



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 12-02-14174 בן נתן ואח' נ' פקיד שומה חדרה

בפני כב' השופט רון סוקול

המעוררים

1. רפאל בן נתן
 2. אורנה בן נתן
- ע"י ב"כ עו"ד ג'ק בלנגה איתני ושות'

נגד

המשיב

פקיד שומה חדרה
ע"י ב"כ עו"ד דנה גורדון ונדרוב מפרקליטות מחוז חיפה

פסק דין

1. ערעור על החלטת המשיב שדחה את השגת המערערים וקבע כי הכנסותיה של המערערת מיעבודתה כשכירה, לא ייהנו מפטור הניתן להכנסותיו של נכה על פי סעיף 9(5) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], וזאת אף שהכנסות אלו חושבו בחישוב מאוחד עם הכנסותיו של הנכה (המערער).

במוקד הדיון ניצבת השאלה האם מקום שבו נערך חישוב מאוחד להכנסות בני זוג, והכנסתה של האישה נוקפת להכנסותיו של בן הזוג הנכה, עומד לבני הזוג הפטור הקבוע להכנסה פסיבית של נכה על פי סעיף 9(5)ב) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש].

רקע

2. המערערים הינם בני זוג הנשואים זה לזו. המערער הינו נכה הזכאי לפטור ממס על הכנסותיו לפי סעיף 9(5) לפקודה. המערער עובד כעצמאי וכן זכאי לתגמולים ממשרד הביטחון. המערערת, בת זוגו של המערער, משתכרת מיגיעה אישית כשכירה.

3. בהתאם לסעיף 64 לפקודת מס הכנסה, נקבע המערער כבן הזוג הרשום (יזכר כי מלכתחילה רשם המשיב את המערערת כבן הזוג הרשום אולם לאחר הגשת הערעור הוסכם לתקן את הרישום כך שהמערער ירשם כבן הזוג הרשום). הכנסותיהם של בני הזוג מחושבות על פי סעיף 65 לפקודה בחישוב מאוחד, דהיינו, כל הכנסות בני הזוג מחויבות על שמו של המערער.

4. בדו"חות על הכנסות שהגישו בני הזוג לשנים 1998-2001, ביקשו המערערים לראות בהכנסותיהם המשותפות כהכנסותיו של המערער וליהנות מהפטור הקבוע בסעיף 9(5)א) לפקודה, דהיינו, פטור על הכנסות מיגיעה אישית (בהתאם לתקרות הפטור). בדו"חות אלו נרשם המערער כבן הזוג הרשום.

<http://www.CapiTax.co.il/Attachments/14174-02-12.pdf>



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 12-02-14174 בן נתן ואח' נ' פקיד שומה חדרה

5. פקיד השומה לא קיבל את עמדת המערערים וקבע כי יש לראות במערערת כבן הזוג הרשום. בשים לב לקביעה זו, דחה המשיב את בקשת המערערים לפטור את הכנסותיהם המשותפות על פי סעיף 9(5) לפקודה, דהיינו פטור להכנסותיו של נכה.

על החלטה זו של המשיב הגישו המערערים ערעור לבית משפט זה שדון בפני סגנית הנשיא השופטת ש' וסרקרוג (תיק 7655-04-09). במסגרת הליך זה נדונו למעשה שתי סוגיות; האחת – קביעתה של המערערת כבן הזוג הרשום; והשנייה – הענקת הפטור על הכנסותיהם של שני בני הזוג על פי הוראת סעיף 9(5)א לפקודה, דהיינו פטור להכנסות מיגיעה אישית עד לתקרת הפטור (תיק זה יכונה להלן "התיק הקודם").

6. ביום 1/12/2011 ניתן פסק דינה של כב' השופטת וסרקרוג בתיק הקודם, בגדרו קיבלה את עמדת המערערים לפיה על המשיב לרשום את המערער כבן הזוג הרשום, אולם דחתה את טענת המערערים כי ניתן לכלול בפטור להכנסות מיגיעה אישית על פי סעיף 9(5)א לפקודה, גם את הכנסותיה של המערערת.

ערעור שהוגש על ידי המערערים לבית המשפט העליון נמחק בהסכמה.

7. הערעור הנוכחי מתייחס להכנסות המערערים בשנים 2008-2009. הערעור הוגש עוד בטרם ניתן פסק הדין בבית המשפט העליון בערעור שהוגש על פסק הדין בתיק הקודם. בדו"חות על הכנסות שהגישו לשנים 2008-2009, ביקשו המערערים לראות במערער כבן הזוג הרשום. כן ביקשו להכיר בדרישתם לפטור על מלוא הכנסותיהם מיגיעה אישית על פי סעיף 9(5)א לפקודה, ולחלופין, עתרו לקבוע כי הכנסותיה של המערערת יצורפו להכנסות המערער וינתן להן פטור על פי סעיף 9(5)ב לפקודה, כלומר פטור על הכנסות פסיביות.

8. לאחר שניתן פסק הדין בבית המשפט העליון בגדרו נמחק הערעור על פסק הדין בתיק הקודם, חזרו בהם המערערים מטענתם לפטור על פי סעיף 9(5)א לפקודה ומיקדו טענותיהם אך ורק בפטור על פי סעיף 9(5)ב לפקודה. המשיב מצדו הסכים כי המערער יהיה בן הזוג הרשום, אולם טען כי שינוי זהותו של בן הזוג הרשום אינו משנה לעניין מתן הפטור. הואיל והמחלוקת בין הצדדים נוגעת אך ורק לשאלת פרשנות הדין, הסכימו הצדדים לסכם טענותיהם ללא חקירות.

תמצית הטענות

9. לגישת המערערים, רישומו של המערער כבן הזוג הרשום וייחוס הכנסותיה של המערערת אליו, מחייב כי הכנסות המערערת יוגדרו כהכנסות פסיביות של המערער ויזכו לפטור המוענק לפי סעיף 9(5)ב לפקודה. ב"כ המערערים מפנה להוראת סעיף 65 לפקודה, המורה כי "הכנסת בני זוג יראוה לענין פקודה זו כהכנסת בן הזוג הרשום והיא תחויב על שמו".



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 14174-02-12 בן נתן ואח' נ' פקיד שומה חדרה

מאחר ולאור פסק הדין הקודם לא ניתן לראות בהכנסת האישה כהכנסה מיגיעה אישית של המערער, הרי שיש לסווגה, כך לגישת המערערים, כהכנסה פסיבית של המערער ולהעניק למערערים פטור על פי סעיף 9(5)(ב) לפקודה.

המערערים מדגישים כי זכותו של נישום לבחור במסלול המס המיטבי עבורו, ועל כן יש לכבד את בחירתם של המערערים לראות במערער כבן הזוג הרשום ולייחס לו את מלוא ההכנסות המשותפות.

המערערים מפנים גם לסעיף 19 לפסק הדין הקודם, שממנו ניתן להבין, כך לגישתם, כי בית המשפט קבע כי מקום שבו לא ניתן לנכה לנצל את הפטור על פי סעיף 9(5)(א) לפקודה, יש לאפשר לו ליהנות מהפטור להכנסות פסיביות לפי סעיף 9(5)(ב) לפקודה.

10. המשיב סבור כי דין הערעור להידחות. לגישת המשיב, הפטור המוענק להכנסותיו של נכה, בין על פי סעיף 9(5)(א) ובין על פי סעיף 9(5)(ב), הינו פטור להכנסותיו האישיות של הנכה בלבד. ייחוס הכנסות בן הזוג להכנסתו של הנכה, כך לטענת המשיב, נועד רק לצרכי חישוב המס לפי סעיף 65 לפקודה ואין בו משום קביעה שהכנסות בן הזוג הינן הכנסותיו של הנכה. עוד נטען כי הענקת פטור להכנסותיו של בן זוגו של הנכה, מנוגדת לתכלית הוראת הפטור ויש בה משום פגיעה בעקרון השוויון בין הנישומים.

דין והכרעה

11. כפי שאפרט להלן הגעתי למסקנה כי דין הערעור להידחות וכי אין מקום להעניק למערערים פטור על הכנסותיה של המערערת.

הפטור לפי סעיף 9(5) לפקודה

12. סעיף 9(5) לפקודה כולל שתי חלופות להענקת פטור לנכה. סעיף 9(5)(א) מעניק לנכה פטור על הכנסות מיגיעה אישית. הפטור מוגבל לסכומים כמפורט בסעיף קטן (1)-(2), בהתאם לתקופת הנכות בכל שנת מס. סעיף 9(5)(ב) מעניק לנכה פטור על הכנסות פסיביות, כלומר הכנסות חייבות שאינן מיגיעה אישית. גם הוראה זו כוללת תקרת סכום בהתאם לסוגי ההכנסות כמפורט בסעיף. סכום תקרת הפטור להכנסות פסיביות נופל מסכום הפטור להכנסות מיגיעה אישית.

תכלית הוראת סעיף 9(5) כולו הינה סוציאלית ונועדה לעודד נכים להשתלב בקהילה ולצאת לעבודה (ראו ע"א 4107/09 שמואל נ' פקיד השומה חיפה (10/8/2011); ע"א 8958/07 פקיד שומה תל אביב יפו 5 נ' שבטון (18/8/2011); יוסף אדרעי מבוא לתורת המיסים 165 (2008); א' רפאל מס הכנסה כרך ראשון 342 (2009)). תכלית ההוראה אינה מוגבלת לתמרוץ נכים להשתכר מיגיעה



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 12-02-14174 בן נתן ואח' נ' פקיד שומה חדרה

אישית, שכן המטרה הסוציאלית תושג כל אימת שלנכה הכנסות היכולות לסייע לו לשקם את חייו, לכסות את הוצאותיו המיוחדות וכדומה. עידוד נכים להשתכר, להתפרנס ולפעול לשיפור מצבם הכלכלי, מסייע בהורדת הנטל המוטל על החברה לדאוג לצרכיהם, משפר את תדמיתם בציבור, את השתלבותם בחברה ומחזק את ביטחונם. על כן, נקבע כי הפטור יינתן לא רק להכנסות מיגיעה אישית אלא גם להכנסות פסיביות (ראו גם עמ"ה (חי') 278/01 קורנבלום נ' פקיד שומה עכו (7/9/2004)).

13. בענייננו, אין חולק כי המערער הינו נכה שהכנסתו מיגיעה אישית יכולה ליהנות מהפטור על פי סעיף 9(5)א לפקודה. אין גם חולק כי ככל שלמערער הכנסות פסיביות, הממלאות את תנאי סעיף 9(5)ב לפקודה, הרי שהמערער זכאי ליהנות מהפטור הזה ובכפוף לכך שהכנסות מיגיעה אישית בצירוף ההכנסה הפסיבית לא יעלו על תקרות הפטור.

ייחוס הכנסות האישה

14. המערערים מבקשים לסמוך על הוראת סעיף 65 לפקודה ולקבוע כי משמעות הוראה זו הינה ייחוס הכנסותיה של המערערת למערער – הנכה, באופן שגם הכנסותיה של המערערת יסווגו כהכנסותיו של הנכה וייהנו מהפטור כאילו היו הכנסות פסיביות של המערער.

כדי להכריע בטענה זו יש לברר מהי משמעות הוראת סעיף 65 לפקודה. סעיף 65 לפקודה יוצר פיקציה ולפיה יראו את הכנסות שני בני הזוג כהכנסת בן הזוג הרשום.

בע"א 896/90 פקיד שומה חיפה נ' הלוי, פ"ד מט(1) 865 (1995), קבע בית המשפט העליון כי הוראת סעיף 64א(א) לפקודה הקובע כי "הכנסתה החייבת של חברה שחבריה הם בני משפחה [...] יחשבו, לפי בקשתה [...] כהכנסתו או הפסדו של החבר שהוא בעל הזכות לחלק הגדול ביותר ברווחים", משמעה הינו ייחוס הכנסות לנישום, כך שההכנסות ימוסו בהתאם למס החל על הכנסותיו של הנישום. לדברי בית המשפט הסעיף יוצר "פיקציה משפטית שלפיה רואים את הכנסתה החייבת של החברה כהכנסתו של יחיד, על כל המשתמע מכך". ובהמשך "הייחוס מכוח החוק פועל הן לזכות והן לחובה, לפי תוצאתה המסתברת של העברת ההכנסה מכוח הפיקציה, וכך יש לקבלה" (השוו גם לע"א 1168/06 ברנוביץ נ' אגף מס הכנסה פשמ"ג, (19/9/2007); ע"א 3319/04 שקלרש נ' פקיד שומה רמלה (2/7/2006)).

15. האם גם הוראת סעיף 65 לפקודה יוצרת פיקציה זהה? דהיינו, האם גם הוראה זו משמעה כי ייראו את הכנסות שני בני הזוג, כהכנסה חייבת של בן הזוג הרשום על כל טובות ההנאה והחסרונות הגלומים בייחוס שכזה?



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 12-02-14174 בן נתן ואח' נ' פקיד שומה חדרה

בפסק הדין הראשון, הגיע בית המשפט למסקנה כי אין בהוראת סעיף 65 לפקודה כדי ליצור פיקציה שכזו בכל הנוגע לייחוס הכנסות בן הזוג כהכנסות מיגיעה אישית. בית המשפט סבר כי הוראת סעיף 65 לפקודה לא נועדה ליצירת פיקציה שכזו. ההוראה נועדה רק לקבוע דרך חישוב של ההכנסה המאוחדת, אולם הכנסה מאוחדת זו הינה ההכנסה לאחר שניתנו לכל אחד מבני הזוג ההטבות המיוחדות להן הוא זכאי (סעיף 17 לפסק הדין).

16. איני סבור כי הדין שונה כאשר עוסקים בפטור להכנסה פסיבית. צירוף הכנסות בן הזוג שאינו רשום להכנסתו של בן הזוג הרשום, נעשה לאחר שלכל אחד מהם ניתנים הזיכויים והפטורים האישיים.

בית המשפט בפסק הדין הראשון הסביר היטב כי גישת המערערים עשויה לעיתים גם לפגוע בנישומים. כך למשל כאשר ייערך חישוב מאוחד לשני בני הזוג הזכאים לפטור בשל נכותם, שיטתם של המערערים תביא לצמצום הפטור עד לתקרה אחת. ברי שפרשנות זו מנוגדת לתכלית הוראת הפטור בסעיף 9(5).

17. זאת ועוד, תכלית הוראת סעיף 9(5) כולו, הן לעניין הפטור להכנסות מיגיעה אישית והן לעניין הפטור להכנסות פסיביות, הינה להקל ולסייע לנכים. אין כוונה לתמרץ או להקל על מי שאינו נכה. קבלת עמדת המערערים פוגעת בתכלית ההוראה, מעקרת את המטרה לתמרץ את הנכה להגדיל את הכנסותיו ותעודד אותו שלא להתפרנס אלא ליהנות מפטורים להכנסות בן זוגו.

18. גם נוסחו של סעיף 9(5) לפקודה אינו מתיישב עם עמדת המערערים. הפטור לפי סעיף 9(5) (ב) ניתן ל"הכנסותיו שלא מיגיעה אישית" של הנכה. מדובר בפטור אישי. הכנסת בן הזוג אינה הכנסתו של הנכה, אלא רק הכנסה מיוחסת לצורך חישוב המס.

19. עוד נזכיר כי גישת המערערים עלולה לפגוע ולגרום לעיוות בחישוב המס לבני זוג שבהם בן הזוג הרשום אינו הנכה. גישת המערערים תביא למעשה לביטול הפטור שניתן לנכה לפי סעיף 9(5) לפקודה, שהרי הכנסתו תיוחס לבן הזוג הבריא. לעומת זאת עמדת המשיב, המעניקה לנכה, ורק לנכה, פטור על הכנסותיו האישיות משמרת את הפטור (ראו בנציבות מס הכנסה ומס רכוש קובץ הפרשנות לפקודת מס הכנסה (החבק) כרך 10.3 ג' (עדכון מס' 37, טלי ירון אלדר, אוסקר אבורזק, אהרון אליהו ושולה בנדל עורכים ראשיים, 2011)).

גישת המערערים תיצור אי שוויון בין זוגות נישומים שאחד מהם נכה, על בסיס זהות בן הזוג הרשום וכידוע את הוראת הפקודה יש לפרש כשומרת על עקרון השוויון (יוסף אדרעי אירועי מס - עלייתם (ואיבונם?) של דיני המס בישראל 35 (2007)).



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 14174-02-12 בן נתן ואח' נ' פקיד שומה חדרה

סוף דבר

20. בשים לב לכל האמור, הנני דוחה את הערעור.

המערערים ישלמו למשיב הוצאות ההליך ושכר טרחה בסך כולל של 7,500 ש"ח. סכום זה יישא הפרשי הצמדה וריבית כחוק מהיום ועד התשלום המלא בפועל.

ניתן היום, א' תמוז תשע"ד, 29 יוני 2014, בהעדר הצדדים.

רון סוקול, שופט