



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 ינואר 2018

ע"מ 14-11-51582 פקיד שומה יחידה ארצית לשומה נ' ברגיג ואח'

לפני כב' השופט ה' קירש

המבקשת:

נורית ברגיג
ע"י ב"כ עו"ד מירב לוי

נגד

המשיבים:

1. פקיד שומה יחידה ארצית לשומה
ע"י ב"כ עו"ד נגה דגן מפרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

2. טוני ברגיג
ע"י ב"כ עו"ד שרון מאירוביץ'

3-7. משיבים פורמליים

החלטה

א. מבוא

1. המשיב 1, פקיד שומה יחידה ארצית לשומה ("המשיב"), מייחס לבעלה לשעבר של המבקשת (המשיב 2) הכנסות בלתי מדווחות מהפעלת בתי הימורים וארגון משחקים בלתי חוקיים. בשל כך נערכו שומות מס הכנסה לשנות המס 2010 עד 2013 ("השומות"). סכום המס הכולל על פי השומות מגיע לכדי כ-20 מיליון ש"ח.

על מנת להבטיח את גביית המס העולה מן השומות, פעל המשיב בהתאם לאמור בסעיף 194 לפקודת מס הכנסה ובשנת 2014 ניתן צו על ידי בית משפט זה המטיל עיקול על כספים ונכסים שונים אשר בבעלות בני הזוג (היקפו של הצו צומצם בהסכמה בשנת 2015, כמפורט בהמשך). בין הנכסים המעוקלים נמצא בית מגורים בעיר ראשון לציון, הרשום על שם שני בני הזוג בחלקים שווים. המבקשת התגרשה מבעלה בשנת 2016.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 ינואר 2018

ע"מ 14-11-51582 פקיד שומה יחידה ארצית לשומה נ' ברגיג ואח'

בחלוף כעשרים ושניים חודשים ממועד מתן הצו המקורי לפי סעיף 194 לפקודה, עתרה המבקשת לביטול העיקול על מחציתה בבעלות הבית, וזאת בטענה כי אין היא חייבת בחובות המס של בן זוגה לשעבר – חובות שנוצרו בגין פעילות כלכלית שלא נוהלו על ידיה.

יצויין כי המשיב 2 תומך בעמדת המבקשת.

2. המשיב סבור כי עקרון השיתוף בחובות בין בני זוג, והנאתה של המבקשת מן ההכנסות הנדונות, מטילים עליה אחריות משותפת לחובות המס, ולפיכך ניתן לעקל גם נכסים בבעלותה במסגרת סעיף 194 לפקודה.

אקדים ואומר כי החלטתי לקבל את בקשתה של המבקשת מן הנימוקים שיפורטו בהמשך.

ב. בני הזוג ברגיג

3. נורית ברגיג, המבקשת, והמשיב 2 מר טוני ברגיג ("טוני") נישאו בשנת 1999. נולדו להם ארבע ילדות, בשנים 1999, 2006, 2008 ו-2012.

4. המבקשת שירתה כשוטרת במשטרת ישראל וקיבלה משכורת שמש ההכנסה המוטל עליה נוכח במקור.

5. לטוני היה קיוסק בראשון לציון והוא דיווח לרשויות המס על הכנסות שהופקו מהפעלת הקיוסק.

6. בשנים הראשונות לנישואיהם התגוררו בני הזוג בדירה ברחוב הקישון בראשון לציון שנרכשה בשנת 1998 או בשנת 1999.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 ינואר 2018

ע"מ 14-11-51582 פקיד שומה יחידה ארצית לשומה נ' ברגיג ואח'

7. בשנת 2009 נכרת הסכם לפיו רכשו בני הזוג בית ברחוב ארבל בראשון לציון שהוא הנכס נשוא הבקשה דנן ("הבית"). בית זה הוא רחב ממדים (שטחו העיקרי כ- 438 מ"ר) ובנוי ברמת בנייה גבוהה. הבית ממוקם על שטח של כחצי דונם ובחצר האחורית, בריכת שחייה. שווי הבית נאמד לפי חוות דעת שמאית בכ- 6.5 מיליון ש"ח, נכון לחודש אפריל 2014. זכויות בני הזוג בבית נרשמו בלשכת רישום המקרקעין, בחלקים שווים, בחודש יוני 2011.

8. ככל הנראה כבר בשנת 2010 או בסמוך לה החלו היחסים בין בני הזוג להתערער. בשנים הבאות טוני עזב את הבית ושב אליו לסירוגין. בני הזוג נפרדו באופן סופי במהלך שנת 2012 או שנת 2013 והם התגרשו כאמור בחודש אפריל 2016.

9. במהלך כל התקופה הנדונה התגוררה המבקשת בבית יחד עם ילדותיה.

ג. צו העיקול וצמצומו

10. בעניין עסקי ההימורים של טוני התנהלה חקירה פלילית אשר נעשתה גלויה ביום 17.3.2014.

11. כאמור, בחודש נובמבר 2014 המשיב הגיש בקשה במעמד צד אחד להטלת עיקולים שונים בהתאם לסעיף 194 לפקודת מס הכנסה ("הבקשה המקורית"). המשיבים לבקשה המקורית היו טוני והמבקשת.

בבקשה המקורית מתוארת הפעילות המיוחסת לטוני בהפעלת בתי הימורים ועריכת משחקים אסורים ומובאים תימוכין מעדויות שונות שנגבו על ידי החוקרים מפי צדדים שלישיים. לפי הנטען, נערכו הימורים ומשחקים אסורים בשבעה מקומות שונים בישראל בתקופות שונות.

יוער כי טוני היה בתקופה מסויימת גם הבעלים של קזינו באירופה, אולם השימוש בסעיף 194 לפקודה לא נעשה בזיקה לפעילות נוספת זו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 ינואר 2018

ע"מ 14-11-51582 פקיד שומה יחידה ארצית לשומה נ' ברגיג ואח'

12. לאורך הבקשה המקורית, ניהול הפעילות הבלתי מדווחת מיוחס לטוני, ולא למבקשת (ראו למשל, סעיפים 9, 10, 13 ו-64 לבקשה המקורית). כמו כן, ההכנסה שנקבעת בשומות לשנים 2010, 2011, 2012 ו-2013 מתוארת כהכנסתו של טוני (ראו למשל סעיפים 41 ו-58 לבקשה המקורית).

13. ביום 25.11.2014 ניתן על ידי כבוד השופט אלטוביה צו עיקול ארעי במעמד צד אחד מכוח סעיף 194 לפקודה. צו העיקול המקורי התייחס לכספים, לשני כלי רכב, ולזכויות בני הזוג בבית הנדון ברחוב ארבל. הצורך בדיון בבקשה במעמד שני הצדדים התייטר כאשר הצדדים הגיעו להסכמה לפיה העיקול יוסר מאחד מכלי הרכב ואילו הנכסים האחרים (לרבות הבית) יישארו מעוקלים. לבקשת הצדדים הסכמה זו קיבלה תוקף של צו על פי החלטתי מיום 16.2.2015. מצב זה נמשך ללא שינוי עד להגשת הבקשה דנן.

14. על פי השומות לשנים 2010 – 2013, ההכנסות מבתי ההימורים הסתכמו בלא פחות מ- 28.1 מיליון ש"ח.

טוני לא השלים עם השומות שנערכו לו ומחלוקת אזרחית באשר לנכונות השומות מתבררת כיום בבית משפט זה.

15. בגין מעשיו הואשם טוני, יחד עם אחרים, בשורה של עבירות פליליות, לרבות עבירות כלכליות ומס. אף המבקשת נכללה בכתב האישום המקורי וזאת בגין אישום בהפרת אמונים, לנוכח תפקידה כשוטרת. במסגרת הסדר טיעון שהושג, הודה טוני בסעיפי אישום רבים ואילו שמה של המבקשת נמחק מכתב האישום המתוקן. הכרעת הדין בעקבות הסדר הטיעון ניתנה ביום 22.3.2017.

ד. ממצאים והנחות כלליים

16. בבקשתה לביטול העיקול על חלקה בבית, גורסת המבקשת כי:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 ינואר 2018

ע"מ 14-11-51582 פקיד שומה יחידה ארצית לשומה נ' ברגיג ואח'

"סעיף 194 לפקודה מתיר למשיב 1 להטיל עיקול על רכושו של הנישום, ובוודאי לא על רכושם של אחרים, ולכן נדרש המשיב 1 להוכיח כי על אף החזקה שאותה מקים הנישום, שייכים נכסים אלו למשיב 2 [טוני]".
(סעיף 4 לבקשה).

מנגד, טוען המשיב כי "... מכוח היותם של טוני ונורית ברגיג נשואים בשנים הרלוונטיות לשומה, נורית ברגיג חייבת בחובותיו של טוני ברגיג לרשות המיסים" (סעיף 18 לתגובת פקיד השומה לבקשת ביטול העיקול).

ובהמשך:

"אין ספק, שנורית ברגיג אינה יכולה ליהנות רק מפירות פעילותו של טוני ברגיג, אלא היא גם שותפה בחובותיו. דברים אלו מקבלים משנה תוקף מקום בו החובות לפקיד השומה נוצרו בגין הכנסה שנורית ברגיג לא פעלה כדי למנוע ונהנתה מפירותיה. משכך, פקיד השומה יכול לגבות את חוב המס גם מנורית ברגיג, ואין מניעה לקיומו של עיקול גם על חלקה של נורית ברגיג בנכסים".
(סעיף 22 לתגובת המשיב).

17. לאחר עיון בחומר הראיות ושמיעת עדותה של המבקשת, הגעתי למסקנות הבאות באשר לעובדות המקרה:

(א) אין הוכחה לכך כי המבקשת עצמה נטלה חלק פעיל כלשהו בהפקת ההכנסות שהן מושא השומות. אין בנימוקי השומות כל טיעון לפיו המבקשת סייעה לטוני לנהל את עסקי ההימורים. דהיינו, ככל שההכנסות אכן הופקו מעסקי ההימורים הנטענים, הן הופקו על ידי טוני (או צדדים שלישיים) ולא על ידי המבקשת (עניין זה למעשה איננו שנוי במחלוקת; ראו פרוטוקול הדיון, עמוד 5, שורות 27 עד 29).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 ינואר 2018

ע"מ 14-11-51582 פקיד שומה יחידה ארצית לשומה נ' ברגיג ואח'

(ב) יש להסיק ממכלול הנסיבות, ואף מדבריה של המבקשת, שהיא ידעה, או הייתה אמורה לדעת, כי בתקופה הנדונה עמדו למשפחה מקורות הכנסה נוספים, מעבר לקיוסק של טוני בראשון לציון ועבודתה במשטרת ישראל. לנוכח רמת החיים של בני הזוג (פאר הבית, מכוניות היוקרה, נסיעות תכופות לחוץ לארץ), דומה כי רק עצימת עיניים יכלה לגרום למבקשת להאמין כי המשפחה מתפרנסת מן הקיוסק וממשכורתה וכי אין לטוני פעילות כלכלית נוספת (וראו עמוד 6, שורה 25; עם זאת, בחקירתה של המבקשת מיום 18.3.2014, בשורה 7, היא מכחישה כי היא ידעה שטוני החזיק מקומות הימורים).

(ג) יש להסיק ממכלול הנסיבות כי במהלך התקופה הנדונה המבקשת נהנתה, יחד עם יתר בני המשפחה, מהכנסותיו השונות של טוני, וזאת חרף העליות והמורדות ביחסים בינה לבינו. לא נטען ולא הוכח כי בני הזוג ניהלו משטר רכוש מופרד (אם כי לכל אחד מבני הזוג היה חשבון בנק משלו: עמוד 9, שורה 4). בפרט, באשר להוצאות הקשורות לבית ברחוב ארבל, הוכח כי טוני נהג לשלם את חלק הארי מן ההוצאות, אף בפרקי הזמן בהם הוא עצמו התגורר במקומות אחרים (עמוד 7, שורה 24; עמוד 9, שורות 6-7; סעיפים 22 ו-24 לסיכומי המשיב וההפניות שם לחקירות המבקשת).

כך העידה המבקשת:

ש"ש. נכון שטוני שילם את כל הוצאות הבית... והמשכורת שלך

הולכת רק לילדות.

ת. כן מרבית ההוצאות הכלכליות..."

(עמוד 11, שורה 7 עד שורה 9).

אצא אפוא מן ההנחה כי אם הופקו הכנסות מעסקי הימורים כפי שטוען המשיב בשומות, אזי גם המבקשת נהנתה, במישרין או בעקיפין, מאותן הכנסות.

(ד) הבית ברחוב ארבל נרכש תמורת 4,750,000 ש"ח. אמנם הדירה ברחוב הקישון נמכרה עבור סך של 1,210,000 ש"ח, אולם רכישת הבית ברחוב ארבל קדמה למכירת הדירה וככל הנראה חלק מפרדיון הדירה ברחוב הקישון שימש לפירעון הלוואת משכנתא ישנה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 ינואר 2018

ע"מ 14-11-51582 פקיד שומה יחידה ארצית לשומה נ' ברגיג ואח'

לשם רכישת הבית ניטלו הלוואות משכנתא חדשות מבנק הפועלים בסך כולל של 3.6 מיליון ש"ח (קרו) (וראו סעיפים 18 עד 20 לסיכומי המשיב).

על פי חומר הראיות, טוני הוא זה שנשא באופן שוטף בנטל תשלום החזרי המשכנתא.

(ה) חרף העובדה כי למבקשת לא הייתה יכולת כלכלית עצמאית לרכוש מחציתו של בית שמחירו כמעט חמישה מיליון ש"ח (או לעמוד לבדה בהחזרי ההלוואה הדרושים לכך) הגעתי למסקנה, על פי התמונה הכללית המצטיירת, כי רישום הבעלות בבית על שם שני בני הזוג בחלקים שווים היה מעשה טבעי ומקובל בנסיבות העניין. גם דירתם הראשונה של בני הזוג, שנרכשה בשנת 1998 או 1999, בסמוך למועד הנישואין, נרשמה בשם שני בני הזוג. הבית ברחוב ארבל החליף את הדירה האמורה כמקום מגורי המשפחה. לא נמצא סימן לכך כי רישום הבעלות בחלקים שווים כאמור, הן בדירה והן בבית, היה נגוע במלאכותיות או נעשה כמעשה "הברחת נכסים".

וידגש, המשיב איננו טוען כי בעלותו של טוני משתרעת על כל הזכויות בבית – חרף רישום הבית על שם שני בני הזוג – למשל, מכוח היותו מממן החזרי הלוואות המשכנתא. דהיינו, נקודת המוצא של הדיון היא כי בעלותה של המבקשת במחצית הזכויות היא שרירה וקיימת. אין בסיס אפוא להתעלם מקניינה של המבקשת במחצית הזכויות בבית ולמעשה המשיב איננו חולק על זכאותה למחצית הבעלות.

במאמר מוסגר יוער כי בידי המשיב קיים כלי מיוחד להתמודד עם נסיונות לסיכול גביית חובות מס על ידי העברת נכסים בין צדדים קרובים (לרבות בין בעל ואישה) – הריהו סעיף 119א(ב) לפקודה. הוראות הסעיף האמור אינן חלות במקרה דנן.

(ו) המבקשת לא העלתה טענה לפיה היא וטוני לא היו "בני זוג" בתקופה הנדונה, כמשמעות מושג זה בפקודת מס הכנסה. על פי סעיף 1 לפקודה, "בן זוג" מוגדר כ"אדם נשוי החי ומנהל משק בית משותף עם מי שהוא נשוי לו". נמצא כי תנאי "החיים יחד" ותנאי "ניהול משק בית משותף" לא בהכרח התקיימו במערכת היחסים בין המבקשת לבין טוני בכל מועד ומועד במהלך התקופה הנדונה. אולם כל הצדדים להליך דנן יצאו מתוך ההנחה כי השניים היו "בני זוג" לעניין הפקודה בכל המועדים הרלבנטיים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 ינואר 2018

ע"מ 14-11-51582 פקיד שומה יחידה ארצית לשומה נ' ברגיג ואח'

ה. סעיף 194 לפקודה

18. סעיף 194 לפקודה קובע לאמור:

"(א) היתה לפקיד השומה סיבה לחשוש, כי המס על הכנסה פלונית לא ייגבה משום שיש בדעתו של אדם פלוני לצאת מישראל, או מחמת סיבה אחרת, רשאי הוא –

...

(2) אם עדיין לא נשום האדם כאמור - לשום אותו לפי סכום ההכנסה שעליה נמסר הדו"ח, ואם לא מסר אותו אדם דו"ח או שמסר ואינו מניח את דעתו של פקיד השומה - לפי סכום סביר בעיני פקיד השומה;

(ב) שומה שנערכה לפי סעיף קטן (א)(2) ימסור פקיד השומה הודעה עליה וכל מס שנשום לפי אותה שומה ישולם מיד עם מסירת ההודעה.

(ג) לא שילם הנישום את המס או לא נתן את הערובה לפי סעיף קטן (א)(1), רשאי בית המשפט המוסמך על פי בקשת פקיד השומה, לתת צו, אף שלא בפני הנישום –

(1) על עיכוב יציאתו מהארץ;

(2) על עיקול רכושו ואם נוכח כי יש חשש סביר שהמס לא ייגבה וכי אין די בעיקול כדי להבטיח את גבייתו – על תפיסת רכושו.

"...".

דהיינו, על פי סעיף 194 אחד האמצעים להסרת החשש לגבייה הוא "עיקול רכוש" של הנישום (סעיף 194(ג)(2)). המונח "רכוש" איננו מוגדר בסעיף האמור ואף לא ביתר הוראות הפקודה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 ינואר 2018

ע"מ 14-11-51582 פקיד שומה יחידה ארצית לשומה נ' ברגיג ואח'

19. דומה כי אין מקום למחלוקת כי "רכוש" של אדם משמע הנכסים והזכויות שבבעלותו, ואין המונח מקיף, ככלל, נכסים או זכויות של הזולת.

במקרה דנן מחצית הבית הרשומה על שם המבקשת איננה "רכוש" של טוני במובן הרגיל הנ"ל.

מכיוון שכך, ניתן לכאורה לעצור בנקודה זו ולקבל את בקשת המבקשת ולהורות על הסרת העיקול על זכויותיה בבית.

20. אולם לדעתי אין להסתפק בניתוח הפשוט הנשען על התיבה "עיקול רכוש". הרי סעיף 194 נמצא בפרק שני לחלק י' לפקודה ונושא הפרק הוא "גבייה". עיקול המוטל בהתאם לסעיף 194 מהווה שלב מוקדם בתהליך גביית חוב מס שעלול להיווצר כתוצאה מן השומה הנערכת לנישום. מצד אחד אין טעם להטיל עיקול לפי סעיף 194 על רכוש מסויים אם בסופו של דבר לא ניתן יהיה לגבות את חוב המס באמצעות אותו רכוש, אולם מאידך נראה כי אין טעם להגביל את אפשרויות העיקול לפי סעיף 194 באופן שהוראות הסעיף לא יחולו על רכוש שכן עשוי לשמש בהמשך כמקור לגבייה של חוב מס סופי.

במילים אחרות, אם בנסיבות המתאימות נכסיו של בן זוג אחד עשויים לשמש מקור גבייה לחובות המס של בן הזוג השני, אין סיבה טובה שלא לאפשר הטלת עיקול מכוח סעיף 194 גם על נכסיו של בן הזוג הראשון, למרות שהם אינם "רכוש" של בן הזוג השני במובן הרגיל הנ"ל.

דהיינו יש טעם ביצירת חפיפה או מתאם בין קבוצת הנכסים בני עיקול לפי סעיף 194 לבין קבוצת הנכסים אשר מהם ניתן יהיה בסופו של דבר לפרוע את חובות המס הסופיים.

מסיבה זו יש מקום להמשיך את הניתוח ולשאול את השאלה המרכזית שעומדת במוקד הדיון כאן: האם ניתן יהיה לגבות חוב מס בגין השומות (ככל שיתגבש חוב כאמור) גם מתוך נכסי המבקשת?



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 ינואר 2018

ע"מ 14-11-51582 פקיד שומה יחידה ארצית לשומה נ' ברגיג ואח'

21. נקדים ונציין כי חוב המס שעלול לנבוע מן השומות הוא לכאורה של טוני. מעבר לעובדה כי ההכנסות מושא השומות הופקו על ידי - ולא על ידי המבקשת – טוני הוא גם "בן הזוג הרשום" כמשמעות מונח זה בסעיף 1 לפקודה ולעניין סעיפים 64ב, 65, 65א, 66 ו-66א לפקודה. בהתאם להוראות סעיף 65 לפקודה, "הכנסת בני-זוג יראוה לעניין פקודה זו כהכנסת בן-הזוג הרשום והיא תחוייב על שמו". נשוב ונדון בנושא זה בהמשך ונבחן את משמעות סעיף 66א(ב) הדין בתחולת הוראות הפקודה לעניין גבייה על בן הזוג שאינו בן הזוג הרשום. אולם לפני שנידרש להסדר הפרטני והמיוחד הקבוע בפקודת מס הכנסה בעניין חיובם במס של בני זוג נשואים, נקדיש דיון קצר לדין הכללי בנושא שיתוף (או אי שיתוף) בחובות של בעל ואישה.

1. שיתוף בחובות בהתאם לדין הכללי

22. כאמור, בני הזוג ברגיג נישאו בשנת 1999. כתוצאה מכך, וכמפורט בהמשך, על יחסי הממון ביניהם חלות הוראות חוק יחסי ממון בין בני זוג, תשל"ג-1973 ("חוק יחסי ממון").

23. נקודת המוצא בדיון זה היא מעמדו האוטונומי של כל אדם ואדם.

כל יחיד, בכפוף להוראות מפורשות בדין הקובעות אחרת, כשיר בפני עצמו ובאופן נפרד מאחרים לרכוש ולהחזיק נכסים וזכויות, מצד אחד, ולהתחייב בחיובים ולחוב חובות מצד שני (וראו סעיף 1 לחוק הכשרות המשפטית והאפוטרופסות, התשכ"ב-1962). הדבר משתקף בין היתר בחוק-יסוד: כבוד האדם וחירותו, ולגבי נשים בפרט נאמר הדבר בהוראות חוק שיווי זכויות האישה, התשי"א-1951. שם, סעיף 2 קובע כי "לאשה נשואה תהיה כשרות מלאה לקנין ולעשיה בקניינים כאילו הייתה פנויה...". כלומר, לכל אחד ואחת "זהות נבדלת".

24. על פי תפיסה כללית זו, הפקת הכנסה החייבת במס על ידי פלוני איננה ממעיניו של אלמוני ולכאורה נקיטת פעולות לגביית המס המגיע אמורה להיות מופנית כלפי פלוני בלבד.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 ינואר 2018

ע"מ 14-11-51582 פקיד שומה יחידה ארצית לשומה נ' ברגיג ואח'

25. יחד עם זאת, מקדמת דנא הדין הכיר באופי המיוחד של מערכת היחסים המתקיימת בין בני זוג נשואים. קשרי השיתוף והמאמץ המשותף המאפיינים את היחסים בין בני זוג הביאו לפיתוחה של "הלכת השיתוף" בעניין הזכאות לנכסי התא המשפחתי:

"חזקת השיתוף היא ביטוי לאורח החיים הבין-אישי הנוצר לפי תפיסותינו ביחסים בין בני זוג המקיימים משק בית משותף ומשלבבים מאמציהם לכדי מערכת מאוחדת... ברבות השנים, נעלמים תחומי הפרדה, והנכסים - יהא מקורם אשר יהא - הופכים 'לבשר אחד'".

(ע"א 806/93 הדרי נ' הדרי, ניתן ביום 4.8.1994, סעיף 6 לפסק דינו של כבוד הנשיא שמגר).

ויודגש: הלכת השיתוף מכתיבה חלוקה בבעלות בנכסי המשפחה מכוח עצם המאמץ הזוגי המשותף והנמשך וניהול אורח חיים תקין, ואיננה דורשת, על מנת להגיע לתוצאה האמורה, ראיות מפורשת לקיום כוונה הדדית לחלוק נכסים מסויימים.

26. כפי שהמשיב דנן שב ומדגיש, לצד השיתוף בבעלות בנכסי המשפחה, ככלל קובעת הלכת השיתוף אף אחריות משותפת לנשיאה בחובות המשפחה:

"אין לאפשר, שהמבקשת תהנה מפירות ההכנסה, אך לא תישא בחובות הנובעים ממנה, שנוצרו כתוצאה מהפקת הכנסה שהיא שיצרה את אותם פירות. אשר על כן, על המבקשת לשאת גם בחובות. בהתאם לדין, חל שיתוף בחובות בין בני זוג."
(מתוך סעיפים 27 ו-28 לסיכומי המשיב).

אין לכחד כי גישה זו נראית על פניה הגיונית וצודקת.

27. ואכן הלכת השיתוף יושמה גם בקשר לחובות בני הזוג:

"חזקת השיתוף בחובות משלימה את חזקת השיתוף בנכסים. בן הזוג הנהנה מפירות השותפות עם בן זוגו, חייב לשאת בעול



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 ינואר 2018

ע"מ 14-11-51582 פקיד שומה יחידה ארצית לשומה נ' ברגיג ואח'

החובות שנוצרו במהלך החיים המשותפים. שתי החזקות הללו משקפות את תמציתו של משק הבית המשותף - ההנאה מרווחי השותפות בצד הנשיאה המשותפת בהוצאות ובהפסדים" (ע"א 3002/93 בן-צבי נ' מ' סיטין ואח', ניתן ביום 12.11.1995, סעיף 10 לפסק דינו של כבוד הנשיא שמגר).

28. פסק הדין הידוע ברע"א 8791/00 שלם נ' טווינקו בע"מ ואח' (ניתן ביום 13.12.2006) עסק בהיקף השיתוף בחובות ובפרט בגבולות האחריות של בן זוג אחד כלפי צדדים שלישיים בגין חוב של בן הזוג האחר.

כבוד הנשיא ברק הטעים: "לצד הלכת השיתוף בזכויות מתקיימת גם הלכת השיתוף בחובות". (סעיף 14 לפסק הדין)

בהמשך, לאחר דיון בסוגיית מועד התגבשות השיתוף לגבי סוגי נכסים שונים ("נכסים משפחתיים מובהקים" מצד אחד ו"שאר הנכסים", מצד שני - סעיף 28 לפסק הדין) נאמר:

"הקביעה אודות השיתוף המידי בזכויות בדירת המגורים במהלך הנישואין מנביעה גם שיתוף מידי בחובות הקשורים ישירות בדירת המגורים. השיתוף בדירה מצמיח אחריות משותפת בין הצדדים לחובות שנוצרו בקשר לנכס המשותף. כל בן זוג אינו רק נהנה מהשיתוף בדירת המגורים. הוא גם נושא בעול חובות שנעשו בקשר לרכישת הדירה או שכירותה, לתחזוקתה, איבזורה ולהוצאות השוטפות הנוגעות לה. כך, למשל, נושא כל אחד מבני הזוג באחריות להתחייבויות והלוואות בקשר לעצם רכישתה של דירת המגורים או שכירתה, גם אם ההתחייבות נעשתה על-ידי בן הזוג האחר. כמוהו הוא אחראי להתחייבויות שניטלו. אכן, הדבר מתבקש משיקולי צדק. כך עולה גם מכוונתם המשוערת של בני זוג המקיימים שיתוף בדירת המגורים. ההנאה מן השיתוף בדירת



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 ינואר 2018

ע"מ 14-11-51582 פקיד שומה יחידה ארצית לשומה נ' ברגיג ואח'

**המגורים מחייבת חלוקה שווה וצודקת של ההתחייבויות והחובות
שנוצרים ונצברים ישירות בקשר לדירה". (סעיף 32)**

29. במקרה הקונקרטי שנדון בעניין שלם נפסק כי "החוב כלפי המשיבים [הנושים] הוא חוב בו התחייב המשיב 3 [הבעל] במסגרת עסקיו. לחוב אין כל זיקה לנכסים משפחתיים מובהקים של המערערת והמשיב 3. מקורו של החוב במערכת היחסים העסקית בין המשיב 3 למשיבים. המערכת העסקית תזכה את המערערת בזכויות ותחייב אותה בחיובים רק בהתגבש השיתוף הכללי בין בני הזוג, וזאת ב'מועד קריטי' בחיי הנישואין." (סעיף 38 לפסק הדין)

דהיינו נקבע בעניין שלם כי כל עוד נמשכים הנישואין, האישה איננה חייבת כלפי צדדים שלישיים בגין חובותיו העסקיים של הבעל שאינם קשורים לנכסים משפחתיים מובהקים.

עד כאן באשר להלכת השיתוף בנכסים ובחובות.

30. כאמור, בני הזוג ברגיג נישאו בשנת 1999 וכתוצאה מכך על יחסי הממון ביניהם חלות הוראות חוק יחסי ממון.

שיטתו של חוק יחסי הממון בעניין השיתוף בנכסים ובחובות שונה מהלכת השיתוף. בבסיס השיטה עומדת הפרדה קניינית בין בני הזוג. והנה סעיף 4 לחוק, שהוא חלק מ"הסדר איזון המשאבים" המוסדר בפרק שני לחוק, קובע:

"אין בכריתת הנישואין או בקיומם כשלעצמם כדי לפגוע בקנינים של בני הזוג, להקנות לאחד מהם זכויות בנכסי השני או להטיל עליו אחריות לחובות השני".

31. בהתאם לסעיף 5 לחוק, בפקיעת הנישואין "זכאי כל אחד מבני הזוג למחצית שווים של כלל נכסי בני הזוג". משמע, "איזון המשאבים" בתום הנישואין מושג בדרך של איזון ערכים כלכליים, ולא בדרך של קביעת פיקציה משפטית לפיה לכל אחד מבני



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 ינואר 2018

ע"מ 14-11-51582 פקיד שומה יחידה ארצית לשומה נ' ברגיג ואח'

הזוג מחצית הבעלות בכל נכס ונכס ומחצית האחריות לכל חוב וחוב. לשיטת הפרדה זו נפקות בין היתר כלפי צדדים שלישיים, לרבות נושים.

32. ככלל, נושהו של אחד מבני הזוג איננו מוחזק, מניה וביה, כנושה של שניהם - לא במהלך חיי הנישואין ואף לא בפקיעתם. אמנם חובותיהם של בני הזוג מובאים בחשבון במסגרת "מימוש הזכות לאיזון" כמוסדר בסעיף 6 לחוק אך זאת לצורך עריכת ההתחשבנות הכספית הכוללת והפנימית בין הבעל והאישה:

"6. (א) לצורך איזון המשאבים לפי סעיף 5 יש לשום את נכסי כל אחד מבני הזוג, פרט לנכסים שאין לאזן שוויים; משווי הנכסים האמורים של כל בן-זוג יש לנכות את סכום החובות המגיעים ממנו, למעט חובות בקשר לנכסים שאין לאזן שוויים.
(ב) היה שוויים של נכסי בן הזוג האחד עולה על שוויים של נכסי השני, חייב האחד לתת לשני את מחצית ההפרש, אם בעין ואם בכסף או בשווה כסף.
..."

33. אופן זה של התחשבנות איננו אמור להשפיע על זכויותיהם של צדדים שלישיים, לרבות נושים: ראו למשל ע"א 13-06-2200 אסולין נ' פרנקל (ניתן ביום 24.11.2013) וכן פש"ר 1395/08 קיבוץ גבעת ברנר נ' הר מלח ואח' (החלטה שניתנה ביום 7.5.2016):

"מכל מקום, הסדר איזון המשאבים הוא הסדר סטטוטורי בין בני הזוג לבין עצמם, ואין הוא מקנה זכויות לצדיים שלישיים, כגון, לנושים של בן הזוג האחד. מדובר בהסדר אובליגטורי ולא בהסדר קנייני. לכן, מכוחו של ההסדר, בני הזוג אינם הופכים להיות שותפים זה בנכסיו של האחר, או זה בחובותיו של האחר, אלא נערכת התחשבנות כוללת של כלל הנכסים אל מול כלל החובות, תוך שמירת בעלותו הקניינית של כל אחד מבני הזוג בנכסיו, כשם



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 ינואר 2018

ע"מ 14-11-51582 פקיד שומה יחידה ארצית לשומה נ' ברגיג ואח'

שנשמרת חבותו הבלעדית כלפי נוסיו". (מתוך סעיף 11 להחלטתו של כבוד השופט ברנר)

השיטה מבוארת בספרו של רוזן צבי, יחסי ממון בין בני זוג, בעמוד 307 :

"זכותו של בן-זוג על פי הסדר איזון משאבים הינה זכות אובליגטורית דחויה למועד פקיעת הנישואין... מהוראות אלה נובע כי הנישואין בין בני-הזוג וקיומם הנמשך אין בהם כדי לשנות את דיני החוזים והקניין החלים עליהם במהלך הנישואין...רוצה לאמר: מערכת הדינים להם כפופים בני-הזוג במהלך הנישואין היא זו שהיתה חלה עליהם גם אילו היו זרים זה לזו ופנויים זה מזו. אין בהיותם בני-זוג כדי להחיל עליהם במהלך הנישואין מערכת דינים מיוחדת ונפרדת בדומה לזו החלה על בני-זוג במשטר של שיתוף נכסים כללי פרי יצירת הפסיקה עובר לחוק..."

ראו גם ליפשיץ, השיתוף הזוגי, בעמוד 233.

34. מבחינתו של בן זוג אשר התחייב (לבדו) בחוב מסויים במהלך קיום הנישואין, משמעות הפחתת סכומי החובות אגב יישום הוראות סעיף 6(א) לחוק יחס ממון היא **שיתופו הכלכלי** של בן הזוג השני בנשיאה בנטל החוב בעת פקיעת הנישואין. לדוגמה, אם בעת פקיעת הנישואין לכל אחד מבני הזוג יש קניין בנכס ששווי 100 ש"ח, ולבעל יש חוב כלפי צד שלישי בגובה 20 ש"ח ואילו לאישה אין חובות, אזי פעולת האיזון לפי סעיף 6 תחייב את האישה להעביר 10 ש"ח לידי הבעל (כי שווי נכסי הבעל לאחר ניכוי חובות הוא 80 ש"ח ושווי נכסי האישה הוא 100 ש"ח). אולם פעולת איזון זו **כשלעצמה איננה גורמת לאישה להיות חייבת בסך 10 ש"ח כלפי נושהו של הבעל.**

35. יושם אל לב: הוראת סעיף 4 לחוק יחסי ממון יוצאת מתוך ההנחה כי אנו יודעים לזהות איזה נכסים וחובות שייכים לבן הזוג האחד ואיזה נכסים וחובות שייכים לבן



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 ינואר 2018

ע"מ 14-11-51582 פקיד שומה יחידה ארצית לשומה נ' ברגיג ואח'

הזוג השני. על גבי נקודת מוצא זו נבנה העיקרון כי אין בכריתת הנישואין או בקיומם כדי להקנות זכויות בנכסים או להטיל אחריות לחובות.

אולם שיוך הנכסים והחובות לבן זוג זה או אחר הינו עניין **עובדתי** הנלמד על סמך **ראיות**. כאן, בשלב זה של יישום שיטת החוק, עולה נושא "כוונת השיתוף הספציפית"; ראו עניין **אסולין הנ"ל**, סעיפים 24 ו-26 לפסק הדין, וכן עניין **גבעת ברנר**, בסעיף 13 להחלטה:

"ברם, כשם שנדרשת כוונת שיתוף ספציפית על מנת ליצור שיתוף בנכסים אצל בני זוג שנישאו לאחר כניסתו לתוקף של חוק יחסי ממון, כך גם נדרשת כוונה ליצור שיתוף ספציפי בחובות, על מנת להטיל על בן זוג שנישאו לאחר כניסתו לתוקף של חוק יחסי ממון, את השיתוף בחובותיו של בן זוגו".

דהיינו, אגב ייחוס כל נכס וכל חוב לאחד מבני הזוג, עשויה להימצא ראייה לכך כי הנכס או החוב הנבחן שייך מלכתחילה, **כעניין שבעובדה**, לשני בני הזוג גם יחד (בחלקים שווים או בכל חלוקה אחרת אשר תוכח). השיתוף הספציפי בנכס או חוב מסויים חייב גם להתיישב עם **הדין הכללי החל (דיני הקניין, דיני החוזים וכו')**. למשל, אם האישה חתמה לבדה על מסמכים לקבלת הלוואה אך קיימות ראיות לכך כי למעשה ההלוואה ניטלה על ידי שני בני הזוג במשותף, אזי לקביעה זו עשויה להיות השלכה הן לפי הדין הכללי (כלפי המלווה) והן לעניין סעיפים 4, 5 ו-6 לחוק יחסי ממון אשר במסגרתם החוב בגין ההלוואה ייחוס לשני בני הזוג.

ממצא מסוג זה שונה מהתוצאות הנובעות מיישום הלכת השיתוף לגבי זוגות אשר נישאו לפני שנת 1974. שם השיתוף בנכסים ובחובות נגזר מניהול אורח חיים תקין ומאמץ משותף ונמשך ולא מראיות קונקרטיות המעידות על "כוונת שיתוף ספציפית" בקשר לנכס או חוב מסויים (אדרבה, הלכת השיתוף תביא לחלוקת הבעלות או האחריות אף **בהעדר** כל ראייה לכוונת שיתוף ספציפית).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 ינואר 2018

ע"מ 14-11-51582 פקיד שומה יחידה ארצית לשומה נ' ברגיג ואח'

36. והנה בע"א 7750/10 בן גיאת נ' הכשרת היישוב ביטוח בע"מ ואח', ניתן ביום 11.8.2011, כבוד השופט רובינשטיין (כתוארו אז) ניסח את הדברים כך:

" הטענה לשיתוף בחובות עשויה היתה להיות רלבנטית אילו חלה הלכת השיתוף... ואולם, בהעדר אינדיקציה ספציפית לכוונת שיתוף בחובות לפי הדין הכללי, ובפרט שעה שאין מדובר בחובות הקשורים לדירה, ... אין שיתוף כאמור בחובות נובע מעצם הכוונה הנקודתית לשיתוף בדירה." (סעיף ג' לחוות הדעת)

באופן דומה כותב כבוד השופט דנציגר בבע"מ 1398/11 אלמונית נ' אלמוני, ניתן ביום 26.12.2012:

"...דרוש 'דבר מה נוסף' מלבד חיים משותפים ונישואין ממושכים על מנת להוכיח כוונת שיתוף ספציפית בנכס שרשום על שם אחד מבני הזוג בלבד. בכך נבדל בסוגיה זו ההסדר הקבוע בחוק יחסי ממון מחזקת השיתוף, ויש להקפיד לא לטשטש את הגבול עד כדי ביטולו כליל." (סעיף 18 לפסק הדין)

37. נסכם ונאמר כי סעיף 4 לחוק יחסי ממון מחייב פעולות מיון ושיוך הנכסים והחובות בין בני הזוג. מיון זה הוא הכרחי ליישום מנגנון איזון המשאבים הכלכלי שיופעל בעת פקיעת הנישואין. ואגב מיון זה עשויה לבוא ראייה לכך כי נכס או חוב מסויים שייך - על פי הדין הכללי - לשני בני הזוג חרף רישומו לכאורה רק על שם אחד מהם.

38. אמת נכון הדבר כי הסייג לגבי כוונת שיתוף ספציפית עושה "קיצור דרך" מסויים בכל הנוגע לחובות: מקובל לסבור כי אם מוכחת כוונת שיתוף ספציפית בקשר לבעלות **בנכס** פלוני, אזי מוסקת כמעט מאליה גם כוונת שיתוף ספציפית **בחוב** שנוצר לצורך מימון רכישת אותו נכס (אם כי בהחלט ייתכן מצב קונקרטי בו מסקנה כזו איננה מתבקשת) (וראו ליפשיץ, שם, עמוד 232).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 ינואר 2018

ע"מ 14-11-51582 פקיד שומה יחידה ארצית לשומה נ' ברגיג ואח'

39. אולם אין בכל האמור לעיל כדי לגרוע ממוסכמה אחת: על פי משטר איזון המשאבים אשר אומץ בחוק יחסי ממון, חוב אשר לפי הדין הכללי ועל פי הראיות הנתונות שייך לאחד מבני הזוג אין בעצם קיום הנישואין כדי להטיל על בן הזוג השני אחריות כלשהי לגבי אותו חוב. מצב זה אף איננו משתנה בפקיעת הנישואין אם כי בשלב זה החוב יובא בחשבון לצורך עריכת ההתחשבנות בין בני הזוג לבין עצמם (איזון המשאבים).

40. אם נחזור למקרה דנן, המסקנה המתבקשת על פי חוק יחסי ממון היא כי ככלל חובותיו של טוני הם שלו ואין המבקשת נושאת באחריות להם כלפי נושיו של טוני.

אם כן, נשאלת השאלה האם יש **בדיני המס** דבר שעשוי להוביל לתוצאה שונה, בסטייה מן הדין הכללי?

ח. האחריות לחובות מס לפי הפקודה

41. חלק ב' לפקודה עוסק בנושא "הטלת מס" ובהתאם לסעיף 2 רישא "**מס הכנסה יהא משתלם ... על הכנסתו של אדם**...". סעיף 121 לפקודה (המצוי בחלק ז: "שיעורי המס") קובע את שיעורי המס ומדרגות המס אשר יחולו בחישוב המס "על הכנסתו החייבת של יחיד". דהיינו, "יחידת המיסוי" הבסיסית בפקודה היא "אדם", ו"אדם" יכול להיות יחיד או "חברה" או "חבר בני אדם" (ראו הגדרות המונחים בסעיף 1 לפקודה).

עוד יוער כי "נישום" כהגדרתו בסעיף 1 לפקודה הוא "**אדם שהייתה לו הכנסה בשנת המס**". האחריות לשלם במועד את המס המגיע מוטלת על "הנישום" (סעיף 182 לפקודה).

42. עניינו של חלק ד' לפקודה הוא "חישוב ההכנסה במקרים מיוחדים", ופרק שלישי מוקדש ל"הכנסת בני זוג". כאמור, סעיף 65 קובע כי "**הכנסת בני זוג יראוה לעניין פקודה זו כהכנסת בן הזוג הרשום והיא תחוייב על שמו**". "בן הזוג הרשום" נבחר לפי הכללים הקבועים בסעיף 64 לפקודה ובמקרה דנן טוני היה בן הזוג הרשום (לגבי בן הזוג האחר, הפקודה משתמשת במונח "**בן הזוג שאיננו בן-הזוג הרשום**"; לשם



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 ינואר 2018

ע"מ 14-11-51582 פקיד שומה יחידה ארצית לשומה נ' ברגיג ואח'

הקיצור, אנו נשתמש להלן בביטוי "בן הזוג השני". סעיף 65 יוצר הרי פיקציה משפטית לפיה – בניגוד לכלל על פיו כל אדם חב במס הכנסה באופן עצמאי – הכנסת בן הזוג השני נחשבת "לעניין פקודה זו" כהכנסתו של בן הזוג הרשום.

יוער כי "בן הזוג הרשום" יכול להיות הבעל או האישה, בהתאם לנסיבות המקרה.

נהוג לומר כי פיקציה זו תורמת ליעילות ופשטות ביישום הוראות הפקודה, ובגביית המס, בכל הקשור לזוגות נשואים. במקרה דנן אין נפקות מיוחדת לסעיף 65 רישא כי הרי השומות הוצאו בקשר להכנסות אשר ממילא הופקו על ידי טוני והוא היה בן הזוג הרשום לאורך התקופה הנדונה.

43. המשכו של סעיף 65 וסעיף 66 לפקודה עוסקים במיון המקרים בין אלה בהם ייערך "חישוב מאוחד" לבין אלה בהם ייערך "חישוב נפרד". כאן מוגשמת מדיניות פיסקאלית המוצאת הצדקה בצירוף הכנסות מסויימות של בני הזוג **לעניין יישום מדרגות המס** וזאת מטעמים הקשורים ליכולת הכלכלית המצרפית של התא המשפחתי. אולם הכלל המעוגן בסעיף 65 רישא לפיו הכנסות בני הזוג (**כולן**) נחשבות כהכנסות בן הזוג הרשום איננו מושפע מאופן עריכת **חישוב המס** (במאוחד או בנפרד), וגם במקרה של חישוב נפרד (שהוא כמובן המצב הנפוץ) יחול עקרון ייחוס ההכנסה "לעניין פקודה זו" לבן הזוג הרשום בלבד. במקרה דנן, לא עולה כל שאלה של אופן עריכת חישוב המס (במאוחד או בנפרד).

44. לצד עקרון הייחוס הכללי (הפיקציה המשפטית) לפיו הכנסות בני הזוג יחוייבו במס "על שם" בן הזוג הרשום, נמצאות בפקודה הוראות אחדות הנוגעות ל"**לחלקו בהכנסה**" של בן הזוג השני. הוראות אלו עוסקות, בין היתר, בזכות להשיג ולערער על שומות (סעיף 66א(א)) ולהגיש דוח שנתי נפרד על הכנסותיו של בן הזוג השני (סעיף 131א(1) ו-2).

באופן דומה, סעיף 66א(ב) לפקודה מתייחס לענייני גבייה וענישה:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 ינואר 2018

ע"מ 14-11-51582 פקיד שומה יחידה ארצית לשומה נ' ברגיג ואח'

"הוראות פקודה זו לענין גביה ועונשין יחולו גם על בן הזוג שאינו בן הזוג הרשום לגבי חלקו בהכנסה, ובלבד שבן זוג שאינו בן זוג רשום לא יאשם בעבירה ולא יחוייב בתשלום קנס מינהלי בשל מעשה או מחדל שהחובה לעשותו או להימנע ממנו מוטלת על בן הזוג הרשום, אם הוכיח שהמעשה או המחדל נעשו שלא בידיעתו ושהוא נקט בכל האמצעים הסבירים למניעתם".

45. נמצא כי בן הזוג השני אכן עלול לשאת באחריות לתשלום המס אבל זאת "לגבי חלקו בהכנסה" בלבד. לדעתי ביטוי זה איננו מותיר מקום לספק כי האחריות לגביה המוטלת על בן הזוג השני מתקיימת לגבי המס המוטל על ההכנסה שהוא עצמו הפיק – זאת ותו לו. זאת המשמעות המתבקשת של צירוף המילים "חלקו בהכנסה". אינני יכול לקבל את הסברו המאולץ של המשיב לפיו:

"פרשנות תכליתית והגיונית של סעיף 66א(ב) לפקודת מס הכנסה מחייבת פירוש באופן רחב, העולה בקנה אחד עם הדין הכללי, שענייננו שיתוף בחובות, ועל מנת שלא לאפשר השתמטות מתשלום מס. סעיף 66 נועד להוסיף בידי פקיד השומה כלים על מנת למנוע הסטת הכנסות ולהקל על הליכי גביה, ואין בו כדי למעט מזכות פקיד השומה מהדין הכללי, לעומת זכויותיו של בעל חוב רגיל מול חייב. כפועל יוצא מכך, דומה שהמחוקק לא ביקש להצר את יכולותיו של פקיד השומה לגבות בהשוואה לכל בעל חוב אחר. יש לפרש פרשנות תכליתית באופן שיביא לתוצאות צודקות, שימנע עקיפה והשתמטות מנטל המס, יגשים את האינטרס הציבורי, ויביא להרמוניה חקיקתית".

(סעיף 48 לסיכומי המשיב).

אף משתמע מדברים אלה ומן האמור בסעיף 43 לסיכומי המשיב ("הסעיף הנוכחי [סעיף 66א] לא נועד לגרוע מהדין הכללי של שיתוף בחובות") כי המשיב מתעקש להחיל על בני הזוג ברגיג את הלכת השיתוף ולא את משטר איזון המשאבים, חרף מועד נישואיהם בשנת 1999. כך גם עולה מהסתמכותו של המשיב על פסק דין שלם



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 ינואר 2018

ע"מ 14-11-51582 פקיד שומה יחידה ארצית לשומה נ' ברגיג ואח'

ופסקי דין אחרים הדנים בזוגות שנישאו לפני חוק יחסי ממון - ראו סעיף 30 ואילך לסיכומי המשיב. הלכה היא כי הלכת השיתוף והסדר איזון המשאבים אינם יכולים לחול על בני זוג כדינים מקבילים (ע"א 1915/91 יעקובי נ' יעקובי, ניתן ביום 13.08.1985, וכן עניין אלמונית הנ"ל, בסעיף 14 לפסק הדין)).

46. אמור מעתה, בן הזוג הרשום אחראי לתשלום המס על כלל הכנסות הזוג (לרבות אלו אשר הופקו על ידי בן הזוג השני), ואילו בן הזוג השני עשוי להיות אחראי (יחד עם בן הזוג הרשום) לתשלום המס המגיע על הכנסתו הוא, אולם לא מעבר לכך.

יש להוסיף כי בחוקי המס העיקריים האחרים, חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 וחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 אין עקרון גורף של מיסוי התא המשפחתי כיחידה, ובכלל החבות במס של בן זוג אחד איננו בר גבייה מנכסי בן הזוג השני (בכפוף להוראות מיוחדות הדומות לסעיף 119א לפקודה). משום כך אין זה "מובן מאליו" כי חוב מס הכנסה שנוצר בגין פעילות כלכלית של בן זוג אחד ייגבה מנכסי בן הזוג השני.

47. סעיף 66א נחקק כחלק מתיקון מס' 89 לפקודה בשנת 1992 (ס"ח 1394, תשנ"ב, עמוד 177).

במסגרת אותו תיקון נערכה רפורמה בהוראות הפקודה הנוגעות למיסוי בני זוג נשואים: קודם לתיקון, הפקודה דיברה על "בעל" ועל "אישה" וזיהתה את הבעל כנישום. תיקון מס' 89 נועד להביא לשוויון בין המינים ולניטרליות בלשון הפקודה. אגב כך הוטבע המונח "בן זוג רשום". אולם התיקון האמור לא הנהיג התייחסות נפרדת לכל אחד מבני הזוג לכל דבר ועניין. נותרה על כנה שיטת שיוך ההכנסה לאחד מבני הזוג (הריהו בן הזוג הרשום) וכפועל יוצא מכך נותר הצורך להסדיר, בין היתר, את עניין החישוב המאוחד והחישוב הנפרד.

והנה בנוסח הפקודה **עובר** לתיקון מס' 89 מצאנו הוראה זו:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 ינואר 2018

ע"מ 14-11-51582 פקיד שומה יחידה ארצית לשומה נ' ברגיג ואח'

"65(א). הכנסתה של אשה נשואה החיה עם אישה יראו, לענין הפקודה, כהנסתו של האיש והיא תחויב על שם האיש; אולם אם יש צורך בדבר אפשר לגבות מן האשה, אף על פי שלא נשומה, חלק יחסי מן המס שחייב בו האיש, כיחס סכום הכנסתה של האשה אל סך כל הכנסתם של האיש והאישה, כפי שצוין בקביעת פקיד השומה שהודעה עליה הומצאה לאישה; דינה של קביעה כאמור כדין שומה לגבי הכנסת האשה".

48. לאחר עיון בתולדות החקיקה של תיקון מס' 89 לפקודה, שוכנעתי כי סעיף 66א(ב) דהיום ("לגבי חלקו בהכנסה") איננו אלא גרסה חדשה להוראה הישנה שנמצאה בסעיף 65(א) הנ"ל. מהות ההוראה לא השתנתה: אפשר לגבות מס מבן הזוג השני (פעם - האישה; היום - בן הזוג שאיננו בן הזוג הרשום) אך ורק בקשר להכנסות שהופקו על ידיו (למען הסר ספק, אשוב ואבהיר כי הדברים אינם מכוונים למקרים עליהם חל סעיף 119א לפקודה).

אמנם נוסח סעיף 66א(ב) קצר יותר וכללי יותר מההוראה הקודמת, אולם סמכות הגבייה לא השתנתה במהותה. לדעתי הרקע לחקיקת תיקון מס' 89 איננו מלמד כי המחוקק התכוון לבטל את הכלל שהיה קבוע בסעיף 65(א) בדבר הגבלת אפשרות הגבייה מבן הזוג השני, כפי שצוטט לעיל; הכלל הועתק לסעיף 66א(ב) וקיבל שם ניסוח ניטרלי התואם את תכלית השוואת מעמד המינים. כמו כן, במקום להגדיר את מגבלת הגבייה מבן הזוג השני על פי יחס ההכנסות של בני הזוג (דבר שאיפשר מידה של גבייה מבן הזוג השני אף אם המס על ההכנסה שהוא הפיק כבר נגבה במלואו), אזי על פי הסעיף החדש הגבייה הוגבלה במפורש למס החל על הכנסתו של בן הזוג השני.

49. עולה אפוא מן המקובץ כי פקודת מס הכנסה מסדירה באופן מפורש את נושא גבולות אפשרות גביית חובות מס מבן הזוג השני.

50. לחקיקת תיקון מס' 89 קדם פרסומן של מספר הצעות חוק חלופיות בנושא מיסוי בני זוג נשואים וזאת במסגרת ה"ח 2115, התשנ"ב, עמוד 223. קצרה היריעה כאן לתאר את כל השתלשלות הליך החקיקה אך נביא את עיקרי הדברים:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 ינואר 2018

ע"מ 14-11-51582 פקיד שומה יחידה ארצית לשומה נ' ברגיג ואח'

בכל הגרסאות החלופיות, נשמר העקרון כי יראו הכנסות בני זוג כהכנסתו של אדם אחד. לפי אחת ההצעות (של חה"כ סולודר, עמוד 224) לא יחול כל שינוי בנוסח סעיף 65 לפקודה (ראו 47 לעיל). לפי "גרסה א" להצעה האחרת (מעמוד 224) הוצע לקבוע בסעיף 65 מתוקן כי:

"כל אחד מבני הזוג יהיה אחראי לתשלום המס מחלקו בהכנסה לפי סעיף זה, אלא אם כן מינו שני בני הזוג, בכתב, אחד מהם כאחראי לתשלום המס המגיע בשל מלוא ההכנסה בדו"ח משותף שהגישו על פי סעיף 131(א)(2)".

לפי "גרסה ב" להצעה האחרת (מעמוד 231) הוצע לומר בסעיף 65 חדש כי:

"אם יש צורך בדבר ניתן לגבות מבן הזוג שאיננו בן הזוג הרשום, אף על פי שלא נישום, חלק יחסי מהמס שהוא חייב בו כיחס הכנסתו לסך הכנסת שני בני הזוג כפי שצויין בקביעת פקיד השומה שהודעה עליה הומצאה לבן הזוג שאיננו בן הזוג הרשום".

דהיינו לפי כל הגרסאות המוצעות, נשמר עקרון סמכות הגבייה החלקית והיחסית כלפי בן הזוג השני.

כמוסבר, בתיקון מס' 89 כפי שהוא התקבל בסופו של דבר על ידי הכנסת, נוסח סעיף 65 לפקודה צומצם והוצא ממנו, בין היתר, את ההוראה בדבר אפשרות הגבייה "מן האשה". מנגד הוסף סעיף 66א החדש (שכותרתו "הוראות כלליות"), שם נכלל סעיף קטן (ב) לגבי החלת הוראות הפקודה לעניין גבייה "גם על בן הזוג שאינו בן הזוג הרשום לגבי חלקו בהכנסה".

51. יוער כי בדיונים במליאת הכנסת שקדמו לקבלת תיקון מס' 89 בקריאה שנייה ושלישית, לא נאמר דבר בנושא אפשרויות הגבייה מבן הזוג השני וממילא לא נאמר כי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 ינואר 2018

ע"מ 14-11-51582 פקיד שומה יחידה ארצית לשומה נ' ברגיג ואח'

התיקון יביא לכך כי מעתה – ולראשונה – ניתן לגבות את מלוא סכום המס המגיע על הכנסות בני הזוג מכל אחד ואחד מהם (דברי הכנסת מיום 17.3.1992).

52. חיזוק נוסף למסקנה מצוי בהצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה משנת 1988 (ה"ח 1865, התשמ"ח, עמוד 103), כלומר כארבע שנים לפני חקיקת תיקון מס' 89 הנ"ל. גם הצעה זו עסקה במיסוי בני זוג וכללה שורה ארוכה של תיקונים לפקודה, כאשר החידוש המרכזי היה כי תיק המס יישא את שמותיהם של שני בני הזוג, ולא רק שמו של הבעל. בין יתר השינויים המוצעים נמצאה ההוראה הבאה, הכלולה בנוסח מוצע לסעיף 66 חדש לפקודה:

"(ב) על אף האמור בסעיף 65, הוראות כל דין לענין גביית מס, לענין תשלום מקדמות ולענין חובות המוטלות על נישום, יחולו על כל אחד מבני הזוג כאילו הכנסת שניהם היא הכנסתו."

אימוץ הוספה זו היה מבטל את העיקרון הישן-נושן לפיו ניתן לגבות מן האישה, "אם יש צורך בדבר... חלק יחסי מן המס... כיחס סכום הכנסתה של אישה אל סך כל הכנסתם של האיש והאשה" (ראו סעיף 47 לעיל). דהיינו התיקון שהוצע בשנת 1988 בעניין אפשרויות הגביה היה מהפכני והוא היה מסמיך את פקיד השומה לגבות כל חלק מחבות המס הכוללת של הזוג מכל אחד מהם לחוד.

53. דא עקא הוראה זו נשרה מהחקיקה לפני קבלת החוק הסופי בקריאה שניה ושלישית ביום 27.7.1988 (חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 77), התשמ"ח-1988 (ס"ח 1261, עמוד 186)) ולא נותר לה כל שריד. הנה כי כן, היוזמה להסיר את המגבלה על אפשרויות הגבייה מנכסי האישה (או בן הזוג השני בכלל) נדחתה על ידי הכנסת.

54. מסקנתי היא אפוא שהוראות סעיף 66א(ב) לפקודה נועדו לשמר את האפשרות לגבות מבן הזוג השני רק את המס המגיע על הכנסתו הוא, בדומה להוראה שהייתה קבועה קודם לכן בסעיף 65 לפקודה, אמנם אגב שינוי הניסוח אולם בלי כוונה להרחיב או לצמצם באופן מהותי את אפשרות הגבייה כאמור.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 ינואר 2018

ע"מ 14-11-51582 פקיד שומה יחידה ארצית לשומה נ' ברגיג ואח'

55. סעיף 66א(ב) לפקודה מהווה אפוא הסדר ספציפי ומפורש שהותאם למכלול הוראות הפקודה. מכיוון שכך, לדין הכללי בעניין שיתוף בחובות (קודם הלכת השיתוף ולאחריה חוק יחסי ממון) אין תחולה לכאורה בכל הקשור לחובות מס הכנסה. בהקשר זה יצויין כי תיקון מס' 89 לפקודה, אשר במסגרתו נבחן מחדש כל נושא מיסוי בני זוג נשואים, נחקק שמונה עשרה שנים לאחר חקיקתו של חוק יחסי ממון, כך שההסדר הגלום בסעיף 66א(ב) לפקודה איננו רק ספציפי יותר אלא גם מאוחר יותר והוא עשוי למצות את אפשרויות הגבייה מבן הזוג השני.

אולם נמצא כי אין כל סתירה בין הוראות חוק יחסי ממון לבין סעיף 66א(ב) לפקודה ושניהם יוצאים מאותה נקודת מוצא לפיה ככלל אין בן הזוג האחד אחראי כלפי נוסיו של בן הזוג השני בגין חובותיו של האחרון. יישום מנגנון חוק יחסי ממון מחייב שיוך חובות (ונכסים) והנה ככלל, סעיף 65 רישא לפקודה משייך את החבות במס לבן הזוג הרשום, ואילו סעיף 66א(ב) מוסיף כי חוב המס בגין חלקו בהכנסה של בן הזוג השני הוא גם חובו של האחרון.

למותר לציין כי אין כל בסיס למצוא "כוונת שיתוף ספציפית" אצל המבקשת לשאת בחובות המס של טוני (ראו סעיף 35 לעיל). יתרה מכך, חובות המס, ככל שיתגבשו באופן סופי, יוטלו בשל פעילות בתי ההימורים שנוהלה על ידי טוני ואחרים, **וללא זיקה ישירה לבית מגורי המשפחה.**

56. העדר הזיקה בין חוב מס ההכנסה הקשור לפעילות הכלכלית של טוני בניהול בתי ההימורים לבין הבית ברחוב ארבל (להבדיל מהקשר המסתבר בין ההכנסות עצמן לבין מימון רכישת הבית), מתחדד לאור הוראות פקודת המסים (גבייה). כידוע, לפי פקודת המסים (גבייה) רק "מס המגיע על מקרקעי הסרבן" מהווה באופן אוטומטי שעבוד ראשון על אותם מקרקעין (סעיף 11א(1)). לעומת זאת, "כל מס אחר המגיע מסרבן" יכול להצדיק לכל היותר רישום שעבוד על מקרקעין השייכים לסרבן (סעיף 11א(2)) וכוחו של שעבוד זה כלפי שעבודים אחרים תלוי בסדר רישומם.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 ינואר 2018

ע"מ 14-11-51582 פקיד שומה יחידה ארצית לשומה נ' ברגיג ואח'

סעיף 11א האמור ממחיש את ההבחנה בין חוב מס שהוא בעל זיקה למקרקעין עצמם לבין חוב מס אחר שאיננו משפיע באופן אוטומטי על זכויותיו של הסרבן בנכסי המקרקעין שבבעלותו.

57. המשיב ניסה להיבנות גם מן האמור בסעיף 174א לפקודה. אינני סבור כי יש בהוראה זו כדי לסייע למשיב. הסעיף האמור נמצא בסימן א לפרק הפקודה הדין בגבייה (פרק שני לחלק י). עניינו של סימן א "מקדמות". סעיף 174א, שכותרתו "חזקה", קובע כי **"בני זוג ייחשבו, לעניין סימן זה, כנישום אחד; אין בהוראה זו כדי לגרוע מהוראות סעיף 66א"**.

נדמה כי הוראה זו נועדה להבהיר, בין היתר, כי לצורך יישום מנגנון תשלום המקדמות החודשיות לפי הפקודה, סכום המס שנתחייב בו הנישום לשנה הקובעת הוא סכום המס שהוטל על הכנסות שני בני הזוג (ראו סעיף 175א) וכי סכומי מס שנוכו במקור מהכנסות שני בני הזוג ניתנים לזקיפה על חשבון סכום המקדמות המגיע (סעיף 177א).

אינני מוצא בסעיף 174א רמז לכך כי ניתן לגבות חוב מס, שהוטל בשל הכנסות שהופקו על ידי בן הזוג הרשום, מתוך נכסי בן הזוג השני; אדרבא, מובהר בסיפא כי **"אין בהוראה זו כדי לגרוע מהוראות סעיף 66א"**.

58. אוסיף, בקיצור נמרץ, כי אינני יכול להסכים עם גישתו של המשיב כי רשות המסים הינה בחזקת "נושה בלתי רצוני" וכתוצאה מכך יש להעניק לבן הזוג השני הגנה פחותה יותר בפני גבייתם של חובות מס. אמנם בעולם העסקים מצופה מנושה רצוני, וביחוד מ"נושה מקצועי", להסדיר מבעוד מועד את חבותו המפורשת והמוסכמת של בן הזוג השני לגבי חובות החייב העיקרי. אולם כאשר אפשרות זו איננה עומדת בפני הנושה ואין הוא יכול להימנע ממתן האשראי אף בהעדר נטילת התחייבות גם על ידי בן הזוג השני, יהיה מקום להתחשב בכך באיזון האינטרסים בין הנושה לבין בן הזוג השני (ראו ליפשיץ, שם, עמוד 233). אמנם היקף נשייתתה של רשות המסים נקבע על פי חיקוק ולא כתוצאה ממערכת יחסים חוזית עם כל נישום ונישום, אולם לרשות המסים השפעה בלתי מבוטלת על תוכנה של פקודת מס הכנסה – אף על פי שהיא איננה הרשות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 ינואר 2018

ע"מ 14-11-51582 פקיד שומה יחידה ארצית לשומה נ' ברגיג ואח'

המחוקקת, חותמה של רשות המסים על תהליכי החקיקה בתחום המס ניכר (ויש בתולדות החקיקה של תיקונים מס' 77 ומס' 89 הנ"ל להמחיש זאת). על כן כל עוד הרשות משלימה עם ההסדר הקבוע בסעיף 66א(ב) לפקודה לפיו הגבייה מן הבן הזוג השני מוגבל למס הנוגע ל"חלקו בהכנסה", אין לדעתי להיחלץ לעזרתה של רשות המסים בשל היותה "נושה בלתי רצונית".

ט. הסוגיה הנדונה בראי הפסיקה

59. המסקנה אליה הגעתי בעניין משמעותו של סעיף 66א(ב) לפקודה אף עולה בקנה אחד עם פסיקה קודמת בנושא זה. ברע"א 2071/00 פקיד שומה תל אביב 3 נ' אינגביר (החלטה שניתנה ביום 25.2.2001) נדון נסיונו של פקיד השומה להטיל עיקול לפי סעיף 194 לפקודה על דירה הרשומה על שם אשת הנישום ועל מכונית הרשומה על שם בנו, וזאת בשל חובות המס של הנישום. כבוד השופט ריבלין הטעים:

"סעיף 194 לפקודה מתיר למבקש [פקיד השומה] להטיל עיקול על רכושו של הנישום, ובוודאי לא על רכושם של אחרים.

...

"ובאשר לטענה בדבר השיתוף בחובות, הרי כל עוד ההנחה היא כי הדירה שייכת, במלואה, לאשת המשיב, אין בטענה זו כדי לסייע למבקש בעתירתו. אפילו היה בית המשפט קמא מכריע כי אשת המשיב שותפה לחובותיו לפקיד השומה, אין די בכך כדי להטיל עיקול על רכושה לפי סעיף 194 לפקודת מס הכנסה. חרף כוחה 'הדרסטי' של הוראת סעיף זה... אין בה כדי להקנות למבקש סמכות לעיקול רכושם של אחרים.

"טענותיו של המבקש לעניין חזקת השיתוף מעוררות שאלות קשות, הנוגעות למידת יכולתו של זר, לעשות שימוש בחזקת השיתוף החלה בין בני זוג. קל וחומר במקום בו מבקש צד שלישי להסתייע בחזקת השיתוף, מבלי שצדף לדיון את בן הזוג האחר כמשיב."
(מתוך סעיפים 2, 4 ו-5 להחלטה).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 ינואר 2018

ע"מ 14-11-51582 פקיד שומה יחידה ארצית לשומה נ' ברגיג ואח'

60. משתמע מן ההחלטה בעניין **אינגביר** כי מדובר בבני זוג אשר נישאו לפני חקיקת חוק יחסי ממון, כך שהייתה אפשרות לקבוע, במישור הדין הכללי, כי חל שיתוף בחובות. למרות זאת, נפסק כי אין בכוחו של סעיף 194 לפקודה כדי להסמיך את פקיד השומה לעקל "רכושם של אחרים".

61. בת"א 23402/99 **הרשקוביץ'** נ' **פקיד שומה חיפה** (ניתן ביום 20.11.2002) עתרה אישה כנגד עיקול מכונית הרשומה על שמה בשל חובות המס של בעלה. בני הזוג נישאו בשנת 1987. אני מוצא לנכון להביא בהרחבה מתוך דברי כבוד השופט סוקול:

"פקיד השומה טוען בסיכומיו כי הוראות סעיף 66א(ב) הנ"ל מהווה חידוש בפקודה ומשמעותם כי ניתן לגבות גם מבן הזוג שאינו בן הזוג הרשום, את מלוא חובות המס של 'התא המשפחתי'. את הביטוי 'חלקו בהכנסה' יש לפרש לדעת פקיד השומה באופן המטיל על כל אחד מבני הזוג תשלום חובות המס בגין ההכנסות של התא המשפחתי כולו. לחילופין מבקש פקיד השומה לקבוע כי חלקו של בן הזוג שאינו רשום יקבע על פי 'חזקת השיתוף' בין בני הזוג או לחילופין על פי החלק היחסי בין הכנסות בן הזוג לסך הכנסות התא המשפחתי.

"משמע אם הכנסות בן הזוג שאינו רשום ולענייננו האישה, הינה 30% מסך הכנסות התא המשפחתי, ניתן לגבות ממנה 30% מחובות המס, גם אם על הכנסותיה שלה כשכירה שולם המס במלואו (למשל בדרך של ניכוי במקור על ידי המעביד).

"פרשנות מרחיבה זו של פקיד השומה אינה מקובלת עליי.

...

"זכותו של בן הזוג לערעור מוגבלת לערעור על חלקו בהכנסה. המשמעות היחידה לזכות מוגבלת זו הינה כי לבן הזוג זכות ערעור רק



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 ינואר 2018

ע"מ 14-11-51582 פקיד שומה יחידה ארצית לשומה נ' ברגיג ואח'

על הכנסותיו שלו ולא על הכנסות בן הזוג האחר, שאחרת מדוע הדגיש המחוקק כי הזכות מוגבלת לחלקו בהכנסה?

"מכאן שיש לקבוע הקבלה בין זכות הערעור לחבות במס שהרי לא ייתכן שהחבות בתשלום המס מכוח סעיף 66א(ב) לחוק תהא רחבה מזכות הערעור של האזרח.

...

"מן המקובץ מתבקשת המסקנה כי סעיף 66א(ב) לפקודה לא נועד להרחיב את חבות המס של האישה על כלל הכנסות התא המשפחתי ואף לא נועד לקבוע חזקת שיתוף כלשהי בחובות. סמכותו של פקיד השומה הינה אך ורק לגביית המס המגיע מהתובעת בגין הכנסותיה שלה המהוות חלק מתוך הכנסות התא המשפחתי.

"יוצא שככל שהתובעת לא שילמה... את המס המתחייב מהכנסותיה שלה מיגיעה אישית, וככל שלא נוכה מס במקור מהכנסותיה, רשאי פקיד השומה לפעול לגביית המס המתחייב. פקיד השומה אינו רשאי לנקוט בהליכי גבייה בגין חובות מס הנובעים מהכנסות הבעל." (מתוך סעיפים 18, 26 ו-28 לפסק הדין).

62. ע"א 2841-06 פלח נ' פקידה שומה תל-אביב 3 ואח' (ניתן ביום 1.7.2010) נדון בבית משפט זה. בני הזוג שם נישאו בשנת 1984. שוב נושא המחלוקת היה עיקול מכונית הרשומה על שם האישה בשל חובות מס של הבעל.

כך הטעים כבוד השופט שנלר (כתוארו אז):

"בהתאם לחוק יחסי ממון, נכס שהינו בבעלות מי מבני הזוג, הינו שלו ואין לבן הזוג האחר כל זכויות בנכס. כך גם ביחס לחובות.

...



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 ינואר 2018

ע"מ 14-11-51582 פקיד שומה יחידה ארצית לשומה נ' ברגיג ואח'

"מכל מקום, הכלל הינו כי נכסים אשר הינם בבעלות אחד מבני הזוג, אינם נכסים משותפים ועל כן על הטוען אחרת, נטל ההוכחה.

...

"אין חולק כי המכונת רשומה על שם המערערת ועל שמה בלבד. אכן, הרישום ביחס למכונת אינו חזות הכל, אולם אין להתעלם ממנו. יתר על כן לטענת המערערת, המכונת נושא הדיון הינה חליפתה של מכונת קודמת שהייתה אף היא רשומה רק על שם המערערת.

...

"משכך היה על מס הכנסה והמל"ל להוכיח כי חרף כל האמור, הייתה כוונה כי המכונת תהא רכוש משותף בין בני הזוג, בחינת כוונה לשיתוף ספציפי, אולם זאת לא הוכח כלל ועיקר אלא היפך מכך. עצם השימוש במכונת כמכונת משפחתית, אין די בו להרמת נטל זה ובמיוחד נוכח האמור בהסכם הגירושין." (מתוך סעיפים 17, 18, 22 ו-23 לפסק הדין).

כידוע רישום הבעלות בכלי רכב במשרד הרישוי הוא דקלרטיבי בלבד וניתן להוכיח באמצעות ראיות כי הקניין האמיתי ברכב נמצא בידי אדם אחר. במקרה המונח לפני, מדובר בחלקה הרשום של המבקשת בנכס מקרקעין ואין כל טענה שהקניין במחצית הבית איננו בידיה.

63. ואם לא די בכך, הנה לפנינו הלכה מחייבת בע"א 8659/12 רויכמן נ' פקיד שומה חיפה (ניתן ביום 10.12.2014). נטען שם כי האחריות לתשלום מס רווח ההון החל בגין מכירת נכס על ידי הבעל הייתה מוטלת גם על אשתו. טענה זו הועלתה על ידי אחד מיורשי הבעל שגרס כי יורש האישה (אחיו של המערער) חייב בחלק מן המס מכוח חבותה של האישה המנוחה.

אמנם הדבר לא צויין במפורש בפסק הדין אך יש להבין כי הבעל והאישה נישאו לפני תחולתו של חוק יחסי ממון.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 ינואר 2018

ע"מ 14-11-51582 פקיד שומה יחידה ארצית לשומה נ' ברגיג ואח'

כך מסביר כבוד השופט זילברטל את גדר המחלוקת:

"ביסוד טענת המערער לפיה נפלה טעות בחישוב המס, מצויה ההנחה, כי במס המוטל על רווח ההון, אשר הופק בעסקה שעשה המנוח עם אָחיו, יש לחייב גם את רעיית המנוח, זאת משום שבשיטת המשפט הישראלית חישוב המס ביחס לשני בני הזוג נעשה כחישוב מאוחד. המערער טוען, כי מכיוון שמבחינת דיני המס ההכנסה ההונית משויכת עם יצירתה לבני הזוג במאוחד הרי שלפי הוראת סעיף 66א(ב) לפקודה חל חוב המס הנובע ממנה על כל אחד מבני הזוג ביחד ולחוד... ולחילופין – חל על בני הזוג בחלקים שווים."

בהמשך נכתב:

"אשר לנושא החבות במס וגביית המס, קובעת הוראת סעיף 66א לפקודה, כי האחריות הכוללת לעניין תשלום המס מוטלת על בן הזוג הרשום, אשר מהווה גורם מייצג בהליכי הגבייה של שני בני הזוג. מטבע הדברים, הסדר זה מקל עם שלטונות המס הנדרשים לנהל הליכי גבייה אל מול גורם אחד בלבד, אשר ניתן לגבות ממנו את מלוא חובות המס שנוצרו לשני בני הזוג במהלך הנישואין... עם זאת יובהר, כי הסדר גבייה זה אינו בגדר הסרת אחריות מבן הזוג שאינו רשום, כאשר במקביל להסדר האמור קובעת הפקודה כי שלטונות המס רשאים לנקוט הליכי גבייה גם כלפי בן הזוג שאינו רשום לגבי חלקו בהכנסה."

(ההדגשה במקור).

...

"קשה להלום פרשנות לפיה סעיף 66א(ב) קובע הסדר של חבות 'ביחד ולחוד' כאשר נאמר בו במפורש כי אפשרות הגבייה מבן הזוג שאינו רשום תחומה 'לגבי חלקו בהכנסה'. פרשנות זו אף אינה משתלבת עם



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 ינואר 2018

ע"מ 14-11-51582 פקיד שומה יחידה ארצית לשומה נ' ברגיג ואח'

הוראות נוספות הקבועות בפקודה, בגדרן מוגדרות זכויותיו וחובותיו של בן הזוג שאינו רשום באופן נפרד.

...

"דומני כי גם פרשנות לפיה חוב המס שנוצר בגין ההכנסה החייבת המאוחדת של בני הזוג חל על שניהם בחלקים שווים, אינה נלמדת מלשון הפקודה. לשיטת המערער, כל אימת שהכנסת בני הזוג מחושבת במאוחד לפי סעיף 65 יש לשייך מחצית החוב לבן-הזוג שאינו רשום לפי סעיף 66א(ב). כאמור, הסעיף קובע במפורש כי הגבייה מבן הזוג שאינו רשום מוגבלת לגבי חלקו היחסי בהכנסה בלבד, וזאת במובחן מהוראה שלשונה, למשל, 'בחלקים שווים'. מכאן שפרשנות זו של הוראת הסעיף אין לה על מה לסמוך ודינה להידחות. זאת ועוד, קבלת פרשנות זו משמעה כי למעשה החלוקה השווה של בני הזוג באחריות לחוב נקבעת בכל מקרה של חישוב במאוחד אפריורית ובאופן גורף, אף בלי לבחון את חלקו היחסי בהכנסה של בן הזוג שאינו רשום, וברי כי לא לכך התכוון המחוקק."

לבסוף מעיר כבוד השופט זילברטל:

"יודגש כי המערער אינו טוען כי הטלת מחצית מחוב המס על בן הזוג שאינו רשום מתחייבת מכוח הוראה חיצונית לפקודה – כגון מכוח הלכת השיתוף בנכסים ובחובות... אלא שב ומדגיש כי היא נובעת אך ורק מצירוף הוראות סעיפים 65 ו-66 לפקודה. אינני נדרש לשאלה האם המסקנה כי יש לדחות את טענת המערער הייתה משתנה אילו היה נטען כי החלוקה השווה מתחייבת על יסוד דינים חיצוניים לפקודה, כגון מכוח הלכת השיתוף בחובות, אך אעיר כי גם אם היה נטען כך, מדובר בטענה הדורשת הוכחה, וממילא היא אינה פשוטה כלל ועיקר בנסיבות בהן חלוקת החוב מתבקשת על ידי יורש (צד ג') ולא התבקש שיתוף בנכסים מצד רעיית המנוח."

(מתוך סעיפים 12, 14, 15 ו-16 לפסק הדין).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 ינואר 2018

ע"מ 14-11-51582 פקיד שומה יחידה ארצית לשומה נ' ברגיג ואח'

יש להבין את ההערה האחרונה של בית המשפט העליון על רקע העובדה שהזוג הנדון בעניין **רויכמן** נישא לפני חקיקתו של חוק יחסי ממון ולפיכך הלכת השיתוף הייתה עשויה לחול לגביו. לא כך במקרה הנוכחי, כאשר הזוג ברגיג נישא כאמור בשנת 1999.

64. נמצא אפוא כי המסקנה אליה הגעתי נתמכת בפסיקה הקודמת של בתי המשפט.

י. הערה בנושא ההנאה מההכנסה

65. המשיב שב ומדגיש את העובדה כי המבקשת **נהנתה** מהכנסות בעלה ולדעת המשיב הנאה זו מטילה עליה אחריות לחובות שנוצרו אגב יצירתן של ההכנסות, ובמקרה זה חובות מס.

66. לטעמי, **עצם ההנאה** מפירותיה של פעילות כלכלית איננה גוררת בעקבותיה חבות במס בגין אותה פעילות בידי מי שלא ביצע אותה.

במה הדברים אמורים? לשם ההמחשה, נניח כי אב מפיק הכנסה החייבת במס ובהכנסה זו רוכש האב דירה ונותן אותה במתנה לבנו.

הבן נהנה אפוא מקיומה של ההכנסה. נמשיך ונניח כי חוב המס בגין ההכנסה לא שולם. נדמה כי אין כל מקום לגרוס כי ניתן לגבות את המס של האב מן הבן (למשל, על ידי עיקול הדירה), והכל בהעדר תחולה של סעיף 119א לפקודה. אמנם למתן המתנה ייתכנו השלכות מס אחרות, למשל בהתאם לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963, אך הנאתו של הבן מהבעלות בדירה איננה הופכת אותו לחייב בחובות מס ההכנסה של האב.

כך גם, לפי דוגמה אחרת, מוסד ציבורי כגון בית חולים שנהנה מתרומה נדיבה שניתנה לו על ידי אדם מתוך הכנסותיו שהמס בגינן טרם שולם. אין כמובן "עקיבה" לקופתו של המוסד הציבורי (או לקופתו של הבן בדוגמה הקודמת) בשל ההנאה הכלכלית שמקורה בהכנסה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 ינואר 2018

ע"מ 14-11-51582 פקיד שומה יחידה ארצית לשומה נ' ברגיג ואח'

67. מקשה המשיב וטוען כי מערכת היחסים בין בני זוג שונה מכל מערכת יחסים אחרת, אפילו זו בין הורה וילד:

"אשר על כן, רואים את שני בני-הזוג כתבים האחד בחובות של השני. מצבם של בני זוג שונה מהותית ממצב של אב ובן, שבו האב מפיק הכנסות ורוכש נכסים תוך רישומם על שם הבן, ועל כן אין להסיק גזירה שווה לגביהם."
(מתוך סעיף 37 לסיכומי המשיב).

אף אם בכך צודק המשיב, הרי דווקא ייחודיות הקשר בין בני זוג נשואים הביאה לפיתוח הלכת השיתוף. אולם, כמוסבר, מכלול עקרונות הלכת השיתוף לא אומץ בחוק יחסי ממון ולפי החוק (וגם לפי סעיף 66א(ב) לפקודה) הקשר המיוחד בין בני זוג נשואים איננו מקים, כשלעצמו, חיוב בחובות הזולת חרף ההנאה החומרית שכל בן זוג עשוי להפיק מנכסי משנהו.

י"א. האם הסכמת הצדדים בדבר צמצום העיקול משתיק את המבקשת?

68. המשיב גורס כי משהושגה הסכמה באשר לצמצום היקף העיקולים בחודש פברואר 2015 לפיה העיקול על מלוא הזכויות בבית נותר על כנו, מושתקת המבקשת מלנסות ולפתוח את נושא זכות העיקול לגבי מחציתה בבית, ולמצער בקשתה לביטול העיקול על חלקה בבית (אשר הוגשה כשנה וחצי לאחר ההסכמה הנ"ל) נגועה בשיהוי רב מדי. כזכור, ההסכמה הנדונה הביאה לביטול הדיון שעתידי היה להתקיים בנוכחות כל הצדדים.

69. המבקשת מצדה טוענת כי היא כלל לא הייתה צד להסכמה האמורה. הכיצד?

המבקשת לא הכחישה כי היא ידעה על העיקולים לפי סעיף 194 בעת הטלתם (עמוד 16, שורה 13). קיים אישור מסירה, החתום בידי המבקשת, לזימונה לדיון בעיקול שהיה אמור להתקיים בפניי בחודש דצמבר 2014. ביום 11.12.2014 – דהיינו לפני



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 ינואר 2018

ע"מ 14-11-51582 פקיד שומה יחידה ארצית לשומה נ' ברגיג ואח'

השגת ההסכמה הנ"ל וכאשר עדיין היה צורך בקביעת מועד לדיון בבית משפט – הוגשה על ידי עו"ד ירון גיגי "בקשה לדחיית מועד דיון והגשת תצהירים" ובה מצויין במפורש כי "המשיבה 2, נורית ברגיג מצטרפת לבקשה זו" (סעיף 7 לבקשה).

בהמשך, ביום 11.1.2015, הוגשה בקשה מוסכמת להאריך את המועד להגשת תצהירים לקראת הדיון בבית משפט. בקשה זו הוגשה בשם שני בני הזוג על ידי עו"ד יובל מעוז, שותפו של עו"ד גיגי, ועו"ד מעוז חתום על הבקשה כ"ב"כ המבקשים".

ביום 16.2.2015 הוגשה לבית המשפט "בקשה למתן תוקף של פסק דין להסכמת הצדדים" (בעניין צמצום היקף העיקול) ("הבקשה למתן תוקף"). הבקשה למתן תוקף הוגשה על ידי עו"ד דגן בשם המשיב (פקיד השומה) ועל ידי עו"ד ירון גיגי "ב"כ טוני ברגיג". שמה של המבקשת מופיע בכותרת הבקשה למתן תוקף (כמשיבה 2), ובבקשה עצמה נרשם כי היא "בהסכמת הצדדים". לטענת המבקשת, עו"ד גיגי לא ייצגה אותה בהליך האמור.

70. לדעתי (ואף הבעתי דעה זו בהחלטה קודמת, מיום 24.1.2017), אם אכן לא ניתן היה מלכתחילה לעקל כדין את זכויותיה של המבקשת בבית, כפי שנפסק כאן, אזי אין בהסכמה על צמצום העיקול מחודש פברואר 2015 כדי להעלות או להוריד ואין בה כדי להקנות למשיב סמכות שאין לו על פי חוק.

ודוקו: בבקשה שהוגשה למתן תוקף, כל מה שנכתב הוא כי "יוותר העיקול... על הזכויות בדירה ברחוב הארבל 13..." (סעיף 3 לבקשה). אם עיקול זה ממילא לא יכול היה לחול על זכויותיה של המבקשת בבית, אזי לא היה בהותרת העיקול על כנו כדי לשנות את המצב המשפטי (ואין כל ראייה לכך כי באותה עת המבקשת הסכימה לראשונה, כערבה, להעמיד את זכויותיה בבית כערבון לטובת גביית חובות המס של בעלה).

יתרה מזאת, על פי ההסכמה לצמצום העיקולים, הנכס היחיד שממנו הוסר עיקול היה כלי רכב יוקרתי מדגם 2007. לעומת זאת, העיקולים על הבית, על הכספים בחשבון הבנק ועל כלי רכב יוקרתי אחר מדגם 2014 נותרו כולם על כנם. מכיוון שכך, הקביעה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 ינואר 2018

ע"מ 14-11-51582 פקיד שומה יחידה ארצית לשומה נ' ברגיג ואח'

היום לפיה לא ניתן היה לעקל את זכויותיה של המבקשת בבית, איננה הופכת את הסכמת המשיב להסדר הצמצום בחודש פברואר 2015 לכלל מקח טעות.

71. אכן הבקשה הנוכחית לוקה בשיהוי, אולם לדעתי שיהוי זה איננו מצדיק, בנסיבות המקרה, את דחיית טענת המבקשת מניה וביה. יצויין כי בתקופה שחלפה בין הסדר צמצום העיקולים לבין הבקשה הנוכחית התרחשו דברים חשובים אחרים בחיי המבקשת: בני הזוג התגרשו והושג הסדר טיעון לפיו שמה של המבקשת נמחק מכתב האישום.

י"ב. נפקות הסכם איזון המשאבים המאוחר

72. כשלושה שבועות לאחר הגשת הבקשה דנן נחתם בין המבקשת לבין טוני "הסכם איזון משאבים". ההסכם אושר על ידי בית המשפט לענייני משפחה בראשון לציון ביום 24.11.2016, דהיינו כשבעה חודשים אחרי הגירושין. בין היתר, הסכם האיזון קובע:

"מתמורת מכירת הבית ינוכו תחילה הוצאות מכירתו ו/או הוצאת תשלום משכנתא, למעט חובות לכל גורם שהוא אשר יצר הבעל. חובות אלו ינוכו מחלקו של הבעל. היתרה תחולק בין הצדדים כך שהאישה תקבל 65% מהיתרה ואילו הבעל יקבל 35% מהיתרה."

(סעיף 7(א)).

73. לטעמי אין להוראה זו כל נפקות לענייננו, וזאת משלוש סיבות:

(א) ההסכם נחתם בין בני הזוג לשעבר בצילה של הבקשה הנוכחית להסרת העיקול מחלקה של המבקשת בבית, ולא מן הנמנע כי תוכן ההסכם הושפע מקיום ההליך דנן.

(ב) אף אם יש לכבד את יחס החלוקה שנקבע בהסכם האיזון (65% - 35%) כמחייב את הצדדים עצמם, הרי מדובר בנוסחת איזון ואין הוא יכול לשמש הוכחה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 ינואר 2018

ע"מ 14-11-51582 פקיד שומה יחידה ארצית לשומה נ' ברגיג ואח'

להיקף קניינה של המבקשת בבית; אם בעלותה השתרעה על מחצית הזכויות בלבד, אין בכוחם של הסכם האיזון או נוסחת החלוקה האמורה כדי לשנות עובדה זו.

(ג) בהחלטת בית המשפט לענייני משפחה המאשרת את הסכם האיזון נכתב באופן מפורש על ידי כבוד השופטת ד"ר בן שחר כי **"אינני מאשרת את הסעיפים בהסכם, ככל שהם נוגעים לצד ג"** – ללמדך כי תוקף ההסכם הוא בין הצדדים (המבקשת וטוני) לבין עצמם ואין בו כדי לגרוע מזכויותיהם של צדדים שלישיים, למשל זכויותיו של המשיב בכל הנוגע למחציתו של **טוני** בבית.

74. על כן, וחרף הכתוב בהסכם האיזון מחודש אוקטובר 2016, לעניין יישום סעיף 194 לפקודת מס הכנסה, חלקה של המבקשת בבית ימשיך לעמוד על חצי.

סיום י"ג

75. מצאנו כי סעיף 66א(ב) לפקודה מגביל באופן מפורש את כוחו של המשיב לגבות חובות מס מבן הזוג שאיננו בן הזוג הרשום, הכל כמפורט לעיל.

כמו כן נוכחנו לדעת כי מגבלה זו איננה מתנגשת עם משטר איזון המשאבים המוסדר בחוק יחסי ממון בין בני זוג, ואף מתיישבת עמו היטב. לגבי הזוג הנדון, לא חל עקרון של שיתוף כללי בחובות.

המס על חלקה של המבקשת בהכנסות הזוג נוכה במקור ממשכורתה בתקופה הנדונה. בכך מוצתה אפשרות הגבייה ממנה.

76. יש לשוב ולהדגיש כי התוצאה בהחלטה זו מושתתת, בין היתר, על הממצא כי רישום מחצית הזכויות בבית על שמה של המבקשת לא הייתה נגועה במעשה הונאה או הברחה, לא הייתה מלאכותית ולא נועדה מלכתחילה לאפשר התחמקות מתשלום



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

30 ינואר 2018

ע"מ 14-11-51582 פקיד שומה יחידה ארצית לשומה נ' ברגיג ואח'

מסים. במקרים אחרים, בהם יימצא כי רישום הבעלות בנכס פלוני על שם אחד מבני הזוג אכן מונע משיקולים זרים כאמור, התוצאה עלולה להיות שונה.

בהעדר סימן כי רישום מחצית הזכויות בבית על שם המבקשת היווה ניסיון להברחת נכסים או התחמקות מתשלום ממסים, אין בסיס בהוראות הפקודה להמשיך ולעקל את חלקה בבית במסגרת סעיף 194 לפקודה.

77. אשר על כן, הבקשה מתקבלת ואני מורה על צמצום העיקול על הבית (גוש 3923, חלקה 345, תת חלקה 3, רחוב ארבל 13, ראשון לציון) מכוח סעיף 194 לפקודת מס הכנסה כך שהעיקול לטובת המשיב יחול רק על זכויותיו של מר טוני ברגיג ת.ז. 28801132 או חליפיו.

78. בהתחשב במכלול נסיבות (ובפרט אלו המפורטות בסעיפים 68 עד 71 לעיל), אין צו להוצאות.

79. מזכירות בית המשפט תמציא את ההחלטה לבאי כוח כל הצדדים.

ניתנה היום, י"ד שבט תשע"ח, 30 ינואר 2018, בהעדר הצדדים.

הרי קירש, שופט