

כ ע"מ (ירושלים) 23939-01-11

פלוני, עו"ד

נגד

פקיד שומה ירושלים סניף כנפי נשרים

בית המשפט המחוזי בירושלים

[21.05.2012]

כב' השופט דוד מינץ

## פסק דין

הרקע לערעור וטענות הצדדים

1. לפני ערעור על צווי שומה לשנים 2005-2008 שהוציא המשיב למערער לפי סעיף 152(ב) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), תשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה"). השאלה העיקרית שנדונה בערעור נגעה לאופן מיסוי הגמלה המשולמת למערער ממשטרת ישראל אשר כמחציתה מועברת לגרושתו על פי הסכם הגירושין ביניהם.

2. המערער פרש לגמלאות משירותו במשטרת ישראל ביום 01.03.01 וכיום הוא בעל משרד עו"ד. בשנת 1997 התגרש המערער מאשתו וביום 23.11.03 ערכו השניים הסכם בדבר חלוקת קצבת הגמלאות שמקבל המערער, הסכם אשר קיבל תוקף של פסק דין בבית המשפט לענייני משפחה בנצרת (תמ"ש 7531/97). בין היתר, נקבע בהסכם כי המערער יעביר לידי גרושתו (להלן: "האישה") סך של 1,590 ₪ שהוא חלקה היחסי מהגמלה המשולמת לו מדי חודש ממשטרת ישראל. הסכמה זו אף קיבלה תוקף מחודש ביום 20.01.11 במסגרת תיק תה"ס 199909-12-10.

3. המשיב הוציא למערער צו שומה לשנת 2005 לפיו המערער דיווח על הכנסה חייבת מגמלה ממשטרת ישראל בסכום העולה רק כדי חלק מסכום הגמלה המשולמת לו בפועל. טענת המערער כי החלק בגמלה המועבר לאישה אינו מהווה חלק מהכנסתו החייבת נדחתה ולפיכך הוא חויב במלוא סכום הגמלה בסך של 80,876 ₪ כהכנסה חייבת במס. המשיב גם הוציא למערער צווי שומה לשנים 2006-2008 בהם חזר על קביעתו כי המערער חייב במס על מלוא סכום הגמלה בסך של 81,471 ₪, 103,451 ₪ ו- 109,277 ₪ עבור השנים האמורות בהתאמה. כן חויב המערער בתשלום מס בגין הכנסות משותפות באחזקת משרד עורכי דין בסך של 11,860 ₪ עליהן לא דיווח בשנת 2007. על קביעות אלה הוגש ערעור זה.

כ 4. טענתו הראשונה של המערער הייתה שחלה התיישנות על צווי השומה שהוציא המשיב לשנות המס הרלוונטיות, שכן אלו לא נשלחו אליו בדואר רשום והגיעו לידיו רק בחלוף למעלה משלוש שנים מתום שנות המס הרלוונטיות. לגופו של עניין המערער ציין כי לאורך השנים ניהל מגעים עם שלטונות המס ואף גובש הסכם עם המפקחת אצל פקיד השומה לפיו תשלום חלקה של האישה יוכר כהוצאה מוכרת, אך פקיד השומה עצמו דחה את ההסכם שגובש. עוד ציין המערער כי עקב טעות שנעשתה על ידי רו"ח מטעמו, הוא דיווח על הכנסה חייבת מהגמלה המשולמת לו, בסכומים נמוכים מההכנסה החייבת בפועל וכן לא דיווח על הכנסות מאחזקת משרד עו"ד, אך משעמד על הטעות היא תוקנה בדיווחים שנמסרו לרשויות המס. המחלוקת

שנותרה בין הצדדים הייתה אפוא, בשאלת מיסוי מחצית הגמלה אותה הוא מעביר לאישה, כהכנסה חייבת אצלו.

5. בעניין זה, טענתו העיקרית של המערער הייתה כי גמלה תקציבית היא נכס הוני שיש לאזנו במסגרת איזון המשאבים בינו ובין האישה, לפיכך זכות האישה לחלקה בגמלה המשולמת לו, קמה מכוח חוק יחסי ממון בין בני זוג, התשל"ג-1973 (להלן: "חוק יחסי ממון") כפי שנפסק בפסק הדין של בית המשפט לענייני משפחה אשר אישר את חלוקת הגמלה בינו ובין האישה כאמור. לטענתו מכוח סעיף 5(ג) לחוק יחסי ממון הזכאות לכספי גמלה המצטברת במהלך הנישואין, היא משותפת לשני בני הזוג בחלקים שווים ממועד תחילת צבירתה ועד ל"מועד הקובע" בהיותם "כלל נכסי בני הזוג". המסקנה המתבקשת מכך לטענת המערער היא, שהוא החזיק בחלקה של האישה בגמלה בחזקת שלוח וזכאותה לקבל בפועל את חלקה בגמלה נולדה ביום בו המערער קיבל את הגמלה ממשטרת ישראל, היינו יום פרישתו מהמשטרה. המערער הוסיף כי חלקה של האישה בגמלה איננו "הכנסה מיגיעה אישית" שלו אלא הכנסתה שלה מכוח איזון המשאבים. עוד טען המערער כי אין זה מעניינה של רשות המס כיצד הוא העביר בפועל את חלקה של האישה וכי אף אם בעבר לא העביר לה את הסכום המוסכם בינו ובינה, העניין הוסדר בהסכם מיום 20.01.11. לאור האמור הסכים המערער כי כלל סכום הגמלה ימוסה, אולם החלק בגמלה המועבר לאישה יוכר כהוצאה לצרכי הכנסה. במהלך הדיון המערער ביקש לחזור בו מטענה זו וטען טענה אחרת תחתיה, שאין למסותו על חלקה של האישה בגמלה מלכתחילה, אלא יש למסותו אך על חלקו שלו בגמלה ואת האישה על חלקה שלה, כל אחד לפי מדרגות המס החלות עליו לפי הדין.

6. מנגד, טען המשיב כי מסר את צווי השומה ופירוט נימוקי השומה על פי לוח הזמנים הקבוע בחוק וכי המסמכים נמסרו בדואר רשום לכתובתו של המערער ובפקס' לרואה החשבון שלו, כנדרש. לגופן של הטענות עמדת המשיב הייתה שחלקה של האישה בגמלה מהווה "שימוש" בהכנסתו החייבת של המערער והיא אינה מהווה הוצאה בייצור הכנסה שלו. הגמלה הינה בגדר פנסיה תקציבית שהיא זכות הנובעת מנתוניו של העובד. סעיף 1 לפקודה אף מגדיר "קצבה המשולמת מאת מעביד לשעבר" כ"הכנסה מיגיעה אישית", והכנסה כזו מתקבלת על ידי הזכאי לה וחייבת במס על ידו בלבד, ואינה ניתנת לחלוקה, פיצול או העברה באופן שיעביר את נטל המס מהזכאי לה. לפיכך יש לראות במערער כמי שצבר את הזכויות וכמי שזכאי לקצבה ולגזור את המס החל עליו בהתאם לנתוניו, היינו ההכנסה נטו היא זו שתחולק בין בני הזוג על פי חזקת השיתוף. במסגרת הדיון טען ב"כ המשיב כי מסקנה זו נכונה בין אם שיעור המס של הנישום גבוה משל בן זוגו ובין אם שיעור המס שלו נמוך משל בן זוגו. לחילופין טען המשיב כי בפועל המערער העביר לאישה סכומים נמוכים יותר מהתחייבויותיו ולכן גם אם יוכרע כי חלקה של האישה בקצבה אינו חלק מהכנסתו החייבת, הרי שהסכום שיש להכיר בו לא יעלה על הסכום ששולם לאישה בפועל.

## דיון והכרעה

7. דין טענת ההתיישנות להידחות. המערער לא הביא כל ראיות לתמוך את טענתו ומנגד המשיב ביסס את דחיית הטענה די הצורך. תצהיר העדות הראשית מטעם המשיב מעלה כי המערער הגיש את השגתו ביחס לשומות על שנות המס הרלוונטיות ביום 6.12.09. המשיב דחה את ההשגה והוציא למערער צו שומה לשנת 2005 בדואר רשום ובפקס' שקבלתו אומתה עם רואה החשבון המייצג את המערער ביום 01.12.10, היינו פחות משנה מיום שהוגשה ההשגה בהתאם לסעיף 152(ג) לפקודה. את הדו"ח לשנת 2006 הגיש המערער ביום 25.09.07 והמשיב הוציא לו שומה לשנים 2006-2008 ביום 29.12.10, היינו בתוך שלוש שנים מתום שנת המס שבה נמסר לו הדוח, אף זאת בהתאם לסעיף 152(ג) לפקודה. שומה זו אף היא נשלחה בדואר רשום למערער ובפקס' לרו"ח המייצג וקבלתו אומתה. המסקנה המתבקשת היא כי המשיב קבע למערער את השומות והעבירם לו במועד ובאופן הקבוע בחוק.

8. ובאשר לאופן מיסוי הגמלה. אין מחלוקת כי על המערער והאישה, אשר נישאו לאחר 1974, חל

משטר איזון המשאבים שבחוק יחסי ממון. כן מוסכם כי האישה זכאית ל-1590 ש"ח מסכום הגמלה על פי ההסכם שנכרת בין המערער ובינה. אין גם מחלוקת כי הפנסיה שנצברה במהלך חיי הנישואין נכללת ברכושם המשותף של בני הזוג והיא נכס בר איזון על פי סעיף 5(ג) לחוק יחסי ממון הקובע כי: "בסעיף זה, 'כלל נכסי בני הזוג' - לרבות זכויות עתידיות לפנסיה, פיצויי פרישה, קרנות השתלמות, קופות תגמולים וחסכונות". השאלה היחידה שיש להכריע בה היא, האם יש למסות את כל גמלת המערער לפי מדרגות המס החלות עליו, או שיש למסות את חלקו של כל אחד מבני הזוג בגמלה לפי מדרגות המס החלות על אותו בן זוג בלבד. כדי ליתן תשובה לשאלה זו, יש לעמוד תחילה על מהות הזכות שהיא מושא הבדיקה, והיא זכות המערער לגמלה. לאחר מכן יש לבחון את מהות הזכות האישה הנובעת מכוח איזון המשאבים או מכוח ההסכם המקנה לה זכות בגמלה. היינו, האם החלק היחסי בגמלה לו זכאית האישה מכוח חוק יחסי ממון היא זכות קניינית התקפה כלפי כולי עלמא או שמדובר בזכות אובליגטורית המקימה חיוב אישי ביחסים שבין בני הזוג בלבד.

9. ויצוין, ב"כ המשיב ביקש לצמצם את גדר המחלוקת לעניין גימלה מסוג המתקבל אצל המערער בלבד ולא על זכויות פנסיה אחרות. לטענתו המחלוקת העומדת לפיתחו של בית משפט זה נידונה והוכרעה כבר במסגרת בע"מ 10916/03 צה"ל מדינת ישראל נ' פלוני (פורסם במאגרים, 14.6.2007, להלן: "פסק דין צה"ל"). פסק הדין האמור התבסס על הוראות סעיף 56(א) לחוק שירות הקבע בצבא הגנה לישראל (גימלאות) [נוסח משולב], תשמ"ה-1985 (להלן: "חוק שירות הקבע") הקובע כי: "גימלה תשולם לאדם שלו היא מגיעה, אולם גימלה המגיעה לאדם שמונה לו אפוטרופוס - תשולם לאפוטרופוס". וכן על הוראות סעיף 62 לאותו חוק הקובע כי: "זכות לגימלה אינה ניתנת להעברה, לערבות, לשעבוד או לעיקול בכל דרך שהיא, אלא לשם תשלום מזונות המגיעים מהזכאי לגימלה לפי פסק דין של בית משפט או של בית דין מוסמך". בית המשפט הסיק מתוך הוראות אלו כי הזכות לגימלה היא זכות אישית בלבד ואינה ניתנת להעברה. לאור זאת נקבע כי לא ניתן לבסס קונסטרוקציה לפיה הזכות לגמלה קמה מלכתחילה לשני בני הזוג. משכך, אופייה של הזכות לגמלה כזכות אישית שאינה ניתנת להעברה מונע את הפן הקנייני של הזכות הקמה מכוח חזקת השיתוף (ובוודאי לעניין איזון המשאבים כבמקרה זה) והזכות פועלת במישור הפנימי בין בני הזוג בלבד. המשמעות היא שלאישה נשמרת הזכות לקבל את חלקה בגמלה, אך זכות זו תקפה אך כנגד הזכאי לה והיא אינה עומדת כנגד משלם הגימלה.

10. ברם, בערעור שבפנינו החוק החל איננו חוק שירות הקבע כי אם חוק שירות המדינה (גימלאות) [נוסח משולב], תש"ל-1970 (להלן: "חוק הגימלאות"). ואכן בדומה לחוק שירות הקבע גם בחוק הגמלאות נקבעת זכותו של הזכאי לגמלה כזכות סטטוטורית. סעיף 49 (א) לחוק הגמלאות קובע כי: "גמלה תשולם לאדם שלו היא מגיעה, אולם גמלה המגיעה לאדם נתון לאפוטרופוסות - תשולם לאפוטרופוס". אולם הגבלת עבירות הזכות לגמלה שעמדה בבסיס פסק דין צה"ל שונה באופן מהותי מענייננו. בסעיף 58(א) לחוק הגמלאות שכותרתו "העברת זכות לגמלה" נקבע כי: "חלק הקצבה שאינו עולה על סכום שנקבע לענין סעיף 8(א) לחוק הגנת השכר, תשי"ח-1958, או מחצית הקצבה - הכל לפי הסכום הגבוה יותר, לא יהא ניתן לעיקול, להעברה או לשעבוד אלא לשם תשלום מזונות". "חלק" נאמר ולא כולו, מכאן שהוראות החוק מלמדות כי הזכות לגמלה היא אכן זכות אישית אשר מוקנית לזכאי בלבד, אך העברתה מוגבלת ולא נשללת לחלוטין כשם שהעברתה של גימלה נשללת לפי חוק שירות הקבע. מכאן שמסקנת בית המשפט כפי שבאה לידי ביטוי בפסק דין צה"ל, לא בהכרח חלה במקרה זה. ואולם בכך לא נסתם הגולל על טענת המשיב.

11. כאמור על המערער והאישה חל הסדר איזון המשאבים לפי חוק יחסי ממון. הגישה הרווחת היא כי הסדר איזון המשאבים הוא הסדר אובליגטורי דחוי שאיננו מקנה לבן הזוג זכות קניינית בנכס, אלא רק זכות תביעה אישית כנגד בן הזוג השני בעת פקיעת הנישואין (ראו 11550/04 ע"א סיטבון נ' סיטבון [פורסם במאגרים] 14.3.2007); ע"א 3563/92 עזבון המנוח גיטלר ז"ל נ' גיטלר, פ"ד מח(5) 489; יהושע גייפמן "זכויות פנסיה ונכסי פרישה", הפרקליט מא (תשנ"ג-תשנ"ד) 105, 114). מכאן שזכות האישה בחלקה בגמלה הצומחת מכוח הסדר איזון המשאבים איננה זכות קניינית בנכס המהווה נכס משותף כי אם רק זכות תביעה אישית כלפי המערער הנותרת במישור היחסים שבין השניים.

12. אך למעלה מכך ומנקודת מבט אחרת, די בקביעה כי הזכות לגמלה המשולמת למערער היא זכות הנובעת מיגיעתו האישית, כדי לדחות את טענת המערער. לא יכולה להיות מחלוקת כי הגמלה נחשבת כחלק בלתי נפרד מן התמורה שהעובד זכאי לה עקב עבודתו והיא נגזרת מגובה שכרו ומשך שנות עבודתו. משכך, יש לראות בגמלה כחלק מהכנסתו של המערער. מנגד, זכות האישה בגמלת המערער אינה זכות הנובעת ממאמץ משותף, אלא זכות הנובעת מזכותו של המערער. בצדק אפוא, טען המשיב כי שלילת חלקה של אישה בגמלה לאחר מותו של הזכאי לה מצביעה גם היא על כך שזכותה של האישה "רוכבת" על זכות אישית המוקנית למערער. לאור זאת חלקה של האישה בגמלה הוא שימוש שעושה המערער בהכנסתו שלו ושאותה יש למסות לפי מדרגות המס שלו בלבד.

בסופו של יום אפוא, בדין טען המשיב כי יש למסות את מלוא סכום הגמלה בהתאם למדרגות המס החלות על המערער, ודין הערעור להידחות.

המערער יישא בהוצאות המשיב בסך של 25,000 ₪.

ניתן היום, כ"ט אייר תשע"ב, 21 מאי 2012, בהעדר הצדדים.