



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 3178/12

לפני: כבוד השופט י' דנציגר
כבוד השופט נ' סולברג
כבוד השופטת ד' ברק-ארז

המערער: יגאל שלמי

נגד

המשיב: מנהל מיסוי מקרקעין נתניה

ערעור על פסק דינה של ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 בשבתה בבית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו מיום 04.03.2012 בו"ע 1043/09

תאריך הישיבה: כ"ה באדר ב התשע"ד (27.03.2014)

בשם המערער: עו"ד עודד ונגלניק; עו"ד אברהם סטי; עו"ד גיא מלמוד
בשם המשיב: עו"ד יאיר זילברברג ועו"ד ציפי קוינט-שילוני

פסק-דין

השופט י' דנציגר:

לפנינו ערעור על פסק דינה של ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963, בשבתה בבית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו (יו"ר הועדה – השופט (בדימ') ד' בר-אופיר; חברי הועדה – רו"ח צ' פרידמן ועו"ד ושמאי מקרקעין ד' מרגלית), מיום 4.3.2012 בו"ע 1043/09. השאלה שמתעוררת בערעור הינה האם יש להחיל את ה"פיקציה" המשפטית הקבועה בסעיף 49(ב) לחוק, לפיה רואים בני זוג כ"מוכר אחד" לצורך פטור ממס שבח, גם על בני זוג שערכו הסכם יחסי ממון, שבמסגרתו שמרו על הפרדה רכושית ביחס לנכסיהם לפני הנישואין.

תמצית הרקע העובדתי

1. המערער, יגאל שלמי (להלן: המערער), היה נשוי בעבר לאביבה שלמי, אשר הלכה לעולמה ביום 12.11.1992 (להלן: אביבה). המערער ואביבה רכשו בשנת 1971, בהיותם

נשואים, דירה בהרצליה (להלן: הדירה או דירת המערער). לאחר פטירתה של אביבה נרשמו זכויותיה בדירה על שם יורשיה על פי דין: המערער ושני ילדיהם בחלקים שווים, כך שבסופו של דבר הבעלות בדירה הינה בעלות משותפת של המערער (3/4) ושל שני הילדים (1/4).

2. בשנת 1998 נישא המערער בשנית לאסתר שלמי (להלן: אסתר). במועד הנישואין הייתה לאסתר דירת מגורים בבעלותה הבלעדית, אשר נרכשה על ידי לפני שהכירה את המערער ולפני שנישאה לו (להלן: דירת אסתר). אין חולק כי המערער ואסתר מעולם לא התגוררו בדירת אסתר.

3. ביום 10.7.2005 נערך בין אסתר למערער הסכם ממון, במסגרתו נערכה הפרדה בין נכסיהם המשותפים של בני הזוג לבין נכסיהם הפרטיים. הסכם הממון אושר על ידי בית המשפט לענייני משפחה בתל-אביב ביום 15.11.2005.

4. ביום 13.9.2005 מכרה אסתר את דירתה וקיבלה פטור בהתאם לבקשתה על פי סעיף 49ב(1) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: החוק או חוק מיסוי מקרקעין). כעבור כשנה ושלושה חודשים, ביום 4.12.2006, מכר המערער את דירתו ודיווח על המכירה למשיב, תוך שהוא מצהיר בשומה העצמית כי הוא זכאי לפטור בהתאם לסעיף 49ב(1) לחוק מיסוי מקרקעין. ביום 20.3.2007 הוציא המשיב, מנהל מיסוי מקרקעין נתניה (להלן: המשיב), שומה בגין מכירת הדירה, במסגרתה דחה את השומה העצמית ואת בקשת הפטור של המערער, מן הטעם שטרם חלפו ארבע שנים ממועד מכירת דירת אסתר. המשיב ביסס שומתו על הוראת סעיף 49ב(2) לחוק מיסוי מקרקעין, הקובע כי לעניין מס שבח רואים מוכר ובן זוגו כמוכר אחד, ועל פסיקת בית משפט זה בע"א 3489/99 מנהל מס שבח נ' עברי, פ"ד נז(5) 589 (2003) (להלן: עניין עברי).

5. ביום 26.4.2007 הגיש המערער השגה על השומה שהוציא לו המשיב. בהחלטה מיום 18.11.2007 דחה המשיב את ההשגה (למען שלמות התמונה יוער כי ההשגה התקבלה בחלקה בסוגיה אחרת, אשר אינה מצויה עוד במחלוקת). החלטה זו ניתנה על יסוד ההשגה הכתובה, מבלי שנשמעו טענותיו של המערער בעל-פה (להלן: ההחלטה הראשונה). בעקבות ההחלטה הראשונה פנה בא-כוחו של המערער למשיב והלין על כך שלא נערך דיון בעל-פה בהשגה. בעקבות פניה זו התקיים דיון בהשגה במעמד הצדדים במשרדי המשיב, במסגרתו ניתנה למערער (באמצעות בא-כוחו) הזדמנות להשמיע טענותיו בעל-פה. בהחלטה מיום 28.9.2008 דחה המשיב בשנית את ההשגה ואישר את ההחלטה הראשונה (להלן: ההחלטה השנייה). על החלטות אלה של המשיב הגיש המערער ערר לועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין, בשבתה בבית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו.

6. המערער טען בעררו כי החלטות המשיב במקרה דנן דינן להתבטל משני נימוקים. ראשית, נטען כי החלטתו הראשונה של המשיב בטלה מכיוון שניתנה מבלי שניתנה למערער הזדמנות לטעון בעל-פה טענותיו, ואילו החלטתו השנייה של המשיב ניתנה מעל לשנה מיום הגשת ההשגה, ומשכך חל כאן סעיף 87 לחוק מיסוי מקרקעין המורה כי יש לראות את ההשגה כאילו התקבלה. שנית, ולגופו של עניין, נטען כי המשיב שגה בקובעו כי המקרה דנן זהה בנסיבותיו למקרה שנדון בפסק הדין בעניין עברי. לטענת המערער, נסיבות המקרה דנן שונות מאלה שנדונו בעניין עברי – הן מכיוון שהדירה בעניין עברי הייתה בבעלות מלאה של המערער, ואילו הדירה במקרה דנן אינה מצויה בבעלותו המלאה של המערער אלא בבעלות משותפת שלו ושל ילדיו, והן מכיוון שבני הזוג בעניין עברי גרו בדירת האיש שנמכרה קודם למכירת דירת האשה (הדירה נשוא פסק הדין בעניין עברי) ואילו במקרה דנן, המערער ואסתר התגוררו בדירה אחרת – ומשכך יש מקום להבחין מבחינה משפטית בין המקרים ולהעניק למערער פטור במכירה. עוד נטען כי קיימת סתירה בין ההלכה שנקבעה בעניין עברי לבין ההלכה שנקבעה בפסק דין שניתן בבית משפט זה כשנה לאחר מכן, בע"א 3185/03 מנהל מס שבח מקרקעין מרכז נ' פלם, פ"ד נט(1) 123 (2004) (להלן: עניין פלם), אשר היא זו שרלוונטית למקרה דנן. לבסוף נטען כי פרשנותו של המערער עולה בקנה אחד עם הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין 5/2011 בנושא: היקף תחולת חזקת התא המשפחתי (להלן: הוראת ביצוע 5/2011 או הוראת הביצוע) שנהוגה אצל המשיב.

7. המשיב טען בתשובתו לערר כי דין שתי טענותיו של המערער להידחות. ראשית, נטען כי אין חולק שההחלטה הראשונה ניתנה בטרם חלפה שנה ממועד הגשת ההשגה. צוין כי המערער פנה לועדה בעקבות ההחלטה הראשונה בטענה שלא התקיים דיון בנוכחותו בטרם ניתנה ההחלטה, ולנוכח טענה זו התקיים דיון שבמהלכו השמיע המערער טענותיו, ולאחריו ניתנה ההחלטה השנייה שבה נדחתה בשנית ההשגה. נטען כי המערער לא העלה בדיון טענות חדשות, לא מבחינה עובדתית ולא מבחינה משפטית, וכי עצם העובדה שלא התקיים דיון טרם מתן ההחלטה הראשונה בהשגה אינה גורמת לכך שהחלטה זו בטלה. מכל מקום, נטען כי ועדת הערר רשאית לתקן כל פגם שנפל בהחלטת המשיב בהשגה. שנית, ולגופו של עניין, נטען כי אין שוני של ממש במישור העובדתי בין המקרה דנן לבין המקרה שנדון בעניין עברי, ולכן יש להחיל את ההלכה שנקבעה על ידי בית משפט זה בעניין עברי גם כאן. עוד נטען כי אין שום סתירה בין פסק הדין בעניין עברי לבין פסק הדין בעניין פלם, וכי הוראת ביצוע 5/2011, שהמשיב פועל על פיה, משקפת ומיישמת את שני פסקי הדין. לבסוף נטען כי במספר החלטות שניתנו על ידי ועדות הערר בעקבות פסקי הדין בעניין עברי ובעניין פלם נדחו טענות דומות באופיין לטענותיו של המערער במקרה דנן.

8. ועדת הערר דחתה את טענתו הראשונה של המערער, שעניינה מועד מתן ההחלטה בהשגה. צוין כי אין מחלוקת שניתנו שתי החלטות בהשגה – הראשונה שניתנה על יסוד ההשגה הכתובה מבלי שנשמעו בעל-פה טענותיו של המערער, והשנייה שניתנה לאחר שנשמעו טענותיו של המערער. נקבע כי בחינת שתי ההחלטות מעלה שאין ביניהן הבדלי שוני מהותיים, וכי למרות ההזדמנות שניתנה למערער להשמיע טיעוניו בעל-פה לפני מתן ההחלטה השנייה, הרי שההחלטה השנייה לא שונה במהותה מההחלטה הראשונה. ועדת הערר דחתה את טענתו של המערער כי אי מתן הזדמנות לטעון בעל-פה בטרם ניתנה ההחלטה הראשונה מאיין אותה לחלוטין ומותיר רק את ההחלטה השנייה, אשר ניתנה לאחר שחלפה למעלה משנה ממועד הגשת הערר. ועדת הערר קבעה כי אין לגזור גזירה שווה בין החלטה בהשגה שניתנה באיחור (בחלוף למעלה משנה ממועד הגשת ההשגה) לבין החלטה שניתנה במועד מבלי שניתנה למגיש ההשגה הזדמנות לטעון בעל-פה לפני כן. נקבע כי המחוקק קבע סנקציה מפורשת בנוגע למקרה הראשון (הסנקציה הקבועה בסעיף 87 לחוק מיסוי מקרקעין, לפיה רואים את ההשגה כאילו התקבלה אם לא ניתנה בה החלטה תוך שנה) ואילו במקרה השני לא נקבעה סנקציה כזו או אחרת.

עוד נקבע כי בדרך כלל עומדות לפני ועדת הערר שתי אפשרויות להתמודד עם הסיטואציה דנן: האחת, להורות על החזרת הדיון לשלב ההשגה, ככל ש"היריעה רחבה", כדי שהעורר יוכל לפרט בעל-פה את מה שלא פירט בכתב; השנייה, לבחון את שיקול דעתו של המשיב ואת סבירות החלטתו בהשגה, תוך מתן הזדמנות לעורר בעת קיום הדיונים לפני הועדה להבהיר את עמדתו וטיעוניו שהוגשו בכתב. ועדת הערר קיבלה את טענת המשיב כי במקרה דנן לא מדובר בפגם חמור וכי ממילא בסופו של דבר לא נגרם למערער עוול כלשהו. זאת, בהינתן כי ההשגה הכתובה שהגיש המערער הייתה מפורטת ומנומקת, כי המחלוקת אינה עובדתית אלא משפטית בלבד, וכי ניתנה למערער הזדמנות להשמיע טענותיו בעל-פה בטרם ניתנה ההחלטה השנייה.

9. ועדת הערר דחתה גם את טענתו השנייה של המערער, שעניינה פרשנות סעיף 49(ב) לחוק מיסוי מקרקעין בהתאם לפסקי הדין בעניין עברי ובעניין פלם. צוין כי סעיף 49(ב) לחוק רואה במוכר ובבן זוגו (למעט בן זוג שמתגורר בדרך קבע בנפרד) כ"מוכר אחד", וכי בפסק דינו של בית משפט זה בעניין עברי, שנסיבותיו דומות מאד לנסיבות המקרה דנן, כבר נקבע שגם בני זוג שמוכרים במהלך נישואיהם דירות שהיו בבעלותם בטרם הנישואין נחשבים ל"מוכר אחד" כמשמעותו בסעיף 49(ב) לחוק. עוד צוין כי בפסק הדין בעניין פלם שב בית משפט זה ואישר את ההלכה שנקבעה בעניין עברי. בנוסף הפנתה ועדת הערר לפסק

דין קודם שניתן על ידה בעבר (בהרכב דומה להרכבה במקרה דנן), בו"ע 1072/02 אור נ' מנהל מס שבח נתניה (28.10.2004) (להלן: עניין אור), שבו נדחו טענות דומות לאלה הנטענות במקרה דנן, לרבות הטענה לפיה חתימת בני הזוג על הסכם ממון מפריכה את החזקה הקבועה בסעיף 49(ב) לחוק.

ועדת הערר דחתה גם את טענותיו של המערער בדבר ההבחנה שיש לבצע בין נסיבות המקרה דנן לבין הנסיבות של המקרים הקודמים שנדונו בפסיקה. נקבע כי אין משמעות מהותית לעובדה שהדירה במקרה דנן אינה מצויה בבעלותו המלאה של המערער אלא בבעלות משותפת שלו ושל ילדיו, בניגוד למקרים הקודמים שנדונו בפסיקה, כיוון שממילא המערער מכר את כל זכויותיו בדירה. בנוסף, נקבע כי גם העובדה שהמערער ואסתר לא התגוררו בדירת אסתר אינה משנה את התוצאה ואין בכוחה לסתור את החזקה החלוטה הקבועה בסעיף 49(ב) לחוק כי מדובר ב"מוכר אחד". לבסוף נקבע כי הוראת ביצוע 5/2011, עליה התבסס המערער בעררו, תומכת דווקא בעמדת המשיב. נקבע כי הוראת הביצוע עוסקת בהיקף תחולת חזקת התא המשפחתי לצורך החיוב במס רכישה לאור פסקי הדין בעניין פלם ובעניין עברי, וכי היא יוצרת הבחנה בין נכס שנרכש לאחר הנישואין, שלגביו תחול בכל מקרה חזקת התא המשפחתי, לבין נכס שנרכש לפני הנישואין, שלגביו לא תחול חזקת התא המשפחתי לגבי זוגות שחתמו על הסכם ממון. נקבע כי במקרה דנן אסתר מכרה את דירתה בשנת 2005 במהלך הנישואין, ומכאן שמדובר בפטור שנוצל על ידי התא המשפחתי, בדיוק כפי שנקבע בעניין עברי ובהוראת הביצוע. לפיכך נקבע כי בנסיבות המקרה דנן – מכיוון שיש לראות במערער ובאסתר "מוכר אחד" על פי סעיף 49(ב) לחוק ועל פי פסיקת בית משפט זה, ומכיוון שטרם חלפו ארבע שנים מהמועד שבו מכרה אסתר דירת מגורים ומימשה את הפטור הקבוע בסעיף 49(ב1) לחוק – אין מקום ליתן למערער פטור ממס שבח בגין מכירת הדירה.

10. חבר הועדה רו"ח פרידמן הצטרף לאמור לעיל, אך העיר כי הוא רואה סתירה מסוימת בין פסק הדין בעניין עברי לבין פסק הדין בעניין פלם, ואף הפנה לדעת המיעוט בפסק דינה של ועדת הערר בעניין אור, שבה התקבלה טענה דומה לזו שנטענת על ידי המערער במקרה דנן. רו"ח פרידמן ציין כי עקרונית ייתכנו מקרים שבהם בני זוג יחזיקו רכוש כל אחד על שמו בנפרד ורכוש כזה לא יהיה שייך לתא המשפחתי, וכי ראוי שרציונאל זה יחול גם ברכישה וגם במכירה. עם זאת, צוין כי פסיקתו של בית המשפט העליון מהווה תקדים מחייב, ומשכך סטייה ממנה צריכה להיעשות בזהירות יתרה על מנת שלא ייפגעו עקרונות חשובים של יציבות וודאות, ולכן אין מקום להיעתר לערר.

11. המערער חוזר בערעורו לפנינו על שתי טענותיו שנדחו על ידי ועדת הערר, הן הטענה לעניין מועד מתן ההחלטה בהשגה, והן הטענה לעניין תחולתם של פסקי הדין שניתנו בעניין עברי ובעניין פלם על המקרה דנן.

ראשית, לעניין מועד מתן ההחלטה בהשגה; נטען כי ועדת הערר שגתה בקביעתה כי לא נפל במקרה דנן בהחלטות המשיב בהשגה פגם חמור וכי לא נגרם למערער עוול כלשהו. נטען כי ועדת הערר התעלמה מסעיף 87(ב) לחוק מיסוי מקרקעין, כפי שהיה בתוקף במועד הגשת ההשגה, שבו נקבע כי המשיב לא ידחה השגה מבלי שניתנה למשיג הזדמנות סבירה להשמיע טענותיו, אם ביקש זאת המשיג בהודעת ההשגה. עוד נטען כי סעיף זה תוקן במסגרת תיקון מס' 70 לחוק משנת 2011 ונמצא כיום בסעיף 87(ז) לחוק, וכיום ניסוחו רחב יותר וקובע כי המשיב לא ידחה השגה מבלי שניתנה למשיג הזדמנות סבירה להשמיע טענותיו (אף מבלי שהמשיג יבקש זאת). נטען כי במקרה דנן יש לראות בהחלטה הראשונה, שניתנה מבלי שהייתה למערער הזדמנות להשמיע טענותיו בעל-פה, כהחלטה שניתנה בחוסר סמכות ובניגוד לציווי מפורש הקבוע בחוק, ומשכך דינה להתבטל בהתאם לאמור לעיל. נטען כי בטלות ההחלטה הראשונה מובילה למסקנה המשפטית כי ההשגה נותרה תלויה ועומדת עד אשר ייערך בה דיון ועד אשר תינתן בה החלטה כדין. אשר להחלטה השנייה; נטען כי זו אמנם ניתנה לאחר שהתקיים דיון שבו התאפשר למערער לטעון בעל-פה, אך היא ניתנה בחלוף שבעה עשר חודשים ממועד הגשת ההשגה, דהיינו חמישה חודשים לאחר המועד המקסימאלי שנקבע בחוק, ומשכך יש לראות את ההשגה כאילו התקבלה בהתאם לסעיף 87(ו) לחוק.

שנית, לעניין תחולתם של פסקי הדין שניתנו בעניין עברי ובעניין פלם על המקרה דנן; נטען כי "הלכת עברי עליה הסתמכה ועדת הערר אינה מהווה יותר תקדים מחייב" כיוון שהלכה זו שונתה שנה לאחר מכן בפסק הדין בעניין פלם. לחלופין, נטען כי גם אם הלכת עברי עומדת על כנה, הרי שקיים שוני עובדתי בין המקרה דנן לבין המקרה שנדון בעניין עברי, אשר מצדיק הבחנה במישור המשפטי.

אשר ליחס שבין פסקי הדין בעניין עברי ובעניין פלם, נטען כי ההלכה הרלוונטית במקרה דנן הינה ההלכה המאוחרת יותר שנקבעה בעניין פלם, שבמסגרתה שונתה וסויגה ההלכה שנקבעה בעניין עברי. נטען כי בניגוד לעמדה שהציג המשיב בעבר במסגרת ההליך שהתנהל לפני ועדת הערר בעניין אור, לפיה ההלכה שנקבעה בעניין פלם מוגבלת בתחולתה רק לעניין הפטור ממס רכישה הקבוע בסעיף 9(א1)(2)(ב)(2) לחוק, הרי שכעת עולה

מהוראת ביצוע 5/2011 כי המשיב מוכן להחיל את ההלכה שנקבעה בעניין פלם גם על הפטור ממס שבח הקבוע בסעיף 49(ב) לחוק. עוד נטען כי דעת הרוב בעניין פלם תומכת דווקא בדעת המיעוט של השופטת ט' שטרסברג-כהן בעניין עברי, ולכן הגיעה העת לאמץ את דעת המיעוט בעניין עברי באופן מפורש. לבסוף נטען כי סעיף 49(ב) לחוק יוצר "פיקציה" שפוגעת בזכות הקניין, ולכן יש לפרשה בצמצום, בשים לב למעמדה של זכות הקניין כזכות יסוד שעוגנה בחוק יסוד: כבוד האדם וחירותו. נטען כי הפרשנות שמעניק המשיב לסעיף 49(ב) לחוק, בהסתמך על ההלכה שנקבעה בדעת רוב בעניין עברי, הינה פרשנות מרחיבה שפוגעת באופן בלתי מידתי בזכות הקניין של המערער. נטען כי ראוי לפרש את ה"פיקציה" הקבועה בסעיף 49(ב) לחוק כך שהסעיף יחול רק על דירות אשר נרכשו במהלך הנישואין (גם אם אלה נרשמו על שם אחד מבני הזוג וגם אם קיים הסכם ממון היוצר הפרדה רכושית ביניהם) ותו לא.

אשר לשוני העובדתי בין המקרים, נטען כי המקרה דנן אמנם דומה בנסיבותיו למקרה שנדון בעניין עברי – כאשר בשני המקרים מדובר בבני זוג שחתמו על הסכם ממון שיצר הפרדה רכושית ביניהם – אך קיימים ביניהם שני הבדלים מהותיים: ראשית, הדירה שמכר בן הזוג בעניין עברי שימשה בפועל למגורי המשפחה, ואילו במקרה דנן הדירה מעולם לא שימשה למגורי המשפחה. נטען כי פסק דינו של השופט א' ריבלין בעניין עברי מתבסס במידה רבה על עובדה זו, ומשכך יש לגזור מסקנה משפטית שונה במקרה דנן. שנית, נטען כי יש לייחס משקל לעובדה שהדירה במקרה דנן הינה בבעלות משותפת של המערער ושל ילדיו, בניגוד לדירה שנדונה בעניין עברי.

12. המשיב תומך בפסק דינה של ועדת הערר וטוען כי דין שתי טענותיו של המערער להידחות.

ראשית, לעניין מועד מתן ההחלטה בהשגה; נטען כי בהתאם להלכה הפסוקה ניתן לקיים שימוע או דיון בהשגה במגוון דרכים, לרבות שימוע בכתב בלבד מבלי לזמן את האזרח לדיון בעל-פה, כל עוד ניתנת לאזרח הנפגע מהחלטת הרשות המנהלית הזדמנות נאותה לשטוח מלוא טענותיו לפניה. נטען כי במקרה דנן – כאשר המערער הגיש השגה מפורטת ביותר וכאשר מדובר במחלוקת משפטית בעיקרה – לא הייתה כל הצדקה לזמן את המערער לדיון בעל-פה בטרם ניתנה החלטה בהשגה, ולכן אין לומר שנפל בהחלטה הראשונה של המשיב פגם כלשהו. לחלופין נטען כי אף אם ייקבע שנפל פגם בהחלטה הראשונה, הרי שלא מדובר בפגם חמור המוביל לבטלות ההחלטה, וממילא פגם זה נרפא עת ערך המשיב דיון לבקשת המערער, שלאחריו ניתנה ההחלטה השנייה. נטען כי הדיון נערך בשיתוף פעולה מלא של המערער ושל בא-כוחו, ומשכך המערער מושתק מלטעון בדיעבד כי

ההחלטה שניתנה בעקבותיו בטלה. לחלופי חלופין, נטען כי לועדת הערר מוקנות כל הסמכויות הנתונות למשיב (סעיף 89(ב) לחוק), וכי אין חולק שהצדדים הציגו בהרחבה לפני ועדת הערר את טיעוניהם, הן במישור העובדתי והן במישור המשפטי, ומשכך כל פגם שנפל לכאורה בהחלטות המשיב נרפא במסגרת ההליך בוועדת הערר.

שנית, ולגופו של עניין, טוען המשיב כי פרשנות המערער לסעיף 49(ב) לחוק אינה מתיישבת עם לשון החוק ועם ההלכה שנקבעה בפסק הדין בעניין עברי. נטען כי במסגרת פסק הדין בעניין עברי נדונו ונדחו טענות דומות באופיין לטענות המערער דנן, וכי ההלכה שנקבעה בדעת הרוב שם, לפיה בני זוג נחשבים כ"מוכר אחד" לעניין סעיף 49(ב) לחוק גם אם ערכו ביניהם הסכם ממון שיוצר הפרדה רכושית, אינה משתמעת לשתי פנים ו"חורצת את דינו של המקרה דנן".

אשר לטענת המערער כי יש להבחין עובדתית בין המקרה דנן לבין המקרה שנדון בעניין עברי, נטען כי עובדותיו של המקרה שנדון בעניין עברי "דומות עד מאד" לעובדות המקרה דנן, וכי ההבדלים העובדתיים בין המקרים הינם זניחים ולא מצדיקים גזירת מסקנה משפטית שונה. בנקודה זו טוען המשיב כי העובדה שהדירה במקרה דנן מצויה בבעלות משותפת של המערער ושל ילדיו אינה מעלה או מורידה לעניין תחולת הלכת עברי, מכיוון שממילא רק חלקו של המערער בדירה הוא זה שלא זכה בפטור ממס שבח לפי סעיף 49(ב) לחוק, ואילו מכירת חלקם של ילדי המערער בדירה פטורה ממס. אשר לטענת המערער כי דעת הרוב בעניין עברי ייחסה חשיבות רבה למגורי בני הזוג באחת מהדירות שהייתה רשומה על שם אחד מהם בלבד (בניגוד למקרה דנן), טוען המשיב כי לטענה זו אין אחיזה בפסק הדין בעניין עברי. מבלי לגרוע מהאמור לעיל, המשיב מדגיש כי במקרה דנן נישאו בני הזוג שלמי בשנת 1998, אך בחרו לערוך הסכם ממון רק כשבע שנים לאחר מכן, בשנת 2005, בסמוך למועד מכירת דירתה של אסתר, וטוען כי הדבר מעורר תמיהה.

אשר לטענת המערער בדבר סתירה בין הלכת פלם לבין הלכת עברי (ולחלופין, טענתו כי הלכת פלם צמצמה את תחולת הלכת עברי), טוען המשיב כי שתי ההלכות משתלבות זו בזו ואין ביניהן שום סתירה. המשיב מפנה לדברי הנשיא א' ברק בדעת הרוב בעניין פלם, שהדגיש כי אין סתירה בין שתי ההלכות והסביר כיצד הן מתיישבות זו עם זו. נטען כי ההבחנה בין הלכת פלם לבין הלכת עברי הינה זו: כאשר המכירה או הרכישה של הדירה הראשונה נערכה על ידי אחד מבני הזוג לפני הנישואין, ובמסגרתה נוצלה הטבת המס הקבועה בחוק, ואילו המכירה או הרכישה השנייה נערכת במהלך תקופת הנישואין, אזי אין מקום להחיל את הקונסטרוקציה הקבועה בסעיף 49(ב) לחוק, ולכן בן הזוג השני יוכל ליהנות מהטבות המס המגיעות לו במכירה או ברכישה השנייה (בהתאם לחלקו בדירה

השנייה). לעומת זאת, כאשר שתי הדירות נמכרות או נרכשות במהלך תקופת הנישואין, הרי שיש מקום להחיל עליהן את הקונסטרוקציה הקבועה בסעיף 49(ב) לחוק, אף אם מדובר בדירות שכל אחד מבני הזוג הביא עימו לנישואין ואף אם נחתם ביניהם הסכם ממון. נטען כי במקרה דנן, כמו במקרה שנדון בעניין עברי, שתי הדירות נמכרו במהלך תקופת הנישואין, ומשכך יש הצדקה להחיל על בני הזוג שלמי את הקונסטרוקציה של "מוכר אחד" באופן שמתיישב עם ההלכות שנקבעו בעניין עברי ובעניין פלם. עוד נטען כי הבחנה זו באה לידי ביטוי בהוראת ביצוע 5/2011, שהמשיב פועל על פיה, הן בעניין מס שבח והן בעניין מס רכישה.

דיון והכרעה

13. אקדים לומר כי לאחר עיון בפסק דינה של ועדת הערר ובפסקי הדין שניתנו בבית משפט זה בעניין פלם ובעניין עברי, ולאחר שבחנתי את טענות הצדדים בכתב ובעל-פה לפנינו, הגעתי למסקנה כי יש לקבל באופן חלקי את הערעור, וכך אציע לחבריי שנעשה. אפרט טעמי להלן.

א. האם נפלו פגמים בהליכי ההשגה המחייבים לראות את ההשגה "כאילו התקבלה"

14. סבורני כי בנסיבות המקרה דנן אין ממש בטענות המערער, כי נפלו בהליכי ההשגה שני פגמים שמחייבים לראות את ההשגה "כאילו התקבלה" בהתאם לסעיף 87(ו) לחוק מיסוי מקרקעין, וקביעותיה של ועדת הערר בסוגיה זו מקובלות עלי במלואן. אפרט עמדותי.

א.1. האם קיימת זכות טיעון בעל-פה בהליך ההשגה?

15. זכותו של נישום להשיג על שומה שהוציא המשיב והפרוצדורה שיש לפעול על פיה מעת שמוגשת השגה כזו מוסדרות בסעיף 87 לחוק מיסוי מקרקעין. וזה נוסחו של סעיף 87 לחוק מיסוי מקרקעין לפני תיקון מס' 70 משנת 2011, שהוא הנוסח הרלוונטי במקרה דנן:

"87. (א) הרואה עצמו מקופח בהודעת שומה רשאי, תוך שלושים יום מיום שנמסרה לו ההודעה, להשיג עליה לפני המנהל בכתב שבו יפרט את פרטי השומה עליהם הוא חולק ויתן טעם להשגתו; המנהל ישיב למשיג את החלטתו המנומקת בכתב, תוך שנה מיום שקיבל את ההודעה ההשגה או תוך שלושים ימים מיום שאישר כי המשיג המציא את כל המסמכים והפרטים שנדרש להמציאם, לפי המאוחר; לא השיב המנהל למשיג במהלך תקופה זו, יראו את ההשגה כאילו התקבלה.

(ב) לא יחליט המנהל לדחות את ההשגה, כולה או מקצתה, מבלי שניתנה למשיג הזדמנות סבירה להשמיע טענותיו, אם ביקש זאת המשיג בהודעת ההשגה". (ההדגשות הוספו – י.ד.).

יוער כי סעיף 87 לחוק מיסוי מקרקעין תוקן במסגרת תיקון מס' 70 משנת 2011, והוכנסו בו מספר סעיפי משנה, כשלענייננו רלוונטי סעיף 87(ז) שהחליף את סעיף 87(ב) בנוסחו לעיל:

"87. (ז) לא יחליט המנהל לדחות את ההשגה, כולה או חלקה, בלי שניתנה למשיג הזדמנות סבירה להשמיע את טענותיו".

16. השאלה האם מוקנית לנישום, כחלק מהליך ההשגה לפני רשות המס הרלוונטית, ומעבר להגשת השגה כתובה, גם הזכות לטעון בעל-פה לפני המשיב, נדונה בפסיקת בית משפט זה לא אחת בעבר [ראו למשל: ע"א 3678/13 פרידמן חכשורי חברה להנדסה ולבניה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף (16.9.2014) בפסקאות 16-25 לפסק דיני (להלן: עניין פרידמן חכשורי); ע"א 4069/03 מ.א.ל.ר.ל. שיווק מתכות בע"מ נ' מנהל מכס ומע"מ, פ"ד נט(5) 836, 847-849 (2005)]. ודוק, שאלה זו אינה ייחודית להליכי השגה בתחום דיני המס, והיא נגזרת של שאלה רחבה יותר, בדבר זכותו של אדם הרואה עצמו נפגע מהחלטה מסוימת של רשות מנהלית לטעון כנגד אותה החלטה ולנסות להביא לשינויה, בטרם יפנה לערכאות. כידוע, כלל יסוד במשפט המנהלי הינו כי רשות מנהלית תימנע מהחלטה בזכויותיו של אדם בטרם תעניק לו הזדמנות נאותה להשמיע את טענותיו. זהו חלק מחובת ההגינות המוטלת על הרשות המנהלית כלפי הציבור והנובעת מהיותה נאמן הציבור [ראו למשל: בג"ץ 164/97 קונטרס בע"מ נ' משרד האוצר, אגף המכס והמע"מ, פ"ד נב(1) 289, 322 (1998) (להלן: עניין קונטרס)].

התשובה לשאלה כיצד מיתרגמת חובת ההגינות העקרונית למעשים – או במילים אחרות, מה כוללת אותה "הזדמנות נאותה להשמיע את טענותיו" – משתנה בהתאם לאופיו ולתכליתו של ההליך המנהלי ובהתאם למורכבות, העובדתית והמשפטית, של הסוגיה שבמחלוקת. לעיתים די בכך שהוגשו טענות הנפגע בכתב ובעקבותיהן ניתנה החלטה בכתב על ידי הרשות המנהלית, ולעיתים תידרש הרשות המנהלית לקיים דיון במעמד הצדדים ולאפשר במסגרתו לנפגע לטעון טענותיו בעל-פה, ולעיתים אף להציג חוות דעת מטעמו ולחקור לפניו עדים. כדברי השופט י' זוסימ: "לא ניתן לקבוע כלל אחיד על-פי חייבת הרשות לכלכל צעדיה בכל ענין וענין, זולת זה שעליה להתייחס לאזרח יחס הוגן (fairness). מהי מידת ההגינות הראויה, תלוי בנסיבות הענין" [בג"ץ 335/68 המועצה הישראלית

לצרכנות נ' יו"ר ועדת החקירה לעניין מתן שירותי גז, פ"ד כג(1) 324, 334 (1969). ראו גם: עניין קונטרס בעמ' 322; עניין פרידמן חכשורין].

17. בנקודה זו ראוי להזכיר כי הליך ההשגה הינו הליך מנהלי, שבו הרשות המנהלית – רשות המס הרלוונטית – בוחנת בשנית את החלטתה. לא מדובר בהליך אדברסרי מעין-שיפוטי "קלאסי", שבו שני צדדים מעלים את טענותיהם לפני צד שלישי שמכריע ביניהם, אלא בהליך שבו צד אחד – שהוא הצד המחליט – מעיין מחדש בהחלטתו ומאפשר לצד השני לשכנעו כי יש מקום לשנותה ("לחזור ולעיין ולשנות את השומה"). מדובר בהליך שמקדים את הליך הערר ושמטרתו הינה לנסות ולהגיע להסכמות שייתרו את הליך הערר:

"מטרתה של הגשת השגה למנהל לפי סעיף 87 לחוק הינה ליצור מנגנון של דו שיח בין המנהל לבין הנישום, שבמסגרתו תיבדק השומה מחדש וייבחנו טענותיו של הנישום לגופו של עניין, תוך בדיקת המסמכים הרלבנטיים... המחוקק התכוון לתת לצדדים אפשרות ממשית לסיים את המחלוקות ביניהם ולהגיע להסכמה באשר לחיוב במס ... ולהגיע לפשרה המשקפת את האיזון הנכון בליבון טענותיהם, כדי שמחלוקות אלו לא יעלו בפני ועדת הערר בפעם הראשונה" [אהרן נמדר מס שבח מקרקעין כרך ב 728-729 (מהדורה שביעית, 2012) (להלן: נמדר) (ההדגשה הוספה, י.ד.)].

כאמור, על אף שהליך ההשגה אינו הליך אדברסרי "קלאסי", אלא הליך שבמסגרתו מתבצעת בחינה מחודשת של החלטת רשות המס, אין ספק שמדובר בהליך שחלים עליו כללי המשפט המנהלי, ובראשם חובת ההגינות. כדברי הנשיא א' ברק: "על בחינה מחודשת זו חלים כמובן כללי המשפט המנהלי. יש לקיים, בין היתר, הליך השגה מבוסס עובדתית, סביר, הוגן, מנומק. אכן, יש להעניק זכות טיעון סבירה והוגנת" [עניין מ.א.ל.ר.ל. בעמ' 848].

18. הטענה שמעלה המערער במקרה דנן – לפיה עומדת לנישום תמיד הזכות לטעון בעל-פה במסגרת הליך ההשגה, דהיינו כי מוטלת חובה על רשות המס לקיים דיון בעל-פה בכל השגה – הועלתה מספר פעמים לפני בית משפט זה, בהקשר של הליכי השגה לפי סעיף 82 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: חוק מע"מ). בית משפט זה דחה את הטענה, בקובעו כי זכות הטיעון של הנישום במסגרת הליך ההשגה על החלטת המנהל מתמצה, ככלל, בהגשת השגה כתובה ללא דיון בעל-פה. עם זאת, נקבע כי במקרים חריגים – כגון מקרים שקיימת בהם מורכבות עובדתית או משפטית – אפשר ותקום חובה לקיים דיון בעל-פה בהשגה. כמו כן, נקבע כי על אף שאין חובה לקיים דיון בעל-פה בהשגה, הרי שיש ליתן משקל משמעותי לרצונו של הנישום לקיים דיון בעל-פה בהשגה ולכבד רצון זה, ככל שאין

בנמצא שיקול הנוגד קיום דיון כאמור [ראו: עניין פרידמן חכשורי בפסקאות 16-25 לפסק דיני והאסמכתאות המופיעות שם].

סבורני כי את העקרונות שנקבעו בפסיקת בית משפט זה בעניין פרידמן חכשורי ובעניין מ.א.ל.ר.י. בהקשר של הליכי השגה לפי חוק מע"מ, בנוגע להיקף זכותו של נישום לדרוש שיתקיים דיון בעל-פה בהשגתו, ראוי עקרונית להחיל גם על הליכי השגה לפי חוק מיסוי מקרקעין. סעיף 87 לחוק מיסוי מקרקעין וסעיף 82 לחוק מע"מ קובעים מנגנוני השגה דומים (ומנגנון דומה קבוע גם בסעיף 152 לפקודת מס הכנסה), ולכן ראוי להעניק להם פרשנות דומה. לפיכך, אלמלא הוראת סעיף 87(ב) לחוק מיסוי מקרקעין (כנוסחו בטרם תיקון מס' 70 לחוק), הייתי קובע ללא היסוס כי ההלכות שנקבעו בעניין פרידמן חכשורי ובעניין מ.א.ל.ר.י. חלות בענייננו ככתבן וכלשונן, דהיינו כי זכות הטיעון של הנישום במסגרת הליכי השגה מסתכמת בהגשת השגה כתובה ואינה כוללת, למעט מקרים חריגים, זכות לקיום דיון בעל-פה. עם זאת, לא ניתן להתעלם מכך שסעיף 82 לחוק מע"מ אמנם קובע מנגנון השגה דומה לזה הקבוע בסעיף 87 לחוק מיסוי מקרקעין, אך אינו כולל הוראה דומה להוראת סעיף 87(ב) לחוק מיסוי מקרקעין (כנוסחו בטרם תיקון מס' 70 לחוק), לפיה יש לקיים דיון בעל-פה אם ביקש זאת הנישום בכתב ההשגה. לשונו של סעיף 87(ב) לחוק מיסוי מקרקעין (כנוסחו בטרם תיקון מס' 70 לחוק) ברורה, ומשכך מקובלת עלי טענת המערער כי סעיף זה מטיל על המשיב חובה לקיים דיון בעל-פה, אם ביקש זאת הנישום בכתב ההשגה. במילים אחרות, קיים הבדל בין מנגנון ההשגה שנקבע בחוק מיסוי מקרקעין בטרם תיקון מס' 70 לחוק לבין מנגנון ההשגה הקבוע בחוק מע"מ, ככל שמדובר בנישום שמבקש בכתב ההשגה לקיים דיון בעל-פה: כאשר מדובר בהליכי השגה לפי חוק מע"מ, בקשת הנישום לקיים דיון בעל-פה בהשגתו אינה מטילה על המנהל חובה לקיים דיון בעל-פה בהשגה (אך על המנהל ליתן לבקשה כזו משקל משמעותי ולכבדה, ככל שאין בנמצא שיקול הנוגד קיום דיון בעל-פה, כאמור בפסקה 21 לפסק דיני בעניין פרידמן חכשורי); לעומת זאת, כאשר מדובר בהליכי השגה לפי חוק מיסוי מקרקעין, בקשת הנישום לקיים דיון בעל-פה בהשגתו מטילה על המנהל חובה לקיים דיון בעל-פה בהשגה.

במאמר מוסגר אציין כי מבחינה מעשית נראה לי שהשוני בין הליכי ההשגה לפי חוק מיסוי מקרקעין לבין הליכי ההשגה לפי חוק מע"מ אינו גדול במיוחד, כיוון שגם בהליכי השגה לפי חוק מע"מ נוהג המנהל בדרך כלל לקיים דיון בעל-פה אם ביקש זאת הנישום בכתב ההשגה. עם זאת, אין להתעלם מכך שהדבר נעשה בהתאם להנחיות הפנימיות של מנהל מס ערך מוסף, שבהן נקבע כי ראוי (אך לא חובה) להיעתר לבקשה כזו, ושהדבר נתון לשיקול דעתו של המנהל בכל מקרה ומקרה ולא נעשה תמיד [ראו: עניין פרידמן חכשורי בפסקאות 18-19 לפסק דיני].

19. מהאמור לעיל עולה כי העקרונות שנקבעו בפסיקת בית משפט זה בעניין חכשורי פרידמן ובעניין ת.ד.ל.א.מ. בהקשר של הליכי השגה לפי חוק מע"מ, בנוגע להיקף זכותו של נישום לדרוש שיתקיים דיון בעל-פה בהשגתו, חלים גם על הליכי השגה לפי חוק מיסוי מקרקעין, כל עוד לא ביקש הנישום בכתב ההשגה לקיים דיון בעל-פה. השוני בין הליכי ההשגה לפי חוק מיסוי מקרקעין לבין הליכי השגה לפי חוק מע"מ בא לידי ביטוי במשקל שיש ליתן לבקשתו של הנישום לקיים דיון בעל-פה בהשגתו: בקשה כזו מטילה חובה לקיים דיון בעל-פה בהשגה לפי חוק מיסוי מקרקעין, אך אינה מטילה כשלעצמה חובה לקיים דיון כזה בהשגה לפי חוק מע"מ (אך יש ליתן לה משקל ראוי ולכבדה בהיעדר שיקול המונע קיום דיון כזה).

20. לנוכח האמור לעיל, סבורני כי המערער צודק בטענתו, לפיה המשיב היה מחויב לזמנו לדיון בעל-פה בהשגה, בהתאם לבקשתו, בטרם החליט לדחות את ההשגה. משהתקבלה טענה זו, מתייחד הדיון בטענתו החלופית של המערער בנקודה זו, לפיה סעיף 87(ז) לחוק מיסוי מקרקעין – שהוסף במסגרת תיקון מס' 70 לחוק משנת 2011, ושהחליף את סעיף 87(ב) כנוסחו בטרם תיקון מס' 70 לחוק – מטיל על המשיב חובה לקיים דיון בעל-פה בכל השגה שמוגשת לפי חוק מיסוי מקרקעין, בין אם ביקש זאת הנישום בכתב ההשגה ובין אם לאו. מנגד, טוען המשיב כי סעיף 87(ז) לחוק אינו משנה את המצב הקיים כיום בהליכי השגה אלא רק מעגן בחוק את מה שנקבע עד כה בפסיקה, ומשכך אינו מטיל עליו חובה לקיים דיון בעל-פה בכל השגה שמוגשת לפי חוק מיסוי מקרקעין. כאמור, מכיוון שטענתו של המערער לעניין פרשנות סעיף 87(ב) לחוק מיסוי מקרקעין (כנוסחו בטרם תיקון מס' 70 לחוק) מקובלת עלי, סבורני כי ניתן להותיר את פרשנותו של סעיף 87(ז) לחוק מיסוי מקרקעין (כנוסחו לאחר תיקון מס' 70 לחוק) בצריך עיון לעתיד לבוא. ממילא ספק בעיניי האם יש הצדקה להחיל את סעיף 87(ז) לחוק, שכאמור הוכנס לחוק במסגרת תיקון מס' 70 משנת 2011, על הליכי השגה שהתנהלו בשנים 2007-2008.

21. אין חולק כי החלטתו הראשונה של המשיב, במסגרתה נדחתה ההשגה שהגיש המערער, ניתנה על יסוד ההשגה הכתובה מבלי שנשמעו טענותיו של המערער בעל-פה, וזאת על אף שהמערער ביקש לקיים דיון בעל-פה בהשגה. לנוכח הוראת סעיף 87(ב) לחוק מיסוי מקרקעין (כנוסחו בטרם תיקון מס' 70 לחוק) ולנוכח האמור לעיל, צודק המערער בטענתו כי בכך נפל פגם בהחלטה זו. מעת שביקש המערער לקיים דיון בעל-פה בהשגה היה על המשיב – כעניין שבחובה ולא כעניין שבשיקול דעת – לקיים דיון בעל-פה בהשגתו בטרם מתן החלטה. עם זאת, הקביעה כי הכלל שנקבע בסעיף 87(ב) לחוק מיסוי מקרקעין (כנוסחו בטרם תיקון מס' 70 לחוק) הופר אינה מובילה "אוטומטית" למסקנה הנטענת על ידי

המערער, לפיה ההחלטה בטלה. לנוכח תורת הבטלות היחסית שהשתרשה היטב בפסיקתו של בית משפט זה בתחום המשפט המנהלי, במיוחד במקרים בהם הפגם שנפל בהחלטת הרשות המנהלית נוגע לפגיעה בזכות הטיעון [ראו: דפנה ברק-ארז משפט מינהלי כרך ב 804-802 (2010) (להלן: ברק-ארז)], נראה כי מסקנתו הנטענת של המערער הינה מרחיקת לכת ושגויה. תורת הבטלות היחסית מעניקה לבית המשפט מידה לא מבוטלת של גמישות בבואו לקבוע מהי התוצאה המחויבת במקרה הקונקרטי מקיומו של פגם מסוים בהליך המנהלי, תוך הסתכלות על ההליך כמכלול, ובין היתר תוך הבחנה בין פגמים מהותיים לפגמים שוליים. זאת ועוד, השכל הישר מוביל למסקנה כי גם אם נפל פגם פרוצדוראלי מסוים בהליך, הרי שאין מקום להחמיר יתר על המידה עם הרשות המנהלית אם התברר כי התקיים בהמשך תהליך סביר שריפא את הפגם [ראו: ברק-ארז בעמ' 837-839].

בנקודה זו מקובלת עלי קביעת ועדת הערר כי אילו היה עומד לפניה ערר על ההחלטה הראשונה בלבד – בהנחה שהמשיב לא היה נענה לבקשת בא-כוח המערער ומקיים דיון בעל-פה שבעקבותיו ניתנה ההחלטה השנייה – אזי היו עומדות לפניה שתי אפשרויות להחלטה בעניין הפגם: האחת, להורות על החזרת הדיון לשלב ההשגה, כדי שהמערער יוכל לטעון בעל-פה לפני המשיב; השנייה, לבחון את סבירות ונכונות ההחלטה בהשגה, תוך מתן הזדמנות למערער לטעון בעל-פה לפני הועדה ולהבהיר את טענותיו והשגותיו. סבורני כי שתי האפשרויות הללו משקפות, במישור העקרוני, יישום נכון של עיקרון הבטלות היחסית על נסיבות כאלה.

22. כך או כך, במקרה דנן שלב ההשגה לא הסתיים עם מתן ההחלטה הראשונה. כאמור, הערר במקרה דנן הוגש רק לאחר שניתנה ההחלטה השנייה, בעקבות דיון שהתקיים לפני המשיב, אשר במסגרתו ניתנה לבא-כוח המערער הזדמנות לטעון בעל-פה כנגד ההשגה. כפי שפורט לעיל, דיון זה התקיים בעקבות פניית בא-כוח המערער אל המשיב טלפונית ועמידתו על כך שיתאפשר לו להשלים טיעונו בעל-פה. ראשית, סבורני כי בנסיבות העניין פעל המשיב כראוי, כשנעתר לפניית בא-כוח המערער וקיים דיון בעל-פה בהשגה, מבלי שהמערער נדרש להגיש ערר על ההחלטה הראשונה לבדה. שנית, מקובלת עלי קביעת ועדת הערר כי קיום הדיון בעל-פה וההחלטה השנייה שניתנה בעקבותיו מרפאים את הפגם שנפל בהחלטתו הראשונה. ההחלטה השנייה אמנם זהה להחלטה הראשונה, אך לטעמי יש לראות בנסיבות העניין, בהתאם לתורת הבטלות היחסית, את שתי ההחלטות כמכלול אחד, שבמסגרתו התאפשר למערער להשיג בכתב ובעל-פה כנגד החלטת המשיב. די בכך כדי לדחות את טענת המערער בכל הנוגע לפגם שנפל בהחלטה הראשונה.

לחלופין, אף אם אניח כי הפגם שנפל בהחלטה הראשונה לא נרפא לנוכח הדיון בעל-פה שהתקיים לפני המשיב בסמוך לאחר פנייתו הטלפונית של בא-כוח המערער, ואף לא לנוכח ההחלטה השנייה של המשיב, סבורני כי ניתן לקבוע שהפגם שנפל בהחלטה הראשונה נרפא לנוכח הדיון היסודי שנערך בשלב הערר לפני ועדת הערר. יש לזכור כי לוועדת הערר שדנה בערר על החלטת המשיב בהשגה לפי חוק מיסוי מקרקעין מוקנית סמכות רחבה ביותר והיא "רשאית לאשר את השומה, להפחיתה, להגדילה, לבטלה או להחליט בדרך אחרת כפי שתראה לנכון, ולצורך זה רשאית הוועדה לדון לפי שיקול דעתה בכל דבר שהמנהל רשאי להחליט בו לפי חוק זה, לפי שיקול דעתו" (סעיף 89(ב) לחוק). בכך דומה מאד סמכותה של ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין לסמכותו של בית המשפט המחוזי הדן בערעור לפי סעיף 83(ה) לחוק מע"מ. לפיכך, משעה שוועדת הערר במקרה דנן דנה בפירוט בטענות המערער לגופן, לאחר שהתקיים דיון לפני הוועדה ובמסגרתו ניתנה לבא-כוח המערער הזדמנות לטעון בעל-פה, הרי שממילא יש בכך כדי לרפא את הפגם הנטען שנפל בהליכי ההשגה לפני המשיב [ראו והשוו: עניין פרידמן חכשורי בפסקה 23 לפסק דיני].

2.א. האם ההחלטה ניתנה בחלוף המועד הקבוע בחוק?

23. סעיף 87 לחוק מיסוי מקרקעין קובע כי אם לא נתן המשיב החלטה בהשגה תוך שנה מיום הגשתה אזי "יראו את ההשגה כאילו התקבלה" [ראו: הסיפא לסעיף 87(א) לחוק, כנוסחו בטרם תיקון מס' 70 לחוק (שהוא הנוסח הרלוונטי למקרה דנן), וסעיף 87(ו) לחוק, כנוסחו לאחר תיקון מס' 70 לחוק]. סעיפים דומים במהותם ובניסוחם פזורים בחוקי מס שונים [ראו למשל: סעיף 82(ד) לחוק מע"מ וסעיף 152(ג) לפקודת מס הכנסה], והם מורכבים בדרך כלל משני חלקים המשלימים זה את זה: מחד, קציבת מסגרת זמן נוקשה לרשות המנהלית למתן החלטה בהשגה, ומאידך, קביעת סנקציה ברורה בגין חריגה של הרשות המנהלית ממסגרת הזמן הקצובה. תכליתם של סעיפים אלו ברורה: הם נועדו לתמרץ את הרשות המנהלית לקבל החלטה בתוך פרק זמן סביר, על מנת לצמצם את חוסר הוודאות שבו שרוי הנישום שממתין להחלטת הרשות המנהלית בהשגה ולאפשר לו לכלכל את צעדיו בתבונה. תכלית זו מושגת על ידי השילוב שבין שני החלקים האמורים לעיל: קציבת מסגרת זמנים נוקשה למתן החלטה מגדירה מהו פרק הזמן הסביר המקסימאלי שניתן לרשות המנהלית על מנת לדון ולהחליט בהשגה, ואילו קביעת הסנקציה הברורה בגין חריגה של הרשות המנהלית ממסגרת זמנים זו מייתרת (ולמצער מצמצמת) את ההתדיינות המשפטית הפוטנציאלית בדבר תוצאותיה המשפטיות של חריגת הרשות המנהלית ממסגרת זמנים זו [ראו למשל: ע"א 5954/04 פקיד שומה ירושלים 1 נ' סמי (22.4.2007) בפסקה 9 לפסק דינה של השופטת (כתארה אז) מ' נאור. ראו והשוו: ברק-ארז בעמ' 802-804].

24. המערער טוען, כאמור, כי יש לראות את ההחלטה השנייה – אשר אין חולק כי ניתנה במקרה דנן בחלוף כ-17 חודשים מיום הגשת ההשגה – כהחלטה שניתנה בחלוף המועד הקבוע לכך בחוק, ומשכך כי יש לראות את ההשגה "כאילו התקבלה" בהתאם לסעיף 87 לחוק. דין הטענה להידחות. טענה זו הינה המשך ישיר של טענתו הקודמת של המערער, לפיה ההחלטה הראשונה בטלה כתוצאה מהפגם שנפל בה. כאמור לעיל, דחיתי את טענתו הקודמת של המערער וקבעתי כי הפגם שנפל בהחלטה הראשונה (דחיית ההשגה מבלי שניתנה למערער, על אף בקשתו, הזדמנות לטעון בעל-פה לפני המשיב) נרפא על ידי קיום דיון מאוחר לפני המשיב, שבו ניתנה לבא-כוח המערער הזדמנות לטעון בעל-פה לפני המשיב ושבעקבותיו ניתנה ההחלטה השנייה. עוד קבעתי כי ההחלטה השנייה אמנם זהה להחלטה הראשונה, אך בנסיבות העניין יש לראות את שתי ההחלטות כמכלול אחד, שבמסגרתו התאפשר למערער להשיג בכתב ובעל-פה כנגד החלטת המשיב. ציינתי כי יש להסתכל על ההליך המנהלי כמכלול – בהתאם לתורת הבטלות היחסית וכעניין של שכל ישר – תוך הבחנה בין פגמים מהותיים לפגמים שוליים, ותוך בדיקה האם התקיים בשלב מאוחר של ההליך תחליף סביר לפגם שנפל בשלב מוקדם יותר שלו. משכך, סבורני כי אין "לבודד" את ההחלטה השנייה של המשיב מהנסיבות שקדמו לנתינתה במקרה דנן, ובתוך כך אין להתעלם מהעובדה שקדמה לה ההחלטה הראשונה, שגם אם נפל בה פגם הרי היא ניתנה בפרק הזמן הקבוע בחוק (כשבועה חודשים מיום הגשת ההשגה).

סבורני כי לא למקרה מסוג זה נועד הכלל הקבוע כיום בסעיף 87(ו) לחוק (הסיפא לסעיף 87(א) לחוק, כנוסחו בטרם תיקון מס' 70). כאמור, תכליתו של הכלל הקבוע בסעיף 87(ו) לחוק הינה לתמרץ את הרשות המנהלית לקבל החלטה בתוך פרק זמן סביר, על מנת לצמצם את חוסר הוודאות שבו שרוי הנישום שממתיין להחלטת רשות המס בהשגה. תכלית זו תוגשם אם הכלל יופעל במקרים מובהקים שבהם רשות המס "ישנה" במשך שנה שלמה מיום הגשת ההשגה ולא קיבלה שום החלטה בהשגה, ואז בחלוף שנה "התעוררה" ומיהרה לדחותה. במקרים כאלו מוצדק לנהוג ברשות המס "ביד קשה" ולהפעיל את הסנקציה הקבועה בחוק כפשוטה וכלשונה. תכלית זו לא תוגשם אם הכלל יופעל באופן רחב מדי וייושם גם על מקרים כגון דא, שבהם ניתנה החלטה בהשגה במהלך השנה שחלפה ממועד הגשתה, אך בדיעבד נקבע כי בהחלטה זו נפל פגם מסוים, ובמיוחד כאשר הרשות פעלה לתיקון הפגם שנפל בהחלטה. די בכך כדי לדחות את טענת המערער בנקודה זו.

25. בשולי הדברים, ומבלי לגרוע מהאמור לעיל, אני רואה לנכון להעיר כי מוטב היה אילו ההחלטה השנייה במקרה דנן הייתה ניתנת בסמוך יחסית למועד הדיון בעל-פה שהתקיים לפני המשיב, ולא בחלוף חודשים ארוכים, וכך הייתה נמנעת ההתדיינות המשפטית

בסוגיה דנן. אין להתעלם מכך שבסופו של דבר ההחלטה השנייה זהה במהותה להחלטה הראשונה, ומשכך ניתן לתמוה מדוע לקח זמן רב כל כך עד שזו ניתנה.

עתה, משדחיתי את טענות המערער במישור המנהלי, אפנה לדון בטענותיו לגופו של עניין בנוגע לפרשנות סעיף 49(ב) לחוק מיסוי מקרקעין.

ב. פרשנות סעיף 49(ב) לחוק מיסוי מקרקעין

26. סעיף 49(ב) לחוק מיסוי מקרקעין קובע כדלקמן:

”49(ב). לענין פרק זה יראו מוכר ובן זוגו, למעט בן זוג הגר דרך קבע בנפרד, וילדיהם שטרם מלאו להם 18 שנים למעט ילדים נשואים - כמוכר אחד.”

פרשנותו של סעיף זה עמדה במוקד פסק הדין בעניין עברי, שנסיבותיו דומות לנסיבות המקרה דנן, ושההלכה שנקבעה בו תומכת לכאורה בעמדת המשיב במקרה דנן. אילו היה פסק הדין בעניין עברי עומד לבדו, ספק אם היה מקום לדיון ארוך במקרה דנן. אלא שכשנה לאחר שניתן פסק הדין בעניין עברי ניתן פסק הדין בעניין פלם, שעסק אמנם בפרשנותו של סעיף אחר בחוק מיסוי מקרקעין – סעיף 9(ג1א)(2)(ב)(2) לחוק מיסוי מקרקעין (להלן, לשם הקיצור והנוחות, יכונה: סעיף 9 לחוק) – אך דן באותן שאלות עקרוניות שהתעוררו בעניין עברי תוך עריכת הבחנות משפטיות שלא נערכו בעניין עברי. בשים לב לכך שטענות המערער בערעורו לפנינו נסבות במידה רבה על הדגשת הדומה והשונה בין עניינו לבין עניין עברי, כמו גם על היחס שבין הלכת עברי לבין הלכת פלם, אסקור בקצרה להלן את התשתית העובדתית שנדונה בשני המקרים ואת ההלכות שנפסקו בהם. כמו כן ראוי להתייחס לשני פסקי דין של ועדות הערר שעסקו בסוגיה זו לפני ואחרי שניתנו פסקי הדין בעניין עברי ובעניין פלם. לאחר מכן אשוב ואבחן את טענות המערער על רקע עובדות המקרה דנן.

ב.1. פסק דינה של ועדת הערר בעניין מור

27. ראוי להתחיל את הדיון בסוגית פרשנותו של סעיף 49(ב) לחוק בפסק דינה של ועדת הערר בע”ש (ב”ש) 2979/97 מור נ’ מנהל מס שבח מקרקעין באר שבע (15.7.1998) (להלן: עניין מור), שקדם לפסק הדין בעניין עברי ובעניין פלם, אך הוזכר בהם לא אחת, כמו גם בספרות המשפטית בתחום המיסוי.

28. התשתית העובדתית בעניין מור: בני הזוג מור ערכו בטרם נישואיהם הסכם יחסי ממון, במסגרתו קבעו כי הרכוש של כל אחד מהם לפני הנישואין ייוותר רכושם ולא ייחשב כרכוש משותף. מר מור מכר לפני הנישואין את דירתו וקיבל פטור ממס שבח בגין אותה מכירה, בהתאם לסעיף 49(ב) לחוק. לאחר הנישואין, ובטרם חלפו ארבע שנים ממועד מכירת דירתו של מר מור, מכרה גברת מור את דירתה וביקשה לקבל פטור ממס שבח בגין מכירה זו. המשיב סירב להעניק לגברת מור פטור בגין המכירה ודחה את השגתה. לשיטת המשיב, כיוון שמכירת דירתה של גברת מור נעשתה במהלך הנישואין, אזי יש לראות את בני הזוג כ"מוכר אחד" בהתאם לסעיף 49(ב) לחוק, ולפיכך יש לראות גם את מר מור כמי שמכר אותה דירה. מכיוון שטרם חלפו ארבע שנים ממועד מכירת דירת מר מור שזיכתה אותו בפטור ממס שבח, סירב המשיב להעניק לבני הזוג פטור בגין מכירת דירת גבר מור. על קביעה זו הגישו בני הזוג מור ערר.

29. פסק דינה של ועדת הערר בעניין מור: ועדת הערר (יו"ר הועדה – השופט מ' גלעד, וחברי הועדה – י' אמיתי ור' משה) קיבלה את הערר שהגישו בני הזוג מור. נקבע כי אמנם ניתן להגיע לתוצאה שאליה הגיע המשיב אם מעניקים ללשון סעיף 49(ב) לחוק פרשנות מילולית צרה, אולם ספק אם תוצאה זו תהיה צודקת או תואמת את תכלית החוק. נקבע כי סעיף 49(ב) לחוק יצר "פיקציה" משפטית שמטרתה היחידה הינה למנוע "התחכמויות" ותכנוני מס, שבמסגרתם ירשמו בני זוג דירות על שם כל אחד מהם בנפרד, כמו גם על שם ילדיהם, לשם התחמקות מתשלום מס שבח. נקבע כי אין חולק שהדירה השנייה שנמכרה במקרה דנן שייכת לגברת מור בלבד ונרכשה עוד לפני שנישאה למר מור, וכי אילו הייתה גברת מור מוכרת את הדירה יום אחד לפני נישואיה, אין כל ספק שהיא הייתה נהנית מפטור ממס שבח. בנסיבות אלה נקבע כי חיובה של גברת מור במס שבח בגין מכירת דירה שבבעלותה עוד מלפני הנישואין, עקב מכירת דירה של מר מור של לפני הנישואין, משמעותו "הענשת" גברת מור על מעשי מר מור בטרם השניים נישאו. עוד נקבע כי לתוצאה זו ניתן להגיע אף אם לא היה בנמצא הסכם ממון בין בני הזוג, אך על אחת כמה וכמה שזו התוצאה הנכונה והצודקת כשנערך הסכם ממון שבו נקבעה הפרדה רכושית בין בני הזוג.

ועדת הערר ציינה כי הסעיף אמנם יוצר "פיקציה", לפיה שני בני הזוג מהווים יחידה אחת לצורכי מס, וכי פיקציה זו נועדה למנוע התחכמויות מס, אך אין משמעותה ש"יש לגרור את ההיסטוריה לתוך חיי בני הזוג". לפיכך נקבע כי "את התא המשפחתי יש לראות כיחידה אחת, לצורך מס, מרגע שנוצר התא המשפחתי ולא לפני כן", וכי מכירות של דירות שביצע אחד מבני הזוג לפני הנישואין אינן מיוחסות לבן הזוג השני לאחר הנישואין. הודגש כי אילו מר מור היה מוכר דירה נוספת שבבעלותו לאחר נישואיו או אף אם היה מוכר דירה משותפת

לו ולאשתו, בטרם חלפו ארבע שנים ממכירת דירתו הראשונה, אזי הוא לא היה זכאי לפטור, כיוון שאז הוא היה הנהנה או אחד הנהנים גם מהמכירה השנייה.

2.ב. פסק דינו של בית משפט זה בעניין עברי

30. התשתית העובדתית בעניין עברי: בני הזוג עברי ערכו בטרם נישואיהם הסכם יחסי ממון, במסגרתו קבעו כי דירתו של כל אחד מהם תישאר בבעלותו הבלעדית גם לאחר הנישואין ולא תיחשב כרכוש משותף. עוד נקבע בהסכם כי דירתו של מר עברי תוכל לשמש כדירת מגורים של בני הזוג ושל ילדיהם. במועד נישואיהם הייתה לכל אחד מבני הזוג דירת מגורים נפרדת. כשנתיים לאחר הנישואין מכר מר עברי את דירתו, ששימשה כאמור למגורי המשפחה, וקיבל פטור ממס שבח בהתאם לסעיף 49ב לחוק. בטרם חלפו ארבע שנים ממכירת דירתו של מר עברי, מכרה גברת עברי את דירתה וביקשה גם היא לקבל פטור ממס שבח. המשיב סירב לבקשה ודחה השגה שהגישה גברת עברי, בנימוק כי טרם חלפו ארבע שנים ממועד מכירת דירת מגורים קודמת על ידי התא המשפחתי בפטור ממס שבח. גברת עברי הגישה ערר על החלטת המשיב לדחות את השגתה. ועדת הערר קיבלה את הערר וקבעה כי לצורך הדיון בשאלת הפטור ממס שבח, אין זה רצוי לבטל את ההבחנה בין נכסים אשר נרכשו על ידי כל אחד מבני הזוג לפני הנישואין ונותרו רשומים על שם כל אחד מהם בנפרד – ואשר לגביהם סיכמו בני הזוג עוד בטרם הנישואין, במסגרת הסכם יחסי ממון, על משטר של הפרדה רכושית – לבין נכסים שנרכשו על ידי בני הזוג לאחר הנישואין.

31. דעת הרוב בפסק דינו של בית משפט זה בעניין עברי: ערעורו של המשיב לבית משפט זה התקבל בדעת רוב (השופט (כתארו אז) א' ריבלין, אליו הצטרף הנשיא א' ברק). נקבע כי לשון סעיף 49(ב) לחוק הינה "בהירה וברורה", וכי עולה ממנה שרואים בני זוג כ"מוכר אחד", למעט בני זוג החיים בנפרד דרך קבע, ולכן כל מכירה שנעשת על ידי אחד מבני הזוג תיחשב לצורכי הדיון בפטור ממס שבח כאילו נעשתה גם על ידי בן הזוג האחר, וכי ניצול הפטור ממס על ידי אחד מבני הזוג ייחשב כניצול הפטור על ידי בן הזוג האחר. נקבע כי פרשנות זו מתיישבת היטב גם עם התכלית הסובייקטיבית והאובייקטיבית של החוק. נקבע כי אין לקבל את הפרשנות הצרה של ועדת הערר, לפיה תכליתה היחידה של הוראת סעיף 49(ב) לחוק הינה למנוע תכנוני מס בלתי לגיטימיים והערמה על רשויות המס, בדרך של רישום דירות על שם בני המשפחה השונים בנפרד על מנת שכל אחד מהם ייהנה מפטור ממס שבח בעת מכירתה. נקבע כי ביסוד הסעיף לא עומדת רק מטרה שלילית (מניעת תכנוני מס בלתי לגיטימיים) אלא גם מטרה חיובית, בדבר הגשמת מאווי וצרכיו של התא המשפחתי (להבדיל מאלו של מי מבני הזוג בנפרד), מתוך הנחה שהתמורה שמתקבלת

ממכירת דירת המגורים משמשת ברוב המקרים לרכישת דירת מגורים אחרת עבור התא המשפחתי.

עוד נקבע כי הפרשנות הצרה שהעניקה ועדת הערר לסעיף 49(ב) לחוק פוגעת בעיקרון השוויון, כיוון שהיא מבחינה בין בני זוג שהחליטו על הפרדה רכושית בנכסיהם לבין בני זוג שלא עשו כן, מבלי שיש טעם ראוי להבחנה כזו. נקבע כי החלטתם של בני זוג לערוך הסכם ממון ולקיים הפרדה בנכסיהם טרם הנישואין אינה צריכה להשליך על שאלת מתן הפטור ממס שבח במכירת דירת מגורים ששני בני הזוג מתגוררים בה בפועל. נקבע כי התכליות שעומדות ביסוד דיני המס אינן בהכרח זהות לתכליות של דינים אחרים, כגון דיני המשפחה שמכירים בזכותם של בני זוג להסדיר את הסוגיות הממוניות והרכושיות ביניהם בטרם נישואיהם. בהקשר זה צוין כי המחוקק ראה לנכון להחריג מתחולת סעיף 49(ב) לחוק רק את המקרה של בני זוג המתגוררים בנפרד דרך קבע, וכי הסעיף התווסף לחוק רק בשנת 1980, שעה שחוק יחסי ממון משנת 1973 היה לנגד עיניו של המחוקק. משכך נקבע כי יש לצאת מנקודת הנחה כי אילו היה המחוקק רוצה לסייג את הוראת סעיף 49(ב) לחוק ולקבוע שהסכם יחסי ממון מבטל את נפקות ההגדרה של "מוכר אחד", אז היה קובע זאת במפורש. צוין כי הפרשנות שהעניקה ועדת הערר לסעיף 49(ב) לחוק עלולה לעודד בני זוג לכוות הסכמי ממון בטרם נישואיהם, אך ורק מתוך רצון ליהנות בבוא היום מפטור כפול ממס שבח במכירת דירותיהם, ואף עלולה לעודד כריתת הסכמי ממון גם לאחר הנישואין, כך שדירות שיירכשו על ידי בני הזוג לאחר נישואיהם יירשמו על שם כל אחד מהם בנפרד משיקולי מס בלבד.

עוד נקבע כי "תא משפחתי" יכול להיות גם "תא יחיד", המורכב מאדם אחד בלבד שבבעלותו דירת מגורים. עם זאת, נקבע כי כאשר מצטרפים שני "תאי יחיד" ל"תא משפחתי" זוגי חדש, אזי "התא המשפחתי" החדש הוא זה שנבחנת זכאותו לפטור ממס שבח בהתאם לחוק, ואילו הפטור הקודם שכל אחד מהיחידים היה זכאי לו חולף מן העולם.

דעת הרוב התייחסה גם לפסק הדין בעניין מור וציינה כי אין בו כדי לסייע לבני הזוג עברי, לנוכח השוני העובדתי בין המקרים. צוין כי בעניין מור בוצעה המכירה הראשונה לפני שבני הזוג נישאו, ולכן מדובר במכירה שבוצעה על ידי "תא משפחתי" נפרד מ"התא המשפחתי" שנוצר לאחר הנישואין, ואילו במקרה דנן בוצעה המכירה הראשונה לאחר הנישואין במסגרת "התא המשפחתי" החדש. צוין כי בעניין מור לא "נהנתה" גברת מור מהפטור שניתן לבן זוגה בעת שמכר את דירתו לפני הנישואין (דירה שלגברת מור לא הייתה שום זיקה רכושית אליה), ואילו במקרה דנן מדובר במכירה של דירה ששימשה כדירת המגורים של שני בני הזוג במהלך נישואיהם.

32. דעת המיעוט בפסק הדין בעניין עברי: השופטת ט' שטרסברג-כהן סברה בדעת מיעוט כי יש לפרש את סעיף 49(ב) לחוק באופן שמביא בחשבון את ההפרדה הרכושית המוחלטת שנשמרה בין בני הזוג ביחס לדירות שרכשו קודם לנישואיהם. נקבע כי עצם העובדה שסעיף 49(ב) לחוק שותק בעניין זה אינה מלמדת על הסדר שלילי, כפי שסברה דעת הרוב, וכי לשון הסעיף ותכליתו מאפשרות לפרשו באופן רחב. נקבע כי לשון הסעיף אינה שוללת פרשנות שמצמצמת את תחולתו ביחס לדירות שנרכשו בנפרד לפני הנישואין ושהמשיכו להיות בבעלות נפרדת של כל אחד מבני הזוג לאחר הנישואין. נקבע כי פרשנות זו מתיישבת גם עם תכליתו הסובייקטיבית והאובייקטיבית של הסעיף. נקבע כי תכליתו הסובייקטיבית של הסעיף – כפי שהיא עולה מדברי ההסבר לחוק – הינה לקבוע נורמה אנטי תכנונית שתמנע תכנוני מס בלתי לגיטימיים על ידי בני זוג, כגון רישום הבעלות בדירות על שם בני משפחה שונים אך ורק לצורך ניצול הפטור ממס שבח. לפיכך נקבע כי מתבקשת המסקנה כי סעיף 49(ב) לחוק לא חל על נסיבות המקרה דנן, משום שאין בהן פוטנציאל לתכנון מס בלתי לגיטימי, כאשר מדובר בשתי דירות שכל אחת מהן הייתה בבעלות אחד מבני הזוג שנים רבות קודם לנישואיהם, והבעלות בהן נותרה נפרדת בתקופת הנישואין, הן בפועל והן על פי ההסכם. בהקשר זה הודגש כי חוק יחסי ממון מאפשר לבני זוג לכוות הסכם יחסי ממון, שבמסגרתו הם מסכימים להשאיר את הרכוש שרכש כל אחד מהם לפני הנישואין בבעלות נפרדת, ולכן "קשה להלום שיש בהוראת סעיף 49(ב) כדי לבטל במחי יד – לצורך מיסוי – את זכותו המהותית העצמאית של בן הזוג ברכוש שלו, כאשר ההפרדה לא נעשתה בהקשר של הטבות במיסוי".

עוד צוין כי תוצאה זו עולה בקנה אחד עם פסק דין נוסף של בית המשפט העליון שניתן כשנה לפני כן על ידי אותו מותב, בע"א 900/01 קלט נ' פקיד שומה תל-אביב 4, פ"ד נז (3) 750 (2003) (להלן: עניין קלט), שבו נקבע כי יש לפרש את חזקות תלות מקורות ההכנסה של בני זוג הקבועות בסעיף 66(ד) לפקודת מס הכנסה, שנועדו למנוע הפחתות מס בלתי לגיטימיות, כחזקות הניתנות לסתירה ולא כחזקות חלוטות, כך שבמקרים בהם מוכח שבפועל אין תלות בין מקורות ההכנסה של בני הזוג לא תיקבע תלות כזו מכוח הדין.

לבסוף נקבע כי פרשנות זו מתיישבת עם עקרונות של שוויון וצדק, כיוון שהיא מבחינה בין נישומים תמי לב שקובעים ביניהם הפרדה רכושית בדירותיהם ולא מנסים להתחמק מחבות במס לבין נישומים שמבקשים לבצע תכנון מס בלתי לגיטימי. ועוד נקבע כי פרשנות זו מתיישבת עם ערך הניטרליות של דיני המיסים, כיוון שהיא מחילה על בני הזוג את אותו דין מס שהיה חל עליהם אלמלא נישואיהם.

33. התשתית העובדתית בעניין פלם: בני הזוג פלם רכשו יחד במהלך נישואיהם דירת מגורים. לגברת פלם הייתה דירת מגורים קודמת מלפני נישואיה, אשר בהתאם להסכם יחסי ממון שנכרת בין בני הזוג נותרה בבעלותה המלאה והבלעדית. בני הזוג דיווחו על הרכישה למשיב וערכו שומה עצמית של מס רכישה, במסגרתה החילו על חלקה של האישה ברכישת הדירה את שיעורי המס הרגילים הקבועים בחוק מיסוי מקרקעין, ואילו ביחס לחלקו של האיש החילו את שיעורי המס המופחתים המגיעים לרוכש "דירה יחידה" הקבועים בחוק. המשיב דחה את השומה העצמית וקבע כי יש לראות בבני הזוג פלם כ"רוכש אחד" בהתאם לסעיף 9 לחוק שקובע כי "יראו רוכש ובן זוגו, למעט בן זוג הגר בדרך קבע בנפרד, וילדיהם שטרם מלאו להם 18 שנים, למעט ילד נשוי – כרוכש אחד". המשיב קבע כי לנוכח העובדה שגברת פלם רכשה דירה קודמת לפני הנישואין, ולנוכח הוראת סעיף 9 לחוק שרואה בבני הזוג "רוכש אחד", הרי שאין לראות במר פלם כרוכש "דירה יחידה", ולפיכך הוא אינו זכאי לשיעורי מס מופחתים. מר פלם הגיש ערר על החלטת המשיב לדחות את השומה העצמית ביחס לחלקו בדירה ואת השגתו. ועדת הערר קיבלה את הערר וקבעה כי ההיגיון הכלכלי והחברתי מחייב במקרים כגון דא, בהם נרכשו דירות מגורים על ידי בני הזוג לפני מועד נישואיהם, שלא להתחשב בהיסטוריה זו כשנותנים פטור או מס רכישה מופחת.

34. דעת הרוב בפסק דינו של בית משפט זה בעניין פלם: ערעורו של המשיב לבית משפט זה נדחה בדעת רוב (הנשיא א' ברק, אליו הצטרפה השופטת א' חיות). נקבע כי הדירה נשוא הדיון נרכשה על ידי בני הזוג "במשותף וכיחידה אחת", ומשכך יש לראותם ביחס לדירה זו כ"רוכש אחד" בהתאם לסעיף 9 לחוק. צוין כי בגין רכישה זו התבקש שיעור מס רכישה מופחת רק ביחס לחלקו של מר פלם, ולשם כך יש לבחון האם מדובר ב"דירה יחידה" שלו. צוין כי הדירה הרלוונטית הנוספת שצריך לבחון במקרה דנן הינה הדירה שרכשה גברת פלם לפני הנישואין, וכי בנסיבות אלה מתעוררת שאלת פרשנות בנוגע לתחולת סעיף 9 לחוק על דירה שרכש אחד מבני הזוג לפני הנישואין. נקבע כי מבחינה לשונית הוראת סעיף 9 לחוק "דנה במס רכישה, על אירוע הרכישה, במועד הרכישה", דהיינו כי ההוראה מתמקדת במועד הרכישה ומכוונת אליו. נקבע כי גברת פלם רכשה את דירתה בטרם הכירה את מר פלם וממילא בטרם השניים נישאו, ולכן במועד זה לא היה מר פלם "בן זוגה". לפיכך נקבע כי על פי המשמעות הלשונית הפשוטה של ההוראה, אין היא חלה על מר פלם שלא היה במועד הרלוונטי "בן זוגה" של גברת פלם. בנקודה זו ציטט הנשיא ברק בהסכמה מפסק דינה של ועדת הערר בעניין מור, בו נאמר כי יש לראות את התא המשפחתי כיחידה אחת לצורכי מס רק מרגע שנוצר התא המשפחתי ולא לפני כן.

עוד נקבע כי פרשנות זו מתבקשת גם על פי תכלית החוק. נקבע כי אחת מתכליות הוראת סעיף 9 לחוק הינה מניעת תכנוני מס בלתי לגיטימיים, כגון מצב שבו יירכשו מספר דירות מגורים שייוחסו לבני המשפחה השונים כדי לזכות שלא בצדק בשיעור המס המופחת המוענק ל"דירה יחידה". נקבע כי תכלית זו מובילה למסקנה כי אין להחיל את ההוראה על דירה שנרכשה בטרם הנישואין, כיוון ש"במועד זה אין חשש לייחוס הדירה לבני המשפחה השונים, כי עדיין אין בני משפחה שונים, והרוכש הוא רוכש יחיד, ולו מיוחסת רכישת הדירה". לצד זה, נקבע כי תכלית מניעת תכנוני המס הבלתי לגיטימיים אינה התכלית היחידה של הסעיף, וכי לצידה ישנה תכלית נוספת שעניינה לראות במשפחה יחידה אחת ולהעניק לה הקלה במס רכישה בעת שהיא רוכשת דירה יחידה במשאביה המצומצמים. נקבע כי גם תכלית זו מובילה למסקנה שאין לראות בבני הזוג פלם כ"רוכש אחד" ביחס לדירה הראשונה, וכי המשפחה במקרה דנן זכאית ליהנות משיעור המס המופחת בגין חלקו של מר פלם, כיוון שזוהי "הדירה היחידה" של המשפחה כיחידה אחת, ואילו הדירה של גברת פלם שנרכשה על ידה לבדה היא דירתה שלה בלבד ולא דירת המשפחה. עוד נקבע כי:

"סעיף 9 [לחוק] מבקש להתייחס לתא המשפחתי כיחידה אחת ולבחון את מצבו הכלכלי/סוציאלי של התא החל מהמועד שבו נוצר התא המשפחתי וביחס לנכסים שנרכשו במסגרת התא המשפחתי, שכן נכסים שאינם במסגרת נכסי התא המשפחתי, אלא שייכים לבן זוג אחד בלבד מלפני שנוצר התא המשפחתי, אינם מדד למצבו הסוציאלי של התא כתא, אלא מדד למצבו הסוציאלי של בן הזוג המחזיק בנכסים אלה בלבד. מצבו של בן הזוג האחד איננו חלק ממצב התא אם מקורו בנכס מלפני הנישואין שנשאר מחוץ למסגרת התא המשפחתי. קו הגבול המכריע בהתייחסות לתא המשפחתי כיחידה אחת הוא הקו של יצירת התא המשפחתי, וזה נראה לי קו מתבקש על פי הגיונם של הדברים" [הנשיא ברק, שם, בעמ' 132 (ההדגשה הוספה – י.ד.)].

נקבע כי פרשנות זו היא הפרשנות ההגיונית והסבירה, ואילו הפרשנות האחרת – לפיה יש לייחס בעלות לצורך מס למי שאין לו כל זכות בדירה הראשונה ולמי שלא היה לו קשר לדירה או לרוכש הדירה במועד הרכישה – הינה "פרשנות קשה יותר", שיש בה היבטים מסוימים של תחולה רטרואקטיבית. עוד נקבע כי הפרשנות דלעיל מגשימה את האוטונומיה של כל אחד מבני הזוג במסגרת התא המשפחתי, וכי היא אינה מפרה את עקרונות השוויון והניטרליות שעומדים ביסוד דיני המסים. בהקשר זה נקבע כי קיים שוני בין בני זוג שעובר לנישואין חותמים על הסכם ממון שיוצר הפרדה רכושית לבין בני זוג שלא חותמים על הסכם ממון כזה, ולכן קיימת הצדקה להבחין ביניהם בהקשר של סעיף 9 לחוק, ואין בהבחנה זו כל הפליה או אי-ניטרליות.

הנשיא ברק התייחס להלכה שנקבעה בעניין עברי וקבע כי קיימת "הבחנה ברורה" בין שני המקרים. צוין כי שתי המכירות שנדונו בעניין עברי אירעו לאחר הנישואין, ואילו כאן מדובר בדירה אחת שנרכשה לפני הנישואין ובדירה שנייה שנרכשה לאחר הנישואין. נקבע כי בדעת הרוב בעניין עברי קיימת התייחסות מפורשת למקרה שבו המכירה הראשונה אירעה לפני הנישואין ואילו המכירה השנייה אירעה לאחר הנישואין, כגון המקרה שנדון בעניין מור, תוך הבחנה בין מקרה כזה לבין המקרה שנדון שם. צוין כי נאמר שם במפורש כי העובדה שאחד מבני הזוג ניצל פטור ממס לפני הנישואין אינה מונעת כשלעצמה מהתא המשפחתי שנוצר בעקבות הנישואין מלנצל פטור ממס לאחר הנישואין, להבדיל מהמקרה שבו שתי המכירות מבוצעות לאחר הנישואין בפער זמנים שנופל מארבע שנים. לפיכך קבע הנשיא ברק כי הפרשנות המוענקת על ידו לסעיף 9 לחוק בעניין פלם אינה סותרת את הפרשנות שהעניקה דעת הרוב בעניין עברי לסעיף 49(ב) לחוק.

35. השופטת חיות הצטרפה לעמדת הנשיא ברק בעניין פלם, וציינה כי החזקה הקבועה בסעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין הינה "כך נראה" חזקה חלוטה. השופטת חיות ציינה כי סעיף 9 לחוק שולל מאדם נשוי את הזכות למס מופחת, ככל שבן זוגו רכש במהלך הנישואין דירת מגורים וניצל כבר את הזכות למס מופחת, תוך הנחה חלוטה של שיתוף בין בני הזוג. השופטת חיות ציינה כי חזקה זו תופסת את התא המשפחתי כיחידה כלכלית אחת, ואינה מכירה באפשרות הלגיטימית שבני זוג נשואים הגרים יחד וחיים בהרמוניה יבחרו לנהל את ענייניהם הקנייניים והכספיים בנפרד. נקבע כי יש בכך משום פגיעה בזכותו של הפרט לאוטונומיה ובזכותם של בני הזוג, הגם שנישאו זה לזה, להתייחסות נפרדת ועצמאית. לפיכך נקבע כי ראוי שהחזקה הקבועה בסעיף 9 לחוק "תפורש בצמצום באופן המחיל אותה רק על רכישות שביצע מי מבני הזוג במהלך תקופת הנישואין. אין בעיניי מקום להרחיבה באופן שייצור חזקה חלוטה של שיתוף גם לגבי נכסים אשר רכש אחד מבני הזוג טרם הנישואין, ואשר לגביהם קיים בין בני הזוג הסכם הפרדה מפורש, דוגמת זה הקיים במקרה שלפנינו" [שם, בעמ' 144 (ההדגשות הוספו – י.ד.)].

36. דעת המיעוט בעניין פלם: השופט (כתארו אז) א' ריבלין סבר בדעת מיעוט כי יש לקבל את פרשנותו של המשיב בנוגע לסעיף 9 לחוק ולהפוך את פסק דינה של ועדת הערר. השופט ריבלין סבר כי התמקדותו של הנשיא ברק במועד רכישת דירתה של גברת פלם הינה שגויה וכי יש לבחון אך ורק את מועד רכישת הדירה הנוכחית על ידי שני בני הזוג. צוין כי החוק מתמקד ברכישה הנוכחית ובה בלבד, ולגביה מבקש החוק לדעת האם מדובר בדירה שהיא דירתו היחידה של הרוכש, וכי החוק אינו שואל מתי נרכשה דירתו הקודמת של הרוכש והאם הוא נהנה אז מהטבה במס רכישה. לפיכך נקבע כי השאלה האם היו מר וגברת פלם בגדר "רוכש אחד" במועד רכישת דירתה של גברת פלם לפני הנישואין (שאלה שאין חולק

שהתשובה עליה שלילית) אינה רלוונטית כלל לדיון. נקבע כי ככל שבמועד רכישת הדירה הנוכחית יש לרוכש דירה אחרת – ואין זה משנה מה מקורה ומתי נרכשה – אזי לא יהיה הרוכש זכאי להטבת המס הקבועה בחוק. נקבע כי "הרוכש" לעניין זה, על פי לשונו הברורה והחד משמעית של החוק, הינו בני הזוג שניהם, ולכן יש לבחון האם לבני הזוג פלם יש דירה נוספת, ללא חשיבות האם יש למר פלם זכויות באותה דירה נוספת. נקבע כי הוראת סעיף 9 לחוק זהה בניסוחה להוראת סעיף 49(ב) לחוק, ולכן יש לפרשה בהתאם לעקרונות הפרשניים שנדונו בפסק הדין בעניין עברי. הוזכר כי בעניין עברי נקבע שהתכלית שעומדת ביסוד סעיף 49(ב) לחוק אינה רק תכלית שלילית בדבר מניעת תכנוני מס בלתי לגיטימיים אלא גם תכלית חיובית בעלת אופי סוציאלי מובהק בדבר הענקת הקלה למי שמוכר (או רוכש) דירה שהיא דירת מגוריו היחידה. לנוכח האמור לעיל סבר השופט ריבלין כי כאשר בבעלות התא המשפחתי, על מרכיביו השונים, יותר מדירה אחת, הרי שיש לומר כי הוא אינו נמנה על הסקטור שיש הצדקה ליתן לו הקלת מס.

השופט ריבלין הדגיש כי גישתו הפרשנית ביחס לסעיפים 9 ו-49(ב) לחוק אינה מבחינה בין בני זוג שערכו הסכם ממון לבין בני זוג שלא ערכו הסכם ממון, וככזו היא עדיפה על גישתו של הנשיא ברק, שבה נערכת הבחנה כזו. צוין כי הבחנה כזו פוגעת פגיעה קשה בעיקרון השוויון שעומד ביסוד דיני המיסים ויוצרת תמריץ לא ראוי לכריתת הסכמי יחסי ממון משיקולי מס. צוין כי המחוקק בחר לצורכי הדיון בשאלת הפטור ממס שבח במכירת דירת מגורים להתעלם ביודעין מאפשרות קיומו של הסכם יחסי ממון בין בני הזוג. עוד צוין כי החלטתם של בני זוג לערוך הסכם ממון המסדיר הפרדה רכושית הינה החלטה לגיטימית שבית המשפט יכבד ויתן לה תוקף, כשהדיון נסב על דיני המשפחה ודיני הקניין, אך הדיון במקרה דנן עוסק כולו בשאלות מתחום דיני המיסים. נקבע כי דיני המס בוחנים את הסוגיה מבחינה חברתית-כלכלית, להבדיל מהבחנה המשפטית לפי דיני המשפחה והקניין, וכי מבחינה כלכלית מתמזגים התאים המשפחתיים הבודדים שקדמו לנישואין, על כל רכושם, לתא משפחתי חדש שכולל את שני בני הזוג.

השופט ריבלין ציין כי לטעמו עמדתו בעניין זה עולה בקנה אחד עם עמדתו בעניין עברי, ודחה את ההבחנה שערך הנשיא ברק בין שני המקרים – ההבחנה שבין מכירה/רכישה לפני הנישואין לבין מכירה/רכישה לאחר הנישואין – וקבע כי הנדון כלל אינו דומה לראיה. נקבע כי עניינו של מי שנפרד מנכסו טרם שהוא נכנס לתא המשפחתי אינו דומה לעניינו של מי שהביא עימו לתא הזוגי דירה משלו. צוין כי הוראת סעיף 49ב לחוק, שההטבה הניתנת מכוחה נדונה בעניין עברי מתמקדת בחלוף העיתים (ארבע שנים) בין המועדים של שתי עסקאות מכר, ומשכך חובה לייחס משקל במסגרת פרשנותה לנסיבות שאופפות את המכירה הראשונה. לעומת זאת, נקבע כי הוראת החוק שמעניקה הקלת מס ברכישת דירה יחידה אינה

דנה ברכישה הראשונה כלל, וכל עניינה ברכישה העכשווית, כשהשאלה היחידה הנשאלת היא האם ישנה בידי הרוכש דירה נוספת במועד זה, ואין רלוונטיות לשאלה האם ומתי נרכשה הדירה הקודמת.

לבסוף התייחס השופט ריבלין גם לעמדת השופטת חיות, והעיר כי לטעמו סעיף 9 לחוק אינו פוגע באוטונומיה של בני הזוג לבחור את המשטר הקנייני המתאים להם, אלא בוחר לא לייחס חשיבות לבחירת בני הזוג בהקשר המיסויי. לפיכך ציין השופט ריבלין כי אין לטעמו הצדקה לגישת השופטת חיות, לפיה יש לפרש באופן מצמצם את ההוראה הקבועה בסעיף 9 לחוק.

4.ב. פסק דינה של ועדת הערר בעניין אור

37. החוליה האחרונה בשרשרת פסקי הדין שעסקו בסוגיה שלפנינו הינה פסק דינה של ועדת הערר בעניין אור, שהוזכר בפסק דינה של ועדת הערר נשוא הערעור שלפנינו ושניתן בסמוך לאחר שניתן פסק הדין בעניין פלם.

38. התשתית העובדתית בעניין אור: בני הזוג אור ערכו בטרם נישואיהם הסכם יחסי ממון, שבו נקבע כי דירה שהייתה בבעלותה של גברת אור לפני הנישואין תיוותר בבעלותה הבלעדית גם במהלך הנישואין ולאחריהם. בשנת 1998 מכרה גברת אור את הדירה האמורה וקיבלה פטור ממס שבח בהתאם לסעיף 49(ב) לחוק. בתמורה שהתקבלה מהמכירה רכשה גברת אור דירה אחרת, שגם היא נרשמה בבעלותה הבלעדית. מר אור ירש בשנת 1974 שמינית מהזכויות בדירה אחרת, כשאת יתר החלקים בדירה ירשו בני משפחתו. בשנת 2000 נמכרה הדירה על ידי כונסי נכסים במסגרת פירוק שיתוף בהסכמת בני המשפחה. מר אור הגיש בקשה לקבלת פטור ממס שבח בגין חלקו במכירת הדירה האמורה. המשיב דחה את הבקשה ואת השגת מר אור בעקבותיה, לנוכח העובדה שטרם חלפו ארבע שנים ממועד מכירת דירתה של גברת אור, ולנוכח הוראת סעיף 49(ב) לחוק ופרשנותה בפסיקת בית משפט זה. טענתו המרכזית של מר אור בעררו הייתה כי יש ליתן משקל להסכם הממון שנערך בין בני הזוג, ושבו נקבע כי דירתה של גברת אור תיוותר בבעלותה גם לאחר הנישואין, ולעובדה שבני הזוג נהגו על פיו הלכה למעשה.

39. פסק דינה של ועדת הערר בעניין אור: הדעות בוועדת הערר נחלקו. חבר הועדה, רו"ח צ' פרידמן, סבר כי דין הערר להידחות, בהתאם להלכת עברי והלכת פלם. צוין כי הלכת עברי אושרה מחדש בעניין פלם, שבו נקבע כי שתי ההלכות אינן סותרות זו את זו, בהתאם להבחנה שערך הנשיא ברק בין מקרה שבו המכירה הראשונה בוצעה לפני הנישואין

לבין מקרה שבו המכירה הראשונה בוצעה במהלך הנישואין. ר"ח פרידמן ציין כי הוא אמנם נוטה לצדד בדעת המיעוט של השופטת שטרסברג-כהן בעניין עברי, לפיה הסכם ממון גובר על חזקת "מוכר אחד" הקבועה בסעיף 49(ב) לחוק, אולם ועדת הערר מחויבת לפסוק לפי פסיקת בית המשפט העליון בהתאם לעיקרון התקדים המחייב. נקבע כי טענת העוררים, שהסכם ממון גובר על החזקה הקבועה בסעיף 49(ב) לחוק, נדחתה במפורש בעניין עברי וכי פסק הדין בעניין פלם לא שינה קביעה זו.

40. מנגד, סבר יו"ר הועדה, השופט (בדימ') ע' זמיר, כי דין הערר להתקבל. צוין כי התשתית העובדתית שנדונה בעניין עברי דומה מאד לתשתית העובדתית שנדונה במקרה דנן, וכי אילו היה פסק הדין בעניין עברי עומד לבדו אזי היה מקום לדחות את הערר בהתאם לעיקרון התקדים המחייב. אלא שהשופט (בדימ') זמיר סבר כי פסק הדין בעניין פלם גרם לכך שהתקדים המחייב שנקבע בעניין עברי "איבד את הייחודיות שבו" ו"פתח מחדש את האפשרות לשקול שוב את נושא הכוונה במיסוי התא המשפחתי", וכי נראה שדעת המיעוט בעניין עברי מקבלת "חיזוק" מדעת הרוב בעניין פלם. השופט זמיר סבר כי יש מקום להבחין בין בני זוג שבמהלך חייהם המשותפים רוכשים ומוכרים נכסים, אשר יש לראותם כנכסים משותפים ולהחיל עליהם את החזקות הקבועות בסעיפים 9 ו-49(ב) לחוק, לבין בני זוג שהביאו עימם לנישואין נכסים שרכשו בנפרד בעבר טרם הנישואין. נקבע כי במקרים אלו לבן הזוג השני אין כוונה או שייכות לנכסי המקרקעין הללו, ואין מקום לסבור שהמחוקק התכוון שבני זוג אלו ייחשבו כ"מוכר/רוכש אחד". נקבע כי פרשנות המחילה את החזקה הקבועה בסעיפי החוק דלעיל על בני זוג כאלו הינה פרשנות "שנוגדת את דרך החיים" ושיוצרת תמריץ שלילי לעיכוב והשהיה ברצונם של בני אדם להינשא בשנית. נקבע כי במקרה זה אין חשיבות לשאלה מתי נמכרה הדירה נשוא הערר, אלא מתי ואיך נרכשה. נקבע כי מעת שמדובר בדירה שהתקבלה בירושה שנים רבות לפני נישואיו השניים של מר אור, הרי שאין לראות בגברת אור כמי שיש לה שייכות לדירה זו, ואין לראות את בני הזוג כ"מוכר אחד" ביחס למכירתה.

41. חבר הועדה, עו"ד ושמאי מקרקעין ד' מרגליות, הצטרף לעמדת ר"ח פרידמן. עם זאת, הדגיש עו"ד מרגליות כי הוא עושה כן רק לנוכח העובדה שהלכת פלם מאזכרת ומאבחנת את הלכת עברי, וכי אלמלא הדיון בעניין פלם שהוא המאוחר מבין השניים, היה מקום להגיע למסקנה אליה הגיע יו"ר הועדה השופט (בדימ') זמיר. הוער כי יש טעם שבית משפט העליון ידון פעם נוספת בסוגיות שעמדו בבסיס שתי ההלכות הללו, כיוון שנראה שהלכת עברי אינה יכולה עוד לעמוד לאחר הלכת פלם. עוד הוער כי אין להתעלם מהעובדה שמס שבח ומס רכישה הינם "שני צדדים של אותה מטבע" ולכן לא צריך להיות שוני

בפרשנות הדין לגבי כל אחד מהם, וכי הן ההיגיון הכלכלי והן נוסחם הזהה של סעיפים 9 ו-49(ב) לחוק מובילים למסקנה זו.

5.ב. מבט אל הספרות המקצועית

42. בכל פסקי הדין שנסקרו לעיל קיימת התייחסות לעמדותיהם של המלומדים פרופ' אהרן נמדר ופרופ' יצחק הדרי בסוגיה שבנדון, ומשכך ראוי להביא בקצרה מעמדותיהם גם כאן.

43. פרופ' נמדר מציין כי עקרון התא המשפחתי הקבוע בסעיף 49(ב) לחוק (ובסעיף 9 לחוק) יוצר "פיקציה" לפיה רואים את כל היחידים המרכיבים את התא המשפחתי כאישיות משפטית אחת לצורך הדיון בשאלת הפטור ממס שבח (או ההקלה במס רכישה, על פי ההקשר הרלוונטי), למרות שאין ספק שכל אחד מהם הינו אישיות משפטית נפרדת לגבי שאר העניינים שבחוק. נאמר כי "פיקציה" זו נועדה למנוע מבני התא המשפחתי לנצל באופן בלתי לגיטימי את הפטור או ההקלה הקבועים בחוק. צוין כי בצורה זו צמצם המחוקק את מספר היחידים מבני המשפחה שעשויים ליהנות מהפטור ממס הניתן לדירות מגורים, ואולם מצד שני הרחיב המחוקק את מספר עילות הפטור ממס הניתנות ליחידה המשפחתית החדשה בנסיבות השונות של חיי המשפחה. לצד כל זה מעיר פרופ' נמדר כי "פיקציה" זו יוצרת במציאות היומיומית מקור בלתי נדלה לבעיות, ובהן "בעיות הקשורות לכניסה וליציאה מתוך התא המשפחתי, שעיקרן שיוך "המטען ההיסטורי" של חברי התא המשפחתי לתא עצמו" [נמדר כרך ג בעמ' 91-92]. עוד הוער כי "עצם הרעיון ליצור אישיות משפטית מיוחדת לצורך פטור המס, טומן בחובו את זרעי ההתנגשות עם המשפט הפרטי, הרואה ביחידים המרכיבים את התא המשפחתי כנושאי הזכות המשפטית". צוין כי השאלה האם ב"נקודת הכניסה" לתא המשפחתי (ובאותה מידה ב"נקודת היציאה" ממנו) נפתחת תקופה מיסויית חדשה, או שמא נושאים איתם בני הזוג את "המטען ההיסטורי" שקדם לנקודה זו, הינה שאלה קשה שתדרוש "הרבה דמיון מצד בתי המשפט" [שם, בעמ' 94-95].

פרופ' נמדר מציין כי שאלת "המטען ההיסטורי" עולה, בין היתר, במקרים בהם אחד מבני הזוג ניצל לפני הנישואין פטור ממס במכירת דירת מגורים. נאמר כי אם יראו את התקופה הקודמת לתא המשפחתי כ"מחוקה", אזי ייצא שבני הזוג יכולים "לשפר עמדות" על ידי יצירת תא משפחתי חדש ומחיקת "המטען ההיסטורי", ובכך ייפגע עיקרון השוויון שבבסיס דיני המיסים. צוין כי קשה לומר שכוונת המחוקק הייתה ליצור פירצה שדרכה ניתן לקבל פטור ממס על ידי יצירת תא משפחתי חדש, ולכן הוצע לקבוע כי במקרה זה יראו את התא המשפחתי כמי שנושא את "המטען ההיסטורי" של שני בני הזוג [שם, בעמ' 99]. במבט

רחב יותר מציע נמדר "לראות בכל אחד ממרכיבי התא המשפחתי כנושא את ההיסטוריה האישית שלו, כולל את מגבלותיו, לתוך התא המשפחתי, אך אין להשליך את קיום התא החדש רטרואקטיבית לתקופות שהתא לא היה קיים. לפיכך, אם היו לשני בני הזוג דירת מגורים לפני נישואיהם, ומכרו אותן לפני הנישואין ורכשו דירה משותפת, לא יתחייבו במס על מכירת הדירה המשותפת תוך פחות מ-4 שנים. הסיבה לכך הינה כי בעלותם לפני הנישואין על שתי הדירות אינה מצטרפת לעשותם כבעלים של יותר מדירה אחת לפני קיומו של התא המשפחתי..." [שם, בעמ' 101-102].

פרופ' נמדר נדרש גם לשאלת השפעתו של הסכם ממון שנערך בין בני הזוג על הפטור הקבוע בסעיף 49(ב) לחוק. נאמר כי לכאורה קיימת התנגשות בין חוק יחסי ממון בין בני זוג, התשל"ג-1973 (להלן: חוק יחסי ממון) לבין חוק מיסוי מקרקעין, וכי בהתנגשות זו יש ליתן יתרון לחוק מיסוי מקרקעין, בהיותו חוק ספציפי לעומת חוק יחסי ממון. עם זאת, נאמר כי ניתן לפרש את שני החוקים הללו באופן שיישב את הסתירה לכאורה ויגרום לשני החוקים להשלים זה את זה: "בעוד שחוק יחסי ממון מתיר את הבעלות הנפרדת במקרה של נישואין, חוק מיסוי מקרקעין אינו סותר זאת אלא שהוא קובע את ה"מנה" של פטורים ממס הראויה שתינתן לשני בני הזוג גם יחד" [שם, בעמ' 102-103]. עם זאת, צוין כי מפסק דינו של בית המשפט העליון בעניין פלם עולה מסקנה אחרת, לפיה יש ליתן עדיפות לחוק יחסי ממון על פני חוק מיסוי מקרקעין. נאמר כי על פי פסק הדין בעניין פלם כאשר נערך הסכם ממון בין בני הזוג, הרי שה"פיקציה" שרואה בתא המשפחתי כ"מוכר אחד" לא תחול למפרע על דירה שנרכשה על ידי אחד מבני הזוג לפני הנישואין והופרדה רכושית בהסכם הממון. צוין כי ברוח זו פסקו ועדות הערר בעקבות פסק הדין בעניין פלם, וכי זוהי גם עמדת רשות המיסים כפי שהיא עולה מהוראת הביצוע 5/2011. נמדר מסכם נקודה זו באומרו "לגבי שאלת מניין הדירות שבבעלות חברי התא המשפחתי עשויה להיות נפקא מינה לקיומו של הסכם ממון, כך שדירה שנרכשה טרם להקמת התא המשפחתי, ונותרה בבעלותו הנפרדת של אחד מחברי התא המשפחתי על פי הסכם ממון שנחתם בטרם הנישואין, לא תבוא במניין דירותיהם של יתר חברי התא המשפחתי" [שם, בעמ' 103-104 וראו האסמכתאות המוזכרות בה"ש 62 שם].

פרופ' נמדר מתייחס גם לשאלה, אשר עלתה בפסקי הדין בעניין מור ובעניין עברי, האם עובדת קיומו של הסכם ממון, שבמסגרתו נקבעה הפרדה רכושית בנכסי בני הזוג שקדמו לנישואין, הינה רלוונטית במסגרת הדיון בסוגיית הפטור ממס שבח במכירת דירת מגורים. צוין כי בעניין מור נקבע שקיומו של הסכם ממון בין בני זוג גורם לכך שעקרון התא המשפחתי אינו מוחל לאחר ואין לו השפעה על ניצול פטורים ממס שבח בטרם קיומו של התא המשפחתי. עם זאת, צוין כי בעניין עברי עמדה זו לא התקבלה. נאמר כי בפסק הדין

בעניין עברי נערכה למעשה הבחנה בין שאלת מניין הדירות של התא המשפחתי לבין שאלת ניצול הפטורים על ידי התא המשפחתי, כאשר לגבי שאלת הפטורים נקבע כי עקרון התא המשפחתי גובר על הסכם הממון. עם זאת, צוין כי יש להבחין בין פטור שנוצל על ידי אחד מחברי התא המשפחתי לפני הנישואין, שייחשב כפטור שנוצל על ידו אישית ולא על ידי התא המשפחתי, לבין פטור שנוצל על ידי אחד מחברי התא המשפחתי לאחר הנישואין, שייחשב כפטור שנוצל על ידי כל התא המשפחתי (ללא חשיבות לשאלת קיומו של הסכם ממון) [שס, עמ' 105-106].

44. הסוגיה דלעיל נדונה גם על ידי פרופ' הדרי. גם לשיטת פרופ' הדרי אין לצרף דירות שהיו לכל אחד מבני הזוג בנפרד לפני שנוצר התא המשפחתי (ולכן במקרה שבו בני הזוג מכרו את דירותיהם בטרם נישאו, ולאחר הנישואין רכשו דירה משותפת שכעת הם מבקשים למוכרה, יש להעניק להם פטור של דירה יחידה משום שהדירות שהיו לכל אחד מהם לפני הנישואין אינן "מצטרפות" זו לזו). עוד נאמר כי אין לשלול את הפטור הכללי הניתן אחת לארבע שנים מבין זוג שמוכר אחרי הנישואין את דירתו שרכש לפני הנישואין, בשל מכירה פטורה שביצע בן הזוג השני לפני הנישואין. צוין כי עמדה זו התקבלה בפסק הדין בעניין מור, ולאחר מכן בפסק הדין בעניין פלס, וכי "הגם שאינה עולה מלשונו הדווקנית של הסעיף, [עמדה זו] משתלבת עם המדיניות הכללית של החוק, ועל כן רצוי לאמצה בהיעדר כל סתירה מפורשת לחוק" [יצחק הדרי מיסוי מקרקעין – דירת מגורים, כרך א חלק ב - 597-596 (מהדורה שלישית – בהשתתפות טארק דיביני, 2014) (להלן: הדרי)].

עוד צוין כי בעקבות הלכת פלס מחילות רשויות המס, בהתאם להוראת ביצוע 5/2011, את ההלכה על נכסים חיצוניים לנישואין (דירות שנרכשו לפני יצירת התא המשפחתי, וכן דירות שנתקבלו בירושה או במתנה במהלך קיומו של התא המשפחתי), בין אם נערך הסכם ממון בין בני הזוג ובין אם לאו, וזאת למעט מקרים חריגים שבהם נוצר שיתוף חוזי או קנייני בנכסים החיצוניים (כגון מגורים משותפים, מימון משותף, תשלום משכנתא משותף או דמי שכירות המשתלמים לחשבון בנק משותף). עם זאת, הודגש כי ברי שאם המכירה נעשתה בפטור לפני הנישואין בידי אותו בן זוג שמוכר כעת במהלך הנישואין את הדירה הנוכחית, הרי שהמכירה תחויב במס או תזכה בפטור לפי הכללים הרגילים, ללא קשר ל"פיקציה" שרואה בתא המשפחתי כמוכר אחד. פרופ' הדרי מסכם נקודה זו כך: "אמור מעתה: אף אחד מבני הזוג אינו זוכה בפטור שלא היה זכאי לו אלמלא נישואיו, אך דירות שלו ומכירות שלו שביצע לפני הנישואין אינן מיוחסות לבן זוגו לאחר הנישואין בבואו למכור את דירתו שמלפני הנישואין". עם זאת, צוין כי הניסיון להרחיב עמדה זו, כך שתחול גם במקרים בהם שני בני הזוג מוכרים במהלך נישואיהם דירות שנרכשו על ידי כל אחד מהם לפני הנישואין, נדחה בדעת הרוב בפסק הדין בעניין עברי [שס, בעמ' 597-599].

45. בנקודה זו ראוי להפנות מבט גם אל הוראת ביצוע 5/2011, שבמסגרתה נקבעו הכללים המנחים שעל פיהם פועל המשיב בעקבות פסקי הדין בעניין עברייני ובעניין פלם. הוראת הביצוע 5/2011 מהווה הנחיה פנימית של רשות המיסים, והיא מלמדת על הפרשנות שמעניקה הרשות לדין שבחוק ובפסיקה. בפסיקת בית משפט זה נקבע לא אחת בעבר כי הרשות מחויבת לפעול בהתאם לפרשנות הקבועה בהנחיותיה הפנימיות ומנועה מלטעון לפרשנות אחרת (להבדיל מהפרט שרשאי לטעון לפרשנות אחרת), וכי במקרים חריגים בהם סוטה הרשות מהנחיותיה הפנימיות עליה לנמק את הטעמים לכך. שאלה אחרת היא האם הפרשנות הנקוטה על ידי הרשות ביחס לסעיף חוק כזה או אחר הינה שיקול שבית המשפט צריך לשקול בבואו לפרש את אותו סעיף חוק. בשאלה זו נקבע בפסיקת בית משפט זה בעבר כי בבואו של בית המשפט לפרש חוק המעניק לרשות סמכות כזו או אחרת, ניתן ליתן בנסיבות מסוימות משקל לפרשנות הנקוטה על ידי הרשות. דעתי בסוגיה זו שונה, והבעתי אותה לא אחת בעבר, כי במקרים בהם בית המשפט נדרש לפרש חוק ולקבוע את גודל הסמכות שנקבעה לרשות בחוק, עליו להימנע ממתן משקל לפרשנות הנקוטה בידי הרשות עצמה במסגרת הנחיותיה הפנימיות בבואה לפרש את גודל הסמכות שנקבעה לה בחוק. [ראו: ע"א 976/06 מרום נ' נציבות מס הכנסה – פקיד שומה באר-שבוע (6.11.2008) בחוות דעתי שם; ע"א 7726/10 מדינת ישראל נ' מחלב (16.10.2012) בפסקה 36 לפסק דיני והאסמכתאות המובאות שם]. כך או כך, אשר להוראת ביצוע 5/2011, סבורני כי ראוי בשלב זה, למען שלמות התמונה, להציג את עיקריה, מבלי לקבוע אם יש להעניק לה משקל כזה או אחר במסגרת הפרשנות שבית משפט זה יעניק לסעיף 49(ב) לחוק.

46. הוראת ביצוע 5/2011 עוסקת ב"היקף תחולת חזקת התא המשפחתי" ודנה בתחולת הלכת פלם על מספר תרחישים שונים. לענייננו ראוי לציין שתי הנחיות שמופיעות בהוראת הביצוע:

ההנחיה האחת עוסקת בשאלת תחולת הלכת פלם בהיעדר הסכם ממון, הן ביחס לדירות שנרכשו לפני יצירת התא המשפחתי, והן ביחס לדירות שהתקבלו בירושה או במתנה במהלך קיומו של התא המשפחתי (אלה ואלה מכונות שם "נכסים חיצוניים"). בהוראת הביצוע נקבע כי הלכת פלם חלה על נכסים אלו בין אם נערך הסכם ממון ובין אם לאו, דהיינו גם בהיעדר הסכם ממון לא תחול חזקת התא המשפחתי על נכסים חיצוניים. צוין כי עמדה זו חלה על בני זוג שנישאו לפני שנת 1974 (שעליהם חלה חזקת השיתוף) וגם על בני זוג שנישאו לאחר שנה זו (ושעליהם חל חוק יחסי ממון). עם זאת, נקבע כי גם בהיעדר

תחולת החזקה, יש לבדוק האם בני הזוג יצרו שיתוף חוזי או קנייני בנכסים החיצוניים, שהרי אם נוצר שיתוף כזה ממילא מדובר בנכס ששייך לשני בני הזוג. נקבע כי המקרים החריגים שבהם ייחשבו נכסים חיצוניים כחלק מחזקת התא המשפחתי עקב שיתוף שנוצר בין בני הזוג יהיו אלו: מגורים משותפים; מימון משותף; תשלום משכנתא משותף; דמי שכירות המשתלמים לחשבון בנק משותף. עוד נקבע שם כי קיומו של הסכם ממון מכריע בשאלת הזכויות הקנייניות של בני הזוג בנכסיהם, וכי הסכם הממון הינו ראיה מכרעת בדבר קניינו הנפרד של בן הזוג בנכס, ולכן בהתאם להלכת פלם אין להחיל על נכס כזה את חזקת התא המשפחתי [לנוסח המלא ראו סעיף 2.1 להוראת הביצוע].

ההנחיה השנייה עוסקת ביישום הלכת פלם לגבי סוגיית הפטור ממס שבח במכירת דירת מגורים. נקבע כי בהתאם לפסק הדין בעניין מור, כאשר מדובר בדירה שנרכשה לפני הנישואין על ידי אחד מבני הזוג ונמכרת על ידו לאחר הנישואין, לא יישלל ממנו הפטור ממס שבח הקבוע בחוק אך בשל פטור שנוצל על ידי בן הזוג האחר לפני שנוצר התא המשפחתי. אשר לשאלה כיצד יש להחיל את פסק הדין בעניין מור על מכירת דירה משותפת שנרכשה במהלך הנישואין; נקבע – בהתאם לשילוב פסקי הדין בעניין מור, עברי ופלם – כי במכירת דירה משותפת במהלך הנישואין יש להבחין בין בן הזוג שניצל פטור לפני הנישואין לבין בן הזוג שלא ניצל פטור כאמור. נקבע כי בגין מכירת חלקו של בן הזוג שניצל פטור לפני הנישואין לא יינתן פטור על השבח, ואילו בגין מכירת חלקו של בן הזוג השני, שלא ניצל פטור לפני הנישואין, יינתן פטור על השבח [לנוסח המלא ראו סעיף 2.3 להוראת הביצוע].

7.ב. פרשנות סעיף 49(ב) לחוק – סינתזה

47. סעיף 49(ב) לחוק הינו סעיף קצר, ולשונו "בהירה וברורה", כאמור בעניין עברי. הסעיף יוצר "פיקציה" לצורכי מס, לפיה רואים תא משפחתי – המורכב מבני זוג ומילדיהם שטרם מלאו להם 18, ולמעט בני זוג שגרים בנפרד דרך קבע או ילדים נשואים – כ"מוכר אחד" לצורכי מס שבח. "פיקציה" זהה נקבעה בסעיף 9 לחוק, שמנוסח באופן זהה אחד לאחד, בהקשר של מס רכישה. השימוש במונח "פיקציה" אינו מקרי. הוא נועד להבהיר כי מדובר בקביעה משפטית מלאכותית (פיקטיבית) של המחוקק, שנועדה להגשים תכלית מסוימת. ודוק, "הפיקציה" המשפטית הקבועה בשני הסעיפים הללו הופכת את כל היחידים המרכיבים את התא המשפחתי (למעט שני החריגים המופיעים בסעיף) לאישיות משפטית אחת לצורך הדיון בשאלת הפטור ממס שבח (או ההקלה במס רכישה, על פי ההקשר הרלוונטי), למרות שאין ספק שכל אחד מהם הינו אישיות משפטית נפרדת לכל דבר ועניין, לרבות בכל הקשר אחר בחוק זה ובחוקים אחרים. תכליתם של שני הסעיפים הללו נדונה בהרחבה בפסקי הדין בעניין עברי ובעניין פלם שסקרתי באריכות לעיל, ומשכך לא אחזור

על הדברים ואציין בקצרה כי מדובר בתכלית כפולה: מחד, נועדו הסעיפים למנוע תכנוני מס בלתי לגיטימיים, שבהם נרשמות מספר דירות שמשמשות את התא המשפחתי על שם בני משפחה שונים על מנת למקסם את מספר הפטורים ממס שבח שיוכל התא המשפחתי כמכלול לקבל בבוא היום. תכלית זו כונתה בעניין עברי "תכלית שלילית". מאידך, מבקש החוק לאפשר לתא המשפחתי, כמכלול, להגשים את מאווי וצרכיו (להבדיל מאלו של מי מהפרטים המרכיבים את התא המשפחתי בנפרד), מתוך הנחה שהתמורה שמתקבלת ממכירת דירת המגורים משמשת במרבית המקרים לרכישת דירת מגורים אחרת עבור התא המשפחתי כמכלול. תכלית זו כונתה בעניין עברי "תכלית חיובית". ניתן לראות כי מדובר במידה רבה בשני צידיו של אותו מטבע.

48. "פיקציה" משפטית נועדה לתרגם את המציאות העובדתית, על שלל האפשרויות הקיימות בה, למציאות משפטית. "פיקציה" כזו מתעלמת מעצם טבעה מדקויות ומנתונים עובדתיים מסוימים שאינם רלוונטיים לצורך יישום הכלל המשפטי. כזו היא גם ה"פיקציה" הקבועה בסעיפים 9 ו-49(ב) לחוק מיסוי מקרקעין. לצורכי הפטור ממס שבח או ההקלה במס רכישה, קובעים הסעיפים כי דינו של תא משפחתי שבו, למשל, שני בני זוג וארבעה ילדים עד גיל 18 זהה לדינו של תא משפחתי שבו הורה אחד ושני ילדים עד גיל 18, ודינם של שני אלו זהה לדינו של אדם רווק נטול ילדים. אלו ואלו נחשבים ל"מוכר/רוכש אחד". "הפיקציה" המשפטית הקבועה בשני הסעיפים הללו מתעלמת גם מדקויות הנוגעות לכוונתם הפוטנציאלית של יחידיו התא המשפחתי ברישום נפרד של בעלות במספר דירות. ההנחה היא שמאחורי רישום כזה יעמוד בדרך כלל מניע בלתי ראוי להערים על שלטונות המס ולהשיג פטור או הקלה באופן בלתי לגיטימי, אך בהחלט ייתכן שמאחורי רישום כזה עומד מניע לגיטימי. למשל, הורים שרוכשים דירה ומבקשים לרשום אותה על שם ילדיהם הקטינים על מנת להבטיח כבר בשלב זה את עתידם, או רצון של ההורים להעניק מתנה לאחד הילדים ולא לאחר. "הפיקציה" המשפטית הקבועה בשני הסעיפים הללו בוחנת את כל המקרים הללו באופן זהה ומשייכת אותם לקטגוריה אחת זהה, ובכך היא מורה לנו כי הנתונים הללו אינם רלוונטיים לצורך הדיון במישור המיסוי ולכן עלינו להתעלם מהם.

49. ובכל זאת, חסרונה של "פיקציה" משפטית, במיוחד כזו המנוסחת באופן יחסית גורף, נעוץ בכך שלעיתים היא אינה מותאמת לגיוון ולמורכבות העובדתיים שמתגלים במרוצת הזמן, וכתוצאה מכך היא עלולה לגרום לנו ליישם באופן "עיוור" את הכלל המשפטי תוך התעלמות מפרטים שעשויים להיות רלוונטיים לאור תכליתה. "פיקציה" משפטית כזו, אם לא תותאם למציאות בדרך של פרשנות, לא תמיד תגשים את תכליתה. כזו היא ה"פיקציה" הקבועה בסעיפים 9 ו-49(ב) לחוק. יתרונה נעוץ בפשטותה ובבהירותה, אך כאלה טמון גם חסרונה. נראה כי בקובעו את ה"פיקציה" המשפטית דנן עמד לנגד עיני

המחוקק תא משפחתי "רגיל" – כזה המורכב משני בני זוג צעירים יחסית (ובהמשך, מילדיהם המשותפים), שבונים את חייהם המשותפים יחד במאמץ משותף, שרוכשים יחד דירה למגורי המשפחה, שעם השנים מבקשים למכור את הדירה המשותפת לטובת רכישת דירה אחרת, אף היא משותפת, ושבמידה ויש בבעלותם יותר מדירה אחת הרי שכל דירותיהם נרכשו במאמץ משותף על ידי שניהם. כאמור לעיל, תכליתה של ה"פיקציה" המשפטית דנן הינה לאפשר לתא משפחתי כזה להגשים את צרכיו ומאוייו המשותפים ולמנוע מיחידיו לבצע תכנוני מס בלתי לגיטימיים.

אלא שלצד תא משפחתי זה קיימות אפשרויות נוספות ומורכבות יותר מהבחינה המשפטית. לדוגמא, בני זוג עשויים להקים תא משפחתי בשלב מאוחר של חייהם, כשכל אחד מהם כבר מבוסס כלכלית ובעלותו דירה משלו. ודוגמא נוספת: בני זוג עשויים להקים תא משפחתי המהווה עבור שניהם "פרק ב", כשכל אחד מהם נכסים משלו וילדים משלו, על כל המורכבות הנובעת מכך. בשתי הדוגמאות הללו קיימת סבירות גבוהה כי בני הזוג יערכו הסכם ממון, שבו יוסדרו סוגיות רכושיות הנוגעות לנכסים שעזים הגיעו לתא המשפחתי. ייתכנו, כמובן, דוגמאות קטגוריות נוספות מעבר לאלה שהוזכרו כעת, אך המשותף לדוגמאות הללו הינו שכל אחד מבני הזוג נכנס לתא המשפחתי כשהוא נושא עימו "מטען היסטורי". סעיפים 9 ו-49(ב) לחוק כלל אינם מתייחסים לאפשרות כזו. אם קוראים את שני הסעיפים כפשוטם, אזי ניתן לכאורה להגיע למסקנה כי דינם של התאים המשפחתיים שהובאו בשתי הדוגמאות דלעיל זהה לדינם של התאים המשפחתיים "הרגילים", וכי יש ליישם עליהם את הכלל המשפטי כלשונו. אלא שקריאה כזו חוטאת לתכלית שעומדת ביסוד שני הסעיפים. היא מתעלמת מהשוני הרלוונטי הקיים בין תאים משפחתיים בהם בני הזוג מגיעים לתא המשפחתי עם "מטען היסטורי" לבין תאים משפחתיים שבהם בני הזוג מגיעים לתא המשפחתי כ"לוח חלק". ודוק, לא בכדי פסקי הדין של ועדות הערר ושל בית משפט זה שפורטו לעיל עסקו בתאים המשפחתיים "המורכבים", שבהם בני הזוג הגיעו לתא המשפחתי עם "מטען היסטורי" ושעוררו שאלות פרשניות נכבדות, ולא בתאים המשפחתיים "הרגילים". וזאת מכיוון שמלאכת יישומה של ה"פיקציה" הקבועה בסעיפים 9 ו-49(ב) לחוק על התא המשפחתי "הרגיל" אינה מעוררת קושי של ממש, ולכן אין פלא שהיא לא מניבה התדיינות משפטית רבה בשלבי הערר לפני ועדות הערר והערעור לפני בית משפט זה. הנה כי כן, נדרשת פרשנות תכליתית של שני הסעיפים דלעיל, המותאמת למציאות החיים של תאים משפחתיים "מורכבים".

50. פסק דינו של בית משפט זה בעניין עברי עסק בשאלת פרשנותה של ה"פיקציה" הקבועה בסעיף 49(ב) לחוק ובשאלת תחולתה על עניינם של בני הזוג עברי, שהגיעו לתא המשפחתי עם "מטען היסטורי", כשכל אחד מהם דירה שנרכשה לפני הנישואין. כפי

שציינתי בפתח הדברים, אילו היה פסק הדין בעניין עברי עומד לבדו, ספק אם היה נדרש דיון ארוך ומקיף במקרה שלפנינו. אלא שבעקבות פסק הדין בעניין פלם, נראה שנוצרה חוסר בהירות באשר ליחס שבין פסקי הדין עברי ופלם ובשאלת יישומה של ה"פיקציה" המשפטית הקבועה בסעיפים 9 ו-49(ב) על נסיבות מורכבות. כך עולה מפסק דינה של ועדת הערר נשוא הערעור לפנינו ומפסק דינה בעניין אור. כך גם עולה מספריהם של פרופ' נמדר ופרופ' הדרי. בשים לב לכך, ועל רקע הוראת הביצוע 5/2011 שעל פיה פועל המשיב, שממנה עולה כי אף רשות המיסים אינה נוקטת בפרשנות לשונית דווקנית של סעיפים 9 ו-49(ב) לחוק אלא בפרשנות תכליתית שמביאה בחשבון את המורכבות העובדתית שבתאים משפחתיים בעלי "מטען היסטורי", נראה שנדרשת הבהרה מסוימת.

51. שתי שאלות חוזרות ומתעוררות בפסיקה ובספרות בנוגע לתאים משפחתיים "מורכבים", בהם מגיעים בני הזוג עם "מטען היסטורי":

ראשית, האם לנוכח ה"פיקציה" הקבועה בסעיפים 9 ו-49(ב) לחוק משויך "המטען ההיסטורי" של כל אחד מבני הזוג ממועד יצירת התא המשפחתי גם לבן הזוג האחר. שאלה זו מתעוררת במקרים בהם אחד מבני הזוג מכר לפני הנישואין דירה שהייתה בבעלותו וקיבל פטור ממס שבח, ובשלב מאוחר יותר, לאחר הנישואין, מבקש בן הזוג השני למכור דירה שנרכשה על ידו לפני הנישואין ולקבל פטור ממס שבח (ובשינויים המחויבים, השאלה מתעוררת כמובן גם לגבי מס רכישה).

שנית, האם יש להתחשב בקיומו של הסכם יחסי ממון בין בני הזוג, שבמסגרתו נערכה ביניהם הפרדה רכושית, בבואנו להחיל את ה"פיקציה" הקבועה בסעיפים 9 ו-49(ב) לחוק על תא משפחתי, שבו יש לכל אחד מבני הזוג דירה שנרכשה על ידו לפני הנישואין ונותרה בבעלותו הנפרדת במהלך הנישואין. שאלה זו מתעוררת במקרים בהם כל אחד מבני הזוג מבקש למכור את דירתו לאחר הנישואין ולקבל פטור ממס שבח בגין מכירתו. אדון בשתי שאלות אלה להלן.

52. שיוכו של "המטען ההיסטורי" של כל אחד מבני הזוג לתא המשפחתי החדש. הביטוי "מטען היסטורי" מכוון בהקשר הנוכחי למכירות או רכישות שביצע מי מבני הזוג בעבר לפני שנוצר התא המשפחתי החדש, לרבות הפטורים או ההקלות שנלוו למכירות ורכישות אלה. השאלה הינה האם יש לפרש את ה"פיקציה" הקבועה בסעיפים 9 ו-49(ב) לחוק כך ש"המטען ההיסטורי" של כל אחד מבני הזוג משויך ממועד יצירת התא המשפחתי גם לבן הזוג השני, באופן שמשליך על זכאותו של בן הזוג השני לקבל פטור או הקלה במס

בגין מכירה או רכישה שיבצע לאחר שנוצר התא המשפחתי. אקדים ואשיב כי המענה לשאלה זו הינו בשלילה. אמחיש להלן בשתי דוגמאות הן את השאלה והן את התשובה:

דוגמא ראשונה: אחד מבני הזוג מכר דירת מגורים שהייתה בבעלותו בפטור ממס שבח כשנה לפני הנישואין. כשנה לאחר הנישואין (דהיינו, בטרם חלפו ארבע שנים ממועד המכירה הראשונה) מבקש בן הזוג השני למכור דירת מגורים שנרכשה על ידו לפני הנישואין. האם לנוכח ה"פיקציה" הקבועה בסעיף 49(ב) לחוק יש לראות את שניהם כ"מוכר אחד" של הדירה השנייה, למרות שמדובר בדירה שרכש אחד מהם לבדו טרם הנישואין, ולכן לקבוע כי מכירתה אינה פטורה ממס שבח?

דוגמא שנייה: אחד מבני הזוג מכר דירת מגורים שהייתה בבעלותו בפטור ממס שבח כשנה לפני הנישואין. בסמוך לאחר הנישואין רכשו בני הזוג דירה משותפת. בחלוף כשנתיים נוספות (דהיינו, בטרם חלפו ארבע שנים ממועד המכירה הראשונה) מכרו את הדירה המשותפת. האם לנוכח ה"פיקציה" הקבועה בסעיף 49(ב) לחוק יש לשלול משניהם את הפטור ממס שבח בגין מכירה זו? לחלופין, האם יש להפריד ביניהם מבחינה מיסויית ולהעניק פטור רק בגין מכירת חלקו של בן הזוג שלא מכר דירה בארבע השנים שקדמו למכירה זו? ולחלופי חלופין, האם ראוי לקבוע כי התא המשפחתי החדש יוצר "לוח חלק" שמוחק את "המטען ההיסטורי" של שניהם, ולכן מגיע לשניהם פטור ממס שבח בגין מכירה זו?

53. הדוגמא הראשונה מבוססת עקרונית על התשתית העובדתית שנדונה בפסק דינה של ועדת הערר בעניין מור שעובדותיו וקביעותיו פורטו על ידי בפסקאות 16-17 לעיל. אשוב ואציין בנקודה זו כי פסק הדין בעניין מור צוטט והוזכר על ידי בית משפט זה גם בעניין עברי וגם בעניין פלם, וקביעותיה העקרוניות של ועדת הערר בעניין מור אושרו בשני פסקי הדין הללו. בעניין מור נקבע כי ה"פיקציה" הקבועה בסעיף 49(ב) לחוק אין משמעותה ש"יש לגרור את ההיסטוריה לתוך חיי בני הזוג", וכי מכירות שביצע אחד מבני הזוג לפני הנישואין אינן מיוחסות לבן הזוג האחר לאחר הנישואין. רציונאל זה עמד גם ביסוד פסק דינו של הנשיא ברק בדעת הרוב בעניין פלם, שדן בשאלה האם יש להתחשב ברכישה שביצע אחד מבני הזוג טרם הנישואין על מנת להכריע האם להעניק לבן הזוג האחר הקלה במס רכישה בגין חלקו ברכישת דירה משותפת לאחר הנישואין. הנשיא ברק קבע כי נכסים שנרכשו על ידי אחד מבני הזוג לפני שנוצר התא המשפחתי אינם מהווים מדד למצבו הסוציאלי של התא המשפחתי, ולכן אינם מיוחסים לבן הזוג האחר, וקבע כי "קו הגבול המכריע בהתייחסות לתא המשפחתי כיחידה אחת הוא הקו של יצירת התא המשפחתי".

הנה כי כן, התשובה לשאלה שבדוגמא הראשונה הינה בשלילה. מכירה שבוצעה על ידי אחד מבני הזוג לפני הנישואין, שבמסגרתה קיבל פטור ממס שבח, אינה מיוחסת לבן זוגו שמבקש לאחר הנישואין למכור את דירתו שנרכשה על ידו לבדו לפני הנישואין ולקבל בגינה פטור ממס שבח. ודוק, הפרשנות האלטרנטיבית, לפיה יש לשלול מבן הזוג השני את הפטור ממס שבח בגין מכירת דירתו בשל מכירה שביצע בן הזוג הראשון לפני הנישואין, אינה מגשימה את תכלית הסעיף. פרשנות זו מחילה באופן "עיוור" את ה"פיקציה" הקבועה בסעיף 49(ב) לחוק על התרחיש האמור לעיל, מבלי לבחון האם יש בכך כדי להגשים את תכלית הסעיף, ובסופו של דבר מובילה לתוצאה בלתי צודקת כיוון שהיא שוללת מבן הזוג השני פטור ממס שבח שהיה מגיע לו אלמלא הנישואין. לעומת זאת, הגישה שהוצעה בעניין מור ובעניין פלם, המבחינה בין התרחיש "המורכב" שבדוגמא דלעיל לבין התרחיש "הרגיל" שעליו יש להחיל את ה"פיקציה" המשפטית הקבועה בסעיף 49(ב) לחוק, הינה גישה פרשנית ראויה שעולה בקנה אחד עם התכלית שביסוד הסעיף.

54. הדוגמא השנייה הינה גרסה מורכבת יותר של הדוגמא הראשונה ומשלבת בין התשתית העובדתית שנדונה בעניין מור לזו שנדונה בעניין פלם. השוני המהותי הינו בעובדה שהדירה השנייה שנמכרת לאחר הנישואין הינה דירה שנרכשה במשותף על ידי שני בני הזוג וגם נמכרת על ידי שניהם. כאמור, ניתן לחשוב כאן על שלוש אפשרויות פרשניות לפיתרון: האפשרות הראשונה היא כי התא המשפחתי יוצר "לוח חלק" מבחינה מיסויית שמוחק את "המטען ההיסטורי" של כל אחד מבני הזוג, ולכן מכירת הדירה השנייה (הדירה המשותפת) הינה מכירה הפטורה במלואה ממס שבח. האפשרות השנייה היא כי אף אחד מבני הזוג אינו זכאי לקבל פטור ממס שבח בגין מכירת הדירה השנייה, לנוכח העובדה שטרם חלפו ארבע שנים ממועד מכירת הדירה הראשונה על ידי אחד מבני הזוג, ולנוכח ה"פיקציה" הקבועה בסעיף 49(ב) לחוק. האפשרות השלישית היא פיצול רעיוני של מכירת הדירה השנייה לשני חלקים. בן הזוג שמכר את הדירה הראשונה בפטור ממס שבח לא יזכה לפטור בגין חלקו במכירת הדירה השנייה, כיוון שטרם חלפו ארבע שנים ממועד מכירת הדירה הראשונה על ידו, ואילו בן הזוג השני יזכה בפטור ממס שבח בגין חלקו במכירת הדירה השנייה, כיוון שאין לייחס לו את מכירת הדירה הראשונה שהתרחשה לפני הנישואין. סבורני כי האפשרות השלישית היא האפשרות הראויה והנכונה לפיתרון, כיוון שהיא זו שמגשימה את תכלית החוק בצורה הטובה ביותר בשים לב לאמור לעיל. אסביר קביעתי.

האפשרות הראשונה, לפיה התא המשפחתי יוצר "לוח חלק" שמוחק את כל "המטען ההיסטורי" של שני בני הזוג, מעניקה לבן הזוג הראשון, שמכר דירה לפני הנישואין וקיבל כבר פטור ממס שבח, פטור נוסף ממס שבח שלא היה מגיע לו אלמלא הנישואין. זוהי פרשנות בלתי ראויה ובלתי צודקת. קשה למצוא הצדקה לקביעה כי התא המשפחתי החדש

יוצר "לוח חלק", שבמסגרתו נמחק לחלוטין כל "המטען ההיסטורי" של כל אחד מבני הזוג, לא רק ביחס לבן הזוג השני אלא גם ביחס לעצמו. מקובלת עלי בנקודה זו עמדת פרופ' נמדר, שציין כי אין לקבוע כלל פרשני כזה, כיוון שיהיה בו כדי לפגוע בעיקרון השוויון ולתמרץ נישומים ליצור תא משפחתי חדש אך ורק על מנת לקבל פטור ממס שלא היה מגיע להם אחרת. זוהי גם הפרשנות המוצעת על ידי פרופ' הדרי ופרופ' נמדר [ראו פסקאות 43-44 לעיל].

אין לטעמי לקבל אף את האפשרות השנייה לנוכח הדברים שנאמרו ביחס לדוגמא הראשונה לעיל. שלילת הפטור משני בני הזוג, לרבות מבן הזוג השני שלא מכר דירה לפני הנישואין, משמעותה שיוך "המטען ההיסטורי" של בן הזוג הראשון לבן הזוג השני. כאמור לעיל, פרשנות זו אינה מגשימה את תכלית הסעיף ומובילה לתוצאה בלתי צודקת. היא שוללת מבן הזוג השני פטור ממס שבח שהיה מגיע לו אלמלא הנישואין. היא מחילה באופן "עיוור" את ה"פיקציה" הקבועה בסעיף 49(ב) לחוק על התרחיש האמור לעיל, מבלי לבחון האם יש בכך כדי להגשים את תכלית הסעיף, ובסופו של דבר מובילה לתוצאה בלתי צודקת.

האפשרות השלישית היא, כאמור, האפשרות הפרשנית הראויה. היא אינה מעניקה לבן הזוג האחד פטור ממס שבח שלא היה מגיע לו אלמלא הנישואין. היא גם אינה שוללת מבן הזוג השני פטור ממס שבח שהיה מגיע לו אלמלא הנישואין. היא מתבוננת בכל אחד מבני הזוג בהתאם לחלקו ול"עברו ההיסטורי" הפרטני מבלי לשייך את "העבר ההיסטורי" של בן הזוג האחד לבן הזוג השני. אף אחד מבני הזוג אינו זוכה בפטור שלא היה זכאי לו אלמלא נישואיו, אך גם אף אחד מבני הזוג אינו "נענש" בגין "עברו ההיסטורי" של בן הזוג השני. אפשרות זו מגשימה כראוי את תכלית החוק ומביאה לתוצאה צודקת. זוהי הפרשנות שננקטה בדעת הרוב בעניין פלם, וזוהי הפרשנות שמעניקה רשות המיסים לסיטואציה מעין זו, כפי שהיא עולה מהוראת הביצוע 5/2011 [ראו פסקה 46 לעיל].

55. הנה כי כן, מהאמור לעיל עולה כי אין לפרש את ה"פיקציה" הקבועה בסעיפים 9 ו-49(ב) לחוק באופן דווקני ולהחילה כלשונה על תאים משפחתיים "מורכבים". כדברי הנשיא ברק בעניין פלם: "קו הגבול המכריע בהתייחסות לתא המשפחתי כיחידה אחת הוא הקו של יצירת התא המשפחתי". לפיכך אין לשייך את "העבר ההיסטורי" של כל אחד מבני הזוג לתא המשפחתי החדש באופן שישלול מבן הזוג השני את זכאותו לפטור או הקלה במס בגין מכירה או רכישה שהוא מבצע במסגרת התא המשפחתי.

56. האם יש להתחשב בקיומו של הסכם יחסי ממון בין בני הזוג במסגרת הפרשנות והיישום של סעיפים 9 ו-49(ב) לחוק. שאלה זו מתעוררת בעיקר במקרים בהם מדובר בתא

משפחתי שבו לכל אחד מבני הזוג יש דירה שנרכשה על ידו לפני הנישואין והם עורכים הסכם יחסי ממון, שבמסגרתו הם מסכימים על הפרדה רכושית לפיו הדירות של כל אחד מהם נשארות בבעלות נפרדת במהלך הנישואין, ובשלב מאוחר יותר, במהלך הנישואין, מבקש כל אחד מבני הזוג למכור את דירתו ולקבל פטור ממס שבח בגין מכירתו ללא קשר למכירה שביצע בן זוגו (על אף האמור בסעיף 49(ב) לחוק). ודוק, תרחיש דומה עשוי להתרחש בנוגע לרכישת דירה על ידי כל אחד מבני הזוג האמורים לעיל במהלך הנישואין, תוך הקפדה על הפרדה רכושית בין הדירות בהתאם להסכם יחסי הממון, כך שכל אחד מהם יבקש לקבל הקלה נפרדת בתשלום מס הרכישה (על אף האמור בסעיף 9 לחוק).

במצב דברים זה, נוצרת התנגשות בין ה"פיקציה" הקבועה בסעיפים 9 ו-49(ב) לחוק, שרואה את בני הזוג כ"מוכר/רוכש אחד" ממועד היווצרות התא המשפחתי ואילך (ולכן לכאורה אינה רואה שוני רלוונטי בין התא המשפחתי המתואר לעיל לבין התא המשפחתי ה"רגיל" שעליו חלה ה"פיקציה" מטבעה), לבין רצונם של בני הזוג לשמור על הפרדה רכושית גם לאחר היווצרות התא המשפחתי, בהתאם להסכם יחסי הממון שנערך ביניהם.

57. סוגיה זו נדונה בפסק הדין בעניין עברי, כאמור, ודעות השופטים בה נחלקו. דעת הרוב, שנכתבה על ידי השופט ריבלין (אליו הצטרף הנשיא ברק), סברה כי יש להחיל על תרחיש זה את ה"פיקציה" הקבועה בסעיף 49(ב) לחוק, וכי אין להתחשב בקיומו של הסכם יחסי ממון בין בני הזוג מקום בו שני בני הזוג מבקשים למכור לאחר הנישואין את הדירות שרכשו לפני הנישואין. השופט ריבלין קבע כי החלטת בני הזוג לערוך הסכם יחסי ממון אינה צריכה להשליך על שאלת מתן הפטור ממס שבח במכירת דירת מגורים, וכי התכליות של דיני המיסים אינן זהות בהכרח לתכליות של דיני המשפחה והקניין. צוין כי סעיף 49(ב) לחוק רואה בבני הזוג כיחידה אחת לצורכי מס ממועד היווצרות התא המשפחתי, וכי החריג היחיד שנקבע בחוק הינו זה הנוגע לבני זוג החיים בנפרד דרך קבע. לפיכך נקבע כי אין מקום להבחין בין בני זוג שערכו הסכם יחסי ממון לבין בני זוג שלא ערכו הסכם כזה, וכי הבחנה כזו, ככל שתיעשה, תפגע בעיקרון השוויון. לעומת זאת, השופטת שטרסברג-כהן סברה בדעת המיעוט בעניין עברי כי יש לפרש את ה"פיקציה" הקבועה בסעיף 49(ב) לחוק באופן שמביא בחשבון את ההפרדה הרכושית שנשמרה בין בני הזוג ביחס לדירות שרכשו לפני נישואיהם. נקבע כי תכלית הסעיף הינה למנוע תכנוני מס בלתי לגיטימיים, וכי בתרחיש כגון דא אין פוטנציאל לתכנון מס בלתי לגיטימי. צוין כי חוק יחסי ממון מאפשר לצדדים לכרות הסכם יחסי ממון, שבו הם מסכימים על הפרדה רכושית, ולכן אין הצדקה לבטל – לצורכי מיסוי – את זכותו של כל אחד מבני הזוג לשמור על זכויותיו הקנייניות ברכושו, כל עוד ההפרדה לא נעשתה מראש בהקשר של הטבות במיסוי.

58. בפסק הדין בעניין פלם סוגיה זו לא נדונה במישרין. הדיון המרכזי בעניין פלם עסק, כאמור, בשאלת שיוכו של "המטען ההיסטורי" של אחד מבני הזוג לתא המשפחתי החדש ולבן זוגו, בנסיבות בהן אחד מבני הזוג רכש לפני הנישואין דירה ונהנה מהקלה במס רכישה, ובשלב מאוחר יותר לאחר הנישואין ביקשו שני בני הזוג לרכוש דירה משותפת וליהנות מהקלה במס רכישה בגין חלקו של בן הזוג השני ברכישה. הנשיא ברק אמנם התייחס בחוות דעתו לעובדה שבני הזוג פלם ערכו הסכם יחסי ממון וקבע כי יש בכך עקרונית כדי ליצור שוני בינם לבין בני זוג שלא ערכו הסכם יחסי ממון, אך הדיון בנקודה זו לא היה דרוש לצורך ההכרעה האופרטיבית במחלוקת שהתעוררה שם. יתרה מכך, הנשיא ברק הדגיש בפסק דינו בעניין פלם כי פסק דינו מתיישב עם פסק דינו של השופט ריבלין בעניין עברי ואינו מבטל את שנאמר שם, וכי ההבחנה בין שני המקרים מתמקדת במועד מכירת (או רכישת) הדירות בכל אחד מהמקרים. במילים אחרות, על פני הדברים עומדת הלכת עברי על כנה גם לאחר פסק הדין בעניין פלם, ומשכך הקביעות שנקבעו בדעת הרוב בעניין עברי בכל הנוגע להסכם יחסי הממון לא נהפכו לכאורה בעניין פלם.

59. עם זאת, סבורני כי קשה להתעלם מהערותיו של הנשיא ברק בעניין פלם בסוגיית הסכם יחסי הממון, שלכאורה אינן עולות בקנה אחד עם הקביעות שנקבעו בסוגיה זו בדעת הרוב בעניין עברי. הנשיא ברק קבע בעניין פלם כי "זוג שחתם על הסכם הפרדה וזוג שלא חתם על הסכם הפרדה הם זוגות שונים כשבוחנים אם יש זכויות לבן הזוג האחד בנכסי בן-הזוג האחר בהקשר של התקיימות התנאי בדבר "דירה יחידה". מכאן מוצדק להבחין ביניהם, ואין בהבחנה זו כל הפליה או אי-ניטרליות" [שם, בעמ' 134]. קביעה זו עומדת בסתירה לקביעת השופט ריבלין בעניין עברי, לפיה אין להבחין לצורך הדיון במישור המיסוי בין בני זוג שערכו הסכם יחסי ממון לבין בני זוג שלא ערכו הסכם כזה, וכי הבחנה כזו פוגעת בעקרון השוויון ובעקרון הניטרליות שביסוד דיני המיסים. זאת ועוד, קביעה זו מתיישבת דווקא עם דעת המיעוט של השופטת שטרסברג-כהן בעניין עברי, שסברה כי ראוי ליתן תוקף, במסגרת הדיון במישור דיני המיסים, להפרדה הרכושית שנקבעה בין בני הזוג במסגרת הסכם יחסי ממון ושהתקיימה בפועל ביניהם, כל עוד לא מדובר בהסכם שנעשה בהקשר של הטבות מס בלבד. זאת ועוד, סבורני כי גם הערת השופטת חיות בעניין פלם, לפיה יש לפרש בצמצום את החזקה הקבועה בסעיף 9 לחוק, לנוכח הפגיעה בזכותם הלגיטימית של בני הזוג לערוך הסכם הפרדה מפורש ולבחור לנהל את ענייניהם הקנייניים בנפרד על אף נישואיהם, מתיישבת יותר עם דעת המיעוט בעניין עברי מאשר עם דעת הרוב בה. לא בכדי ציינו ועדות הערר בפסק הדין בעניין אור ובפסק הדין נשוא הערעור דנן כי הלכות פלם ועברי לכאורה אינן מתיישבות זו עם זו וכי ראוי שבית משפט זה ישוב וידון בסוגיה זו.

60. לנוכח האמור לעיל, גם אני סבור כי ראוי לעיין מחדש בקביעת דעת הרוב בעניין עברי בכל הנוגע לתוקפו של הסכם יחסי ממון במסגרת פרשנותו של סעיף 49(ב) לחוק (וכפועל יוצא, גם פרשנותו של סעיף 9 לחוק), וכי ראוי לאמץ באופן חלקי וזהיר את דעת המיעוט בעניין עברי. אפרט ואסביר עמדותי.

61. נקודת המוצא לדיוננו הינה כי הדין הישראלי מכיר, ככלל, באפשרות הלגיטימית שבני זוג, בין אם הם נשואים או ידועים בציבור יבחרו להסדיר את מערכת היחסים הקניינית ביניהם בהסכם, שבמסגרתו יבקשו לחרוג מההסדרים הקנייניים הקבועים בחוק ובפסיקה. בחירה זו של בני הזוג מושתתת על האוטונומיה הבסיסית של כל אדם לבחור את נתיב חייו בהתאם לרצונו ולתפיסת עולמו, כל עוד אין בבחירתו פגיעה באחרים וכל עוד אין בה פגיעה בערכים חברתיים בסיסיים. ודוק, הבחירה לערוך הסכם בין בני זוג מונעת בדרך כלל מרצון לחרוג מההסדרים הקנייניים הקבועים בחוק ובפסיקה ולעצב הסדרים פרטניים המותאמים לנסיבות חייהם של בני הזוג הקונקרטיים (אם כי בהחלט ייתכן שבני זוג יערכו הסכם שמעגן במפורש את הוראות החוק והפסיקה ולא חורג מהן, אך סביר להניח שהסכם כזה לא יעורר קשיים פרשניים מיוחדים). כאמור, הדין הישראלי מכיר בהסכמים כאלו, ונותן להם תוקף במישור דיני הקניין ודיני המשפחה. השאלה שמתעוררת במקרה דנן הינה האם יש להתחשב בהסכם כזה בבואו של בית המשפט לפרש סעיף כזה או אחר בחוקי המס, שביסודו עומדת ההנחה כי בני זוג נשואים או ידועים בציבור מהווים יחידה קניינית משותפת אחת. סבורני כי עקרונית התשובה לשאלה זו הינה חיובית.

62. במישור העקרוני, ראוי לטעמי לשאוף לפרשנות שיוצרת הרמוניה בין דינים שונים ולא לפרשנות שיוצרת דיסהרמוניה משפטית. ככלל, ראוי להימנע ככל הניתן מפרשנות שתוביל לכך שתשתית עובדתית מסוימת תניב תוצאות משפטיות שונות בהתאם לדינים שונים. אכן, אין לחדד כי השאיפה לפרשנות הרמונית בין דינים שונים אינה תמיד אפשרית, ולעיתים לשון החוק מונעת במפורש פרשנות כזו. כאשר לשון החוק מאפשרת מספר פרשנויות ("מתחם פרשני"), אזי ראוי שבית המשפט ייתן במסגרת שלב הפרשנות התכליתית משקל ניכר לפרשנות שתוביל להרמוניה משפטית. אך לא תמיד לשון החוק יוצרת "מתחם פרשני". לעיתים לשון החוק ברורה ואינה מאפשרת או מצדיקה פרשנות תכליתית והרמונית. במקרים כאלו על בית המשפט להימנע מ"מתיחת" לשון החוק מעבר ליכולתה. השאיפה המבורכת ליצור הרמוניה בין חוקים שונים (ובין סעיפי חוק שונים באותו חוק) אינה יכולה להוביל את בית המשפט לפרשנות שאין לה שום אחיזה בלשון החוק [השוו לדבריי בהקשר אחר: ע"א 9559/11 מנהל מיסוי מקרקעין נ' שעלים ניהול נכסים בע"מ (30.9.2013)]. אם כן, יש לבחון האם לשון החוק במקרה דנן מאפשרת פרשנות תכליתית המובילה להרמוניה משפטית? סבורני כי המענה לשאלה זו הינו בחיוב.

63. סבורני כי לשון סעיף 49(ב) לחוק (וכפועל יוצא, גם לשונו של סעיף 9 לחוק) אינה שוללת עקרונית פרשנות המבחינה בין בני זוג שערכו הסכם יחסי ממון (או הסכם הפרדה בין ידועים בציבור) לבין בני זוג שלא ערכו הסכם כזה. בנקודה זו דעתי כדעת השופטת שטרסברג-כהן בעניין עברי. אילו היה הסעיף מנוסח כך: "יראו מוכר ובן זוגו, למעט בן זוג הגר דרך קבע בנפרד... כמוכר אחד, על אף האמור בכל הסכם ביניהם", אזי הייתי שולל מכל וכל את האפשרות שהסעיף מאפשר לבית המשפט להתחשב בעובדת קיומו של הסכם בין בני זוג. זהו אינו נוסחו של הסעיף. הסעיף שותק בסוגיית קיומו של הסכם בין בני הזוג. שתיקה זו יוצרת מטבעה שאלה פרשנית – האם מדובר בהסדר שלילי אם לאו. במילים אחרות, לשון החוק אינה מובילה לתוצאה פרשנית אחת ברורה והיא יוצרת "מתחם פרשני" שמחייב בחירה בין אפשרויות פרשניות שונות בשים לב לתכלית הסעיף. תכלית זו – על שני צדדיה – פורטה בעניין עברי ובעניין פלם, ואין צורך לחזור על הדברים. מקובל עלי כי תכלית הסעיף אינה רק מניעת תכנוני מס בלתי לגיטימיים (התכלית "השלילית") אלא גם קביעת התא המשפחתי כיחידה מיסויית אחת שזכאית לפטורים ולהקלות במס (התכלית "החיובית"). עם זאת, סבורני כי תכלית זו אינה שוללת הבחנה בין בני זוג שבחרו לערוך הסכם ובמסגרתו לשמור על הפרדה רכושית לבין בני זוג שלא ערכו הסכם כזה. במילים אחרות, סבורני כי גם לאור תכליתו של הסעיף, ניתן להגיע לפרשנות שיוצרת הרמוניה בין דינים שונים, ובמקרה זה – בין דיני המשפחה והקניין לבין דיני המיסים. בנקודה זו מקובלת עלי עמדת השופטת שטרסברג-כהן בעניין עברי, שקיבלה כאמור חיזוק בדברי הנשיא ברק והשופטת חיות בעניין פלם, כי הבחנה כזו הינה הבחנה לגיטימית ואינה פוגעת בעיקרון השוויון או בעיקרון הניטרליות שבדיני המיסים. עם זאת, אין להכחיש כי קיים חשש, עליו עמד השופט ריבלין בעניין עברי ובעניין פלם, כי פרשנות זו תיצור תמריץ שלילי לכריתת הסכמי יחסי ממון (או הסכמי הפרדה בין ידועים בציבור) שכל מטרתם ליצור הפרדה פיקטיבית לצורכי תכנון מס. לפיכך, יש להיזהר מקביעה גורפת שעצם עריכתו של הסכם יחסי ממון (או הסכם הפרדה בין ידועים בציבור) שוללת את תחולת ה"פיקציה" הקבועה בסעיף 49(ב) לחוק.

64. הפיתרון הראוי לטעמי הינו לראות ב"פיקציה" המשפטית הקבועה בסעיף 49(ב) לחוק (וכפועל יוצא, גם זו הקבועה בסעיף 9 לחוק) כחזקה הניתנת לסתירה ולא כחזקה חלוטה. גם בנקודה זו דעתי כדעת השופטת שטרסברג-כהן בעניין עברי, שהפנתה לפסק דינה בעניין קלט, בו נקבע כי יש לפרש את חזקות תלות מקורות ההכנסה של בני זוג הקבועות בפקודת מס הכנסה כחזקות הניתנות לסתירה ולא כחזקות חלוטות [שם בעמ' 614]. השאלה האם "פיקציה" משפטית מסוימת שנקבעה בחוק יוצרת חזקה חלוטה או חזקה הניתנת לסתירה הינה שאלה פרשנית. גם בעניין זה ראוי לבחון קודם כל את לשון החוק. לעיתים

לשון החוק ברורה בעניין זה ומובילה למסקנה ברורה שמדובר בחזקה חלוטה [ראו: עניין קלט בעמ' 760]. לשונו של סעיף 49(ב) לחוק אינה מובילה למסקנה כזו (כאמור, אילו היה הסעיף מנוסח אחרת וכולל אמירה כגון "על אף בכל הסכם ביניהם", אזי הייתי מגיע למסקנה פרשנית אחרת). לפיכך הקביעה האם מדובר בחזקה חלוטה או חזקה הניתנת לסתירה צריכה להיעשות על יסוד תכלית הסעיף. כאמור, סבורני כי תכלית הסעיף אינה שוללת הבחנה בין בני זוג שערכו הסכם יחסי ממון (או הסכם הפרדה בין ידועים בציבור) ובו הפרדה רכושית, לבין בני זוג שלא ערכו הסכם כזה, וכי ראוי להעניק לסעיף פרשנות שתיצור הרמוניה בין הדינים השונים החלים על בני הזוג. משכך, סבורני כי תכלית הסעיף אינה מובילה למסקנה כי ה"פיקציה" המשפטית הקבועה בו יוצרת חזקה חלוטה שלא ניתנת לסתירה.

65. את קביעתי דלעיל, כי ה"פיקציה" המשפטית הקבועה בסעיף 49(ב) לחוק יוצרת חזקה הניתנת לסתירה, ראוי לתרגם למישור האופרטיבי. נקודת המוצא שקובע סעיף 49(ב) לחוק הינה כי בני זוג הינם "מוכר אחד", ומשכך אם מכרו בני הזוג שתי דירות בטרם חלפו ארבע שנים בין המכירות יש לראותם כאילו שתי המכירות בוצעו על ידי שניהם. בהיעדר טענה כלשהי מצד בני הזוג בדבר הפרדה רכושית ביניהם, יתייחס אליהם פקיד השומה כ"מוכר אחד" על כל הנובע מכך. עם זאת, כיוון שמדובר בחזקה הניתנת לסתירה, רשאים בני הזוג לטעון כי חזקה זו נסתרת בעניינם הקונקרטי, ולשם כך עליהם להציג ראיות להוכחת טענתם. ודוק, הנטל לסתור את החזקה מוטל על הנישומים, בני הזוג, ולא על המשיב. החזקה תיסתר רק אם תובאנה ראיות ברורות להוכחת קיומה של הפרדה רכושית בפועל בין בני הזוג. במילים אחרות, בהיעדר תשתית עובדתית להוכחת ההפרדה הרכושית בפועל, רשאי המשיב לקבוע כי ה"פיקציה" המשפטית הקבועה בסעיף חלה על בני הזוג.

66. סבורני כי ראוי גם להתייחס לשאלה אילו ראיות יידרשו בני הזוג להציג על מנת לסתור את החזקה הקבועה בסעיף 49(ב) לחוק. לטעמי על בני הזוג להציג בראש ובראשונה הסכם יחסי ממון (או הסכם הפרדה בין ידועים בציבור) שבו נקבעה הפרדה רכושית ביחס לנכסים שהביא כל אחד מהם לתא המשפחתית. בלעדי הסכם כזה אין מקום לדון בטענה בדבר הפרדה רכושית בין בני הזוג, ואין מקום לקבל את הטענה בדבר הסכמה בעל-פה בדבר הפרדה רכושית. עם זאת, לא די יהיה בהצגת הסכם יחסי ממון (או הסכם הפרדה בין ידועים בציבור) כדי לסתור את החזקה, אלא על בני הזוג להוכיח כי פעלו על פי ההסכם הלכה למעשה, דהיינו כי ההפרדה הרכושית לא נותרה "על הנייר" אלא התקיימה בפועל.

ביסוד הדרישה להוכיח כי ההפרדה התקיימה בפועל עומד החשש מפני כריתת הסכמי הפרדה אד-הוק אך ורק לשם התחמקות מדיני המיסים. כך ניתן יהיה להבחין בין נישומים תמי לב שמסכימים ביניהם על הפרדה רכושית בדירותיהם ולא מנסים להתחמק

מחבות במס לבין נישומים שמבקשים לבצע תכנון מס בלתי לגיטימי. לשם כך ניתן להשתמש במבחני העזר אשר נהוגים בדיני המשפחה לבחינת השיתוף שנוצר בנכסים חיצוניים, ואשר מופיעים ממילא בהוראת הביצוע 5/2011 (בהקשר של "נכסים חיצוניים" כהגדרתם בהוראת הביצוע), כדי לאשר או לשלול את הפרדה הרכושית – מגורים במשותף, מימון משותף, תשלום משכנתא משותף, דמי שכירות המשתלמים לחשבון בנק משותף וכיו"ב. יודגש כי לא מדובר ברשימה סגורה של מבחני עזר, וייתכנו מבחני עזר נוספים. בהקשר זה יוער כי אילו היה נבחן עניינם של בני הזוג עברי לפי אמות המידה האמורות לעיל ייתכן כי הייתי מציע לדחות את טענתם להפרדה רכושית, על אף הסכם יחסי הממון שנערך ביניהם, וזאת לנוכח מגוריהם המשותפים בדירתו של מר עברי.

67. הנה כי כן, מהאמור לעיל עולה כי יש לפרש את ה"פיקציה" הקבועה בסעיף 49(ב) לחוק (וכמוה גם את זו הקבועה בסעיף 9 לחוק) ככזו הקובעת חזקה הניתנת לסתירה ולא חזקה חלוטה. כפועל יוצא, יכולים בני זוג המוכרים במהלך נישואיהם שתי דירות, שכל אחת מהן הייתה בבעלות אחד מהם לפני הנישואין, להציג ראיות בדבר הפרדה הרכושית שהתקיימה ביניהם הלכה למעשה, על מנת לסתור את החזקה הקבועה בסעיף לפיה יש לראותם כ"מוכר אחד".

ג. מן הכלל אל הפרט

68. לנוכח קביעתי דלעיל – לפיה ה"פיקציה" המשפטית הקבועה בסעיף 49(ב) לחוק הינה חזקה הניתנת לסתירה, תוך שינוי ההלכה שנקבעה בדעת הרוב בעניין עברי – לא ניתן להותיר על כנם את החלטת המשיב ואת פסק דינה של ועדת הערר בעניינם של בני הזוג שלמי. לפיכך יש לבחון האם הציגו בני הזוג עברי ראיות לסתור את ה"פיקציה" המשפטית הקבועה בסעיף 49(ב) לחוק. מכיוון שהמשיב פעל בהתאם להלכת עברי הוא לא נדרש לשאלה זו בהחלטתו, וכך גם ועדת הערר, ולכן התשתית העובדתית המונחת לפנינו כעת הינה חלקית ואינה מאפשרת להכריע בעניין זה. בנסיבות אלה, אין מנוס מהחזרת הדיון למשיב על מנת שיבחן את התשתית העובדתית ויכריע האם יש בידי בני הזוג שלמי ראיות לסתור את החזקה הקבועה בסעיף 49(ב) לחוק.

עם זאת אני מוצא לנכון להעיר בנקודה זו כי לא נעלמה מעיני העובדה כי הסכם יחסי הממון בין בני הזוג שלמי לא נערך בסמוך לנישואיהם בשנת 1998, אלא כשבע שנים לאחר מכן בחודש יולי 2005, בסמוך מאד למכירת דירת אסתר בחודש ספטמבר 2005. עובדה זו מעלה תמיהה ומטה לכאורה – מבלי לקבוע מסמרות – את הכף לחובת בני הזוג שלמי. עם זאת, מוכן אני להניח לצורך הדיון כי עובדה זו כשלעצמה אינה סותרת את הגולל

על טענותיהם של בני הזוג שלמי, וכי ייתכן – ושוב יודגש כי איני קובע מסמרות – שהסכם יחסי הממון אמנם נחתם מאוחר אך הוא משקף את המציאות שקדמה לו וכי לאורך כל שנות נישואיהם הקפידו בני הזוג שלמי על הפרדה רכושית בפועל. הנטל להוכיח הפרדה כזו מוטל, כאמור, על בני הזוג שלמי. לשם כך עליהם להציג לפני המשיב ראיות המעידות על כך שההפרדה הרכושית אינה הפרדה פיקטיבית "על הנייר" אלא כזו שהתקיימה בפועל לפני עריכת ההסכם. בנסיבות אלה, איני רואה מנוס מהחזרת הדיון למשיב, על מנת להכריע האם יש בידי בני הזוג שלמי ראיות לסתור את החזקה הקבועה בסעיף 49(ב) לחוק.

סוף דבר

69. סוף דבר; אציע לחבריי כי נקבל את הערעור באופן חלקי ונורה על השבת הדיון למשיב, על מנת שיבחן האם יש בידי בני הזוג שלמי ראיות לסתור את החזקה הקבועה בסעיף 49(ב) לחוק. לשם כך, על המשיב לאפשר לבני הזוג שלמי להשלים טיעונם לפניו ולהציג לפניו ראיות בדבר ההפרדה הרכושית שנהגה ביניהם, לטענתם, לאורך כל שנות הנישואין עד לעריכת הסכם יחסי הממון ועד למכירת דירותיהם. לנוכח התוצאה אליה הגעתי איני סבור שיש מקום להורות על השתת הוצאות על מי מהצדדים.

ש ו פ ט

השופט נ' סולברג:

1. דעתי כדעתו של חברי, השופט י' דנציגר, בכל הנוגע לטענות המערער במישור המנהלי.

2. דעתי שונה קמעא במה שנוגע לסעיף 49(ב) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 (להלן: חוק מיסוי מקרקעין): "לעניין פרק זה יראו מוכר ובן זוג, למעט בן זוג הגר דרך קבע בנפרד, וילדיהם שטרם מלאו להם 18 שנים למעט ילדים נשואים – כמוכר אחד". לדעת חברי, יש לפרש את הוראת-הסעיף כקובעת חזקה הניתנת לסתירה, בהתקיים שני תנאים: הנישום יציג הסכם ממון הקובע הפרדה רכושית ביחס לנכסים שהביא כל אחד מבני הזוג לתא המשפחתי. אך בכך לא סגי. על הנישום להניח את הדעת כי תכלית ההסכם אינה התחמקות מדיני המיסים. לשם כך עליו להוסיף ולהוכיח, כי מתקיימת הפרדה רכושית הלכה למעשה (מבחני-עזר, שאינם רשימה סגורה, פרט חברי בפסקה 66). לאחר הוכחת האמור, גם אם מכרו בני הזוג את דירותיהם לאחר נישואיהם, בזה אחר זה ובתוך פחות מארבע שנים, יהיו שניהם פטורים ממס שבח. על-פי גישתו, קבע חברי כי על המשיב לשוב ולהידרש אל העניין, ולשם כך לאפשר למערער להשלים את טיעונו ולהציג ראיות

בדבר ההפרדה הרכושית שנהגה במהלך שנות הנישואין, עד לעריכת הסכם יחסי הממון ועד למכירת הדירות. הוטעם כי הדברים תקפים בשינויים המחוייבים גם בהתייחס לסעיף 9(א1)(2)(ב)(2) לחוק מיסוי מקרקעין, לעניין מס רכישה.

3. כחברי, אף אני סבור כי מדובר בחזקה הניתנת לסתירה, אך לדעתי המתווה הראוי לסתירתה – שונה במקצת.

4. ניכרת בחוות דעתו של חברי מגמה לפרשנות היוצרת הרמוניה בין דיני המשפחה, המכירים באפשרות הנתונה לבני זוג להסדיר את יחסיהם הקנייניים בהסכם ממון, לבין דיני המיסים (פסקאות 59-62). אולם, מסופקני אם המתווה המוצע אכן מעגן הרמוניה זו. אמנם ניתן בגדרו תוקף מסוים להסכם ממון, אך בהיבטים משמעותיים הוא אינו עולה בקנה אחד עם ההסדר שבדיני המשפחה.

5. כך, לשיטת חברי, בהינתן הסכם ממון אך בהעדר הפרדה רכושית בפועל – לא יהא בהסכם הממון כדי לסתור את החזקה. בנוסף, בהעדר הסכם ממון – יתפסו בני הזוג בהכרח כ"מוכר אחד" והדירה הרשומה על שם אחד מהם, עוד מימי טרום הנישואין, תחשב רכוש משותף, וזאת בלי נפקות למועד נישואיהם.

6. לעומת זאת, על-פי דיני המשפחה, בהינתן הסכם ממון, ניתן תוקף לאשר נקבע בו (סעיפים 1 ו-2 לחוק יחסי ממון בין בני זוג, התשל"ג – 1973). ככלל, שאלת מימושו הלכה למעשה אינה תנאי לכך, אם כי במצבים חריגים, כאשר יש ספק על אודות תכליתו של ההסכם, עשויה להיבחן מידת ההתאמה בינו לבין המציאות הלכה למעשה, בדומה למוצע על-ידי חברי (רע"א 6717/13 שרה רייכמן נ' שמואל רייכמן ואח' (13.12.2013)).

7. זאת ועוד, בהתאם לדיני המשפחה, בהעדר הסכם ממון, חל הסדר שונה בהתאם למועד הנישואין: לגבי בני זוג "ותיקים", אשר נישאו לפני יום 1.1.1974 – חלה "הלכת השיתוף" שהיא "... חזקה הניתנת לסתירה לפיה בני זוג המנהלים אורח חיים תקין ומאמץ משותף מתכוונים כי הרכוש הנצבר על ידיהם במהלך חייהם המשותפים יימצא בבעלותם המשותפת" (בג"ץ 8214/07 פלונית נ' פלוני ואח' (15.2.2010), פסקה 20). אולם, כאשר ל"נכסים חיצוניים", קרי, נכסים שצבר בן זוג לפני הנישואין, או קיבל במתנה או בירושה במהלך הנישואין, הלכת השיתוף אינה חלה "אוטומטית", הדבר תלוי בנסיבות העניין, ובכללן איכות יחסי בני הזוג, משך הנישואין, טיב הנכס ועוד (בג"ץ 8214/07 הנ"ל, פסקה 22; ע"א 4151/99 ברכה בריל ואח' נ' דב בריל, פ"ד נה (4) 709, פסקה 10). באשר לדירת המגורים שרכש אחד מבני הזוג לפני הנישואין, מגמת הפסיקה היא להכיר בשיתוף ביתר קלות – די בחיים משותפים לאורך שנים תחת קורת גג אחת, אף אם לא בהרמוניה. מקורות המימון או רישום על-שם בן זוג אחד אינם סותרים, כשלעצמם, את הלכת השיתוף (בע"מ 1398/11 אלמונית נ' אלמוני (25.10.12) פסקה 15 לפסק דינו של השופט י' דנציגר; בג"ץ

8214/07 הנ"ל; דברי השופט א' רובינשטיין בע"מ 5939/04 פלוני נ' פלונית, פ"ד נט (1) 665, 672-670.

8. לעומתם, יחסי בני זוג שנישאו לאחר יום 1.1.1974 כפופים לחוק יחסי ממון בין בני זוג, התשל"ג – 1973. סעיף 4 לחוק קובע, כי – "אין בכריתת הנישואין או בקיומם כשלעצמם כדי לפגוע בקנינים של בני הזוג, להקנות לאחד מהם זכויות בנכסי השני...". סעיף 5(א) לחוק קובע, כי עם התרת הנישואין או פקיעתם, זכאי כל אחד מבני הזוג למחצית שווים של כלל נכסי בני הזוג. סעיפים אלה יחדיו מגלמים את תפיסת "השיתוף הדחוי" לפיה מתקיימת הפרדה מוחלטת של נכסי בני הזוג במהלך הנישואין ומבוצעת, ככלל, חלוקה שוויונית של הנכסים עם סיומם. סעיף 5(א)(1) מחריג מאיזון המשאבים, בין היתר, "נכסים שהיו להם ערב הנישואין או שקיבלו במתנה או בירושה בתקופת הנישואין...". אף על-פי כן, קבע בית משפט זה לא אחת, כי אין בהוראת סעיף זה כדי למנוע יצירת שיתוף בנכס מסוים, לרבות בנכס "חיצוני" שרכש אחד מבני הזוג טרם הנישואין. הנטל להוכחת הדבר מוטל על בן הזוג שאינו רשום כבעלים. כאשר מדובר בדירת המגורים ובבני זוג שעל יחסיהם חל חוק יחסי ממון, נקבע שיש להראות נסיבות עובדתיות נוספות – דבר מה נוסף – שיעיד על כוונת השיתוף בנכס המסוים (דוגמת השקעות משותפות או הבטחה למכרו ולרכוש נכס משותף), מעבר לעצם קיום חיי נישואין משותפים ממושכים שהתאפיינו ככלל בשיתוף, גם אם תוך עליות ומורדות (דברי השופט י' דנציגר בע"מ 1398/11 הנ"ל, פסקאות 13-14; דברי השופט רובינשטיין בע"מ 10734/06 פלוני נ' פלונית (14.3.07); בע"מ 4951/06 ב' פלוני נ' פלונית (14.6.06)).

9. מהאמור עולה, כי באין הסכם ממון, ההנחה באשר לבני זוג שנישאו לפני שנת 1974, היא שיתוף. למרות זאת, דירה שרכש אחד מבני הזוג טרם הנישואין, הרשומה על-שמו, בפרט כשאינה משמשת למגורים או שנרכשה בטרם חיו יחדיו שנים ממושכות – עשויה להיות מוכרת כרכוש נפרד. באשר לבני זוג שנישאו החל מראשית שנת 1974, מקום שסוגיית המיסוי תתעורר במהלך נישואיהם, טרם המועד לעריכת איזון משאבים, ההנחה תהא הפרדה ולא שיתוף. אם תתעורר הסוגיה המיסוית במועד סיום הנישואין, יבוא נכס "חיצוני" בכלל איזון המשאבים אם ימצא אותו "דבר מה נוסף". בשונה מכך, לעניין החיוב במס עם מכירת נכס "חיצוני", עמדתו של חברי תראה בהכרח את שני בני הזוג, יהא מועד נישואיהם כאשר יהא, כ"מוכר אחד", ובמשתמע תסווג את הנכס כ"רכוש משותף" לצורך דיני המיסים.

10. המתווה המוצע על-ידי חברי שונה אפוא במובנים משמעותיים מהכללים הנקוטים בדיני המשפחה. משכך, ספק אם הרצון לקדם הרמוניה בין הדינים משמש משענת יציבה למתווה המוצע. מתווה זה אף עלול להמריץ בני זוג "ותיקים" לערוך הסכם ממון אך ורק כדי

להבטיח את זכויותיהם בתחום המיסוי, דבר המנוגד להסתייגות הכללית מהסכמים מכווני-מס.

11. אציין עוד, כי לדעתי אין לאמץ לעניין סעיף 49(ב) לחוק מיסוי מקרקעין, בשם הבטחת הרמוניה בין דיני המשפחה לבין דיני המיסים, את ההסדר שבדיני המשפחה ככתבו וכלשונו. נקל להיווכח, כי אימוץ מתווה זה לעניין חוק מיסוי מקרקעין, מעלה קשיים. באין הסכם ממון, ככל שנושא המיסוי יתעורר במהלך הנישואין, יוצר פער בין בני זוג שנישאו לפני תחילת שנת 1974 (חזקת שיתוף, עם אפשרות לסתירתה) לבין בני זוג שנישאו ממועד זה ואילך (הפרדה רכושית). האחרונים ימצאו במצב "עדיף" מבחינה מסויית (אם כי מידת הקושי של בני הזוג ה"ותיקים" לסתור, הלכה למעשה, את חזקת השיתוף במהלך נישואיהם, תקבע עד כמה משמעותי הפער). זאת, בעוד בתחום החלתם המקורי של ההסדרים, דיני המשפחה, פער זה אינו ניכר, מן הטעם שסוגיית חלוקת הרכוש בין בני הזוג מתבררת תדיר עם סיום הנישואין, כאשר מתווה "איזון המשאבים" של בני זוג שנישאו מתחילת שנת 1974 ואילך נכנס לפעולה, ומוביל לתוצאה קרובה יותר ל"חזקת השיתוף", שחלה על בני הזוג ה"ותיקים" עוד במהלך נישואיהם.

12. טעם נוסף להימנע מאימוץ הכללים מדיני המשפחה כמות שהם, הוא השוני בתכליות. חזקת השיתוף ביחס לבני זוג "ותיקים" נבעה, בין היתר, מרציונל של עשיית צדק, כאשר "מתפרקת החבילה" ונפרדות הדרכים, עם בן הזוג אשר תרם למאמץ המשותף, אך הנכסים אינם רשומים על-שמו. מטעם זה, נטו לראות, בפרט בדירת מגורים שרשומה על שם בן זוג אחד, נכס משותף, גם אם הדבר הצריך משיכה מגמתית משהו של "שמיכת השיתוף". רציונל זה אינו רלבנטי לצורך השאלה אם יש מקום להחיל פטור ממס, בזמן שבני הזוג נשואים ונמכרת דירה הרשומה רק על שם אחד מבני הזוג. השאיפה להרמוניה היא שובת-לב, אך מקום שתכליות הדינים שונות, היא אינה מוצדקת, ועדיף לעצב את המתווה לסתירת החזקה בהקשר המיסויי באופן יעודי לדינים המיסים, בשים לב לתכליות ולהיבטים מעשיים נוספים שהם רלבנטיים לחוק מיסוי מקרקעין. לכך אדרש עתה.

13. חברי השופט י' דנציגר (פסקאות 47 ו-63) עומד על שתי התכליות שבבסיס סעיף 49 לחוק מיסוי מקרקעין שצויינו בפסיקה: הן "הצרה", "השלילית" – מניעת תכנוני מס בלתי-לגיטימיים, מניפולציות רק לצרכי מס; הן "הרחבה" – הרואה במשפחה יחידה אחת ומעניקה לה הקלה במס בעת רכישת דירה יחידה במשאביה המצומצמים. לפיכך, כאשר יש לתא המשפחתי יותר מיחידת מגורים אחת, שוב אין הצדקה סוציאלית להקלה במס. לטעמי, קשה ליישב את התכלית "הרחבה" עם המתווה שמציע חברי, וכן גם באופן כללי, עם מתן הטבת מס בנסיבות שבהן שמורים נכסים נפרדים לצד נכסי התא המשפחתי. כאשר, במהלך הנישואין, נמכרת דירה "חיצונית", אשר נרכשה על-ידי אחד מבני הזוג בטרם הנישואין והיא

רשומה על-שמו בלבד, גם אם נשמרת ההפרדה הלכה למעשה, קיים פוטנציאל, ולו בשעת דחק, כי התקבולים יתועלו לצרכי התא המשפחתי כולו. משפחה שבה לאחד מבני הזוג, או לשניהם, נכסים נפרדים לצד אלה המשותפים, אינה נמצאת, בסופו של דבר, באותו מצב כלכלי-סוציאלי כמצבו של תא משפחתי הנעדר נכסים נפרדים מעין אלה. דומה כי עצם הנכונות שלא לראותם כ"מוכר אחד" משמיעה ויתור על השיקול הסוציאלי באשר לבני זוג שכאלה.

14. לפיכך, צריך המתווה למלא אחר תכלית שעליה עמד חברי, קרי, התאמת התפיסה בתחום המיסוי למציאות שלא עמדה לנגד עיני המחוקק בעבר, שבה שכיחים נישואין שניים וכן גם נישואין בגיל מאוחר, עת נצברו נכסים במעלה הדרך. במציאות שכזו, אין "להעמיס" את התנהלותו של בן זוג בטרם נישואיו כ"מטען היסטורי" מגביל על שכס בן-זוגו עם הנישואין, וזהו טעם נוסף לכבד את בחירת בני הזוג לבור את דרכם בהתייחס לרכושם. יחד עם זאת, על המתווה לשרת גם את התכלית "השלילית", קרי, מניעת ניצול לרעה של הטבות מס כאשר לא מתקיימות הנסיבות להענקתן, וראוי הנישום לשאת בנטל המס, לטובת הכלל, ככל בעל דירה.

15. נהיר כי עדיף לחתור למימוש תכליות אלה על דרך של פישוט הכללים, באופן שיאפשר לנישומים להתנהל תוך ידיעת הצפוי בנושא המס וימזער את הצורך בהתדיינויות, אולם זאת אך במידת הניתן. שאלה עיקרית בהקשר זה היא המעמד שיש ליתן להסכם ממון, האם יש להתנות את הפטור בהפרדה רכושית בהסכם, בהוכחת הפרדה הלכה למעשה, או בשניהם גם יחד כדרישת חברי?

16. דומני כי חברי מניח שב"מקרים המורכבים" – נישואין שניים או בגיל מאוחר, שכיחותם של הסכמי ממון גבוהה יחסית (פסקה 49 – "... בשתי הדוגמאות הללו קיימת סבירות גבוהה כי בני הזוג יערכו הסכם ממון..."). אם כך, קביעת הסכם הממון כרף הכרחי תשקף ממילא את התנהלותם של בני זוג שיבקשו להיות מוחרגים מחזקת "מוכר אחד", ולא תפגע בהם. אלא שניתן להרהר אחר הנחה זו. יתכנו בני זוג ב"מקרים מורכבים" אשר ימנעו מעריכת הסכם ממון בין מחמת אי-נוחות שעשויה להיות כרוכה בהטלת ספק משתמעת בתוחלת הזוגיות, או בשל קושי להקצות משאבים חומריים להסדרת הנושא. אמנם ניתן לחשוב, כי המבקשים להחריג עצמם מהכלל ולהנות מהקלה ממונית משמעותית בנטל המס לעומת בני זוג אחרים, מוצדק לצפות כי יבטאו את רצונם באמירה פורמלית וסדורה, בהסכם ממון מחייב. אולם, יש לתת את הדעת על כך שבני זוג עשויים לשמר הפרדה רכושית אך להימנע מהסכם ממון גם מחמת אי הבנה של נפקויות ההימנעות מצעד זה. יתכן גם כי הפרדה רכושית אינה רק נחלת בני זוג ב"מקרים מורכבים". ככל שבני זוג משמרים הפרדה

בפועל בין נכסיהם, קביעת ההסכם הפורמלי כתנאי בלעדיו איין, תמנע מהם הטבת מס גם כאשר מבחינה עניינית יתכן והם ראויים לה.

17. מנגד, הדרישה מבני הזוג להוכיח קיומה של הפרדה רכושית בפועל, כאשר פקידי רשות המיסים, להבדיל מערכאה שיפוטית, ידרשו להיכנס בעובי קורת יחסיהם הממוניים של בני הזוג, בעודם נשואים, להבדיל מבירור הנעשה כחלק מהליך של גירושין – מעוררת אי-נוחות. היבט זה בא לידי ביטוי בסעיף 2.1.5 להוראת ביצוע 5/2011 שאליה הפנה חברי. יחד עם זאת, גם בהינתן הסכם ממון, אין ניתן לייתר בחינה של מצב הדברים בפועל, בשל החשש מפני מניפולציה. זאת ועוד, ההנחה היא כי בני זוג מהווים יחידה כלכלית אחת, וככזו יש למסותם. הפרדה רכושית אינה הנורמה, אלא החריג. עם חקיקת החוק לשינוי סדרי עדיפויות לאומיים (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנים 2013 ו-2014), התשע"ג – 2013, אשר הידק את חגורת המס, תידרש רשות המיסים למשנה זהירות על מנת לוודא, מקום שיוצג הסכם ממון, כי אכן בא לפניה תא משפחתי חריג, המקיים הפרדה ממשית ועקבית ברכושו, אשר רק לה מוצדק ליתן נפקות לאור התכליות שנסקרו. אין מנוס אפוא מבחינה נוספת בידי פקידי רשות המיסים, להנחת דעתם בדבר ממשות ההסכם. היקף הבדיקה, אשר קווים לה ישורטטו להלן, עשוי להיות מושפע אף מהערכה עיתית של הרשות, בשם לב להיקף הנישומים שיפנו להציג הסכמי ממון, של מידת הסיכון לניצול לרעה הנלווה לנכונות זו. משנמצא כי ממילא אין בהצגת הסכם ממון כדי לייתר כניסה מסוימת בעובי הקורה, אין לדידי טעם לעמוד על קיומו כתנאי בלעדיו איין, ובכך לשלול כל אפשרות להעניק פטור לבני זוג המקיימים בפועל הפרדה רכושית, ללא הסכם.

18. במכלול השיקולים, אציע מתווה אשר מכיר בהסכם ממון, שעל פניו אינו נגוע במניפולציה, אך אינו סוגר את הדלת בהעדר הסכם ממון, ומנסה לצמצם במידת הניתן את היקף הבירור המעשי. המתווה יחול בלי תלות במועד נישואי בני הזוג, ואינו מוגבל רק למקרים "מורכבים" (נישואין מאוחרים או שניים).

(1) מכר בטרם הנישואין יתפס כ"מטען היסטורי" הקודם לכינון התא המשפחתי. ככזה, אין להתחשב בו לעניין עסקאות שנערכו לאחר הנישואין, בהינתן הסכם ממון או בהעדרו, ובלא תלות במועד נישואי בני הזוג. מקום שהמכר לאחר הנישואין מתייחס לדירה בבעלות משותפת, יערך פיצול לעניין המס, כמוצע על-ידי חברי. כך, בגין חלקו של בן הזוג שנהנה מפטור טרם הנישואין, יחול החיוב במס, אך לא בגין חלקו של בן הזוג שלא נהנה מפטור טרם הנישואין.

(2) מכר, זה אחר זה, של שני נכסים לאחר הנישואין, כל אחד על-שם בן זוג אחר, או אחד על-שם בן זוג יחיד ואילו השני על-שם שני בני הזוג, לא ימנע מתן פטור ממס

בגין העסקה המאוחרת (כאשר הנכס הנמכר לאחרונה הוא משותף, ינתן הפטור רק בגין חלקו של בן הזוג אשר הנכס שנמכר ראשון אינו על-שמו), וזאת בתנאים הבאים:

הוצג הסכם ממון, וכמו כן הוכיח הנישום באופן המניח את דעת רשות המיסים, כי אין מדובר בהסכם לצרכי מס בלבד. ההוכחה תוכל להתבסס על כמה מן האינדיקציות הבאות: חלוף ששה חודשים ויותר ממועד אישורו של הסכם הממון עד למועד הסכם המכר; רישום הזכויות בנכס תואם את שיוכו לפי הסכם הממון; הנכס אינו משמש למגורי המשפחה; תשלומי משכנתא משולמים על-ידי בן הזוג שאליו משויך הנכס בהסכם; תקבולי השכירות מועברים רק אל בן הזוג כאמור. על האינדיקציות הללו תוכל רשות המיסים להוסיף עוד מטעמה, ומן הראוי יהיה לפרטן בהוראת ביצוע.

בהעדר הסכם ממון, תהא לנישום אפשרות להוכיח הפרדה רכושית בפועל, במתן הצהרה מפורטת בהתייחס לנכס הנמכר, לנכסים נוספים שברשות בני הזוג וברשות אחד מהם, וכן לנכסים נוספים שמכרו בני הזוג או אחד מהם, החל ממועד נישואיהם או בארבע השנים הקודמות למכירת הנכס. ההצהרה תתייחס, בצירוף מסמכים תומכים, לרישום הזכויות בנכסים, למקום מגורי המשפחה, לנשיאה בתשלומי משכנתא ככל שקיימת, לזהות מקבל דמי השכירות בגין הנכס ככל שהוא מושכר, ולכל מידע נוסף שיהא בו לפי עמדת הנישום כדי לתמוך בטענתו. באין הסכם ממון, תעשה בדיקה מוקפדת יותר לגבי התקיימות הפרדה רכושית בפועל כנטען.

(3) מכר במהלך הנישואין יחשב, באשר לעסקאות לאחר סיום הנישואין, כ"מטען היסטורי" כאמור לעיל.

19. אציע אפוא לקבל את הערעור באופן חלקי ולהשיב את התיק לעיונו של המשיב, כדי שיבחן האם נסתרה חזקת סעיף 49(ב) לחוק מיסוי מקרקעין בנסיבות העניין, בהתאם למתווה הנ"ל.

ש ו פ ט

השופטת ד' ברק-ארז:

1. קראתי את חוות דעתו המקיפה של חברי השופט י' דנציגר, וכן את חוות דעתו הנפרדת של חברי השופט נ' סולברג, ואני מסכימה לגישתם העקרונית לפיה בתנאים של הפרדה כלכלית מלאה ביניהם לא ייחשבו בני זוג כ"מוכר" אחד לצורך החלת ההסדר של פטור במכירתה של דירת מגורים (לפי סעיף 49(ב) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: חוק מיסוי מקרקעין או: החוק)). עם זאת, מאחר שחברי אינם מסכימים באופן מלא באשר לפרטיהם של התנאים שבהם צריכים לעמוד בני זוג המבקשים

שלא להיחשב כ"מוכר" אחד, אתיחס אף אני לסוגיה זו. לאחר שבחנתי את הדברים, אני מצטרפת לגישתו של חברי השופט דנציגר, הסבור כי תנאי מקדמי להכרה בכך שבני זוג נשואים אינם "מוכר" אחד הוא קיומו של הסכם ממון ביניהם. עם זאת, אני סבורה שניתן להותיר בצריך עיון את האפשרות שלא יהיה זה תנאי בלעדיו אין בכל הנוגע לבני זוג שהם רק במעמד של ידועים בציבור (שאלה שלא התעוררה במישורין בענייננו). בשולי הדברים, אוסיף ואציין, הגם שאין לכך חשיבות אופרטיבית במקרה דנן, כי עמדתי שונה במעט גם בכל הנוגע להיבטים הדיוניים של הליך ההשגה.

מס שבח והפרדה רכושית

2. חברי השופט דנציגר הולכנו במעלות, במורדות ובפיתולים של הפסיקה הקיימת בסוגיה של חיוב בני זוג נשואים במס שבח ובמס רכישה, והצביע על המתח הקיים בין חלק מן ההחלטות שהתקבלו בנושא, כמו גם על השאלות שהחלטות אלה מעלות במישור המדיניות הרצויה. על כך אני מבקשת להוסיף כי לשיטתי המסקנה לפיה יש לפרש את סעיף 49(ב) לחוק כך ש"יראו מוכר ובן זוגו... כמוכר אחד" כקובע חזקה הניתנת לסתירה (בהינתן הפרדה רכושית מלאה ביניהם) נובעת בראש ובראשונה מתכליותיו של הפטור מתשלום מס שבח בגין מכירה של דירת מגורים ומן החתירה לפרש את חקיקת המס בזיקה לערכי היסוד של השיטה ולענפי המשפט האחרים.

3. האמת ניתנת להיאמר: חוק מיסוי מקרקעין אינו מבחין במפורש בין בני זוג שיש ביניהם הסכם ממון (והקפידו על הפרדה רכושית) לבין בני זוג שלא ערכו הסכם כזה ומתפקדים כיחידה כלכלית אחת. אולם, כל חוק יש לפרש בסביבתו הנורמטיבית. חוק מיסוי מקרקעין הוא חוק שאך משקף את המציאות המשפטית והכלכלית הרווחת לפיה התא המשפחתי הוא, במקרה הרגיל, אף יחידה כלכלית. אולם, חוק יחסי ממון בין בני זוג, התשל"ג-1973 (להלן: חוק יחסי ממון) מכיר בכך שלא תמיד אלה הם פני הדברים. חוק יחסי ממון מאפשר לבני זוג להינשא ויחד עם זאת לכוון ביניהם הפרדה רכושית, וכך לתפקד כשתי יחידות כלכליות נפרדות. דיני המסים החלים על התחום המשפחתי אינם פועלים ביקום נורמטיבי נפרד. עליהם לעלות בקנה אחד עם דיני המשפחה.

4. אכן, ככלל, הפטור ממס שבח בגין מכירתה של דירת מגורים מוענק לתא המשפחתי. אולם, ההנחה העומדת ביסוד הדברים היא שהתא המשפחתי המונה יותר מאדם אחד מתפקד כיחידה כלכלית אחת. הנחה זו אינה צריכה להיחשב חלוטה. חוק מיסוי מקרקעין עצמו מכיר במצבים רבים שבהם ליחידה כלכלית ייחשב אדם אחד בלבד. הפטור ממס שבח במכירתה של דירת מגורים מוענק לכל אדם, ולא רק לאדם בוגר שהקים תא משפחתי. זאת ועוד, החוק

מכיר באפשרות שהפטור יוענק להורה ולכל אחד מילדיו הבוגרים, שאין חולק על קשרי המשפחה הקיימים ביניהם. אף לא נקבע לכך חריג ביחס למצבים שבהם הילדים גרים בצל קורתו של ההורה. קשה לחלוק על קיומה של זיקה משפחתית חזקה בין ההורה לילדיו במצב דברים זה. אף-על-פי-כן, המחוקק הכיר בכך שכל אחד מהם נחשב ליחידה כלכלית העומדת על רגליה היא, ובהתאם לכך, שכל אחד מהם יהיה זכאי לפטור ממס שבח במכירתה של דירת מגורים.

5. כאמור, ברירת המחדל בשיטת המשפט הישראלית היא כי בין בני זוג קיים שיתוף רכושי – כך בדיני המשפחה וכך בדיני המס. אולם, לא כל הזוגות עשויים עור אחד, ועל המשפט להתאים עצמו למציאות זאת ולהתחשב בה. בני זוג העורכים הסכם ממון שמאמץ הפרדה רכושית מלאה ביניהם מממשים בכך את בחירתם שלא להפוך ליחידה כלכלית אחת. ניתן להעלות על הדעת כי בסיטואציות מסוימות ישנם טעמים התומכים בבחירה כזו, בעיקר כאשר מדובר בנישואין של אנשים בוגרים, שלהם ילדים מנישואין קודמים (מבלי לשלול כמובן גם את האפשרות שבני זוג צעירים לא יחפצו בשיתוף כלכלי). לטעמים אלה אין דבר וחצי דבר עם שיקולי מס ומכאן שאין לזהות הפרדה רכושית כזו עם תכנון מס אסור דווקא. החלתו של משטר מס שבח על בני זוג שכווננו ביניהם משטר של הפרדה רכושית מוחלטת, תוך התעלמות מהסכמתם, כופה עליהם דה-פקטו שיתוף רכושי עקיף (במובן זה שמצבו הכלכלי של כל אחד מהם בעקבות מכירתה של דירה מושפע ממצב נכסיו של האחר). אין מקום לייחס לכנסת כוונה לכפייה כזו באותם מצבים שבהם לא נתנה ביטוי מפורש לכוונה כזו בחקיקתה. מסקנה זו מקבלת משנה חיזוק לנוכח ההכרה במעמדה החוקתי של הזכות לאוטונומיה של הרצון (ראו למשל: בג"ץ 4330/93 גאנס נ' ועד מחוז תל-אביב של לשכת עורכי הדין, פ"ד נ(4) 221 (1996)).

6. במישור היישומי, חשוב להבהיר כי כדי ש"מוכר ובן זוגו" לא ייחשבו כמוכר אחד יהיה עליהם להוכיח קיומה של הפרדה רכושית מלאה ביניהם. הוכחת קיומה של הפרדה רכושית כזו תהיה מבוססת, במקרה הרגיל, על קיומו של הסכם ממון בין בני הזוג. עם זאת, כפי שציין השופט דנציגר, קיומו של הסכם ממון לא יהיה בהכרח חזות הכול. יש מקום לבחון נסיבות נוספות הקשורות לניהול היחסים הכלכליים בין בני הזוג. כך למשל, ייתכן כי ניהול חשבון בנק משותף (שלא נועד רק לצרכי תשלום ההוצאות על הדירה שבה מתגורר הזוג), או אף מגורים בדירתו של אחד מבני הזוג ב"חינם" יכולים ללמד על כך שהפרדה הכלכלית בין בני הזוג אינה מלאה. לשיטתי, יש חשיבות לנתונים נוספים אלה בשים לב לצורך לאזן בין החובה לכבד את זכותם של בני הזוג לשמור על הפרדה קניינית לבין שיקולים של צדק חלוקתי, שכן בסופו של יום מתן פטור מתשלום מס שבח הוא הטבה הרלוונטית רק למי שבבעלותו נכס מקרקעין. אין מקום לפגוע שלא לצורך בבני זוג השומרים

על הפרדה רכושית מלאה ביניהם, אך גם אין מקום לאפשר לבני זוג לזכות בהטבות יתרות כאשר אורח חייהם אינו מבסס הפרדה רכושית מלאה כאמור.

7. בשולי הדברים, ניתן להוסיף כי השינויים שחלו בינתיים בחקיקה בתחום של מס שבח (במסגרת חוק לשינוי סדרי עדיפויות לאומיים (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנים 2013 ו-2014), התשע"ג-2013) (להלן: תיקון מס' 76)) מהווים, בדיעבד, משנה חיזוק למסקנתנו הפרשנית. בעבר, בעלים של יותר מדירת מגורים מזכה אחת יכול היה למכור כל אחת מדירותיו וליהנות במכירה מפטור במס שבח ובלבד שחלף פרק זמן של ארבע שנים בין מכירה אחת לאחרת, פטור העומד במרכז התיק דנן. משמעות הדברים הייתה שאף במסגרת הפרשנות שראתה בבני זוג מוכר אחד, חרף קיומו של הסכם ממון ביניהם, הייתה קיימת אפשרות למכירת דירותיהם מבלי שמכירה אחת תשפיע על מכירה אחרת, ובלבד שחלף פרק זמן של ארבע שנים בין המכירות. כעת, בעקבות קבלתו של תיקון מס' 76, אשר ביטל את הפטור שאפשר מכירה פעם בארבע שנים (בכפוף להוראות המעבר הקבועות בתיקון, ראו: יצחק הדרי מיסוי מקרקעין: דירת מגורים כרך א 784-789 (מהדורה שלישית בהשתתפות טארק דיביני, 2013) (להלן: הדרי)) במקרה הרגיל, מתאפשרת מכירה ללא תשלום מס רק למי שבבעלותו דירה יחידה. התוצאה היא שאלמלא אימצנו את הפרשנות החדשה לנוסח החוק הרי שבני זוג המקפידים על הפרדה רכושית מלאה של דירותיהם היו נראים כ"מוכר אחד", ולכן כאשר היו מוכרים את דירותיהם (לאחר שכבר הפכו לבני זוג), הראשון בסדר המכירות היה נושא בתשלום מס שבח, ואילו רק השני היה נהנה מן הפטור (מאחר שבאותה עת כבר ניתן היה לראותו כבעל "דירה יחידה"). ניתן לחדד את החשיבות הנודעת לפרשנות המוצעת לנוכח נוסחו החדש של החוק גם באמצעות דוגמה נוספת. כיום, לפי סעיף 49ב(5)(ב) הזכות לפטור ממס שבח של דירת ירושה מותנית בכך שהדירה הייתה דירתו היחידה של המוריש, וכי אילו היה המוריש בחיים היה יכול למכור את הדירה בפטור ממס (סעיף 49ב(5)(ג)). לכאורה, אם ייחשבו בני זוג שביקשו לשמור על הפרדה רכושית כמוכר אחד התוצאה תהיה שכאשר אחד מהם ילך לעולמו, הרי שאם ילדיו מנישואין קודמים יהיו יורשיו, כפי שקורה לא אחת, הם לא יוכלו ליהנות מן הפטור האמור מאחר שהמוריש נחשב כבעל דירה נוספת (מכוח בעלותו של בן זוגו בדירה משלו). אם כן, נוסחו העדכני של החוק מעצים מאוד את הפגיעה שעלולה להיגרם לבני זוג המקפידים על הפרדה רכושית מלאה אם לא תוכר האפשרות לראות בכל אחד מהם כ"מוכר" נפרד.

8. לכאורה, ניתן היה לטעון כי תיקון מס' 76 שצמצם את היקף הפטור ממס שבח המוענק במצבים של מכירת דירות וביקש להגבילו למכירתה של דירת מגורים יחידה עבור כל יחידה משפחתית (להבדיל מהענקתו למכירת דירה כל ארבע שנים), אינו עולה בקנה אחד עם הכרה בפטור כפול ממס שבח – לכל אחד מבני הזוג. דעתי שונה. אני סבורה כי תכלית

החוק היא להבטיח מתן פטור ממס שבח לכל יחידה כלכלית נפרדת. במישור העיוני, ככל שבני הזוג אכן מקפידים על הפרדה רכושית אמיתית ביניהם הרי שמבחינה מהותית הם לא יצרו יחידה משפחתית כלכלית חדשה המצדיקה התייחסות אליה ככזו. במצבים של נישואין (או זוגיות ללא נישואין) של בני זוג שלכל אחד יש ילדים (אם כי, כאמור, הדברים לא מוגבלים למצבים אלה), שמירתה של הפרדה רכושית מלאה בין בני הזוג מעידה כי היחידה המשפחתית הכלכלית הרלוונטית מנקודת מבטו של כל אחד מבני הזוג נותרת המחויבות הבסיסית בינם לבין ילדיהם. אם כך, גם דיני המסים צריכים להתייחס אל הדברים באופן זה. במישור התוצאתי, אינני סבורה שדיני המסים אמורים להוביל למצב שבו אדם מבוגר יאלץ לבחור בין כינונה של מערכת זוגית שבה הוא חפץ לבין שמירה על עיקר רכושו, שבמקרים רבים גלום בתמורה שצפויה להתקבל ממכירתה של דירת המשפחה (על-ידו או על ידי ילדיו) – מאחר שאף שמירה על הפרדה רכושית מלאה על בסיסו של הסכם ממון לא תועיל לו. ככל הניתן, ראוי להימנע מפרשנות המובילה לתוצאה קשה זו.

9. המחלוקת בין חברי נוגעת, בעיקרו של דבר, לפן היישומי של עקרונות אלה. חברי השופט דנציגר סבור כי בכל מקרה דרישה מקדמית (אם כי לא בהכרח מספקת) לסתירת החזקה שבני זוג הם "מוכר" אחד הוא קיומו של הסכם ממון בין בני הזוג. לעומת זאת, חברי השופט סולברג סבור שדרכם של בני הזוג צריכה להיות פתוחה להוכחתה של הפרדה רכושית מלאה אף בהעדרו של הסכם ממון. דומה, כי בעיקרו של דבר, הוא מבסס מסקנתו זו על שני טעמים עיקריים. ראשית, הוא מצביע על ההבחנה בין בני זוג אשר נישאו לפני יום 1.1.1974, ושעליהם חלה חזקת השיתוף, לבין בני זוג שנישאו לאחר מועד זה ועליהם חל חוק יחסי ממון בין בני זוג. בני זוג שנישאו לפני התאריך האמור אינם שותפים בכל נכסיהם מכוח החוק אלא רק חלה על עניינם חזקת שיתוף הניתנת לסתירה. לעומת זאת, בני זוג שנישאו לאחר מכן נתונים לעולו של דין שיתוף ביחס לנכסים שצברו במהלך נישואיהם – אך שיתוף זה הוא "דחוי" למועד פקיעת הנישואין (או קודם לכן בנסיבות המנויות בסעיף 5א לחוק) ואינו חל על "נכסים חיצוניים" אלא אם נמצא "דבר מה נוסף" המעיד על כוונת שיתוף גם בנכס החיצוני. שנית, הוא מצביע על כך שעשויים להיות מקרים שבהם בני זוג יחשו "אי-נוחות" לערוך הסכם ממון, ויחד עם זאת, ביסודם של דברים, לשמור על הפרדה רכושית מלאה ביניהם.

10. למרות שיש ממש בטעמיו של חברי השופט סולברג, אני סבורה שבסופו של דבר הכף נוטה לעבר החלתה של הדרישה לקיומו של הסכם ממון כדרישת סף לבקשה שבני זוג לא ייחשבו "מוכר" אחד, לפחות ככל שמדובר בבני זוג נשואים. אסביר את גישתי.

11. דרישה כזו בוודאי עולה בקנה אחד עם העקרונות העומדים בבסיסה של הלכת השיתוף, המכירה בשיתוף מלא בכל הרכוש שנצבר במהלך חיי הנישואין. אולם, למעשה, היא נכונה גם ביחס לבני זוג שעליהם חל חוק יחסי ממון הגם שנכסיהם אינם משותפים במהלך הנישואין, ולמרות שהשיתוף ביניהם אינו משתרע בהכרח על נכסים "חיצוניים". ראשית, אני סבורה שיש לתת משקל מכריע להנחת היסוד העומדת בבסיסו של חוק יחסי ממון, היינו שבני זוג נשואים מהווים יחידה משפחתית-כלכלית אחת הנבנית תוך מאמץ כלכלי משותף (ראו: בע"מ 7272/10 פלונית נ' פלוני, פסקה 24 לחוות דעתי (7.1.2014)). לכן, כל עוד לא נקבע אחרת בהסכם ממון בין בני הזוג (ובהעדר נסיבות המצדיקות חריגה מחלוקה שוויונית זו, כאמור בסעיף 8 לחוק יחסי ממון), עם פירוק היחידה המשפחתית יתחלקו הנכסים שווה בשווה בין בני הזוג. אם כן, עמידה על קיומו של הסכם ממון כתנאי להכרה בהפרדה רכושית מלאה בין בני הזוג עולה בקנה אחד עם תפיסתו של חוק יחסי ממון. שנית, גם אם מנקודת המבט של דיני המשפחה בלבד לא נדרש הסכם ממון לצורך שימור הבעלות הנפרדת בנכסים "חיצוניים", בתחום דיני המסים יש לתת בכורה גם לשיקולים מעשיים של אחדות ופשטות ביישום הוראות החוק. אני סבורה כי אין להטיל על רשויות המס, במקרה הרגיל, "לנבור" אל תוך ההתחשבנויות בין בני זוג המבקשים להוכיח הפרדה כלכלית ביניהם – הליך שאינו פשוט כלל וכלל, מבלי שבני הזוג טרחו להבהיר את ההפרדה הרכושית במסמך פורמאלי מחייב ביניהם. המבקשים להיות מוכרים כ"חריגים" לעיקרון הבסיסי לפיו בני זוג הם "מוכר" אחד יתכבדו וייעשו, למצער, הסכם ממון ובכך יעשו צעד ראשון בדרך להרמת הנטל המוטל עליהם להוכיח כי אף שנישאו הם אכן בחרו במשטר של הפרדה רכושית מלאה. בכל הנוגע לאי-הנוחות להתמודד עם עריכתו של הסכם ממון יש לומר: ניתן להבין את הדבר, אך לא ניתן להטיל את נטל אי-הנוחות על הקופה הציבורית. ניתן אף לומר כי נטל זה אינו כבד במיוחד בהתחשב במשמעות הכלכלית הגלומה באפשרות למכור דירה בפטור ממס שבח. כידוע, דיני המס צריכים ליצור הסדרים, פשוטים, ודאיים וברורים ככל האפשר (ראו: עפר גרנות "פרשנות תכליתית בדיני המס: מהצהרת עקרונות לפרקטיקה מעשית" מיט"ם יח/2, 79, 113-115 (2004); ע"א 9060/11 בנק לאומי לישראל בע"מ נ' הנאמן על נכסי אברהם וייס, בפסקה 21 לחוות דעתי (22.9.2014)). לכן, אני סבורה כי יש לקבוע כלל ברור שלא יחייב התדיינות סבוכה יתר על המידה שתהפוך את פקיד המס ל"בית משפט למשפחה זוטא". אני סבורה כי הכלל אותו מציע השופט דנציגר הוא הנכון בהקשר זה, אך מובן כי לצד עצם חתימת ההסכם יש לבחון אינדיקציות שונות שיעידו על האותנטיות שלו, וביניהן האינדיקציות שהציעו השופט דנציגר והשופט סולברג.

12. בשולי הדברים, אני מבקשת להדגיש כי פסק דינו זה עוסק בעניינם של בני זוג נשואים, ועל כן התמקדו בו דבריהם של שני חברי. על כך אני מבקשת להוסיף כי לכאורה שאלת ההתייחסות אל בני זוג כאל "מוכר" אחד יכולה להתעורר גם ביחס לבני זוג שהם

ידועים בציבור, וזאת בשים לב לע"א 2622/01 מנהל מס שבח מקרקעין נ' לבנון, פ"ד נז(5) 309 (2003) (להלן: עניין לבנון), שבו הוחלה הטבה בתחום של מס שבח גם על עניינם של בני זוג שאינם נשואים, אלא רק חיים כידועים בציבור. בעקבות בעניין לבנון החלו רשויות המס לכלול ידועים בציבור בגדרי התא המשפחתי גם בכל הנוגע לפטורים למכירת דירת מגורים (ראו: הדר, בעמ' 594). רשות המסים אף מציינת במסמכים רשמיים מטעמה כי יש לראות בידועים בציבור חלק תא המשפחתי, ולפיכך "מוכר אחד" לצורך הפטור ממס שבח (ראו: דע זכויותיך וחובותיך: מדריך למוכר/רוכש זכות במקרקעין 45 (2014)). מבלי לקבוע מסמרות בנוגע להתייחסות אל ידועים בציבור כ"מוכר אחד" או לנסיבות שבהן כך יש לנהוג, ברי כי אופן יישומם של העקרונות הנוגעים להפרדה רכושית בין בני זוג שאינם נשואים היא סבוכה פי כמה. כך למשל, כאשר מדובר בידועים בציבור לא תמיד ניתן לזהות "מועד התחלה" ברור שממנו ואילך יש למנות את חייהם כידועים בציבור (ככל שיש חשיבות לשאלה האם מכירת דירה הייתה קודם לתחילת הקשר או לאחריה). שאלות סבוכות אף יותר מעורר עניינם של בני זוג אשר נישאו לאחר שקודם לכן חיו כידועים בציבור. בהקשר זה, יכולה להתעורר השאלה האם מכירת דירה ערב הנישואין הייתה בכל זאת בתקופה שבה כבר היה "זוג". דומה כי דעת הרוב בע"א 3489/99 מנהל מס שבח מקרקעין, חיפה נ' עברי, פ"ד נז(5) 589 (2003) (להלן: עניין עברי) יצאה מתוך נקודת הנחה כי קיימת הבחנה חדה בין מכירת דירה בטרם הנישואין (אז מהווה כל אחד מבני הזוג "מוכר" עצמאי), לבין מכירת דירה לאחר הנישואין (אז מהווים בני הזוג "מוכר" אחד). זו גם ההנחה שעמדה בבסיס חוות דעתו של הנשיא א' ברק בע"א 3185/03 מנהל מס שבח מקרקעין, מרכז נ' פלם, פ"ד נט(1) 123 (2004). אולם, כאשר בוחנים את הדברים בהתחשב בהלכה שנקבע בעניין לבנון (שניתן לאחר עניין עברי), וככל שמקבלים את העמדה כי יש לראות בידועים בציבור כ"מוכר" אחד לצורך הפטור ממס שבח, הרי שהדברים אינם כה פשוטים. כאמור, במספר לא מבוטל של מקרים עשויים בני זוג לחיות ביחד במשך שנים רבות ואף לנהל שיתוף כלכלי (חלקי או מלא) ורק לאחר מכן להינשא. דפוס זה של חיים זוגיים לא נדון בעניין עברי, בין משום שככל הנראה היה אז נפוץ פחות (באופן יחסי) ובין משום שניתן לפני עניין לבנון, ואף בכך יש כדי להצדיק את הצורך בבחינה מחודשת של ההלכה שנקבעה באותו עניין.

13. השאלות שמעורר עניינם של ידועים בציבור הן סבוכות גם משום שבניגוד לבני זוג נשואים מדובר בזוגות שנמנעו באופן ברור מלהסדיר את מערכת היחסים ביניהם בכל אופן שהוא. לכן, בהקשר זה ניתן להבין יותר היווצרותם של מצבים שבהם בני הזוג לא יתפסו עצמם כידועים בציבור, חרף היותם בני זוג לצרכים חברתיים ורגשיים, ולכן לא יערכו ביניהם הסכם ממון. במקרים אלה, רק בדיעבד הם ימצאו עצמם מתמודדים עם טענה של רשויות המס שאמנם – במועדים הרלוונטיים לדיון בחיוב במס – היו כבר ידועים בציבור. על כן, ביחס למצבים מסוג זה לא הייתי שוללת את האפשרות שהעלה חברי השופט סולברג באשר

להוכחת הפרדה רכושית אף ללא הסכם ממון. עם זאת, עניינם של בני זוג ידועים בציבור, בכללותו, לא היה בפנינו, וכאמור הוא מעורר שאלות מורכבות רבות, ולכן אני מבקשת להשאיר את יישום העקרונות הנוגעים אליו בצריך עיון.

הליך ההשגה

14. בשלב זה, נותר לי להתייחס להנמקתו של חברי השופט דנציגר בסוגית ההשגה. אני מסכימה עם חברי כי, ברגיל, הליך השגה מינהלי (ולאו דווקא בדיני המס) חייב להיות מבוסס על הענקת זכות טיעון לנוגע בדבר, וכי זכות זו אינה חייבת להינתן במתכונת של טיעון בעל-פה, ובכפוף לחובה לאפשר טיעון בעל-פה במקרים מורכבים המצדיקים זאת. אולם, חברי סבור כי – כחריג לכלל זה שכבר הוכר בפסיקה בהקשרים שונים – יש לפרש את נוסחו הקודם של סעיף 87(ב) לחוק ככזה שהקנה זכות לכך שהליך ההשגה יתקיים בעל-פה. דעתי שונה.

15. כך נאמר בסעיף 87(ב) בנוסחו הרלוונטי להליך שבפנינו (אשר שונה בינתיים):

”לא יחליט המנהל לדחות את ההשגה, כולה או מקצתה, מבלי שניתנה למשיג הזדמנות סבירה להשמיע טענותיו, אם ביקש זאת המשיג בהודעת ההשגה.”

חברי סבור שמנוסח זה ניתן ללמוד כי המחוקק הקנה זכות למגיש ההשגה לכך שישמע בעל-פה דווקא בפני הרשות. אינני סבורה שזוהי הפרשנות המתבקשת ללשונו של הסעיף. אכן, ניתן ללמוד מכך שלמשיג יש זכות לדרוש “הזדמנות סבירה להשמיע טענותיו”. אולם, הזדמנות סבירה אין משמעותה זכות לטעון בעל-פה דווקא. הדברים יכולים להתיישב גם עם דרישה להגיש מסמכים נוספים, טיעון כתוב מפורט יותר מזה שנכלל בהשגה המקורית ועוד. אכן, יהיו מקרים שבהם “הזדמנות סבירה” להשמיע טענות תהיה כרוכה בהענקת זכות טיעון בעל-פה, אולם כך יהיה ככל שהדברים עולים מן העקרונות הכלליים המתווים את הבחירה בין הענקת זכות טיעון בעל-פה להענקת זכות טיעון בכתב. אני סבורה שמסקנה זו מתיישבת לא רק עם לשונו של הסעיף, אלא גם עם המדיניות העולה מחוקי המס האחרים. לאמיתו של דבר, אין טעם לסבור שדווקא בהקשר של השגת מס שבח תוקנה לנישום זכות “אוטומאטית” לטיעון בעל-פה, להבדיל מאשר למשל בהקשר של השגת מע”מ (ראו: ע”א 3678/13 פרידמן חכשורי חברה להנדסה ולבניה בע”מ נ’ מנהל מס ערך מוסף, פסקה 20 (16.9.2014)).

16. במישור המעשי, חילוקי הדעות הפרשניים ביני לבין חברי בסוגיה זו אינם בעלי חשיבות רבה, לנוכח העובדה שאף חברי סבור כי בנסיבות העניין נמצא מזוור לכך שהדיון המקורי בהשגה התקיים ללא טיעון בעל-פה, וכן בשים לב לכך שבינתיים שונה נוסחו של סעיף 87 לחוק, כך שהתוספת "אם ביקש זאת המשיג בהודעת ההשגה" כלל לא מופיעה בו עוד (הסדר זה לא חל כמובן במקרה דנן שנסב על הליך שהתקיים עובר לתיקון החוק). עם זאת, בשל ההשלכות האפשריות שעשויות להיות לדברים במקרים אחרים, או אף בהקשר לפרשנותם של הסדרים אחרים הנוגעים להליכי השגה, ביקשתי להבהיר את עמדתי בסוגיה.

סוף דבר

17. לסיכום, על אף הזהירות המתחייבת בסטייה מתקדימיו של בית משפט זה, גם אני – כמו חברי – סבורה כי במקרה שבפנינו יש להתאים את פרשנות דיני המס לשינויים במציאות החברתית הדינמית. ככלל, יש מקום לאמץ פרשנות המתאימה את דיני המס החלים על הרכוש המשפחתי לאופיו של התא המשפחתי שעליו הם חלים, ולא להפך.

ש ו פ ט ת

הוחלט פה אחד כי החזקה הקבועה בסעיף 49(ב) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 היא חזקה הניתנת לסתירה.

אשר לאופן שבו יוכל הנישום לסתור את החזקה, הוחלט כאמור בחוות דעתו של השופט י' דנציגר, אליו הצטרפה השופטת ד' ברק-ארז, כי בעניינם של בני זוג נשואים יידרש הנישום להציג – כתנאי מקדמי – הסכם יחסי ממון, ובנוסף להוכיח כי בני הזוג פעלו על פי ההסכם הלכה למעשה, דהיינו כי ההפרדה הרכושית לא נותרה "על הנייר" אלא התקיימה בפועל. מנגד, השופט נ' סולברג סבר כי הנישום יוכל לסתור את החזקה גם בהעדר הסכם יחסי ממון, אם יוכיח כי התקיימה בין בני הזוג הנשואים הפרדה רכושית בפועל.

ניתן היום, כ"ד בחשוון התשע"ה (17.11.2014).

ש ו פ ט ת

ש ו פ ט

ש ו פ ט