



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 8659/12

לפני: כבוד הנשיא א' גרוניס
כבוד השופט א' רובינשטיין
כבוד השופט צ' זילברטל

המערער: אברהם רויכמן

נגד

המשיבה: מדינת ישראל - פקיד שומה חיפה

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בחיפה בתיק
ע"מ 8944-06-09 במאוחד עם ת"א 52253-12-10 שניתן
ביום 3.9.2012 על ידי כב' ס' הנשיא שולמית וסרקרוג

תאריך הישיבה: י"ט באדר א התשע"ד (19.2.2014)

בשם המערער: עו"ד בן ציון כהן; עו"ד עוזי שוחט

בשם המשיבה: עו"ד עמנואל לינדר

פסק-דין

השופט צ' זילברטל:

1. ערעור על פסק דינו מיום 3.9.2012 של בית המשפט המחוזי בחיפה בת"א 52253-12-10 שנדון במאוחד עם ע"מ 8944-06-09 בפני סגנית הנשיאה ש' וסרקרוג.

2. בשנת 1995 מכרו פרץ ואליהו רויכמן ז"ל (להלן: האחים) את מניותיהם בחברת רויכמן-שומרון בע"מ, לאחיהם, יעקב ויוסף רויכמן. בתמורה למכירת המניות קיבלו האחים כ-109 מיליון ש"ח במזומן (להלן: התמורה במזומן) וזכויות בעלות בקניון בחדרה (להלן: התמורה שלא במזומן). עם השלמת העסקה פנו האחים באמצעות רואה חשבון מטעמם לרשויות המס בבקשה לדחיית מועד תשלום המס בגין התמורה שלא במזומן. במכתב הבקשה הוסבר כי הסדר העברת התמורה הוא "בעייתי מאוד" והשלמת העסקה עלולה להיפרש על פני תקופה. לפיכך הציעו האחים מספר חלופות לדחיית מועד תשלום המס, כאשר באחת החלופות הוצע כי סכום המס יחושב ליום ביצוע העסקה אך ישולם רק בשנים 2003, 2004 ו-2005 בתוספת הפרשי הצמדה אך ללא ריבית. עוד הוצע כי יינתנו לרשויות המס בטחונות להבטחת תשלום המס הדחוי.

3. בסוף שנת 1995 ניתנה הסכמה עקרונית מצד נציבות מס הכנסה להצעת האחים המפורטת לעיל, תוך שהובהר כי "במקרה של ירושה ייכנסו היורשים לנעלי המורשים, וכל התנאים הנ"ל יחולו על היורשים". ואולם, לאחר שאחד האחים, פרץ רויכמן (להלן: המנוח), לא הגיש דו"ח לשנת המס 1995, הוצאה לו בשנת 1997 שומה לפי מיטב השפיטה הכוללת חיוב גם בתשלום המס בגין התמורה שלא במזומן. בעקבות כך הגיש המנוח דו"ח לשנת המס 1995 כהשגה על השומה שעל-פי מיטב השפיטה, לפי סעיף 150(ב) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: הפקודה). לאחר הגשת ההשגה נחתם בין המנוח לבין המשיבה הסכם בגדרו הוסדרו כלל חובות המנוח לשלטונות המס בגין השנים 1992-1995, לרבות תשלום המס בגין התמורה שלא במזומן אשר לגביו יושם ההסדר אותו ביקשו האחים (להלן: הסכם שומת המנוח). יצוין, כי בסמוך לאחר חתימת ההסכם שידרה המשיבה חיוב מס אלקטרוני בגין ההכנסות החייבות אשר הוסדרו בהסכם, על-מנת לרשום ולהסדיר את קיום החוב במחשבי שלטונות המס. ואולם, ככל הנראה בשל טעות, לא שודר חיוב לגבי החלק בהכנסה החייבת אשר נבע מהתמורה שלא במזומן, ומשכך לא נשלחה למנוח הודעה לגבי המס שהיה עליו לשלם בגין כך, אף שהדבר נדרש לפי סעיף 152(א) לפקודה.

4. ביום 25.5.2000 נפטר המנוח, ועזבונו חולק באופן שווה מכוח צו ירושה בין שני בניו – אברהם רויכמן (הוא המערער) ושיר רויכמן. אלמנת המנוח ואם ילדיו, רות רויכמן ז"ל, הסתלקה מרצונה מחלקה בעזבון. במהלך שנות המס שלאחר פטירת המנוח לא העלתה המשיבה כל טענה בדבר קיומו של חוב בתיק המנוח. ואולם, בשנת 2005, במהלך טיפול בהליך שומה שניהלה המשיבה אל מול המערער, שעניינו

בחובותיו-שלו לרשויות המס, התגלה כי עדיין לא שולם החוב בגין המס הדחוי על-פי הסכם שומת המנוח. בהקשר זה יפורט, כי הליך השומה שניהלה המשיבה אל מול המערער לגבי חובותיו נסתיים בהסכם פשרה במסגרתו הוסדרו חובות המערער לרשויות המס בגין השנים 2001-2005. במקביל להסדר שנחתם עם המערער, ולאחר שנתגלה כי קיימת יתרת חוב שיסודה בהסכם שומת המנוח, הוציאה המשיבה ביום 23.4.2009 הודעת חיוב בגין אותו החוב לשנת 1995 המופנית כלפי "רוכמן רות ו/או יורשי פרץ ז"ל" על סך 32,478,961 ש"ח, ובסמוך לאחר מכן הודעה בדבר קנס גרעון בסך 14,040,360 ש"ח.

5. השגה שהגיש המערער על חיובו במס הדחוי שמקורו בהסכם שומת המנוח נדחתה, אף שהחלטה לחייבו בקנס גרעון בוטלה. המערער הגיש לבית המשפט המחוזי ערעור מס על חיובו במס הדחוי (ע"מ 8944-06-09), והמשיבה מצדה הגישה תביעת אזרחית נגד המערער ויתר יורשי האחים לתשלום סכום המס הדחוי (ת"א 52253-12-10). בקשות הדדיות של הצדדים לסילוק ההליכים על-הסף נדחו, וכך גם הליכים נוספים בהם נקט המערער לביטול ועיכוב הליכי הגבייה בהם החלה לנקוט המשיבה נגדו (לפירוט בהקשר זה ראו בהחלטת השופטת א' חיות מיום 28.10.2010 ברע"א 7577/10). טרם שיורחב הדיבור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בהליכים נשוא ערעור זה נציין עוד, כי ההליכים המשפטיים שניהלה המשיבה עם יתר היורשים – קרי, אחיו של המערער, ויורשי אחיו של המנוח - אליהו רויכמן ז"ל – נסתיימו בהסדרי פשרה בגדרם שילמו יתר היורשים את חלקם היחסי בחוב המס הדחוי (ע"מ 37233-06-10). יוצא, אפוא, כי יתרת חוב המס היחידה שבגין התמורה שלא במזומן מעסקת האחים אשר נותרה במחלוקת בין שלטונות המס לבין מי מהיורשים היא בגין חלקו היחסי של המערער בחוב. חלק זה עמד, נכון ליום 26.12.2010, על סך של 13,852,511 ש"ח.

6. להשלמת התמונה העובדתית יצוין, כי בשנת 2008 נפטרה אשת המנוח, הגב' רות רויכמן ז"ל, והיא הורישה את כל רכושה לאחיו של המערער בלבד. עוד יצוין, כי בשנת 2006 מכר המערער את זכויות הבעלות שלו בקניון.

פסק דינו של בית המשפט המחוזי

7. בית המשפט המחוזי דחה את ערעור המס שהגיש המערער וקיבל את תביעת המשיבה.

אשר לערעור המס, טענתו המרכזית של המערער הייתה כי הליך דרישת החוב הוא "הליך שומה" ולא "הליך גבייה", כאשר לסיווג זה השלכה הן לעניין זכויות ההשגה והערעור שלו על השומה והן לעניין סמכות המשיבה לנקוט בפעולות לגביית החוב. בית המשפט המחוזי דחה את הטענה בנימוק כי דרישת החוב הדחוי נבעה מהסכם שומת המנוח, אשר נחתם בשלב ב' של הליך השומה, קרי לאחר שהמנוח הגיש השגה, באופן המסיים את הליך השומה. עוד הודגש, כי החתימה על הסכם השומה הופכת ממילא את חוב המס לחלוט, משום שלפי הוראת סעיף 153(א) לפקודה לא ניתן לערער על שומה שהוצאה בעקבות הסכם אלא רק על שומה שהוצאה בצו. נאמר, כי אמנם נפלו פגמים מסוימים בהתנהלות המשיבה, כאשר, למשל, ההודעה לתשלום החוב נשלחה למערער כהודעת "שומה" לפי סעיף 149 באופן שאינו תואם הליך גבייה, ואולם אין בפגמים אלו כדי לשנות ממהות העניין שלפיה מדובר בהליך גבייה. בהתאם לכך נפסק כי פעולות הגבייה בהן נקטה המשיבה היו כדין.

בצד דחיית טענתו המרכזית של המערער נדחו טענות נוספות שהועלו על-ידו כלפי הסכם שומת המנוח – בין היתר לעניין תוקפו והאפשרות לחייב מכוחו את יורשי המנוח – תוך שנקבע כי מדובר בהסכם מחייב ותקף אשר המערער היה מודע לתנאיו ולחבות המוטלת מכוחו על היורשים. לבסוף, נדחתה גם טענת הסתמכות שהעלה המערער לפיה התרשלות המשיבה בשידור השומה ובהיעדר דרישה לתשלום החוב הדחוי במשך שנים, יצרה כלפיו מצג לפיו לא קיים חוב. בהקשר זה הדגיש בית המשפט כי: "למערער הייתה ידיעה מלאה לא רק על קיומו של החוב, אלא גם על כך שהחוב לא שולם, וכי עליו כיוורש לשאת בו" ומכאן שלא נוצר כלפיו מצג שווא. נוכח האמור נדחה ערעור המס שהגיש המערער.

8. אשר לתביעת המשיבה, נקבע, כי הוכח במידה הנדרשת "ואף למעלה מן הנדרש" כי קיים חוב מס שטרם שולם על-ידי המערער. בית משפט סמך את קביעתו על עדויות של נציגי המשיבה וכן של רואה-החשבון של המנוח ואחיו של המערער. עדויות אלה הועדפו על-פני גרסתו של המערער, לפיה לא היתה לו מעורבות ממשית בהסכם שומת המנוח והוא לא ידע כי ההסכם בר-תוקף. טענות הגנה שהעלה המערער, בין היתר לעניין "השתק" הרשות, התיישנות התביעה ושיהוי בהגשתה, נדחו אף הן. אשר לעניין ההתיישנות נאמר, כי תקופת ההתיישנות על-פי סעיף 6 לחוק ההתיישנות, התשי"ח-1958 מתחילה להימנות מהיום בו מתגבשות העובדות המזכות את התובע בקיום החיוב כלפיו על-ידי החייב, ובענייננו מועד זה חל בסוף שנת 2003 – קרי במועד שנקבע לביצוע התשלום הדחוי הראשון על-פי הסכם שומת המנוח. מאחר שהמשיבה החלה בהליכי גבייה בשנת 2009 והגישה את התביעה במהלך שנת 2010, לא

התיישנה תביעתה. טענת המערער, כי היה מקום להחיל תקופת התיישנות מקוצרת על התביעה, מכוח סעיפים 119א(ב) ו-120 לפקודה, נדחתה אף היא, בנימוק שסעיפים אלו עוסקים בנסיבות מיוחדות שאינן מתקיימות בענייננו. בצד זאת, נדחתה גם טענת המערער כי דרישת תשלום החוב הדחוי הייתה צריכה להיות מופנית לאשת המנוח ולא אליו. לגבי טענה זו עוד יורחב בהמשך, אך בשלב זה ייאמר כי דחייתה נומקה בכך שאשת המנוח הסתלקה מרצונה מהעזבון ולא ירשה את הנכס נושא המס הדחוי, ולפיכך אין לחייבה במס החל לפי הסכם שומת המנוח על יורשי המנוח בלבד. לבסוף נאמר, כי התנהלות המערער, אשר ידע על חובו ולא פעל לשלמו, עולה כדי חוסר תום לב, בפרט כאשר רשויות המס הלכו לקראת המנוח בהסכם חריג תוך מתן הקלות מופלגות. נוכח כל האמור נקבע כי המערער ישלם למשיבה את מלוא החוב בגין המס הדחוי בתוספת הפרשי הצמדה וריבית, וכן יחויב בתשלום הוצאות משפט ושכר-טרוחה בסך 150,000 ש"ח. כן נקבע כי המשיבה תוכל לגבות את החוב כחוב אזרחי רגיל או באמצעים הקבועים בדיני המס.

הערעור

9. בערעור דנא שב המערער על מרבית הטענות שהועלו על-ידו בהליך שהתנהל בפני בית המשפט המחוזי. נטען כי דרישת החוב היא בגדר "הליך שומה" ולא "הליך גבייה", על כל המשתמע מכך לעניין ההשגה, הערעור והליכי הגבייה. עוד נטען, כי הסכם שומת המנוח אינו הסכם תקף ואינו מחייב את המערער כיוורש, כאשר המערער מכחיש כי היה מודע לעובדת כריתתו או לכך שיורשי המנוח חייבים בחוב המס הדחוי מכוחו. המערער שב גם על טענתו לפיה תביעת המשיבה התיישנה, הן לפי דיני ההתיישנות הכלליים והן לפי דיני המס, ולמצער כי חל שיהוי רב בהגשתה. המערער מוסיף – ועל כך עוד יפורט בהרחבה – כי גם אם יידחו טענותיו האמורות הרי שחישוב המס שבוצע אינו נכון, שכן הוא אינו מתחשב בחלקה של אשת המנוח בחוב המס הדחוי. טענה זו, לשיטת המערער, לא נבחנה כראוי על-ידי בית המשפט המחוזי ויש בה כדי להשפיע ממשית על חלקו בחוב המס הדחוי. טענות המערער מופנות גם כלפי החלטות ביניים שניתנו בהליך, למשל לגבי גילוי מסמכים ואיחוד הדיון בשני ההליכים, וכן כלפי ההליך המנהלי אשר המערער טוען כי נפלו בו פגמים כגון הפלייתו ביחס ליתר יורשי המנוח. לבסוף משיג המערער גם על סכום ההוצאות שנפסק לו בצינו כי הוא גבוה יתר על המידה בפרט בשים לב ל"אשם התורם" של המשיבה בטיפול בחוב המס.

10. עמדת המשיבה היא, בקצירת האומר, כי קביעותיו של בית המשפט המחוזי מבוססות ומנומקות היטב ואין מקום להתערב בהן, וכי המערער חוזר בערעור זה על טענות שנבחנו לעומק והוכרעו היטב בפסק הדין. לפיכך סבורה המשיבה כי יש מקום לדחות את הערעור מנימוקי בית משפט קמא על-פי הוראת תקנה 460(ב) לתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1984. המשיבה מדגישה את קביעות בית המשפט המחוזי לגבי היעדר מהימנותו של המערער וחוסר תום ליבו, וטוענת כי המערער מנסה להתעשר שלא כדין על חשבון הקופה הציבורית ולחמוק מתשלום חוב שהוא נטל על עצמו ביודעין. עוד מדגישה המשיבה, כי אין מחלוקת לגבי קיומו של חוב מס, כך שלמעשה כל ניסיונו של המערער הוא לגרום לכך כי החבות בתשלום לא תוטל על כתפיו. אשר לטענות ההתיישנות שמעלה המערער סבורה המשיבה כי אין בהן ממש, מהסיבות שנמנו בפסק הדין. לבסוף מתנגדת המשיבה גם לטענתו החלופית של המערער לפיה נפלה טעות בחישוב המס.

דיון והכרעה

11. לאחר העיון בטענות הצדדים מסקנתי היא כי לא קיימת עילה להתערבות בפסק דינו של בית המשפט המחוזי, ואני סומך ידי על מרבית הקביעות בו תוך אימוץ הנימוקים שביסודן. טענותיו המרכזיות של המערער, הן לעניין סיווג דרישת החוב כ"הליך גבייה" והן לעניין סוגיות ההתיישנות השונות, נבחנו לעומק, ולאחר שנדרשתי אליהן גם אני, דעתי היא כדעת בית המשפט המחוזי ולא ראיתי צורך לקיים דיון בסוגיות אלו מעבר לאמור בפסק הדין. עם זאת, ראיתי לנכון להרחיב את הדיבור ביחס לטענה אחת שהעלה המערער, היא טענתו החלופית כי נפלה טעות בחישוב המס בו יש לחייבו, נוכח היעדר התחשבות בחלקה של אשת המנוח (ויורשיה אחריה) בחוב המס והפניית הדרישה למלוא התשלום רק ליורשי המנוח. בכך, ובכך בלבד, אעסוק בהמשך פסק הדין.

12. 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 לבני 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 בִּיחַד ולחוד (סעיפים 81 ו-85 לסיכומי המערער; סעיף 21 לסיכומי התשובה מטעמו); ולחלופין - חל על בני-הזוג בחלקים שווים. נטען, כי בנסיבות המקרה דנא, עם השלמת העסקה שהניבה רווח ההון שביצע

המנוח בשנת 1995, נוצרה חבות מס אשר רובצת למצער בחציה על כתפיה של רעיית המנוח, ולפיכך, עם פטירת המנוח היה על המשיבה לדרוש מחצית מתשלום החוב מאשת המנוח. לשיטת המערער, אילו פקיד השומה היה פועל בדרך זו, הוא היה נדרש לשלם רק רבע מהחוב המקורי ולא מחצית מהחוב כפי שהמשיבה תובעת ממנו.

13. נקודת המוצא לבחינת טענת המערער היא ההסדרים הקבועים בפקודה לעניין "כלל החישוב המאוחד" והליכי החיוב והגבייה מבני-זוג. כידוע, בשיטת המס בישראל נהוג כלל של "חישוב מאוחד" ביחס להכנסותיהם של בני-זוג. כלל זה, המעוגן בהוראת סעיף 65 לפקודה, מורה, כי לעניין חישוב המס, יצורפו הכנסות בני הזוג והמס יוטל עליהן כאילו מדובר בהכנסה אחת אשר תחויב על-שם אחד מבני הזוג בלבד (הוא "בן הזוג הרשום"). הדבר משפיע, כמובן, גם על שיעור המס השולי שיוטל על ההכנסה. לכלל זה יש חריגים, הקבועים בסעיף 66 לפקודה, לפיהם בהתקיים נסיבות מסוימות רשאים בני-הזוג לבקש כי חישוב המס ייעשה בדרך של "חישוב נפרד", כך שכל אחד יהא חייב במס לפי הכנסתו (הכלל וחריגיו נדונו לעומק בפסיקה ובספרות; ראו, למשל: דנ"א 2103/12 מלכיאלי נ' פקיד שומה אשקלון (24.6.2012); ע"א 8114/09 מלכיאלי נ' פקיד שומה אשקלון (1.2.2012); ע"א 900/01 קלט נ' פקיד שומה תל-אביב 4, פ"ד נז(3) 750, 758-759 (2003); בג"ץ 7159/02 מדדכי נ' פקיד שומה גוש דן, פ"ד ס(3) 317, 320-321 (2006); אהרן נמדר מס הכנסה סעיף 2002 (מהדורה רביעית, 2013) (להלן: נמדד); רפעת עזאם "מיסוי בני זוג בדין הישראלי: הגיעה השעה לאמץ מודל הפרדה" עלי משפט ה (תשס"ו); רפעת עזאם מיסוי בני זוג (חיבור לשם קבלת תואר מוסמך במשפטים, האוניברסיטה העברית בירושלים, 2001) (להלן: עזאם)).

14. בצד ההוראות לעניין חישוב המס המוטל על הכנסת בני-זוג, קובעת הפקודה הוראות גם בכל הנוגע להתנהלותם של בני-זוג כלפי רשויות המס בהליכי השומה והגבייה. כך למשל, מסדירה הפקודה היבטים של ניהול תיק המס של בני-הזוג, וכן קובעת כיצד ייעשה הדיווח לרשויות המס. עוד מוסדרות בה זכויות דיוניות של בני-הזוג בהתנהלות מול פקיד השומה, כגון זכויות השגה וערעור על השומה. 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 (סעיף 66א(ד) לפקודה; נמדד, סעיף 2014; כן ראו: "הוראות כלליות בחישוב המס לבני-זוג" קובץ הפרשנות לפקודת מס הכנסה (החבק),

הוצאת רונן עמ' ד-42). עם זאת יובהר, כי הסדר גבייה זה אינו בגדר הסרת אחריות מבין-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 (סעיף 66א(ב); עמ' 85; ראו גם בדברי ההסבר להצעת החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 89), התשנ"ב-1992). מאחר וטענת המערער נסמכת על פרשנות סעיף 66א(ב), יובא להלן נוסחו המלא:

"הוראות פקודה זו לענין גבייה 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"
[ההדגשות הוספו – ז.צ.].

15. כאמור לעיל, המערער טוען כי הפרשנות הנכונה לסעיף 66א(ב) מובילה למסקנה שבין-הזוג שאינו רשום חב "ביחד ולחוד" עם בן-הזוג הרשום במלוא החוב, ולחלופין - חבים השניים בחוב בחלקים שווים. ואולם, קשה להלום פרשנות לפיה סעיף 66א(ב) קובע הסדר של חבות "ביחד ולחוד" כאשר נאמר בו במפורש כי אפשרות הגבייה מבין-הזוג שאינו רשום תחומה "לגבי חלקו בהכנסה". פרשנות זו אף אינה משתלבת עם הוראות נוספות הקבועות בפקודה, בגדרן מוגדרות זכויותיו וחובותיו של בן הזוג שאינו רשום באופן נפרד. כך למשל, סעיף 65א(א)(1) לפקודה קובע כי בן הזוג שאינו רשום רשאי להשיג ולערער על השומה לגבי חלקו בהכנסה בלבד, וסעיף 66א(ג) קובע כי פקיד השומה מחויב להודיע לו על כל פעולה העשויה להשפיע על חיובו. לא למותר להדגיש, כי אף אם הייתה מתקבלת פרשנות המקימה חבות ביחד ולחוד, ברי כי לא היה בכך כדי להיטיב עם המערער, שכן כידוע הסדר הקובע חבות מסוג ביחד ולחוד מעניק לנושה זכות לתבוע את מלוא החוב ממי שיבחר מבין החייבים או מכולם יחדיו (סעיף 55א) לחוק החוזים (חלק כללי), התשל"ג-1973; דניאל פרידמן ונילי כהן "ריבוי חייבים" דיני חיובים – חלק כללי 167 (דניאל פרידמן עורך, התשנ"ד)). מכאן, שהחלת פרשנות כזו על נסיבות המקרה דנא הייתה אך מובילה למסקנה כי שלטונות המס היו רשאים לבחור ממי לגבות את החוב, ולא דווקא מאשת המנוח. גם במובן הרחב, יש לציין, כי הסדר כזה מיטיב מעצם טבעו עם שלטונות המס ולא עם הנישומים, שהרי הוא מרחיב את נתיבי הגבייה (אגב, פרשנות כזו נדחתה בעבר כאשר היא הועלתה על-ידי שלטונות המס בערכאות דיוניות: ת"א (שלום-חי') 23402/99 הרשקוביץ נ' פקיד שומה חיפה (20.11.2002) (להלן: פרשת הרשקוביץ); ת"א (מחוזי-

ח"י) 443/08 בלייכר נ' פקיד שומה חיפה (21.1.2010)).

16. 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 הגביה 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.

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 (בהקשר זה השוו: ע"א 5774/91 יהלום נ' מנהל מס שבח מקרקעין בחיפה, פ"ד מח(3) 372 (1994); רע"א 2071/00 פקיד שומה ת"א 3 נ' אינגביר, פ"ד נה(3) 189 (2001); ע"א 5578/09 כהן דינה נ' מנהל מס שבח מקרקעין מחוז מרכז (24.10.2010)) – 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.

17. לא למותר לציין כי אף אם במקרה מסוים ייקבע, על-פי נסיבות העניין, כי מחצית מהחוב משויכת מהותית לבן הזוג שאינו רשום על סמך חלקו היחסי בהכנסה החייבת, ממילא לא נובע מהוראות הפקודה כי קיימת חובה על שלטונות המס לפעול לגביית החוב לפי סעיף 66א(ב) דווקא ממנו. ודוק, הוראת סעיף 66א(ב) נועדה להקל עם שלטונות המס, במצבים שבהם לא ניתן, או קיים קושי, לגבות את חוב המס מבן הזוג הרשום. ואולם, יש לזכור כי על-פי הוראת סעיף 66א(ד) "ניתן לגבות את חובות המס שנוצרו בתקופת הנישואין ממי שהיה הנישום או מבן הזוג הרשום הקודם או מבן הזוג הרשום בעת ביצוע הגביה", דהיינו, שלטונות המס רשאים ממילא לגבות את מלוא סכום המס מבן הזוג הרשום ככל שהם מעוניינים בכך. במאמר מוסגר יצוין, כי זה היה מצב

הדברים גם לפני כניסתו לתוקף של תיקון 89 לפקודה, כאשר הליכי הגבייה נוהלו כלפי הגבר בלבד אך לשלטונות המס הייתה אפשרות לגבות תשלום מס יחסי מהאישה (ראו: אריה לפידות "הטלת המס על הכנסת האשה הנשואה – תיקון פקודת מס הכנסה משנת תשנ"ב-1992" מעמד האשה בחברה ובמשפט 117 (פרננס רדאי, כרמל שלו ומיכל ליבן-קובי, עורכות, התשנ"ה)). הגם שבמסגרת תיקון 89 לפקודה נזנחה ההבחנה המגדרית בין גבר לבין אישה וכווננה הבחנה מחודשת בין "בן-זוג רשום" לבין "בן-זוג שאינו רשום", נדמה כי נותר על כנו העיקרון לפיו הגבייה מבן-הזוג שאינו רשום היא בגדר רשות בלבד.

18. יצוין, כי גם בהיבט העובדתי, לאחר בחינת נסיבות העניין, ניכר שאין יסוד לטענת המערער לפיה מחצית מחבות המס חלה על אשת המנוח. ראשית, אף אם שלטונות המס היו מחליטים לגבות את המס הדחוי מאשת המנוח, כבת-זוג שאינה רשומה, ספק רב אם ניתן לשייך את ההכנסה מהעסקה שהצמיחה את רווח ההון לחלקה היחסי בהכנסה המאוחדת. נדמה כי הכנסה זו שייכת במהותה לחלקו היחסי של המנוח ולא שלה, שכן, כעולה מן העדויות, לאשת המנוח כלל לא היה חלק בזכויות שנמכרו וספק רב אם היה לה חלק בהכנסה ממכירתן. דברים אלו נכונים גם לאחר פטירתו של המנוח, שכן במצב דברים זה הגבייה נעשית מעזבונו, ממנו כזכור הסתלקה אשת המנוח (השוו: שאול שוחט, נחום פינברג ויחזקאל פלומין דיני ירושה ועיזבון, עמ' 415, 422 (2014)). שנית, ואפשר כי זה העיקר, חוב המס הדחוי בו עסקינן נובע מהסכם שומה, אשר המערער ידע על תוכנו ואף ידע במפורש כי יורשי המנוח מחויבים לשאת מכוחו במלוא חוב המס הדחוי. בית המשפט המחוזי, סבר, ובדין סבר, כי די בטעם זה כדי לדחות את טענת המערער בנוגע לחישוב המס ולהטיל עליו את מלוא החבות בתשלום. ודוק, הסכם שומת המנוח מורה במפורש כי במקרה של ירושה, נטל המס הדחוי יועבר ליורשים. הואיל ואשת המנוח הסתלקה מרצונה מהעזבון וממילא לא ירשה את הנכס נושא המס הדחוי, והואיל והמערער ירש מחצית מעזבון המנוח, ואף ידע על חוב המס שיש לשאת בו מכוח ההסכם, אין יסוד לטענתו כי יש להעביר את נטל המס, או חלקו, לאשת המנוח בהתאם להוראות הפקודה. המקור לאפשרות של חיוב המערער במלוא המס וגבייתו ממנו, הוא, אפוא, ההסכם עצמו, וברי כי אין לקבל טענה אשר מתעלמת מכך הלכה-למעשה.

19. לקראת סיום אוסיף בקצרה שני טעמים הנוטעים אף הם בנסיבות המקרה, אשר יש בהם כדי לבסס את המסקנה כי יש לדחות את הערעור. הטעם האחד עניינו ב"השתק שיפוטי" החל על המערער, והשני עניינו בחוסר תום-לבו.

השתק שיפוטי – כאמור, בשנת 2006 מכר המערער את זכויות הבעלות שלו בקניון אותן ירש מהמנוח (להלן: המימוש). בהצהרה למס שבח לאחר המימוש דרש המערער לראות את סכום המס בגין התמורה שנתקבלה שלא במזומן, מס שלא שולם על-ידו בפועל, כחלק מעלות הרכישה. בדרך זו הקטין המערער את המס ששילם בגין המימוש, כאשר הוא "מגייס לטובתו" את חוב המס הדחוי על מנת להגדיל את העלות המקורית. במצב דברים זה נדמה כי המערער מושתק מלטעון שהוא אינו חייב בחוב המס הדחוי. אין צורך לשוב על ההלכה המושרשת לפיה בעל דין אשר טען טענה עובדתית מושתק מלטעון טענה הפוכה בגדר הליך אחר או בגדרי אותו ההליך. כלל זה, הידוע כ"השתק שיפוטי" נובע מחובתו של בעל הדין לפעול בתום לב, והוא חל גם כאשר מדובר בפעולות משפטיות הקודמות להליך המשפטי, לרבות בהליכים מול שלטונות המס מהסוג שבהם עסקינן (על הכלל והעמדות בפסיקה לגבי התנאים לתחולתו, ועל תחולתו גם בנוגע להליכים של תשלום מיסים, ראו למשל בע"א 9056/12 קינג נ' פקיד השומה ירושלים, פס' 11 לחוות דעתו של השופט י' דנציגר; ובחוות דעתו של השופט א' רובינשטיין (4.8.2014) (להלן: עניין קינג)). במקרה זה, העובדה כי המערער טען בהליך אחר כלפי שלטונות המס לקיומו של חוב מס, כאשר הדבר פעל לטובתו והוא נהנה מהטבה מכך, יוצרת כלפיו "השתק שיפוטי" המונע ממנו מלטעון בהליך הנוכחי להיעדר קיומו של חוב מס זה.

תום-לבו של המערער – מעבר לקביעה בדבר קיומו של השתק השיפוטי, המצביעה על קושי בהתנהלות המערער, נדמה כי יש יסוד לאמור בפסק דינו של בית המשפט המחוזי גם לעניין חוסר תום-ליבו. אכן, במקרה דנא שלטונות המס הסכימו ללכת לקראת המנוח באופן חריג ומרחיק לכת כאשר הם נענו לבקשתו לדחות את תשלום המס. היענות זו הייתה חריגה הן מבחינת סכום החוב, הן מבחינת פרק הזמן של דחיית התשלום והן נוכח ההיעתרות לבקשת המנוח כי החוב הדחוי לא יצבור ריבית. הסכם שומת המנוח בו עסקינן כלל תנאים מופלגים, אשר ספק אם ניתן היה להשיג טובים מהם מבחינת הנישום נכון לאותה העת. המערער מצדו, שהיה מודע להסכם, לא זו בלבד שלא פעל לתשלום החוב, אלא התכחש לו, טען לגביו טענות סותרות וניהל הליכים משפטיים ארוכים לבירורו. כל זאת כאשר יתר יורשי האחים הגיעו להסכמות עם השלטונות בנוגע לתשלום חלקם. נדמה כי צדק בית המשפט המחוזי בציינו כי אם יש דוגמא ברורה להיעדר תום לב מצד נישום, זה המקרה. כפי שציין השופט רובינשטיין בעניין קינג המצוטט לעיל: "כשם שהציפייה היא, כפי שנאמר פעם אחר פעם, במישור הערכי ובמישור האופרטיבי, שרשות המסים תנהג בהגינות כלפי הנישומים וכולי עלמא, כך מצופה גם מן הנישום לנהוג בהגינות, קרי תום לב". במקרה הנוכחי לא פעל

המערער בדרך זו, והדבר נזקף כמובן לחובתו.

20. סוף דבר, אין עילה להתערבותה של ערכאת הערעור בקביעותיו של בית המשפט המחוזי. פסק הדין נשוא הערעור מנומק ומפורט, וניתן לאמץ את עיקר ממצאיו ומסקנותיו מטעמיו-שלו. מצאתי לנכון לדון בפירוט בטענה אחת שהעלה המערער לעניין חישוב המס, אך לאחר בחינתה הגעתי לכלל מסקנה כי גם בה לא קיים טעם המצדיק התערבות בפסק הדין.

21. לאחר שנכתבו דברים אלו הגיש המערער בקשה אשר כותרתה "בקשה מטעם המערער להוספת אסמכתא ופירוט נפקותה". לבקשה צורף פסק דין שניתן לאחרונה בה"פ (שלום י-ם) 4932-06-13 לוי נ' פקיד שומה ירושלים (20.10.2014). לעמדת המערער פסק הדין תומך בפרשנותו לגבי סעיף 66א(ב), ומעיד על כך שגם לשיטת רשות המיסים הפרשנות הנכונה לפקודה היא שניתן לגבות למצער מחצית מחוב המס שצמח בגין ההכנסה המאוחדת של בני-זוג, מבין-הזוג שאינו רשום. לאחר העיון בפסק הדין שצורף, לא התרשמתי כי יש בו כדי לשנות ממסקנותיי. אף שבגדר פסק הדין העיר בית המשפט כי הוא מקבל את הפרשנות העולה בקנה אחד עם עמדת המערער בענייננו, דבריו היו בגדר אמרת אגב שלא נדרשה להכרעה, תוך שהודגש כי השאלה הפרשנית נותרת ב"צריך עיון" (סעיף 25 לפסק הדין). יוער, כי באותה פרשה לבת הזוג היה חלק ברכוש שנמכר וממילא ניתן היה לדרוש ממנה את המס שנוצר עקב המכירה, כדי חלקה בהכנסה, על פי הוראות הפקודה. בנוסף, קביעת בית המשפט התבססה בעיקרה על הוראות דין חיצוניות לפקודה, ובפרט על עקרונות השיתוף בנכסים ובחובות בין בני זוג, כאשר בענייננו הודגש על ידי המערער כי אין הוא נסמך על הוראות אלו ולפיכך לא נפסק דבר לגביהן, אלא עניינו התמקד אך בהוראות הפקודה. זאת ועוד, אין לפסיקת בית משפט השלום השלכה ממשית על ההליך דנא, ולו נוכח העובדה שגם בהליך דנא לא שללו שלטונות המס את עמדתו העקרונית של המערער, אלא ביססו את התנגדותם לקיומה של אפשרות לגביית החוב מרעיית המנוח על נימוק הנשען על ידיעתו והסכמתו של המערער ליטול את החוב על עצמו בנסיבות המקרה (ראו פס' 76 לסיכומי המשיבה). לבסוף אדגיש, כי אף אם הייתי משתכנע בנכונות הפרשנות שהציע המערער, הרי שכאמור בפסקה 17 לעיל, לא היה בכך כדי להטיל חובה על המשיבה לגבות את החוב דווקא מרעיית המנוח, ומכאן שממילא לא היה בכך משום תועלת למערער בהליך זה.

22. נוכח כל האמור אציע לחבריי לדחות את הערעור על כל חלקיו ולחייב את המערער בהוצאות המשיבה בסך 125,000 ש"ח.

ש ו פ ט

הנשיא א' גרוניס:

אני מסכים.

ה נ ש י א

השופט א' רובינשטיין:

א. מסכים אני לחוות דעתו של חברי השופט זילברטל. אציין, כי לטעמי פרשה זו מצדיקה הפקת לקחים מסוימת ברשויות המס, ביותר מאשר רובד אחד. זאת – הן באשר לסדרי עבודה פשוטם כמשמעם – שנים רבות (כשמונה) חלפו בין טעות לתיקונה בנושא שבקרה פנימית צריכה היתה לגלותו מוקדם בהרבה; ושנית, באופן רחב יותר באשר ל"קשירת קצוות" ראויה בתיקים רבי שנים (ראו התיאור העובדתי בפסקאות 2 ואילך לחוות דעת חברי).

ב. כבר נזדמן לי לומר לא אחת, בנסיבות כאלה או אחרות, כי מן המפורסמות שעל פי רוב אין הנישומים צובאים בהתלהבות על פתחיהן של רשויות המס בקריאות הידד, "תנו חשבונית ונשלם". כבר במקרא נמצא דוגמאות של עוינות קיצונית ר"ל (להבדיל) לפקידי המס (מלכים א' י"ב, י"ח; ראו גם בחז"ל מדרש תנחומא שמיני ט' ובו סיפור על פגיעה מצד נישומים בגובי המס); עוד ראו אביעד הכהן, "וישימו עליו שרי מסים למען ע'נתו בסבל'תם", צדק ויושר בדיני המס".

פרשת השבוע (א' הכהן ומ' ויגודה עורכים), שמות 18. כמובן בימינו לא בדוגמאות-קצה עסקינן ככלל, אך החיבה לתשלום מסים אינה כנראה נחלת רבים, ויש כמובן הפועלים שלא כדין כדי שלא לשלם את מסיהם. והנה המשפט העברי גם מבליט את המס כמקור לצדק חלוקתי, והוא מהדר בזכותו של הציבור לגבות מסים למטרות בסיסיות של צרכי ציבור; ראו דבריי בעע"מ 8530/05 דיבוע כחול ישראל נ' עיריית עפולה (2008), פסקה י"ג, וכן א' הכהן "למען ענ'תו בסבל'תם" – פרשנות דווקנית של דיני המס", פרשיות ומשפטים, משפט עברי בפרשת השבוע (2011), 300. מי שאינו משלם את מסיו, פורש מן הציבור ואף גונב הימנו. בטרם נבוא לצרכי הציבור, נזכיר במישור העקרוני של זכות הממשל לגבות מס, כי הרמב"ם (גזילה ואבידה ה', י"א) פוסק, שהמבריה ממוכס נאמן (מוסמך) "גוזל מנת המלך, בין שהיה המלך עכו"ם בין שהיה המלך ישראל"; ובמקום אחר (בהלכות מלכים ד', א') פסק "רשות יש למלך ליתן מס על העם לצרכיו או לצורך המלחמות וקוצב לו מכס, ואסור להבריה מן המכס"; כל אלה בחינת "דינא דמלכותא דינא" (בבלי בבא קמא קי"ג, א'), ועסקינן כמובן במלך לגיטימי ולא במושל עריץ.

ג. ובמישור הערכי, מעבר לכך: על הצדק החלוקתי והאיסור להימנע מתשלום מסים אומר דברים יפים הרב חיים דוד הלוי ע"ה, רבה של תל אביב (עשה לך רב, ו' רנ"ו), לעניין האיסור להבריה מן המכס; המחבר מפנה בין השאר לשולחן ערוך חושן משפט שס"ט, ו' ומטעים, "ולא עוד, אלא שהמבריה ממכס זה עובר על לא תגזול וגזילת הציבור אינה פחותה מגזילת היחיד"; ראו גם עשה לך רב ז', רס"ו, רס"ז. וראו גם עשה לך רב א' רי"ד "כי מעלים המס גוזל אמנם את הרבים, היא קופת המדינה, ועונשו גדול ביותר בהשקפת היהדות..." (התשובה שם דנה בענייני מי שפועל כמודיע של שלטונות המס). ראו גם "מסים ותשלומים במדינת ישראל" מאת הרב ז' וייטמן, הרב עמית קולא ואחרים, ראשי בית המדרש ההלכתי של בית הלל (חוברת 5, אדר ב' תשע"ד), המטעימים כי "מכיון שהטלת המסים היא על פי דין, ישנה (גם) חובה הלכתית לציית ולשלם מס אמת. מי שמעלים מס הוא עבריין, במעשיו הוא מכביד את הנטל על שאר הציבור... אולי בכך הוא נחשב גם גזלן" (עמ' 6, וראו אסמכתאות וביאורים למקורות ההלכתיים עמ' 7-8); וכן ראו הרב כ"פ טכורש "מערכת המסים לאור התורה", כתר אפרים ט"ו; מובא גם בקובץ

התורה והמדינה ב', 287, פרק י"ט ("שבועה, הצהרה וחומר חיוב המסים"), ושם (עמ' 325) מצוטט מדברי הרב חיים פלאג'י (איזמיר, המאה הי"ח) משא חיים, מערכת ה', ט"ז "כללו של דבר, האיש הירא את דבר ה', יזהר לפרוע מס שלו באמת ובתמים, ולא ינכה ממנו מאומה, כי הוא גזל גמור, וכל שכן שלא יבקש המצאות שלא לתת מס הקצוב... שזה גוזל את הרבים". מסים נתפסים בהלכה, בין השאר, כמנהג המדינה; ראו הרב יהודה שביב, "מסים במועצה האזורית", תחומין ו' (תשנ"ה), 270. ולסיום – ברוח כל האמור – הנה מדברי רבינו בחיי (ספרד, המאות הי"ג – הי"ד) בספר כד הקמח ערך גזל (מובא על-ידי הרב שביב בעמ' 290), "ואין צריך לומר מי שאינו נזהר להביא חוקו בעניין המס עם יתר חבריו אנשי מקומו שהוא גוזל את הרבים ומראה שאין לו אמונה ושאינו מאמין בשכר ועונש...". בע"פ 5783/12 גלס נ' מדינת ישראל (11.9.14) נזדמן לי לציין ברוח זו – שם כמובן בהיבט הפלילי – כי "גונבי קופת הציבור באי תשלום המס, גם אם מחופשים הם לאנשים נורמטיביים, משיפשוטו בגדיהם יתגלה גנב ככל גנב מן העולם התחתון וגרוע ממנו, כי בין הבריות מהלכים הם כמי שהם שומרי חוק ככל האדם מן הישוב, ויש שיטעו בהם...".

ד. כל אלה באים ללמדנו כי תשלום המסים אינו רק חובה במשפט המדינה, אלא יסודתו גם בתפיסות ציבורית וערכיות במשפט העברי מכבר ובימינו, והדבר מחזק את העמדה שביטא חברי, לרבות בגדרי תום הלב.

שׁוֹפֵט

לפיכך הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט צ' זילברטל.

ניתן היום, י"ח בכסלו התשע"ה (10.12.2014).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

ה נ ש י א

העותק כפוף לשינויי עריכה וניסוח. 12086590_L06.doc סח
מרכז מידע, טל' 077-2703333 ; אתר אינטרנט, www.court.gov.il