

חברים יקרים:

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

אחרת בבעלות שני בני הזוג ובלבד שקיים הסכם ממון ובני הזוג נוהגים בתום לב. **על כך ברשימה זו.**

עובדות פסק הדין

בעניין **בלנק** דן בית המשפט העליון במאוחד בשני ערעורים של רשות המיסים על החלטות ועדות הערר, האחד עסק בתיק מס רכישה (בלנק) והשני בתיק מס שבח (רוזנבוים). להלן נפרט את עיקרי העובדות בפסקי הדין:

ע"א 1886/19 (להלן: **"תיק מס הרכישה"**) – עניינו בבני זוג אשר חתמו על הסכם ממון ערב נישואיהם, לפיו דירה וחשבון בנק שהיו בבעלות בן הזוג קודם לנישואין יישארו בבעלותו. מלבד שני נכסים אלה, ניהלו בני הזוג משק בית משותף לכל דבר, משכורותיהם נכנסו לחשבון בנק משותף והוצאותיהם מומנו מהחשבון המשותף. בני הזוג התגוררו יחד בדירת בן הזוג. לאחר עשר שנות נישואים החליטו בני הזוג לרכוש דירה משותפת וביקשו להחיל על מחצית הדירה שנרכשה על ידי בת הזוג את מדרגות מס הרכישה החלות על רוכש דירה יחידה. רשות המסים טענה כי גם בת הזוג צריכה לשלם את שיעור המס הרגיל, כפי ששילם בן זוגה. עמדת הרשות נסמכה על כך שבמהלך הנישואין מכר בן הזוג את דירתו המקורית ורכש דירה אחרת במקומה, מכספו, ועל כך שבת הזוג הייתה מעורבת בשיפוץ דירתו.

תם (ואולי) נשלם - פסק דין בלנק והשלכותיו על

חזקת התא המשפחתי

פתח דבר

פסק דין בעניין **בלנק** שפורסם לאחרונה מהווה חוליה נוספת בשרשרת הלכות שקבע בית המשפט העליון בשני העשורים האחרונים בנוגע לגדרי חזקת התא המשפחתי הקבועה בחוק מיסוי מקרקעין, התשכ"ג-1963 (להלן: **"החוק"**) המגבילה את זכותו של יחיד לנצל הטבות מס הקבועות בחוק לאחר כניסתו למערכת זוגית, הכוללת שיתוף מלא או חלקי בנכסים. ייחודו של פסק הדין הוא בכך שהמתח הקיים בבית המשפט העליון בין השמרני לליברלי בו בא לידי ביטוי באופן מאוד ברור באמצעות עמדותיהם ההפוכות של השופטים **הנדל** (דעת המיעוט בפסק הדין) ו**גרוסקופף ואלרון** (דעת רוב בפסק הדין) כאשר הם מתבססים על אותן הלכות קודמות של בית המשפט העליון, אך מפרשים אותן מתוך נקודות מבט שונות, המובילות אותם לתוצאות מנוגדות בתכלית.

התוצאה הסופית של פסק הדין מהווה הרחבה של אוטונומית היחיד הבוחר לייחס לעצמו קניין פרטי גם לאחר שייצר לעצמו תא משפחתי משותף, ובתור שכך הוא מהווה המשך ישיר לפסקי הדין של בית המשפט העליון בעניין **פלם** (ע"א 3185/03) ו**שלמי** (3178/12) ומכאן חשיבותו הפרקטית (ראו בעניין זה רשומון מס מס' 66). **קרי**, גם בן זוג אשר מתגורר בדירה השייכת לבן הזוג השני רשאי לטעון להטבת מס בעת רכישה של דירה נוספת או מכירה של דירה

כאמור, פסק דין בלנק דן בהשלכות חזקת התא המשפחתי על הטבות המס שבחר המחוקק להעניק בחוק למוכר/רוכש יחיד על דירת מגורים יחידה. כך, בתיק מס השבח נדון סעיף 49(ב)(א) לחוק הקובע פטור ממס עד לתקרה של 4,495,000 ₪ (נכון לשנת 2021) למוכר דירת מגורים יחידה מכוח סעיף 49(ב)(2) לחוק, ואילו בתיק מס הרכישה נדון סעיף 9(ג1א)(2)(א) לחוק הקובע שיעורי מס רכישה מופחתים בעת רכישת זכות במקרקעין המהווה דירת מגורים.

השופט **גרוסקוף** מסביר בעניין בלנק את התכלית הסוציאלית העומדת מאחורי הטבות המס שקבע המחוקק למוכר/רוכש של דירה יחידה כדלקמן:

"...התכלית הסוציאלית המרכזית של הפטור מתשלום מס שבח בגין מכירת דירת מגורים מזכה וההקלה בתשלום מס רכישה בגין רכישת 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"

בין כל השופטים בעניין **בלנק** הייתה תמימות דעים כי בהיבטים הרלוונטיים לבחינת השלכות קיומו של תא המשפחתי אין הבדל מהותי בין סעיף 9(ג1א)(2)(ב)(2) המתייחס למס רכישה לסעיף 49(ב) לחוק המתייחס למס שבח ("**סעיפי התא המשפחתי**") - מבחינת הלשון או התכלית. השופטים קבעו כי סעיפי התא המשפחתי קובעים שניהם, הן לעניין מס שבח והן לעניין מס רכישה, כי "**יראו מוכר/רוכש ובן זוגו, למעט בן זוג הגר בדרך קבע בנפרד,**

ועדת הערר קיבלה, בדעת רוב, את עמדת הנישומה (ו"ע (מרכז) 17-03-16836, מפי כב' השופט א' גורמן, ובהסכמת עו"ד מ' בן לולו).

ע"א 4298/18 (להלן: "**תיק מס השבח**") – בן זוג מכר דירת מגורים שהייתה בבעלותו, ונרכשה קודם למועד שהוא ובת זוגו הפכו לידועים בציבור. בעת מכירת הדירה היו בבעלותה של בת הזוג שתי דירות מגורים, אחת מהן נרכשה קודם ליצירת הקשר הזוגי ואחת מהן – הדירה שבה גרו בני הזוג – נרכשה בידי בת הזוג בעת שכבר היו ידועים בציבור. במועד שבו מכר בן הזוג 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 בדירת בת הזוג. בת הזוג אף נשאה במרבית התשלומים וההוצאות השוטפות בגין המגורים המשותפים. רשות המסים דחתה את בקשת בן הזוג לפטור דירה יחידה במכירה ונימקה את עמדתה בכך כך שהסכם הממון בין בני הזוג נחתם כשמונה שנים לאחר שהוכרו כידועים בציבור, ועל כך שבן הזוג השתתף בהוצאות שיפוץ דירת המגורים של המשפחה, ששייכת כאמור לבת זוגו.

ועדת הערר קיבלה את עמדת בן הזוג (ו"ע (ת"א) 16-10-18027, כב' השופט מ' אלטוביה ורו"ח א' מונד ומ' לזר).

הרקע הנורמטיבי בקליפת אגוז

פס"ד פלם (ע"א 3185/03, 2004) - בני זוג התחתנו וחתמו על הסכם ממון. לאישה הייתה דירת מגורים שרכשה קודם למועד הנישואין. 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.

בית המשפט העליון קבע בדעת רוב שנכתבה על ידי כבוד הנשיא (כתוארו דאז), **ברק** ובהסכמת השופטת **חיות** כי ביחס לרכישת מחצית מן הדירה יחושב מס הרכישה לפי השיעור החל על דירת מגורים יחידה. זאת בניגוד לעמדת השופט **ריבלין** בדעת מיעוט.

פס"ד שלמי (ע"א 3178/12, 2014) - נסיבותיו דומות מאוד לאלו שנדונו במסגרת פסק דין עברי, שניתן עשור לפניו: 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. ברם, בעניין שלמי קבע בית המשפט, מפי השופט **דנציגר** ובהסכמת השופטים **סולברג** ו**ברק ארז**, כי באופן עקרוני יש להעדיף את גישת המיעוט שהובעה בעניין **עברי** על ידי השופטת **שטרסברג כהן**. יחד עם זאת, השופטים הבהירו כי על מנת להחיל את הטבת המס במקרים בהם בני הזוג מהווים תא משפחתי, עליהם להוכיח הפרדה רכושית לא ברמת ההסכמה בלבד (קרי, במסגרת הסכם ממון), אלא גם הלכה למעשה.

וילדיהם שטרם מלאו להם 18 שנים, למעט ילד נשוי – **כמוכר/ רוכש אחד**;". לפיכך בעניין **בלנק** בחר בית המשפט העליון לדון בהם יחדיו ומסקנותיו חלות הן לעניין תיק מס הרכישה והן לעניין תיק מס השבח.

תקציר הפרקים הקודמים

כפי שצינו לעיל, פסק הדין בעניין **בלנק** ניתן על רקע מספר הלכות של בית המשפט העליון משני העשורים האחרונים במסגרתם נבחנה סוגיית התא המשפחתי בהקשר של הטבות מס למוכרים/ רוכשים של דירת מגורים יחידה. בשל חשיבותם לניתוח המשפטי בעניין **בלנק** ומשמעותיותו האופרטיביות נפרט כעת בקצרה את העובדות וההכרעה בפסקי הדין **עברי**, **פלם** ו**שלמי**, לפי הסדר הכרונולוגי בו ניתנו (לפירוט נוסף ראו **רשומון מס מס' 66**).

פסק דין עברי (ע"א 3489/99, 2003) - באותו עניין דובר בבני זוג שערכו הסכם ממון הקובע הפרדה רכושית, שכל אחד מהם החזיק בדירה קודם לנישואין. שני בני הזוג מכרו לאחר הנישואין את הדירות וביקשו להחיל על המכירה פטור. רשות המסים טענה שעסקת המכירה המאוחרת מבין השתיים חייבת במס שבח, כאילו מדובר במכירת דירה שנייה, למרות שכל אחד מבני הזוג מכר רק דירה אחת שהייתה בבעלותו.

בית המשפט העליון, בדעת רוב שכתב השופט **ריבלין** והתקבלה גם על דעתו של כבוד הנשיא (כתוארו דאז) **ברק**, קיבל את עמדת רשות המיסים האמורה, בניגוד לעמדתה של השופטת **שטרסברג כהן**.

הורחבו החריגים לחזקה באמצעים פרשניים אשר אינם מופיעים בלשון החוק:

1. **"חריג המטען ההיסטורי"** - גורס כי כלל היחידה המשפחתית מסדיר את מעמדם של בני הזוג לעניין הטבות המס רק החל ממועד יצירת התא המשפחתי, ולפיכך לא ניתן להצדיק החלה של הכלל על פעולות שעשו בני הזוג לפני מועד הנישואין. קרי, אם אחד מבני הזוג רכש לעצמו דירה לפני שיצר תא משפחתי, לא ראוי לייחס דירה זו לבן הזוג השני.

2. **חריג הפרדה הרכושית** – בעניין שלמי הוחלט כי חזקת התא המשפחתי ניתנת לסתירה אם בני הזוג מצליחים להוכיח כי הפרדה הרכושית ביניהם מתקיימת הלכה למעשה ואינה מלאכותית (קרי, נעשתה משיקולי מס בלבד) או פיקטיבית (אינה משקפת את מצב הדברים בפועל).

פסק הדין בעניין בלנק התרכז בחריג הפרדה הרכושית. כפי שצינו לעיל הן בתיק מס השבח והן בתיק מס הרכישה הצדדים חתמו ביניהם על הסכמי ממון. קרי, התנאי הראשון לקיום הפרדה רכושית, כפי שנקבע בעניין שלמי, התקיים בשניהם.

דעת הרוב ודעת המיעוט אף הסכימו כי מדובר בהסכמים שנחתמו בכנות, מתוך כוונה לייצר הפרדה רכושית ולא במטרה להשיג יתרונות מיסויים. המחלוקת בין השופטים הייתה בנוגע לתנאי השני שנקבע בהלכת שלמי והוא – האם יושם הסכם הממון בפועל בהתנהלות בני הזוג.

לעניין זה הבהיר שופט המיעוט, השופט הנדל, כי **בעניין שלמי נקבע כי אם הסכם הממון לא מיושם בפועל בהתנהלות התא המשפחתי אין הוא מצדיק**

קרי, בעניין שלמי הפכו השופטים את הלכת עברי, אך תחת המגבלה של הוכחת הפרדה הרכושית בפועל בין בני הזוג. לעניין זה נציין כי בעניין שלמי, השופט דנציגר והשופטת ברק-ארז קבעו כי בכל מקרה הצגת הסכם ממון היא תנאי הכרחי - גם אם לא מספיק - להוכחת הפרדה רכושית כאמור, ואילו השופט סולברג היה נכון להכיר, בתנאים מסויימים, באפשרות להוכיח הפרדה רכושית גם מבלי להציג הסכם ממון.

אחת מטענותיה המרכזיות של רשות המיסים בעניין בלנק הייתה כי יש לאמץ מחדש את הלכת עברי, שנקבעה בשנת 2003, ולבטל את הלכת שלמי, שניתנה בשנת 2014. הרשות הבהירה כי עמדתה האמורה לא הובאה במסגרת בקשה לדין נוסף מיד לאחר שניתן פסק הדין בעניין שלמי משום שבאותה עת לא היה ברור כיצד תיושם ההלכה בוועדות הערר אשר לדידה של הרשות מפרשות את הלכת שלמי באופן רחב יתר על המידה.

עיקרי פסק הדין בעניין בלנק – פרשנות פרקטית

לפסק הדין בעניין שלמי (הפרדה רכושית)

דעת הרוב בעניין בלנק נכתבה על ידי השופט גרוסקוף אליו הצטרף השופט אלרון. את הדין פותח השופט בבחינה של לשון החוק ומבהיר כי החוק בנסחו את סעיפי חזקת התא המשפחתי קבע בחוק שני חריגים מצומצמים בלבד לחזקת התא המשפחתי או בלשון בית המשפט "כלל היחידה המשפחתית" – אשר אינה חלה כאשר: (א) בני הזוג חיים בנפרד או (ב) ילד קטין שנישא. בעניין פלם ובעניין שלמי

למראית עין בלבד, הפרדה רכושית בין בני הזוג ביחס לנכסי המקרקעין בלבד מספיקה על מנת למלא את תנאי חריג ההפרדה הרכושית וכי הפרמטרים שהוצגו בעניין שלמי בוחנים הפרדה זו. וכך כתב לעניין זה השופט גרוסקופף:

"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."

לעומת זאת, לעמדתו של השופט הנדל בדעת מיעוט, הבחינה צריכה להיות רחבה יותר ולהתייחס להתנהלות המשפחתית הכוללת. כמו כן, כאשר

את הטבת המס וכי הבחינה לקיומו בפועל של הסכם הממון היא **במועד העסקה**. קרי, לדידו של השופט הנדל, הסכם ממון – גם אם נחתם "בתום לב" ואף נשמר בתחילה - אינו סוף פסוק במקרה שבו הצדדים סטו ממנו בשלב כלשהו, בדגש על המצב במועד ביצוע העסקה בגינה התבקשה הטבת המס.

לדידם של שופטי הרוב בני הזוג קיימו את הסכם הממון ושמרו על ההפרדה הרכושית הנדרשת על מנת שלא יחול בעניינם כלל היחידה המשפחתית ואילו השופט הנדל סבר כי בני הזוג לא עמדו ברף הנדרש ובפועל לא קיימו הפרדה רכושית מספקת.

הפרדה רכושית מלאה או חלקית – הדיאלוג

המשפטי בין שופטי הרוב לשופט המיעוט

הבסיס למחלוקת בין השופטים היה בשאלה האם חריג ההפרדה הרכושית דורש הפרדה כלכלית מלאה בין בני הזוג או שהפרדה חלקית בלבד, המתרכזת בהיבטים הקניינים של הבעלות בנכס, מספקת.

בית המשפט בעניין שלמי קבע פרמטרים שונים לבחינת סייג ההפרדה הרכושית, כגון: מגורים משותפים, התחשבות בין בני הזוג בגין השימוש בדירה, זהות הנושא בתשלומי המשכנתה/ מקבל דמי שכירות בגין הדירה, חשבון בנק משותף של בני הזוג והשימושים שעושים בו, הזמן שחלף בין החתימה על הסכם הממון לעסקה והרישום בטאבו.

לעמדת שופטי הרוב בעניין בלנק, ההלכה שנקבע על ידי בית המשפט העליון בעניין פלם ובעניין שלמי היא שבהתקיים תנאי הסכם הממון אשר נחתם בכנות ולא

אלו יש להקפיד "קלה כחמורה" על כך שביחס לנכס האמור ההפרדה בין בני הזוג היא מוחלטת. וכדבריו: "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. 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."

לדידו של השופט גרוסקופף גישתו האמורה של השופט הנדל מסייגת את חריג ההפרדה הרכושית בתנאי נוסף שלא נקבע על ידי השופטים בעניין פלם ושלמי והוא שבני הזוג אינם מתנהלים ברמה הכלכלית כיחידה משפחתית אחת. לטעמו של השופט גרוסקופף הוספת תנאי זה של השופט הנדל מובילה לצמצום יתר, עד אין מוחלט של כלל ההפרדה הרכושית וההלכות שקבע בית המשפט העליון בעניין פלם ושלמי. לטעמו, הדרישה כי בני זוג ישמרו על הפרדה רכושית מוחלטת כאשר הם מנהלים משק בית משותף היא אינה סבירה ואף לא ראוי לתמרץ אותה, ובכלל, בחינה של ההתנהלות הכלכלית הכוללת של בני הזוג, לא רק ביחס לנכסי המקרקעין הרלוונטיים, אלא גם בכל בתחומי החיים

מבחינת הפרמטרים שנקבעו בעניין שלמי עולה תמונה מעורבת, קרי בחלק מהם מקיימים בני הזוג הפרדה רכושית ובחלק לא - יש לבחור להחיל את ברירת המחדל, קרי, את כלל היחידה המשפחתית ולא את החריג. ובלשונו:

"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.

מדברים אלה עולה כי במקרים שבהם המאזניים (העובדתיות או המשפטיות) מעוינות, יש לראות את הנישומים כ"רוכש אחד" או כ"מוכר אחד"...

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.

אדרבה, השופט הנדל אף מוסיף ומחדד כי לטעמו, עמדתו האמורה מתחזקת כאשר הסכם הממון קובע הפרדה מוחלטת רק ביחס לנכס המקרקעין. במקרים

השופט הנדל ציין את העובדה כי הסכם הממון של בני הזוג לא קבע הפרדה רכושית מלאה, אלא רק ביחס לדירה ולחשבון בנק שהיה לבן הזוג קודם לנישואין. לאחר הנישואים ניהלו בני הזוג משק בית משותף - הם התגוררו בדירתו של בן הזוג עשר שנים ללא התחשבות ביניהם וניהלו חשבון בנק משותף אליו נכנסו משכורותיהם. עוד קבע השופט הנדל כי כאשר מתקיים שיתוף רב בין בני הזוג, כפי שלדידו התרחש במקרה דנן, יש להקפיד הקפדה רבה יותר על סייג הפרדה הרכושית ביחס לדירה על מנת לשייכה רק לאחד מבני הזוג. ובלשונו: "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."

תיק מס השבח (רוזנבוים)

גם לעניין תיק מס השבח (ע"א 4298/18) קבע השופט גרוסקופף כי אמנם דירת המגורים נרכשה על ידי בת זוג לאחר שהפכו בני הזוג לידועים בציבור, אולם לאור העובדה שמדובר בדירה שהייתה שייכת למשפחת בת הזוג, ואשר נרכשה כולה מכספי בת הזוג, לדידו של השופט גרוסקופף ראוי היה לייחדה לבת הזוג בלבד בהתאם לקבוע בהסכם הממון. ביחס לעובדה שכן הזוג השתתף במימון השיפוץ בדירה קבע השופט כי אין בעובדה זו כשלעצמה להכריע באופן מוחלט כי סייג הפרדה הרכושית הופר והדבר תלוי בנסיבות הספציפיות. ובלשונו:

האחרים, מייצרת כלל משפטי מורכב שרשויות המס לא יוכלו לעמוד בו.

על בסיס העקרונות המנוגדים האמורים בחנו השופטים את העובדות הספציפיות בערעורים שלפניהם כמפורט להלן.

תיק מס הרכישה (בלנק)

השופט גרוסקופף ציין כי ביחס לתיק מס הרכישה מדובר במצב מקביל לזה שנדון בעניין פלם. מדובר בדירה אשר הייתה שייכת, על פי הסכם הממון, לבן הזוג בלבד. אומנם, במהלך הנישואין החליף בן הזוג דירה אחת באחרת, אך לדידו של השופט גרוסקופף, מבחינת דיני הקניין, הדירה החלופית, כמו הדירה המקורית, שייכת לבעל בלבד. בהתאמה קבע השופט גרוסקופף כי:

"בהתאם לחריג הפרדה 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."

עוד קבע השופט כי לדידו העובדה שבני הזוג ניהלו משק בית משותף והתגוררו בדירת בן הזוג מבלי שבת הזוג שילמה לו דמי שכירות, אין בה כדי לסטות מהמסקנה האמורה שמדובר בדירה השייכת לבן הזוג בלבד, שכן הזוג המשיך ושמר על הפרדה רכושית. כך, למשל, השלמת מימון הדירה החלופית נעשתה מכספי בן הזוג בלבד ובני הזוג המשיכו להחזיק בחשבונות בנק נפרדים.

עם זאת, לטעמו של השופט השתתפותו של בן הזוג במימון שיפוץ הדירה מהווה סטייה קיצונית מדי מההפרדה הרכושית לה הסכימו הצדדים, שכן לא מדובר בהוצאה שוטפת אלא בשיפור הנכס ששייך לפי ההסכם לבת הזוג בלבד. לטעמו השילוב שבין המגורים המשותפים ללא התחשבנות והשתתפות בעלויות השיפוץ מכריעים את התיק נגד בני הזוג ומעידים כי יש להחיל בעניינם את כלל היחידה המשפחתית ברכישת הדירה המשותפת.

השופט אלרון - הצטרף בפסק דינו לעמדת השופט גרוסקופף והציג לעמדתו האמורה נימוק נוסף וחשוב המתייחס לאפשרות שבעתיד בני הזוג ייפרדו ויאצו לחלק את נכסיהם בהתאם להסכם הממון, חלוקה אשר תפגע ותושפע מהחלה דווקנית של כלל היחידה המשפחתית. ובלשונו: "דומה כי גישת חברי השופט הנדל...ממוקדת במעמדם הכלכלי של הצדדים בעת ביצוע עסקת הרכש בלבד - ומתעלמת מהאפשרות, אשר אינה כה חריגה, כי בני הזוג ייפרדו בהמשך... 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".

לפיכך, השופט 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-

"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... 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."

בפתח דבריו נראה שהשופט הנדל מגיש גישה מרוככת יותר ביחס לתיק מס השבח. כך הוא מציין כי מדובר בנסיבות שהינן גבוליות יותר מאלו שבתיק מס הרכישה שכן בני הזוג אומנם התגוררו שנים רבות בדירה ששייכת לבת הזוג בלבד לפי הסכם הממון, מבלי ששולם על ידי בן הזוג שכר דירה או התחשבנות אחרת, אך ההפרדה עליה הסכימו בני הזוג בהסכם הממון הייתה רחבה יותר מזו שנקבעה בתיק מס הרכישה וכללה, בין היתר, הפרדה של חשבונות בנק. לאור האמור ציין השופט הנדל כי ייתכן שבמקרים בהם החריג היחיד להפרדה הרכושית הינו המגורים המשותפים בדירת אחד מבני הזוג, ללא התחשבנות ביניהם ושאר הפרמטרים הנבחרים מעידים על הפרדה כלכלית מוחלטת, יהיה נכון ליישם את הלכת שלמי ולייחד את דירת המגורים לבן הזוג לו היא משוייכת בהתאם להסכם הממון.

עוד מוסיף השופט הנדל ומציין כי אומנם הפרדה רכושית כוללת גם הפרדה בהוצאות, איך אין בכך כדי להוביל למצב אבסורדי בו בני הזוג מפרידים הוצאות עד השקל האחרון.

תרומה של בן זוג אחד המשביחה את הנכס השייך לפי הסכם הממון לבן הזוג השני תוביל אוטומטית להחלה של כלל היחידה המשפחתית. הבחינה היא לפי הנסיבות הספציפיות בכל מקרה והתמונה הכוללת המצטיירת מהן ביחס לנכס המקרקעין מושא הדיון – האם הפרדה או שיתוף. קרי, מדובר על דרישה מרוככת להפרדה רכושית שבמרכזה השאלה אם הוראות הסכם הממון נשמרו ביחס לנכס המקרקעין הרלוונטי ומגבירה בתור שכך את הנטל המוטל על מנהל מיסוי מקרקעין להוכיח כי ההפרדה הרכושית לא התקיימה בפועל לגבי נכס זה.

בהקשר לכך, עמדתו של שופט המיעוט הנדל מייצרת לכאורה ודאות רבה יותר בפרשנות "ההפרדה הרכושית", לעניין החריג לחזקת התא המשפחתי והייתה מקלה את עבודת מנהל מיסוי מקרקעין, אך משמעותה הפרקטית אילו אומצה הייתה שלילת החריג ברוב המצבים וביטול דפקטו של הלכות בית המשפט העליון בעניין פלם ושלמי.

מספר דגשים לסיום

הכרעה חשובה עליה הסכימו שלושת השופטים הייתה בשאלה כיצד יש להתייחס לרכישה של דירה, לאחר החתונה, על ידי אחד מבני הזוג בלבד. השופטים קבעו כי אין בנתון זה כדי להשפיע על ייחוס ההטבות. השופט הנדל נימק את עמדתו האמורה בכך שכל עוד הרכישה האמורה אינה מעיד על סטייה מהסכם הממון אין בה כדי להשפיע על חריג ההפרדה הרכושית בין בני הזוג.

1973 - לבין המקרים שבהם ייקבע כי אין להכיר

בהפרדה הרכושית בין בני הזוג לעניין חוק מיסוי

מקרקעין. 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."

על רקע האמור תמך השופט אלרון בדחיית ערעור רשות המסים ואימץ את קביעותיו של השופט גרוסקופף בשני התיקים (בלנק ורוזנבוים).

סיכום מסקנות

עניין בלנק מהווה למעשה הרחבה של פסק הדין בעניין שלמי שכן דעת הרוב קבעה במפורש שכל עוד שני הזוג חותמים על הסכם ממון מתוך כוונה אמיתית להפריד את רכושם ושומרים על הפרדה רכושית מהותית ביחס לנכסי המקרקעין המופרדים במסגרת ההסכם – יש לכבד את הסכמותיהם.

דעת שופטי הרוב בפסק הדין אף מבהירה כי שמירה על הפרדה רכושית אין כוונתה ניהול אורך חיים מופרד לחלוטין ברמה הכלכלית כאשר ברור שהאמור אינו משקף התנהלות מקובלת של תא משפחתי. ברי כי במידה ולאחד מבני הזוג יש דירת מגורים בבעלותו אשר המשפחה המשותפת מתגוררת בה, התחשבות בין בני הזוג על דמי השכירות אינה התנהלות מקובלת ועל כן גם לא תהווה דרישה לשם הכרה בהטבות המס מכוח. באותו אופן, לא כל

סיכומו של דבר, נראה שעמדת שופטי הרוב בעניין **בלנק** היא שיש לאפשר ליחידים, גם כאלה שבחרו לחיות במסגרת משותפת של תא משפחתי אחד, לשמור על זכויותיהם הקנייניות העצמאיות, ככל שברור שהשמירה האמורה אינה נובעת מטעמי התחמקות ממס גרידא. כולנו תקווה שבכך הסתיים הדיון שמלווה את העוסקים בדבר כשני עשורים. ברם, פעמים המציאות חזקה יותר מכל פסיקה ובהחלט יתכן שרשות המסים תבקש לאתגר את קביעות בית המשפט בעניין **בלנק** בנסיבות מעט שונות (ככל שלא יצלח בידה הדבר לשנות את הוראות החוק) – כפי שניסתה לעשות במסגרת הערעור בעניין **בלנק** ביחס להלכה שקבע בית המשפט העליון בעניין **שלמי**.

נשמח לסייע בשאלות והבהרות נוספות: עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי, עו"ד אנה צברי, עו"ד שלומי שלו, עו"ד דנה הלר ועו"ד (רו"ח) ניב בלכר. הנכם מוזמנים לקרוא מאמרים ועדכונים נוספים באתר המשרד.

אין באמור ברשימה זו כדי להוות חוות דעת ו/או ייעוץ משפטי בסוגיות הנידונות ובכל אופן מומלץ להתיעץ עם מומחה מס לפני נקיטת צעדים משפטיים ו/או אחרים המסתמכים על רשימה זו.

ראוי גם להזכיר את הדיון המעניין שמנהלים השופטים **גרוסקופף והנדל** בפסק הדין הנוגע למידת הרלוונטיות של **כלל היחידה המשפחתית** בעידן המודרני הנוכחי. כך השופט **גרוסקופף** בפתח פסק דינו מעביר ביקורת על **כלל היחידה המשפחתית**, הקיים גם בענפים נוספים של מערכת דיני המס (דוגמת הוראות פקודת מס הכנסה לעניין דיווח משותף) ומבהיר כי לדידו מדובר בכלל אנכרוניסטי המתעלם מהאינדיבידואלים המרכיבים את התא המשפחתי. כלל זה יוצר פעמים רבות נטל מס כבד יותר דווקא על משפחות ומוביל לאפליה מגדרית שכן הוא שולל מבן הזוג המוחלש יותר כלכלית את היכולת לנצל הטבת מס המגיעה לו כרוכש/מוכר של דירה יחידה (ברוב המשפחות בישראל הצד החלש יותר כלכלית הוא נשים – ועל כן הפגיעה המגדרית). לטעמו של השופט **גרוסקופף** ראוי שהמחוקק יתקן כלל זה וינסחו באופן שיחיל הסדר מס הוגן ומודרני יותר על משפחות. השופט **הנדל** מתרעם בפסק דינו על תפיסתו האמורה של השופט **גרוסקופף** וטוען כי היא שהובילה למעשה להכרעתו בתיק ולבחירתו לפרש את חריג הפרדה הרכושית באופן רחב ככל הניתן החורג מכוונת המחוקק ומתכליות החוק. לטענתו של השופט **הנדל**, החשש כי הוראות חוק כגון **סעיפי התא המשפחתי**, יובילו לפגיעה דווקא בנשים אינה מבוססת במציאות (טענה אשר ברמה הסטטיסטית הינה, עם כל הכבוד, תמוהה ומנותקת מהמציאות בישראל), מתעלמת מהתכליות המיסוייות העומדת מאחורי הכלל ומקדשת אידיאולוגיה על פני עקרונות מס.