'", אפשר לטעון כי אם יש סטייה מתמונה סימטרית – ואיני בטוח שיש יסוד לכך – דווקא נשים רבות יותר הן אלה שמגיעות לקשר עם דירה, שבה זכו במסגרת הסכם הגירושין. ודוקו, איני קובע זאת, אלא שבכגון דא האינטואיציה עלולה להטעות, לכאן או לכאן. ניתן לחשוב על תרחישים נוספים, אך די באמור כדי להמחיש את הקושי בקביעה כי יש חשש ברור לפגיעה בנשים. מעין מבחן אמפירי הם חמשת המקרים שנסקרו בפסק דין זה בהרחבה: בתיק מס הרכישה אצלנו, כמו גם בעניין עברי, נישומות איבדו את הטבת המס. לעומת זאת, בתיק מס השבח כאן, בעניין שלמי, ובעניין פלם, נישומים הם אלה שנמנעה מהם הטבת המס. כמובן, תוצאה של 2-3 אינה מובהקת מבחינה סטטיסטית, אך היא מסייעת להמחיש את האפשרות שהחוק כיום נייטרלי מבחינה מגדרית.

נסביר עוד. חוק מיסוי מקרקעין אכן מתייחס למשפחה באופן שונה מאשר לשני יחידים. אין שלילה של אפשרות הפרדה בין שני בני הזוג, אלא שהעניין נבחן על פי העובדות. לאמור – האם אכן יש הפרדה בפועל. אפשר לבקר הנחות אלה ואפשר להבינן, ואולם ההסדר החוקי בעל עקביות פנימית משלו.

19. ותגובה אחרונה לסיום. חברי מייחס לי את העמדה לפיה אם הנישום וכן זוגו מנהלים חיי שיתוף מלאים, ו"מפרידים" רק את הזכויות בנכס ספציפי כגון דירת מגורים, לא ניתן לראות אותם כבני זוג שהפרידו את רכושם לצורך מיסוי העסקה. ואולם כפי שהבהרתי בפסקאות 12-13 לחוות דעתי, הלכת שלמי – שממנה לא הצעתי לסטות – קבעה במפורש כי גם אם ההפרדה הרכושית מתייחסת רק לדירת מגורים, עדיין עשוי הנישום להיות זכאי לשיעור המס המופחת. אם הייתי סבור אחרת, לא היה כל צורך להוסיף ולבחון את נסיבות המקרה בתיק מס הרכישה, שבו ההפרדה הרכושית התייחסה רק לדירת המגורים של בן הזוג ולחשבון בנק מסוים. די היה לקבוע שבני הזוג מנהלים משק בית משותף לגמרי, וההפרדה מתייחסת רק לשני נכסים ספציפיים. בניגוד לכך, סברתי כי יש להוסיף ולבחון את נסיבות המקרה. אם היה מוכח כי המשיבה שילמה לבן

זוגה שכר דירה בעשר שנות המגורים המשותפים בדירתו, או שהדירה הייתה מושכרת ושכר הדירה היה נותר בבעלות בן הזוג בלבד – לפי הלכת שלמי נדרש היה לקבוע כי המשיבה זכאית לשיעור המס המופחת, למרות שהסכם הממון התייחס רק לדירה ולחשבון בנק מסוים.

אכן, הצעתי להבחין בין מקרה שבו ההפרדה הרכושית היא "מלאה" במישור הנכסים וההכנסות (וקיים איזון יחסי במישור ההוצאות), למצב שבו אין הפרדה בין הנכסים, ההכנסות וההוצאות, מלבד שמירת זכויות של בן הזוג בנכס ספציפי. אך הבחנה זו לא הוצעה כדי לשלול מזוגות שאינם מפרידים את רכושם את הטבת המס ביחס לדירה ספציפית, אלא דווקא כדי לקבוע מבחן מקל יותר עם זוגות שהפרידו זכויות לא רק בנכס ספציפי אלא בכל הרכוש. כפי שהוסבר, כאשר ההפרדה מתייחסת רק לדירה, וגם ביחס לדירה לא נשמרת ההפרדה במלואה, די בנתון האחרון כדי לקבוע שההפרדה המסוימת שעוד נותרה אינה בעלת נפקות לצורך מיסוי העסקה. ואצלנו, ההפרדה בתיק מס הרכישה הייתה רק ביחס לדירה ולחשבון בנק מסוים, וגם בדירה זו (ובחליפתה) התגוררה המשיבה בחינם במשך כעשור. לעומת זאת, סברתי כי ראוי לקבוע מבחן מקל יותר ביחס לזוגות שמנהלים משטר רכושי נפרד לגמרי (מלבד עניינים שקשורים לחיי המשפחה המשותפים). חברי השופט גרוסקופף סבור כי הבחנה כזו אינה רצויה שכן הוכחת הפרדה מלאה אינה עניין שהוכחתו ברורה ונוחה, וכי היא מחייבת את רשויות המס לקיים בירור ביחס להתנהלות הכלכלית של בני הזוג; אך לדעתי התוספת הראייתית השולית הנדרשת אינה משמעותית, ויכולה להיות מבוססת בעיקר על מסמכים ותדפיסים מחשבוניות הבנק של הנישום ובן זוגו. ובכל מקרה מדובר באפשרות שפתוחה בפני הנישום במצב שבו עלולה הטבת המס להישלל ממנו, שמקבל הזדמנות להוכיח את עוצמת ההפרדה חרף המגורים המשותפים בדירת בן הזוג בחינם. כך או כך, לו הייתי מסכים כי אין זה רצוי שבית המשפט יידרש להתנהלותם הכלכלית הכוללת של בני הזוג, מסקנתי הייתה, בדומה לעמדת השופט דנציגר בעניין שלמי, כי מגורים בדירת בן הזוג ללא תשלום – לפחות ככל שמדובר בתקופה שמשתרעת על פני שנים לא מעטות – שוללים את טענת ההפרדה ביחס לדירה במישור של מיסוי העסקה בדירת הנישום.

להשלמת התמונה, עיינתי אף בחוות דעתו של חברי, השופט י' אלרון. נראה כי המחלוקת שנפרשה בעמדותינו מדברת בעד עצמה ואין צורך להוסיף.

20. סוף דבר, הייתי מציע אפוא לחבריי את התוצאה הבאה: הערעורים מתקבלים. פסקי הדין שניתנו בוועדות הערר – בטלים. המס שיחול על העסקאות מושא ההליכים יחושב כאילו נעשו בדירה שאינה דירה יחידה. כל אחד מהמשיבים בערעורים יישא בשכר

טרחת עורכי הדין של המערער הרלוונטי ובהוצאותיו בסך כולל של 40,000 ש"ח לכל אחד מן המערערים, וזאת בהינתן הנסיבות ומורכבות ההליך.

ש ו פ ט

השופט ע' גרוסקופף:

1. פסק דין יפה כתב חברי, השופט ניל הנדל, ביחס לסוגיה סבוכה ומצערת. על היותה סבוכה ניתן ללמוד מכך שזהו פסק דינו הרביעי של בית המשפט העליון המוקדש לעיסוק בנושא זה, ולמרות זאת טרם יצא עשן לבן מארובתו של בית משפט זה. היא מצערת מאחר שעניינה בפרשנותה של הוראה המשקפת לטעמי הסדר אנכרוניסטי, ובלתי ראוי, אשר מוטב היה לעדכנו ברוח הזמן, ולא להותירו כפי שהוא. על כל אלה אעמוד להלן ביתר פירוט. אקדים מסקנה לדיון, ואבהיר כי לו תשמע דעתי, ובניגוד לעמדת חברי, יידחו שני הערעורים הן מההיבט העקרוני והן מההיבט הפרטני, דהיינו: ההלכה שנקבעה בע"א 3178/12 שלמי נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה (17.11.2014) (להלן: עניין שלמי), שהיא בעיניי "הרע במיעוטו", תיוותר על כנה; הערעורים על קביעות ועדות הערר בענייניהם של המשיבים יידחו, בהעדר עילה להתערב בקביעותיהן העובדתיות. להן תובהר עמדתי, כשאפתח בכללי ובעקרוני, ואסיים בפרטני ובנסיבותי.

ראיית המשפחה כיחידה אחת לעניין דיני המס

2. בעבר הרחוק, נהגה במשפט האנגלי שיטת ה-"coverture" לפיה נבלעת אישיותה המשפטית של האישה בזו של בעלה לתקופת הנישואין, ובניסוח הקולע המיוחס ל-William Blackstone: "the husband and wife are one, and that one is the husband." המשפט האנגלי הקדום ידע, אם כן, לתת ביטוי מוחשי לפסוק המקראי "על פן יעזב איש את אביו ואמו ודבק באשתו והיו לבשר אחד" (בראשית, כ 24).

הערה: הניסוח המלא של חברי Blackstone יותר מפורט ופחות קולח: "By marriage, the husband and wife are one person in law: that is, the very being or legal existence of the woman is suspended during the marriage, or at least is incorporated and consolidated into that of the husband; under whose wing,

protection, and cover, she performs every thing; and is therefore called in our law-french a feme-covert." WILLIAM BLACKSTONE, COMMENTARIES ON THE LAW (OF ENGLAND 442 (1765)).

3. למרבה המזל, שיטת ה-"coverture" עברה מהעולם כמאה שנה לפני היוולדו של המשפט הישראלי. ואולם בדיני המס הישראליים נמצא לשיטה זו קרוב משפחה בדמות הכלל לפיו, לצורך דיני המס, המשפחה, דהיינו בני הזוג וילדיהם הקטינים, מהווה יחידה אחת, ונישומים כאילו היו נישום אחד (להלן: כלל היחידה המשפחתית). ודוק, לכאורה כלל היחידה המשפחתית נאור ומתקדם מקודמו ההיסטורי, באשר אין בו גופו הפליה מגדרית. ואולם הלכה למעשה, גם לכלל זה תוצאות שליליות מובהקות:

ראשית, למרות שלכאורה המדובר בכלל המשקף התייחסות מעצימה למוסד המשפחה, ומתייחס אליה כקהילה שיתופית בה "אחד למען כולם וכולם למען אחד", הרי שלמעשה זהו כלל אשר לרוב פוגע במוסד המשפחה, שכן במקרים רבים הוא מגדיל את נטל המס המוטל עליה. בספרות מקובל להתייחס על כן לכלל היחידה המשפחתית כדוגמא מובהקת ל-"קנס נישואין" ("marriage penalty"), דהיינו כהטלת סנקציה על בני זוג הבוחרים לגור יחדיו, ולגדל יחדיו את ילדיהם ( Boris I. Bittker, "Federal Income Taxation and the Family," 27 STANFORD LAW REVIEW 1389 (1975); Wendy Gerzog, "The Marriage Penalty: The Working Couple's Dilemma", 47 EDWARD J. McCAFFERY, TAXING; (Gerzog : להלן) FORDHAM L. REV. 27 (1978) WOMAN – HOW THE MARRIAGE PENALTY AFFECTS YOUR TAXES (1997); James Alm, Stacy Dickert Conlin & Leslie Whittington, "Policy Watch: The Marriage Penalty", 13 J. ECON. PERSPECT. 193, 194 (1999)). כך, למשל, ההסדר לפיו על הכנסות בני זוג מוטל מס הכנסה כאילו היו יחידה אחת, משמעו הטלת שיעורי מס גבוהים יותר על ההכנסה המשותפת, וזאת בשל כך שלו היו נישומים כבודדים היה כל אחד משני בני הזוג נהנה ממדרגות המס הנמוכות (קרי, הם נהנים מהן פעמיים), ואילו כיחידה אחת הם נהנים ממדרגות מס נמוכות רק פעם אחת; בדומה, ראיית בני הזוג כיחידה אחת לעניין הפטורים מתשלום מס שבח, וההקלות בתשלום מס רכישה, משמעה כי חלף קבלת ההטבות האמורות פעמיים (פעם אחת על ידי כל אחד מבני הזוג), זוכה המשפחה בהטבה רק פעם אחת – דהיינו, עם הנישואין או בדת לבני הזוג זכאות אחת לפטור או להקלה.

שנית, על אף שמבחינת ניסוחו כלל היחידה המשפחתית הוא ניטראלי מבחינה מגדרית, הרי שהצירוף בינו לבין המציאות החברתית עלול להביא לפגיעה מגדרית

ברורה. כך, למשל, בהינתן שברוב המשפחות בישראל, הגבר הוא המפרנס העיקרי, ראיית בני הזוג כיחידה אחת לצרכי מס הכנסה, משמעה כי התוספת שתיווסף להכנסת המשפחה מיציאת האישה לעבודה תהיה נמוכה יותר (שכן תחויב על פי מדרגות מס גבוהות יותר, בהשוואה למדרגות המס בהן הייתה מחויבת אילו הייתה רווקה), והדבר עלול להביא, בנוסף להגדלת נטל המס הכולל המוטל על התא המשפחתי, ליצירת תמריץ שלילי לשילובן של נשים בשוק העבודה (ראו: Gerzog, בעמ' 36).

4. בשל השלכותיו השליליות, ניכרת במהלך השנים מגמה של צמצום כלל היחידה המשפחתית. כך בדיני מס הכנסה, בו הורחבה עד מאד הזכות של בני זוג לתחשיב מס נפרד; כך, בדיני מיסוי מקרקעין, בו ריככה הפסיקה, כפי שיוצג להלן, את כלל היחידה המשפחתית (לדיון במגמה הכללית ראו תמיר שאנן "מיסוי משפחות בישראל במאה ה-21" 21 ספר יורם דנציגר 713, 721-725 (לימור זר-גוטמן ועידו באום עורכים, 2019) (להלן: שאנן)). עם זאת, כלל היחידה המשפחתית עודנו חלק מספר החוקים בישראל, ובמיוחד הוא מכביד את עולו בהקשר בו עסקינן – תחולת הפטורים וההקלות במס שבח ובמס רכישה.

5. אודה ולא אכחד, לו הייתי המחוקק, הייתי שוקל את המרת כלל היחידה המשפחתית בהסדר הוגן וראוי יותר למיסוי משפחות (השוו שאנן, עמ' 730-731). מאחר שאינני המחוקק, נאלץ אני לעסוק בפרשנות ההסדר הקיים, תוך האילוץ שעלי לבחור בין שתי רעות: קביעת כלל אחיד שיטיל את "קנס הנישואין" על כל המשפחות באותה מידה; או יצירת כללים מבחינים, שיאפשרו לחלק מהמשפחות פתח מילוט מ"קנס הנישואין", כל משפחה לפי דרכה. אכן בחירה לא פשוטה.

6. אוסיף ואתוודה כי לו היינו עומדים לפני "לוח חלק", יתכן שהייתי מתפתה לאמץ את הכלל האחיד, ההופך את כל המשפחות לאומללות באותה מידה, עד שיבוא המחוקק ויבטל את "קנס הנישואין". אלא שכידוע, ברוח הדימוי הנודע שטבע פרופ' רונלד דבורקין, בכתובת "ספר בהמשכים" עסקינן, ועובדה זו מחייבת נקיטת גישה שונה. עמד על כך פרופ' אהרן ברק אשר ציין את הדברים הבאים:

"היצירה השיפוטית, כמו כתיבת ספר בהמשכים, היא פעולה מתמשכת. השופטים, שכבר אינם מכהנים בתפקידים, כתבו את הפרקים הקודמים. השופטים בהווה כותבים את המשכה, אך הם עושים זאת תוך התבססות על העבר. הכול נכתב ברצף. הפרקים הנכתבים הופכים אף הם, עם כתיבתם, לפרקים מהעבר, ופרקים חדשים, פרי יצירתם של שופטים חדשים, הולכים ונכתבים. כך נעשית

היצירה השיפוטית, שאין לה התחלה ואין לה סוף, וכל כולה המשכיות" (אהרן ברק "בית המשפט העליון ופיתוח המשפט בישראל" מבחר כתבים א' 913, 924 (התש"ס)).

על רקע זה נפנה איפוא לדין ולהלכות שנכתבו בהקשר בו עסקינן.

המשפחה כיחידה אחת לעניין הפטורים וההקלות במיסוי מקרקעין – ההלכה הנוהגת

7. על פני הדברים, לשונו של החוק בסוגיה בה עסקינן "בהירה וברורה" (כדברי בית המשפט העליון בפסק הדין הראשון בו נדרש לפרשנותה – ע"א 3489/99 מנהל מס שבח נ' עברי, פ"ד נז(5) 589, 599 (2003) (להלן: עניין עברי)). הן לעניין הפטור לדירת מגורים מזכה מתשלום מס שבח לפי פרק חמישי 1 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: חוק מיסוי מקרקעין), והן לעניין ההקלות במס לעניין רכישת דירה יחידה לפי סעיף 9(א1)(2) לחוק מיסוי מקרקעין, נקבע הכלל לפיו יראו בני זוג וילדיהם שטרם מלאו להם 18 שנים כ"יחידה אחת" (סעיפים 49(ב) ו-9(ג1)(4)(ג) לחוק מיסוי מקרקעין, בהתאמה). לשון החוק מכירה רק בשני חריגים לכלל זה: ראשית, בני זוג הגרים דרך קבע בנפרד אינם נחשבים כיחידה אחת; שנית, ילדים שנישאו, גם אם טרם מלאו להם 18, מפסיקים להיות חלק מהיחידה. ראוי להעיר עוד כי נוסח החוק בהקשר לכלל היחידה המשפחתית הוא רחב: אין הוא דורש שידובר בבני זוג נשואים דווקא (ואכן, כלל היחידה המשפחתית הוחל גם על ידועים בציבור. ראו עניין שלמי, פסקאות 12-13 לחוות דעתה של השופטת ברק-ארז; רשות המסים בישראל, דע זכויותין וחובותין: מדריך למוכר/רוכש זכות במקרקעין 45 (2014)); אין הוא מחייב כי ידובר בבני זוג שהם גבר ואישה, כך שאין כל מניעה להחילו גם על בני זוג מאותו מין (ע"א 5178/03 שטיינר נ' מנהל מס שבח מקרקעין (29.2.2004)). אכן חזקה כללית וגורפת קבע המחוקק, אשר משמעותה היא לכאורה שכל המשפחות נהנות מהפטור וההקלה פעם אחת בלבד, וזאת למרות היותן מורכבות ממספר יחידים (שניים או יותר).

הערה: משיקולי נוחות, אתייחס למועד ממנו חל כלל היחידה המשפחתית כמועד הנישואין, וזאת למרות שלמעשה, זהו המועד בו הפכו בני הזוג לידועים בציבור, או המועד בו נישאו, לפי המוקדם.

8. בפסיקה הוצגו שני טעמים לכלל היחידה המשפחתית: הראשון, המכונה גם "תכלית שלילית", מניעת תכנוני מס בלתי לגיטימיים; השני, המכונה גם "תכלית חיובית", מתן אפשרות לתא המשפחתי, כמכלול, להגשים את מאווי וצרכיו (ראו עניין שלמי, פסקה 47 לפסק דינו של השופט יורם דנציגר; עניין עברי, פסקאות 9-10 לפסק דינו

של השופט (כתוארו אז) אליעזר ריבלין). כשלעצמי, קיים קושי בכל אחד מהטעמים הללו. ככל שמדובר בתכלית השלילית, הרי שאם לכל אחד משני אנשים בגירים עומדת זכות נפרדת לפטור ולהקלה במס, אינני רואה מדוע שימוש בה לאחר שהפכו לבני זוג הוא בגדר תכנון מס בלתי לגיטימי (ככל שהכוונה הייתה לשלול את הזכאות מקטינים שטרם נישאו, מתוך חשש לרישום פיקטיבי של נכסים על שמם, ניתן היה לקבוע במפורש כי הזכאות לפטור ולהקלה עומדת לבגיר או לקטין שנישא בלבד); ככל שעסקינן בתכלית החיובית, הרי שכלל היחידה המשפחתית רק מכביד את נטל המס על משפחות, על דרך של צמצום הפטורים וההקלות הניתנים לבני הזוג כיחידים, ובוודאי שאין בו כדי לקצר את דרכן להגשמת החלום לרכוש דירה ההולמת את צרכי המשפחה.

9. דומה שההיגיון העומד כיום מאחורי כלל היחידה המשפחתית טמון בכך שהתכלית הסוציאלית המרכזית של הפטור מתשלום מס שבח בגין מכירת דירת מגורים מזכה וההקלה בתשלום מס רכישה בגין רכישה דירת מגורים יחידה הוא להקל ברכישת דירת מגורים ראשונה שתשמש למגורי הנישום, ולהפחית את עלויות המעבר מדירת מגורים אחת שבבעלות הנישום לדירת מגורים אחרת הנרכשת תחתיה (ראו דברי ההסבר להצעת חוק מס שבח מקרקעין (תיקון מס' 8), התש"ס-1980, עמ' 143-144; ראו גם דברי השר יגאל הורביץ, דיון לקראת קריאה ראשונה של הצעת החוק, עמ' 2314; כן השוו סעיף 49 לחוק מיסוי מקרקעין, המיועד לאפשר פטור ממס שבח במקרה של החלפת שתי דירות קטנות בדירת מגורים גדולה אחת וסעיף 9(ג1)(2)(ב) לחוק מיסוי מקרקעין המאפשר לקבל את ההקלה במס רכישה על דירה חדשה, גם אם מכירת הדירה הישנה נעשתה במהלך 18 החודשים שלאחר הרכישה). בהינתן שעל פי רוב המשפחה מתגוררת ביחידת מגורים אחת, הרי שהתכלית האמורה מצדיקה לכאורה להגביל את מתן הפטור וההקלה רק לדירה אחת, וזאת למעט אותם מקרים חריגים בהם בני הזוג מתגוררים דרך קבע בנפרד (ואכן, כאמור, זהו אחד החריגים לכלל היחידה המשפחתית).

הערה: בעבר הפטורים מתשלום מס שבח היו רחבים יותר (כך, למשל, ניתן פטור גם למכירת דירת מגורים אחת לארבע שנים), ועל כן ספק אם ניתן היה להצדיק את כלל היחידה המשפחתית באמצעות ההסבר הנזכר בפסקה זו. יצוין כי באותה עת נהוג היה להסביר את כלל היחידה המשפחתית בטיעון לפיו תא משפחתי שברשותו שתי דירות מגורים מצוי במצב כלכלי המצדיק מבחינה סוציאלית שלא להעניק לו את הפטורים וההקלות שהיו מנת חלקם של בני הזוג קודם להיווצרות התא המשפחתי. ראו, למשל, את דברי השופט (כתוארו אז) אליעזר ריבלין בפסקה 5 של חוות דעתו בע"א 3185/03 מנהל מס שבח מקרקעין, מרכז נ' פלם, פ"ד נט(1) 123 (2004) (להלן: עניין פלם): "כאשר

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

10. תהא תכלית כלל היחידה המשפחתית אשר תהא, משנדרש בית משפט זה לפרשנותו של ההסדר בחוק, פעל תחילה לפי משמעותו הפשוטה "הבהירה והברורה". קו פרשני זה הונהג על ידי השופט (כתוארו אז) אליעזר ריבלין, אשר בשתי חוות הדעת שכתב בעניין, אימץ פרשנות דווקנית לכלל היחידה המשפחתית, לפיה כל עוד בני הזוג מתגוררים באותה יחידת מגורים (בלשון החוק, אינם בגדר "הגר בדרך קבע בנפרד") אין מנוס מהחלת כלל היחידה המשפחתית עליהם. ואולם, בעוד שבפסק הדין הראשון שניתן בנושא (עניין עברי) פרשנות דווקנית זו זכתה לרוב (משהצטרף לשופט ריבלין הנשיא אהרן ברק), הרי שבפסק הדין השני של בית המשפט העליון בנושא (עניין פלם) היא הפכה לדעת מיעוט (ראו פסקה 8 בעניין עברי, ופסקאות 5-11 בעניין פלם, בהתאמה). מכאן ואילך פיתחה הפסיקה שני חריגים אשר סייגו את כלל היחידה המשפחתית. להצגתם של חריגים אלה, והצדקותיהם, אפנה עתה.

החריג הראשון – חריג המטען ההיסטורי

11. החריג הראשון בו הכירה הפסיקה, אותו נהוג לכנות "חריג המטען ההיסטורי", גורס כי כלל היחידה המשפחתית מסדיר את מעמדם של בני הזוג לעניין הפטור וההקלה ממועד הנישואין, ולפיכך אין בו כדי להצדיק ייחוס פעולות שעשה בן הזוג האחד לפני מועד זה לבן הזוג האחר. דוגמא פשוטה להפעלתו של חריג זה ניתן למצוא בהתייחסות הפסיקה להחלטת ועדת הערר בע"ש (ב"ש) 2979/97 מור נ' מנהל מס שבח מקרקעין באר שבע (15.7.1998) (להלן: עניין מור). באותו מקרה ביקשה האישה ליהנות מפטור ממס שבח שהיה מוכר אותה עת, לפיו כל נישום רשאי למכור בפטור דירת מגורים אחת כל ארבע שנים. רשויות המס דחו את בקשתה, וזאת מהטעם שבעלה מכר טרם הנישואים דירה בפטור האמור, וטרם חלפו ארבע שנים ממועד מכירה זו. ועדת הערר דחתה את עמדת רשויות המס, והעניקה את הפטור לאישה. ההצדקה לקביעה זו נמצאה בכך שבכלל היחידה המשפחתית אין משמעו ש"יש לגרור את ההיסטוריה, לתוך חיי בני הזוג" וכי אין לייחס מכירות שביצע אחד מבני הזוג לפני הנישואין לבן הזוג האחר לאחר הנישואין (פסקה 4 לעניין מור). כאמור, קביעה עקרונית זו אושרה לאחר מכן הן בעניין פלם (פסקאות 10-14 לחוות דעתו של הנשיא אהרן ברק) והן בעניין שלמי (פסקאות 52-55



לחוות דעתו של השופט יורם דנציגר) (ראו גם הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין מס' 5/2011 בנושא: היקף תחולת חזקת התא המשפחתי (להלן: הוראת ביצוע 5/2011)).

12. חריג המטען ההיסטורי רלוונטי לכאורה רק באותם מקרים בהם הפטור או ההקלה תלויים בפעולות שבוצעו על ידי הנישום בעבר. אם אכן כך, הרי שעם צמצום הפטורים ממס שבח, ובמיוחד עם ביטול הפטור למכירה אחת לארבע שנים, הפכה הרלוונטיות שלו למוגבלת למדי, וזאת מאחר שכיום ההתייחסות לפעולות שעשה הנישום בעבר היא רק בהקשרים ממוקדים ומצומצמים יחסית (ראו, למשל, סעיפים 49ב(2), 49ג(1) ו-49ה(א)(4) לחוק מיסוי מקרקעין).

אלא שבעניין פלם הוחל חריג המטען ההיסטורי על ידי דעת הרוב בצורה מרחיבה, בנסיבות בהן הזכות להקלה במס לא הייתה תלויה לכאורה בפעולות שבוצעו בעבר, אלא רק במצב הדברים בעת ביצוע העסקה הנוכחית. הדיון באותו מקרה עסק בזכות להקלה בתשלום מס רכישה בגין רכישת דירה יחידה. לאישה הייתה דירה מלפני הנישואין, אשר לפי הסכם יחסי הממון בין בני הזוג נותרה בבעלותה בלבד (להלן: דירת האישה). לאחר הנישואין רכשו בני הזוג דירה למגורי המשפחה (להלן: דירת המשפחה), והבעל ביקש להכיר בכך שהוא (להבדיל מאשתו) אינו בעל דירה נוספת, ועל כן על רכישת חלקו בדירת המשפחה יש להחיל את ההקלה במס רכישה. רשות המס סירבה, והשופט ריבלין, בדעת מיעוט, סבר שהצדק עמה, שכן הזכות להקלה נבחנת במועד הרכישה, בו לבני הזוג הייתה כבר דירה (דירת האישה). דעת הרוב (הנשיא ברק, לעמדתו הצטרפה השופטת (כתוארה אז) אסתר חיות) סברה כי אין לייחס לבעל פעולה שהאישה עשתה עובר לנישואין (רכישת דירת האישה), ועל כן יש לראותו, לעניין תחולת ההקלה, כמי שטרם רכש דירת מגורים. לעניות דעתי, הסבר הרוב בעניין זה דחוק. חריג המטען ההיסטורי אינו יכול להצדיק את מתן ההקלה מתשלום מס רכישה לבעל, מאחר שההקלה אינה תלויה באשר התרחש בעבר (המועד בו ביצע הנישום רכישה בפטור בעבר), אלא במצב הדברים בהווה (האם ברשות הנישום דירה נוספת). אם כך, לדידי, הדרך היחידה להצדיק את עמדת הרוב היא באמצעות החריג השני. להצגתו ובחינתו נפנה עתה.

החריג השני – חריג הפרדה הרכושית

13. בעניין פלם ציינה השופטת (כתוארה אז) חיות כי כלל היחידה המשפחתית קובע "כך נראה, חזקה חלוטה", ולפיכך הביעה עמדה לפיה ראוי "כי תפורש בצמצום, באופן המחיל אותה רק על רכישות שביצע מי מבני-הזוג במהלך תקופת הנישואין". אלא שבפסק הדין השלישי, והאחרון עד כה, בו דן בית המשפט העליון בעניין זה, עניין שלמי,

אומצה גישה שונה, לפיה לא בחזקה חלוטה עסקינן, אלא בחזקה הניתנת לסתירה (להלן: חריג ההפרדה הרכושית). שלושת שופטי ההרכב (השופטים יורם דנציגר, נעם סולברג ודפנה ברק-ארז) הסכימו הן ביחס לתוצאה (קבלת עמדת הנישום) והן ביחס לקו ההנמקה העיקרי (הכרה באפשרות לסתור את כלל היחידה המשפחתית). זאת ועוד, נראה שכל שופטי ההרכב היו שותפים לגישה לפיה מבחינת מהותה, סתירה של החזקה שמקים כלל היחידה המשפחתית מתקיימת כאשר מבחינה קניינית מקיימים בני הזוג הפרדה רכושית ביחס לכלל או לחלק מנכסי המקרקעין אשר בבעלותם.

14. ואולם, פתרון ללא מחלוקות בסוגיה בה עסקינן – אי אפשר. בין השופטים התגלעו חילוקי דעות בשאלה כיצד צריכה הפרדה רכושית זו לבוא לידי ביטוי – השופטים דנציגר ו-ברק-ארז סברו, בדעת רוב, כי תנאי הכרחי (אך לא מספיק) לקיומה של הפרדה רכושית הוא עריכת הסכם יחסי ממון בין בני הזוג המורה על כך (וזאת בעיקר משיקולי וודאות). השופט סולברג, לעומת זאת, סבר כי למרות שלהסכם יחסי ממון חשיבות ראייתית בעניין זה, אין הוא בגדר תנאי בלעדיו אין לביסוס הפרדה קניינית (וזאת בהתאם לגישה המקובלת בדיני משפחה). כל שופטי ההרכב היו מאוחדים עם זאת בגישה כי חשוב לבחון שההפרדה הרכושית מתקיימת הלכה למעשה, דהיינו כי אין היא בגדר הפרדה מלאכותית (היינו, הפרדה המבוצעת משיקולי מס בלבד) או פיקטיבית (דהיינו, הסכמה למראית עין שאינה משקפת את מצב הדברים כהווייתו).

15. בעניין שלמי דובר בשני בני זוג שנישאו, כאשר ברשות כל אחד מהם דירת מגורים. כעבור כשבע שנים, ערכו ביניהם הסכם יחסי ממון המבסס את ההפרדה הרכושית, וכל אחד מהם מכר זמן קצר לאחר מכן את הדירה שבבעלותו, וביקש ליהנות מהפטור המתייחס למכירת דירת מגורים אחת לארבע שנים. רשות המס סירבה, בטענה כי יש להחיל את כלל היחידה המשפחתית, ולראות בשתי המכירות כאילו בוצעו על ידי אותו מוכר, באופן שהמכירה השנייה בזמן (זו של דירת הבעל) לא תזכה בפטור, ועמדתה התקבלה על ידי בית המשפט המחוזי. בית המשפט העליון קיבל את ערעור הבעל, והכיר בכך שאם אכן הייתה הפרדה רכושית שנשמרה הלכה למעשה, יש אפשרות להכיר בכל אחד מבני הזוג כמוכר נפרד, וזאת לאור הפרשנות כי כלל היחידה המשפחתית קובע חזקה ניתנת לסתירה, במובן זה שבני הזוג רשאים להיות מוחרגים ממנו באמצעות יצירת הפרדה רכושית, ובלבד שמדובר בהפרדה המתקיימת הלכה למעשה. לפיכך, הוחזר התיק לבית המשפט המחוזי על מנת שיבחן את התשתית העובדתית, במטרה לקבוע האם נסתרה החזקה שקובע כלל היחידה המשפחתית במקרה שנידון באותו עניין.

הערה: כמובהר בפסקה 12 לעיל, סבורני כי גם את עמדת הרוב בעניין פלם ראוי להצדיק לאור החריג השני – דיספוזיטיביות כלל היחידה המשפחתית.

16. ויובהר, כפי שמדגיש חברי, השופט הנדל, בצד האפשרות שהפרדה הרכושית הייתה מלאכותית או פיקטיבית בעת שנעשתה, קיימת גם האפשרות שהפרדה רכושית שנעשתה בשעתו הלכה למעשה, נזנחה במהלך החיים המשותפים, באופן שדירת מגורים שהייתה שייכת לאחד מבני הזוג הפכה בהסכמה מפורשת או משתמעת לרכוש משותף. חברי מציין כי גם במצב דברים זה לא ניתן עוד לטעון לסתירת החזקה שמקים כלל היחידה המשפחתית (ראו פסקאות 9-10 לחוות דעתו). עמדת חברי בעניין זה מקובלת עלי, שכן היא תואמת את התפיסות המקובלות בדיני הקניין המשפחתיים (ראו חנוך דגן קניין על פרשת דרכים 482-489 (2005)). ניתן אם כך לומר כי הפרדה רכושית מתקיימת הלכה למעשה כל עוד הסכם יחסי הממון שבין הצדדים לא היה פיקטיבי או מלאכותי בעת שנערך, וכל עוד לא נזנח במהלך חיי הנישואין המשותפים.

17. נסכם: המחוקק קבע את כלל היחידה המשפחתית, לפיו רואים את בני הזוג וילדיהם הקטינים, כיחידה אחת לעניין הזכויות לפטור ממס שבח והקלה במס רכישה בכל הנוגע לעסקה בדירת מגורים מזכה או יחידה, בהתאמה. המחוקק הכיר רק בשני חריגים לכלל זה: בני זוג הגרים באופן קבוע בנפרד וקטין שנישא. הפסיקה הכפילה את מספר החריגים, בהכירה בשני חריגים נוספים: חריג המטען ההיסטורי, מכוחו אין מתחשבים בפעולות שביצע אחד מבני הזוג לפני הנישואין על מנת לשלול זכות לפטור או להקלה העומדת לבן הזוג האחר; וחריג ההפרדה הרכושית, לפיו יש לפרש את כלל היחידה המשפחתית כקובע חזקה ניתנת לסתירה, אשר אין להחילה כאשר בני הזוג קבעו הפרדה רכושית בהסכם יחסי ממון, והוכח כי הפרדה זו נשמרת הלכה למעשה, דהיינו שאינה מלאכותית, אינה פיקטיבית והיא לא נזנחה במהלך החיים המשותפים. עד כאן, 'תקציר הפרקים הקודמים'.

חריג ההפרדה הרכושית והתנהלות כתא משפחתי

18. האם חריג ההפרדה הרכושית יכול להתקיים גם במצבים בהם בני הזוג מתנהלים בחיי היומיום כתא משפחתי, דהיינו מנהלים משק בית משותף, במסגרתו אין הם שומרים על הפרדה בין הכנסותיהם והוצאותיהם? במילים אחרות, האם ניתן להסתפק לצורך הפעלת החריג בהפרדה רכושית "חלקית", המתמצה בהסכמה להפרדת הבעלות בנכסי המקרקעין, כולם או חלקם, או שמא נדרשת הפרדה רכושית "מלאה", המתייחסת למכלול ההיבטים הכלכליים של התנהלות בני הזוג? עניין זה לא נידון במפורש בפסקי הדין

הקודמים שנתן בית משפט זה, ואולם התשובה לפיה די בהפרדה רכושית "חלקית", המתייחסת לבעלות בנכסי המקרקעין בלבד, משתמעת מהם להבנתי בהכרח. הטעם לכך פשוט – הן עניין פלם והן עניין שלמי עסקו בבני זוג אשר תפקדו מבחינה כלכלית כתא משפחתי, ועל כורחך אתה אומר כי הנחת המוצא של בית המשפט בשני המקרים הייתה שעצם ההתנהלות הכלכלית השוטפת כתא משפחתי אחד, אין בו כדי לשלול את האפשרות לטעון לחריג ההפרדה הרכושית.

הערה: יש להודות כי השופטת ברק-ארז מתייחסת בחוות דעתה בעניין שלמי במספר מקומות לכך שחריג ההפרדה הרכושית מחייב לשיטתה "תנאים של הפרדה כלכלית מלאה" (פסקה 1 לחוות דעתה. וראו גם פסקה 6 בה היא מבהירה כי "כדי ש"מוכר ובן זוגו" לא ייחשבו כמוכר אחד יהיה עליהם להוכיח קיומה של הפרדה רכושית מלאה ביניהם"). אין זה ברור אם כוונתה של השופטת ברק-ארז הייתה להציב דרישה שבני הזוג לא יתנהלו מבחינה כלכלית כתא משפחתי, שכן קשה ליישב בינה לבין ההלכה שנקבעה בעניין שלמי. מכל מקום, דרישה כזו אינה נזכרת בחוות הדעת של שני חברי ההרכב האחרים, השופטים דנציגר ו-סולברג.

19. חברי, השופט הנדל, סבור כי כאשר בני הזוג מתנהלים כתא משפחתי, הרי שאף אם שמרו מבחינה קניינית על הפרדה רכושית ביחס לנכסי המקרקעין (ובהתאם להמשגה המוצעת לעיל – שמרו על הפרדה רכושית "חלקית"), יש להחיל לגביהם את כלל היחידה המשפחתית. משמעות הדברים היא סיוג חריג ההפרדה הרכושית בתנאי נוסף: לא רק הדרישה לקיומו של הסכם יחסי ממון (כדעת הרוב בעניין שלמי) ולשמירה על קיומה של הפרדה רכושית הלכה למעשה (כעמדת שלושת השופטים בעניין שלמי), אלא גם עמידה על כך שבני הזוג אינם מתנהלים מבחינה כלכלית כתא משפחתי אחד, דהיינו שומרים לא רק על הפרדה רכושית ביחס לנכסי המקרקעין, אלא גם על הפרדה כלכלית בהתנהלותם השוטפת (אם כי גם חברי מבהיר כי "אין פירוש הדבר שכל אחד מבני הזוג צריך לשלם רק על הוצאותיו, או שבני הזוג צריכים להתחשבן ולערוך קיזוז ביחס לכל פרוטה ופרוטה..."). פסקה 14(ג) לחוות דעתו). במילים אחרות, לשיטתו של חברי, על מנת שיחול החריג בו עסקינן ההפרדה הכלכלית בהתנהלות בני הזוג חייבת להיות "מלאה" (גם אם לא "מוחלטת"), ולא להתייחס רק לשאלת הבעלות על נכסי המקרקעין.

20. אינני יכול להצטרף לעמדה מצמצמת זו לפרשנות חריג ההפרדה הרכושית, וזאת ממספר טעמים:

ראשית, הצמצום אותו מציע חברי עומד כמוכר בניגוד להלכות שנקבעו בעניין פלם ובעניין שלמי, ושקול לביטולן. ודוק, חברי אינו מציע לבטל את חריג המטען ההיסטורי, ואף מבהיר כי לגישתו הוא העומד ביסוד עמדת הרוב בעניין פלם. ואולם, כפי שהובהר, ספק גדול אם חריג המטען ההיסטורי יכול להצדיק את התוצאה שהושגה בעניין פלם (ראו פסקה 12 לעיל). ואכן, פסיקתו של חברי בע"א 1886/19, מלמדת להבנתי כי לא רק מהלכת שלמי מבקש הוא לחזור, אלא גם מהלכת פלם (ראו גם פסקאות 29-30 להלן). כידוע, לבית משפט זה נתונה הסמכות לחזור בו מהלכות שפסק (ראו: סעיף 20(ב) לחוק-יסוד: השפיטה). ואולם יש להיזהר מאד בשימוש בסמכות זו, בוודאי כאשר עסקינן בחזרה מהלכה שנקבעה אך לפני שנים מעטות, פה אחד, ומבלי שהתבקש לגביה קיומו של דיון נוסף (ראו: בג"ץ 8150/15 אבו ג'מל נ' מפקד פיקוד העורף, פסקה 3 לפסק דינו של השופט צבי זילברטל (22.12.2015); בג"ץ 8091/14 המוקד להגנת הפרט נ' שר הביטחון, פסקה 1 לפסק דינה של השופטת (כתוארה אז) אסתר חיות; בג"ץ 4914/91 איראני נ' שר הפנים, פ"ד מו(4) 749, 772-773 (15.9.1992))

שנית, מבחינה מעשית הגישה אותה מציע חברי מרוקנת את חריג ההפרדה הרכושית מכל תוכן. אומנם, להלכה, מותר חברי לבני זוג את האפשרות להוכיח את התקיימותו, אם יצליחו לשכנע כי שמרו על הפרדה כלכלית "מלאה". אלא שלמעשה, הוכחת הפרדה בהתנהלות הכלכלית של בני הזוג עומדת לרוב בניגוד לתפיסה המקובלת של חיי משפחה, בוודאי של חיי משפחה תקינים. מכאן שלמעט מקרים חריגים, קשה להניח שימצאו זוגות רבים שיצליחו לעמוד בדרישה מכבידה זו.

שלישית, אפילו נניח כי ניתן לעמוד בדרישה מכבידה זו ברמה המעשית, היא מעודדת חיי משפחה בהם נשמרת הפרדה כלכלית בניהול התא המשפחתי, ומכבידה את העול דווקא על אפשרותן של משפחות שהתנהלותן שיתופית ליהנות מתחולת החריג. אני מתקשה לראות כיצד מתן תמריצים להתנהלות שכזו בגדרי התא המשפחתי משרת תכליות חברתיות ראויות (והשוו: פסקה 8 לחוות דעתה של השופטת ברק-ארז בעניין שלמי).

רביעית, צמצום חריג ההפרדה הרכושית, כך שלא יחול כאשר בני הזוג מתנהלים מבחינה כלכלית כתא משפחתי, אינו משרת את התכליות שביסוד כלל היחידה המשפחתית. אין הוא נדרש כדי למנוע תכנוני מס בלתי לגיטימיים, שכן לצורך כך די בתנאי שההפרדה הרכושית נשמרת הלכה למעשה, ואינה פיקטיבית, מלאכותית או כזו שנזנחה; אין הוא מקדם את אפשרות התא המשפחתי, כמכלול, להגשים את מאווי וצרכיו, אלא רק מקשה על השגת תכלית זו ביחס למרבית המשפחות הנורמטיביות; אין

הוא נוגע אף לתכלית הסוציאלית של הקלה על רכישת דירתו הראשונה של הנישום, ועל מעבר בין דירות מגורים. מדובר אם כך בהבחנה שאין בינה לבין תכליות כלל היחידה המשפחתית דבר וחצי דבר.

חמישית, אחד השיקולים המרכזיים שהודגשו בעניין שלמי הוא הצורך לקבוע מבחן ברור ונוח להפעלה, אשר ימנע חדירת יתר לתוככי התא המשפחתי (פסקה 17 לחוות דעתו של השופט סולברג; ראו גם סעיף 2.1.5 להוראת ביצוע 5/2011, בו ציינה רשות המיסים, כנימוק לעמדתה לפיה ככלל, לא תחול חזקת כלל היחידה המשפחתית על נכסים חיצוניים, כי "הבחנה שאנו נדרשים לה הינה כאשר בני הזוג נשואים וחיים בהרמוניה, כי אז בחינה מדוקדקת של מערך הזכויות בניהם ע"י פקידי המס, עשויה ליצור חיכוך מיותר עם ציבור הנישומים"). ואולם, הוספת מבחן נוסף, המתייחס לאופן התנהלותו הכלכלית של התא המשפחתי (ולא רק לקיומה של הפרדה רכושית בין בני הזוג ביחס לנכסי המקרקעין אשר בבעלותם), לא רק שמסבכת את הפעלת המבחן, אלא שהיא מחייבת את רשויות המס לקיים בירור הנוגע לא רק למערכת היחסים הקניינית שבין בני הזוג, אלא גם להתנהלותם הכלכלית הכוללת. אינני סבור שקיימת לכך הצדקה.

21. מהצטברות כל הטעמים שצוינו לעיל, אינני סבור שיש מקום להוסיף תנאי נוסף המצמצם עד כדי מוחק את חריג ההפרדה הרכושית, ברוח הצעתו של חברי. ודוק, ניתן לתמוך בקיומו של חריג ההפרדה הרכושית, או לשלול אותו. ואולם, משנקבעה זה לא מכבר הלכה בעניין זה, סבורני שמוטב כי נעמוד מאחוריה, למצער כל עוד לא שונתה על ידי המחוקק, ובטרם חלף די זמן המצדיק הערכתה מחדש.

חריג ההפרדה הרכושית ומגורים בדירה השייכת לאחד מבני הזוג

22. הבחנה אחרת שניתן להציע בין הערעורים שלפנינו, לבין המקרים שנידונו בעניין פלם ובעניין שלמי, נוגעת לכך שבשני המקרים בהם עסקינן התגוררה המשפחה בדירה שיוחדה לאחד מבני הזוג, מבלי שבוצעה התחשבנות כלכלית ביחס לשכר הדירה בין בני הזוג. האם בעובדה זו די כדי לשלול את תכולת חריג ההפרדה הרכושית?

23. אין חולק כי העובדה שדירה השייכת לאחד מבני הזוג משמשת למגורי המשפחה, ושלא מתקיימת התחשבנות בין בני הזוג בגין כך, עשויה להשליך על השאלה האם ההפרדה הרכושית נשמרה הלכה למעשה. מגורים בדירה השייכת לאחד מבני הזוג, ללא התחשבנות כספית ביניהם על כך, עשויה ללמד שהפרדת הנכסים הייתה מלכתחילה פיקטיבית או מלאכותית, ומגורים לאורך זמן עשויים ללמד על הסכמה לסטות מההסכמה

הראשונית להפרדה רכושית, וליצור בעלות משותפת בנכס. כך, במיוחד אם במהלך השנים השקיעו בני הזוג כספים שבבעלותם המשותפת (או שבבעלות בן הזוג שהדירה אינה בבעלותו) – בהשכחת הדירה (ראו: בע"מ 1398/11 אלמונית נ' אלמוני, פסקה 21 לפסק דינו של השופט דנציגר (26.12.2012); ע"א 1915/91 יעקובי נ' יעקובי, פ"ד מט(3), 529, 574-573 (1995); בע"מ 1477/13 פלונית נ' פלוני, פסקה 4 (6.7.2013)). ואולם, בה במידה ברור כי מסקנה זו אינה הכרחית, אלא היא תלויה במכלול ההסכמות והנסיבות שבין הצדדים. השאלה הניצבת לפנינו היא האם בהנחה שהוכחה מבחינה קניינית הפרדה רכושית, יש במגורים משותפים בדירה כדי לשלול את תחולת חריג ההפרדה הרכושית לעניין דיני המס.

24. תשובתי לשאלה זו היא בשלילה. בני זוג המקיימים ביניהם הפרדה רכושית, עשויים להחליט להתגורר בנכס השייך לאחד מהם, בדירה המצויה בבעלות משותפת או בדירה שכורה. בין החלטה זו, לבין השאלה אם יש להחיל לגביהם את כלל היחידה המשפחתית בהקשר של דיני המס אין כל קשר הכרחי. טלו, למשל, מצב בו לבעל דירה קטנה שרכש טרם הנישואין, ואשר הסכם יחסי הממון בין בני הזוג מבהיר כי תשמר בבעלותו. האם יש טעם לאבחן לעניין זכותה של האישה ליהנות מהקלה בתשלום מס רכישה ביחס לדירת המגורים שירכשו בני הזוג במשותף בין המצב בו עובר לרכישה זו התגוררו בדירת הבעל, לבין המצב בו עובר לרכישה התגוררו בדירה שכורה? האם יש טעם לאבחן לעניין זכותה לפטור ממס שבח ביחס לדירה שנרכשה על ידי שני בני הזוג לאחר הנישואין, בין המצב בו עובר למכירה הדירה המשותפת שימשה למגורי המשפחה והבעל השכיר את דירתו (תוך העמדת הכספים לשימוש התא המשפחתי), לבין המקרה בו התגוררו בדירת הבעל והשכירו את הדירה המשותפת (תוך עשיית שימוש בדמי השכירות לטובת המשפחה)? אבחנה כזו לא נקבעה בהלכות שנפסקו בעבר, ולא ראיתי הצדקה לקבוע אותה במקרים שלפנינו.

חריג ההפרדה הרכושית ומורכבות המצב המשפחתי

25. אחת ההצדקות שניתנו בעניין שלמי לחריג ההפרדה הרכושית, היא שפרשנות תכליתית של כלל היחידה המשפחתית צריכה להיות "מותאמת למציאות החיים של תאים משפחתיים "מורכבים" (פסקה 49 בפסק דינו של השופט דנציגר, וראו גם פסקה 5 לפסק דינה של השופטת ברק-ארז). כך, למשל, כלל היחידה המשפחתית אינו מעורר קושי, במקרה הרגיל, כשמדובר בנישואים ראשונים של שני בני זוג צעירים, אליהם הם מגיעים מבלי שלמי מהם יש נכס מקרקעין כלשהו, אך הוא עשוי לעורר קושי משמעותי

יותר בנישואים מאוחרים, כאשר לאחד מבני הזוג, או לשניהם, רכוש דלא נידי שצברו במהלך חייהם בנפרד. מכאן היו שהסיקו כי ראוי לצמצם את חריג ההפרדה הרכושית כמתייחס למצבים משפחתיים מורכבים, ולהימנע מהחלתו על תאים משפחתיים "רגילים" (ראו, למשל, דעת המיעוט בפסק דינה של ועדת הערר באחד משני הערעורים שלפנינו, ו"ע 17-03-16836 רוזנבוים נ' מדינת ישראל, עמ' 15 (30.1.2019) (להלן: פסק דין ועדת הערר)). גם לגישה זו אינני רואה בסיס.

26. אכן, ניתן להניח כעניין אמפירי, כי הפרדה רכושית נפוצה יותר במשפחות "מורכבות" מאשר בתאים משפחתיים "רגילים". ואולם, המבחן המשפטי להחלת חריג ההפרדה הרכושית איננו יכול להיות תלוי בשאלה אם מדובר בנישואין ראשונים או שניים, בגילם של בני הזוג, או בפערים הכלכליים ביניהם. מרגע שהוכר החריג בפסיקה, יש לפרשו באופן שוויוני ביחס לכלל המצבים בהם מתקיימת הפרדה רכושית הנשמרת הלכה למעשה, והמסייגת את תחולת כלל היחידה המשפחתית. מכאן, שגם בעניין זה אין כדי להצדיק הימנעות מיישום חריג ההפרדה הרכושית.

#### סיכום ביניים

27. המסקנה העולה מהדיון עד לשלב זה היא שאינני רואה הצדקה לסטות מההלכות שנקבעו על ידי בית משפט זה בעניין פלם ובעניין שלמי, ומההכרה שניתנה בהם לשני חריגים נוספים שיצרה הפסיקה לכלל היחידה המשפחתית (בנוסף לסייג המגורים בנפרד ולסייג הקטין שנישא, בהם הכיר המחוקק) – חריג המטען ההיסטורי וחריג ההפרדה הרכושית. ויובהר שוב, לו היה ענייננו המקרה הראשון בו נדרש בית משפט זה לפרשנות כלל היחידה המשפחתית, יתכן שהיה מקום לעשות כן בדיוקנות, ברוח גישתו של השופט ריבלין בדעת הרוב בעניין עברי, ובדעת המיעוט בעניין פלם. עמדה זו הייתה מבטיחה החלה רחבה של כלל היחידה המשפחתית, ומטילה בכך את "קנס הנישואין" המגולם בו על כלל המשפחות, בגדר "צרת רבים – חצי נחמה". ואולם, משאין אנו נמצאים בארץ לא נודעת, אלא בתחום שנחקר ונבחן בפסיקה, אינני רואה מקום לבחינה מחודשת של החריגים לתחולת כלל היחידה המשפחתית, תוך התעלמות מפסיקה שזה לא מכבר ניתנה. כך, במיוחד, בשים לב לקושי הטמון לדידי בכלל היחידה המשפחתית, ובבחירתו להטיל קנס על התא המשפחתי, במקום לעודדו ולתמרצו, בגדר "קח לך בן זוג, ובנה עמו בית".

מהכלל אל הפרט – המקרים שלפנינו בראי ההלכות שנקבעו בעבר



28. חברי, השופט הנדל, סקר את שני הערעורים שלפנינו, והגיע למסקנה כי יש לקבל בשניהם את ערעור רשויות המס. לשיטתו מסקנה זו מתבקשת גם לפי ההלכות שנקבעו בעבר. לצערי, אינני שותף לדעתו. לפי הכרתי, ועדות הערר שדנו בשני התיקים שלפנינו, עשו מלאכתן נאמנה, בהתאם לפסיקת בית המשפט העליון, והחריגים שהוכרו בה, ואין כל הצדקה להתערב בקביעותיהן, בהינתן ההלכות שנקבעו בעבר, דהיינו הלכת פלם והלכת שלמי.

29. ככל שמדובר בע"א 1886/19 (להלן: תיק מס הרכישה) הרי שלכאורה מדובר במצב המקביל לזה שנידון בעניין פלם. בבעלות אחד בני הזוג דירה שרכש לפני נישואיו, ואשר לפי הסכם יחסי הממון נשארה בבעלותו הבלעדית (ההבדל היחיד הוא שבעניין פלם הייתה זו דירת האישה ובעניינו דירת הבעל). במהלך הנישואין החליף הבעל דירה זו בדירה אחרת, ואולם אין חולק כי מבחינת דיני הקניין, הדירה החלופית, כמו הדירה המקורית, שייכת לבעל בלבד (ראו פסקה 10 בפסק דין ועדת הערר). לימים רכשו בני הזוג דירה במשותף, ובן הזוג שאין עדיין דירה בבעלותו (האישה בעניינו) ביקש להחיל על הרכישה, ככל שמדובר בחלקו, את ההקלה בתשלום מס קניה בגין רכישת דירה יחידה. בהתאם לחריג ההפרדה הרכושית, כל עוד נקבעה ההפרדה בהסכם יחסי ממון ויושמה בפועל, באופן שאינו מאפשר לסווגה כפיקטיבית, מלאכותית או כזו שנזנחה, הרי שיש לכבדה, ולהכיר בכך שהאישה זכאית להקלה, מאחר שמדובר מבחינתה ברכישת דירתה היחידה.

30. בניגוד לחברי, אינני סבור כי העובדה שבני הזוג ניהלו משק בית משותף, ובכלל זה עשו שימוש בדירת הבעל מבלי שהאישה שילמה כספים בגין השימוש האמור, מספקת טעם מספיק לסטות ממסקנה זו. טעמי לכך הובהרו לעיל במסגרת הדיון העקרוני, ואין צורך לחזור עליהם בהקשר הקונקרטי (ראו פסקאות 18-24 לעיל). ודוק, ועדת הערר לא קבעה כי השימוש המשותף בדירת הבעל יצר שיתוף בבעלות בה. נהפוך הוא, היא הדגישה כי בני הזוג הקפידו לשמור על הפרדה הרכושית למרות החיים המשותפים וניהול משק הבית המשותף. כך, למשל, השלמת מימון הדירה החלופית נעשתה מכספי הבעל בלבד (ראו פסקה 8 בפסק דין ועדת הערר). מכאן שהתקיימה הפרדה רכושית עד מועד רכישת דירת המשפחה, ולאורה האישה זכאית הייתה לפי הפסיקה הנוהגת לקבלת ההקלה על חלקה ברכישה.

הערה: הניתוח לעיל הוא תחת ההנחה שיש להחיל במקרה זה את חריג ההפרדה הרכושית. אם ניתן להחיל את חריג המטען ההיסטורי, כהנמקת הרוב בעניין פלם,

הדברים הם בגדר "קל וחומר", שכן אין להתייחס כלל לרכישת דירת הבעל (שארעה קודם לנישואין) בעת בחינת זכאות האישה להקלה.

31. דברים דומים אמורים ביחס לע"א 4298/18 (להלן: תיק מס השבח). מדובר בבני זוג ידועים בציבור החל משנת 2003, שהסכימו בהסכם יחסי ממון שערכו בשנת 2011 על הפרדה רכושית: דירה שנרכשה על ידי הגבר בשנת 2002, קודם שהפכו בני הזוג ידועים בציבור, תיוותר כבעלותו (להלן: דירת הגבר); דירה שקיבלה האישה במסגרת גירושה בשנת 2001, קודם שהפכו ידועים בציבור, נותרה כבעלותה (להלן: דירת האישה); כך הוסכם גם ביחס לדירה בה התגוררה האישה משנת 2001, אותה רכשה האישה מבני משפחתה בשנת 2006, ואשר שימשה למגורי בני הזוג וילדיהם לאחר שהפכו ידועים בציבור (להלן: דירת המגורים). במקרה זה שיקפה ההפרדה הרכושית שנקבעה בהסכם יחסי הממון את מצב הדברים הלכה למעשה, ולפיכך בצדק קבעה ועדת הערר כי בהתאם להלכות שנקבעו בבית משפט זה נסתרה החזקה שמקים כלל היחידה המשפחתית. אכן, דירת המגורים נרכשה על ידי האישה לאחר שהפכו השניים ידועים בציבור, אולם ייחודה לבעלותה שיקפה על פי קביעות ועדת הערר את מצב הדברים כהווייתו, וזאת בהינתן שדובר בדירה שהייתה שייכת למשפחת האישה, ואשר נרכשה כולה בכספי האישה. יצוין כי בין בני הזוג אף נשמרה במקרה זה, לפי קביעת חברי, הפרדה כלכלית "מלאה", ואולם, כמובהר לעיל, עניין זה אינו מכריע בעיניי.

32. חברי סבור כי למרות האמור ראוי להתערב בהחלטת ועדת הערר מאחר שהבעל הודה כי "במהלך הדרך עשינו שיפוץ... שילמתי אני מה שיכולתי, אני לא זוכר את הסכומים והרוב היא שילמה" (ראו פרוטוקול הדיון מיום 16.3.2017, עמ' 9 שורות 30-26). מוכן אני לקבל כי לעיתים שיפוץ נכס השייך לאחד מבני הזוג במימון משותף עשוי ללמד על כך שביקשו לבטל את ההפרדה הרכושית, וליצור בעלות משותפת בנכס (ראו האמור בפסקה 23 לעיל). ואולם באמירה כללית וסתמית מסוג זה, כאשר לא הובהר לא היקף השיפוץ, ולא החלק בו נשא בן הזוג שאינו הבעלים, אין די בכדי ללמד שההפרדה הרכושית שנקבעה בהסכם השיתוף לא קוימה הלכה למעשה.

33. סיכומו של דבר, אם תשמע דעתי, נדחה הן את שני הערעורים לגופם, והן את בקשתה של רשות המסים לקבוע מחדש את המבחנים לעניין פירושו ויישומו של כלל היחידה המשפחתית, ולהפוך בכך את ההלכות שנקבעו בעניין פלם ובעניין שלמי. בהתאם אציע לחברי להטיל על רשות המסים את הוצאות הערעור בסכום של 40,000 ש"ח לטובת כל אחד מהמשיבים בשני הערעורים.

## ש ו פ ט

השופט י' אלרון:

1. במחלוקת שנפלה בין חבריי דעתי היא כדעתו של השופט ע' גרוסקופף – ואוסיף על דבריו הערות אחדות.

2. במוקד הערעור, פרשנות סעיפים 9(ג1א)(2)(ב)(2) ו-49(ב) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג–1963 (להלן: החוק או חוק מיסוי מקרקעין), אשר לשונם כמעט זהה, המורים כי על דרך הכלל, יש לראות ברוכש או מוכר נכס ובן זוגו "כרוכש אחד" או "כמוכר אחד" לעניין הקלות המס הקבועות באותם סעיפים.

הוראות אלו פורשו בע"א 3178/12 שלמי נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה (17.11.2014) (להלן: עניין שלמי) באופן המקים חזקה הניתנת לסתירה, אשר לפיה בני זוג מקיימים יחידה כלכלית אחת לעניין הקלות במס רכישה החלות לגבי "דירה יחידה" ופטור ממס שבח במכירת "דירת מגורים מזכה", על פי העניין.

3. עיקר המחלוקת בין חבריי, עניינה בתנאים הדרושים לסתירת החזקה בדבר קיומה של יחידה כלכלית אחת בין בני הזוג.

חברי השופט הנדל סבור כי "במקרים שבהם המאזניים (העובדתיות או המשפטיות) מעויינות, יש לראות את הנישומים כ'רוכש אחד' או כ'מוכר אחד'... הנטייה במקרי הביניים תהיה שלא לפטור ממס, אלא אם יציג הנישום ראיות ברורות להפרדה ממשית ועקבית" ברושם של בני הזוג; וכי "במקרים שבהם ההפרדה היא רק ביחס לדירה, ובני הזוג חיים במשק בית-כלכלי משותף ביתר ההקשרים מבלי לנהל הפרדה רכושית, ראוי... לדרוש הפרדה מלאה ביחס לדירה עצמה" (ההדגשה במקור – י' א').

מנגד, חברי השופט גרוסקופף סבור כי "עצם ההתנהלות הכלכלית השוטפת כתא משפחתי אחד, אין בו כדי לשלול את האפשרות לטעון לחריג ההפרדה הרכושית". לגישתו, "כל עוד נקבעה ההפרדה בהסכם יחסי ממון ויושמה בפועל, באופן שאינו מאפשר לסווגה כפיקטיבית, מלאכותית או כזו שנזנחה, הרי שיש לכבדה".

4. לגישתי, נקודת המוצא לליבון המחלוקת שנפלה בין חבריי היא כי הלכת שלחי, שלפיה יש בקיומו של הסכם ממון בין בני הזוג כדי לסתור את אותה חזקה בדבר קיומה של מערכת כלכלית אחת ביניהם, נועדה ליצור הרמוניה בין דיני הקניין לבין הוראות חוק מיסוי מקרקעין, תוך גישור הפערים ביניהם עד כמה שניתן (ראו שם, בפסקה 62 לפסק דינו של השופט י' דנציגר, ופסקה 17 לפסק דינה של השופטת ד' ברק-אדל).

דומה כי גישת חברי השופט הנדל, המבקש לחדד את ההבחנה שבין דיני הקניין לבין האופן שבו יש למסות את בני הזוג לפי חוק מיסוי מקרקעין, נובעת בעיקרו של דבר מהשקפתו שלפיה כאשר "נוצר חיבור כלכלי בין בני הזוג, שמתבטא גם בחוסן כלכלי רב יותר", נחלשת ההצדקה לסייע בידי שניהם ברכישת דירה (ראו למשל פסקה 11 לפסק דינו). אולם, נדמה כי גישה זו ממוקדת במעמדם הכלכלי של הצדדים בעת ביצוע עסקת הרכש בלבד – ומתעלמת מהאפשרות, אשר אינה כה חריגה, כי בני הזוג ייפרדו בהמשך.

מטבע הדברים, פרידת בני הזוג עלולה לערער את האיתנות הכלכלית ממנה נהנו יחד כזוג קודם לכן – וזאת בפרט במצבים שבהם נכסיו של בן הזוג האמיד מביין השניים יוותרו בבעלותו בשל הסכמותיהם במסגרת הסכם ממון. הטלת המס על שני בני הזוג באופן זהה, תוך התעלמות מהאפשרות כי בני הזוג ייפרדו והרכוש יחולק לפי הסכם הממון, עלולה לעוות את העדפותיהם ביחס לחלוקת נכסיהם במועד פרידתם, ואף להעמיק את הפערים הכלכליים ביניהם.

5. בפרט, שלילת הקלות מס המגיעות לאחד מבני הזוג רק בשל קיומה של דירה אחרת בבעלות בן הזוג האחר עלולה ליצור עיוותים בהעדפותיהם בעניין החלטותיהם באשר לנכסיהם אם יחליטו בהמשך הדרך להיפרד.

כך לדוגמה, מקרה שבו אחד מבני הזוג נכנס למערכת היחסים כאשר בבעלותו דירה לפי הסכם ממון שנכרת ביניהם; ובהמשך, רוכשים בני הזוג יחד דירה משותפת.

היה ולא תוכר הפרדה רכושית בין בני הזוג ביחס לדירה הראשונה לעניין חוק מיסוי מקרקעין, ושניהם יישאו בתשלום מס הרכישה – חרף ההכרה בהפרדה במישור הקנייני – יהא בכך משום קביעת "תג מחיר" להחלטתם להותיר את הדירה המשותפת בידי בן הזוג השני בעת פרידתם. זאת, מאחר שבן הזוג שהגיע למערכת היחסים ללא דירה, עלול להידחק למכור את הדירה המשותפת או להעביר את חלקו בה לאחר: אם

תיוותר הדירה בידי בן הזוג השני, הרי שהוא לא יהנה כלל מהקלות המס המגיעות לו לגבי "דירה יחידה" כהגדרת חוק מיסוי מקרקעין כל עוד הדירה בבעלותו.

מנגד, אם תיוותר הדירה בידי בן הזוג אשר בבעלותו דירה נוספת, יוכל בן הזוג לרכוש דירה אחרת תוך מימוש הקלות אלו אם מתקיימים התנאים להיותה "דירה יחידה" לפי חוק זה (ראו גם סעיף 4א לחוק מיסוי מקרקעין המורה, בתמצית, כי העברת זכויות במקרקעין לפי פסק דין אגב הליכי גירושין לא תהווה מכירת זכות במקרקעין לעניין חוק זה).

יוצא אפוא כי הבחנה בין דיני הקניין לבין כללי המיסוי ביחס לבני זוג עלולה ליצור תמריץ עבור בן הזוג השני לוותר על הדירה תמורת שווה כסף עבור חלקו בה.

ספק בעיני אם קיימת הצדקה לעיוותים בהעדפות בני הזוג מהסוג האמור. עיוותים מעין אלו, יש בהם לגישתי כדי להמחיש את היתרון שבהרמוניה בין זכויותיהם הקנייניות של בני הזוג לבין הקלות המס הקבועות בסעיפים 9 ו-49 לחוק מיסוי מקרקעין.

6. בהתאם לכך, אני סבור כי יש לשאוף להלימה בין המקרים שבהם ייטה בית המשפט להכיר בקיומו של שיתוף ספציפי בנכס מסוים, המקנה לשני בני הזוג זכויות בנכס – חרף האמור בהסכם הממון בין הצדדים ובחוק יחסי ממון בין בני זוג, התשל"ג – 1973 – לבין המקרים שבהם ייקבע כי אין להכיר בהפרדה הרכושית בין בני הזוג לעניין חוק מיסוי מקרקעין.

7. מכאן מתבקשת מסקנה דומה לזו שהגיע חברי השופט גרוסקופף, כי במקרים שבהם עלה בידי בני הזוג להוכיח כי הסכם הממון, הקובע הפרדה רכושית ביחס לנכס, נכרת כדין ולא נזנח – יש בכך כדי לסתור את החזקה הקבועה בסעיפים 9 ו-49 לחוק מיסוי מקרקעין בדבר היות בני הזוג יחידה כלכלית אחת לעניין חוק זה.

לטעמי, באופן זה יש להבין את המבחנים שהוצעו בעניין שלמי לבחינת מימוש הסכם הממון או הסכם ההפרדה "הלכה למעשה": מבחנים אלו אינם שונים באופן מהותי מאלו העשויים לסייע בקביעה כי הסכם בין הצדדים הוא הסכם למראית עין, או כי הוא נזנח ברבות השנים (לעניין זניחת הסכם ממון שהוראותיו לא קוימו ראו למשל בע"מ 2943/18 פלונית נ' פלוני, פסקאות 12–14 לפסק דינו של השופט מ' מזוז, ושם, בפסק דינו של השופט נ' הנדל (6.12.2018); ומנגד, ע"א 4306/12 פלונית נ' בנק לאומי לישראל (15.7.2018) (להלן: עניין בנק לאומי). באשר לטענה לקיומו של הסכם ממון שאינו אלא

חווה למראית עין ראו ע"א 1780/93 בנק המזרחי המאוחד בע"מ נ' אולצ'יק, פ"ד נ(2) 41 (1996).

אולם, לא בנקל ייקבע כי הסכם מפורש וברור הקובע את זכויות הצדדים בנכס מסוים, ואשר הוראותיו קויימו, נזנח או נעשה למראית עין בלבד. בפרט, על פי רוב אין בעצם מגורי בני הזוג בדירה אשר הוסכם כי תיוותר בידי אחד משניהם כדי ללמד על כוונה ליצור שיתוף ספציפי בדירה, בנסיבות שבהן הסכם ממון בין הצדדים מורה באופן מפורש אחרת (ראו למשל עניין בנק לאומי, בפסקה 17 לפסק דינו של השופט ד' מיינץ. יוער כי בע"מ 1398/11 אלמונית נ' אלמוני (26.12.2013), אליו הפנה חברי השופט הנדל, עסק במקרה שבו בני הזוג לא ערכו הסכם ממון, ואיני סבור כי יש בו כדי ללמד על ענייננו).

הוא הדין במקרים שבהם טוענים בני זוג להפרדה רכושית ביניהם לעניין סעיפים 9 ו-49 לחוק מיסוי מקרקעין: אומנם הנטל להוכחת הפרדה רכושית זו מוטל על בני הזוג, אך יש בהצגת הסכם ממון אשר הוראותיו קויימו כדי ללכת כברת דרך בהוכחת טענותיהם.

8. במקרה דנן, איני סבור שנפל פגם בהחלטת ועדת הערר בעניין בלנק (המשיב בע"א 4298/18), כי הסכם הממון בין הצדדים "משקף את המציאות שקדמה לו"; כי החתימה עליו "לא נעשתה לצורך תכנון מס בלתי לגיטימי"; וכי הוכח שבין בני הזוג "הפרדה רכושית מלאה המתקיימת ביניהם הלכה למעשה, לרבות בכל הנוגע לדירותיהם", אשר באה לידי ביטוי בין היתר בניהול חשבונות בנק נפרדים.

בפרט, לגישתי אין במגוריהם המשותפים של בני הזוג, ובהשתתפות אחד מהשניים במימון שיפוץ הדירה של האחר, כדי ללמד על זניחת הסכם הממון שנכרת ביניהם.

בהתאם לכך, יש לדחות את הערעור על החלטת ועדת הערר, ולהותיר בעינה את קביעתה כי בלנק זכאי לפטור ממס שבח בשל מכירת דירתו לפי חוק מיסוי מקרקעין.

9. בדומה, אין להתערב בקביעות ועדת הערר בעניין רוזנבוים (המשיבה בע"א 1886/19), אשר לפיהן "אין כל ספק", כלשון ועדת הערר, כי הסכם הממון אינו הסכם למראית עין, וכי "מתקיימת הפרדה רכושית אמיתית", אשר בהתאם לה אין לרוזנבוים זכויות בדירת בן זוגה.

משכך, לגישתי גם אין להתערב בקביעת ועדת הערר כי עלה בידי רוזנבוים לסתור את החזקה הקבועה בסעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין – ויש לראות בה כמי שרכשה מחצית מ"דירה יחידה" לעניין חוק מיסוי מקרקעין.

10. סוף דבר, כחברי השופט גרוסקופף, אף אני סבור כי דין הערעורים שלפנינו להידחות.

שופט

אשר על כן, הוחלט כאמור בחוות דעתו של השופט ע' גרוסקופף, אליה הצטרף השופט י' אלרון, כנגד דעתו החולקת של השופט נ' הנדל.

ניתן היום, ח' באייר התשפ"א (20.4.2021).

שופט

שופט

שופט