

חברים יקרים:

הרינו מתכבדים לשלוח אליכם עדכונים, רשמים ומאמרים בתחום המס. קריאה נעימה.

ניתנת לסתירה". לאחרונה ניתן בבית המשפט העליון פסק דין מקיף בנושא זה, הוא פסק דין שלמי (ע"א 3178/12), אשר המשיך וצמצם את תחולתה של החזקה. להלן נעמוד על הרקע שהביא למתן פסק הדין, ולאחר מכן נעמוד בהרחבה על הקבוע בפסק הדין עצמו ועל ההשלכות הנגזרות הימנו.

לשון החוק

סעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין, עניינו מס רכישה המוטל ברכישת דירת מגורים. הסעיף קובע בין השאר, כי ברכישת דירת מגורים יחידה יחולו שיעורי מס מוטבים הנעים בין 0% ל- 10% (לעומת דירה שאינה יחידה, אשר שיעורי מס הרכישה בגינה נעים בין 5% ל- 10%). סעיף קטן 9(ג1)(4) לחוק קובע כי "יראו רוכש ובן זוגו, למעט בן זוג הגר בדרך קבע בנפרד, וילדיהם שטרם מלאו להם 18 שנים, למעט ילד נשוי - כרוכש אחד".

כלומר, לפי לשון החוק ה"בשה", אם אחד מבני הזוג רכש דירת מגורים, גם אם עשה זאת לפני הכניסה לתא המשפחתי, יראו את בני הזוג כבעלים של דירה, ואם ירכשו בני הזוג דירה נוספת, לא יחולו עליהם מדרגות המס המוטבות.

סעיף 49 לחוק מצוי בפרק חמישי 1 לחוק, אשר עניינו פטורים והטבות מס המוענקות במכירת דירות מגורים. סעיף 49(ב) לחוק קובע כי "לענין פרק זה יראו מוכר ובן-זוגו, למעט בן-זוג הגר דרך קבע

מיסוי מקרקעין: "עיקרון התא המשפחתי במיסוי דירות מגורים - מחזקה חלוטה לחזקה ניתנת לסתירה והשלכות אופרטיביות של השינוי"

מבוא

עיקרון "התא המשפחתי" המצוי בסעיפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג - 1963 (להלן - "החוק") קובע שבני זוג וילדיהם הקטינים הם בבחינת מוכר/רוכש אחד של זכות במקרקעין, והוא נועד למנוע מבני משפחה לנצל באופן בלתי לגיטימי את הטבות המס ברכישה ומכירה של דירות מגורים. אי לכך, הפך עיקרון התא המשפחתי לעוגן מרכזי של עסקאות אלו. כלומר, ככלל כל אימת שחבר בתא המשפחה מוכר או רוכש דירת מגורים, הדבר נחשב כאילו כל יחיד התא המשפחתי מכרו/רכשו את הדירה. עקרון התא המשפחתי נמצא במתח מתמיד עם עקרון ההפרדה הרכושית שמקורו בחוק יחסי ממון בין בני זוג, תשל"ג-1973, אשר מאפשר לבי זוג לשמור על הפרדה רכושית ביניהם. השפעת עיקרון התא המשפחתי על החבות במס גררה אחריה שאלות רבות - מה הדין כאשר הדירות התקבלו לפני הכניסה לתא המשפחתי (טרם הנישואין)? מה הדין כאשר קיימת הפרדה רכושית בין בני הזוג (למשל באמצעות הסכם יחסי ממון)? שאלות אלו נדונו על ידי בתי המשפט בערכאות השונות, ואלו קבעו כי על אף נוסחו של החוק, למעשה העיקרון אינו כה גורף, ומדובר ב"חזקה

אם כן, ועדת הערר בעניין מור החלה את תהליך ריכוך חזקת התא המשפחתי כ"מוכר אחד" לצורך מס שבח והעדיפה את עקרון ההפרדה הרכושית. רשות המיסים לא ערערה על פסק הדין, והוא הפך להלכה מחייבת.

תהליך הריכוך נעצר בפסק הדין של בית המשפט העליון בעניין **עברי** (ע"א 3489/99). באותו מקרה ערכו בני הזוג הסכם ממון, בו קבעו כי דירות שהיו לכל אחד מהם לפני הנישואין תישארנה בבעלותו הבלעדית גם לאחר הנישואין. לאחר הנישואין מכר מר עברי את דירתו, וקיבל פטור ממס שבח. לאחר פחות מארבע שנים מכרה גב' עברי את דירתה שלה, וביקשה גם היא פטור ממס שבח, אך מנהל מיסוי מקרקעין סירב לבקשתה. המחלוקת הגיעה לפתחו של בית המשפט העליון, אשר דחה בדעת רוב (השופט ריבלין והנשיא ברק) את עמדת הנישומים, וקבע כי לאור לשון סעיף 49(ב) לחוק, כל מכירה שנעשתה על ידי אחד מבני הזוג תיחשב כאילו נעשתה גם על ידי בן הזוג האחר, וכך גם פטור שנוצל על ידי בן הזוג האחר ייחשב כאילו נוצל על ידי בן הזוג האחר. עוד נקבע כי פרשנות אחרת פוגעת בעיקרון השוויון, כיוון שהיא מבחינה בין בני זוג שהחליטו על הפרדה רכושית בנכסיהם לבין בני זוג שלא עשו כן. נקבע כי אילו היה המחוקק רוצה לסייג את הוראת הסעיף ולקבוע שהסכם ממון מבטל את חזקת התא המשפחתי, היה עליו לקבוע זאת במפורש. עוד נקבע כי עם היווצרות תא משפחתי על ידי שני בני זוג, הזכאות לפטור ממס

בנפרד, וילדיהם שטרם מלאו להם 18 שנים למעט ילדים נשואים - כמוכר אחד.

גם כאן, לפי לשון החוק ה"יבשה", בתקופה בה ניתן פטור ממס שבח במכירת דירה אחת כל ארבע שנים, אם אחד מבני הזוג מכר דירה לפני הנישואין, ומיד לאחר הנישואין בן הזוג השני מוכר את דירתו שלו, הרי שמאחר שבני הזוג הם בגדר "מוכר" אחד, עלול להישלל הפטור במכירה השנייה.

פסק דין מור ופסק דין עברי - תחילת ריכוך

החזקה במס שבח

בפסק דין מור (עמ"ש 2979/97) ערכו בני זוג הסכם ממון, בו קבעו כי רכושם מלפני הנישואין יוותר בבעלותו של כל אחד מהם, ולא ייחשב לרכוש משותף. באותו זמן שרר המשטר הקודם של מיסוי דירות מגורים, לפיו יוענק פטור ממס במכירת דירת מגורים כל ארבע שנים. מר מור מכר לפני הנישואין את דירתו וקיבל פטור ממס שבח. לאחר הנישואין, אך לפני שחלפו ארבע שנים מהמכירה של מר מור, מכרה גב' מור את דירתה שלה. מנהל מיסוי מקרקעין סירב להעניק פטור דומה, שכן לטענתו בני הזוג הם בגדר "מוכר אחד", ולפיכך מר מור, אשר אינו זכאי לפטור במכירה, נחשב אף הוא למוכר של הדירה. ועדת הערר קיבלה את עמדת הנישומים, וקבעה כי את התא המשפחתי יש לראות כיחידה אחת לצורך מס רק מרגע שהוא נוצר. לדידה, מכירות של דירות שביצע אחד מבני הזוג לפני הנישואין אינן מיוחסות לבן הזוג השני לאחר הנישואין.

דירה קודמת לפני הנישואין, הרי שאין לראות במר פלם כרוכש "דירה יחידה". המחלוקת הגיעה לבית המשפט העליון, אשר פסק בדעת רוב (הנשיא ברק והשופטת חיות) לטובת הנישואים, וקבע, בדומה לפסק דין מור, כי חזקת התא המשפחתי נוצרת רק עם היווצרות התא המשפחתי ולא לפני כן, ומשרכשה גב' פלם את דירתה לפני יצירת התא המשפחתי, רכישה זו אינה מיוחסת למר פלם. עוד נקבע כי פרשנות זו מתבקשת גם על פי תכלית החוק, שהינה רכישת מספר דירות מגורים שייחוסו לבני המשפחה השונים כדי לזכות שלא בצדק בשיעורי מס הרכישה המופחתים. כך, אין להחיל את עיקרון התא המשפחתי על דירה שנרכשה בטרם הנישואין, כיוון שבמועד זה לא היה חשש לייחוס הדירה לבני המשפחה השונים. תכלית נוספת שעניינה לראות במשפחה יחידה אחת ולהעניק לה הקלה במס רכישה בעת שהיא רוכשת דירה יחידה במשאביה המצומצמים. במקרה זה, הדירה שנרכשה היא "הדירה היחידה" של המשפחה כיחידה אחת, ואילו הדירה של גב' פלם שנרכשה על ידה לבדה היא דירתה שלה בלבד ולא דירת המשפחה.

בדעת המיעוט היה השופט ריבלין, אשר סבר כי המועד הרלוונטי לצורך בחינת "רוכש אחד" הוא מועד רכישת הדירה הנוכחית, וככל שבמועד זה יש לרוכש דירה אחרת - ואין זה משנה מה מקורה ומתי נרכשה - לא יהיה הרוכש זכאי להטבת המס הקבועה בחוק. בנוסף, סבר ריבלין, כי כאשר בבעלות התא המשפחתי, על מרכיביו השונים, יותר

שבח נבחנת בפריזמת התא המשפחתי החדש, והפטור הקודם שכל אחד מהיחידים היה זכאי לו עובר להיווצרותו, חולף מן העולם.

דעת המיעוט (השופטת שטרסברג-כהן) סברה, כי יש להביא בחשבון את ההפרדה הרכושית ששררה בין בני הזוג מכוח הסכם הממון שכרתו, ואין לפרש את שתיקתו של סעיף 49(ב) בעניין זה כהסדר שלילי. כן נטען כי תכליתו של סעיף 49(ב) לחוק היא למנוע רישום פיקטיבי של דירות על שם בני המשפחה על מנת לנצל פטורים רבים יותר ממס שבח. באותו מקרה ציין בית המשפט, כי לא קיים חשש לניצול בלתי לגיטימי של פטורים, מאחר שהדירות הנמכרות היו בבעלות בני הזוג שנים רבות לפני נישואיהם, והבעלות הנפרדת בהן נותרה בעינה.

פסק דין פלם - המשך ריכוך חזקת התא המשפחתי בהיבט מס רכישה

בפסק דין פלם (ע"א 3185/03) הייתה לגב' פלם דירת מגורים מלפני הנישואין, אשר בהתאם להסכם ממון שנכרת בין בני הזוג נותרה בבעלותה הבלעדית, ואילו למר פלם לא הייתה דירה משלו. בני הזוג רכשו דירה במשותף לאחר הנישואין, וביקשו לפצל את החבות במס רכישה, כך שעל חלקו של מר פלם יחולו שיעורי המס המוטבים החלים ברכישת דירה יחידה, ואילו על גב' פלם יחולו שיעורי המס הרגילים. מנהל מיסוי מקרקעין דחה את השומה העצמית וקבע כי יש לראות בבני הזוג כ"רוכש אחד", ולנוכח העובדה שגברת פלם רכשה

שבפניו לעניין **עברי** וקבע, כי בעוד המכירות בעניין **עברי** אירעו לאחר הנישואין, הרי שבעניין **פלם** אירעה רכישה אחת לפני הנישואין ואחת אחריהם - זאת בדומה לסדר האירועים בעניין **מור**. על כן, פסק דין פלם אינו סותר את פסק דין **עברי**.

המתח בין עניין **פלם** לעניין **עברי** עלה גם בפסק דינה של ועדת הערר בעניין **אור** (ו"ע 1072/02). שם ערכו בני הזוג הסכם ממון, שבו נקבע כי דירות שהיו בבעלותם של מר וגב' אור לפני הנישואין תיוותרנה בבעלותו הבלעדית של כל אחד מהם. לאחר הנישואין מכרה גב' אור את הדירה בפטור ממס שבח, ושנתיים לאחר מכן, מכר מר אור את דירתו שלו. מנהל מיסוי מקרקעין סירב להעניק פטור ממס שבח למר אור, מאחר שטרם עברו ארבע שנים ממכירת דירתה של גב' אור. המחלוקת הגיעה לוועדת הערר, אשר דחתה אותו ברוב דעות. דעת הרוב (רו"ח פרידמן ועו"ד מרגליות) סברה כי לכאורה, לאור הקביעה לגופו של עניין בפסק דין **פלם**, היה ראוי לקבל את הערר, מאחר שנקבע שם כי הסכם ממון גובר על חזקת התא המשפחתי לצורך מס רכישה, ואין מקום להחלת דין אחר לצורך מס שבח. יחד עם זאת, ציינה דעת הרוב, כי היות שעניין **עברי** הוזכר בעניין **פלם**, וניתן לו תוקף מחודש, אזי לא ניתן לפסוק בניגוד להלכה זו.

דעת המיעוט (הש' בדימוס זמיר) סברה כי יש מקום לקבל את הערר, זאת לאור הלכת **פלם** אשר מחזקת דווקא את דעת המיעוט שבעניין **עברי**. צוין, כי יש מקום להבחין בין בני זוג שבמהלך חייהם המשותפים רוכשים ומוכרים נכסים, אשר יש

מדירה אחת, הרי שיש לומר כי הוא אינו נמנה על הסקטור שיש הצדקה ליתן לו הקלת מס. בנוסף, אין להבחין בין בני זוג שערכו הסכם ממון לבין בני זוג שלא ערכו הסכם ממון, והבחנה כזו פוגעת בעקרון השוויון ויוצרת תמריץ לכריתת הסכמי ממון משיקולי מס, וכי המחוקק בחר להתעלם במסגרת סעיף 9 מאפשרות קיומו של הסכם כזה.

יוער, כי לאחר מתן פסק דין **פלם**, ניתנו מספר פסקי דין בועדות הערר, אשר הרחיבו את ההלכה הקבועה בה. בעניין **נוי** (ו"ע 3036/04) נרכשה דירה אחת על ידי גב' נוי לפני הנישואין ושימשה אותה באופן בלעדי, אך לא נערך בין בני הזוג הסכם ממון. בני הזוג רכשו לאחר הנישואין דירה נוספת, וועדת הערר קבעה כי בהתאם להלכת פלם, יש לראות את מר נוי כרוכש דירה יחידה, על אף העדר הסכם ממון בין הצדדים. בעניין **רוזנשטיין** (ו"ע 1038/03) הייתה בבעלות מר רוזנשטיין דירה לפני הנישואין. בני הזוג חתמו על הסכם ממון, ולאחר הנישואין רכשה גב' רוזנשטיין דירה שנרשמה על שמה בלבד, וביקשה לשלם מס רכישה לפי דירה יחידה על כל הדירה, ולא רק על מחציתה. ועדת הערר קבעה כי בין בני הזוג קיימת הפרדה רכושית ביחס לשתי הדירות, ולכן הדירה שנרכשה על ידי האישה תיחשב כדירתה היחידה, וכך יש למסותה.

בין פסק דין פלם לפסק דין עברי

עינינו הרואות, כי קיים דמיון רב בין דעת המיעוט בעניין **עברי** לדעת הרוב בעניין **פלם**. אף על פי כן, הבחין בית המשפט העליון בעניין **פלם** בין העניין

הרשות מנמקת זאת באמצעות פסק דין עברי, בו נקבע כי מכירת דירה בפטור ממס על ידי אחד מבני הזוג במהלך הנישואין תבוא גם במניין הפטורים של בן הזוג השני. כלומר, ההוראה מתעלמת מההרחבה שחלה בעניין רזנשטיין, לפיה לא תחול חזקת התא המשפחתי לגבי דירות שנרכשו במהלך הנישואין תוך הפרדה רכושית ברורה.

לעניין מס שבח, נקבע כי בהתאם להלכות פלם, עברי ומור, כאשר אחד מבני הזוג ניצל פטור ממס שבח לפני יצירת התא המשפחתי ולאחר הנישואין נרכשה על ידם דירה משותפת או שנרכשה דירה ע"י אחד מבני הזוג ויש לראותה כדירה משותפת, במכירת הדירה המשותפת יוענק פטור בגין מחצית השבח המיוחסת לבן הזוג שלא ניצל פטור בעבר, אך לא יוענק פטור בגין המחצית המיוחסת לבן הזוג שניצל פטור לפני הנישואין. יחד עם זאת, המתח בין הלכת פלם אשר אימצה את עקרון ההפרדה הרכושית לבין עניין עברי אשר בחרה בחזקת התא המשפחתי לא שכח, ולאחרונה שוב הגיעה הסוגיה לפתחו של בית המשפט העליון בעניין שלמי.

פסק דין שלמי - השלמת ריכוך חזקת התא המשפחתי והעדפת עקרון ההפרדה הרכושית

המגובה בהסכם ממון

מגמת השחיקה של עיקרון התא המשפחתי והפיכתו לחזקה הניתנת לסתירה עלתה לאחרונה שלב, במסגרת פסק דין שלמי (ע"א 3178/12). באותו מקרה נישאו בני הזוג שלמי בשנת 1998, כשבמועד

לראותם כנכסים משותפים ולהחיל עליהם את החזקות הקבועות בסעיפים 9 ו-49(ב) לחוק, לבין בני זוג שהביאו עימם לנישואין נכסים שרכשו בנפרד בעבר טרם הנישואין. מעת שמדובר בדירה שהתקבלה בירושה שנים רבות לפני נישואיו השניים של מר אור, הרי שאין לראות בגברת אור כמי שיש לה שייכות לדירה זו, ואין לראות את בני הזוג כ"מוכר אחד" ביחס למכירתה.

הוראת ביצוע 5/2011 - עמדת רשות המיסים

בעקבות פסקי הדין בעניין מור, פלם ועברי, הוציאה רשות המיסים את הוראת ביצוע 5/2011, אשר עניינה היקף תחולת חזקת התא המשפחתי במס שבח ומס רכישה.

לעניין מס רכישה, נקבע כי הלכת פלם תחול הן לגבי דירות שנרכשו לפני יצירת התא המשפחתי, והן לגבי לדירות שהתקבלו בירושה או במתנה במהלך קיומו של התא המשפחתי ("נכסים חיצוניים"), זאת בלא קשר לקיומו של הסכם ממון. חריג לכך חל במקרים בהם חל שיתוף דה פקטו באותם נכסים חיצוניים, כגון מגורים משותפים, מימון משותף, תשלום משכנתא משותף ודמי שכירות המשתלמים לחשבון בנק משותף.

עוד נקבע בהוראה כי במקרה בו לבני הזוג הסכם ממון, והדירה שנרכשה במהלך הנישואין נרכשה על שם בן זוג אחד בלבד, בעוד לבן הזוג השני דירה שנרכשה על שמו לפני הנישואין, יש לראות את בן הזוג שלו דירה מלפני הנישואין כמי שרכש דירה נוספת, ועליו לא יחולו מדרגות מס מוטבות.

צעירים יחסית, הבונים משפחה וכל דירותיהם נרכשו במאמץ משותף. בתור שכך, החזקה אינה מותאמת למצבים עובדתיים מורכבים יותר, כגון הקמת תא משפחתי כאשר בני הזוג הם מבוגרים יותר, מבוססים יותר ובבעלות כל אחד מהם דירה משלו. כך, כל אחד מבני הזוג נכנס לתא המשפחתי כשהוא נושא "מטען היסטורי" מיסויי. יישום עיקרון התא המשפחתי באופן זהה לשני סוגי המשפחות חוטאת לתכלית העיקרון.

בית המשפט אישר את המנגנון שנקבע בהוראת ביצוע 5/2011, לפיו כאשר אחד מבני הזוג ניצל פטור ממס שבח לפני הנישואין, ולאחר הנישואין נרכשה על ידם דירה משותפת, במכירת הדירה המשותפת יוענק פטור בגין מחצית השבח המיוחסת לבן הזוג שלא ניצל פטור בעבר.

בית המשפט המשיך ודן בשאלה האם יש להתחשב בקיומו של הסכם ממון בפרשנות עיקרון התא המשפחתי. זאת, הן כאשר בני הזוג מוכרים דירות במהלך הנישואין, אשר נרכשו על ידם עובר לנישואין וכל אחד מהם מבקש פטור ממס שבח (כפי שאירע בעניין עברי, אור ושלמי); והן כאשר בני הזוג רוכשים דירות במהלך הנישואין, תוך הקפדה על הפרדה בהתאם להסכם הממון, וכל אחד מהם מבקש הקלה בתשלום מס הרכישה (כפי שאירע בעניין רוזנשטיין). בית המשפט קבע, כי יש לעיין מחדש בעניין עברי, ולאמץ באופן זהיר את דעת המיעוט שם. לטעמו, לשון סעיפים 49(ב) ו-9 לחוק מיסוי מקרקעין, בהם קבוע עיקרון התא המשפחתי, אינה שוללת פרשנות המבחינה בין בני זוג שערכו

הנישואין הייתה לכל אחד מהם דירה בבעלותו, אותה רכש לפני כן. בשנת 2005 נערך בין בני הזוג הסכם ממון, בו נערכה הפרדה בין נכסיהם המשותפים לנכסיהם הפרטיים. לאחר מכן, מכרה גב' שלמי את דירתה וקיבלה פטור ממס שבח, וכעבור שנה ושלושה חודשים, מכר גם מר שלמי את דירתו. גם הפעם, סירב מנהל מיסוי מקרקעין להעניק למר שלמי פטור ממס, בהסתמך על הלכת עברי, ומן הטעם שטרם חלפו ארבע שנים ממועד מכירת הדירה של גב' שלמי.

מר שלמי הגיש ערר על ההחלטה, ונדחה על ידי ועדת הערר, מטעמים דומים לאלו שבעטיים נדחו הערעור בעניין עברי והערר בעניין אור. נקבע כי יש לראות בבני הזוג שלמי "מוכר אחד", הגם שהדירות הנמכרות נרכשו על ידיהם לפני הנישואין, והם שבני הזוג חתמו על הסכם ממון. הדירה שבגינה נוצל פטור ממס שבח נמכרה על ידי גב' שלמי במהלך הנישואין, ומכאן שמדובר בפטור שנוצל על ידי התא המשפחתי, ואין מקום להעניק פטור ממס במכירת דירה נוספת אשר בוצעה פחות מארבע שנים לאחר מכן. רו"ח פרידמן, אשר היה במותב הועדה, חזר על דבריו בפסק דין אור, לפיהם קיימת סתירה בין עניין עברי לעניין פלם, אך לאור המחויבות לפסיקת בית המשפט העליון, יש לדחות את הערר.

מר שלמי הגיש ערעור על פסק הדין לבית המשפט העליון, והערעור התקבל.

השופט דנציגר, אשר כתב את פסק הדין הראשי, קבע כי חזקת התא המשפחתי היא פיקציה משפטית המותאמת למצב "קלאסי" של בני זוג

לתשלומי המשכנתא) ומגורים של שני בני הזוג ב"חינם" באחת מדירות של אחד מבני הזוג.

יער, כי השופט סולברג הסכים אף הוא לתוצאה אליה הגיע השופט דנציגר, אך סבר בדעת יחיד כי אין חובה בהצגת הסכם ממון, ויש ליתן לבני זוג אפשרות לסתור את חזקת התא המשפחתי גם ללא הצגתו, בהתאם לקיומם של קריטריונים שונים. עם זאת, בדעת הרוב נקבע כי הצגת הסכם ממון הוא תנאי חובה לסתירת חזקת התא המשפחתי, לכל הפחות כשעסקינן בזוג נשוי. כאשר מדובר בידועים בציבור, ייתכן שניתן יהיה לסטות מחובה זו, אך הדבר הושאר בצריך עיון.

השלכות פסק דין שלמי וסיכום

פסק דין שלמי מביא עמו בשורה של ממש לזוגות המנהלים הפרדה רכושית. השלכותיו הן מרחיקות לכת. במישור מס הרכישה, מעניק פסק דין שלמי גושפנקא סופית לפסק דין רוזנשטיין, לפיו ברכישת דירה "פרטית" תוך כדי הנישואין על ידי אחד מבני הזוג, ודירה זו היא עבורו דירה יחידה, יחולו שיעורי מס רכישה מוטבים.

חשוב אף מכך, במישור מס שבח השופטת ברק-ארז בדעת הרוב בעניין שלמי התייחסה אף לשינויים שחלו במשטר המיסוי של דירות מגורים במסגרת תיקון 76 לחוק. במועד ביצוע העסקה נשוא פסק דין שלמי, שרר משטר המס ה"ישן", לפיו הוענק פטור ממס שבח במכירה של דירה כל ארבע שנים. כיום, לאחר תיקון 76 לחוק מיסוי מקרקעין,

הסכם ממון לבין בני זוג שלא ערכו הסכם ממון, זאת למרות החשש ליצירת תמריץ לכריתת הסכמי ממון פיקטיביים לצרכי תכנון מס. על כן, קבע בית המשפט, כי יש לראות בעיקרון התא המשפחתי כחזקה ניתנת לסתירה.

לפיכך, רשאים בני זוג לטעון כי חזקת התא המשפחתי נסתרת בעניינם הקונקרטי, ולשם כך מוטל עליהם להוכיח קיומה של הפרדה רכושית בפועל. נטל ההוכחה כולל הצגת הסכם יחסי ממון (או הסכם הפרדה בין ידועים בציבור), וכן ראיות כי אכן פעלו על פי ההסכם, כשלעניין זה ניתן להשתמש בין השאר במבחני העזר שמופיעים בהוראת הביצוע - מגורים משותפים, מימון משותף, תשלום משכנתא משותף, דמי שכירות המשתלמים לחשבון בנק משותף.

כפועל יוצא מכך, גזר בית המשפט, כי בני זוג המוכרים במהלך נישואיהם שתי דירות, שכל אחת מהן הייתה בבעלות אחד מהם לפני הנישואין, יכולים להציג ראיות בדבר ההפרדה הרכושית שהתקיימה ביניהם הלכה למעשה, על מנת לסתור את חזקת התא המשפחתי. לגופו של המקרה, נקבע כי יש להחזיר את הדיון למנהל מיסוי מקרקעין, על מנת שיבחן, האם אכן הצליחו בני הזוג שלמי לסתור את החזקה.

השופטת ברק-ארז הסכימה עם התוצאה אליה הגיע השופט דנציגר, וציינה כי מבחני עזר נוספים אשר לא צוינו על ידי דנציגר, ועשויים להעיד על העדר הפרדה רכושית מלאה, הם קיומו של חשבון בנק משותף לבני הזוג (לא בהכרח כזה המשמש

הסכמי שכירות, חשבונות ארנונה וכו'), שמירת הסכם ההלוואה בו רשום רק אחד מבני הזוג, שמירת תדפיסי בנק בהם מתועד תשלום המשכנתא וכן תדפיסי בנק בהם מתועדת כניסת דמי השכירות מהדירה (ככל שהושכרה). בכל מקרה רצוי לקבל ייעוץ פרטני על מנת לבחון את השלכות פסק הדין בכל מקרה ומקרה לגופו.

נשמח לסייע בשאלות והבהרות נוספות, עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי, עו"ד מיכל זנקו, עו"ד (כלכלן) אדי רשקובן ועו"ד (חשבונאות) שי ארז. הנכם מוזמנים לקרוא מאמרים ועדכונים נוספים באתר המשרד www.ampeli-tax.co.il אין באמור ברשימה זו כדי להוות חוות דעת ו/או ייעוץ משפטי בסוגיות הנידונות ובכל אופן מומלץ להתייעץ עם מומחה מס לפני נקיטת צעדים משפטיים ו/או אחרים המסתמכים על רשימה זו.

מוענק פטור מלא (במגבלות שונות) רק למי שמוכר "דירה יחידה" מכוח סעיף 49ב(2) לחוק, או "דירת ירושה" מכוח סעיף 49ב(5) לחוק. השופטת מציינת כי לאור קביעות פסק הדין, יראו בני זוג, אשר כל אחד מהם הוא בעלים של דירה, המקפידים על הפרדה רכושית, כך שכל אחד מהם ייחשב לבעלים של "דירה יחידה". הדבר ישפיע הן על הפטור ל"דירה יחידה", והן על הפטור ל"דירת ירושה" (המותנה בכך שהדירה הנמכרת הייתה דירתו היחידה של המוריש).

על כך נוסיף אנחנו, כי במסגרת תיקון 76 לחוק נוספה אפשרות למכור דירת מגורים ב"פיצול ליניארי מוטב", כך שהשבח יפוצל לפי יחסי תקופות, ובגין התקופה שעד סוף 2013 יוענק פטור ממס שבח, ועל יתרת השבח יחול מס בשיעור 25%. מתחילת 2014 ועד סוף 2017 תחול "תקופת מעבר", מכוחה ניתן יהיה לנצל את הפיצול הליניארי המוטב פעמיים בלבד. לאחר פסק הדין, בני זוג המנהלים הפרדה רכושית יכולים למכור דירות בתקופת המעבר בפיצול ליניארי מוטב, בהתאם לחלופות הבאות: (1) ארבע דירות "פרטיות" (כל אחד מבני הזוג מוכר שתי דירות); (2) שתי דירות "משותפות"; (3) "דירה אחת" פרטית" על ידי כל אחד מבני הזוג וכן דירה אחת "משותפת" על ידי שניהם.

על מנת ליהנות מהשינוי שחל בפסק הדין, נמליץ לזוגות המעוניינים לבצע הפרדה רכושית, להקפיד על הצעדים הבאים: עריכת הסכם ממון (ולו בדיעבד), תיעוד של המגורים בדירה על מנת להוכיח, שלא שימשה את בני הזוג יחדיו (שמירת