



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 אוקטובר 2023

ו"ע 22-03-21336 סימוביץ' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

1

בפני: ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963
כב' השופטת ירדנה סרוסי, יו"ר הוועדה
רו"ח צבי פרידמן, חבר הוועדה
רו"ח יהושע ביליצקי, חבר הוועדה

עוררת יבגניה סימוביץ'
ע"י ב"כ עו"ד יניב כהן

נגד

משיב מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב
ע"י ב"כ עו"ד ניר וילנר
פמת"א (אזרחי)

2

3

פסק דין

4

5

יו"ר הוועדה, כב' השופטת ירדנה סרוסי

6

7

השאלה הניצבת לפתחנו בערר זה היא, האם העוררת זכאית לפטור ממס שבח, הניתן למוכר שבבעלותו דירה יחידה (הפטור לפי סעיף 49ב(2) לחוק מיסוי מקרקעין), בגין מכירת דירת מגוריה, שנרכשה על ידה לאחר הנישואין והמופרדת רכושית על פי הסכם יחסי ממון, כאשר בן זוגה מחזיק אף הוא בדירה משלו, שנרכשה על ידו לאחר הנישואין.

11

12

רקע עובדתי

13

1. העוררת ובן זוגה נישאו בתאריך 17.6.2016. לבני הזוג 3 ילדים מנישואיהם, ילידי השנים

14

2016, 2018 ו-2021. בעת כניסתם בברית הנישואין היו בבעלות בן הזוג שתי דירות

15

הרשומות על שמו, אחת מהן ברחוב אלי כהן בבת ים (להלן: **דירת בן הזוג בבת ים**).

16

2. בני הזוג הם עובדים עצמאיים, העוררת עובדת כקוסמטיקאית ובן זוגה עובד כספר.

17

שניהם עובדים במספרה שמפעיל ומנהל בן הזוג.

18

3. בתאריך 12.4.2017 רכשה העוררת דירה ברחוב הנביאים בבת ים בסכום של 1,198,000

19

ש"ח (להלן: **דירת העוררת בבת ים**), בגינה קיבלה הקלה במס רכישה הניתנת לדירה

20

יחידה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 אוקטובר 2023

ו"ע 22-03-21336 סימוביץ' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- 1 4. בתאריך 26.6.2017 ניטלה הלוואה מבנק המזרחי, מובטחת במשכנתא, בסכום של
2 400,000 ש"ח לצורך רכישת דירת העוררת בבת ים. לצורך רכישת הדירה נטלה העוררת
3 הלוואה גם מבן זוגה בסכום של 800,000 ש"ח (להלן: **הסכום ההלוואה**).
- 4 5. בתאריך 20.8.2019 רכשה העוררת את הזכויות במחצית דירת המגורים שברחוב ההגנה
5 בפתח תקווה, יחד עם קרובי משפחה של בן זוגה, בתמורה לסך של 1,290,000 ש"ח
6 (להלן: **הדירה ברחוב ההגנה**). העוררת דיווחה על רכישת הדירה ברחוב ההגנה כדירה
7 חלופית לדירתה בבת ים וקיבלה הקלה במס רכישה הניתנת לדירה יחידה.
- 8 6. בתאריך 15.9.2019 מכר בן זוגה של העוררת את דירתו בבת ים וקיבל פטור ממס שבח
9 הניתן למי שמוכר את דירתו היחידה.
- 10 7. בתאריך 6.1.2020 רכש בן זוגה של העוררת דירה ברחוב אריה לויין בפתח תקווה (להלן:
11 **דירת בן הזוג בפתח תקווה**). לצורך רכישת הדירה ניטלה הלוואה מבנק הפועלים,
12 מובטחת במשכנתא, בסכום של 830,000 ש"ח.
- 13 8. בתאריך 20.1.2021 מכרה העוררת את דירתה בבת ים בתמורה לסכום של 1,380,000
14 ש"ח. תמורת מכירת הדירה שימשה לסילוק מוקדם של המשכנתא ולהחזר ההלוואה
15 שהעניק לה בן זוגה.
- 16 9. המשיב סרב להעניק לעוררת את הפטור המבוקש ממס שבח במכירת דירתה בבת ים.
17 השגה שהגישה העוררת נדחתה ומכאן ערר זה.

טענות הצדדים בתמצית

- 18
- 19 10. העוררת טוענת, כי יש לראותה כמי שמכרה דירה יחידה הזכאית לפטור ממס שבח,
20 מבלי לייחס לה זכויות בדירת בן זוגה בפתח תקווה, שכן עלה בידה להוכיח קיומו של
21 הסכום ממון והפרדה רכושית בין נכסיה ובין נכסי בן זוגה ;
22 העוררת טוענת, כי הסתמכה על שומות המשיב בעסקאות קודמות (שומת מס הרכישה
23 שהוצאה בקשר לרכישת הדירה ברחוב ההגנה, שומת מס השבח שהוצאה בקשר
24 למכירת דירת בן הזוג בבת ים ושומת מס הרכישה שהוצאה בקשר לרכישת דירת בן
25 הזוג בפתח תקווה), ושינתה את מצבה לרעה כתוצאה מכך, באופן המצמיח לה אינטרס
26 הסתמכות בר הגנה המביא לביטול חיובה במס שבח במכירת דירתה בבת ים ;
27 העוררת מוסיפה וטוענת טענות מקדמיות לפיהן, דין הערר להתקבל מחמת אי הגשת
28 כתב תשובה על ידי המשיב, הרחבת חזית אסורה ופגיעה בזכותה לטיעון ושימוע.
29 11. המשיב טוען, כי העוררת אינה זכאית לפטור ממס שבח הניתן לדירה יחידה במכירת
30 דירתה בבת ים, מכל אחד מהטעמים הבאים (טעמים חלופיים):



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 אוקטובר 2023

ו"ע 22-03-21336 סימוביץ' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

1 העוררת לא הצליחה לעמוד ברף הראייתי הגבוה על מנת להוכיח, כי יש להחריג את
2 דירת בן זוגה בפתח תקווה, שנרכשה לאחר הנישואין, מנכסי התא המשפחתי ולא עלה
3 בידה להוכיח קיומה של הפרדה רכושית ביחס לדירה זו;
4 התא המשפחתי מכר דירה נוספת (דירת בן הזוג בבת ים שנמכרה בתאריך 15.9.2019)
5 בתוך 18 החודשים שקדמו למכירת דירת העוררת בבת ים;
6 דירת העוררת בבת ים נמכרה בטרם חלפה תקופת הצינון הקבועה בסעיף 149(א) לחוק;
7 יש לדחות את טענת ההסתמכות של העוררת ואת טענתה כי נפל פגם בהליך המנהלי
8 המצדיק את קבלת הערר.

דיון

9
10 12. העוררת מבקשת פטור ממס שבח במכירת דירתה בבת ים לפי סעיף 149(ב2) לחוק מיסוי
11 מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: **חוק מיסוי מקרקעין או החוק**), שזו
12 לשונו:
13 **"המוכר דירת מגורים מזכה יהא זכאי לפטור ממס במכירתה אם נתקיים אחד מאלה:**
14 **(2) הדירה הנמכרת היא דירתו היחידה של המוכר בישראל ובאזור כהגדרתו בסעיף**
15 **16א, והמוכר הוא בעל הזכות בה במשך 18 חודשים לפחות מיום שהיתה לדירת**
16 **מגורים, ולא מכר, במשך שמונה עשר החודשים שקדמו למכירה האמורה, דירת**
17 **מגורים אחרת כאמור, בפטור ממס לפי פסקה זו;..."**
18 13. סעיף 49(ב) לחוק קובע כך:
19 **"לענין פרק זה יראו מוכר ובן-זוגו, למעט בן-זוג הגר דרך קבע בנפרד, וילדיהם שטרם**
20 **מלאו להם 18 שנים למעט ילדים נשואים – כמוכר אחד"**;
21 הגדרה זהה מופיעה בסעיף 9(א1)(2)(ב2) לחוק, הרלוונטית לעניין החבות במס רכישה
22 ברכישת דירת מגורים:
23 **"יראו רוכש ובן זוגו, למעט בן זוג הגר בדרך קבע בנפרד, וילדיהם שטרם מלאו להם 18**
24 **שנים, למעט ילד נשוי – כרוכש אחד"** (להלן: **כלל התא המשפחתי**).
25 14. בנסיבות העניין יש להידרש גם להוראת סעיף 149 לחוק הקובעת סייג למתן פטור ממס
26 שבח במכירת דירת מגורים, שזו לשונה:
27 **"(א) על אף האמור בהוראות הקודמות של פרק זה לא יינתן פטור במכירת דירת**
28 **מגורים שהמוכר קיבל אותה במתנה –**
29 **(1) אם הדירה לא שימשה דרך קבע למגוריו של המוכר – עד שיחלפו ארבע שנים מיום**
30 **שנעשה בעלה;**
31 **(ג) לעניין סעיף זה –**



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 אוקטובר 2023

ו"ע 22-03-21336 סימוביץ' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- 1 (1) יראו קבלת 50% לפחות ממחיר הדירה במתנה, בתוך שלוש שנים שקדמו
2 לרכישתה, כקבלתה במתנה";
3 15. יוצא אפוא, כי זכאותה של העוררת לפטור ממס שבח הניתן לדירה יחידה, במכירת
4 דירתה בבת ים, מותנית בעמידה בכל התנאים המצטברים הבאים:
5 15.1. כי דירת העוררת בבת ים היא דירתו היחידה של התא המשפחתי בעת
6 המכירה. בהקשר זה נשאלת השאלה, האם יש להביא במניין דירות העוררת בעת
7 המכירה את דירת בן זוגה בפתח תקווה שנרכשה על ידו לאחר הנישואין.
8 15.2. כי התא המשפחתי לא קיבל פטור ממס שבח בגין דירה יחידה ב- 18
9 החודשים שקדמו למכירת דירת העוררת בבת ים. בהקשר זה נשאלת השאלה, האם
10 הפטור ממס שבח שקיבל בן זוגה של העוררת במכירת דירתו בבת ים, שנרכשה על
11 ידו לפני הנישואין אך נמכרה על ידו לאחר הנישואין, יבוא במניין הפטורים
12 שקיבלה העוררת ב- 18 החודשים שקדמו למכירת דירתה בבת ים.
13 15.3. כי דירת העוררת בבת ים לא נתקבלה במתנה ולכן היא אינה כפופה לתקופת
14 הצינון הקבועה בסעיף 149 לחוק טרם מכירתה. בהקשר זה נשאלת השאלה, האם
15 יש לראות את דירת העוררת בבת ים כאילו נתקבלה במתנה, לאור הסכם ההלוואה,
16 באופן השולל ממנה את הפטור ממס בהעדר עמידה בתקופת הצינון הקבועה בסעיף
17 149 לחוק.
18 16. טרם אפנה להשיב על כל אחת מהשאלות הנ"ל, אציג את התפתחות ההלכה בפסיקת
19 בית המשפט העליון בסוגיית כלל התא המשפחתי והאופן בו יושם בעסקאות בדירות
20 מגורים. הסקירה להלן תתייחס לרכישת דירת מגורים לפני יצירת התא המשפחתי
21 (להלן: **נכס חיצוני או מטען היסטורי**), הרלוונטית בענייננו לדירת בן הזוג בבת ים
22 שנרכשה לפני הנישואין, והשלכתה על הפטור המבוקש על ידי העוררת. כן תתייחס
23 הסקירה לרכישה של דירת מגורים לאחר הנישואין, הרלוונטית לדירת בן הזוג בפתח
24 תקווה, והשלכתה על הפטור המבוקש על ידי העוררת וכן להשלכה של מכירת דירת
25 מגורים בפטור ממס לאחר הנישואין, הרלוונטית למכירת דירת בן הזוג בבת ים, על
26 הפטור המבוקש על ידי העוררת.
27 17. יצוין, כי סכום המס השנוי במחלוקת בערר אינו גבוה ולצדדים הוצע מתווה פשרה.
28 משסורבה ההצעה, נדרשת הכרעה.
29 **כלל התא המשפחתי וחריגיו - התפתחות ההלכה בפסיקה**
30 18. כידוע, חוק מיסוי מקרקעין מעניק הקלה במס למי שמוכר או רוכש דירת מגורים שהיא
31 דירתו היחידה. בכל הנוגע למס שבח, מדובר בפטור ממס למי שמוכר את דירתו היחידה
32 כאשר התכלית העיקרית לפטור היא סוציאלית ונועדה לאפשר למוכר לרכוש דירה





בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 אוקטובר 2023

ו"ע 22-03-21336 סימוביץ' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- 1 אחרת תחת זו הנמכרת מבלי שהמס יפחית מתמורת המכירה. בכל הנוגע למס רכישה,
2 מדובר בהקלה ליחיד תושב ישראל שרוכש את דירתו היחידה, כאשר תכלית ההקלה
3 היא לסייע למי שרוכש דירת מגורים ראשונה על מנת שתשמש למגוריו.
- 4 19. לצורך בחינת מעמדה של הדירה כ"דירה יחידה" קובע חוק מיסוי מקרקעין הוראה
5 ייחודית, לפיה יש לראות את התא המשפחתי כמוכר אחד או כרוכש אחד בכל הנוגע
6 לעסקה בדירת מגורים. התא המשפחתי כולל את בני הזוג המתגוררים יחדיו ואת
7 ילדיהם הקטינים שאינם נשואים, הנחשבים כיחידה אחת לעניין הזכאות לפטור ממס
8 שבח ולעניין ההקלה במס רכישה.
- 9 20. בפסיקה הוצגו שני טעמים עיקריים לתכלית היחידה המשפחתית. האחד, למנוע תכנוני
10 מס על ידי רישום זכויות על שם אחד מבני המשפחה כדי להביא להפחתה בשיעור המס;
11 והשני, הכרה בכך שבני משפחה החיים יחדיו הם בבחינת יחידה אחת שיש לה מאפיינים
12 ייחודיים מבחינת דיני המיסים (ראו ע"א 3178/12 יגאל שלמי נ' מנהל מיסוי מקרקעין
13 נתניה (17.11.2014) (להלן: עניין שלמי), פסקה 47 לפסק דינו של השופט דנציגר; ע"א
14 3489/99 מנהל מס שבח מקרקעין חיפה נ' אן מרי עברי פ"ד נז(5) 589 (2003) (להלן:
15 עניין עברי), פסקאות 9-10 לפסק דינו של השופט (כתוארו אז) אליעזר ריבלין).
- 16 21. נוסחו המפורש של כלל התא המשפחתי מלמדנו, כי בעת ביצוע עסקה בדירת מגורים יש
17 לבחון את מניין דירותיהם ופעולותיהם של שני בני הזוג, כך שאם בעת ביצוע עסקה
18 בדירה על ידי אחד מבני הזוג יש לבן זוגו דירה נוספת, יש להביאה בחשבון לצורך בחינת
19 מעמדה של הדירה הנמכרת או הנרכשת כ"דירה יחידה". באופן דומה יש להביא בחשבון
20 פעולות שביצע בן הזוג האחד, ככל שהן עשויות להשפיע על חבות המס בעסקה הנבחנת
21 של בן הזוג האחר. עמד על כך השופט גרוסקופף ב- ע"א 4298/18 מנהל מיסוי מקרקעין
22 תל אביב נ' רועי בלנק (20.4.2021) (להלן: עניין בלנק): "אכן חזקה כללית וגורפת קבע
23 המחוקק, אשר משמעותה היא לכאורה שכל המשפחות נהנות מהפטור וההקלה פעם
24 אחת בלבד, וזאת למרות היותן מורכבות ממספר יחידים (שניים או יותר)" (עניין בלנק,
25 פסקה 7).
- 26 22. עם זאת, מתוך הכרה בזכותם הלגיטימית של בני זוג לנהל את ענייניהם הכלכליים
27 בנפרד, התפתחה פסיקת בית המשפט העליון בתחום מיסוי דירות מגורים באופן שהלכה
28 והכירה יותר ויותר בזכותם של בני הזוג להתייחסות נפרדת ועצמאית, למרות נישואיהם
29 ולמרות שהם מקיימים משק בית משותף (עניין שלמי, פסקה 61 לפסק דינו של השופט
30 דנציגר; ע"א 3185/03 מנהל מס שבח מקרקעין מרכז נ' שחר פלם פ"ד נט(1) 123 (2004)
31 (להלן: עניין פלם), פסקה שנייה לפסק דינה של השופטת (כתוארה אז) חיות).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 אוקטובר 2023

ו"ע 22-03-21336 סימוביץ' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

23. לאורך השנים, מרבית המקרים שנדונו בפסיקה התמודדו עם השאלה, האם יש להביא
בחשבון בעת חישוב מניין הדירות שבבעלות בן זוג המוכר או רוכש דירת מגורים, את
הדירות שרכש בן זוג לפני הנישואין והביאן אל תוככי התא המשפחתי, והאם יש להביא
בחשבון את המכירות בפטור שביצע בן זוג לפני או לאחר הנישואין (עניין **בלנק**; עניין
שלמי; עניין **פלם**; עניין **עברי**; עמ"ש 2979/97 **דינה מור נ' מנהל מיסוי מקרקעין באר**
שבע (15.7.1998) (להלן: עניין **מור**); ו"ע (מרכז) 16836-03-17 **קון רוזנבוים נ' מנהל**
מיסוי מקרקעין מרכז (30.1.2019); ו"ע (חיפה) 37792-09-14 **אילן קויתי נ' מנהל מיסוי**
מקרקעין חיפה (22.3.2017); ו"ע (מרכז) 54905-05-13 **צבי רפפורט נ' מנהל מיסוי**
מקרקעין מרכז (14.5.2015)).
24. בעיקרון, וארחיב על כך בהמשך, הפסיקה הכירה בשני חריגים לכלל התא המשפחתי:
חריג **המטען ההיסטורי** וחריג **ההפרדה הרכושית**.
25. מכוח חריג המטען ההיסטורי, לא מתחשבים בפעולות שביצע אחד מבני הזוג לפני
הנישואין, בין פעולה של מכירת דירת מגורים בפטור ממס ובין פעולה של רכישת דירת
מגורים, כאשר באים לבחון את זכאותו של בן הזוג האחר לפטור או להקלה ממס לאחר
הנישואין. ההיגיון שבבסיס חריג המטען ההיסטורי הוא שכלל התא המשפחתי נועד
להסדיר את חבות המס של בני זוג רק החל ממועד היווצרותו ולא לפני כן. לכן אין כל
הצדקה לייחס פעולות שעשה בן הזוג האחד לפני הנישואין, בין רכישת דירת מגורים
ובין מכירה פטורה ממס, לבן הזוג האחר (עניין **פלם**, פסקה 12 לפסק דינו של הנשיא
ברק).
26. עם זאת, חריג המטען ההיסטורי לא נתן מענה למקרים בהם הדירה שנרכשה לפני
הנישואין נמכרה בפטור על ידי אחד מבני הזוג לאחר הנישואין (כמו בנסיבות עניין **עברי**
ובנסיבות עניין **שלמי**) או כאשר דירת המגורים נרכשה לאחר הנישואין, דהיינו, כאשר
דירות נרכשו ופעולות בוצעו על ידי אחד מבני הזוג לאחר הנישואין ועל אופן השפעתם
על זכאות בן הזוג האחר להקלה במס לאחר הנישואין (ראו ו"ע 28149-09-20 **יצחק**
אזרחי נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים (21.8.2023) (להלן: עניין **אזרחי**); ו"ע (מרכז)
26968-11-17 **הרצל פדלון נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה** (4.4.2019) (להלן: עניין
פדלון); ו"ע (נצרת) 721-09-15 **אליעזר טויסטר נ' מנהל מיסוי מקרקעין טבריה**
(9.4.2017)).
- מקרים אלו, אשר אינם נופלים במסגרת חריג המטען ההיסטורי, הצדיקו קביעת חריג
אחר, הוא חריג **ההפרדה הרכושית**.
27. חריג ההפרדה הרכושית נועד לתת מענה למצבים שאינם נכללים בגדרי החריג
ההיסטורי, למשל כאשר נעשית עסקה בדירת מגורים על ידי אחד מבני הזוג, בין רכישה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 אוקטובר 2023

ו"ע 22-03-21336 סימוביץ' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

1 ובין מכירה, לאחר הנישואין ונבחנת שאלת השלכתה על עסקאות בדירות שמבצע בן
2 הזוג השני. לפי חריג הפרדה הרכושית, יש לפרש את כלל התא המשפחתי כחזקה ניתנת
3 לסתירה שלא תחול כאשר בני הזוג קבעו הפרדה רכושית בהסכם יחסי ממון, ובלבד
4 שההסכם אינו למראית עין ואינו מלאכותי, וכאשר הוכח בראיות ברורות כי הפרדה זו
5 נשמרת בפועל והיא לא נזנחה במהלך חייהם המשותפים (עניין שלמי פסקאות 65-66
6 לפסק דינו של השופט דנציגר). בהתקיים תנאי החריג, לא יבואו במניין הדירות ובמניין
7 הפטורים של בן הזוג האחד, עסקאות בדירות (בין רכישה ובין מכירה) שערך בן הזוג
8 השני לאחר הנישואין.

חריג המטען ההיסטורי ויישומו בפסיקת בתי המשפט

9
10 28. בעניין מור נקבע כי אין לייחס לבת הזוג, המבקשת למכור בפטור ממס שבח דירת
11 מגורים שהייתה בבעלותה לפני הנישואין, את הפטור ממס שבח שקיבל בן זוגה לפני
12 הנישואין. זאת משום, שבעת מכירת הדירה על ידי בן זוגה, טרם נוצר התא המשפחתי
13 וטרם חל הכלל המייחס לאשה זכויות בדירה זו ולכן אין לייחס לה את הפטור ממס
14 שקיבל בן זוגה, במכירת דירתה: "כאשר מכר המערער 2 את דירתו הראשונה, הוא לא
15 היה נשוי. את התא המשפחתי יש לראות כיחידה אחת, לצורך מס, מרגע שנוצר התא
16 המשפחתי ולא לפני כן" (עניין מור, פסקה 4). אכן, בינתיים תוקן חוק מיסוי מקרקעין
17 ובוטל הפטור ממס שבח שניתן אחת ל- 4 שנים (תיקון מס' 76 לחוק מיסוי מקרקעין)
18 אך פסיקה זו עדיין רלוונטית לצורך בחינת התנאי לקבלת פטור ממס שבח לדירה יחידה
19 לפיו לא נמכרה "במשך שמונה עשר החודשים שקדמו למכירה האמורה דירת מגורים
20 אחרת כאמור בפטור ממס לפי פסקה זו" (סעיף 49ב(2) לחוק).

21 29. בעניין פלם נדונה השאלה, האם יש להביא במניין דירותיו של בן הזוג, הרוכש דירה
22 משותפת עם בת זוגו לאחר הנישואין, את דירת בת זוגו שנרכשה לפני הנישואין וזאת
23 לצורך בחינת זכאותו להקלה במס רכישה הניתנת לדירה יחידה (בגין מחצית הדירה
24 המשותפת). בית המשפט העליון, מפי הנשיא ברק, השיב על שאלה זו בשלילה בקובעו
25 כי "מבחינה לשונית, ההוראה דנה במס רכישה, על אירוע הרכישה, במועד הרכישה.
26 רק טבעי הוא כי ההוראה מתמקדת במועד הרכישה ומכוונת למועד זה. במועד
27 הרכישה של דירת הגב' פלם לא היה מר פלם 'בן-זוגה', שכן במועד זה הם עוד לא
28 נישאו ואף לא הכירו זו את זה" (עניין פלם, פסקה 10 לפסק דינו של הנשיא ברק).

29 30. יובהר, כי עניין פלם הוכרע על בסיס חריג המטען ההיסטורי ובית המשפט לא נדרש
30 לבחינת קיומה בפועל של הפרדה רכושית בין בני הזוג (מעבר לציון העובדה שאכן נחתם
31 הסכם הפרדה בין בני הזוג). הנשיא ברק העיר כי: "שאלה היא אם יש להעניק נפקות
32 להסכם הפרדה לצורך התנאי של 'דירה יחידה', כאשר מדובר בדירה שנרכשה אחרי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 אוקטובר 2023

ו"ע 21336-03-22 סימוביץ' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- 1 הנישואין, אך אין לי צורך להכריע בשאלה זו במקרה דנן, שכן הדירה נרכשה לפני
2 הנישואין, והכרעתי מתייחסת לכך בלבד" (עניין פלם, פסקה 15 לפסק דינו של הנשיא
3 ברק) [ההדגשה שלי – י"ס].
- 4 כלומר, למרות שדירת בת הזוג בעניין פלם הובאה אל תוככי התא המשפחתי, לא נבחנה
5 קיומה של הפרדה רכושית בפועל בנכסי בני הזוג. נקבע, כי אין לבן הזוג זכויות
6 פיסקאליות בדירת בת הזוג לאור העובדה שנרכשה לפני מועד יצירת התא המשפחתי
7 תוך החלת חריג המטען ההיסטורי.
- 8 31. הקביעה בעניין פלם מצאה את ביטויה גם בהוראת ביצוע מיסוי מקרקעין מס' 5/2011
9 "היקף תחולת חזקת התא המשפחתי" שהוציא המשיב (להלן: **הוראת הביצוע 5/2011**):
10 "ביהמ"ש קבע [בהלכת פלם] כאמור כי אין תחולה לחזקה בנוגע לדירות שנרכשו ע"י
11 אחד מבני הזוג טרם הנישואין וכי קו הגבול לתחולת החזקה הוא הקו של יצירת התא
12 המשפחתי" (פסקה 2.1.2 להוראת הביצוע 5/2011). ובהמשך: "עמדת רשות המסים
13 היא, כי הלכת פלם חלה בין אם יש הסכם ממון ובין אם לאו. כלומר, גם בהיעדר הסכם
14 ממון לא תחול החזקה על נכסים חיצוניים" (פסקה 2.1.3 להוראת הביצוע 5/2011).
15 נכסים חיצוניים הוגדרו בהוראת הביצוע כ"דירות שנרכשו לפני יצירת התא המשפחתי
16 וכדירות שהתקבלו בירושה או במתנה במהלך קיומו של התא המשפחתי" (להלן:
17 **נכסים חיצוניים**).
- 18 32. בעניין עברי דובר על בני זוג שכל אחד מהם החזיק בדירה לפני הנישואין ושתי הדירות
19 נמכרו לאחר הנישואין. להבדיל מעניין מור, שם ארעה המכירה הראשונה לפני
20 הנישואין, בעניין עברי המכירה הראשונה ארעה לאחר הנישואין ובית המשפט קבע, כי
21 יש לייחס לבת הזוג את הפטור ממס שבח שקיבל בן הזוג לאחר הנישואין, באופן שהביא
22 לשלילת הפטור ממס שבח במכירת דירתה (שהוענק בזמנו אחת ל-4 שנים). במקרה זה
23 סבר בית המשפט, כי העובדה שדירתו של בן הזוג, שנרכשה לפני הנישואין, נמכרה לאחר
24 הנישואין, שוללת החלה של חריג המטען ההיסטורי. שכן, בשלב מכירת הדירה כבר נוצר
25 התא המשפחתי ולכן יש לייחס לבת הזוג את פעולת מכירת הדירה ואת הפטור ממס
26 שניתן בגינה.
- 27 33. במאמר מוסגר אציין, כי לכאורה קיים קושי ליישב את אשר נפסק בעניין פלם עם
28 הפסיקה בעניין עברי. אכן, מנקודת המבט של עיתוי אירוע המס של "דירת הייחוס"
29 (הדירה שביחס אליה נבחנת העסקה), בעניין פלם אירוע רכישת דירת הייחוס היה לפני
30 הנישואין ואילו בעניין עברי אירוע מכירת דירת הייחוס היה לאחר הנישואין. במובן זה
31 מדובר במקרים שונים. ברם, מנקודת המבט של חריג המטען ההיסטורי, בשני המקרים
32 דובר בדירת בן הזוג שנרכשה לפני הנישואין, דהיינו, לפני מועד היווצרות התא





בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 אוקטובר 2023

ו"ע 22-03-21336 סימוביץ' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

1 המשפחתי. לפי עניין **פלם**, אין לייחס לבן הזוג זכויות בדירת בת זוגו מלפני הנישואין.
2 לפי אותו היגיון, לא היה מקום לייחס לבת הזוג בעניין **עברי** פטור ממס במכירת זכויות,
3 שמעולם לא היו לה בדירת בן זוגה אשר נרכשה טרם היווצרות התא המשפחתי, וזאת
4 גם אם פעולת המכירה נעשתה לאחר הנישואין. קשה להלום, כי עצם פעולת המכירה
5 לאחר הנישואין מצמיחה זכויות בדירה שלא היו לבת הזוג מלכתחילה. בהעדר טעם
6 מבחין, לא ברור מדוע לא הוחל חריג המטען ההיסטורי גם על נסיבות עניין **עברי**.
7 מעמדת הנשיא ברק בעניין **פלם** עולה, כי חריג המטען ההיסטורי לא יחול כאשר פעולת
8 המכירה נעשית על ידי אחד מבני הזוג לאחר הנישואין: "**חשוב להדגיש כי בפרשת עברי**
9 **אישרנו את החלת הקונסטרוקציה של 'מוכר אחד' על שתי המכירות, והדבר הביא**
10 **לשליטת הפטור ממס שבח, אך שתי המכירות אירעו אחרי הנישואין. במקרה שבפנינו**
11 **מבקש המנהל לצעוד צעד נוסף ולהחיל על בני-הזוג פלם את הוראת סעיף 9 לחוק,**
12 **הרואה בהם 'רוכש אחד' לצורך מס רכישה, אף ביחס לרכישה שביצעה הגב' פלם עוד**
13 **בטרם הנישואין, ובטרם הכירה את מר פלם. החלה כזו לא נקבעה בפרשת עברי. דעתי**
14 **בפרשת עברי עומדת על כנה גם כיום, אך יש לראות את ההבדל הברור בין שני**
15 **המקרים. אין בפסיקתי כאן כל סתירה לפרשת עברי"** (עניין **פלם**, פסקה 16 לפסק דינו
16 של הנשיא ברק).
17 34. אפשרות אחת ליישב את הסתירה הלכאורית בין ההלכות, בגדרי חריג המטען
18 ההיסטורי, היא לאמץ גישה המבחינה בין המקרים לפי מועד אירוע המס של הפעולה
19 שבוצעה על ידי בן הזוג והשפעתה על הקלת המס הנבחנית אצל בן הזוג האחר: אם מועד
20 אירוע המס ארע לפני הנישואין (בדומה לאירוע רכישת הדירה על ידי בת הזוג בעניין
21 **פלם**), לא יהיה בו להקנות זכויות בדירה לבן הזוג האחר לאחר הנישואין; אך אם אירוע
22 המס היה לאחר הנישואין (בדומה למכירת הדירה על ידי בן הזוג בעניין **עברי**), יראו את
23 בן הזוג האחר כבעל זכויות בדירה הנמכרת וממילא כמי שקיבל את הפטור ממס בגינה.
24 ברם, גישה זו אינה נקייה מספקות. שכן, אם בת הזוג בעניין **עברי** הייתה רוכשת דירה
25 לאחר הנישואין והייתה מבקשת בגינה הקלת מס רכישה הניתנת לדירה יחידה, היא
26 הייתה זכאית לכך בהתאם להלכה שנפסקה בעניין **פלם**, ולא היו מיוחסות לה זכויות
27 בדירת בן זוגה מלפני הנישואין, למרות שנמכרה לאחר הנישואין.
28 לטעמי, נכון ליישב את הסתירה הלכאורית בין עניין **פלם** ובין עניין **עברי** באופן הבא:
29 כאשר השאלה הנבחנית היא **מניין הדירות** שבבעלות בן הזוג המבצע עסקה בדירת
30 מגורים, בין כאשר הוא רוכש דירה ומבקש בגינה הקלה במס רכישה הניתנת לדירה
31 יחידה ובין כאשר הוא מוכר דירה ומבקש בגינה פטור ממס שבח הניתן לדירה יחידה,
32 אין לייחס לו זכויות בדירת בן זוגו שנרכשה לפני מועד היווצרות התא המשפחתי, כפי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 אוקטובר 2023

ו"ע 22-03-21336 סימוביץ' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

1 שנקבע בעניין **פלם**, וזאת בהתבסס על חריג המטען ההיסטורי ומבלי לבדוק כלל קיומה
2 של הפרדה רכושית בפועל בין בני הזוג. עמדה זו תואמת את עמדת רשות המיסים
3 בהוראת הביצוע 5/2011: "עמדת רשות המיסים היא, כי הלכת פלם חלה בין אם יש
4 הסכם ממון ובין אם לאו. כלומר, גם בהיעדר הסכם ממון לא תחול החזקה על נכסים
5 חיצוניים" (פסקה 2.1.3 להוראת הביצוע 5/2011). ברם, כאשר השאלה הנבחנית היא
6 מניין הפטורים שניצל מי שמוכר דירת מגורים, כגון לצורך קבלת הפטור ממס שבח
7 לדירה יחידה, אזי יש לייחס לו את פעולת המכירה בפטור ממס שביצע בן זוגו לאחר
8 הנישואין, וזאת גם אם הדירה שנמכרה על ידי בן הזוג נרכשה על ידו לפני הנישואין.
9 במקרה זה לא תחול הקביעה בעניין **פלם**, לפיה אין לייחס זכויות בדירה שנרכשה לפני
10 מועד היווצרות התא המשפחתי (חריג המטען ההיסטורי).

חריג ההפרדה הרכושית ויישומו בפסיקת בתי המשפט

11 35. בעניין **שלמי** הובא לפני בית המשפט מקרה של בני זוג שביקשו למכור בפטור ממס שבח
12 לאחר נישואיהם דירות שנרכשו לפני הנישואין והופרדו רכושית במסגרת הסכם יחסי
13 ממון. בהתאם לכלל התא המשפחתי, כפי שפורש בעניין **עברי**, יש לייחס לבן הזוג את
14 המכירה הפטורה ממס של בן זוגו לאחר הנישואין, למרות שדירת בן זוגו נרכשה לפני
15 שנוצר התא המשפחתי ולמרות שעל דירה זו חל חריג המטען ההיסטורי (בשונה מכך,
16 ובהתאם לעניין **פלם**, לצורך ההקלה במס רכישה הניתנת לדירה יחידה, כמו גם לגבי
17 מניין הדירות לצורך קבלת פטור ממס שבח הניתן במכירת דירה יחידה, אין לייחס
18 זכויות בדירת בן הזוג שנרכשה לפני שנוצר התא המשפחתי ויחול חריג המטען
19 ההיסטורי, וזאת גם בהעדר הסכם ממון והפרדה רכושית, ראו גם פסקה 2.1.3 להוראת
20 הביצוע 5/2011).

21 36. אולם בעניין **שלמי** נבחנה שאלה חדשה - האם ניתן לסטות מכלל התא המשפחתי לאור
22 טענה על קיומה של הפרדה רכושית בנכסיהם של בני הזוג. פסק הדין השיב על כך בחיוב
23 וקבע חריג נוסף לכלל התא המשפחתי לפיו, אם בני הזוג יציגו הסכם ממון או הסכם
24 הפרדה רכושית ויוכיחו כי פעלו על פיו הלכה למעשה לאורך חייהם המשותפים וכי
25 ההסכם אינו למראית עין או מלאכותי, ניתן יהיה לסטות מכלל התא המשפחתי לפי
26 חריג ההפרדה הרכושית. בפסק הדין נקבעו פרמטרים שונים שיש לבחון כדי לקבוע אם
27 התקיימה הפרדה רכושית הלכה למעשה (המבוססים בעיקרם על אלו שנקבעו בהוראת
28 הביצוע 5/2011): מגורים משותפים, מימון משותף של דירה, זהות הנושא בתשלומי
29 משכנתא או מקבל דמי השכירות בגין השכרת הדירה, קיומו של חשבון משותף
30 והשימושים בו, המועד שחלף בין אישור הסכם הממון לביצוע העסקה וכיו"ב (ראו עניין
31 **שלמי**, פסקה 66 לפסק דינו של השופט דנציגר; פסקה 18 לפסק דינו של השופט סולברג
32



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 אוקטובר 2023

ו"ע 22-03-21336 סימוביץ' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- 1 ופסקה 6 לפסק דינה של השופטת ברק-ארז). בין השופטים התגלעה אמנם מחלוקת
2 בשאלה, אם הסכם ממון הוא תנאי הכרחי (גם אם לא מספק) לקיומה של הפרדה
3 רכושית: דעת הרוב (השופטים דנציגר וברק-ארז) השיבה על כך בחיוב לעומת דעת
4 המיעוט (השופט סולברג) שסברה כי הסכם ממון אינו תנאי הכרחי. עם זאת, כל
5 השופטים סברו כי יש לבסס קיומה של הפרדה רכושית הלכה למעשה.
- 6 37. בעניין **בלנק** נדון מקרה דומה ובית המשפט בחר שלא לסטות מעניין **שלמי** אך חידד את
7 הדיון בשאלה, מהי מידת ההפרדה הנדרשת על מנת שיחול חריג ההפרדה הרכושית.
8 כלומר, האם על מנת שהדירה הנבחנת תצא מגדרי כלל התא המשפחתי יש להוכיח כי
9 בני הזוג מקיימים הפרדה רכושית מלאה, גם אם לא מוחלטת, בכלל נכסיהם,
10 הכנסותיהם והוצאותיהם (למעט אלו הנדרשים לקיום חיים משותפים) או שמא ניתן
11 להסתפק בהפרדה חלקית החלה רק על נכסי המקרקעין שבבעלותם או אף להסתפק
12 בקיומה של הפרדה רק לגבי דירות המגורים שבבעלותם. דעת הרוב (השופטים
13 גרוסקופף ו-אלרון) בעניין **בלנק** סברה, כי ניתן להסתפק בקיומה של הפרדה רכושית
14 ביחס לדירות בלבד ולא נדרשת הפרדה כלכלית מלאה בהתנהלותם השוטפת של בני
15 הזוג. לעומתם סבר השופט הנדל (בדעת מיעוט) כי חריג ההפרדה הרכושית לא יחול אם
16 בני הזוג מתנהלים מבחינה כלכלית כתא משפחתי אחד. יובהר כי בהמשך דבריו סייג
17 השופט הנדל את חוות דעתו תוך הבהרה, כי אין הכוונה לשלול מזוגות שאינם מפרידים
18 את רכושם באופן מלא את הטבת המס ביחס לדירה ספציפית, אך לשיטתו יש לתת לכך
19 נפקות מבחינת עוצמת ההפרדה הנדרשת ביחס לדירה הנבחנת (פסקה 19 לפסק דינו של
20 השופט הנדל). יצוין כי בעניין **שלמי** התייחסה השופטת ברק-ארז, כדעת יחיד, לכך
21 שחריג ההפרדה הרכושית מחייב לשיטתה "**תנאים של הפרדה כלכלית מלאה**" (פסקה
22 1 לפסק דינה). אולם דרישה כזו לא עולה מפסק דינם של השופטים דנציגר ו-סולברג.
- 23 38. נוסף על כך, עניין **בלנק** חידד כי, לא יהיה בעצם השימוש למגורים שנעשה בדירת בן
24 הזוג, בלא התחשבות כספית, כדי ללמד בהכרח על שיתוף כלכלי בדירה זו. עם זאת,
25 נקבע, כי יינתן משקל מסוים למגורים המשותפים בדירה, ובצירוף נסיבות נוספות עשוי
26 הדבר להעיד על שיתוף כלכלי בדירת בן הזוג. עוד נקבע, כי שיפוץ יסודי או השבחה
27 הונית של דירה השייכת לאחד מבני הזוג, באמצעות מימון משותף, עשויים לעיתים
28 ללמד על שיתוף כלכלי ואף ליצור בעלות משותפת בדירה.
- 29 **כלל התא המשפחתי ביחס לדירות שנרכשו לאחר הנישואין**
- 30 39. יצוין כבר בראשית הדברים, כי אין הכרעה פסיקתית ברורה של בית המשפט העליון
31 בנושא כלל התא המשפחתי ביחס לדירות שנרכשו לאחר הנישואין.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 אוקטובר 2023

ו"ע 21336-03-22 סימוביץ' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- 1 בעניין שלמי ובעניין בלנק, הדירות, שלגביהן נבחנה תחולתו של כלל התא המשפחתי,
2 נרכשו לפני יצירת הקשר הזוגי ולכן השופטים לא נצרכו להכרעה בעניינה של דירה
3 שנרכשה לאחר הנישואין (בעניין בלנק, אמנם דירת בת הזוג נרכשה בעת שהיא ובן זוגה
4 היו כבר ידועים בציבור אולם הוכח עובדתית, כי רכישת הדירה מומנה מכספי משפחתה
5 של בת הזוג ולא מנכסי התא המשפחתי ולכן ההתייחסות אליה הייתה כאל דירה
6 שנרכשה לפני הנישואין, כלומר כאל נכס חיצוני).
- 7 40. בעניין פלם ציינה השופטת (כתוארה אז) חיות: "ראוי לחזקה הקבועה בסעיף
8 9(ג1א)(2)(ב) לחוק מיסוי מקרקעין כי תפורש בצמצום, באופן המחיל אותה רק על
9 רכישות שביצע מי מבני-הזוג במהלך תקופת הנישואין".
- 10 באותו עניין הטעים הנשיא ברק: "שאלה היא אם יש להעניק נפקות להסכם הפרדה
11 לצורך התנאי של 'דירה יחידה', כאשר מדובר בדירה שנרכשה אחרי הנישואין, אך אין
12 לי צורך להכריע בשאלה זו במקרה דנן, שכן הדירה נרכשה לפני הנישואין, והכרעתי
13 מתייחסת לכך בלבד" (פסקה 15 לפסק דינו של הנשיא ברק).
- 14 41. בעניין שלמי העיר השופט דנציגר, אם כי בהערת אגב, כי לפי גישתו, גם במקרה בו
15 הדירה נרכשה לאחר הנישואין יהיה בהסכם ממון המיושם בפועל כדי להועיל על מנת
16 להעניק הקלת מס לבן הזוג שהדירה אינה רשומה על שמו (פסקה 56 לפסק דינו של
17 השופט דנציגר). אולם יתר השופטים לא התייחסו לנקודה זו, שכאמור לא נצרכה
18 להכרעה באותו עניין.
- 19 42. לעמדת רשות המיסים, כפי שבאה לידי ביטוי בהוראת הביצוע 5/2011, על מנת למנוע
20 תכנוני מס בלתי לגיטימיים, יש להתייחס לדירות שנרכשו לאחר הנישואין כאל דירות
21 המצויות בבעלות שני בני הזוג גם אם נרשמו על שמו של אחד מהם: "בשילוב של הלכת
22 פלם והלכת אן מרי עברי, עמדת רשות המיסים היא שיש לראות את בן הזוג שלו דירה
23 מלפני הנישואין (בן הזוג הראשון) כמי שיש לו דירה נוספת שנרכשה במהלך
24 הנישואין, על אף העובדה שבן הזוג השני רכש אותה על שמו בלבד במהלך הנישואין.
25 כך יראו את בן הזוג הראשון כמי שרכש דירת מגורים נוספת ויחולו מדרגות מס
26 הרכישה המתחייבות בשל דירה שנייה ואת בן הזוג השני כמי שרכש דירה יחידה"
27 (פסקה 2.2.2 להוראת הביצוע 5/2011).
- 28 43. בכמה מקרים שהובאו בפני בתי המשפט המחוזיים בשנים האחרונות, נקבע רף ראייתי
29 גבוה מהרגיל להוכחת הפרדה רכושית בדירות שנרכשו לאחר הנישואין ונרשמו על שמו
30 של אחד מבני הזוג (עניין אזרחי ועניין פדלון).
- 31 44. לא יכולה להיות מחלוקת כי דירה שנרכשה לאחר הנישואין ראויה להתייחסות שונה
32 מזו של דירה שנרכשה לפני הנישואין. ההתייחסות השונה יכולה לבוא לידי ביטוי,



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 אוקטובר 2023

ו"ע 22-03-21336 סימוביץ' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

1 לטעמי, או בקביעת רף ראייתי גבוה במיוחד להוכחת הפרדה רכושית לגבי דירה זו,
2 באופן שרק אם יוצגו ראיות ברורות להפרדה ממשית ועקבית לא ייוחסו זכויות בדירה
3 לבן הזוג שהדירה אינה רשומה על שמו (עניין פדלון, פסקה 25), או בקביעת חזקה ניתנת
4 לסתירה לפיה, יראו דירה שנרכשה לאחר הנישואין כשייכת לתא המשפחתי בכללותו
5 אלא אם יוכח בראיות אובייקטיביות ומשכנעות כי מקורות המימון לרכישת הדירה
6 אינם בנכסי התא המשפחתי. ניתן לומר, כי כאשר מקורות המימון, ששימשו לרכישת
7 דירת המגורים לאחר הנישואין, היו מנכסי התא המשפחתי או שכן הזוג שהדירה אינה
8 רשומה על שמו השתתף במימון רכישת הדירה או השקיע בה השקעה הונית משמעותית,
9 יש לייחס זכויות פיסקאליות פוזיטיביות לבן הזוג שהדירה אינה רשומה על שמו, אף
10 מבלי להידרש לייחוס הפאסיבי הנובע מהחלת חזקת כלל התא המשפחתי.
11 45. מצוידים בעקרונות שנקבעו בהלכה הפסוקה, נפנה לבחון את יישומם על השתלשלות
12 העסקאות בדירות המגורים, בנסיבות ענייננו.

13 **מן הכלל אל הפרט – בחינת העסקאות בראי פסיקת בתי המשפט**
14 **העוררת אינה זכאית לפטור ממס שבח הניתן לדירה יחידה מהטעם שיש לייחס לה זכויות**
15 **פיסקאליות פוזיטיביות בדירת בן זוגה בפתח תקווה**

16 46. כזכור, דירת בן הזוג בפתח תקווה נרכשה לאחר הנישואין, בתאריך 6.1.2020, בסכום
17 של 1.8 מיליון ש"ח (מש"ח רכישת הדירה, נספח 10 לתצהיר המשיב).
18 47. כאמור, יש לקבוע כנקודת מוצא, כי דירה שנרכשה לאחר הנישואין והרשומה על שמו
19 של אחד מבני הזוג, תיחשב לצורכי מס כדירת בני הזוג במשותף, אלא אם יוכח בראיות
20 ברורות, כי מימון רכישת הדירה מקורו בנכסים שמחוץ לנכסי התא המשפחתי. בענייננו,
21 כלל זה מקבל משנה תוקף בהינתן, כי לבני הזוג מקור הכנסה משותף (עסק המספרה)
22 ולא הוכח כי אינם מקיימים שיתוף בהכנסותיהם ובהוצאותיהם במישור הכללי.
23 48. מחומר הראיות עולה, כי בני הזוג ממנו את רכישת דירת בן הזוג בפתח תקווה באמצעות
24 משכנתא משותפת מבנק הפועלים בסכום של 830 אלף ש"ח. העוררת חתמה על הסכם
25 המשכנתא מבנק הפועלים כ"לווה" ולא כ"ערבה" (נספח 8 לתצהיר המשיב, פרוטוקול
26 עמוד 8 שורות 3-6). הוראות הסכם המשכנתא מעידות, כי העוררת מחויבת בפירעון
27 ההלוואה ונחשבת כ"לווה" לכל דבר ועניין (ראו סעיף 5 להסכם המשכנתא). כך עולה
28 גם מרישום פרטי המשכון ביחס לדירת זו שבו רשומה העוררת כ"חייבת" (נספח 9
29 לתצהיר המשיב). אשר ליתרת הכספים ששימשו לצורך רכישת דירה זו, העוררת לא
30 הציגה כל ראיה לכך, ועובדה זו תעמוד לחובתה על פי הכלל הראייתי הקובע כי מי
31 שנמנע מהבאת ראיה, חזקה שאותה ראיה הייתה פועלת לחובתו (ע"א 3886/12 זאב
32 שרון קבלנות בנין ועפר בע"מ נ' מנהל מע"מ פסקה 34 (26.8.2014)).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 אוקטובר 2023

ו"ע 22-03-21336 סימוביץ' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

49. מכל מקום, די בכך שהעוררת נטלה משכנתא משותפת עם בן זוגה כדי ללמד, כי יש לה זכויות פיסקאליות בדירת בן זוגה בפתח תקווה, באופן פוזיטיבי ובמישרין, מעצם נשיאתה במימון רכישת הדירה, ומבלי להידרש להחלת הכלל של התא המשפחתי. כפועל יוצא, יש לשלול ממנה את הפטור ממס שבח במכירת דירתה בבת ים כ"דירה יחידה" (ראו גם סעיף 49ג(3) לחוק מיסוי מקרקעין).

50. מסקנתי לעיל מייתרת את הצורך להמשיך ולהידרש לבחינת יישום כלל התא המשפחתי וחריג ההפרדה הרכושית החל מכוחו, בנסיבות העניין. עם זאת, על מנת שלא תהא התמונה חסרה, אמשך את הדיון להלן תחת ההנחה, כי אין לייחס לעוררת זכויות פיסקאליות פוזיטיביות בדירת בן זוגה בפתח תקווה, תוך התמקדות בשאלה, האם הצליחה העוררת לסתור את חזקת התא המשפחתי והאם עלה בידה להוכיח כי מתקיימים בנסיבות עניינה תנאי חריג ההפרדה הרכושית. כפי שנאמר לעיל, כאשר מדובר בדירת מגורים שנרכשה לאחר שנוצר התא המשפחתי, כמו דירת בן הזוג בפתח תקווה, יש להציג ראיות ממשיות ועקביות לשם הוכחת הפרדה רכושית וברף גבוה מהרגיל.

15 לחילופין, העוררת אינה זכאית לפטור ממס שבח הניתן לדירה יחידה מהטעם שלא נסתרה 16 חזקת התא המשפחתי ביחס לדירת בן זוגה בפתח-תקווה

51. כאמור, הרף הראייתי הנדרש על מנת לסתור את הייחוס הפאסיבי של הזכויות בדירת בן הזוג, מכוח כלל התא המשפחתי, הוא גבוה מהרגיל, כאשר דירת בן הזוג נרכשה לאחר הנישואין. לפיכך, על העוררת, המבקשת ליהנות מתחולת חריג ההפרדה הרכושית ביחס לדירת בן זוגה בפתח תקווה, להציג ראיות ברורות ומשכנעות להתקיימות תנאי חריג זה (כזכור, חריג המטען ההיסטורי אינו חל על דירה שנרכשה לאחר הנישואין).

האם עמדה העוררת בנטל הראיה וההוכחה הנדרש להתקיימות תנאי החריג? לטעמי, התשובה לכך היא בשלילה.

52. כאמור, על מנת לעמוד בתנאי חריג ההפרדה הרכושית על העוררת להוכיח שניים אלו: האחד, כי קיים הסכם ממון בר תוקף, שאינו למראית עין ואינו מלאכותי, המעגן הפרדה מלאה בנכסי המקרקעין שבבעלותה ובבעלות בן זוגה. השני, כי הסכם הממון מיושם הלכה למעשה ביחס לנכסי המקרקעין שהופרדו על פיו.

53. והנה, עיון בחומר הראיות מעלה, כי במסגרת הראיות שהגישה העוררת לא הומצאה כל ראיה הבאה לסתור את חזקת התא המשפחתי ביחס לדירת בן הזוג בפתח תקווה. העוררת התמקדה בהבאת ראיות לפיהן נשמרה לטענתה הפרדה רכושית ביחס לדירתה בבת ים. אולם בכך נתפסה העוררת לכלל טעות, שכן הראיות אותן בחרה להציג אינן יכולות לסייע לה בבירור השאלה הנבחנת בערר – האם יש לייחס לה זכויות פאסיביות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 אוקטובר 2023

ו"ע 22-03-21336 סימוביץ' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- 1 בדירת בן זוגה בפתח תקווה מכוח כלל התא המשפחתי וכפועל יוצא לשלול ממנה את
2 הפטור ממס שבח במכירת דירתה בבת ים, כדירה יחידה. במקום להביא ראיות
3 התומכות בהפרדה רכושית ביחס לדירת בן הזוג בפתח תקווה, הציגה העוררת ראיות
4 על קיומה של הפרדה רכושית ביחס לדירתה בבת ים, כביכול עוסקים אנו במצב ההפוך
5 בו הדירה הנמכרת היא דירת בן הזוג בפתח תקווה ולא דירתה שלה בבת ים.
- 6 54. העוררת הציגה הסכם שכירות של הדירה בבת ים ותדפיסים מחשבון הבנק שלה (ע/1)
7 המעידים, כי דמי השכירות של הדירה בבת ים הופקדו בחשבונה הפרטי וכי תשלומי
8 המשכנתא שולמו אף הם מחשבון זה. ברם, אין בראיות אלו כדי לקדם את בירור
9 השאלה שבמחלוקת. די בכך כדי לקבוע, כי העוררת לא עמדה ברף הראייתי הגבוה על
10 מנת להוכיח, כי אין לייחס לה זכויות בדירת בן זוגה בפתח תקווה, שנרכשה לאחר
11 הנישואין.
- 12 55. גם לגוף העניין, עולה מחומר הראיות שבתיק, כי לא מתקיימים תנאי חריג ההפרדה
13 הרכושית ביחס לדירת בן הזוג בפתח תקווה. אסביר.
- 14 56. כזכור, לפי דעת הרוב בעניין **שלמי**, ולפי דעת כל השופטים בעניין **בלנק**, נדרש קיומו של
15 הסכם ממון המלמד על הפרדה רכושית בנכסי בני הזוג כתנאי להחלת חריג ההפרדה
16 הרכושית. אף אם לא נדרשת הפרדה מלאה בכלל נכסיהם, הכנסותיהם והוצאותיהם
17 של בני הזוג, עדיין נדרשת הפרדה ברורה בנכסי המקרקעין שלהם. ברם, הסכם הממון
18 שנערך בין בני הזוג לא קבע הפרדה רכושית מלאה ביחס לכל נכסי המקרקעין
19 שבעלותם, ולכן ספק אם ניתן לומר כי הוא מקיים את תנאי הסף של החריג. למשל,
20 בני הזוג הסכימו במסגרת ההסכם על שיתוף כלכלי ביניהם ביחס לנכסים שיירכשו
21 לאחר הנישואין אשר יירשמו על שם שניהם (סעיף 7 להסכם יחסי ממון, נספח 1 לתצהיר
22 המשיב).
- 23 57. זאת ועוד, אפילו ניתן היה לראות בהסכם הממון שנערך בין בני הזוג כמקיים את דרישת
24 הסף של חריג ההפרדה הרכושית, לא ניתן להתעלם מכך שבני הזוג סטו בפועל מהסכם
25 הממון, שעה שנטלו משכנתא משותפת למימון רכישת הדירות, הן ביחס למימון
26 המשותף של דירת העוררת בבת ים והן ביחס למימון המשותף של דירת בן הזוג בפתח
27 תקווה. הדבר מלמד, כי הסכם הממון נערך למראית עין ולצורכי מס בלבד, באופן שאינו
28 מצדיק להעניק לעוררת את ההטבה של הפטור ממס שבח (פסקאות 16 ו-23 לפסק דינו
29 של השופט גרוסקופף בעניין **בלנק**).
- 30 58. בכל מקרה, יש לראות בהשתתפותה של העוררת בתשלומי המשכנתא בסכום לא מבוטל
31 של 830 אלף, שנלקחה למימון רכישת דירת בן הזוג בפתח תקווה, משום השקעה הונית
32 משמעותית מצידה המלמדת על שיתוף כלכלי בדירת בן הזוג. זאת בדומה למימון שיפוץ



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 אוקטובר 2023

ו"ע 22-03-21336 סימוביץ' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- 1 יסודי או מימון השבחת הדירה, שיוחס להם משקל דומיננטי בהוכחת שיתוף כלכלי
2 בעניין **בלנק** (פסקאות 23 ו-32 לפסק דינו של השופט גרוסקופף בעניין **בלנק**).
- 3 59. יתירה מכך, דירת בן הזוג בפתח תקווה שימשה למגורי התא המשפחתי הכולל את בני
4 הזוג ושלושת ילדיהם הקטינים. לפי עדות העוררת, המשפחה מתגוררת בדירה זו החל
5 מיום 20.4.2020 (סעיף 20 לתצהיר העוררת, עמוד 15 שורות 8-9). לא הובאה בפניי כל
6 ראיה כי בין בני הזוג נערכת התחשבנות כלכלית ביחס למגורי העוררת בדירה זו. בעניין
7 **שלמי**, שלושת השופטים נתנו משקל מרכזי למגורים בחינם של בני הזוג בדירה שלגביה
8 נטענת טענה של הפרדה רכושית. השופט דנציגר ציין כי "**אילו היה נבחן עניינם של בני**
9 **הזוג עברי לפי אמות המידה האמורות לעיל ייתכן כי הייתי מציע לדחות את טענתם**
10 **להפרדה רכושית, על אף הסכם יחסי הממון שנערך ביניהם, וזאת לנוכח מגוריהם**
11 **המשותפים בדירתו של מר עברי"** (פסקה 66 לפסק דינו); השופטת ברק-ארז: "**ייתכן**
12 **כי... מגורים בדירתו של אחד מבני הזוג ב'חינם' יכולים ללמד על כך שההפרדה**
13 **הכלכלית בין בני הזוג אינה מלאה"** (פסקה 6 לפסק דינה של השופטת ברק-ארז); (וראו
14 גם השופט סולברג בפסקה 18 לפסק דינו).
- 15 אמנם, לפי דעת הרוב בעניין **בלנק**, לא יהיה בשימוש למגורים שנעשה בדירת בן הזוג,
16 בלא התחשבנות כספית, כדי ללמד, כשלעצמו, על שיתוף כלכלי בדירה זו, אולם, נקבע
17 כי יש לתת משקל מסוים למגורים המשותפים בדירה וכאשר מתלוות לכך נסיבות
18 נוספות עשוי הדבר להעיד על שיתוף כלכלי בדירה. בעניין **בלנק** נקבע כי, עובדת המגורים
19 בחינם בדירה "**עשויה להשליך על השאלה האם ההפרדה הרכושית נשמרה הלכה**
20 **למעשה"** וכן "**עשויה ללמד שהפרדת הנכסים הייתה מלכתחילה פיקטיבית או**
21 **מלאכותית, ומגורים לאורך זמן עשויים ללמד על הסכמה לסטות מההסכמה**
22 **הראשונית להפרדה רכושית, וליצור בעלות משותפת בנכס"** (פסקה 23 לפסק דינו של
23 השופט גרוסקופף בעניין **בלנק**).
- 24 60. לא זו אף זו, הכנסות התא המשפחתי של העוררת ובן זוגה מתקבלות מפעילות משותפת
25 שלהם, עסק מספרה בו שניהם עובדים, באופן המלמד על שיתוף כלכלי (פרוטוקול עמוד
26 5 שורות 26-33). בנסיבות אלו, בהן לא מתקיימת הפרדה רכושית מלאה, עוצמת
27 ההפרדה הנדרשת ביחס לדירה הנבחנת צריכה להיות גבוהה במיוחד, כך שדי בקיומו
28 של אחד ממבחני העזר המלמדים על שיתוף כלכלי, לא כל שכן בקיומם המצטבר, כדי
29 ללמד על העדר הפרדה רכושית.
- 30 61. כשלוקחים בחשבון את העובדה שדירת בן הזוג בפתח תקווה נרכשה לאחר הנישואין,
31 נתון המחייב רף ראייתי גבוה מהרגיל להוכחת הפרדה רכושית, ואת העובדה שהכנסות
32 התא המשפחתי מתקבלות מפעילות עסקית משותפת של בני הזוג באופן שעשוי ללמד





בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 אוקטובר 2023

ו"ע 22-03-21336 סימוביץ' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

1 על שיתוף כללי ביניהם בשאר הנושאים הכלכליים, נדרש כי ההפרדה הרכושית ביניהם,
2 לרבות ביחס לדירת בן הזוג בפתח תקווה, תהיה מלאה. שעה שמתקיימים בענייננו
3 סממנים המלמדים על שיתוף כלכלי בין בני הזוג ביחס לדירת בן הזוג בפתח תקווה:
4 המגורים המשותפים בדירה, מבלי שהוכחה התחשבות כלכלית בגינה, ובעיקר נטילת
5 המשכנתא המשותפת לרכישת הדירה, לא ניתן לומר כי מתקיים חריג ההפרדה
6 הרכושית, וודאי שלא במידה ובעוצמה הנדרשת, ולכן יש לייחס לעוררת זכויות בדירת
7 בן הזוג בפתח תקווה מכוח כלל התא המשפחתי.
8 משמעות הדברים היא, כי אין העוררת זכאית לפטור ממס שבח הניתן לדירה יחידה
9 במכירת דירתה בבת ים.

לחילופין, העוררת אינה זכאית לפטור ממס שבח מהטעם שיש לייחס לה את הפטור

שקיבל בן זוגה במכירת דירתו בבת ים ב- 18 החודשים שקדמו למכירת דירתה

10 62. אחד הנימוקים לשלילת הפטור ממס שבח במכירת דירת העוררת בבת ים, לפי עמדת
11 המשיב, הוא שבן זוגה של העוררת מכר דירת מגורים בבת ים בפטור ממס שבח הניתן
12 לדירה יחידה בתוך 18 החודשים שקדמו למכירת דירתה (סעיף 32 לסיכומי המשיב,
13 סעיף 20 לתצהיר המשיב). כזכור, דירת בן הזוג בבת ים נמכרה בפטור ממס שבח
14 בתאריך 15.9.2019, לאחר הנישואין, ואילו דירת העוררת בבת ים נמכרה בתאריך
15 20.1.2021, טרם חלוף 18 החודשים בין המכירות.
16 63. אציין תחילה, כי בהתחשב בתאריך הולדתו של בנם הבכור של בני הזוג יתכן ובני הזוג
17 ניהלו קשר זוגי עוד לפני הנישואין, כך שדירת בן הזוג בבת ים נרכשה לאחר שנוצר התא
18 המשפחתי ויש להתייחס אליה כאל נכס פנימי ולא כאל נכס חיצוני. אם אכן כך, אזי יש
19 לייחס לעוררת זכויות בדירה זו ואת הפטור ממס שבח שניתן בגינה, באופן פוזיטיבי ואף
20 מבלי להידרש לכלל התא המשפחתי, בהתאם לקו המנחה ביחס לדירות שנרכשו לאחר
21 שנוצר התא המשפחתי, וכל עוד לא הוכח אחרת. עם זאת, מאחר והמשיב לא טען בעניין
22 זה ולא הובאו ראיות לגבי נסיבות ועיתוי רכישת דירת בן הזוג בבת ים, אתייחס לדירת
23 בן הזוג בבת ים כאל דירה שנרכשה לפני שנוצר התא המשפחתי (נכס חיצוני).
24 64. כאמור, כאשר נמכרת דירת מגורים שנרכשה לפני הנישואין, בפטור ממס לאחר
25 הנישואין, לא יחול חריג המטען ההיסטורי לכלל התא המשפחתי לעניין מניין הפטורים
26 (אך כן יחול לעניין מניין הדירות, וראו הדיון בפסקה 34 לעיל). לפיכך, יש לייחס לעוררת
27 את הפטור ממס שבח שקיבל בן זוגה במכירת דירתו בבת ים לאחר הנישואין, מכוח כלל
28 התא המשפחתי. מאחר שלא חלפו 18 חודשים בין המכירות, יש לשלול מהעוררת את
29 הפטור ממס שבח במכירת דירתה שלה. עם זאת, עדיין נותר לבחון אם יש מקום שלא
30
31



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 אוקטובר 2023

ו'ע 22-03-21336 סימוביץ' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- 1 לייחס לעוררת את הפטור ממס שקיבל בן זוגה מכוח חריג ההפרדה הרכושית לכלל התא
2 המשפחתי, כפי שנקבע בעניין **שלמי** ובעניין **בלנק**.
- 3 65. עיון בהסכם הממון מעלה, כי אמנם דירת בן הזוג בבת ים הופרדה רכושית ונקבע לגביה
4 כי לא תיכלל ברכוש המשותף (סעיף 4.1 להסכם ממון), אך ההסכם לא קבע הפרדה
5 רכושית מלאה בין בני הזוג בכלל נכסי המקרקעין שלהם (סעיף 7 להסכם ממון). מעבר
6 לכך, בהתחשב בעובדה שהמכירה הפטורה ממס ארעה לאחר הנישואין, היה על העוררת
7 להציג ראיות, כי לא מתקיים שיתוף כלכלי בינה ובין בן זוגה ביחס לדירה שנמכרה, קרי,
8 דירת בן הזוג בבת ים, בתקופה שעד למכירתה (בני הזוג נשאו בשנת 2017 ודירת בן הזוג
9 בבת ים נמכרה בשנת 2019). חלף זאת, העוררת מיקדה את טענותיה וראיותיה בניסיון
10 להוכיח, כי לא מתקיים שיתוף כלכלי בינה ובין בן זוגה ביחס לדירתה שלה בבת ים,
11 באופן שאינו רלוונטי ואינו תורם לבירור השאלה שבמחלוקת. כך למשל לא הובאו
12 ראיות כי בני הזוג לא התגוררו בדירת בן הזוג בבת ים או לאיזה חשבון הופקד שכר
13 הדירה, ככל שדירה זו הושכרה, וכיו"ב. בנסיבות אלו לא ניתן לומר כי העוררת עמדה
14 בנטל הראיה המוטל עליה להוכיח, כי אין לייחס לה את הפטור ממס שקיבל בן זוגה
15 לאחר הנישואין.
- 16 66. כפועל יוצא, ומאחר וכלל התא המשפחתי לא נסתר ביחס למכירה הפטורה ממס של
17 דירת בן הזוג בבת ים, יש לייחס לעוררת את הפטור ממס שקיבל בן זוגה. בהינתן כי לא
18 חלפו 18 חודשים מאז מכירת דירת בן הזוג בבת ים בפטור ממס ועד למכירת דירת
19 העוררת בבת ים, יש לשלול ממנה את הפטור ממס שבח.
- 20 **לחילופין, העוררת אינה זכאית לפטור ממס שבח מהטעם שיש לייחס לבן זוגה זכויות**
21 **פיסקאליות בדירתה בבת ים ומאחר שבן הזוג אינו בעלים של דירה יחידה**
- 22 67. טעם נוסף לשלילת הפטור ממס שבח כדירה יחידה במכירת דירת העוררת בבת ים הוא
23 כי יש לייחס לבן הזוג זכויות פיסקאליות בדירתה, בין אם באופן פוזיטיבי כמי שמימן
24 את רכישת הדירה וניהל את הליך רכישתה ומכירתה, ובין באופן פאסיבי, מכוח כלל
25 התא המשפחתי, משלא הוכח כי מתקיים חריג ההפרדה הרכושית ביחס לדירה זו.
26 בהינתן כי במועד מכירת דירת העוררת בבת ים הייתה רשומה על שם בן הזוג דירת
27 מגורים נוספת בפתח תקווה, יישלל הפטור ממס שבח הניתן לדירה יחידה.
- 28 68. כפי שפורט לעיל, כאשר מדובר בדירה שנרכשה לאחר הנישואין, נקודת המוצא צריכה
29 להיות, כל עוד לא הוכח אחרת בראיות ברורות ומשכנעות, כי רכישת הדירה מומנה
30 מתוך נכסי התא המשפחתי. משמעות הדברים היא, כי יש לייחס לבן הזוג, שהדירה
31 שנרכשה לאחר הנישואין אינה רשומה על שמו, זכויות פיסקאליות באותה דירה, וזאת
32 באופן פוזיטיבי ואף מבלי להידרש לכלל התא המשפחתי, כל עוד לא הוכח אחרת. כאשר



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 אוקטובר 2023

ו"ע 22-03-21336 סימוביץ' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

1 מדובר בדירה שנרכשה לאחר הנישואין ומתברר כי בן הזוג, שהדירה אינה רשומה על
2 שמו, השקיע במימון הדירה, או השקיע בה השקעה הוגנת משמעותית אחרת כמו שיפוץ
3 יסודי, מתחדדת המסקנה כי יש לייחס לו זכויות פיסקאליות פוזיטיביות באותה דירה.
4 אפילו אם תאמר, כי יש לייחס לבן הזוג שהדירה אינה רשומה על שמו את הזכויות
5 באופן פאסיבי, מכוח הפיקציה של כלל התא המשפחתי, יהיה במימון רכישת הדירה או
6 במימון ההשקעה בדירה על ידו ללמד, כי ההפרדה הרכושית אינה מקוימת הלכה
7 למעשה וכי הסכם הממון, הקובע את ההפרדה הרכושית, אינו אותנטי ואינו משקף את
8 מצב הדברים כהווייתם (פסקה 23 לפסק דינו של השופט גרוסקופף בעניין **בלנק**). במצב
9 דברים זה קשה להלום כי הדירה תוחרג מכלל התא המשפחתי מכוח חריג ההפרדה
10 הרכושית.

11 69. מחומר הראיות עולה זיקה ישירה והדוקה בין בן הזוג ובין מימון רכישת דירת העוררת
12 בבת ים, באופן המצדיק לייחס לו זכויות פיסקאליות בדירה זו באופן פוזיטיבי: ראשית,
13 בני הזוג נטלו משכנתא משותפת מבנק מזרחי בסכום של 400 אלף לרכישת הדירה
14 (הסכם המשכנתא, נספח 3 לתצהיר המשיב). שני בני הזוג חתומים על הסכם המשכנתא
15 כלוים, ביחד ולחוד, ומחויבים שניהם כאחד לפירעון ההלוואה (סעיף 5 להסכם
16 המשכנתא). בנוסף, שניהם רשומים כ"חייבים" בפרטי המשכון שנרשם ביחס לדירת
17 העוררת בבת ים (נספח 4 לתצהיר המשיב). בן זוגה של העוררת אמנם העיד כי חויב על
18 ידי הבנק המלווה לחתום על הסכם ההלוואה אולם לא גיבה טענה זו באסמכתא טובה
19 מטעם הבנק ואף לא הביא את נציג הבנק לעדות. שנית, בן זוגה של העוררת נתן לה
20 הלוואה בסכום של 800 אלף ש"ח לרכישת הדירה שהוחזרה מתמורת מכירתה (נספח
21 16 לתצהיר המשיב). יצוין כי נסיבות מתן ההלוואה מצדיקות להתייחס אליה באופן
22 חשדני: ההלוואה אינה נושאת ריבית אלא במקרה בו לא תיפרע "תוך 3 חודשים
23 מדרישתו הראשונה של המלווה בתשלום אחד" (סעיף 2(ד) להסכם ההלוואה); הסכם
24 ההלוואה נחתם יומיים בלבד לפני רכישת הדירה; לא הוכח כי לעוררת היו מקורות
25 מימון מספיקים להחזר ההלוואה; העוררת ניסתה להסתיר מהמשיב כי קיבלה הלוואה
26 מבן זוגה ודיווחה עליה כ"חסכונות" במסגרת דיווחה על מכירת דירתה בבת ים (נספח
27 12 לתצהיר המשיב); פירעון ההלוואה יהיה מתמורת מכירת הדירה. עולה מכך, כי בן
28 הזוג מימן את חלק הארי של הסכום שנדרש לרכישת דירת העוררת בבת ים, בין
29 באמצעות המשכנתא ובין באמצעות ה"הלוואה", באופן המצדיק לייחס לו זכויות
30 פיסקאליות פוזיטיביות בדירה זו. מאחר שבעת מכירת דירת העוררת בבת ים הייתה
31 רשומה על שמו של בן הזוג דירת מגורים נוספת בפתח תקווה, יש לשלול את הפטור
32 ממש במכירת הדירה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 אוקטובר 2023

ו"ע 22-03-21336 סימוביץ' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

70. זאת ועוד, מחומר הראיות עולה בבירור, כי מי ששלט בכל העניינים הכספיים של התא
המשפחתי, בכלל, ושל רכישת דירת העוררת בבת ים, בפרט, הוא בן הזוג. קל היה
להתרשם מעדותה של העוררת, כי היא אינה שולטת כלל בהתנהלות הפיננסית של
המשפחה (פרוטוקול עמוד 8 שורות 24-27, עמוד 9 שורות 19-22, עמוד 10 שורות 1-13,
עמוד 15 שורות 23-30). העוררת לא ידעה להשיב על שאלות פשוטות ביחס למקורות
המימון של דירתה. כך, על אף שהדירה בבת ים רשומה על שמה, העוררת לא ידעה לפרט
מה גובה דמי השכירות ששולמו לה ומה גובה החזר המשכנתא ששילמה לבנק מידי
חודש (עדותה תורגמה לשפה העברית) (פרוטוקול עמוד 8 שורות 24-27):

"כב' הש' סרוסי: מה היה גובה דמי שכירות?"

עו"ד כהן: היא לא זוכרת.

כב' הש' סרוסי: ומה היה גובה החזר המשכנתא?"

עו"ד כהן: היא לא זוכרת בדיוק מספרים."

71. לכך יש להוסיף, כי בעת כניסתם בברית הנישואין היו לבן הזוג שתי דירות הרשומות על
שמו, כך שהיה לו תמריץ פיסקאלי לרכוש את הדירה בבת ים על שם העוררת על מנת
ליהנות מהקלה במס רכישה בעת רכישתה (ולימים מפטור ממס שבח במכירתה).
72. סיכומם של דברים, יש לייחס לבן הזוג זכויות פיסקאליות בדירת העוררת בבת ים, בין
אם באופן פוזיטיבי בתור מי שמימן את רכישת הדירה, ובין אם באופן פאסיבי מכוח
כלל התא המשפחתי בהעדר הוכחה על הפרדה רכושית (חריג המטען ההיסטורי ממילא
אינו רלוונטי לדירת העוררת בבת ים שנרכשה לאחר הנישואין). לאור העובדה שבעת
מכירת דירת העוררת בבת ים, הייתה רשומה על שמו של בן הזוג דירת מגורים נוספת
בפתח תקווה, יישלל הפטור ממס שבח המגיע לדירה יחידה.
יובהר, כי טעם זה לשלילת הפטור ממס שבח במכירת דירתה של העוררת בבת ים אינו
מביא בהכרח לשלילת הפטור במלואו, אלא רק בגין שיעור הזכויות המיוחסות לבן הזוג
בדירה, ולכן הוא מוצג כטעם חלופי בלבד.

לחילופין, העוררת אינה זכאית לפטור ממס שבח מהטעם שמכרה את דירתה בטרם חלפה

תקופת הצינון הקבועה בסעיף 149(א)(1) לחוק

73. המשיב טוען, כי אף אם לא תתקבל טענתו העיקרית, לפיה אין לראות את העוררת
כבעלים של דירה יחידה הזכאית לפטור ממס שבח במכירתה, עדיין יש לקבוע כי
העוררת אינה זכאית לפטור ממס שבח מכיוון שדירתה בבת ים נמכרה בטרם חלפה
תקופת הצינון בת ארבע השנים הקבועה בסעיף 149(א)(1) לחוק.

74. לאור המסקנה אליה הגעתי לעיל, אין מקום לדיון נרחב בטענתו זו של המשיב, אך אציין
בקצרה, כי אני רואה עמו עין בעין בעניין זה. כך, שאף אם הייתה העוררת עומדת בתנאי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 אוקטובר 2023

ו"ע 22-03-21336 סימוביץ' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- 1 סעיף 49ב(2) לחוק, היה מקום לשלול ממנה את הפטור ממס שבח לאור הסייג הקבוע
2 בסעיף 49א(1) לחוק, שבו לא עמדה. במה דברים אמורים?
3 75. סעיף 49 לחוק קובע סייג לדירה שנתקבלה במתנה:
4 (א) "על אף האמור בהוראות הקודמות של פרק זה לא יינתן פטור במכירת דירת
5 מגורים שהמוכר קיבל אותה במתנה –
6 (1) אם הדירה לא שימשה דרך קבע למגוריו של המוכר – עד שיחלפו ארבע שנים מיום
7 שנעשה בעלה;
8 (ג) לעניין סעיף זה –
9 (1) יראו קבלת 50% לפחות ממחיר הדירה במתנה, בתוך שלוש שנים שקדמו
10 לרכישתה, כקבלתה במתנה";
11 76. בענייננו, רכישת דירת העוררת בבת ים מומנה, בין היתר, באמצעות הלוואה שהעניק לה
12 בן זוגה בסכום של 800,000 ש"ח (הדירה נרכשה בסכום של 1,198,000 ש"ח), קרי, סכום
13 העולה על 50% ממחיר הדירה (סעיף 49ג(1) לחוק).
14 77. בספרי על מיסוי דירות מגורים (ירדנה סרוסי מיסוי דירות מגורים 323-324 (2009))
15 התייחסתי לכך שקבלת כספים בהלוואה לרכישת דירה, המוחזרת מתמורת מכירת
16 הדירה, חלף קבלת הכספים במתנה, עשויה למנוע, שלא בצדק, את תחולתו של סעיף
17 49 לחוק ואת הצורך בתקופת צינון עד למכירת הדירה בפטור ממס. כך במיוחד כאשר
18 נותן הלוואה הוא שיוזם את רכישת הדירה ומעורב בהוצאתה לפועל ואילו הרוכש אינו
19 מעורב ואינו מתמצא בפרטים: "סעיף 49 מחייב תקופת צינון במכירת דירה שנתקבלה
20 במתנה. מכאן, שהסעיף אינו חל כשמימון הרכישה נעשה באמצעות הלוואה. לכאורה,
21 עובדה זו מאפשרת תכנון מס של רכישת דירה באמצעות אחר: המממן מעניק לרוכש
22 בפועל הלוואה שבאמצעותה נרכשת הדירה; הדירה נמכרת זמן קצר לאחר רכישתה,
23 בפטור ממס השייך לרוכש בפועל, וההלוואה מוחזרת מכספי המכירה... לכאורה, הצגת
24 הסכומים שניתנו כ'הלוואה' במקום כ'מתנה' תאפשר תכנון מס של רכישת דירה
25 ומכירתה באמצעות אחר, תוך עקיפת המגבלות שמטיל סעיף 49 לחוק" [ההדגשות
26 במקור] (ראו גם אבי גורמן, שי אהרונוביץ' מיסוי מקרקעין פרשנות, הלכה ומעשה כרך
27 א 624 (2017)).
28 78. בנסיבות העניין בהן העוררת קיבלה מבן זוגה הלוואה לרכישת הדירה בבת ים בסכום
29 העולה על 50 אחוזים משווי רכישתה, כאשר לפי הוראות הסכם הלוואה יש להשיבה
30 מתמורת מכירת הדירה (סעיף 3ב) להסכם הלוואה, נספח 16 לתצהיר המשיב), כפי
31 שאכן ארע בפועל (נספח ז' לתצהיר העוררת); כאשר בן הזוג הוא ששולט בעניינים
32 הכלכליים והכספיים והעוררת לא ידעה להשיב על שאלות פשוטות ובסיסיות בנוגע



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 אוקטובר 2023

ו"ע 22-03-21336 סימוביץ' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

1 לגובה דמי השכירות וגובה החזר המשכנתא ביחס לדירה (עמוד 8 שורות 24-27); וכאשר
2 לבן הזוג היה תמריץ פיסקאלי לרשום את הדירה בבת ים על שם העוררת לאור היותו
3 בעלים של שתי דירות נוספות אותן רכש לפני הנישואין – המסקנה העולה היא כי הדירה
4 שייכת למעשה לבן הזוג. מאחר והמשיב לא טען טענה על סיווג שונה או מלאכותיות,
5 הרי שלכל הפחות, יש לראות ברכישת הדירה על שם העוררת, באמצעות "הלוואה"
6 שניתנה מבן הזוג, כחלק מתכנון מס פיסקאלי אותו ביקש המחוקק למנוע באמצעות
7 סעיף 149 לחוק.
8 79. כפועל יוצא, ועל מנת שיוגשם הרציונל שבבסיס הוראת סעיף 49(ו)(ג)(1) לחוק, יש
9 להכפיף את מכירת דירת העוררת בבת ים לתקופת הצינון בת ארבע השנים הקבועה
10 בסעיף 49(א)(1) לחוק. אין חולק כי הדירה נמכרה בטרם חלפה תקופת הצינון האמורה
11 ולפיכך, אף אם הייתה העוררת עומדת בתנאי סעיף 49(ב)(2) לחוק, עדיין היה מקום
12 לשלול ממנה את הפטור ממס שבח במכירתה מטעם חלופי זה.

יש לדחות את טענות העוררת על הסתמכות

13 80. העוררת טוענת, כי הסתמכה על שומות המשיב וכתוצאה מכך שינתה את מצבה לרעה
14 ומטעם זה דין הערר להתקבל.
15 יצוין כי בכתב ההשגה לא טענה העוררת טענת הסתמכות ומיקדה את טענותיה בקיומה
16 של הפרדה רכושית. רק במסגרת תצהירה טענה לראשונה, כי הסתמכה על שומת מס
17 הרכישה שהוצאה לה כדירה יחידה בגין רכישת הדירה ברחוב ההגנה בפתח תקווה
18 (סעיף 17 לתצהיר העוררת) ובסיכומיה הרחיבה את טענת ההסתמכות גם על שומת מס
19 השבח של בן זוגה במכירת דירתו בבת ים ועל שומת מס הרכישה ברכישת דירת בן הזוג
20 בפתח תקווה (סעיפים 4, 14-24 לסיכומי העוררת).
21 אבחן טענות אלו של העוררת כסדרן.
22 81. העוררת טוענת, כי הסתמכה על ההקלה במס רכישה לדירה יחידה שקיבלה בגין רכישת
23 דירתה ברחוב ההגנה מתוך הבנה, כי תהא זכאית באופן דומה לפטור ממס שבח הניתן
24 לדירה יחידה בעת מכירת דירתה בבת ים, שהדירה ברחוב ההגנה אמורה לשמש לה
25 חלופית. העוררת טוענת כי הסתמכות זו גרמה לה נזק בדמות חיובה בתשלום מס השבח
26 בגין מכירת דירתה בבת ים.
27 82. לא ניתן לקבל טענה זו של העוררת.
28 יצוין תחילה, כי העוררת הייתה יכולה לקבל את ההקלה במס רכישה בגין רכישת הדירה
29 ברחוב ההגנה רק משום שמכרה את דירתה בבת ים בתוך פרק הזמן הקבוע בחוק
30 לרכישת דירה חלופית. לפיכך, קשה להלום כי מכירת דירת העוררת בבת ים, שהייתה
31 מחויבת המציאות לצורך קבלת ההקלה במס רכישה, שינתה את מצבה לרעה. מעבר
32





בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 אוקטובר 2023

ו"ע 22-03-21336 סימוביץ' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

1 לכך, מחומר הראיות עולה כי העוררת רצתה לרכוש דירה בפתח תקווה (הדירה ברחוב
2 ההגנה) ולכן מכרה את דירתה בבת ים (פרוטוקול עמוד 11 שורות 17-19, 32-33). מילים
3 אחרות, כתנאי לקבלת ההקלה במס הרכישה, ממילא היה על העוררת למכור את דירתה
4 בבת ים, ועל כן היא לא הייתה יכולה להסתמך על ההקלה במס הרכישה לצורך ההקלה
5 במס השבח.

6 83. עוד טוענת העוררת, כי היא הסתמכה על כך, כי כשם שהמשיב לא ייחס לבן הזוג, בעת
7 מכירת דירתו בבת ים, את הזכויות בדירתה ברחוב ההגנה שנרכשה לאחר הנישואין, כי
8 כך ינהג גם בעת מכירת דירתה בבת ים, כלומר שלא ייחס לה את הזכויות בדירת בן זוגה
9 בפתח תקווה שנרכשה אף היא לאחר הנישואין. העוררת טוענת כי הסתמכות זו שינתה
10 את מצבה לרעה.

11 טענה זו שובה את הלב ממבט ראשון אך במבט שני לא מצאתי בה ממש. ראשית,
12 העוררת אינה יכולה לגזור דין שווה בין מכירת דירת בן הזוג בבת ים ובין מכירת דירתה
13 שלה בבת ים, מהטעם שבן הזוג מכר דירה אותה רכש לפני הנישואין, ואילו היא מכרה
14 דירה אותה רכשה לאחר הנישואין. דירות אלו מצויות בסטטוס שונה מבחינת דיני המס
15 ודי בכך כדי ליצור שוני בין המצבים השולל אינטרס הסתמכות. שנית, אין מקום לגזור
16 דין שווה לגבי "דירות הייחוס" שהן דירת המגורים של העוררת ברחוב ההגנה (ביחס
17 למכירת דירת בן הזוג בבת ים) ודירת בן הזוג בפתח תקווה (ביחס למכירת דירת העוררת
18 בבת ים). גם כאן אין הנדון דומה לראיה. בעוד שדירת בן הזוג בפתח תקווה מומנה על
19 ידי בני הזוג במימון משותף, באופן השולל הפרדה רכושית בנכסי בני הזוג ביחס לדירה
20 זו, לא נטען כי כך היה ברכישת דירת העוררת ברחוב ההגנה ביחס למכירת דירת בן הזוג
21 בבת ים (פרוטוקול עמוד 12 שורות 19-30).

22 84. זאת ועוד, יש לזכור כי בכל אותן עסקאות בהן טוענת העוררת להסתמכות, הן לגבי
23 רכישת דירתה ברחוב ההגנה והן לגבי מכירת דירת בן זוגה בבת ים, המצב העובדתי היה
24 שונה, שכן טרם נרכשה דירת בן הזוג בפתח תקווה, שהיא הדירה שעל בסיסה טוען
25 המשיב כי יש לשלול את הפטור ממס שבח במכירת דירת העוררת בבת ים. מאחר
26 שמדובר על מצבים שונים, אין הצדקה לקבל את טענת העוררת על הסתמכות.

27 85. ממשיכה וטוענת העוררת, כי גם ההקלה במס רכישה שקיבל בן זוגה ברכישת דירתו
28 בפתח תקווה יצרה אצלה אינטרס הסתמכות ראוי להגנה. ומדוע? משום שכפי שבן זוגה
29 זכאי היה להקלה במס רכישה לדירה יחידה ברכישת דירתו בפתח תקווה, מבלי שיוחסו
30 לו זכויות בדירתה ברחוב ההגנה, הגם שנרכשה לאחר הנישואין, כך ציפתה כי ינהג
31 המשיב במכירת דירתה בבת ים, כלומר, שיוענק לה הפטור ממס שבח הניתן לדירה
32 יחידה מבלי לייחס לה זכויות בדירת בן הזוג בפתח תקווה, שנרכשה אף היא לאחר



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 אוקטובר 2023

ו"ע 22-03-21336 סימוביץ' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- 1 הנישואין. העוררת טוענת כי הסתמכות זו שינתה את מצבה לרעה בדמות שומת מס
2 השבח שהוצאה לה במכירת דירתה בבת ים.
3 גם טענה זו של העוררת אין בידי לקבל. כאמור, אין מקום לגזור דין שווה בין דירת
4 העוררת ברחוב ההגנה ובין דירת בן הזוג בפתח תקווה. העוררת העידה כי הדירה ברחוב
5 ההגנה לא מומנה במשכנתא משותפת (פרוטוקול עמוד 12 שורות 19-30); מכאן, שהרף
6 הראייתי הנדרש על מנת להוציאה מכלל התא המשפחתי אינו גבוה כזה הנדרש ביחס
7 לדירת בן הזוג בפתח תקווה, שהוכח כי מומנה במשכנתא משותפת על ידי בני הזוג.
8 לפיכך, מדובר במצבים שונים שאינם מצדיקים הכרה באינטרס ההסתמכות לו טוענת
9 העוררת.
- 10 86. גם את טענת העוררת, כי הסתמכה על כך שהמשיב לא ייחס לה זכויות בדירת בן זוגה
11 בבת ים בעת שרכשה את דירתה ברחוב ההגנה, אין לקבל. לא ייחוס הזכויות בדירת בן
12 הזוג בבת ים היא שעומדת לרועץ לעוררת בהליך זה, אלא ייחוס הזכויות בדירת בן הזוג
13 בפתח תקווה, שבניגוד לדירת בן הזוג בבת ים נרכשה לאחר הנישואין ולכן לא חל עליה
14 חריג המטען ההיסטורי. אף אם באופן תיאורטי היו מיוחסות לעוררת זכויות בדירת בן
15 הזוג בבת ים (ונוזכיר שהיא נמכרה קודם מכירת הדירה מושא הערר), לא היה בכך לשנות
16 את מצבה של העוררת לרעה בשל התקיימות חריג המטען ההיסטורי ביחס לדירה זו,
17 לאור עניין פלם ועמדת המשיב בהוראת ביצוע 5/2011 פסקאות 2.1.3-2.1.2 (להרחבה
18 ראו סעיף 34 לעיל).
- 19 87. בהקשר לטענת ההסתמכות של העוררת טוען המשיב כי, כשיטת עבודה ובשל מגבלות
20 כוח אדם, אין הוא בודק כל שומה עצמית בעסקה בדירת מגורים, אלא באופן מדגמי
21 בלבד. לטענתו, השומות העצמיות של העוררת ובן זוגה אושרו בהתאם להצהרותיהם,
22 בהעדר "אינדיקציות שנבדקו לפני" (סעיף 50 לסיכומי המשיב), כך שבכל מקרה לא יכול
23 היה לצמוח לעוררת אינטרס הסתמכות ראוי להגנה על שומות עצמיות שלא נבדקו.
24 אינני מקבלת טענה זו ואני מוצאת להעיר למשיב בהקשר זה את הדברים הבאים:
25 ראשית, המשיב לא הוכיח כי לא בדק את הדיווח של מכירת דירת בן הזוג בבת ים, כפי
26 שהיה מצופה שיעשה, וכי מדובר אך באישור שומה עצמית. לא ניתן להסתפק באמירתו
27 המעורפלת של המשיב כי לא היו "אינדיקציות שנבדקו לפני". שנית, המשיב אינו יכול
28 להסתתר מאחורי הטענה כי העוררת אינה יכולה להסתמך על שומות עצמיות. העוררת
29 ובן זוגה היו רשאים להניח, כי שומות המס שהתקבלו מהמשיב נבחנו ונבדקו על ידו, אף
30 אם בסופו של דבר אושרו במסגרתן שומותיהם העצמיות.
- 31 88. האם יש בפסק הדין שניתן לאחרונה בעניין ע"א 1073/20 מנהל מס שבח מקרקעין תל
32 אביב נ' שינל שטיין (14.11.2022) (להלן: עניין שטיין) כדי להביא לקבלת טענת



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 אוקטובר 2023

ו"ע 22-03-21336 סימוביץ' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

1 ההסתמכות של העוררת? לאחר שנתתי דעתי לעניין, אני סבורה שלא. באותו מקרה
2 הוכרה טענת הסתמכות של הנישום על סמך מצגים שהציג מנהל מיסוי מקרקעין
3 לפיהם, מבחינת סיווג הנכס לצורכי מס, מדובר על "דירת מגורים". יובהר כי באותו
4 מקרה טענת ההסתמכות הייתה ביחס לאותו נכס בדיוק. בענייננו המצב שונה: ראשית,
5 העוררת מבקשת להסתמך על מצגי המשיב ביחס לנכסים אחרים וביחס לפעולות
6 אחרות כגון על מכירת דירת בן זוגה בבת ים ועל רכישת דירת בן זוגה בפתח תקווה.
7 שנית, בענייננו לא מוטל על הכף סיווג הנכס, אלא שאלת הפטור ממס שבח במכירת
8 דירה יחידה, שהתשובה לה אינה סטטית אלא מושפעת מעסקאות שבוצעו על ידי בני
9 התא המשפחתי לאחר מועד רכישת הדירה, ומעובדות חדשות שאירעו לאחר מועד
10 הוצאת השומות עליהן מבקשת העוררת להסתמך, ומכאן הקושי בקבלת טענת
11 ההסתמכות. כאמור, דירת בן הזוג בפתח תקווה, שבגינה טוען המשיב להעדר הפרדה
12 רכושית, נרכשה לאחר רכישת דירת העוררת ברחוב ההגנה ואף לאחר מכירת דירת בן
13 הזוג בבת ים. ועיקר – בניגוד לעניין שטיין, שם ניתן משקל משמעותי לתום ליבו של
14 הנישום (פסקה 50 לפסק דינו של השופט כשר), לא ניתן לומר בענייננו כי העוררת ובן
15 זוגה היו תמי לב. די שאזכיר כי העוררת לא מסרה בדיווחה על מכירת דירתה בבת ים
16 גילוי נכון על "ההלוואה" שקיבלה מבן זוגה, תוך שניסתה להסתירה ולהציג ככספי
17 חסכונית. אף לא נמסר גילוי מלא בעניין המשכנתאות המשותפות לגבי רכישת דירת
18 העוררת בבת ים ודירת בן הזוג בפתח תקווה, תוך ניסיון להציג את בני הזוג כ"ערבים"
19 ולא כ"לוויים". די בזאת, אף מבלי להרחיב מעבר לכך, כדי שלא לקבל את טענת העוררת
20 על הסתמכות.

21 89. לקראת סיום אציין, כי לא מצאתי ממש בטענות נוספות שהעלתה העוררת ואתייחס
22 להן אך בקצרה: אינני סבורה כי נפל פגם בהליך ההשגה. הליך ההשגה מיועד לעיון חוזר
23 ולבחינה מחודשת של שומת המנהל. זכותו, ואף חובתו, של המשיב לבחון את השומה
24 ולשנות ממסקנותיו, בכפוף לחובת תום הלב וההגינות. זהו הליך בריא ונכון שיש
25 לעודדו; אף אין ממש בטענתה המקדמית של העוררת, כי יש לקבל את הערר משום שלא
26 הוגש כתב תשובה. בעררי מיסוי מקרקעין המתבררים בפני וועדת ערר אין חובת הגשת
27 כתב תשובה, אלא לפי החלטת הוועדה (תקנה 2(ב) לתקנות מס שבח מקרקעין (סדרי
28 הדין בפני ועדות ערר), התשכ"ה-1965); בנוסף, מוטב היה לו נמנעה העוררת מלהעלות
29 טענות כנגד המשיב על שינוי גרסאות ועל הרחבת חזית אסורה, ולו מטעמי הגינות, שעה
30 שהיא עצמה "נזכרה" להתייחס לטענת ההסתמכות, עליה ביססה את עיקר סיכומיה,
31 רק בשלב הערר. על זה נאמר "טול קורה מבין עיניך..." (תלמוד בבלי, בבא בתרא, דף
32 טו, עמוד ב).





בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 אוקטובר 2023

ו"ע 21336-03-22 סימוביץ' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

1 90. על סמך מכלול הנימוקים המפורטים לעיל, אציע לחבריי לדחות את הערר.
2 על אף שלא היה בכך כדי להביא להסתמכות העוררת ולקבלת הערר, הרי שלאור
3 מחדליו של המשיב להוציא שומות קוהרנטיות באופן שהיה עשוי לייתר את ההליך,
4 אציע שלא לעשות צו להוצאות.
5

רו"ח יהושע ביליצקי

6 קראתי בעיון את חוות דעתה המלומדה של כבוד השופטת סרוסי ואני מסכים
7 עימה.
8

רו"ח צבי פרידמן

9
10 אני מסכים עם התוצאה והנימוקים של חברתי כב' השופטת ירדנה סרוסי בחוות דעתה
11 המלומדת והמפורטת.
12

13
14 לפיכך, הוחלט כאמור בפסק דינה של יו"ר הוועדה, כב' השופטת ירדנה
15 סרוסי.
16
17
18
19

20 ניתן היום, ט"ו חשוון תשפ"ד, 30 אוקטובר 2023, בהעדר הצדדים.
21

ירדנה סרוסי, שופטת

22
23
24
25
26
27
28

