



בבית המשפט העליון

דנ"א 2103/12

לפני: כבוד הנשיא א' גרוניס

העותרים: 1. סימה ומשה מלכיאלי
2. שרה ושחר שקורי
3. ענת ויצחק כהן

נגד

המשיבים: 1. פקיד שומה אשקלון
2. פקיד שומה כפר סבא
3. פקיד שומה עפולה

המבקשים להצטרף להליך
כידדי בית המשפט:
1. נעמת – תנועת נשים עובדות ומתנדבות
2. לשכת יועצי המס בישראל
3. להב – לשכת ארגוני העצמאים והעסקים בישראל
4. לשכת המסחר תל-אביב – איגוד לשכות המסחר

עתירה לקיום דיון נוסף בפסק דינו של בית משפט זה
מיום 1.2.2012 בע"א 8114/09, בע"א 8297/09, בע"א
1177/10 שניתן על ידי כבוד המשנה לנשיאה א' דיבלין
והשופטים: י' דנציגר, נ' הנדל

בשם העותרים: עו"ד רמי אריה

בשם המבקשת להצטרף להליך
(נעמת): עו"ד גלי עציון

בשם המבקש להצטרף להליך
(לשכת יועצי המס): עו"ד איתן צחור

בשם המבקשים להצטרף להליך
(להב ולשכת המסחר תל-אביב): עו"ד מאיר פורת; עו"ד מיכל סלומנוביץ; עו"ד זיו שריג

החלטה

1. לפני עתירה לקיום דיון נוסף בפסק דינו של בית משפט זה מיום 1.2.2012 בשלושה ערעורים שנדונו במשותף (ע"א 8114/09, ע"א 8297/09 וע"א 1177/10). פסק הדין נשוא העתירה ניתן מפי המשנה לנשיאה א' ריבלין בהסכמת השופטים י' דנציגר ו-נ' הנדל. בגדרו של פסק הדין התקבלו ערעורי המדינה על פסקי דין של בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו (כבוד השופט מ' אלטוביה) ושל בית המשפט המחוזי בנצרת (כבוד השופט א' אברהם), ונדחה ערעור העותרים 1 על פסק דין של בית המשפט המחוזי בבאר-שבע (כבוד השופט י' אלון). שלושת פסקי הדין של בתי המשפט המחוזיים ניתנו בעררים שהגישו העותרים, בני זוג נשואים העובדים יחד בעסק שבבעלות אחד מהם או שניהם, על החלטות המשיבים לדחות את בקשותיהם לשום את הכנסותיהם בנפרד.

2. פסק הדין נשוא העתירה עסק בפרשנות סעיף 66 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן - הפקודה), המעניק לבני זוג נשואים אפשרות לתבוע כי קביעת חבותם במס תבצע על פי חישוב נפרד, כאילו לא היו נשואים, ובלבד שאין שוררת תלות בין מקורות הכנסותיהם. פסק הדין התמקד בשאלה אם דרישת אי התלות בין מקורות ההכנסה של בני הזוג, אשר קבועה בסעיף קטן 66(ד) לפקודה, היא בגדר חזקה חלוטה, או שמא תקום לבני הזוג זכאות לשומה נפרדת במקום בו הוכיחו כי חרף קיומה של תלות בין מקורות הכנסותיהם, בפועל גובה שכרם אינו נובע מתכנון מס. בפסק הדין נקבע פה-אחד כי מדובר בחזקה חלוטה וכי במקרים בהם מקורות ההכנסה של בני הזוג תלויים זה בזה, אין לאפשר שומת מס נפרדת. זאת, אף אם ביכולתם של בני הזוג להוכיח כי גובה הכנסותיהם נקבע על פי שיקולים ענייניים בלבד.

3. יצוין, כי הסוגיה של חישוב מס של בני זוג העובדים יחד בעסק או חברה שבבעלות אחד מהם או שניהם, התעוררה בעבר בע"א 900/01 קלט נ' פקיד שומה תל-אביב 4, פ"ד נז(3) 750 (2003) (להלן: עניין קלט). באותו מקרה נבחנו על ידי בית משפט זה "חזקות התלות" הקבועות בסיפא לסעיף 66(ד) לפקודה. היינו, רשימת המצבים בהם מניח הדין קיומה של תלות בין מקורות ההכנסה של בני הזוג, ובכללם, עבודת בן זוג אחד בעסק או משלח יד של בן הזוג השני, או בחברה שבה בני הזוג, או אחד מהם, שותפים להנהלה או מחזיקים בזכויות הצבעה בשיעור משמעותי (10% לפחות). בעניין קלט, טען פקיד השומה כי חזקות התלות הינן חלוטות, ועל כן הוראת הסעיף מחייבת עריכת שומה משותפת בכל מקרה בו מתקיימות הנסיבות העובדתיות המפורטות בו. פסק הדין שניתן בעניין קלט דחה את עמדת פקיד השומה וקבע כי

חזקות התלות הינן ניתנות לסתירה. היינו, כי מקום בו מוכיחים בני הזוג שחרף התקיימות נסיבות החזקות בעניינם, הרי שבפועל אין שוררת תלות בין מקורות הכנסותיהם – לא תישלל מהם הזכאות לשומת מס נפרדת. בנימוקי פסק הדין צוין, בין היתר, כי לשון הוראת סעיף 66(ד) לפקודה סובלת הן פרשנות לפיה חזקות התלות הינן חלוטות, והן פרשנות לפיה מדובר בחזקות הניתנות לסתירה. כן צוין, כי תכליתו של הסעיף היא מניעת הפחתות מס בלתי לגיטימיות בדרך של ייחוס בלתי נכון של הכנסות בני הזוג למקורות נפרדים אף שבאות הן ממקור משותף. תכלית זו מתממשת גם תחת פרשנות לפיה החזקות שבסעיף ניתנות לסתירה. לצד זאת, כך נקבע, תכליות כלליות של שיטת המשפט, וביניהן, הגשמת הזכות לאוטונומיה והגשמת הזכות לשוויון – הן בין המינים והן בין נישומים בעלי מאפיינים דומים – תומכות בפרשנות לפיה חזקות התלות ניתנות לסתירה. בנוסף לכך, שיקולי מס אמת, צדק וסבירות תומכים בעמדה לפיה יש לאפשר לבני הזוג לסתור את החזקה שבסעיף ולהוכיח כי מקורות הכנסותיהם הינם נפרדים. על כן הוחלט, כאמור, לדחות את עמדת פקיד השומה ולקבל את הערעור. הדיון הוחזר לבית המשפט המחוזי כדי לאפשר למערערים, בני הזוג קלס, להביא ראיות שבכוחן לסתור את חזקת התלות שחלה בעניינם.

4. בעקבות פסק הדין שניתן בעניין קלט התעוררה השאלה מה דינם של בני זוג אשר קיימת תלות בין מקורות הכנסותיהם, אולם ביכולתם להוכיח כי גובה הכנסותיהם אינו נובע משיקולי מס. במילים אחרות, השאלה היא אם רק "חזקות התלות" הקבועות בסעיף 66(ד) הנזכר הינן ניתנות לסתירה, או שמא גם דרישת אי התלות עצמה היא כזו, וכל עניינה של הוראת סעיף 66(ד) הוא במניעת תחבולות מס. ככל שהאפשרות האחרונה היא הנכונה, הרי שמקום בו מוכיחים בני הזוג את נחיצות משרתם ונאותות שכרם, יש לאפשר להם לערוך שומת מס נפרדת. מנגד, אם דרישת אי התלות היא חלוטה, אזי גם במקרים בהם הכנסות בני הזוג נובעות משיקולים ענייניים גרידא, אם קיימת תלות בין מקורות ההכנסה, אין מקום לאפשר להם ליהנות משומת מס נפרדת. בשאלה זו הגיעו בתי המשפט המחוזיים השונים למסקנות סותרות. פסק הדין שקיבל את ערעורי פקיד השומה על שניים מפסקי הדין של בתי המשפט המחוזיים (תל-אביב-יפו ונצרת) ודחה את ערעור העותרים 1 על פסק דין של בית משפט מחוזי אחר (באר-שבע), הוא נשוא העתירה לדיון נוסף שלפניי.

5. בפסק הדין נקבע כי הגם שהוראת סעיף 66(ד) בכללותה נועדה להגשים תכלית אנטי-תכנונית, הרי שדרישת אי התלות כשלעצמה חלה גם במקרים בהם ביכולתם של בני הזוג להוכיח כי הכנסותיהם אינן נובעות מתכנון מס. בכך יצר בית המשפט הבחנה בין שני חלקיו של סעיף 66(ד) לפקודה: הרישא לסעיף, אשר מציבה את דרישת אי

התלות, והסיפא לסעיף, אשר מפרטת את המצבים בהם קמה חזקה בדבר תלות בין מקורות ההכנסה. בהקשר זה ציין בית המשפט, כי הלכת קלט לא עסקה במקרים בהם מוסכם כי שוררת תלות בין מקורות ההכנסה של בני הזוג, אך מתעורר ספק אם חישוב משותף של ההכנסה יגשים את תכלית החוק מכיוון שבפועל לא התבצעה תחבולת מס. בית המשפט ציין, כי ביחס לדרישת אי התלות עצמה, אין בידו לקבל את העמדה לפיה מדובר בחזקה הניתנת לסתירה. זאת, בשל היותה של פרשנות זו חורגת ממתחם הפרשנויות האפשריות ללשון הסעיף. בפסק הדין הוסבר, כי סעיף 66(ד) נוקט לשון ברורה ומפורשת ממנה עולה כי אין צומחת זכאות לחישוב מס נפרד במקרים בהם שוררת תלות בין מקורות ההכנסה של בני הזוג. כן צוין, כי הסעיף מורכב מחזקות ניתנות לסתירה לקיומו של תנאי (תלות בין מקורות הכנסה) השולל תחולתו של חריג (זכאות לשומת מס נפרדת). משכך, קבלת עמדת העותרים תוביל לפרשנות בלתי סבירה לפיה מורכב הסעיף מחזקות ניתנות לסתירה לקיומה של חזקה ניתנת לסתירה. בית המשפט ציין, כי אמנם קיימים טעמים כבדי משקל להעדפת הפרשנות שהוצעה על ידי העותרים, ובכללם שיקולי שוויון וצדק והעיקרון בדבר מיסוי אמת. אולם, במקרה דנא, כך נקבע, אין מנוס מהמסקנה כי בחקיקת הסעיף ביכר המחוקק שיקולים בדבר יעילות מינהלית, ודאות ויציבות על פני אותם שיקולים. משכך, אף על פי שקשה להלום תוצאה לפיה מוטל נטל מס כבד יותר על בני זוג נשואים העובדים יחד בעסק שבבעלותם, מאשר על נישומים דומים להם אשר אינם נשואים או אשר עובדים בעסקים נפרדים, אין בידו לקבל את עמדת העותרים. לבסוף, הביע בית המשפט תקווה כי המחוקק יבחן בשנית אם נוסחו של סעיף 66(ד) לפקודה עודנו רצוי כיום, בחלוף למעלה מיובל ממועד חקיקתו.

6. בעתירה שלפניי טוענים העותרים כי בפסק הדין נשוא העתירה נקבעה הלכה חדשה וקשה העומדת בסתירה חזיתית לפסק דינו של בית משפט זה בעניין קלט. לשיטת העותרים, יש להשקיף על סעיף 66(ד) לפקודה כעל מכלול, אשר לגביו כבר נקבע בעניין קלט כי הוא קובע חזקות ניתנות לסתירה. משכך, נטען כי החלוקה שביסוד פסק הדין נשוא העתירה – בין הרישא לסעיף המציבה את דרישת אי התלות עצמה, לבין הסיפא לסעיף המפרטת את החזקות להתקיימותה של תלות – הינה מאולצת. כן נטען, כי פרשנות המונח "אי-תלות" ופרשנות המונח "מקור הכנסה" על רקע הוראות אחרות בפקודה, תומכות במסקנה לפיה אי התלות הנדרשת בסעיף היא בין ההכנסות עצמן ולא בין מקורות ההכנסה (במובן של התאגיד או משלח היד בו עובדים בני הזוג). עוד טוענים העותרים, כי פסק הדין נשוא העתירה קבע הלכה עקרונית המבחינה בין שני סוגי הוראות אנטי תכנוניות בפקודה, הוראות אנטי תכנוניות כלליות מצד אחד, והוראות אנטי תכנוניות מיוחדות מצד שני. לשיטתם, נקבע

בפסק הדין כי הוראות מהסוג האחרון בהכרח מכילות חזקות חלוטות. לטענתם, הלכה זו עומדת בסתירה להלכות קודמות של בית משפט זה שעסקו בהוראות אנטי תכנוניות מיוחדות בפקודה ופרשו אותן כמכילות חזקות ניתנות לסתירה. העותרים מוסיפים וטוענים, כי ההלכה שנקבעה בפסק הדין נשוא העתירה הינה בעלת חשיבות ציבורית ממדרגה ראשונה, וכי היא פוגעת קשות בעשרות אלפי בני זוג העובדים יחד בתאגיד שבבעלותם. זאת, מכיוון שההפרש בין שומת מס נפרדת ומשותפת עשוי להגיע לסך של כ-50 אלף ש"ח מדי שנה. כפועל יוצא מכך, לטענתם, נפגעות זכויות היסוד של בני הזוג לקניין, אוטונומיה, שוויון וחופש עיסוק. לחלופין, טוענים העותרים כי למצער יש להורות כי תחולתו של פסק הדין נשוא העתירה תהא פרוספקטיבית בלבד, ואילו בעניינם תחול הלכת קלט (כפי שהם מפרשים אותה).

7. בנוסף לעמדת העותרים הוגשו במסגרת עתירה זו ארבע בקשות להצטרף לעתירה כ"ידיד בית המשפט": מטעם לשכת יועצי המס, מטעם עמותת להב - לשכת ארגוני העצמאים והעסקים בישראל, מטעם תנועת נעמת ומטעם לשכת המסחר של תל-אביב. לשכת יועצי המס ציינה בבקשתה כי פסק הדין נשוא העתירה עומד בסתירה להלכת קלט, וכי השלכות הרוחב של פסק הדין הינן קשות וכרוכות בפגיעה בזכויות יסוד של ציבור רחב. עמותת להב הצטרפה בבקשתה לטיעונים שהוצגו על ידי העותרים בכל הנוגע לחדשנותה של ההלכה שנקבעה בפסק הדין נשוא העתירה ולקשיים הכרוכים באימוצה. גם תנועת נעמת הצטרפה לטיעוני העותרים, והוסיפה כי פסק הדין נשוא העתירה מפלה לרעה זוגות נשואים בכלל ונשים נשואות בפרט לעומת נישומים אחרים שאינם נשואים. לשכת המסחר של תל-אביב טוענת כי פסק הדין נשוא העתירה מפלה בין בני זוג העובדים באותו מקום עבודה לבין בני זוג העובדים במקומות עבודה שונים. אקדים את המאוחר ואציין כי נוכח התוצאה אליה הגעתי בעתירה איני רואה צורך להידרש לבקשות ההצטרפות.

8. על אף הטענות כבדות המשקל שהועלו על ידי העותרים, באתי למסקנה כי דין העתירה לדיון נוסף להידחות. אכן, בפסק הדין נשוא העתירה נקבעה הלכה חדשה וחשובה באשר לפרשנותו של סעיף 66(ד) לפקודה. עם זאת, לא השתכנעתי כי הלכה זו עומדת בסתירה חזיתית להלכה שנקבעה בעניין קלט. זאת, בשים לב להבחנה שהוצגה בפסק הדין בין שני חלקיו של סעיף 66(ד): דרישת אי התלות גופה, והחזקות שבהתקיים תנאיהן מניח הדין קיומה של תלות. כפי שצוין בפסק הדין נשוא העתירה, פסק הדין בעניין קלט לא דן במפורש במעמדה של דרישת אי התלות. ההלכה שנקבעה באותו מקרה מורה כי יש לאפשר לבני זוג שחזקות התלות חלות בעניינם, להוכיח כי בפועל אין שוררת תלות בין מקורות הכנסותיהם. מהלכת קלט לא נובע כי גם בהתקיים

תלות בין מקורות ההכנסה, אין מניעה מביצוע שומת מס נפרדת. כך, פסק הדין בעניין קלט כלל לא דן ברישא לסעיף 66(ד), אלא ניתח מבחינה לשונית ותכליתית את הסיפא לסעיף בלבד (ראו, שם, בעמ' 759-760). בהתאם, הורה בית המשפט באותו מקרה על החזרת הדיון לבית המשפט המחוזי בכדי לאפשר למערערים להביא ראיות לסתור את חזקת התלות ולהוכיח כי בפועל לא מתקיימת תלות בין מקורות הכנסותיהם (שם, בעמ' 768). ודוקו, בית המשפט לא איפשר למערערים להוכיח היעדר תכנון מס, אלא היעדר תלות בין מקורות ההכנסה. מכיוון שלא שוכנעתי מטענות העותרים בנוגע למשמעותה ונפקותה של הלכת קלט, ממילא גם לא מצאתי מקום לקבל את טענתם כי יש להורות על תחולה פרוספקטיבית של פסק הדין נשוא העתירה, ולהכפיף את עניינם להלכה שנפסקה בעניין קלט.

9. למעלה מן הנדרש יצוין, כי גם לו ראיתי לאמץ את גישת העותרים בנוגע ליחס בין הלכת קלט להלכה שנקבעה בפסק הדין נשוא העתירה, לא הייתה בכך הצדקה לקיום דיון נוסף. כבר נקבע בפסיקתנו כי אין די בכך שהלכה שנפסקה בבית המשפט העליון סוטה מהלכה קודמת כדי להצדיק קיום דיון נוסף באותה הלכה (ראו, למשל, דנ"א 8385/05 מפעל הפיס נ' יתח (לא פורסם, 5.2.2006)). עוד נקבע, כי לשם קיום דיון נוסף בהלכה מסוימת אין די בכך שבאותה הלכה טמונים חשיבות, חידוש, או קשיות כנדרש בסעיף 30(ב) לחוק בתי המשפט [נוסח משולב], התשמ"ד-1984. תנאי נוסף שצריך להתקיים לעניין זה, הוא שהחידוש, החשיבות או הקשיות בהלכה שנקבעה הם מהותיים ומשמעותיים באופן המצדיק את הקצאת המשאבים הדרושים לקיום דיון מחודש בהרכב מורחב (ראו, למשל, דנ"א 6955/06 מזור - מושב עובדים להתיישבות שיתופית בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין - אזור רחובות (לא פורסם, 18.3.2007)); דנ"א 9425/06 הוועדה המקומית לתכנון ולבניה ירושלים נ' פמיני (לא פורסם, 6.9.2007)). תנאי זה אינו מתקיים ביחס להלכה נשוא העתירה אשר נוגעת לשאלה קונקרטית המוסדרת בסעיף 66(ד) לפקודה, ומבוססת על ניתוח מעמיק של לשון הסעיף ותכליתו על רקע הוראות החוק הרלוונטיות. כן יובהר, כי פסק הדין נשוא העתירה לא קבע הלכה כללית לפיה כל הוראה אנטי תכנונית מיוחדת שבפקודה, בהכרח יוצרת חזקה חלוטה, כפי שנטען בעתירה. עניינו של פסק הדין בסוגיה הקונקרטית של פרשנות הוראת סעיף 66(ד) רישא לפקודה. היינו, בפרשנות התיבה לפיה הזכאות לביצוע שומת מס נפרדת, המעוגנת בסעיף 66(א) לפקודה, לא תחול "אלא אם הכנסת בן-הזוג האחד באה ממקור הכנסה שהוא בלתי תלוי במקור ההכנסה של בן-הזוג השני". לפיכך, דומני כי טענות העותרים בעניין סתירה להלכות שונות של בית משפט זה, אשר עסקו בפרשנות הוראות אחרות בפקודה, קוראות אל תוך פסק הדין את מה שאין בו. שיקול נוסף התומך במסקנה כי יש לדחות את העתירה, הוא העובדה שפסק

הדין ניתן פה אחד (ראו, דנ"א 2393/12 מדינת ישראל נ' מולהי (טרם פורסם, 22.4.2012)).

10. אכן, קשה לחלוק על כך שתוצאותיה של ההלכה שנקבעה בפסק הדין אינן פשוטות מבחינת העותרים ומבחינתו של ציבור רחב של בני זוג העובדים יחדיו בתאגיד שבבעלות אחד מהם או שניהם. אין ספק, והדברים אף עולים מפורשות מפסק הדין, כי העותרים הצביעו על קשיים משמעותיים הנובעים מהוראת הסעיף הנזכר. אולם נראה, ובכך מצטרף אני לדברי חבריי בפסק דינם, כי נוכח לשונו המפורשת של ההסדר החוקי, פתרוןם של קשיים אלו מונח לפתחו של המחוקק (ראו פסקה 16 לחוות דעתו של המשנה לנשיאה א' ריבלין, והערתו של השופט נ' הנדל בדבר הנחת הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (חישוב מס נפרד לבני זוג), התשע"א-2011, על שולחן הכנסת). יש להניח כי המחוקק ייתן דעתו להערותיו של בית המשפט בפסק הדין ויערוך בחינה מחודשת בעניין הנוסח הראוי לסעיף הנזכר (ראו והשוו, דנ"א 7622/04 אסותא מרכזים רפואיים בע"מ נ' הלפרט (טרם פורסם, 5.1.2005); דנג"ץ 6319/10 מני נ' המוסד לביטוח לאומי פסקאות 4-5 (טרם פורסם, 26.10.2010); דנ"פ 1537/12 מדינת ישראל נ' גנני (טרם פורסם, 20.5.2012)).

11. אשר על כן, העתירה נדחית. משלא הוגשה תשובה, לא ייעשה צו להוצאות.

ניתנה היום, ד' בתמוז התשע"ב (24.6.2012).

ה נ ש י א