



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 17-03-16836 רוזנבוים נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: 00000

**בפני:** כבוד השופט אבי גורמן – יושב ראש הוועדה  
עוה"ד מיכאל בן לולו – חבר הוועדה  
שמאי מקרקעין, מר אלון לילי – חבר הוועדה

**העוררת** קרן רוזנבוים

ע"י ב"כ עוה"ד ש. אפל ו/או מ. אפל

**נגד**

**המשיבה** מדינת ישראל

ע"י ב"כ עוה"ד יעל הרשמן  
פרקליטות מחוז ת"א (אזרחי)

### פסק דין

#### השופט אבי גורמן:

1 בני זוג רכשו יחדיו דירת מגורים. בבעלות הבעל דירת מגורים נוספת, אשר בהתאם להסכם  
2 ממון שבין הצדדים שייכת רק לו. האם בעת רכישת הדירה החדשה זכאית האשה לשלם מס  
3 רכישה על מחצית הדירה השייכת לה, בשיעור החל בעת רכישת דירת מגורים יחידה?  
4

5 שאלה זו, השאלה בערר שלפנינו, עוסקת ביישום ההלכה שנקבעה בע"א 3178/12, יגאל שלמי  
6 נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה (17.11.2014) (להלן: "הלכת שלמי") על נסיבות המקרה שלפנינו.

7

#### עיקרי העובדות

8  
9 1. העוררת, גב' קרן רוזנבוים ובן זוגה, מר שחף רוזנבוים (להלן: "שחף"), נישאו בחודש  
10 ינואר שנת 2007 (העוררת ושחף יכוננו יחדיו, "בני הזוג"). עבור שני בני הזוג, אלה הם  
11 נישואיהם הראשונים, ולהם ילדים מנישואין אלה בלבד.

12 2. בני הזוג חתמו על הסכם ממון ביום 3.1.07, ערב נישואיהם (להלן: "הסכם הממון").

13 3. הסכם הממון מתייחס באופן ספציפי לשני נכסים שבבעלות שחף עוד קודם לנישואין:

14 א. דירה ברמת גן אשר נרכשה על-ידי שחף כבר בשנת 2001 (להלן: "דירת שחף" או  
15 "דירת שחף הראשונה");

16 ב. חשבון בבנק לאומי (להלן: "חשבון שחף").

17 4. מקורם הכלכלי של דירת שחף והכספים שבחשבון שחף, בירושת אביו של שחף שנהרג  
18 במלחמת יום הכיפורים, וכן בכספים שהרוויח שחף קודם לנישואין.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 17-03-16836 רוזנבוים נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: 00000

- 1 5. הסכם הממון קובע כי דירת שחף, כמו גם תמורה שתקבל ממכירתה, שייכים לשחף
- 2 ולו בלבד (סעיפים ג.3 ו-4 להסכם הממון).
- 3 6. בכל הנוגע לחשבון שחף, קובע הסכם הממון כי הוא אמנם שייך לשחף בלבד, אולם
- 4 לצד זה נקבעו הוראות המקנות לעוררת חלק הולך וגדל בחשבון, באופן הבא (סעיף
- 5 ד.3 להסכם הממון):
- 6 א. אם הנישואין יפקעו בתוך 5 שנות הנישואין הראשונות, לעוררת אין כל זכות
- 7 בכספים;
- 8 ב. אם הנישואין יפקעו בתקופה שבין השנה החמישית לשנה ה-12, תקבל העוררת
- 9 1% מהחשבון בגין כל שנת נישואין;
- 10 ג. אם הנישואין יפקעו מהשנה ה-13 ואילך, תקבל העוררת בגין כל שנת נישואין 2%
- 11 מהכספים שיהיו בחשבון, וזאת החל מהשנה הראשונה. בכל מקרה, חלקה של
- 12 העוררת לא יעלה על 40% מהחשבון.
- 13 ד. שחף רשאי למשוך כספים מהחשבון לשיפוץ דירת שחף, וכן לכל מטרה אחרת
- 14 שתהא מוסכמת על הצדדים.
- 15 ה. להבטחת כל האמור לעיל, נקבע כי זכות החתימה בחשבון תהיה לשחף ולעוררת
- 16 יחדיו.
- 17 ו. הוסכם כי אם העוררת תקבל כספים מחשבון שחף כאמור לעיל, יחשב הדבר
- 18 כתשלום על חשבון כתובתה.
- 19 7. בני הזוג ניהלו גם חשבון בנק משותף, אליו נכנסו משכורותיהם וממנו מומנו חייהם
- 20 וחיי ילדיהם המשותפים.
- 21 8. ביום 29.9.09 רכש שחף דירה בקריית אונו (להלן: "דירת שחף החלופית"). למימון
- 22 הרכישה של דירתו החלופית, מכר שחף ביום 16.11.09 את דירת שחף הראשונה. יתרה
- 23 שנדרשה להשלמת מימון רכישת דירת שחף החלופית, כמו גם מימון רכישת ציוד קבוע
- 24 לדירה החדשה, מומנו מחשבון שחף.
- 25 מעדות בני הזוג לפנינו עלה כי אם מומנו בטעות תשלומים מסוימים (בהיקף נמוך)
- 26 מהחשבון המשותף לצורך דירת שחף החלופית, נערכה בין בני הזוג התחשבנות וניתן
- 27 לראות כי הושבו כספים מחשבון שחף אל החשבון המשותף של בני הזוג. בדרך זו
- 28 ביקשו בני הזוג להראות כי מימון דירת שחף החלופית נעשתה מכספיו של שחף בלבד.
- 29 9. בני הזוג וילדיהם התגוררו בדירת שחף הראשונה וכן בדירת שחף החלופית, מבלי
- 30 שהעוררת שילמה דמי שכירות לשחף עבור השימוש בדירותיו.
- 31 10. כפי שעולה מסעיף 5 לסיכומי המשיב, המשיב אינו חולק כי מבחינת דיני הקניין, דירת
- 32 שחף החלופית, כמו דירת שחף הראשונה, שייכת לשחף בלבד.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 17-03-16836 רוזנבוים נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: 00000

11. ביום 5.9.16 רכשו בני הזוג דירה משותפת – היא הדירה נשוא הערר שלפנינו. מימון הרכישה נעשה מחשבונם המשותף של בני הזוג. בחוזה הרכישה צוין שמה של העוררת בלבד, וזאת לטענת בני הזוג, כדי לאפשר לעוררת להירשם להגרלה במסגרתה הוענקה הטבה למי שזו דירתו היחידה. עם זאת, בדיווח למשיב, דיווחו בני הזוג על הדירה כשייכת לשניהם – מחצית לעוררת ומחצית לשחף.
12. בגין מחצית הדירה המשותפת השייכת לשחף, שילם שחף מס רכישה גבוה יותר, בשיעור החל על מי שרוכש דירה שאינה דירתו היחידה. בכל הנוגע למחצית הדירה השייכת לעוררת, טענה העוררת כי זוהי דירתה היחידה וכי שיעור מס הרכישה על מחצית זו צריך להיות בהתאם לשיעור החל בעת רכישת דירה יחידה.
- המשיב דחה טענה זו. לטענת המשיב, לאור החזקה הקבועה בסעיף 9(א1)(ב)(2) לחוק מיסוי מקרקעין, התשכ"ג-1963 (להלן: "החוק"), יש לראות את העוררת כבעלת זכויות גם בדירת שחף החלופית, ומשכך אין היא בעלת דירה יחידה.
- מעמדה של העוררת בדירת שחף החלופית לאור החזקה הקבועה בסעיף 9(א1)(ב)(2) לחוק, וכתוצאה מכך – שיעור מס הרכישה שיחול עליה בגין חלקה בדירה המשותפת, היא השאלה הדורשת הכרעה בערר שלפנינו.

### עיקרי טענות הצדדים

13. העוררת טוענת כי לאור הסכם הממון עליו חתמה עם שחף לפני כ-12 שנים, אין לה כל זכויות בדירת שחף החלופית. בעת רכישת הדירה נשוא הערר, רכשה העוררת לראשונה דירת מגורים – ולכן לטענתה היא זכאית להקלה במס הרכישה הניתנת לאדם הרוכש דירה שהיא דירתו היחידה.
- העוררת מדגישה כי במרוצת השנים, היא ושחף כיבדו את הסכם הממון עליו חתמו. מימון רכישת דירות שחף, שיפוץ לו נדרשו וכן רכישת מחוברי הדירה – נעשה מכספיו של שחף בלבד. בני הזוג ניהלו שני חשבונות בנק, האחד אליו נכנסו משכורותיהם וממנו מימנו את חייהם המשותפים, והשני חשבון שחף.
- מקורה הכלכלי של דירת שחף החלופית, בדירה שהייתה לו שנים רבות לפני הנישואין. נכס זה הוא מעין "מטען היסטורי" שהביא עמו שחף לנישואין. משכך, לאור קיומו של הסכם ממון שנחתם לפני שנים רבות ומשיקולים שאינם קשורים לתכנון מס אלא מתוך כיבוד האוטונומיה של הצדדים לו, ולאור ההפרדה הרכושית עליה הקפידו בני הזוג במרוצת השנים הארוכות, חלה, לטענת העוררת, ההלכה שנקבעה בפסק הדין בענין שלמי.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 17-03-16836 רוזנבוים נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: 00000

14. המשיב מסכים כי אכן יש בין הצדדים הסכם ממון תקף, ואין הוא טוען כי החתימה עליו נגועה בתכנון מס פסול. אלא שלטענת המשיב, אין הפרדה רכושית בין בני הזוג. את קביעתו בדבר העדר ההפרדה רכושית ביסס המשיב על ספקות שהעלה ביחס להעברות כספים מסוימות בין החשבון המשותף לבני הזוג לחשבון שחף, אך יותר מכך – בחיים המשותפים בדירות שחף. לדברי המשיב, חיים משותפים בדירות אלה וגידול ילדים משותפים בדירות, מעקרים את טענת ההפרדה הרכושית מתוכן. המשיב מציין כי מצבה של העוררת טוב יותר ממצבו של מי שאין לו דירה בה יוכל לגור עם ילדיו. רכישת הדירה נשוא הערר, נועדה לשמש את בני הזוג כנכס להשקעה. לדברי המשיב, לא זה הנכס לשמו נועדה ההקלה הניתנת במס רכישה בעת רכישת דירה יחידה. המשיב מציין כי אף לשיטתו, לא בכל מקרה יש לראות במגורים משותפים בדירת מי מבני זוג, כסותרים הפרדה רכושית. אלא שבמקרה שלפנינו, לטענת המשיב, לא הצליחה העוררת להרים את נטל הראיה המוטל עליה להוכיח את ההפרדה הרכושית.

### דיון והכרעה

15. סעיף 9(א1)(ב)(2) לחוק, קובע:

**"יראו רוכש ובן זוגו, למעט בן זוג הגר בדרך קבע בנפרד, וילדיהם שטרם מלאו להם 18 שנים, למעט ילד נשוי - כרוכש אחד".**

16. הסעיף קובע פיקציה, לפיה יראו רוכש, בן זוגו וילדיהם הקטינים, כרוכש אחד. כפי שנקבע בפסק הדין בענין שלמי, מטרתה של פיקציה משפטית זו, כפולה: מהזווית החיובית – לקבוע את התא המשפחתי כיחידה אליה מכון המחוקק את הקלת המס הניתנת בעת רכישת דירה יחידה; ומהזווית השלילית – למנוע תכנוני מס באמצעות רישום דירות באופן מלאכותי על שם יחידי התא המשפחתי, מתוך מטרה למקסם ניצול של הקלות המס הקבועות בחוק ביחס לדירה יחידה. לשתי תכליות אלו של הסעיף, התכלית החיובית והתכלית השלילית, נשוב עוד בהמשך הדברים.

17. כידוע, סעיף 49(ב) לחוק קובע הוראה זהה לענין מס שבח, וגם על-פיה, לענין הפטורים הקבועים בפרק חמישיו לחוק, נקבעה חזקת התא המשפחתי. בהתאם לסעיף זה ובהתייחס להוראות פרק חמישיו לחוק, יראו מוכר, בן זוגו וילדיהם הקטינים, כמוכר אחד. לאור זהות ההוראות הקבועות בחוק לענין חזקת התא המשפחתי, הן לענין מס רכישה והן לענין מס שבח, ההלכות שנקבעו בפסיקה מתייחסות לשני העניינים גם יחד.





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 17-03-16836 רוזנבוים נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: 00000

18. פסק הדין העיקרי שניתן בשנים האחרונות בבית המשפט העליון בענין חזקת התא המשפחתי, הנו פסק הדין בהלכת שלמי. בפסק דין זה נקבע כי חזקת אחדות התא המשפחתי שקבע המחוקק, היא חזקה הניתנת לסתירה. קביעה זו, אשר מצאה את עיגונה אף בלשון החוק, נובעת בראש ובראשונה מההכרה כי בעידן בו אנו חיים מצויים תאים משפחתיים מגוונים. במציאות זו, החזקה הרואה לנגד עיניה את התא המשפחתי כיחידה כלכלית אחת, פוגעת באוטונומיה של חברי תאים משפחתיים להגדיר את מערכת היחסים הכלכלית ביניהם באופן שונה. בהתאם להלכת שלמי, ראוי לפרש את חזקת התא המשפחתי באופן הקובע חזקה הניתנת לסתירה, ובכך לאפשר גמישות המכבדת את המציאות הכלכלית בה בחרו ואותה יישמו חברי התא המשפחתי. בדרך זו ביקשה הלכת שלמי אף ליצור הרמוניה, גם אם לא באופן מלא, בין דיני המס לבין ענפי משפט אחרים העוסקים בחלוקת רכוש בין בני זוג.
19. כפי שנקבע בהלכת שלמי, נטל ההוכחה לכך שיש לסטות מחזקת התא המשפחתי, מוטל על נישום המבקש לסטות מחזקה זו. בהתאם לדעת הרוב בפסק הדין, כדי לסטות מהחזקה שבחוק, יש לעמוד בשני תנאים מצטברים:
- א. קיומו של הסכם ממון תקף בין בני הזוג, במסגרתו נקבעה חלוקת הזכויות בדירות המגורים שברשות בני הזוג.
- ב. הוכחה כי הסכם הממון מיושם בפועל, כך שמתקיימת הפרדה רכושית בין בני הזוג בכל הנוגע לדירות נשוא הסכם הממון.
20. בנסיבות הערר שלפנינו, אין חולק כי נחתם בין בני הזוג הסכם ממון, תקף ומחייב. התנאי הראשון שנקבע בהלכת שלמי, מתקיים אפוא, והמחלוקת בין הצדדים נוגעת למידת התקיימותו של התנאי השני שנקבע בהלכת שלמי.
21. התנאי השני הנזכר לעיל, דרישת ההוכחה כי הסכם הממון מיושם בפועל ומתקיימת אכן הפרדה רכושית בין בני הזוג, היה מקובל על שלושת השופטים הנכבדים אשר קבעו את הלכת שלמי. לאור חשיבות הדברים לעניינינו, נצטט תנאי זה כפי שנקבע בפסק דין שלמי, מפיו של כבוד הש' י' דנציגר, בפסקה 66 לפסק דינו:
- "... לא די יהיה בהצגת הסכם יחסי ממון (או הסכם הפרדה בין ידועים בציבור) כדי לסתור את החזקה, אלא על בני הזוג להוכיח כי פעלו על פי ההסכם הלכה למעשה, דהיינו כי ההפרדה הרכושית לא נותרה "על הנייר" אלא התקיימה בפועל.
- ביסוד הדרישה להוכיח כי ההפרדה התקיימה בפועל עומד החשש מפני כריתת הסכמי הפרדה אד-הוק אך ורק לשם התחמקות מדיני המיסים. כך ניתן יהיה להבחין בין נישומים תמי לב שמסכימים ביניהם על הפרדה רכושית בדירותיהם ולא מנסים להתחמק מחבות במס לבין נישומים



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 17-03-16836 רוזנבוים נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: 00000

1 שמבקשים לבצע תכנון מס בלתי לגיטימי. לשם כך ניתן להשתמש במבחני  
2 העזר אשר נהוגים בדיני המשפחה לבחינת השיתוף שנוצר בנכסים חיצוניים,  
3 ואשר מופיעים ממילא בהוראת הביצוע 5/2011 (בהקשר של "נכסים  
4 חיצוניים" כהגדרתם בהוראת הביצוע), כדי לאשר או לשלול את ההפרדה  
5 הרכושית – מגורים במשותף, מימון משותף, תשלום משכנתא משותף, דמי  
6 שכירות המשתלמים לחשבון בנק משותף וכיו"ב. יודגש כי לא מדובר  
7 ברשימה סגורה של מבחני עזר, וייתכנו מבחני עזר נוספים".

8 מבחני העזר שפירט כבוד הש' דנציגר, נועדו, כדבריו, להבחין בין נישומים תמי לב  
9 המסכמים על הפרדת רכושם, לבין כאלה שמטרתם היא התחמקות לא לגיטימית  
10 משתלום מס (להצגת מטרתם של מבחני העזר באופן דומה, ראו פסקה 18 לפסק דינו  
11 של כבוד הש' נ' סולברג; לדגש מעט שונה בענין זה, ראו פסקה 6 לפסק דינה של כבוד  
12 הש' ד' ברק-ארז).

13 22. בין מבחני העזר הנזכרים לעיל, נזכרת בחינת שאלת ה- "מגורים במשותף" כאחת  
14 מאבני הבוחן לכך שהסכם הממון אכן מיושם בפועל, וכי מטרתו אינה תכנון מס גרידא.  
15 מגורים משותפים בדירה, עלולים אפוא ללמד כי אין להחריג את הדירה מחזקת התא  
16 המשפחתי שקבע המחוקק (מבחן המגורים במשותף, שב ונזכר בהערת אגב של כב'  
17 הש' דנציגר בהלכת שלמי, בסוף פסקה 66 לפסק דינו).

18 במקרה שלפנינו, אין ספק כי דירות שחף שימשו למגורים משותפים של בני הזוג עם  
19 ילדיהם וכי כאמור, שחף לא גבה דמי שכירות עבור מגורים אלה. האם עובדה זו  
20 כשלעצמה, יש בה כדי לשלול את האפשרות להוכיח הפרדה רכושית וחריגה מחזקת  
21 התא המשפחתי? – אני סבור כי יש להשיב על כך בשלילה.

22 כפי שקבע כב' הש' דנציגר, המבחנים שמנה אינם בבחינת רשימה סגורה והם בבחינת  
23 מבחני עזר גרידא. השימוש במבחני העזר נועד לאתר את אותם מקרים בהם הסכם  
24 הממון הינו למראית עין בלבד, ועיקר מטרת ההסכם הוא הצגת מצג שאינו משקף  
25 הפרדת נכסים אמיתית. כאשר הנסיבות מלמדות באופן ברור כי לא כך הם פני הדברים  
26 וכי הפרדת הרכוש שעוגנה בהסכם אמיתית, אין לדעתי באי התקיימות אחד ממבחני  
27 העזר כדי לשלול את הפרדת חזקת התא המשפחתי.

28 23. לאחר שמיעת הראיות בתיק ובחינת טענות הצדדים, אין לי ספק כי ההפרדה הרכושית  
29 בין בני הזוג אמיתית. הפרדה זו, המעוגנת בהסכם ממון שנחתם קודם לנישואין ושנים  
30 רבות לפני אירוע המס שלפנינו, משקפת במישור הקנייני שמירה של שחף על בעלותו  
31 בדירה שרכש מכספו שנים רבות קודם לנישואין ובתחליפיה.

32 בני הזוג הקפידו במרוצת השנים הארוכות, הרבה לפני אירוע המס הנוכחי, על  
33 החלוקה שנקבעה בהסכם הממון. כך עלה באופן עקבי בעדויות שהוצגו בפנינו, הן



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 17-03-16836 רוזנבוים נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: 00000

- 1 עדותה של העוררת והן עדותו של שחף. כך לגבי דירות המגורים – שהן אלה שבעיקר  
2 רלוונטיות לערר שלפנינו, אך כך גם לגבי חשבון שחף. חשבון שחף לא שימש  
3 להתנהלות היומיומית של בני הזוג, ולאור העדויות של בני הזוג והראיות שהציגו, אני  
4 אכן נותן אמון בדבריהם כי החשבון שימש לדירות שחף בלבד. משזו התמונה העולה  
5 באופן ברור מניתוח הפעולות בחשבון שחף ומעדויות בני הזוג, אין בכך שבני הזוג לא  
6 ידעו להסביר עד תום העברה כספית שבוצעה לפני שנים רבות ובסכום מוגבל, כדי  
7 לטשטש את התמונה הברורה שנפרסה לפנינו.
- 8 לסיכום נקודה זו אומר, כי אין לי ספק כי הסכם הממון אשר קבע הפרדה רכושית  
9 קניינית ביחס לדירות שחף, כובד על –ידי הצדדים, וכי יישומו לא נבע מתכנון מס או  
10 הפרדת רכוש מלאכותית כלשהי. דירת שחף החלופית שייכת לו בלבד, ואם חלילה  
11 התא המשפחתי יתפרק, נראה כי לעוררת אין כל זכות בדירה זו.
- 12 24. שימוש בדירת מגורים השייכת לאחד מבני הזוג, על-ידי שני בני הזוג, עלול אמנם  
13 ללמד על העדר הפרדה רכושית, אולם אין הדבר בהכרח כך. אציע לחברי לוועדה שלא  
14 לקבוע כי שימוש משותף כזה כשלעצמו, יש בו כדי להפריך את ההפרדה הרכושית  
15 המעוגנת בהסכם הממון.
- 16 בקביעה זו, אני מאמץ את שקבעו כמה מוועדות הערר בפסקי דין שעסקו בנסיבות  
17 דומות. כך, כבוד הש' ב' ארנון, בו"ע (מרכז) 54905-05-13, **צבי רפפורט נ' מנהל מיסוי**  
18 **מקרקעין מחוז מרכז** (14.5.15), קבע כי נסתרה חזקת התא המשפחתי, על אף שבני הזוג  
19 התגוררו בדירת הרעיה ודמי השכירות מדירת הבעל הועברו לחשבון משותף של בני  
20 הזוג. באופן דומה נפסק גם בו"ע (תל-אביב) 18027-10-16, **רועי בלנק נ' מנהל מיסוי**  
21 **מקרקעין תל אביב** (16.4.18) מפיו של רו"ח מיכה לזר ובהסכמת כל חברי הוועדה, כי  
22 מגורים משותפים של העורר בדירה של בת זוגו יחד עם ילדיהם, אינה מלמדת בהכרח  
23 על העדר הפרדה רכושית. נפסק שם, וקביעה זו מקובלת עלי, כי העובדה שאחד מבני  
24 הזוג מבוסס יותר מבחינה כלכלית, עשויה להסביר נשיאה רבה יותר שלו בעול הכלכלי,  
25 ואין בכך בהכרח כדי ללמד על ויתור על ההפרדה הרכושית המהותית שנקבעה בין  
26 הצדדים.
- 27 25. בדברינו עד כה הדגשנו את החשש מתכנוני מס, ככזה הניצב בבסיס חזקת התא  
28 המשפחתי שקבע המחוקק. בהתאם לכך, מקום בו אין כל חשש כי לפנינו מצג פיקטיבי,  
29 הצענו לקבוע כי נסתרה חזקת התא המשפחתי, וזאת גם במקרה של מגורים משותפים  
30 בדירה. גישה זו, עולה בקנה אחד עם התכלית השלילית הניצבת ביסוד חזקת התא  
31 המשפחתי – מניעת תכנוני מס. אלא שכפי שנקבע בהלכת שלמי וכנזכר לעיל, לחזקת  
32 התא המשפחתי יש גם תכלית חיובית – קביעת התא המשפחתי כגורם אליו מכוונות



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 17-03-16836 רוזנבוים נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: 00000

- 1 הטבות המס הניתנות לבעלי דירה יחידה. הדגשת מרכיב זה בתכלית החקיקה, עשויה  
2 להצדיק גישה שונה מזו שהצעתי לאמץ.  
3 אציג להלן גישה זו, את היתרון המרכזי שיש בעיני בצידה, ואת הטעמים מדוע אני  
4 סבור כי אין לאמצה.  
5 26. כאמור, אני מודע לכך כי ניתן לנקוט בגישה שונה מזו שלדעתי יש לאמץ. ניתן לומר  
6 כי מגורים משותפים ללא תשלום דמי שכירות, מלמדים על יצירת תא משפחתי בו  
7 מתקיים שיתוף רכושי, ומשכך אין לראות בתא משפחתי זה כחורג מחזקת התא  
8 המשפחתי שקבע המחוקק.  
9 היתרון המרכזי שיש לטעמי בגישה זו, נעוץ בצמצום המקרים בהם תתאפשר סטיה  
10 מחזקת התא המשפחתי והעמדתם על חריגים מובהקים בלבד. חריגים אלה יחולו רק  
11 ביחס לתאים משפחתיים בהם מתקיימת הפרדה רכושית מוחלטת בין בני הזוג. צמצום  
12 המקרים בהם תתאפשר חריגה מחזקת התא המשפחתי והשגת הטבות המס הנובעות  
13 מכך, עשויה להיות מוצדקת מנקודת מבט של צדק חלוקתי (על כך, ראו פסקה 6 לפסק  
14 דינה של כבוד הש' ד' ברק-ארז בהלכת שלמי).  
15 למרות שניתן כאמור למצוא הצדקות כבדות משקל לגישה זו, אני סבור כי נכון יותר  
16 שלא לאמצה, שכן לדעתי היא תואמת פחות טוב את רוחה של הלכת שלמי. אנמק את  
17 דברי:
- 18 א. ככלל, ההפרדה הרכושית הרלוונטית לנו לענין חוק מיסוי מקרקעין, עיקרה  
19 בהפרדה הקניינית במישור ההוני. כאשר במישור הקנייני אין ספק כי צדדים  
20 בחרו להפריד את רכושם, אין לייחס לאדם דירה שאינה שייכת לו וכתוצאה  
21 מכך לשלול ממנו הטבה שהעניק המחוקק לבעל דירה יחידה. לאדם זה, אשר  
22 מבחינת דיני הקניין אינו בעלים של הדירה השייכת אך ורק לבן זוגו, אין דירת  
23 מגורים נוספת. במקרה בו תמונת הדברים ברורה לחלוטין, יש לדעתי לכבד  
24 החלטה זו של בני הזוג ולהימנע מלייחס לבן הזוג האחר את שאין בידיו.  
25 ההטבה שקבע המחוקק לבעל דירה יחידה, משקפת הכרה של המחוקק  
26 במשמעותה של דירת מגורים במארג נכסיו של אדם. יש לאפשר גם למי שלבן  
27 זוגו יש דירה, אך לו אין זכויות בדירת בן הזוג, ליהנות מהטבה זו. קביעה שונה,  
28 תכרסם בלגיטימיות ובהיתכנות של בני זוג לקבוע את חלוקת הרכוש ביניהם,  
29 יהיה בה כדי ליצור שונות בלתי מחויבת בין דיני המס לבין דיני המשפחה,  
30 והיא תואמת בעיני פחות טוב את רוחה של הלכת שלמי.  
31 ב. אני סבור כי יש לנסות ולהימנע מקביעות משפטיות שתוצאתן, אף אם אינה  
32 מכוונת לכך, תהא הטלת קנס על סיוע של חברי תא משפחתי זה לזה. תא  
33 משפחתי, יהא הרכבו אשר יהא, מושתת על יחסי אהבה ונתינה הדדיים. קביעה







## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 17-03-16836 רוזנבוים נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: 00000

- 1 כי שימוש משותף של בני זוג וילדיהם בדירה של אחד מחברי התא המשפחתי  
2 תשלול הטבות כלכליות ממי מבני הזוג, עלולה לגרום לתוצאות בלתי רצויות.  
3 מאחר ומבחינה משפטית, לאור הלכת שלמי, תוצאה זו אינה הכרחית, אני  
4 סבור כי יש להעדיף שלא לאמצה.
- 5 ג. הלכת שלמי נעוצה בהכרה באוטונומיה של פרטים להגדיר את מערכת היחסים  
6 הכלכלית ביניהם. הכרה זו, דורשת לפרש את החוק ברוח הזמן הנוכחי. בלשונה  
7 של כבוד הש' ד' ברק-ארז (בסוף פסק דינה) – "יש מקום לאמץ פרשנות  
8 המתאימה את דיני המס החלים על הרכוש המשפחתי לאופיו של התא  
9 המשפחתי שעליו הם חלים, ולא להפך".
- 10 קביעה כי שימוש משותף של בני זוג בדירת אחד מבני הזוג (ללא תשלום שכר  
11 דירה) תשלול את הפרכת חזקת התא המשפחתי, תותיר את הזכות להגדרה  
12 אוטונומית של מערכת היחסים הכלכלית בין בני זוג, רק לבעלי יכולת כלכלית  
13 גבוהה ולא בידי בעלי אמצעים כלכליים מצומצמים יותר. בני זוג בעלי יכולת  
14 כלכלית גבוהה, יוכלו להתאים עצמם לדרישות של הפרדה רכושית סטרילית,  
15 יותר בקלות. הם יוכלו לממן תשלום דמי שכירות, וההטבה הכלכלית הטמונה  
16 בהפרדה הרכושית עלולה להצדיק לעשות כאמור. מנגד, כאשר מדובר בזוג  
17 שיכולותיו הכלכליות מצומצמות יותר, הטלת נטל של תשלום דמי שכירות –  
18 עלולה למנוע את ביצוע ההפרדה הרכושית הלגיטימית. גם לזוג כזה יש זכות  
19 להגדרה אוטונומית של מארג הזכויות הכלכליות בתא המשפחתי שהוא יוצר,  
20 ואין לשלול זכות זו ממנו.
- 21 ד. קביעה כי על בני זוג להציג הפרדה רכושית מלאה ומוחלטת, כמעט ואינה  
22 ניתנת לאכיפה והיא תוביל, בחלק ניכר מהמקרים, להערמות. יש בעיני העדיף  
23 קביעה המתרחקת ממחוזות אלה. כפי שציין כב' הש' סולברג בהלכת שלמי  
24 (בפסקה 13 לפסק דינו), כאשר למי מבני הזוג יש עוד דירות, יש סיכוי סביר כי  
25 גם בן הזוג האחר יהנה, בדרך ישירה או עקיפה, מהערך הכלכלי שבנכסים אלה.  
26 משכך, הדרישה להפרדה כלכלית מלאה, כמעט ואינה בנמצא. לאור זאת, עדיף  
27 בעיני להקפיד על ההפרדה המהותית לנו, זו המתייחסת לשאלת הבעלות על  
28 הדירות, ולא לתת משקל ייתר לשאלת השימוש היומיומי בדירה (אלא אם  
29 שימוש זה מלמד על כך שההפרדה הרכושית אינה אמיתית והיא פרי תכנון מס  
30 שאינו לגיטימי).
- 31 גישה שתעמוד על העדר שימוש משותף בדירה כתנאי להוכחת הפרדה רכושית,  
32 עלולה להוביל לאימוץ התנהגות שתשקף הפרדה למראית עין, אך תהא שקולה  
33 מבחינה כלכלית למגורים משותפים. כך, מי שיבקש להציג הפרדה רכושית



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 17-03-16836 רוזנבוים נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: 00000

1 ושבירותו דירה שאין לבן-זוגו זכויות בה, ישכיר את דירתו לצד ג ודמי  
2 השכירות ישמשו באופן עקיף את חברי התא המשפחתי. אין כמעט דרך לאכוף  
3 הפרדה כלכלית מלאה בין בני זוג ומשכן, אציע שלא לנסות ולעשות כן.  
4 ה. בענין ההשלכות שיש לשיקולי צדק חלוקתי על הגישה שנאמץ, אעיר בקצרה  
5 את הדברים הבאים: ראשית, יש ליצור שוויון בין שווים ולא בין שונים. תא  
6 משפחתי שהחריג מנכסיו דירות מסוימות, אינו זהה לתא משפחתי בו מתחלק  
7 כל הרכוש בין בני הזוג באופן שווה. שנית, לא ניתן, בו זמנית, להבטיח שוויון  
8 גם בין יחידים וגם בין תאים משפחתיים. יש לבחור את היחידה לגביה נערכת  
9 ההשוואה ובהקשרה נבחנת חלוקת נטל המס. הלכת שלמי עיגנה בדיני המס  
10 את ההכרה באוטונומיה של הפרט בתוך התא המשפחתי, להגדיר את זכויותיו  
11 הכלכליות. הכרעה זו משקפת גישה ערכית, לה באופן טבעי יש אכן מחירים  
12 מסוימים בנוגע לאופן יישום הצדק החלוקתי. צדק חלוקתי הנו ערך חשוב  
13 ומרכזי והאוטונומיה של הפרט היא ערך חשוב ומרכזי, ובין שניהם יש לנסות  
14 ולאזן. למיטב הבנתי ובשים לב להלכת שלמי, איזון ראוי זה ימצא בכך שתינקט  
15 גישה נחרצת ביחס למקרים בהם יש חשש כי חלוקת הרכוש נעשתה למראית  
16 עין, אולם מנגד, תכובד האוטונומיה של הפרט במקרים בהם אין כל חשש  
17 כאמור.

18  
19 לאור כל האמור, אני סבור כי בהתאם לגישה העקרונית שנקבעה בהלכת שלמי  
20 ובמקרים המתאימים בהם לא מתעורר כל חשד לתכנון מס וברור כי הפרדה הרכושית  
21 אמיתית, אין לראות בשימוש בדירת מגורים על ידי שני הזוג וילדיהם, כשולל את  
22 הפרדה הרכושית המעוגנת בהסכם הממון. ולענין הערר שלפנינו, אין לראות בשימוש  
23 שעשו העוררת, שחף וילדיהם בדירות שחף, כשולל את החלוקה הקניינית המעוגנת  
24 בהסכם הממון. דירת שחף החלופית אינה שייכת לעוררת, ולכן אין לשלול מהעוררת,  
25 שעה שהיא רוכשת לראשונה זכות במחצית דירת מגורים, את ההטבה שקבע המחוקק  
26 למי שאין ברשותו דירה נוספת.

27 27. המשיב מדגיש בטיעונו כי הדירה הנרכשת כעת תשמש ככל הנראה כדירת השקעה,  
28 ואת העובדה שלעוררת יש קורת גג בביתו של שחף. סובר אפוא המשיב, כי לא זאת  
29 הרכישה ולא זהו התא המשפחתי להם ייעד המחוקק את הקלות המס הניתנות לבעל  
30 דירה יחידה.

31 ניתן להבין טיעון זה של המשיב ואת החשש הטמון בו, אולם איני סבור כי יש בו כדי  
32 לשנות את ההכרעה אותה אציע לחברי לאמץ.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 17-03-16836 רוזנבוים נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: 00000

1 ראשית, בהתייחס למטרת הרכישה: יש לזכור כי בניגוד למקובל במדינות אחרות (כגון  
2 ארה"ב, בריטניה, קנדה) שם הקלת המס ניתנת לדירה המשמשת דרך קבע למגוריו של  
3 הנישום, הקלות המס הקבועות בחוק מיסוי מקרקעין מתמקדות בבדיקת מספר  
4 הדירות שיש לנישום ולא בבחינת השימוש שהוא עצמו עושה בדירה. משכך, אין שום  
5 ספק כי בעל דירה יחידה זכאי להטבות המס, גם כאשר הוא רוכש דירה להשקעה  
6 (אודות המבחן המקובל במדינות אחרות, ראו: א' גורמן וש' אהרונוביץ, מיסוי מקרקעין  
7 – פרשנות, הלכה ומעשה, עמ' 73 ובעמ' 551-550). יתכן כי הדין הרצוי שונה, אולם  
8 בהתאם לדין המצוי, השימוש שנעשה על-ידי הרוכש בדירה אינו אבן הבוחן  
9 הרלוונטית. מה שקובע הוא מספר הדירות שבידי הרוכש, ובידי העוררת אין כל דירה  
10 זולת זו שאת מחציתה רכשה כעת.  
11 שנית, בהתייחס למצבו הכלכלי של התא המשפחתי שלפנינו: לב ליבה של הלכת שלמי,  
12 נעוץ בהכרה כי בני זוג רשאים להגדיר את יחסיהם הכלכליים, ומשעשו כן, חובה עלינו  
13 לכבד בחירה זו ולא לכלול במסגרת הכלכלית של התא המשפחתי את שבפועל לא  
14 כלול בו. בני הזוג שעניינם נדון בערר זה, בחרו לקבוע כי דירת שחף ותחליפיה, אינם  
15 שייכים לעוררת. משעשו כן, אין לייחס לעוררת את שלא שייך לה. ההטבה אותה  
16 ביקשה העוררת ממוקדת רק במחצית הדירה החדשה, המחצית השייכת לה. מחצית  
17 דירה זו היא דירתה הראשונה של העוררת, ולכן בהתאם להוראות החוק ולהלכת שלמי  
18 ובהעדר כל חשד לתכנון מס או לכך שההפרדה הקניינית בדירה נעשתה למראית עין  
19 – זכאית העוררת כי מס הרכישה יחושב בשיעור החל בעת רכישה דירה יחידה.  
20 28. בסיומם של דברים אבקש להדגיש כי התיק שלפנינו עוסק במקרה בו הדירה אותה  
21 מבקשת העוררת להחריג מנכסי התא המשפחתי, כך שלא תחשב כדירתה (דירת שחף  
22 הראשונה ובעקבותיה החלופית), נרכשה שנים קודם להקמת התא המשפחתי ומכספי  
23 אחד מבני הזוג (שחף) בלבד. דירת שחף ונסיבותיה, היא מעין "מטען היסטורי" שהביא  
24 עמו שחף לנישואין. במקרה זה, בו קבענו כי אין כל חשש לתכנון מס וכי אין לנו כל  
25 ספק כי מתקיימת הפרדה רכושית אמיתית ולעוררת אין כל זכויות בדירה, יש מקום  
26 לקבוע כי על נכס זה לא חלה חזקת התא המשפחתי.  
27 מנגד, במקרה אחר, בו תמונת הדברים אינה חד משמעית כפי שהיא במקרה שלפנינו,  
28 בהחלט יתכן כי יהיה מקום לתת משקל לשימוש המשותף בדירה, כך ששימוש משותף  
29 זה יחזק את הקביעה כי חזקת התא המשפחתי נותרה על כנה.  
30 כל מקרה ונסיבותיו, ובמקרה שלפנינו אני סבור כי הצליחה העוררת לסתור את חזקת  
31 התא המשפחתי.  
32  
33



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 17-03-16836 רוזנבוים נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: 00000

### סוף דבר

29. לאור כל האמור אציע לקבל את הערר ולקבוע כי בהתאם להלכת שלמי, העוררת אכן הצליחה להוכיח כי אין להחיל לגביה את הפיקציה הקבועה במסגרת חזקת התא המשפחתי. יש לראות את העוררת כמי שרכשה מחצית מדירה יחידה, ולהשית עליה מס רכישה בהתאם.  
בנוסף, אציע לחייב את המשיב בהוצאות העוררת, בסך של 20,000 ₪.

אבי גורמן, שופט

מיכאל בן לולו, עו"ד חבר הועדה:

אני מסכים ומצטרף לפסק דינו של יו"ר הועדה, כולל בעניין ההוצאות. אולם אוסיף ואומר כי משמיעת הראיות הצליחה העוררת מעל לכל ספק להרים את נטל הראיה כי ישנה הפרדה רכושית ברורה בין בני הזוג וכי הסכם הממון שנחתם בין הצדדים כ-12 שנים קודם קיום בקפידה, זאת ועוד האם צפתה המשיבה כי בעלה של העוררת יגבה ממנה דמי שכירות על המגורים המשותפים בדירתו של "שחף"? ואם היו שוכרים בני הזוג דירה חלופית וגרים בה ומשכירים את דירתם או אז הייתה המשיבה מכירה בהפרדה הרכושית? זה מצב שאינו מתקבל על הדעת. ואוסיף ואומר אם חלילה היו בני הזוג מתגרשים ומגיעים לבית המשפט לענייני משפחה ומציגים שם את הסכם הממון שנחתם ביניהם האם בית המשפט היה פוסק כי לעוררת מגיעה מחצית מדירתו של "שחף"? התשובה היא לא רבתי, אם כן מדוע לגבי המשיבה מחצית הדירה שייכת לעוררת? לפיכך כפי שכבר כתב יו"ר הועדה במקרה זה יש להחיל על העוררת את הלכת שלמי שכן אין ספק שבני הזוג לא עשו זאת מתכנון התחמקות ממס, אלא זוהי המציאות, שלעוררת יש מחצית דירה ראשונה ולכן זכאית היא לפטור



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 17-03-16836 רוזנבוים נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: 00000

- 1 החל על רוכשי דירה ראשונה ובכלל ראוי שבספר החוקים במיוחד כאשר מדובר  
2 במשפחה תהיה אחידות בחקיקה בין חוקי המס לחוק יחסי ממון בן בני זוג.

מיכאל בן לולו, עו"ד

3

4

5

אלון לילי, שמאי מקרקעין חבר הועדה:

6

7

קראתי את חוות דעתו של יו"ר הועדה ואת התיחסותו של חבר הועדה עו"ד מיכאל בן  
8 לולו, ברם מסקנתי שונה משלהם.

9

בראשית דבריי, אודה ואומר כי מדובר בסוגיה מורכבת שהחלטתי בה באה לאחר  
10 לבטים ממושכים.

11

אין ספק כי הלכת "שלמי" ביצרה וחזקה את הקביעה כי ניתן, במקרים חריגים, לסתור  
12 את חזקת התא המשפחתי. כב' השופטים י' דנציגר ו - ד' ברק ארז קבעו כי שני תנאים  
13 **מצטברים** נדרשים לסתירת חזקת התא המשפחתי :

14

א. קיומו של הסכם ממון בין בני הזוג ולפיו נקבעה רכושית ביחס לנכסים שהביא כל  
15 אחד מהם לתא המשפחתי.

16

כב' השופט נ' סולברג קבע כי לעיתים ניתן להוכיח הפרדה רכושית גם ללא הסכם  
17 ממון.

18

ב. הוכחה כי ההפרדה הרכושית בין בני הזוג אכן מתקיימת בפועל. תנאי זה הוסכם  
19 פה אחד.

20

אין עוררין כי במקרה דנן מתקיים התנאי הראשון לעיל.

21

משנתקיים התנאי הראשון, יש לבחון באם מתקיים התנאי השני דלעיל.  
22 סבורני, בשונה מדעתו של יו"ר הועדה אשר התחבט רבות בעניין, כי ככל שמדובר בבני  
23 זוג צעירים, מנישואין ראשונים שלהם אך ורק ילדים משותפים, מבחן ההפרדה  
24 הרכושית חייב להיות קשיח, בלתי מתפשר ומצטבר.

25

דרישה זו, מטרתה למנוע תכנוני מס וצמצום הפגיעה בצדק החלוקתי בין בני זוג  
26 צעירים מנישואין ראשונים, שהפרוטה מצויה בכיסם, לבני זוג דומים, אשר מצבם  
27 הכלכלי פחות טוב.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 17-03-16836 רוזנבוים נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: 00000

1  
2  
3  
4  
5  
6  
7  
8  
9  
10  
11  
12  
13  
14  
15  
16  
17  
18  
19  
20  
21  
22  
23  
24  
25  
26  
27  
28  
29  
30

אבני הבוחן המרכזיים להפרדה רכושית מפורטים בהראות הביצוע 5/2011 ומוזכרים בפס"ד "שלמי", כדלקמן:

- א. מגורים משותפים.
  - ב. מימון משותף.
  - ג. דמ"ש המשתלמים לחשבון משותף.
  - ד. תשלום משכנתא משותף.
- לנ"ל ראוי להוסיף גם קבלת החלטות משותפת בקשר למכירת הדירה/שיפוצה/השכרתה וכן שימוש משותף בדמ"ש המתקבלים מהדירה.

במקרה דנן לא מתקיים התנאי הראשון היות ובני הזוג וילדיהם גרים ב"דירת שחף החלופית". משכך, לא הוכחה הפרדה רכושית בין בני הזוג ובכך לא נסתרה חזקת התא המשפחתי בענייננו. בהתאם, מתייטר הדיון לגבי קיומם של שאר התנאים דלעיל.

יש לציין כי, כאמור בפס"ד "שלמי", בהינתן מצב שונה של משפחה מורכבת כגון בני זוג מנישואין שניים עם ילדים נפרדים לאחד מבני הזוג או לשניהם, בני זוג מבוגרים לאחר שהתבססו כלכלית וצברו רכוש כ"א בנפרד, וכו', אזי ייתכן כי החלטתי הייתה שונה, היות ומדובר במקרים בהם לכ"א מבני הזוג "מטען היסטורי" משל עצמו, וזאת בשונה ממצב של נישואין ראשונים של זוג צעיר המגיע לתא המשפחתי ללא "מטען היסטורי" כמפורט לעיל.

עם זאת, יש להדגיש כי גם בפס"ד "שלמי" מצוין כי אחת הדרישות להוכחת הפרדה רכושית, הנה מגורים משותפים.

לא נסתרו מעיניי אותן פסיקות שבהן נסתרה חזקת התא המשפחתי למרות מגורים משותפים של בני הזוג בדירת אחד מבניה הזוג, ברם מדובר שם במצבים שונים של "משפחות מורכבות" - בו"ע 13-05-54905 צבי רפפורט נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוז מרכז, מדובר על נישואין שניים כשלכל אחד מבני הזוג ילדים בגירים ונשואים משלהם ובו"ע 16-10-18027 רועי בלנק נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוז ת"א מדובר על ידועים בציבור כשלאישה היו ילדים מגבר אחר בנוסף לילדים משותפים לה ולבן זוגה הידוע בציבור.

לסיכום, לאור העובדה כי מתקיימים מגורים משותפים של העוררת, בעלה וילדיהם, ב"דירת שחף החלופית", הרי שלא הוכחה הפרדה רכושית מלאה בין בני הזוג, ובכך לא



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 17-03-16836 רוזנבוים נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: 00000

1 נסתרה חזקת התא המשפחתי. בהתאם יש לראות את העוררת כמי שרכשה דירה שניה,  
2 לצורך חיובה במס רכישה.

מר אלון לילי,  
שמאי מקרקעין

3  
4  
5  
6  
7  
8  
9  
10

נפסק ברוב דעות, בהתאם לפסק דינו של השופט אבי גורמן.  
המשיב ישלם לעוררת את הוצאותיה, בסך של 20,000 ₪.

ניתן היום, כ"ד שבט תשע"ט, 30 ינואר 2019, בהעדר הצדדים.

מר אלון לילי, שמאי מקרקעין,  
חבר הוועדה

מיכאל בן לולו, עו"ד  
חבר הוועדה

אבי גורמן, שופט  
יושב ראש הוועדה

11

