



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 14-09-37792 קויתי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

**בפני כבוד השופטת אורית וינשטיין**

**העוררים:**  
1. אילן קויתי  
2. ורד קויתי  
ע"י ב"כ עו"ד טל שחר בלוך  
נגד

**המשיב:**  
מנהל מיסוי מקרקעין חיפה  
ע"י ב"כ עו"ד שאול כהן מפרקליטות מחוז חיפה (אזרחי)

### פסק דין

1  
2  
3 הערר שבפנינו מעלה לדיון את שאלת זכאותו של העורר מס' 1, מר אילן קויתי, לתשלום מס רכישה  
4 בגין דירה שרכשו הוא ואשתו, העוררת מס' 2, גבי ורד קויתי, כ"דירה יחידה", על פי מדרגות מס  
5 רכישה של "דירה יחידה". זאת, במצב דברים עובדתי, שאינו שנוי במחלוקת, לפיו טרם נישואיהם  
6 קיבלה גבי קויתי במתנה דירת מגורים אחרת.  
7 לעוררים הוצאה על ידי המשיב, מנהל מיסוי מקרקעין חיפה (להלן – **המשיב**), שומת מס רכישה בגין  
8 רכישת דירת מגורים בגוש 11192 חלקה 144 תת חלקה 3 (להלן – **הדירה המשותפת**).  
9 שומת מס הרכישה הוצאה לעוררים מאחר ועוד טרם נישואיהם של העוררים קיבלה העוררת במתנה  
10 דירת מגורים בגוש 10885 חלקה 30 (להלן – **דירת המתנה**) אשר רשומה על שמה.  
11 האם יש לראות, בנסיבות המקרה הנדון, בדירה הנוספת כדירתו היחידה של העורר בגינה הוא זכאי  
12 לתשלום מס רכישה על פי מדרגות מס של דירה יחידה?

### הרקע העובדתי:

14 1. ביום 22.5.2013, לאחר רכישת הדירה המשותפת, הגישו העוררים שומה עצמית במסגרתה  
15 ביקש העורר שיעור מס רכישה מופחת בגין רכישת הדירה המשותפת, מחמת שדירה זו הינה  
16 דירת המגורים היחידה שלו. זאת, להבדיל מהעוררת, אשר בעניינה אין כל מחלוקת כי מדובר  
17 בדירה שנייה שבבעלותה, נוסף לדירת המתנה. במסגרת השומה העצמית דיווחה העוררת על  
18 דירת המתנה כדירה אותה התחייבה למכור תוך 24 חודשים ממועד הרכישה של הדירה  
19 המשותפת (השומה העצמית צורפה כנספח א' לערר).



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 37792-09-14 קויתי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 לעוררים הוצאה על ידי המשיב שומת מס רכישה ביום 24.11.2013, במסגרתה קבע המשיב  
2 כי העוררים יחויבו במס רכישה על פי מדרגות מס רכישה כדירה שניה, אך יתרת החוב  
3 הוקפאה, עד למסירת הודעה על מכירת דירת המתנה (הודעת שומת מס רכישה צורפה כנספח  
4 ב' לערר). המשיב ציין בשומה כי לעוררת דירה נוספת (דירת המתנה) אותה קיבלה ללא  
5 תמורה מאמה בשנת 2000, וכי העוררים התגוררו בדירת המתנה, כך ששניהם "נהנו  
6 מהפירות".
- 7 ביום 23.12.2013 הגישו העוררים השגה על השומה שהוצאה להם בגין רכישת הדירה  
8 המשותפת (ההשגה צורפה כנספח ג' לערר), אשר נדחתה ביום 16.7.2014 (להלן – **ההחלטה**  
9 **בהשגה**). המשיב קבע בהחלטה בהשגה כי במקרה הנדון, בהעדר הסכם ממון ולאור מגורים  
10 משותפים בדירת המתנה, יש להחיל על דירת המתנה את חזקת התא המשפחתי ועל כן יש  
11 לחייב במס רכישה בהתאם למדרגות המס של דירת מגורים שניה לבני הזוג.  
12 על כך הערר.
- 13 ביום 17.2.2016 הגישו הצדדים הודעה משותפת בדבר העובדות המוסכמות ביניהם במסגרת  
14 הליך זה (להלן – **ההודעה המוסכמת**), לפיהן: העוררת קיבלה את דירת המתנה לפני נישואיה  
15 לעורר ודירה זו נרשמה על שמה בלבד, ולא נרשמה גם על שם העורר לאחר נישואיהם;  
16 העוררים התגוררו בדירת המתנה כשנתיים לפני נישואיהם ועוד כשנתיים לאחר נישואיהם,  
17 כאשר העורר לא שילם לעוררת שכר דירה עבור מגוריו בדירה זו; הדירה המשותפת רשומה  
18 על שם שני העוררים, אשר מאז נישואיהם מנהלים משק בית משותף; הסכם הממון מיום  
19 8.6.2015 אשר ערכו העוררים ביחס לדירת המתנה (להלן – **הסכם הממון**, מוצג מע/1), נערך  
20 לאחר תחילת ההליך המשפטי נשוא ערר זה.
- 21 עוד ציינו הצדדים בסוף ההודעה המוסכמת כי "**כל צד יהיה רשאי לטעון לעניין**  
22 **ראיות/היעדרן ביחס לדברים האחרים**".
- 23 על בסיס ההודעה המוסכמת ביקשו באי כוח הצדדים כי יינתן צו לסיכומים.
- 24 בהחלטה מיום 17.2.2016 נקבע כי על פני הדברים עולה מהמסמך שהוגש על ידי הצדדים כי  
25 לא קיימת הסכמה על מלוא העובדות הרלבנטיות. גם התייחסות הצדדים ל"דברים אחרים"  
26 – לא היה בה כדי להבהיר את המסד העובדתי אשר על בסיסו תידרש ההכרעה המשפטית  
27 ואף לא צורפו כל המסמכים הנדרשים להודעה המוסכמת. במצב דברים כאמור, נדרשו  
28 הצדדים ובאי כוחם להתייצב לדיון הוכחות אשר נקבע ליום 25.2.16, על מנת שיציגו בפני  
29 הוועדה בצורה סדורה את עמדתם העובדתית בליווי כל המסמכים הרלבנטיים. ואכן, ביום  
30 25.2.2016 התקיים דיון הוכחות בערר במסגרתו העידה העוררת.  
31



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 14-09-37792 קוייתי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 **טענות העוררים:**
- 2 העוררים טוענים כי יש לבטל את ההחלטה בהשגה וליתן לעורר את ההטבה במס הרכישה לה הוא
- 3 זכאי בגין רכישת דירה יחידה, וזאת בשל כל הנימוקים שלהלן:
- 4 6. העובדה שדירת המתנה שהתקבלה בידי העוררת לפני נישואיהם, היא בבעלותה הבלעדית,
- 5 אין בה כדי לפגוע בזכותו של העורר לממש את הטבת המס לה הוא זכאי. בתקופה שקדמה
- 6 לנישואין התגוררו העוררים במשך כשנתיים בדירת המתנה ובמשך זמן זה לא שילם העורר
- 7 דמי שכירות למי שהייתה אז חברתו לחיים. מציאות החיים היא כזו שזוג חברים בשנות ה-
- 8 20 לא יגבו אחד מהשני דמי שכירות, או יעסיקו יועץ משפטי לענייני מס.
- 9 7. כבוד השופט ברק קבע בע"א 3185/03 מנהל מס שבח מקרקעין מרכז נ' שחר פלם, נט (1) 123
- 10 (19.8.2004) (להלן – פרשת פלם), כי על מנת שלא לאפשר את הטבת המס לבן הזוג יש להראות
- 11 כי יש לו זכויות בנכס הראשון. במקרה הנדון המשיב לא הוכיח כי לעורר זכויות בדירת
- 12 המתנה.
- 13 8. המשיב משליך את יהבו על אי קיומו של הסכם ממון עובר לעסקת רכישת הדירה המשותפת
- 14 ומעלה טענה כי הסכם הממון נעשה לצרכי קבלת הטבת המס. אולם, בפרשת פלם כלל לא
- 15 נקבע שקיימת חובה להציג הסכם ממון שנערך לפני הנישואים או לפני רכישת הדירה
- 16 המשותפת. כל שנקבע הוא שיש לבחון אם לבן הזוג מבקש ההטבה יש זכויות בנכס של בן
- 17 הזוג האחר שנרכש עובר לנישואין.
- 18 9. במטרה לפתור את המחלוקת מחוץ לכותלי ועדת הערר, ערכו העוררים תצהיר בו העידו כי
- 19 אין ולא היתה להם כל כוונת שיתוף בדירת המתנה וכן ערכו העוררים את הסכם הממון כדי
- 20 לבטא הבנה ברורה לפיה דירת המתנה אינה חלק ממסת הנכסים של בני הזוג. העובדה
- 21 שהעוררת לא גבתה מהעורר דמי שכירות שעה שהתגוררו בדירת המתנה אינה מלמדת דבר
- 22 מלבד קיומם של יחסים סבירים ביניהם. אין בכך כדי להקנות לבן הזוג הנהנה, קרי העורר,
- 23 זכויות כלשהן בדירת המתנה.
- 24 10. הרעיון שעמד בבסיס פרשת פלם הוא כי לא תינתן הטבה במס רכישה למי שיש לו במועד
- 25 הרכישה של הדירה המשותפת - זכויות בדירה אחרת. בענייננו, לעורר לא היו זכויות בעלות
- 26 או חכירה לדורות בדירת המתנה, אלא הוא אך התגורר בה עם חברתו העוררת, שהפכה
- 27 לימים לאשתו.
- 28 המשיב עצמו לא טען כי לעורר יש זכויות בדירת המתנה, אלא התמקד בטענה כי אי קיומו
- 29 של הסכם ממון לפני עסקת רכישת הדירה המשותפת מונע את מתן ההטבה. המשיב מחיל
- 30 מבחן טכני, בעוד שיש להחיל מבחן מהותי כדי לקבוע האם לעורר יש זכויות בדירת המתנה.



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 14-09-37792 קוייתי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

11. אין בעובדה כי בין העוררים לא נכרת הסכם ממון כדי להוות ראייה לקיומה של זכות לעורר בדירת המתנה. העדר הסכם ממון בין הצדדים למעשה מכניס לתוקף את "הסכם הממון הקבוע בדין", בפרק הדין ב"איזון משאבים" בחוק יחסי ממון בין בני זוג.
12. יש לבחון את המחלוקת בערר דין על פי הדין כפי שנקבע בפרשת פלם ואין להחיל רטרואקטיבית את פסיקת בית המשפט העליון בע"א 3178/12 שלמי נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה (פורסם בנבו, 17.11.2014) (להלן – פרשת שלמי), עליה הסתמך המשיב בערר דין.
- הפסיקה בפרשת שלמי ניתנה לאחר שהמשיב הכריע ביחס לשומה נשוא ערר זה. בבג"ץ 3514/07 מבטחים מוסד לביטוח סוציאלי של העובדים בע"מ נ' מרק פיורסט (פורסם בנבו, 13.5.2012) (להלן – פרשת פיורסט) נקבע כי על מנת להכריע בשאלה האם יש להחיל רטרואקטיבית הלכה של בית המשפט העליון, יש להפעיל את מבחן ההסתמכות. בכל הנוגע לדיני המס, הסתמכות על דין קיים היא הנחה אינהרנטית ביחס לכל שומה עליה מתבקש נישום להצהיר בעצמו. מכאן שהשומה העצמית וההטבה שלה היה זכאי העורר יכולים להוות בסיס להסתמכות.
13. גם בהנחה שיש להחיל את הדין על פי הפסיקה בפרשת שלמי על המקרה הנדון, עדיין יש להורות על קבלת הערר. חזקת התא המשפחתי נקבעה בסעיף 49(ב) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 (להלן – חוק מיסוי מקרקעין) על מנת למנוע מצבו בו אדם ירכוש מספר דירות מגורים וירשום אותם על שם בני משפחה שונים כדי לזכות בפטור במכירתן. חזקה דומה קבועה בסעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין בכל הנוגע למס רכישה.
- אולם, בענייננו מדובר בדירת מתנה שניתנה לעוררת שנים לפני חתונתה, ובבחירת הסוגיה יש להביא בחשבון חוקים העוסקים בדיני משפחה, כדי לקבוע כיצד להתייחס לחלוקת רכוש בין בני זוג.
- הוראת סעיף 5(א) לחוק יחסי ממון בין בני זוג, תשל"ג-1973 (להלן – חוק יחסי ממון) קובעת שלא יראו נכסים שהתקבלו בירושה או במתנה כחלק ממסת הנכסים הנצברת במאמץ משותף. למעשה, ההחרגה של נכסים מכלל מסת הנכסים של האיזון חלה על נכסים שלא נצברו במאמץ משותף.
- הודגש כי דירת המתנה היא של העוררת בלבד ואין בעובדה שלא גבתה דמי שכירות מהעורר כדי להצביע על כוונת שיתוף של העורר בבעלות בדירת המתנה. אי תשלום דמי שכירות על ידי העורר לעוררת אינו יוצר חזקה או ראייה כלשהי לכוונת שיתוף ספציפית בדירה המתנה.
- שיתוף בנכסי מתנה באופן שגובר על הוראת סעיף 5 לחוק יחסי ממון לא יעשה כדבר שבשגרה, ואין די בקיומם של נישואים ארוכים או הולדת ילדים משותפים כדי להחיל שיתוף.



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 14-09-37792 קויתי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 לצורך כך, יש להצביע על אינדיקציה ספציפית לשיתוף, ואי גביית דמי שכירות אינה מהווה  
2 אינדיקציה כאמור. יתרה מכך, דירת מתנה מעצם טיבה לא נוצרה כתוצאה ממאמץ משותף  
3 של בני הזוג.
- 4 14. בפרשת **שלמי** בית המשפט העליון קבע כי ניתן לסתור את חזקת התא המשפחתי בהינתן  
5 התנאים הבאים אשר מתקיימים כולם בענייננו: מקור הדירות אינו במאמץ משותף של בני  
6 הזוג; נחתם הסכם ממון המפריד בין רכוש הבעל לרכוש האישה; הסכם הממון לא נחתם  
7 לצרכי מס בלבד, אלא מבטא הפרדה רכושית שהתקיימה בפועל כמו למשל רישום הנכס על  
8 שם אחד מבני הזוג בלבד.
- 9 העוררים ערכו הסכם ממון לאחר הגשת הערר על מנת להביא לידי ביטוי את העובדה כי דירת  
10 המתנה ניתנה לעוררת לפני נישואיה והיא אינה שייכת למצבת הנכסים המשותפת. אין  
11 המדובר בניסיון לערוך תכנון מס. עוד צוין, כי לעיתוי עריכת הסכם הממון אין משמעות, אלא  
12 למהות העומדת מאחוריו.
- 13 **טענות המשיב:**
- 14 15. המשיב אינו חולק על הקביעות בפרשת **פלם** משנת 2004. אולם ביום 17.11.2014 ניתן פסק  
15 הדין הרלוונטי לענייננו בפרשת **שלמי**, אשר חידד את המצב המשפטי ביחס לזוגות נשואים,  
16 אשר הביאו לתוך מערכת הנישואין "מטען היסטורי" ובעניין החזקה הקיימת בסעיף  
17 9(א1א)(2)(ב) לחוק מיסוי מקרקעין.
- 18 16. בית המשפט העליון פסק בפרשת **פלם** כי יש לפרש את הוראת סעיף 9(א1א)(2)(ב) לחוק מיסוי  
19 מקרקעין, לפיה לצורך הענקת מס רכישה מופחת לרוכש דירה יחידה יראו רוכש ובן זוגו  
20 כרוכש אחד, כחלה על רכישה במהלך הנישואין אך לא על רכישה מלפני הנישואין. קרי, החל  
21 ממועד יצירת התא המשפחתי וביחס לרכישות שבוצעו במסגרתו, לא לפני כן.
- 22 אולם, הענקת שיעור מס מופחת איננה אוטומטית. על פי פסק דינו של השופט ברק בפרשת  
23 **פלם** יש להמשיך ולבחון האם לבן הזוג קיימות זכויות גם בדירה נוספת, לרבות הדירה  
24 שנמצאת רק בבעלות בת הזוג.
- 25 17. ההחלטה בהשגה מיישמת את פרשת **פלם** שם נקבע כי יש לבחון את טיב זכויותיו של בן הזוג  
26 הטוען להטבת המס בדירה האחרת. במובחן מפרשת **פלם**, אין חולק כי בענייננו, נכון למועד  
27 העסקה, לא היה הסכם על הפרדה רכושית ולא הובאו ראיות המעידות על הפרדה כזו.
- 28 18. הסכם ממון הינו תנאי-סף באמצעותו יכולים העוררים לטעון לאי התקיימות הוראת סעיף  
29 9(א1א)(2)(ב) לחוק מיסוי מקרקעין, הרואה בהם כרוכש אחד, אך גם הימצאותו של הסכם  
30 כאמור יכול ולא תספיק.



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 37792-09-14 קויתי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 העוררים כלל לא ראו צורך לחתום על הסכם ממון עד לאחר שהחלו ההליכים בערר, ומכל  
2 מקום סעיף 9 להסכם הממון מאפשר להם לבטלו. העוררים מנהלים משק בית משותף כאשר  
3 המשכנתא על הדירה המשותפת ממומנת מחשבונם המשותף. כל זאת, בצירוף העובדה  
4 שהעוררים חיו ביחד בדירת המתנה עובר לנישואיהם – מוביל למסקנה כי לעורר זכויות  
5 שימוש בדירת המתנה, אם לא מעבר לכך. על כן, אין הוא זכאי למס רכישה מופחת.
- 6 19. בפרשת **שלמי** הוחלט פה אחד כי החזקה הקבועה בסעיף 49(ב) לחוק מיסוי מקרקעין, לפיה  
7 רואים בני זוג כמוכר אחד לצורך פטור ממס שבח, היא חזקה הניתנת לסתירה. אשר לאופן  
8 שבו יוכל הנישום לסתור את החזקה, הוחלט ברוב הדעות (כב' השופט דנציגר אליו הצטרפה  
9 כב' השופטת ברק-ארז) כי בעניינם של בני זוג נשואים יידרש הנישום להציג כתנאי מקדמי  
10 הסכם ממון, ובנוסף להוכיח כי בני הזוג פעלו על פי ההסכם הלכה למעשה, דהיינו כי הפרדה  
11 הרכושית לא נותרה על הנייר אלא התקיימה בפועל.
- 12 אף אם נלך לטובת העוררים ונבחן את המקרה על פי דעת המיעוט של כב' השופט סולברג,  
13 אשר סבר כי הנישום יוכל לסתור את החזקה גם בהעדר הסכם ממון, אין בכך כדי להועיל  
14 להם. שכן, במצב זה יצטרכו העוררים להוכיח כי התקיימה ביניהם הפרדה רכושית בפועל –  
15 וזאת לא הוכח ולא התקיים במקרה הנוכחי.
- 16 20. בפרשת **שלמי** נבחנה גם הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין 5/2011 בנושא היקף תחולת חזקת  
17 התא המשפחתי מיום 12.4.2011 (להלן – **הוראת הביצוע**). הוראת הביצוע קובעת כי בהעדר  
18 הסכם ממון לא תחול חזקת התא המשפחתי על נכסים חיצוניים, בין אם הזוג נישא לפני או  
19 אחרי 1974. עוד נקבע, כי בהעדר תחולת החזקה יש לבדוק האם בני הזוג יצרו שיתוף חוזי או  
20 קנייני בנכסים החיצוניים, שהרי אם נוצר שיתוף כזה ממילא מדובר בנכס השייך לשני בני  
21 הזוג. צוין כי הסכם ממון הינו ראיה מכרעת בדבר קניינו הנפרד של בן הזוג בנכס. בענייננו,  
22 במועד רכישת הדירה הנוספת לא היה לעוררים הסכם ממון כאמור, וגם כשחתמו על ההסכם  
23 תוך כדי התנהלות ההליכים בערר, כללו בו סעיף המאפשר להם לבטל את ההסכם מתי  
24 שיחפצו. המסקנה המתבקשת היא כי הסכם הממון הינו אמצעי לצורך תכנון מס.
- 25 **תשובת העוררים:**
- 26 21. המשיב התעלם מסעיף 2.1.3 בהוראת הביצוע שם נקבע כי גם בהעדר הסכם ממון לא תחול  
27 חזקת השיתוף על נכסים חיצוניים. כמו כן, סעיף 2.1.7.1 בהוראת הביצוע קובע כי בהעדרו  
28 של הסכם ממון וביחס לזוגות שנישאו לאחר חוק יחסי ממון, חל הכלל הקבוע בסעיף 4 לחוק  
29 יחסי ממון כי אין בנישואין כדי לפגוע בקניינם של בני הזוג או להקנות לאחד מהם זכויות  
30 בנכסי השני.
- 31 על כן, גם הוראת הביצוע הכירה בכך שאין חובה לכך שיחתם הסכם ממון.



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 14-09-37792 קויתי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

22. הטיעון בדבר העדר קיומו של הסכם ממון עלה לראשונה בסיכומי המשיב, בעוד שבנימוקי השומה הצדיק את אי מתן ההטבה בכך שהעוררים התגוררו בדירת המתנה ונהנו מפירותיה. אין לאפשר בשלב זה העלאת טענות לפיהן בבסיס הכרעת המשיב עמדו שיקולים עובדתיים אחרים.
23. המשיב חזר בסיכומיו על המסקנה המוטעית מפרשת **פלם** בדבר חובת קיומו של הסכם ממון, בעוד שאלה אינם הדברים העולים מפסק הדין. אין בפרשת **פלם** קביעה פוזיטיבית לפיה הזכאות במתן הפטור מותנית בהצגת הסכם ממון שנחתם עובר לרכישת הדירה.
- באשר לניסיון לתאר את הסכם הממון ככזה שמאפשר לעוררים לשנות את תנאיו, הרי שכל הסכם ניתן לשינוי בהסכמת הצדדים החתומים עליו, גם אם הוא אושר על ידי בית משפט כפסק דין.
- הסכם הממון בענייננו נתן ביטוי להתנהלות שממילא העוררים נהגו על פיה, והוראות חוק יחסי ממון מעגנות אותה.
24. בהקשר זה נטען כי טענת ההסתמכות על הדין הנוהג בכל הנוגע לפרשת **פלם**, אינה בבחינת הרחבת חזית, משום שמדובר בטענה משפטית גרידא (אין המדובר בטענה עובדתית המצריכה הוכחה). הדברים מקבלים משנה תוקף בעניינים פיסקאליים עת מוגשת שומה עצמית מצד הנישום ובה התייחסות לדין הנוהג.
- הלכת בית המשפט העליון בפרשת **פיורסט** קובעת כי תחולה לעבר של הלכה שנקבעה בפסיקה נבחנת על פי מבחן ההסתמכות. בענייננו כאמור קיימת הסתמכות והראיה לכך היא השומה העצמית שהוגשה על סמך פרשת **פלם**.
25. מטעמי זהירות נטען כי אין בנקבע בפרשת **שלמי** על מנת לשנות מאומה, שכן נחתם הסכם ממון בין הצדדים. למשיב לא הייתה כל הסתייגות בכל הנוגע להסכם הממון מלבד הסתייגות ביחס למועד חתימתו. אין לאפשר למשיב לחרוג מהצהרותיו אגב שינוי חזית ולטעון טענות נוספות כנגד ההסכם.

### דיון והכרעה:

- א. עקרונות פרשת פלם:
26. סעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין הוא הסעיף מכוחו מוטל מס רכישה על הרוכש. סעיף 9(ג1א)(2)(ב) לחוק מיסוי מקרקעין, הרלבנטי לענייננו, קובע כי:
- "(1) **"דירה יחידה" - דירת מגורים שהיא דירתו היחידה של הרוכש בישראל ובאזור כהגדרתו בסעיף 16א...**
- (2) **יראו רוכש ובן זוגו, למעט בן זוג הגר בדרך קבע בנפרד, וילדיהם שטרם מלאו להם 18 שנים, למעט ילד נשוי - כרוכש אחד."**



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 14-09-37792 קויתי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

27. בפרשת **פלם** דן בית המשפט העליון בתכלית של ההוראה דן שבסעיף 9(א1ג)(2)(ב) לחוק מיסוי מקרקעין, וקבע כי התכלית של מניעת תכנוני מס בלתי לגיטימיים, על ידי רכישת מספר דירות מגורים וייחוסן לבני משפחה שונים כדי לזכות שלא כדין בהטבת המס של שיעור מס רכישה מופחת ל"דירה יחידה" – היא אחת התכליות של הסעיף, אך איננה התכלית היחידה. תכלית נוספת היא לראות במשפחה כיחידה אחת ולהעניק לה הקלה במס רכישה כאשר נרכשת דירה יחידה במשאביה של המשפחה.
28. בפרשת **פלם** קבע בית המשפט העליון בדעת רוב (כב' השופט ברק וכב' השופטת חיות מול דעת המיעוט של כב' השופט ריבלין) כי יש להתייחס לתא המשפחתי כיחידה אחת ולבחון את מצבו הכלכלי החל ממועד יצירתו וביחס לנכסים שנרכשו במסגרת התא המשפחתי. עוד נקבע כי נכסים, השייכים לאחד מבני הזוג בלבד ומתקופה שקדמה ליצירת התא המשפחתי אינם מהווים אינדיקציה למצבו הכלכלי של התא המשפחתי כשלעצמו, אלא כמדד למצבו של בן הזוג המחזיק בנכסים הללו לבדו.
- כבוד השופט ברק קבע בפרשת **פלם** (ראו פסקה 18 לפסק דינו של השופט ברק) כי:
- "לשון ההוראה של סעיף 9 לחוק ותכליתה מלמד כי פרשנותה הנכונה היא זו שההוראה חלה על רכישה במהלך הנישואין אך לא על רכישה מלפני הנישואין. מכאן, "יראו רוכש ובן זוגו כרוכש אחד" החל ממועד יצירת התא המשפחתי וביחס לרכישות שבוצעו במסגרת התא המשפחתי ולא לפני כן."
29. עם זאת, גם על פי גישת השופט ברק בפרשת **פלם** יש לקבוע תחילה אם לבן הזוג המבקש את ההטבה של מס הרכישה המופחת לדירה יחידה קיימות זכויות בדירה הנוספת (ראו פסקה 8 לפסק דינו של השופט ברק):
- "הרכישה נשוא הדיון בוצעה על ידי בני הזוג **פלם** ביחד בהיותם בני זוג. הם רכשו דירת מגורים זו במשותף וכיחידה אחת. פשיטא שביחס לדירה זו הם "רוכש אחד" הן על פי הרכישה המשותפת והן מכוח סעיף 9(א1ג)(2)(ב)(2) לחוק. בגין רכישה זו נתבקש שיעור מס רכישה מופחת ביחס לחלקו של מר פלם בלבד ברכישה. השיעור המופחת מותנה בכך שרכישה זו היא רכישת "דירתו היחידה" של מר פלם. כדי לבחון אם זו "דירתו היחידה" של מר פלם, מוכרחים אנו לבחון את כלל דירותיו ואת כלל רכישותיו של מר פלם עצמו. מוכרחים אנו לבחון אם רכש דירה קודמת, אם קיבל דירה קודמת בירושה, במתנה או בכל דרך אחרת. אין לדעת אם הרכישה היא רכישת "דירה יחידה" אם לא בוחנים אם היו רכישות אחרות אם לאו ואם יש לנישום דירות אחרות אם לאו. אמנם, השיעור המופחת מתמקד ברכישה אחת, שביחס אליה נתבקש השיעור המופחת. אך, מאחר שהשיעור המופחת מותנה ברכישת "דירה יחידה", נוצר הקשר עם רכישות אחרות, ובכלל, עם מצב אחזקתו של הרוכש בדירות מגורים. הדירה הנוספת הרלבנטית במקרה שלפנינו, היא הדירה הקודמת שנרכשה על ידי הגב' פלם. במידה ויש למר פלם זכויות בדירה זו, הרי שאין הוא עוד בגדר רוכש "דירה יחידה", ואין הוא זכאי לשיעור המס המופחת. מכאן, מוכרחים אנו לבחון אם יש למר פלם זכויות בדירה הראשונה לצורך שיעור המס המופחת. זכויות כאלה יכול מר פלם לקבל בדרכים שונות. הוא יכול להיות בעל זכויות קניין ממש בדירה זו, מכוח הסכם ממון או הסכם אחר, או כל דרך אחרת. אולם, זה לא מתקיים במקרה דנן בגלל הסכם ההפרדה שבין בני הזוג.





## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 14-09-37792 קויתי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 לכן, קבע כבוד השופט ברק, בנסיבות העניין של פרשת פלם, כי הדירה הנרכשת היא דירתו  
2 היחידה של מר פלם והוא זכאי להנות משיעור מס רכישה מופחת, וזאת על אף שלגבי פלם  
3 היתה דירה נוספת שנרכשה טרם נישואיהם והרשומה על שמה בלבד, כאשר קיים הסכם  
4 ממון הקובע כי הדירה הקודמת נשאת בבעלות גבי פלם בלבד.
- 5 כבוד השופטת חיות אשר הצטרפה לדעתו של כבוד השופט ברק בפרשת פלם, הוסיפה וציינה .29  
6 כי סעיף 9(א1ג)(2)(ב) לחוק מיסוי מקרקעין קובע חזקה חלוטה, אותה ראוי לפרש בצמצום,  
7 בקובעה:
- 8 "ראוי לחזקה הקבועה בסעיף 9(א1ג)(2)(ב) לחוק מיסוי מקרקעין כי תפורש בצמצום, באופן  
9 המחיל אותה רק על רכישות שביצע מי מבני הזוג במהלך תקופת הנישואין. אין בעיני מקום  
10 להרחיבה באופן שייצור חזקה חלוטה של שיתוף גם לגבי נכסים אשר רכש אחד מבני הזוג  
11 טרם הנישואין ואשר לגביהם קיים בין בני-הזוג הסכם-הפרדה מפורש, דוגמת זה הקיים  
12 במקרה שלפנינו."
- 13 כבוד השופט ריבלין, אשר היה בדעת מיעוט בפרשת פלם סבר כי גישת השופט ברק בעניין .30  
14 תכלית הוראת סעיף 9 הינה שגויה:
- 15 "מי שבן זוגו הוא הבעלים של דירה, אין לומר כי אין לו דירה. אין, לפיכך - מנקודת המבט  
16 הסוציאלית של ההוראה - מקום ליתן לו הקלת מס. העובדה כי לפי הסכם יחסי הממון  
17 שבין בני הזוג תיוותר הדירה בבעלותו של בן הזוג האחר, אין לה כל נגיעה לעניין. שהרי, אף  
18 שאין לבן הזוג האחד זכות חוקית בדירת בן הזוג האחר, והקניין בה יוותר בידי האחר  
19 ומבחינה זו כל אחד מהם - לעצמו, קורת הגג משותפת היא לשניים, משבוחרים הם, מרצונם  
20 החופשי והאוטונומי, לחלוק יחד דירה אחת. וגם מקום בו בוחרים הם שלא לעשות כן -  
21 מציע החוק מענה הולם. החוק קובע כי ככל שהמדובר בבני זוג הדרים בנפרד - לא יראו בהם  
22 רוכש אחד. כפי שהסברנו בפרשת עברי, בעמ' 605: "בפירוד במגורים הכיר (המחוקק);  
23 בהפרדה הרכושית לא ראה נפקות לעניין הפטור". ההגיון הסוציאלי שמאחורי קביעה זו  
24 של המחוקק ברור כמעט מאליו - ההקלה נועדה למי שאין לו דירה אחרת, ומי שחי בנפרד  
25 מבן זוגו, להבדיל ממי שדר עימו בצוותא - לא תועיל לו דירתו של בן זוגו. יתרה מכך,  
26 משבפועל, אף אם לא להלכה, נפרדו דרכיהם של בני הזוג, שוב אין לראות בהם יחידת צריכה  
27 אחת. היא שאמרנו: הפירוד במגורים, ולא ברכוש - הוא הנותן."
- 28 ועוד יצא כבוד שופט ריבלין כנגד קביעת כבוד השופטת חיות באשר ל"חזקה החלוטה"  
29 שבסעיף 9(א1ג)(2)(ב)(2) לחוק מיסוי מקרקעין:
- 30 "חברתי רואה בהוראת סעיף 9(א1ג)(2)(ב)(2) כ"חזקה חלוטה של שיתוף". אלא שאין זו  
31 חזקה של שיתוף וגם לא חזקה חלוטה. כפי שכבר הדגשתי - על אף הקונוטציה המטעה של  
32 הלשון "יראו רוכש ובן זוגו... כרוכש אחד" - עניינה של ההוראה הוא במגורים המשותפים  
33 ולא בקניין המשותף. ההוראה מתייחסת למציאות בה בני הזוג דרים יחדיו - ולכן גם נהנים  
34 שניהם מדירה אחת - אף אם הדירה נמצאת בבעלותו של אחד מהם בלבד. ההוראה אינה  
35 מניחה, בשום פנים, בעלות משותפת של בני הזוג באותה הדירה. לכן, הוראת החוק מכירה  
36 בהחלט "באפשרות לגיטימית... לפיה בחרו בני זוג נשואים הגרים יחד וחיים בהרמוניה,  
37 לנהל את ענייניהם הקנייניים והכספיים בנפרד", כלשונה של חברתי. ההוראה מכירה  
38 באפשרות זו, אך היא בוחרת שלא לייחס לה נפקות לעניין הנקודתי בו היא מטפלת - בהינתן  
39 תכליותיה של ההוראה. החזקה שבהוראה בוודאי שאינה חלוטה. החזקה בדבר מגורים  
40 משותפים והנאה משותפת הצומחת מהדירה, ניתנת לסתירה - כפי שקובעת, אכן, ההוראה  
41 מפורשות. בני זוג אשר אינם גרים בצוותא - אין ההוראה חלה עליהם, וזאת כבר ראינו."



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 14-09-37792 קויתי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 נראה, אפוא, כי העיקרון המנחה שנקבע בפרשת **פלם** הוא כי דירת מגורים שנרכשה על ידי  
2 אחד מבני הזוג טרם הנישואין – לא תיחשב כדירתו של בן הזוג האחר לצורך מתן ההקלה  
3 במס רכישה, אם יסתבר כי בן הזוג האחר לא רכש בה זכויות, בין אם מחמת קיומו של הסכם  
4 ממון או בין אם מחמת סיבה אחרת.
- 5 יש לתת את הדעת לכך כי בפרשת **פלם**, להבדיל מפרשת **שלמי**, כפי שתפורט להלן, לא  
6 התייחס בית המשפט באופן מפורש לסוגיית נטל ההוכחה. דהיינו: בית המשפט העליון לא  
7 עסק בשאלה מי בעל הדין הנדרש להוכיח קיומה או העדרה של זכות לבן הזוג האחד בדירה  
8 שנרכשה על ידי בן הזוג האחר לפני הנישואין. עם זאת נראה, במיוחד לאור הנימוק המוצג על  
9 ידי השופטת חיות בפרשת **פלם**, כי הנטל מוטל על הרוכש על פי הכלל לפיו על מבקש הטבה  
10 להוכיח זכאותו להטבה במס רכישה בשל "דירה יחידה" כמו גם, וכחלק מהעניין את העדר  
11 קיומן של זכויות בדירה האחרת, שהרי דינו כדין כל מבקש הטבה או הקלה במס. זאת יכול  
12 הרוכש לעשות באמצעות הסכם ממון או הסכם אחר, ודומה כי בנסיבות מתאימות – ובכך  
13 מקובלת עליו טענת העורר לפיה קיומו של הסכם ממון אינו תנאי בלעדי למתן ההקלה  
14 בהתאם להלכת **פלם** – יכול הוא להוכיח זאת בדרך אחרת, כגון בדרך של התנהגות.
- 15 על פי דעת המיעוט בפרשת **פלם**, פשוטם של דברים היא כי כל דירה השייכת לאחד מבני הזוג  
16 תיוחס גם לבן הזוג האחר, בין אם נרכשה לפני הנישואין ובין אם נרכשה לאחריהם. זאת,  
17 תוך מתן דגש להיבט הסוציאלי שבמן ההטבה במס הרכישה, כאשר דירת מגורים השייכת  
18 לבן הזוג האחד, במצב דברים ששני בני הזוג יכולים ליהנות ממנה, כך שלא קיימת הצדקה  
19 למתן הקלה לבן הזוג האחר במס רכישה לדירה יחידה.
- 20 עם זאת, סופו של דבר הוא, כי גם בהקשר של פרשת **פלם**, נדרשת בחינת מעמדו של בן הזוג  
21 המבקש את ההטבה במס הרכישה ביחס לדירה הנוספת שבבעלות בן הזוג האחר.
- 22 **ב. עקרונות פרשת שלמי:**
- 23 בפרשת שלמי נדונה אמנם שאלת פרשנותה של הוראת סעיף 49(ב) לחוק מיסוי מקרקעין,  
24 העוסקת במתן פטור במכירת דירת מגורים יחידה, אך נקבע כי אותה "פיקציה" הקיימת  
25 בסעיף 49(ב) הרואה, לצרכי מס, את התא המשפחתי כ"מוכר אחד" לצרכי מס שבח, קיימת  
26 גם בהוראת סעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין בהקשר של מס רכישה. כבוד השופט דנציגר הבהיר  
27 בפסק דינו (ראו פסקה 47) כי השימוש במונח "פיקציה" שנעשה על ידו אינו מקרי והוא נועד  
28 להבהיר כי מדובר בקביעה משפטית מלאכותית של המחוקק שנועדה להגשים תכלית  
29 מסוימת.
- 30 לאחר הסקירה המשפטית והספרותית הנרחבת בפסק דינו, מתייחס כבוד השופט דנציגר  
31 לתכלית החקיקה, תוך שהוא מציין כי מדובר בתכלית כפולה:



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 14-09-37792 קויתתי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 "מדובר בתכלית כפולה: מחד, נועדו הסעיפים למנוע תכנוני מס בלתי לגיטימיים, שבהם  
2 נרשמות מספר זירות שמשמשות את התא המשפחתי על שם בני משפחה שונים על מנת  
3 למקסם את מספר הפטורים ממס שבח שיוכל התא המשפחתי כמכלול לקבל בבוא היום.  
4 תכלית זו כונתה בעניין עברי "תכלית שלילית". מאידך, מבקש החוק לאפשר לתא  
5 המשפחתי, כמכלול, להגשים את מאווי וצרכיו (להבדיל מאלו של מי מהפרטים המרכיבים  
6 את התא המשפחתי בנפרד), מתוך הנחה שהתמורה שמתקבלת ממכירת זירת המגורים  
7 משמשת במרבית המקרים לרכישת זירת מגורים אחרת עבור התא המשפחתי כמכלול.  
8 תכלית זו כונתה בעניין עברי "תכלית חיובית". ניתן לראות כי מדובר במידה רבה בשני צידיו  
9 של אותו מטבע."
- 10 פסק הדין בעניין שלמי מתמקד ביצירת האבחנה וההבהרה הנדרשת בין תאים משפחתיים, 34.  
11 אשר בני הזוג המרכיבים אותם מגיעים "ללא מטען היסטורי" או כ"לוח חלק" לבין תאים  
12 משפחתיים בהם בני הזוג מגיעים לחיי הנישואין עם "מטען היסטורי".
- 13 כבוד השופט דנציגר עונה בשלילה לשאלה האם יש לפרש את הפיקציה שבסעיפים 9 ו-49(ב)  
14 לחוק מיסוי מקרקעין ככזו המשליכה על זכאותו של בן הזוג המבקש את הפטור או ההקלה  
15 ממס בשל "מטען היסטורי" של בן הזוג האחר המשוך גם לבן הזוג מבקש ההקלה במס, תוך  
16 שהוא נותן שתי דוגמאות אשר נועדו להמחיש את הגישה לפיה אין להחיל "באופן עיוור" את  
17 הפיקציה שבסעיף 9 ו-49(ב), אלא באופן הנועד להגשים את תכלית הסעיפים הנ"ל. על כן,  
18 נקבע כי אין לשייך את "העבר ההיסטורי" של כל אחד מבני הזוג לתא המשפחתי החדש, כך  
19 שתישלל מבן הזוג השני הזכאות למתן פטור ממס שבח או הקלה במס רכישה במכירה או  
20 ברכישה שהוא מבצע במסגרת התא המשפחתי:
- 21 "אף אחד מבני הזוג אינו זוכה בפטור שלא היה זכאי לו אלמלא נישואיו, אך גם אף אחד מבני  
22 הזוג אינו "נענש" בגין "עברו ההיסטורי" של בן הזוג השני. אפשרות זו מגשימה כראוי את  
23 תכלית החוק ומביאה לתוצאה צודקת. זוהי הפרשנות שנקטה בדעת הרוב בעניין פלם,  
24 וזוהי הפרשנות שמעניקה רשות המיסים לסיטואציה מעין זו, כפי שהיא עולה מהוראת  
25 הביצוע 5/2011" [פסקה 54 לפסק הדין]
- 26 באשר לשאלת דרכי ההוכחה הנדרשים לצורך הקביעה מה מעמדו של בן הזוג המבקש את 35.  
27 הטבת המס, ובאופן ספציפי – הדרישה לקיומו של הסכם ממון – קובע כבוד השופט דנציגר  
28 בפרשת שלמי כי יש מקום לעיין מחדש בקביעת דעת הרוב בפרשת ע"א 3489/99 מנהל מס  
29 שבח נ' אן מרי עברי, פ"ד נז(5) 589 (להלן – פרשת עברי), בכל הנוגע לתוקפו של הסכם ממון  
30 בקשר עם פרשנות סעיף 49(ב) או סעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין, וכי ראוי לאמץ "באופן חלקי  
31 וזהיר" את דעת המיעוט בפרשת עברי:
- 32 "מקובל עלי כי תכלית הסעיף אינה רק מניעת תכנוני מס בלתי לגיטימיים (התכלית  
33 "השלילית") אלא גם קביעת התא המשפחתי כיחידה מיסויית אחת שזכאית לפטורים  
34 ולהקלות במס (התכלית "החיובית"). עם זאת, סבורני כי תכלית זו אינה שוללת הבחנה בין  
35 בני זוג שבחרו לערוך הסכם ובמסגרתו לשמור על הפרדה רכושית לבין בני זוג שלא ערכו  
36 הסכם כזה. במילים אחרות, סבורני כי גם לאור תכליתו של הסעיף, ניתן להגיע לפרשנות  
37 שיוצרת הרמוניה בין דינים שונים, ובמקרה זה - בין דיני המשפחה והקניין לבין דיני  
38 המיסים. בנקודה זו מקובלת עלי עמדת השופטת שטרסברג-כהן בעניין עברי, שקיבלה  
39 כאמור חיזוק בדברי הנשיא ברק והשופטת חיות בעניין פלם, כי הבחנה כזו הינה הבחנה  
40 לגיטימית ואינה פוגעת בעיקרון השוויון או בעיקרון הניטרליות שבדיני המיסים. עם זאת,



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 14-09-37792 קויתתי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 אין להכחיש כי קיים חשש, עליו עמד השופט ריבלין בעניין עברי ובעניין פלם, כי פרשנות  
2 זו תיצור תמריץ שלילי לכריתת הסכמי יחסי ממון (או הסכמי הפרדה בין ידועים בציבור)  
3 שכל מטרתם ליצור הפרדה פיקטיבית לצורכי תכנון מס. לפיכך, יש להיזהר מקביעה גורפת  
4 שעצם עריכתו של הסכם יחסי ממון (או הסכם הפרדה בין ידועים בציבור) שוללת את  
5 תחולת ה"פיקציה" הקבועה בסעיף 49(ב) לחוק.
- 6 הפיתרון הראוי לטעמי הינו לראות ב"פיקציה" המשפטית הקבועה בסעיף 49(ב) לחוק  
7 (וכפועל יוצא, גם זו הקבועה בסעיף 9 לחוק) כחזקה הניתנת לסתירה ולא כחזקה חלוטה.  
8 [פסקה 64 לפסק הדין].
- 9 ומהו היישום האופרטיבי של עמדת השופט דנציגר? .36
- 10 "נקודת המוצא שקובע סעיף 49(ב) לחוק הינה כי בני זוג הינם "מוכר אחד", ומשכך אם  
11 מכרו בני הזוג שתי דירות בטרם חלפו ארבע שנים בין המכירות יש לראותם כאילו שתי  
12 המכירות בוצעו על ידי שניהם. בהיעדר טענה כלשהי מצד בני הזוג בדבר הפרדה רכושית  
13 ביניהם, יתייחס אליהם פקיד השומה כ"מוכר אחד" על כל הנובע מכך. עם זאת, כיוון  
14 שמדובר בחזקה הניתנת לסתירה, רשאים בני הזוג לטעון כי חזקה זו נסתרת בעניינם  
15 הקונקרטי, ולשם כך עליהם להציג ראיות להוכחת טענתם. ודוק, הנטל לסתור את החזקה  
16 מוטל על הנישומים, בני הזוג, ולא על המשיב. החזקה תיסתר רק אם תובאנה ראיות ברורות  
17 להוכחת קיומה של הפרדה רכושית בפועל בין בני הזוג. במילים אחרות, בהיעדר תשתית  
18 עובדתית להוכחת ההפרדה הרכושית בפועל, רשאי המשיב לקבוע כי ה"פיקציה"  
19 המשפטית הקבועה בסעיף חלה על בני הזוג.
- 20 בפרשת שלמי נקבע גם מהן הראיות שיידרשו בני הזוג להציג בכדי לסתור את החזקה שבסעיף .37  
21 49(ב) או בסעיף 9 לחוק – בראש ובראשונה: הסכם יחסי ממון, בו נקבעה הפרדה רכושית  
22 ביחס לנכסים שכל אחד מבני הזוג הביא לתא המשפחתי. נקבע כי ללא הסכם ממון אין לדון  
23 בטענה בדבר הפרדה רכושית ואין מקום לקבל טענה של הסכמה בעל פה על הפרדה רכושית.  
24 אולם בהסכם יחסי ממון אין די לצורך סתירת החזקה, אלא נדרשת הוכחה כי בני הזוג פעלו  
25 על פי ההסכם הלכה למעשה וכי ההפרדה הרכושית לא היתה רק "על הנייר" אלא התקיימה  
26 בפועל. זאת, על מנת להסיר את החשש מפני כריתת הסכמי ממון אד-הוק רק לצורך  
27 התחמקות מתשלום מס. לצורך בחינת קיומה של הפרדה רכושית בפועל הסתייע בית המשפט  
28 העליון במבחני עזר הנהוגים בדיני משפחה ואשר ממילא מצויים בהוראת ביצוע 5/2011,  
29 ביניהם מגורים במשותף, מימון משותף, תשלום משכנתא משותף, דמי שכירות המשתלמים  
30 לחשבון בנק משותף וכיוצ"ב.
- 31 והוסיף כבוד השופט דנציגר בהקשר זה (סייפת פסקה 66):
- 32 "כי אילו היה נבחן עניינם של בני הזוג עברי לפי אמות המידה האמורות לעיל ייתכן כי הייתי  
33 מציע לדחות את טענתם להפרדה רכושית, על אף הסכם יחסי הממון שנערך ביניהם, וזאת  
34 לנוכח מגוריהם המשותפים בדירתו של מר עברי."
- 35 כבוד השופטת ברק-ארז הצטרפה לדעתנו של כבוד השופט דנציגר – הן באשר לקביעה כי .38  
36 הוראות סעיפים 49(ב) ו-9 לחוק מיסוי מקרקעין קובעים חזקה הניתנת לסתירה והן באשר  
37 לקביעת קיומו של הסכם יחסי ממון כתנאי מקדמי להכרה בהפרדה רכושית:
- 38 "במישור היישומי, חשוב להבהיר כי כדי ש"מוכר וכן זוגו" לא ייחשבו כמוכר אחד יהיה  
39 עליהם להוכיח קיומה של הפרדה רכושית מלאה ביניהם. הוכחת קיומה של הפרדה



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 14-09-37792 קוייתי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 רכושית כזו תהיה מבוססת, במקרה הרגיל, על קיומו של הסכם ממון בין בני הזוג. עם זאת,  
2 כפי שציין השופט דנציגר, קיומו של הסכם ממון לא יהיה בהכרח חזות הכול. יש מקום  
3 לבחון נסיבות נוספות הקשורות לניהול היחסים הכלכליים בין בני הזוג. כך למשל, ייתכן  
4 כי ניהול חשבון בנק משותף (שלא נועד רק לצרכי תשלום ההוצאות על הדירה שבה מתגורר  
5 הזוג), או אף מגורים בדירתו של אחד מבני הזוג ב"חינם" יכולים ללמד על כך שהפרדה  
6 הכלכלית בין בני הזוג אינה מלאה. לשיטתי, יש חשיבות לנתונים נוספים אלה בשים לב  
7 לצורך לאזן בין החובה לכבד את זכותם של בני הזוג לשמור על הפרדה קניינית לבין שיקולים  
8 של צדק חלוקתי, שכן בסופו של יום מתן פטור מתשלום מס שבח הוא הטבה הרלוונטית  
9 רק למי שבבעלותו נכס מקרקעין. אין מקום לפגוע שלא לצורך בבני זוג השומרים על הפרדה  
10 רכושית מלאה ביניהם, אך גם אין מקום לאפשר לבני זוג לזכות בהטבות יתרות כאשר אורח  
11 חיהם אינו מבסס הפרדה רכושית מלאה כאמור."
- 12 בסופו של דבר מנמקת כבוד השופטת ברק-ארז את העדפתה את גישת השופט דנציגר בעניין .39  
13 דרישת הסף של קיומו של הסכם יחסי ממון, על פני גישתו של כבוד השופט סולברג (הסובר  
14 כי אין מקום לתנאי המקדמי בדבר קיומו של הסכם ממון) בנימוק הנוף בחתירה לפשטות  
15 ויעילות:
- 16 "בתחום דיני המסים יש לתת בכורה גם לשיקולים מעשיים של אחדות ופשטות ביישום  
17 הוראות החוק. אני סבורה כי אין להטיל על רשויות המס, במקרה הרגיל, "לנבור" אל תוך  
18 ההתחשבנויות בין בני זוג המבקשים להוכיח הפרדה כלכלית ביניהם - הליך שאינו פשוט  
19 כלל וכלל, מבלי שבני הזוג טרחו להבהיר את ההפרדה הרכושית במסמך פורמאלי מחייב  
20 ביניהם. המבקשים להיות מוכרים כ"חריגים" לעיקרון הבסיסי לפיו בני זוג הם "מוכר"  
21 אחד יתכבדו וייעשו, למצער, הסכם ממון ובכך יעשו צעד ראשון בדרך להרמת הנטל המוטל  
22 עליהם להוכיח כי אף שנישאו הם אכן בחרו במשטר של הפרדה רכושית מלאה. בכל הנוגע  
23 לאי-הנוחות להתמודד עם עריכתו של הסכם ממון יש לומר: ניתן להבין את הדבר, אך לא  
24 ניתן להטיל את נטל אי-הנוחות על הקופה הציבורית. ניתן אף לומר כי נטל זה אינו כבד  
25 במיוחד בהתחשב במשמעות הכלכלית הגלומה באפשרות למכור דירה בפטור ממס שבת.  
26 כידוע, דיני המס צריכים ליצור הסדרים, פשוטים, ודאיים וברורים ככל האפשר (ראו: עפר  
27 גרנות "פרשנות תכליתית בדיני המס: מהצהרת עקרונות לפרקטיקה מעשית" מיסים יח/2  
28 79, 113-115 (2004); ע"א 9060/11 בנק לאומי לישראל בע"מ נ' הנאמן על נכסי אברהם  
29 וייס, בפסקה 21 לחוות דעתי (22.9.2014)). לכן, אני סבורה כי יש לקבוע כלל ברור שלא  
30 יחייב התדיינות סבוכה יתר על המידה שתהפוך את פקיד המס ל"בית משפט למשפחה  
31 זוטא". אני סבורה כי הכלל אותו מציע השופט דנציגר הוא הנכון בהקשר זה, אך מובן כי  
32 לצד עצם חתימת ההסכם יש לבחון אינדיקציות שונות שיעידו על האותנטיות שלו, וביניהן  
33 האינדיקציות שהציעו השופט דנציגר והשופט סולברג."
- 34 הנה כי כן, בפרשת שלמי הובהרה מהי "נקודת המוצא" וממילא אף הובהר על מי הנטל .40  
35 להוכיח קיומה של חריגה ממנה. מעתה ברור כי נקודת המוצא היא כי דירת מגורים הרשומה  
36 על שם אחד מבני הזוג, בין אם נרכשה לפני הנישואין ובין אם לאחריהם, תיוחס אף לבן הזוג  
37 האחר, אלא אם יוכח כי קיימת ביניהם הפרדה רכושית, כך שאין לייחס את אותה דירה גם  
38 לבן הזוג האחר. הפרדה רכושית זו נלמדת, בראש ובראשונה, מקיום הסכם יחסי ממון,  
39 ובנוסף, מהוכחת קיומה של הפרדה רכושית בפועל.
- 40 נפנה עתה לבחינת המקרה שבפנינו, כאשר לצורך בחינתו נדרשת תחילה קביעה אלו עקרונות .41  
41 יחולו על עניינם של העוררים – האם אלו שנקבעו בפרשת פלם או שמא העקרונות שנקבעו  
42 בפרשת שלמי.



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 14-09-37792 קוייתי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיזוני:

- 1 יובהר כבר עתה כי בחינה זו נעשית מעבר לנדרש, וזאת משני טעמים. ראשית, משום שכפי  
2 שיובהר להלן - התוצאה לא תשתנה בין אם נחיל על המקרה שלפנינו את העקרונות שנקבעו  
3 בפרשת פלם ובין אם את העקרונות שנקבעו בפרשת שלמי. שנית, ספק אם יש בפרשת שלמי  
4 שינוי של ממש מההלכה שנקבעה בפרשת פלם. כאמור, בפרשת שלמי אך הובהרה מהי  
5 "נקודת המוצא" לבחינת שאלת קיומה של "דירה יחידה" כאשר מדובר בדירה שנרכשה על  
6 ידי בן הזוג האחר לפני הנישואין, אך אין בכך בהכרח שינוי בסוגיה המהותית לגופה. השוו:  
7 דנ"א 2103/12 סימה ומשה מלכיאלי נ' פקיד שומה אשקלון (24.6.12); וראו גם: ד"נ 25/80  
8 קטאשוויילי נ' מדינת ישראל, פ"ד לה(2) 457:
- 9 "באשר לטענה, שבפסק הדין שבערעור הקנה בית-משפט תחולה רטרואקטיבית להלכתו,  
10 יש לדייק ולומר, שספק הוא, אם אנו עוסקים כאן בכלל בבעיה של רטרואקטיביות. בערעור  
11 עליו נסבה העתירה לא דן בית המשפט העליון בבעיה, השייכת לתחום הגדרת העבירה.  
12 כלומר העילה להעמדת העותר למשפט, אלא לתחום המשפט האדייקטיבי, הקובע כיצד  
13 מוכיחים עבירה בדיון הפלילי, ואת הלכתו החיל בית המשפט מכאן ואילך על הליכים,  
14 שטרם הסתיימו (ראה מאמרו של פרופסור ש' ז' פלר "על רטרואקטיביות של דיני ההסגרה  
15 ועל השפעת החנינה עליה" משפטים ד (תשל"ב-ל"ג) 403, 408 אילך). אין לאדם זכות  
16 קנויה, שבמשפט יידון עניינו לפי דיני הראיות, שהיו קיימים בעת קרות האירוע מושא  
17 המשפט, לא במשפט אזרחי ואף לא במשפט פלילי."
- 18 **ג. רטרואקטיביות של הלכה חדשה:**
- 19 העוררים טוענים, כאמור, כי יש לבחון את המחלוקת בערר דנן בהתאם לעקרונות שנקבעו  
20 בפרשת פלם שפסק הדין בה ניתן ביום 19.8.2004. לשיטתם, פסק הדין בפרשת שלמי, שניתן  
21 ביום 17.11.2014, אינו חל על המקרה הנדון מאחר וניתן לאחר ההחלטה בהשגה. מוסיפים  
22 העוררים וטוענים כי הם הסתמכו על הדין אשר היה קיים בעת הגשת השומה העצמית,  
23 והסתמכותם זו משמעה שאין להחיל עליהם את הפסיקה בעניין שלמי באופן רטרואקטיבי.
- 24 ברע"א 8925/04 סולל בונה בניין ותשתיות בע"מ נ' עזבון המנוח אחמד עבד אלחמיד ז"ל,  
25 פ"ד סא(1) 126 (27.2.2006) (להלן – פרשת סולל בונה) נקבע בדעת רוב הכלל לפיו הלכות  
26 חדשות של בית המשפט העליון הינן בעלות תוקף רטרואקטיבי ופרוספקטיבי כאחד. עם  
27 זאת, נקבע גם חריג לכלל ולפיו בתנאים מסוימים ומשיקולים מעשיים, יינתן תוקף  
28 פרוספקטיבי בלבד להלכה חדשה.
- 29 בפרשת פיורסט הנ"ל הבהיר בית המשפט העליון באילו נסיבות יופעל החריג לכלל, המאפשר  
30 החלה פרוספקטיבית בלבד:
- 31 "הכרחי לכינונו של החריג הוא שקיים אינטרס הסתמכות משמעותי, בין של יחידים ובין  
32 של גופים, אשר הסתמכו על המצב המשפטי ששרר בעת קיומה של ההלכה השיפוטית  
33 הקודמת. אולם אין די בפגיעה באינטרס ההסתמכות כדי להצדיק את החלטה של ההלכה  
34 באופן פרוספקטיבי בלבד. לכינונו של החריג נדרש לא רק שההסתמכות תהא משמעותית,  
35 אלא גם שתהא סבירה. בעל דין אינו יכול לבוא בפני בית המשפט ולטעון להסתמכות כאשר  
36 היה עליו לצפות את השינוי המשפטי הקרב. בנוסף, החריג יחול רק במקום בו אין ניתן



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 14-09-37792 קוייתי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 לענות על אינטרס ההסתמכות באמצעות הגנות הלקוחות מדינים אחרים, כגון התיישנות  
2 או בטלות יחסית, בד בבד עם מתן תוקף רטרופקטיבי לנורמה החדשה."
- 3 הנה כי כן, תחולה פרוספקטיבית בלבד להלכה המשנה דין קודם, נגזרת מהצורך להגן על  
4 אינטרס ההסתמכות.
- 5 .44 עוד נקבע בפרשת **פירסט** כי על הטוען לתחולה פרוספקטיבית בלבד מוטל הנטל את קיומו  
6 של החריג וכי מדובר בנטל כבד:
- 7 "מכאן, שהנטל המוטל על בעל דין המבקש לטעון, בניגוד לכלל, כי אל לפסיקה בעניינו לחול  
8 רטרואקטיבית, הינו כבד. עליו לבסס את הטעון שפסיקה זו הינה הלכה חדשה. עליו  
9 להראות כי בהתבסס על ההלכה הקודמת נוצר אינטרס ההסתמכות משמעותי ולגיטימי, וכי  
10 זה נפגע כתוצאה משינוי ההלכה. זאת ועוד, על בית המשפט להשתכנע כי אין בדין הכללי  
11 כדי להגן על אינטרס ההסתמכות האמור בנסיבות העניין. לעיתים, גם בהתקיים התנאים  
12 האמורים, לא יהיה מקום לסייג את תחולתה של ההלכה החדשה. בכל פרשה תימצא נקודת  
13 האיזון הראויה בין השיקולים והאינטרסים השונים בנסיבות העניין, ולפיה תיקבע  
14 תחולתה בזמן של ההלכה."
- 15 .45 בשאלת תחולתה למפרע של הלכה חדשה בעניינים פיסקאליים דן בית המשפט העליון בע"א  
16 5954/04 **פקיד שומה ירושלים 1 נ' סמי** (22.4.2007) (להלן – פרשת סמי). בפרשת סמי נדונה  
17 השאלה האם יש להורות על ביטול שומות בצווים שלא הוצאו במסגרת המועד הקבוע בדין.  
18 הדיון נסב על פרשנות הביטוי "השתמש פקיד השומה בסמכויותיו" המופיע בס' 152 לפקודת  
19 מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן – הפקודה), שעניינו "הסכם או החלטה  
20 בהשגה".
- 21 במחלוקת דומה נפסקה שנים רבות קודם לכן בבית המשפט העליון הלכה בע"א 568/78 פקיד  
22 השומה נ' יצחק ביר בע"מ, פ"ד לג"מ (3) 735 (1979) (להלן – פרשת ביר), בה נקבע כי "מרוץ  
23 הזמנים" להוצאת השומה נפסק במועד בו קבע פקיד השומה את השומה בצו שבכתב, וכי  
24 עניין המצאת הצו לנישום – אינו רלבנטי לצורך הקביעה מתי סיים פקיד השומה את השימוש  
25 בסמכויותיו והוציא את השומה.
- 26 כבוד השופט נאור (כתוארה אז) קבעה בפרשת **סמי** כי בשים לב לזמן שחלף מאז פרשת **ביר**  
27 ולשינוי בכללי הפרשנות, הרי שיש מקום לסטות מהלכת **ביר**. משכך, נותרה השאלה האם  
28 השינוי יעשה מכאן ולהבא או גם על עניינים תלויים ועומדים. באותה פרשה קבעה כבוד  
29 השופט נאור כי על ההלכה החדשה לחול למפרע על כל מקרה שטרם ניתן בו פסק דין חלוט,  
30 זאת מן הטעמים הבאים:
- 31 "שאלת תחולתן של הלכות חדשות נדונה בבית המשפט זה לא מכבר ב- רע"א 8925/04 סולל  
32 בונה נ' עזבון המנוח אחמד עבד אלחמיד (מיום 27.3.2005). בפרשה זו נקבע כי ככלל, תחולתה  
33 הלכותיו של בית המשפט למפרע. איני רואה סיבה מספקת שלא לנהוג כך גם בענייננו. לכך  
34 אוסיף כי השינויים המשפטיים הכלליים אשר חלו בשדה המשפט, ובדיני פרשנות בפרט,  
35 המחייבים לדעתי תוצאה שונה מזו שנפסקה לפני שלושים שנה בעניין **ביר**, הם ברורים  
36 דיים עד כי ניתן היה לצפות כי ההלכה עשויה להשתנות ולא היה מקום להוסיף ולהסתמך



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 14-09-37792 קויתי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 עליה. **אכן במציאות המשפטית העכשווית אין עוד כוחה של פרשת ביר כשהיה. אשר על כן**  
2 **לדעתי על ההלכה החדשה לחול למפרע על כל מקרה שטרם ניתן בו פסק דין חלוט.**"
- 3 פרשת סמי נדונה בדיון נוסף - דנ"א 3993/07 פקיד שומה ירושלים 3 נ' איקאפוד בע"מ .46  
4 (14.7.2011) (להלן – דנ"א איקאפוד), שעניינו שאלת תחולתה של ההלכה החדשה מבחינת  
5 הזמן. בתיק זה הובעו מספר דעות, זו המקבלת את העתירה לדיון נוסף (מפי כבוד השופטים  
6 פרוקצ'יה, גרוניס וארבל), זו הדוחה אותה (מפי השופטים נאור, רובינשטיין וגובראן), וזו  
7 הדוחה אותה אך בכפוף לקביעת נקודת זמן ספציפית לתחולת ההלכה שבפסק הדין נשוא  
8 הדיון הנוסף (השופטת חיות). לשם תוצאה אופרטיבית בדיון הנוסף, החליטו שלושת  
9 השופטים בעלי הדעה הדוחה את הדיון הנוסף להצטרף בתוצאה האופרטיבית לדעתה של  
10 כבוד השופטת חיות.
- 11 כבוד השופטת נאור קבעה כי אין להחיל את החריג שנקבע בפרשת **סולל בונה**, שכן אין לפקיד  
12 השומה אינטרס הסתמכות הראוי להגנה. לשיטתה, פקיד השומה נטל על עצמו את הסיכון  
13 הכרוך בשינוי ההלכה וכן ההסתמכות על ההלכה הישנה לא הייתה סבירה. לכן קבעה כי יש  
14 להחיל את ההלכה החדשה על כל מקרה שטרם ניתן בו פסק דין חלוט.
- 15 כבוד השופטת חיות הצטרפה לדעתה של כבוד השופטת נאור אך קבעה כי יש לצמצם את  
16 היקף התחולה הרטרופקטיבית. כך, שבאותה פרשה, בדעת הרוב נפסק כי יש להחיל את  
17 ההלכה החדשה באופן רטרופקטיבי גם על הליכים תלויים ועומדים שטרם ניתן בהם פסק  
18 דין חלוט. אולם, יש להגביל את התחולה הרטרופקטיבית באופן שתתייחס רק להליכים  
19 בהם ניתנה החלטה בהשגה (לעניין [סעיף 152\(ג\)](#) לפקודה) או הוצאה שומה לפי מיטב שפיטה  
20 (לעניין [סעיף 145\(א\)\(2\)](#) לפקודה), מאז שניתן פסק הדין בעניין סמי ביום 23.5.2004, ואלו לא  
21 נשלחו לנישום בתוך פרק הזמן הנקוב באותם סעיפים.
- 22 להשלמת התמונה יוער כי קיימים פסקי דין של ועדות ערר בהן הובעה הדעה לפיה שינוי הלכה .47  
23 אינו תקף רטרואקטיבית, אך זאת בכל הנוגע לפתיחת שומה סופית, מה שלא מתקיים בעניין  
24 שלפנינו.
- 25 ראו ו"ע (י-ם) 9028/04 פנחס כנעני נ' מנהל מס שבח (19.6.2006) אשר בה דנה וועדת הערר  
26 בשאלה – האם שינוי ההלכה בעניין ניכוי הוצאות מימון לצורך שבח מקרקעין חלה למפרע  
27 על שומה סופית. באותו מקרה העוררים ביקשו לתקן את השומה באופן שיותר ניכוי הוצאות  
28 המימון, לאחר שניתן פסק הדין ע"א 4271/00 מ.ל. **השקעות ופיתוח בע"מ נ' מנהל מס שבח**,  
29 פ"ד נז(2), 953, אשר שינה את ההלכה הקודמת, שלפיה לא הותר ניכוי הוצאות של מימון  
30 לצורך השבח.
- 31 וועדת הערר דחתה את הערר, תוך שקבעה כי הלכה חדשה בענייני מס תחול מכאן ואילך, ולא  
32 למפרע, זאת מתוך "שיקולים כשיקולי צדק, ודאות הדין, עקרון הסופיות של השומה,  
33 עקרונות ההסתמכות, היציבות והודאות, ואף שיקולי מס ותקציב".





## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 14-09-37792 קוייתי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 48. גם בו"ע (חי') 8008/07 **גל כפיר נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה** (20.3.2008) קבעה וועדת הערר  
2 כי הלכה משפטית מאוחרת ליום העסקה וליום השומה הסופית אינה יוצרת לנישום עילה  
3 לפתיחת שומה על פי **סעיף 85** לחוק מיסוי מקרקעין, ואינה מקימה זכות להחזר מס:
- 4 **"הלכה שיפוטית המשנה דין מהותי חלה רק מכאן ואילך ולא על עסקות שכבר הושלמו לפני**  
5 **כן. וזאת להבדיל מסוגיה שבדיני ראיות "שלגביה אין ספק שעקרונית יכול שינוי של הלכה**  
6 **קודמת לחול גם בתוקף למפרע, על ארועים שקדמו להליכים שבהם שונתה ההלכה."**
- 7 **ד. האם הלכת שלמי חלה על עניינם של העוררים?**
- 8 49. האם בנסיבות הנדונות בערר זה יש ליישם את החרג לכלל בדבר הרטרופקטיביות של הלכה  
9 חדשה, ולקבוע כי פסיקת בית המשפט העליון בעניין **שלמי** חלה באופן פרופקטיבי בלבד,  
10 נוכח טענת ההסתמכות שהעלו העוררים?  
11 לעמדתי, התשובה לכך שלילית.
- 12 50. ההלכה הפסוקה כפי שנקבעה בפרשת **סמי** הבהירה כי אין כל מניעה להחיל הלכה חדשה  
13 רטרופקטיבית, גם כשמדובר בעניינים פיסקליים. דנ"א **איקאפוד** שבא בעקבותיה, קבע כי  
14 יש להחיל את ההלכה החדשה באופן רטרופקטיבי גם על הליכים תלויים ועומדים שטרם  
15 ניתן בהם פסק דין חלוט. אולם במקרה הקונקרטי של עניין **איקאפוד**, הגביל את התחולה  
16 הרטרופקטיבית, לאור ההשלכות המרחיקות לכת לאוצר המדינה הנלוות לפגיעה באינטרס  
17 ההסתמכות של המדינה.
- 18 51. על מנת שעל העוררים יחול החרג לכלל בדבר תחולה רטרופקטיבית של ההלכה בעניין  
19 **שלמי**, היה עליהם להוכיח כי הם הסתמכו באופן משמעותי ולגיטימי על הקביעות בפרשת  
20 **פלם** וכי אינטרס הסתמכות זה נפגע כתוצאה משינוי ההלכה בפרשת **שלמי**.
- 21 אלא שבענייננו לא עמדו העוררים בנטל הכבד אשר הדין מטיל עליהם להוכיח את טענת  
22 ההסתמכות. טענת הסתמכות היא טענה עובדתית, הדרושה הוכחה. משלא הציגו העוררים  
23 כל תשתית עובדתית להוכחת הסתמכות משמעותית וסבירה על הדין שהיה קיים בעת הגשת  
24 השומה, זולת טענה בעלמא בסיכומים ובסיכומי התשובה, לפיה הם הסתמכו על "הדין  
25 הנוהג", הרי שלא הורם הנטל המונח על כתפי העוררים.
- 26 כאמור, הצדדים הגישו הודעה מוסכמת בדבר העובדות שאינן שנויות במחלוקת, ולא הגישו  
27 תצהירי עדות ראשית. בדין ההוכחות מיום 25.2.2016, בו נחקרה העוררת הן בחקירה  
28 ראשית והן בחקירה נגדית, לא הועלתה כלל טענת הסתמכות כלשהי מצד העוררים.
- 29 למעלה מן הצורך, אבהיר כי עצם הגשת השומה העצמית באופן בו הוגשה על ידי העוררים  
30 אין בה כשלעצמה כדי להוכיח קיומה של הסתמכות. הגשת הדיווח למנהל מיסוי מקרקעין  
31 ובו דרישה להקלה במס רכישה אינה יכולה להוות ראיה הסתמכות.



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 14-09-37792 קויתי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 ההסתמכות אמורה להיות בשלב קודם לדיווח לרשות המס, על ידי התנהלות מסוימת של  
2 העוררים, אשר כביכול הונחתה על ידי הפסיקה בעניין **פלם**.
- 3 52. זאת ועוד, טענה לקיומו של אינטרס הסתמכות ולפגיעה בו טומנת בחובה אמירה לפיה הטוען  
4 לא היה נוקט בפעולה מסוימת או היה נוקט בפעולה מסוימת, אילו היה יודע שמצב הדברים  
5 יהא שונה. במקרה הנדון – לא הבהירו כלל העוררים את מהות אינטרס ההסתמכות שלה  
6 ואת הפגיעה הנטענת בו, ככל שתחול בעניינם הלכת **שלמי**. מה עשו העוררים בהסתמך על  
7 הפסיקה בפרשת **פלם**, או מה היו עושים העוררים אחרת אילו ידעו כי תחול בעניינם הלכת  
8 **שלמי**? תשובה לכך לא ניתנה על ידי העוררים.
- 9 53. לאור כל האמור לעיל, לא ניתן לקבל את טענת ההסתמכות שהעלו העוררים במסגרת  
10 סיכומיהם. לפיכך, אני קובעת כי הפסיקה בעניין **שלמי**, הגם שניתנה לאחר שהוצאה  
11 לעוררים השומה, חלה גם על עניינם של העוררים, על פי הכלל שנקבע בהלכה הפסוקה בדבר  
12 תחולה רטרוספקטיבית ופרוספקטיבית של הלכה חדשה.
- 13 כאמור, קביעתי זו היא מעבר לנדרש, הן משום שגם לפי עקרונות פרשת **פלם** לא יהיה שינוי  
14 בתוצאת המס הנוגעת לעורר והן משום שספק אם בפרשת **שלמי** נקבעה הלכה חדשה  
15 מהבחינה המהותית.
- 16 ה. **האם זכאי העורר להקלה במס רכישה לאור העקרונות שנקבעו בפרשת שלמי?**
- 17 54. כאמור, קבע בית המשפט העליון בפרשת **שלמי** כי החזקה הקבועה בסעיפים 9 ו-49(ב) לחוק  
18 מיסוי מקרקעין היא חזקה הניתנת לסתירה. כלומר, הנחת המוצא היא כי שני בני זוג מהווים  
19 יחידה אחת לצרכי מס, ובהעדר טענה כלשהי להפרדה רכושית מצד בני הזוג, יראה בהם פקיד  
20 השומה כמוכר אחד או כקונה אחד, לפי העניין. על בני הזוג המבקשים לטעון כי החזקה  
21 נסתרה בעניינם – מוטל נטל ההוכחה להציג ראיות להוכחת טענתם.
- 22 55. באשר לסוג הראיות אותן ידרשו בני הזוג להציג על מנת לסתור את החזקה, נקבע בדעת רוב  
23 בפרשת **שלמי** כי החזקה ניתנת לסתירה באמצעות קיומם של שני תנאים מצטברים: הראשון  
24 – הצגת הסכם ממון הקובע הפרדה רכושית, השני – כי בני הזוג יוכיחו שהתקיימה הפרדה  
25 רכושית בפועל.
- 26 בעניין זה אין לי אלא לשוב ולהפנות לדבריו של כב' השופט דנציבגר בפרשת **שלמי** הקובע:  
27 "בלעדי הסכם כזה אין מקום לדון בטענה בדבר הפרדה רכושית בין בני הזוג, ואין מקום  
28 לקבל את הטענה בדבר הסכמה בעל-פה בדבר הפרדה רכושית. עם זאת, לא די יהיה בהצגת  
29 הסכם יחסי ממון (או הסכם הפרדה בין ידועים בציבור) כדי לסתור את החזקה, אלא על בני  
30 הזוג להוכיח כי פעלו על פי ההסכם הלכה למעשה, דהיינו כי ההפרדה הרכושית לא נותרה  
31 "על הנייר" אלא התקיימה בפועל.
- 32 ביסוד הדרישה להוכיח כי ההפרדה התקיימה בפועל עומד החשש מפני כריתת הסכמי  
33 הפרדה אד-הוק אך ורק לשם התחמקות מדיני המיסים. כך ניתן יהיה להבחין בין נישומים



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 14-09-37792 קויתי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 תמי לב שמסכימים ביניהם על הפרדה רכושית בדירותיהם ולא מנסים להתחמק מחבות  
2 במס לבין נישומים שמבקשים לבצע תכנון מס בלתי לגיטימי." .56
- 3 בענייננו, העוררים הציגו הסכם ממון שנערך ונחתם ביום 8.6.2015, כשלוש עשרה שנים לאחר  
4 נישואיהם של העוררים ביום 6.6.2002 (ראו עדותה של העוררת בעמ' 8 לפרוטוקול ש' 24)  
5 ובעיצומו של ניהול הערר דנן.
- 6 אין באמור כדי לשלול מצב דברים בו הסכם ממון נחתם בשלב מאוחר, ולא עם הנישואין, אך  
7 עליו לשקף את המציאות של חיי הנישואים במסגרתם בני הזוג נוהגים בהפרדה רכושית  
8 הלכה למעשה.
- 9 ברוח דומה פסק כבוד השופט דנציגר בפרשת שלמי (ראו סייפת פסקה 68):
- 10 "עם זאת אני מוצא לנכון להעיר בנקודה זו כי לא נעלמה מעיניי העובדה כי הסכם יחסי  
11 הממון בין בני הזוג שלמי לא נערך בסמוך לנישואיהם בשנת 1998, אלא כשבע שנים לאחר  
12 מכן בחודש יולי 2005, בסמוך מאוד למכירת דירת אסתר בחודש ספטמבר 2005. עובדה זו  
13 מעלה תמיהה ומטה לכאורה - מבלי לקבוע מסמרות - את הכף לחובת בני הזוג שלמי. עם  
14 זאת, מוכן אני להניח לצורך הדיון כי עובדה זו כשלעצמה אינה סותרת את הגולל על  
15 טענותיהם של בני הזוג שלמי, וכי ייתכן - ושוב יודגש כי איני קובע מסמרות - שהסכם  
16 יחסי הממון אמנם נחתם מאוחר אך הוא משקף את המציאות שקדמה לו וכי לאורך כל שנות  
17 נישואיהם הקפידו בני הזוג שלמי על הפרדה רכושית בפועל. הנטל להוכיח הפרדה כזו  
18 מוטל, כאמור, על בני הזוג שלמי. לשם כך עליהם להציג לפני המשיב ראיות המעידות על  
19 כך שהפרדה הרכושית אינה הפרדה פיקטיבית "על הנייר" אלא כזו שהתקיימה בפועל  
20 לפני עריכת ההסכם."
- 21 יתר על כן, גם אם ניתן להתייחס, בנסיבות מתאימות, להסכם ממון שנחתם לאחר הנישואין  
22 כהסכם אותנטי המשקף את המציאות בפועל, עדיין יש להבחין בין הסכם שנחתם לפני  
23 העסקה נשוא השומה, ואף בסמוך לה, כפי שהיה למשל בעניין שלמי, ובין זה שנחתם לאחר  
24 העסקה, ולאחר שהמשיב הוציא שומה לפיה אין הרוכש זכאי להקלת המס שביקש. נראה לי,  
25 כי במקרה זה הנטל המוטל על כתפי בני הזוג להוכיח שאין מדובר בהסכם שנערך מטעמי מס  
26 בלבד הוא נטל כבד ביותר.
- 27 .57 הסכם הממון שנחתם בין הצדדים (מוצג מע/1) קובע כדלקמן:
- 28 "3. בני הזוג מסכימים ומצהירים בזאת, כי הזכויות בדירת המגורים היו רשומות עוד  
29 טרם נישואיהם של בני הזוג על שם האיש והזכויות יוותרו רשומות בבעלותה  
30 הבלעדית של האישה.
- 31 4. האיש מסכים כי אין לו ולא תהיה לו זכות ו/או דרישה ו/או תביעה כלפי האישה  
32 ו/או ביחס לדירת המגורים."
- 33 יצוין, כי הסכם הממון מתייחס אך ורק לעניין זכות הבעלות בדירת המתנה, אך אין בו כל  
34 התייחסות באשר לזכות השימוש בדירת המתנה או לזכות ליהנות מפירותיה של דירת  
35 המתנה, ככל שהושכרה לאחרים. למותר לציין כי עניין זה הינו בעל משמעות רבה במסגרת  
36 בחינת השאלה לקיומה של הפרדה רכושית בחיי הנישואין.



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 14-09-37792 קויתי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

58. לא נעלמה מעיני טענת המשיב לפיה סעיף 9 להסכם הממון מאפשר לעוררים לבטל את ההסכם לאחר שיממשו את רצונם לקבל שיעור מס רכישה מופחת. אולם, איני סבורה כי קיומו של סעיף 9 הנ"ל להסכם הממון הוא בעל משמעות במקרה שלפנינו. גם אילו לא היתה קיימת ההוראה בסעיף 9 להסכם הממון, רשאים היו העוררים לשנות את תנאיו בהסכמה בכתב, בהתאם לסעיף 1 לחוק יחסי ממון. יחד עם זאת, במכלול השיקולים הנוגעים לעניין, נראה כי אף סעיף זה יכול לשקף במידה מסוימת את הלך הרוח בין הצדדים בכל הנוגע לשאלת הפרדה הרכושית ביניהם.
59. שיקול משמעותי יותר הוא זה הנוגע לכך שהסכם הממון דגן לא אושר על ידי בית משפט, כמצוות סעיף 2 לחוק יחסי ממון.
60. במקרה הנדון, לא הוצגה בפני כל ראייה לכך שהסכם הממון הובא לאישור בית משפט. גם אם נבקש לבוא לקראת העוררים ולהקל עמם בכך שנקבל קיומו של הסכם ממון שנערך בעיצומו של ניהול הערר דגן, עדיין נדרשים הם לעמוד בנטל להוכיח כי הם פעלו על פי הסכם ממון הלכה למעשה וכי התקיימה בפועל הפרדה רכושית ביניהם ביחס לדירת המתנה.
- כאמור, על פי הלכת **שלמי**, הנטל להוכיח קיומה של הפרדה רכושית בפועל, אף לפני עריכת הסכם הממון או במהלך תקופתו – מוטל על העוררים הטוענים זאת, ועליהם להציג ראיות המעידות על כך שאין המדובר בהפרדה "פיקטיבית על הנייר".
61. לצורך בחינת השאלה האם נהגו העוררים בדרך של הפרדה רכושית בכל הנוגע לדירת המתנה אם לאו – ניתן לפנות להוראת הביצוע 5/2011, כפי שעשה בית המשפט העליון בפרשת **שלמי**. הוראת הביצוע דנה, בין היתר, בשאלת תחולת הפסיקה בעניין **פלאם** בהעדר הסכם ממון ביחס לנכסים חיצוניים. בהוראת הביצוע נקבע כי אמנם בהיעדר הסכם ממון לא תחול חזקת התא המשפחתי על נכסים חיצוניים, אולם צוין כי יש להמשיך ולבדוק "**האם יצרו בני הזוג שיתוף חוזי או קנייני בנכסים החיצוניים, שהרי אם נוצר שיתוף כזה ממילא מדובר בנכס ששייך לשני בני הזוג**" (סעיף 2.1.4 להוראת הביצוע). בהוראת הביצוע נקבע כי המקרים החריגים שבהם ייחשבו נכסים חיצוניים כחלק מחזקת התא המשפחתי יהיו אלו: מגורים משותפים; מימון משותף; תשלום משכנתא משותף; דמי שכירות המשתלמים לחשבון בנק משותף.
62. מבחנים אלו שנועדו לאשר או לשלול הפרדה רכושית, התקבלו על ידי כב' השופט דנציגר בפרשת **שלמי**.
63. מן הכלל אל הפרט: במקרה הנדון, מההודעה המוסכמת שהגישו הצדדים עולה כי העוררים התגוררו יחדיו בדירת המתנה כשנתיים לפני נישואיהם ועוד כשנתיים לאחר נישואיהם. לנוכח המבחנים שפורטו לעיל, הרי שמגורים משותפים של העוררים בדירת המתנה שוללים את טענת העוררים להפרדה רכושית.



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 14-09-37792 קוייתי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 יתרה מכך, העוררים אף ציינו בהודעה המוסכמת כי מאז נישואיהם הם מנהלים משק בית  
2 משותף. בהינתן העובדה שכשנתיים לאחר נישואיהם הם התגוררו בדירת המתנה – המסקנה  
3 המתבקשת היא שהעוררים ניהלו בדירת המתנה משק בית משותף. מובן כי עובדה זו אינה  
4 יכולה לדור בכפיפה אחת עם טענתם להפרדה רכושית.
- 5 .64 עוד יצוין, כי לא הובאה בפנינו כל ראיה באשר למהות השימוש שנעשה בדירת המתנה לאחר  
6 תום השנתיים הנוספות בהן התגוררו העוררים בדירת המתנה לאחר נישואיהם. כלומר:  
7 העוררים התגוררו, על פי העובדות המוסכמות שהוצגו בפנינו בהודעה המוסכמת, במשך  
8 כארבע שנים – משנת 2000 עד 2002 (טרם נישואיהם) ומשנת 2002 עד 2004 לערך (לאחר  
9 נישואיהם), כאשר הם רכשו את הדירה המשותפת, היא הדירה נשוא השומה, בשנת 2013.  
10 עולה אפוא השאלה מה נעשה בדירת המתנה לאחר שנת 2004 – האם הושכרה לצד ג' ואם כן  
11 – מי נהנה מדמי השכירות בגינה? האם דמי השכירות שימשו את משק הבית המשותף שניהלו  
12 העוררים?
- 13 .65 בנסיבות אלה על העוררים מוטל להוכיח שדמי השכירות בגין דירת המתנה אינם  
14 משתלמים לחשבון בנק משותף. הבאת ראיה מעין זו אינה מהווה נטל כבד במיוחד, ובנקל  
15 יכלו העוררים להמציא תדפיסי חשבון בנק המעידים כי העוררת היא הנהנית הבלעדית מן  
16 הפירות שמניבה דירת המתנה. אלא שהעוררים לא עשו כן.
- 17 .66 הלכה היא כי הימנעות בעל דין מהבאת עד או ראיה נדרשים תעמוד לרעתו בעת שקילת מאזן  
18 ההסתברויות ותחייב את המסקנה שאילו הובאה הראיה או נשמע העד – היה בכך כדי לתמוך  
19 בגירסת היריב (ראו: ע"א 548/78 אלמונית ואח' נ' פלוני פ"ד לה(1), 736; ע"א 55/89 קופל  
20 (נהיגה עצמית) בע"מ נ' טלקאר חברה בע"מ פ"ד מד(4), 595, 602-603; ע"א 635/89 אברהם  
21 אנקונה ואח' נ' נחום גוטמן ואח' תק-על 90(3), 705, 709; ע"א 2275/90 לימה חברה ישראלית  
22 לתעשיות נ' פרץ רוזנברג פ"ד מז(2), 605, 614-615, וכך ראו גם בספרו של י' קדמי, על הראיות,  
23 חלק שלישי, 1649).
- 24 .67 לפיכך, מחדלם של העוררים בהבאת ראיות בכל הנוגע לשימוש שנעשה בדירת המתנה למן  
25 המועד בו חדלו העוררים לגור בה יחדיו (האם הושכרה) ולזהות הנהנה מפירות דירת המתנה  
26 (לאיזה חשבון בנק הופקדו דמי השכירות, יש בו כדי לפעול לחובתם.
- 27 .68 נתתי דעתי לעובדה כי בדיון מיום 22.10.2015 התייחסו באי כוח הצדדים לעניין דמי שכירות  
28 אשר לכאורה משתלמים בעבור דירה המתנה. אולם בהעדר תצהיר מטעם העוררים וללא  
29 העדתם בפני ועדת הערר בסוגיה זו או הצגת ראיות חיצוניות אובייקטיביות – אין בידי ליתן  
30 משקל כלשהו לטענות שנטענו על ידי באי כוחם בעניין זה. במצב דברים כאמור נותרה ההנחה  
31 כי אילו היה מובא בפני ועדת הערר מידע קונקרטי בעניין – היה בכך כדי להזיק לעוררים  
32 ולתמוך בעמדת המשיב.



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 14-09-37792 קוייתי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

69. הנה כי כן, במקרה שלפנינו מדובר בדירת מתנה שנרכשה לפני הנישואין, ועובדה זו כשלעצמה אינה שוללת את ייחוסה לבן הזוג האחר, קרי – לעורר. על העוררים מוטל להוכיח כי קיימת הפרדה רכושית. נראה כי הוכחה כזו לא הובאה. לא זו בלבד שהסכם הממון נערך רק במסגרת הליך הערר, אלא שאף לא הוכח כי קיבל אישור בית משפט כנדרש. יובהר כי לדידי, ובהתחשב בנטל ההוכחה המוטל על המבקש לטעון לקיומה של הפרדה רכושית, קיימת חשיבות רבה לכך כי הסכם הממון יערך באופן עצמאי וללא כל קשר לרצון לקבלת הקלה במס. יתר על כן, בהתאם להלכה המחייבת אף בהסכם ממון עצמו אין די, אם בפועל לא נהגו בני הזוג בהפרדה רכושית, ואילו במקרה שלפני האופן בו נהגו בני הזוג, העוררים, הן בכל הנוגע לקיומו של משק בית משותף ביניהם, בכלל, והן בהתייחס לדירת המתנה, בפרט – בה התגוררו במהלך ארבע שנים – מלמדת כי הפרדה רכושית כלל לא הייתה קיימת. הצדדים ניהלו משק בית משותף ללא הפרדה, ובהעדר ראיה אחרת מצידם, יש להניח כי גם דמי השכירות מהדירה שהייתה רשומה על שם העוררת נכנסו לחשבון משותף, ובכל מקרה שימשו את שני בני הזוג.
- 14 אין זאת אלא כי במקרה שלפנינו, לא רק שהתכלית הסוציאלית העומדת ביסוד ההקלה במס רכישה אינה מתקיימת, אלא שההלכה המחייבת של בית המשפט העליון בעניין זה מובילה למסקנה כי אין העורר זכאי להקלה במס רכישה.
- 17 **בחינת זכאות העורר להקלה במס הרכישה לפי עקרונות פרשת פלם:**
70. אוסיף ואציין, כי גם אם נחיל את עקרונות פרשת פלם על עובדות המקרה שבפנינו – הרי שהתוצאה הסופית, בדבר העדר זכאות לעורר ליהנות מההקלה במס רכישה לדירה יחידה – בעינה עומדת.
71. אכן, כפי שפורט לעיל, פסק בית המשפט העליון בדעת רוב בפרשת פלם כי יש לפרש את הוראת סעיף 9 (ג1א)(2)(ב)(2) לחוק מיסוי מקרקעין, ככזו החלה על רכישה במהלך הנישואין ולא על רכישה שארעה לפני הנישואין ועל כן הפיקציה שבסעיף 9 מתייחסת לתקופה שממועד יצירת התא המשפחתי ועל רכישות שאירעו במסגרת התא המשפחתי ולא לפני כן.
- 25 עם זאת, גם לפי הפסיקה בפרשת פלם נדרשת בחינה של מעמדו של בן הזוג האחר ביחס לדירה שנרכשה לפני הנישואין – האם יש לו זכויות בדירה זו – בין אם זכויות קנייניות, חוזיות או אחרות.
- 28 כאמור לעיל, על פי עמדת כבוד השופטת חיות בעניין פלם, אותה חזקה, הקיימת בסעיף 9 (ג1א)(2)(ב)(2) לחוק מיסוי מקרקעין – היא חזקה חלוטה, ופרשנותה תהא בצמצום כך שהיא לא תיצור חזקה חלוטה כאמור ביחס לנכסים שרכש אחד מבני הזוג לפני הנישואין, אלא רק לגבי כאלו שנרכשו לאחר הנישואין.



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 14-09-37792 קויתי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 מפסיקת כבוד השופטת חיות עולה, כי בכל הקשור והמתייחס לנכסים שנרכשו לפני  
2 הנישואין, אכן לא חלה החזקה החלוטה. עם זאת, ביחס לנכסים כאמור חל הכלל הרגיל לפיו  
3 על מי שמבקש הטבת מס מוטל הנטל להוכיח את זכאותו לקבל את הטבת המס. דהיינו: בכדי  
4 שכן הזוג, מבקש ההטבה, יקבל את ההטבה במס הרכישה ל"דירה יחידה" עליו להוכיח כי  
5 אמנם הדירה המשותפת שנרכשה – היא אכן "דירתו היחידה" ואין הוא קשור לדירתו של בן  
6 הזוג האחר שנרכשה לפני הנישואין. זאת, יכול הוא לעשות על ידי הוכחת קיומו של הסכם  
7 ממון, על ידי הוכחות היעדר כל זיקה לדירת בן הזוג האחר – הן מחמת היעדר מגורים  
8 משותפים, היעדר הנאה מפירות הדירה ככל שהושכרה, היעדר נגיעה למימונה בהקשר של אי  
9 תשלום משכנתא שקיימת עליה, ככל שקיימת, וכיוצ"ב.
- 10 ככל שיביא העורר ראיות כאמור - המשיב רשאי להביא ראיות לסתור אותן.
- 11 73. יוזכר, כי בפרשת **פלם**, נחתם בין בני הזוג פלם הסכם ממון טרם שנערך ההסכם לרכישת  
12 הדירה המשותפת, ובכך מצא בית המשפט העליון עיגון לטענת בני הזוג בדבר הפרדה רכושית  
13 בענייננו – המצב העובדתי אינו זהה.
- 14 במקרה הנדון, במועד רכישת הדירה המשותפת לא היה קיים כל הסכם ממון בין העוררים.  
15 כאמור, מקבלת אני בעניין זה את עמדת העורר לפיה קיומו של הסכם ממון אינו תנאי בלעדי  
16 המלמד על הפרדה רכושית וכי ניתן ללמוד על אותה הפרדה גם בדרך אחרת, כגון לאור  
17 התנהגות בני הזוג ביחס לדירת המתנה. הדבר אף עולה מהוראת הביצוע ה"ל שהוצאה  
18 בעקבות פסק הדין בפרשת **פלם**. אלא שבמקרה דנן, אין בנמצא דבר היכול ללמד על כך  
19 שהעורר נעדר זיקה לדירת המתנה. להפך – מהחומר שבפני עולה כי מלבד העובדה כי דירת  
20 המתנה רשומה על שם העוררת, אין הבחנה בין בני הזוג בכל הקשור והמתייחס להנאה  
21 מאותה דירה.
- 22 כאמור, על פי העובדות המוסכמות העוררים התגוררו במשותף בדירת המתנה במשך לפחות  
23 כשנתיים וניהלו בה משק בית משותף. זאת ועוד – לא הוצגו, כאמור, כל ראיות באשר לזהות  
24 הנהנים מפירות דירת המתנה (דמי השכירות), ככל שהושכרה לאחר שחדלו העוררים  
25 מלהתגורר בה ובאשר לשימוש שנעשה בדמי השכירות – האם לצרכי משק הבית המשותף,  
26 אם לאו.
- 27 במצב דברים זה, ואף לפי הוראת הביצוע, אשר מיישמת את פסק הדין בעניין **פלם**, והמבחנים  
28 שנקבעו בה לצורך בחינת קיומו של שיתוף חוזי, קנייני או אחר בנכסים חיצוניים למסת  
29 הנכסים שנוצרה במסגרת הנישואין – עולה כי לא עלה בידי העורר להרים את הנטל להוכיח  
30 כי הדירה המשותפת היא "דירתו היחידה".
- 31 74. אשר על כן, בחינת המקרה גם בראי העקרונות שנקבעו בפסק הדין בעניין **פלם** אין בה כדי  
32 לסייע בידי העורר.



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 37792-09-14 קויתי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

75. ולסיום, אציין כי עיינתי בחוות דעתו של חבר הועדה מר דן מרגליות ואבקש להעיר בעניין זה מספר הערות.
- ראשית, אילו רצה המחוקק להחריג מתחולת הוראת סעיף 9(ג1א)(2)(ב) לחוק מיסוי מקרקעין דירות שהתקבלו בירושה או במתנה על ידי אחד מבני הזוג טרם הנישואין, בלא קשר לשימוש שנעשה בהן על ידי התא המשפחתי – היה אומר זאת במפורש. אך זאת לא עשה המחוקק, ולא בכדי, מאחר וגם נכסים כאמור, עשויים לשמש את התא המשפחתי כולו. הזכאות להקלה במס רכישה (או בהתאמה – במס שבח לפי סעיף 49(ב) לחוק), נועדה להגשים תכלית כלכלית, לפי גישת כבוד השופט ברק בעניין **פלם** – מתן ההקלה למשפחה ברכישת "דירה יחידה במשאביה המצומצמים" והתייחסות לתא המשפחתי כיחידה אחת בבחינת מצבו הכלכלי/סוציאלי ממועד יצירת התא המשפחתי וביחס לנכסים שנרכשו במסגרת התא המשפחתי (ראו פסקה 12 לפסק דינו); או להגשים תכלית סוציאלית מובהקת – לפי עמדת כבוד השופט ריבלין בעניין **פלם**, קרי: מתן הקלה למי שזו דירת מגוריו היחידה. אך כאשר בבעלות תא משפחתי, על מרכיביו השונים, יש יותר מדירת מגורים אחת – אין הצדקה ליתן לו הקלת מס.
- חבר הועדה מרגליות התמקד אך ורק בתכלית המצומצמת של מניעת תכנוני מס פסולים, אך לפי כל הגישות בפסיקה – הן בעניין **פלם**, הן בעניין **מרי עברי** והן בעניין **שלמי** – פרשנות כזו היא פרשנות מצומצמת מדי של הוראות החוק.
- על כן, הן בהיבט כלכלי והן בהיבט סוציאלי, אין מקום להחריג דירות שהתקבלו בירושה או במתנה בידי אחד מבני הזוג טרם הנישואין, לצורך מתן ההקלה במס רכישה (או במס שבח) בהתעלם מהשימוש שהתא המשפחתי כולו עשה בנכסים שכאלו.**
- שנית, איני סבורה, בנסיבות הראייתיות שהובאו בפנינו, כי ניתן לומר שהסכם הממון עליו חתמו העוררים "מבטא הפרדה רכושית שהתקיימה בפועל", כפי טענת חברי, מר מרגליות. זו אמנם טענת העוררים – אך ראיה לכך לא הביאו. הפרדה רכושית בפועל משמעה, בראש ובראשונה, שהבעלים הרשום של הזכויות בדירת המתנה גם קיבל לידיו שלו בלבד את פירות הדירה ונהנה מהן באופן בלבדי כאשר התא המשפחתי בשלמותו אינו נהנה מהן, וזאת לא רק שלא נטען אלא גם לא הוכח.
- יתר על כן, התמקדות ברישום הזכויות על שם אחד מבני הזוג, נראית, לכאורה, פשטנית למדי. שכן, אילו בכך היה סגי – הרי מלאכתנו קלה היתה בהרבה – אך לא לכך כיוון המחוקק ואף לא פסיקת בית המשפט העליון. העובדה כי דירת המתנה רשומה רק על שמה של העוררת – אין בה עדיין משום ראיה – חותכת או "חותכת לכאורה" כפי עמדת חבר הועדה מרגליות – לקיומה של הפרדה רכושית קניינית ואף מהותית. רישום הזכויות על שם אחד מבני הזוג הינו ראשית ראיה, לכל היותר.





## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 14-09-37792 קויתי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

1 ושלישית – העובדה שהסכם ממון ניתן לשינוי או לביטול אין בה כל רבותא, שכן בבואנו לבחון  
2 את השאלה האם זכאי נישום להקלה במס רכישה או במס שבח אותה הוא מבקש – קיומו  
3 של הסכם ממון הוא עניין מקדמי וראשוני בלבד, לפי הלכת **שלמי**, והמהות – קרי: הוכחת  
4 קיומה של הפרדה רכושית בפועל – היא העיקר, ובלעדיה – אין.  
5 על כן, לגישתי - לא בלית ברירה עלינו לדחות את הערר, כפי גישת חבר הועדה מר מרגליות –  
6 אלא בשל הוראות הדין ותכליתן.  
7 76. בנסיבות העניין כפי שפורטו בפסק דיני לעיל, עולה כי העורר אינו זכאי להטבה במס רכישה  
8 של "דירה יחידה" ביחס לדירה המשותפת. זאת, הן על פי עקרונות הפסיקה בעניין **שלמי** והן  
9 על פי עקרונות הפסיקה בעניין **פלם**.  
10 העוררים יישאו בהוצאות המשיב ובשכר טרחת עו"ד המשיב בסך 15,000 ₪ אשר ישולמו  
11 בתוך 30 יום מהיום, שאם לא כן יישאו ריבית והפרשי הצמדה כחוק מהיום ועד לתשלום  
12 המלא בפועל.

### חבר הוועדה מר דב שמואלביץ:

14 אני מצטרף לחוות דעתה ולמסקנותיה של יו"ר הועדה על כל היבטיה. מעבר לכך שהעוררים לא הרימו  
15 את נטל ההוכחה להפרדה ביחס לפירות דירת האישה (דמי השכירות), וכן מגוריהם המשותפים בדירת  
16 האישה לפני נישואיהם ובמיוחד לאחר נישואיהם, נסמך אני בעיקר על סעיף 39 לחוות דעתה של היו"ר  
17 ההולך בעקבי גישתה של כב' השופטת דפנה ברק-ארז כי אין מקום להשית על פקיד המס לנבור  
18 במערכת היחסים הכלכלית בין בני הזוג מבלי שהם טרחו להוכיח את טיעונם להפרדה רכושית  
19 בהתייחס לדירת האישה. קיימת חשיבות למבחנים מעשיים וברורים למען אחידות ופשטות ביישום  
20 הוראות החוק הן מנקודת מבט של הנישום והן לצורך יעילות מערכת המיסוי.  
21 דומני כי הניסיון לערוך הסכם ממון שלא קיבל את אישור ביהמ"ש -כמתבקש על פי החוק בשלב זה  
22 בהיותם נשואים- וכן כי הסכם הממון נערך בעיצומו של הדיון בערר קיבל התייחסות מעודנת בחוות  
23 דעתה של יו"ר הועדה.  
24 אשר על כן, אצטרף לעמדת יו"ר הוועדה ואציע להעמיד את פסיקת ההוצאות למשיב ושכ"ט עוה"ד  
25 על סך 15,000 ₪.

### חבר הועדה מר דן מרגליות, עו"ד ושמאי מקרקעין:

27 קראתי בעיון רב את חוות דעתה של יוה"ר הנכבדה. אין לי ספק כי עיקרי חוות הדעת תואמים את  
28 ההלכות שנפסקו עלך ידי בית המשפט העליון בעניין פלאם (ראה בחוות הדעת) ושלמי (ראה בחוות  
29 הדעת..

30 יחד עם זה פסק הדין בעניין פלם ניתן בשנת 2004 ואילו פסק הדין בעניין שלמי ניתן בשנת 2014.



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 14-09-37792 קויתי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיזוני:

- 1 נדמה כי יש צדק רב בטיעוניו של ב"כ העוררים כפי שהובאו בחוות הדעת הנ"ל.
- 2 העובדה כי נערך הסכם ממון לאחר "העסקה" וכי בני הזוג גרו תקופה מסוימת ב"דירת המתנה"
- 3 אינה משנה, לטעמי, את המסקנה כי הגיע הזמן להחליט כי דירות המתקבלות בירושה או מתנה
- 4 (ההדגשות שלי ד.מ.) לאחד ממרכיבי התא המשפחתי לא צריכות לשנות את המאזן הכולל של התא
- 5 המשפחתי.
- 6 יתכן כי הגיע הזמן לשנות את ההגדרות בסעיפים המתייחסים לתא המשפחתי באופן כזה שיתנו ביטוי
- 7 לעצמאות הרכישה בדרך של מתנה או ירושה ולא משנה מה יקרה, למעט מכר או העברת זכות
- 8 במקרקעין, כדי ליצור זכויות בנכסים אלה שיש בהם כדי לשלול מיחיד בתא המשפחתי שלא קיבל
- 9 במתנה וירושה את זכותו להקלה במס רכישה בנסיבות המקרה.
- 10 מוסכם עלי כי חזקת התא המשפחתי שנקבעה בסעיף 49(ב) לחוק המיסוי נועדה למנוע כי אדם ירכוש
- 11 מספר דירות מגורים וירשום אותם על שם בני משפחה שונים כדי לזכות בפטור במכירתן.
- 12 כאן לא נטענה הטענה כי עסקת המתנה היא פיקטיבית או מלאכותית!
- 13 חזקה דומה קבועה בסעיף 9 לחוק המיסוי בכל הנוגע למס הרכישה.
- 14 אין כל ספק כי מקור הדירות אינו במאמץ משותף של בני הזוג, נחתם הסכם ממון (אמנם באיחור)
- 15 אבל הוא מבטא הפרדה רכושית שהתקיימה בפועל. אחת הראיות לכך היא רישום הנכס על שם אחד
- 16 מבני הזוג. זה שבן הזוג גר בדירה המתנה תקופה מסוימת ביחד עם בת הזוג אינו משנה לטעמי את
- 17 עקרון ההפרדה המשפטית רכושית של נכסי התא המשפחתי.
- 18 לעניות דעתי, גם הדרישה להסכם ממון במובן חוק יחסי ממון בין בני זוג אינה מוסיפה הרבה, שכן
- 19 כל הסכם ניתן לביטול בהסכמת שני הצדדים וללא צורך באישור רשות המיסים.
- 20 רישום נכס המתנה בלשכת רישום המקרקעין (ההדגשות שלי ד.מ.) היא ראיה חותכת לכאורה על
- 21 הזכויות בנכס לבת הזוג.
- 22 ייתכן שהמחוקק היה צריך להגיד את דברו ע"י תיקון לחוק מיסוי מקרקעין שינסה לעשות סדר
- 23 בסוגיית התא המשפחתי. אבל זה המצב הרצוי.
- 24 לכאורה, צריכה הוועדה (לאור הלכת התקדים המחייב) להחליט כפי שנקבע בחוות דעת יוה"ר הועדה,
- 25 לדחות הערר.
- 26 בדלית ברירה אני מצטרף לתוצאה אליה הגיע יוה"ר הנכבדה אך הייתי מציע שלא לקבוע צו
- 27 להוצאות.



**ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963  
שליד בית משפט המחוזי חיפה**

ו"ע 14-09-37792 קויתי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

1

2

**סוף דבר:**

3

הערר נדחה.

4

העוררים יישאו, על פי דעת הרוב, בהוצאות ושכ"ט המשיב בסך 15,000 ₪ אשר ישולמו בתוך 30 יום מהיום, שאם לא כן יישאו ריבית והפרשי הצמדה כחוק מהיום ועד התשלום המלא בפועל.

5

6

**המזכירות תשלח את פסק הדין לבאי כוח הצדדים ותיידעם טלפונית אודות מתן פסק הדין.**

7

8

9

ניתן היום, כ"ד אדר תשע"ז, 22 מרץ 2017, בהעדר הצדדים.

10

11

דב שמואלביץ, עו"ד  
חבר הוועדה

דן מרגליות, עו"ד  
חבר הוועדה

א. וינשטיין, שופטת  
יו"ר הוועדה

12

13

14

15

16

17