



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

24 באוקטובר 2012

ע"מ 14440-07-10

ע"מ 32734-08-10

המעוררים

1. ציון כספי

2. אסתר כספי

ע"י ב"כ עו"ד יוסי רומנו

נגד

המשיב

פקיד שומה 2 ירושלים

ע"י ב"כ עו"ד מורן בראון

מפרקליטות מחוז ירושלים, אזרחי

פסק דין

השאלה שבמחלוקת

1. לפני שני ערעורים מאוחדים בהם העמידו המערערים למבחן שאלה אחת – האם בגדר חישוב מאוחד, כאשר המערער 1 (להלן: "המערער") הוא בן-הזוג הרשום של שני בני-הזוג בהתאם לסעיף 64 לפקודת מס הכנסה (להלן: "הפקודה"), חל הפטור של בת-זוגו הנכה [לפי סעיף 9(5)(א) לפקודה] על כלל הכנסות בני-הזוג. מדובר בדו"חות למס הכנסה לשנים 2004, 2005, 2006, 2007, 2008 ו-2009.
2. לשיטת המערער, בגדר החישוב המאוחד עוברת ההטבה של נישום לבן-זוגו הרשום, מאחר "שהוראת סעיף 64 יוצרת פיקציה אשר מאפשרת, את הפיכתה של הכנסה "זרה" להכנסה מיגיעה אישית" (הודעה המפרשת את נימוקי הערעור). לשיטת המשיב מנגד, הפטור ממס מכוח סעיף 9(5) ניתן אך ורק על יגיעתו האישית של הנכה ולפיכך, גם בחישוב מאוחד יש להעניק את הפטור בגין הכנסות הנכה בלבד.

עיקר טענות הצדדים

3. המערערים טוענים, כי כאשר חפץ המחוקק להפריד הטבה שניתנת לאחד מבני-הזוג במקרה של חישוב מאוחד, עשה זאת בצורה מפורשת. כך בסעיף 35(ב) לפקודה העוסק בנקודות זיכוי הניתנות לעולה לישראל נקבע:

בחישוב המס של בן זוג רשום שהכנסתו החייבת כוללת הכנסה של בן זוג שהוא עולה והמס על הכנסתם מחושב במאוחד...לא תיכלל הכנסת בן הזוג שאינו בן זוג רשום בחישוב הכנסתו



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

24 באוקטובר 2012

ע"מ 14440-07-10

ע"מ 32734-08-10

**החייבת של בן הזוג הרשום, ובחישוב המס של בן הזוג הרשום
לא יובאו בחשבון נקודות הזיכוי האמורות".**

לשיטת המערערים, משלא קיימת הגבלה מפורשת מעין זו בסעיף 9(5), החלטת המשיב משוללת סמכות שהרי, אין בסמכותו להוסיף הגבלות על הוראות החוק הקיימות. בא כוח המערער מטעים, כי בסעיף 9(5) לא קיימת הוראה המונעת מהכנסותיה של המערערת, לבוא במסגרתו, ולשון בלתי מסויגת זו מלמדת, לשיטתו, כי המחוקק ביקש שלא ליצור הפרדה מלאכותית בין בני-הזוג.

4. ב"כ המערער נשען בעיקר על פסק דינו של בית המשפט העליון בע"א 896/90 פקיד שומה חיפה נ. הלוי יהושע, פ"ד מט(1) 365 (להלן: "עניין הלוי") שבו נדחה ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בחיפה (עמ"ה 93/87; 114/87) שניתן ע"י כב' השופט ד' ביין. בעניין זה, קבעו שתי הערכאות, כי הכנסה חייבת של חברה משפחתית, שרואים אותה כהכנסתו של "הנישום" כהגדרתו בסעיף 64א(א) לפקודה, יכולה להחשב הכנסה מ"יגיעה אישית" (לפי סעיף 9(5)), כהכנסה שהתמזגה בהכנסת היחיד הנישום כאשר הנישום הוא נכה. בית המשפט העליון קבע שם בין השאר:

"אכן, אין לחברה הכנסה מיגיעה אישית כי היא תאגיד ולא יחיד. אולם ברגע שמתווספת הכנסת החברה להכנסת היחיד ומתמזגת עמה מכח הפיקציה, גם משליכה אותה פיקציה על הרחבת היגיעה האישית של היחיד על הסכומים שעברו את המטמורפוזת מבחינת ייחוסם ונצטרפו להכנסת היחיד".

הנשיא שמגר (כתוארו אז) אף הפנה לדבריו בע"א 306/88 פלזנשטיין ואח' נ. פקיד השומה חיפה, פ"ד מה(3) 543 (להלן: עניין פלזנשטיין) בו פעל ייחוס ההכנסה לפי אותו סעיף לרעת הנישום כאשר נקבע, כי הייחוס האמור של ההכנסה פועל כפשוטו, באופן שיש בו כדי לחייב את ההכנסה בנטל שהיה מוטל על היחיד אשר אליו הועברה ההכנסה. יצוין כי יחיד זה נשא באותו ענין בנטל לפי חוק ההיטל על בעלי הכנסות גבוהות (הוראת שעה) התשמ"ד-1984.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

24 באוקטובר 2012

ע"מ 14440-07-10

ע"מ 32734-08-10

על פי הנטען, הובהר בעניין הלוי כי יחוס ההכנסה מכוח החוק מביא לכך שתכונת ההכנסה של הנכה – דהיינו אופייה כהכנסה שנבעה מ"גיעה אישית" – "נדבקת" לכל ההכנסה שהועברה אליו, כאילו כולה הושגה באותו אופן.

5. המערערים מדגישים את תכלית הפטור ממס לנכה בהפנותם לדברי כב' השופט **מלצר** בע"מ 8958/07 **פקיד שומה תל אביב יפו 5 ואח' נ. שרל שבטון** (נבו) (להלן: "עניין שבטון") לפיהם, במתן הפטור ממס להכנסות מסוימות –

"מעודד המחוקק נישומים לצבור הכנסות פטורות במקום הכנסות המתחייבות במלא המס... כן יש לתת את הדעת לצרכיו המיוחדים של הנכה, מושא סעיף 9(5) לפקודה המתגלמים פעמים רבות כאמור בהוצאות מחיה מוגדלות".

כב' השופט **רובינשטיין** הפנה (שם) לדבר המלומד **אדרעי** שכתב בספרו **מבוא לתורת המסים**:

"מטרת הפטור היא לעודד את הנכים לצאת לעבודה, לשקם עצמם, למלא את חייהם בתוכן וגם לא ליפול למעמסה על החברה".

בעניין **שבטון** קבעו בית המשפט המחוזי ובית המשפט העליון, כי גם לאחר ניתוקו של עובד נכה ממעגל העבודה, זכאי הוא לפטור לפי 9(5) על הכנסה מיגיעה אישית בעתיד לשנים בהן לא יעבוד בפועל. בית המשפט המחוזי (כב' השופט **מ. אלטוביה**) התייחס לתכלית הפטור שהיא שיקומו העצמי של הנכה בדרך השאת הכנסה מיגיעה אישית.

6. עוד טענו המערערים, כי התכלית של "**עידוד נכים לשיקומם העצמי**" העומדת בבסיס חקיקת סעיף 9(5) מקרינה על כל מערך השיקום: פיזי, נפשי, אישי וסביבתי. לדבריהם, הקמת משפחה וקיומה בכבוד הינה חלק מהותי בהליך השיקום העצמי של הנכה, ולפיכך יש להתייחס לתא המשפחתי כיחידה אחת מרגע היווצרותו. הגישה המצמצמת לסעיף 9(5) לה טוען המשיב, מציבה את הנכה כיחידה פרטנית, נפרדת מהתא המשפחתי.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

24 באוקטובר 2012

ע"מ 14440-07-10

ע"מ 32734-08-10

7. לשיטת המשיב העובדה שעפ"י החוק הפטור מתייחס ליגיעתו האישית של הנכה, היא הנותנת שפטור זה לא ניתן להעברה. לפי הנטען, ברור לכל כי הפטור הוא אישי ואינו משפחתי, והוא חל על הכנסות הנכה או העיוור אשר נצמחו מיגיעתו האישית ומזו בלבד. ב"כ המשיב נסמך על דבריו של המלומד א' רפאל, אשר בספרו **מס הכנסה** כינה פטור זה "**פטור פרסונאלי**" (עמ' 342), והפנה גם לגישתה של כבוד השופטת ש' וסרקרוג בע"מ 7655-04-09 **רפאל בן נתן ואח' נ' פקיד שומה חדרה** (נבו) שבו נטענה ע"י נישום טענה דומה. השופטת וסרקרוג דחתה טענה זו וציינה בין השאר:

"אם תתקבל טענת המערער הרי שנחיל הרחבה של הפטור, הן מבחינת מתן הפטור למי שאינו נכה כלל, או נכה בנכות כללית שאיננה רפואית; נהפוך את הפטור מאישי למשפחתי, רק בשל צירופה של ההכנסה של בן הזוג; ונתעלם מסיווג ההכנסה אם היא מיגיעה אישית או פסיבית. יתרה מזאת, קבלת הטענה עלולה להוביל לפגיעה בנכה שאינו 'בן הזוג הרשום' אשר לכאורה לא יהנה מהפטור רק בגלל שבן הזוג הרשום אינו נכה הזכאי לפטור".

8. ב"כ המשיב הדגיש, כי המערערת לא תרמה ביגיעתה האישית לצמיחת ההכנסות של המערער. עוד נטען ע"י ב"כ המשיב, כי הפסיקה שב"כ המערערים נשען עליה, אינה מבססת את טיעונו. לדברי ב"כ המשיב, בפרשת **פלאנשטיין** מדובר בהסדר חקיקתי ספציפי הנוגע לחברות משפחתיות והמיסוי המוטל עליהן, ואין לאמור בה דבר עם הפטור הקבוע בסעיף 59(5). כמו-כן עפ"י טענותיו, בעניין **הלוי** מדובר בנסיבות מיוחדות וביניהן היות הנישום בעל הפטור בעל השליטה בחברה המשפחתית וכן מנהלה בפועל, ולכן בסופו של דבר מדובר בהכנסה מיגיעה אישית ממשית של הנישום.

9. יש לציין כי בסיכומיו טען ב"כ המשיב, שהמערערים כשלו מלהוכיח שלמערערת "**יגיעה אישית' משלה, פעילות אינדיווידואלית של ממש**". ואולם, ברשימת עובדות מוסכמות מטעם הצדדים נכתב בסעיף 4 – "**המערערת זכאית לפטור ממש בהתאם לסעיף 59(5) לפקודת מס הכנסה, החל מיום 1.12.03**". לשיטתי, משמעות עובדה מוסכמת זו היא, שהמערערת עצמה עמדה במבחן ה"יגיעה האישית", שאחרת



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

24 באוקטובר 2012

ע"מ 14440-07-10

ע"מ 32734-08-10

לא הייתה "זכאית לפטור". אכן פטור מסוים ניתן לנכה באותה הוראה גם לגבי הכנסה שלא מ"יגיעה אישית" (ס' 9(5)(ב)) ואולם, בכתב הערעור הובהר, כי המערערים טוענים כי הכנסת האישה הנכה הושגה מ"יגיעה אישית" ובמצב דברים זה, יש לפרש את ההודעה המשותפת, כמכירה בפטור המלא בשל "יגיעה אישית" של האישה, משלא באה התייחסות מפורשת השוללת זאת.

10. עוד טען ב"כ המשיב, כי אין ללמוד דבר מניסוחו של ס' 35(ב) לפקודה מאחר שהובהר בפסיקה שעניינו טכני והוא עוסק באופן חישוב המס בלבד, ולא בנושאים מהותיים.

11. ב"כ המשיב הוסיף וטען, כי פרושו להוראות הרלבנטיות מעוגן בקובץ הפרשנות לפקודת מס הכנסה (החבק), כאשר עולה מהקובץ שכאשר בן-הזוג הרשום אינו נכה ונוקפת לו הכנסת בן-זוג או הכנסת ילדו שהם הנכים, "ההכנסה תעבור לבן-הזוג הרשום כפטורה, על פי תקרות הפטור הקבועות בסעיף 9(5)(א) או (ב) לפי העניין ביד הנכה".

דיון והכרעה

12. ע"פ סעיף 9(5)(א) לפקודה - לא כל הכנסה של נכה נכנסת לגדר הפטור, אלא רק אותה הכנסה שמקורה ב"יגיעה אישית". בית המשפט העליון הבהיר בשורת פסקי דין, כי פטור זה יסודו ב"פעילות אינדיבידואלית של ממש שהביאה לצמיחת הכנסה", ראו ע"א 631/79 משה אידר נ. פקיד שומה ירושלים, פ"ד לו(2) 223, כך בע"א 4107/09, 5415/09 בן עוז שמואל וחברת תבניות במשיכה נ. פקיד שומה חיפה (נבו) נאמר:

"דרישתה הברורה של הפקודה העומדת בלב הפטור כי ההכנסה תנבע מיגיעה אישית: זו כשמה כן היא – תוצר של "עמל, מאמץ, עבודה קשה" של מבקש הפטור... כך למשל הכנסתו של אדם שבבעלותו עסק שבו הוא אינו פעיל אלא פועל באמצעות אחרים – לא תיחשב כהכנסה אקטיבית מיגיעה אישית".

13. מהאמור לעיל נובע, כי כדי לזכות בפטור לא די בכך שבעל ההכנסה הוא נכה, אלא להכנסה עצמה צריכה להיות תכונה מיוחדת של היותה מושגת בדרך של "יגיעה



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

24 באוקטובר 2012

ע"מ 14440-07-10

ע"מ 32734-08-10

אישית". לכאורה תכונה כזו אינה ניתנת להעברה, שהרי לא זו בלבד שאינה נובעת מעצם היותו של הנישום נכה, אלא תלויה היא באופי הקונקרטי של עבודתו.

ואולם, המגבלה לכאורה המצויה בהוראה בדבר **"יגיעה אישית"**, אשר יש בה כדי להצדיק את הכינוי **"פטור פרסונאלי"** כדבריו של א' רפאל (ראו דברי ב"כ המשיב לעיל), אינה ההוראה היחידה הרלבנטית. בהקשר הנדון, יש חשיבות גם לסעיף 65 לפקודת מס הכנסה, והשאלה היא, אם הוראת סעיף זה יש בה כדי לגרום להעברת התכונה האישית.

14. עפ"י סעיף 65 לפקודה **"הכנסת בני זוג יראוה לעניין פקודה זו כהכנסת בן הזוג הרשום והיא תחויב על שמו"**. משמעותה של הוראה זו היא, ייחוס כלל ההכנסה לבן- הזוג הרשום. יש אפוא לבחון אם **ייחוס הכנסה** זה יש בו גם כדי להעביר את התכונה המאפיינת את ההכנסה של הנכה, באופן שהתכונה תיוחס לכלל ההכנסה **"המועברת"**.

אכן, לא בנקל ניתן לקבל מסקנה כזו. המחוקק מייחס ל**"יגיעה אישית"** משקל סגולי ממשי בשורה של הוראות בפקודה [כגון ס' 8 ג(3); ס' 38 א); ס' 40 ב(א1); ס' 40 ב(1); ס' 66; ס' 67 א; ס' 121]. כך לדוגמא בסעיף 66 לפקודה נקבע, כי רשאי בן-זוג שאינו בן-זוג רשום לתבוע שיעשה חישוב נפרד של המס על הכנסתו **מיגיעה אישית** בעסק או משלח יד או מעבודה. כמו-כן, מכוח סעיף 38 לפקודה ניתן זיכוי נוסף, כאשר הכנסת בן-זוג עובד הושגה **מיגיעתו האישית**. בסעיפים אלו ואחרים מייחס המחוקק חשיבות רבה להיות מקור ההכנסה **"יגיעה אישית"**. באופן כללי ניתן לומר, כי תכונה זו של ההכנסה מבססת הקלה בתחום המס בשל מדיניות המיסוי לעודד **"יגיעה אישית"**, ויש להיזהר בקביעה שקל להעבירה להכנסה שאינה **"מיגיעה אישית"**.

אוסף ואפנה בהקשר זה להערתה של כבוד השופטת וסרקרוג בעניין **רפאל בן נתן** הנ"ל, לפיה -

"יש לחזור ולהדגיש שהפטור לפי סעיף 9(5) הוא חריג לכלל חבות המס ושיעורו ולכן יש להקפיד על מילוי התנאים באופן דוקאני"
(ס' 16 לפסק-הדין).



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

24 באוקטובר 2012

ע"מ 14440-07-10

ע"מ 32734-08-10

אכן, גם שיקול זה מחייב זהירות בקבלת הטענות לעניין הכרה בהכנסה שאינה מיגיעה אישית כהכנסה שהיא בעלת תכונה זו.

15. יחד עם-זאת, מפסיקת בית המשפט העליון שבא כוח המערערים הפנה אליה (ושצוינה לעיל במסגרת הצגת טענותיו), ניתן ללמוד כי אפשרית העברת תכונה זו להכנסה אחרת שלא הושגה ביגיעה אישית. המנגנון או המכשיר להעברה הוא "הפיקציה" המשפטית הקבועה לענייננו בס' 65, לפיה בחישוב המאוחד רואים את ההכנסה כהכנסתו של בן-הזוג הרשום, לשון אחר- ייחוס ההכנסה. מנגנון זה עולה מפסק-דין הלוי הנ"ל ובהקשר אחר – מפסק-דין פלזנשטיין הנ"ל. בעניין הלוי אף ציין בית המשפט כי בשל הייחוס האמור הסכומים המועברים עוברים "מטמורפוזה".

המסקנה העולה לכאורה מפסק דין הלוי היא, שייחוס ההכנסה לנישום מכוח החוק (ראיית ההכנסה כהכנסת בן-הזוג הרשום), מביא לכך שתכונות ההכנסה של בן הזוג הרשום מועברות לכלל ההכנסה, וייתכן הפטור כאשר ההכנסה המקורית שלו עונה על דרישת ה"יגיעה האישית". במילים אחרות- במצב דברים כזה, כל ההכנסה "המרוכזת" אצל בן-הזוג הרשום מקבלת את תכונת ה"יגיעה האישית".

16. ראוי לציין, כי בעניין הלוי טענו באי-כוח המערער לפני בית המשפט המחוזי (כעולה מהמפורט בפסק הדין), כי במקרים בהם הנישום הוא שותף בלתי פעיל בעסק, או שהכנסותיה של החברה המשפחתית עצמה נובעים ממקורות הכנסה פסיביים כגון ריבית, דיבידנד או שכר דירה, אין לראות בהכנסה החייבת של החברה הכנסה מ"יגיעה אישית", בהדגישם שבאותו ענין המערער היה פעיל ומעורב בעסקי החברה. כב' השופט ביין (כתוארו אז), ציין כי לא הייתה מחלוקת שהמערער היה פעיל בעסקי החברה המשפחתית והוא תרם תרומה של ממש לקידום העסק.

בפסק הדין בעניין בן נתן, בחנה השופטת וסרקרוג ביסודיות את פסק-הדין בעניין הלוי, ואבחנה אותו מהעניין שלפניה במלים אלו:

"נראה שיש להבין את התוצאה ככל שזו מתייחסת ליחיד בחברה משפחתית שהיא בעל רוב המניות באותה חברה (91%), כלל



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

24 באוקטובר 2012

ע"מ 14440-07-10

ע"מ 32734-08-10

הכנסתו של היחיד הנישום באותו מקרה היא מיגיעה אישית וכך גם אותה הכנסה שנוצרה בחברה למעשה באמצעותו. בפסק הדין הלוי לא היה גורם אחר שהייתה לו הכנסה עצמאית ונפרדת משלו מיגיעה אישית. זאת ועוד, ההכנסה של הנישום שם היא זו שלמעשה יצרה את הכנסת החברה ומקורה של אותה הכנסה הוא ביגיעה אישית... התוצאה מן האמור היא שזכאית לפטור כנכה מותנית בנתונים ספציפיים של הנכה ובקשר סיבתי ישיר בן הנכה לבין יצירת ההכנסה על-ידו. המסקנה מן האמור, שאין ליתן פרשנות שיש בה הרחבה מלאכותית של הפטור על הכנסה של מי שאינו נכה, גם אם הפקודה מאפשרת או מורה על חישוב מאוחד".

יש בידי להסכים עם תיאור זה של הנסיבות המיוחדות בעניין הלוי, וגם להסכים שהיה בהן רקע הולם לפסק הדין שניתן שם, הן בבית המשפט המחוזי והן בבית המשפט העליון. מקובלת עלי גם גישתה הכוללת של כבוד השופטת וסרקרוג בפסק הדין לעניין הקשיים בהעברת התכונה האמורה להכנסה אחרת. ואולם, להבנתי הנמקת בית המשפט העליון בעניין הלוי רחבה ואין בה משום הגבלת המסקנה לנסיבות המיוחדות. לכן הנמקה זו מאפשרת את העברת התכונה הנדונה, במקרה המתאים.

17. הפסיקה בעניין הלוי שמרה על עקביות עם פסק דין קודם של בית המשפט העליון - ע"א 306/88 פלזנשטיין הנ"ל), שם פעלה אותה גישה לרעת הנישום. לשון אחר, הייחוס יכול לפעול לזכות ולחובה. בעניין פלזנשטיין נדונה השאלה האם ייחוס הכנסות החברה המשפחתית ל"חבר הנישום" לפי ס' 64 מעבירה מכוח הייחוס גם לגבי הסכום שהועבר, חבות שעמדה על אותו נישום. באותו מקרה דובר על חבות על פי חוק ההיטל על בעלי הכנסות גבוהות (הוראת שעה) התשמ"ד-1984 אשר קבע היטל בשיעור של 10%.

בית המשפט העליון ציין שם –

"ראינו כי דמות המפתח במיסויה של החברה המשפחתית הוא הנישום שהוא אותו בעל מניות, אשר לפי סעיף 64א(א) לפקודה מייחסים לו את הכנסותיה והפסדיה של החברה. תכונותיו 'המסיות' האישיות של אותו נישום מולבשות על הכנסתה



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

24 באוקטובר 2012

ע"מ 14440-07-10

ע"מ 32734-08-10

החייבת של החברה ולפיהן מחושב שיעור המס בו מתחייבת החברה המשפחתית. המדובר אפוא בחברה הנישומה כיחיד".

בעניין הלוי התייחס כבוד השופט ביין (כתוארו אז) לחובה לנהוג בעניין שלפניו באופן עקבי עם רוח ההחלטה בפלזנשטיין:

"אם, כפי שנקבע בפסיקה, החברה המשפחתית באמצעות 'הנישום' מחויבת בשיעורי מס מיוחדים המוטלים על הנישום כיחיד, כגון לעניין מס יסף... הרי גישה עקבית מחייבת לדעתי לקבוע שהחברה נהנית גם מפטור אישי של הנישום. איני רואה סיבה לצמצם את הזיהוי בין הנישום לחברה רק לעניין מדרגות המס, ולהפריד 'בין הדבקים' בכל הנוגע לפטורים אישיים".

אכן כטענת ב"כ המשיב בעניין **פלזנשטיין** כלל לא נדון סעיף 59(5). ברם, הובהרה גם בו השלכת **ייחוס ההכנסה** לפי סעיף 64א על העברת התכונות של הכנסת "החבר הנישום" לכלל ההכנסה.

18. המסקנה המתקבלת היא, שהקשיים בהעברת תכונת ה"יגיעה האישית" להכנסה שאינה מ"יגיעה אישית", אינם מונעים העברה כזו. קיים בסיס מוצק בפסיקת בית המשפט העליון לקיום **"מנגנון"** המתגבר על הקשיים. בשני פסקי-הדין שצוינו דובר על יצירת **"פיקציה משפטית"**, לפיה **"רואים"** את ההכנסה המועברת כהכנסת הגורם הנישום היחיד שנקבע כ"מרכז" ההכנסות. כך בעניין **הלוי ציין הנשיא שמגר** (כתוארו אז), כי **"הרקע לקביעת המעמד המשפטי של 'חברה משפחתית' בפקודה הוא הרצון להיטיב עם ציבור הנישומים ע"י יצירת פיקציה משפטית, לפיה רואים את הכנסתה החייבת של החברה כהכנסתו של יחיד על כל המשתמע מכך"**. ובעניין **פלזנשטיין** נאמרו ע"י כב' הנשיא שמגר אותם דברים. ענייננו כאן בחישוב המאוחד (ס' 65), הנמצא בפרק **"הכנסת בני-זוג"**, אבל דרך הניסוח בה בחר המחוקק זהה, ולפיה **"רואים את ההכנסה"** כהכנסה שנתקבלה ע"י בן-הזוג הרשום. דהיינו, גם בנושא החישוב המאוחד עסקינן בייחוס ההכנסה.

ואולם, להלן אבהיר כי אין הפיקציה חלה בכל מקרה של חישוב מאוחד.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

24 באוקטובר 2012

ע"מ 14440-07-10

ע"מ 32734-08-10

19. אשר לטענה, כי באמצעות ההעברה מורחב הפטור שהמחוקק נתן לנכה מעבר לכוונת המחוקק, אציין כי אמנם מדובר בפירוש רחב, אבל אין סיבה לקבוע שפירוש כזה חוטא לכוונת המחוקק.

אין מחלוקת שתכלית, ההוראה בסעיף 9(5), היא עידודו של הנכה לעבוד ובכך להביא לשיקומו. הפירוש שנותנים המערערים לשתי ההוראות מעצים מימוש תכלית זו, ומחזיק את כוח הנכה במסגרת המשפחתית ובכך גם בחברה כולה. עפ"י דברי ד"ר א' נמדר בספרו **חושן למשפט** כרך א, עמ' 400, סעיף 65, הפקודה -

"מאמצת את העיקרון כי רואים את המשפחה כיחידת מיסוי

אחת".

אם כך, תוספת העידוד לתא המשפחתי של הנכה (ובאמצעות הפיקציה), משתלבת ללא קושי עם הגישה הכוללת של עידוד הנכה במסגרת התא המשפחתי. מה גם, שסבלו של הנכה נספג בדרך כלל ע"י בני משפחתו, ועידוד התא אינו מיותר.

איני מתעלמת מטענה אפשרית, הנרמזת בסיכומי המשיב, לפיה מתן פטור החל גם על הכנסה שאינה של הנכה מגן על התא המשפחתי של הנכה, מעבר לעידוד הדרוש להביא להשגת הכנסה באמצעות "יגיעה אישית" של הנכה עצמו, מאחר שהיא מנתקת לכאורה את הקשר בין היקף ה"יגיעה האישית" לבין הפטור הכולל שיינתן. ואולם, עדיין, העידוד ניתן גם לנכה ולכן התוצאה אינה מנוגדת לתכלית ההוראה בסעיף 9(5), אלא משתלבת עמה.

20. בשולי הדברים אציין, כי בהגיעי למסקנה זו ראיתי לנכון להימנע מלהתייחס לס' 35(ב) לפקודה, בהתחשב בטענות ב"כ המשיב לגבי שיעקרון פורט לעיל. לטענות אלו בסיס של ממש בפסיקה.

21. אעבור עתה לתנאי תחולת הפיקציה. לשיטתי, לא בכל מקרה של מיזוג הכנסות לצורך חישוב המס ניתן לדבר על "מטמורפוזת" של ההכנסה, באופן שהיא מקבלת תכונה שלא הייתה בה מלכתחילה. בכלל המקרים הנכנסים לגדר מיזוג זה, יש להבחין בין מצבים בהם ההכנסה "המועברת" לצורך חישוב המס עוברת למי שהוא



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

24 באוקטובר 2012

ע"מ 14440-07-10

ע"מ 32734-08-10

נשא של התכונה המביאה להקלה במס, ובין מקרים בהם היא מועברת למי שאינו נשא של תכונה זו. כאמור, הוראת סעיף 65 קובעת:

"הכנסת בני זו יראוה...כהכנסת בן הזוג הרשום והיא תחויב על שמו".

לשון ההוראה כפשוטה מורה, כי קובע תכונות ההכנסה הכוללת לצורך החישוב הוא **בן הזוג הרשום**. לכן, אם בן הזוג הרשום הוא הנכה, תהנה כל ההכנסה מהפטור (כאשר הוכיח הנכה יגיעה אישית).

שונה הדבר כאשר בן הזוג הרשום אינו הנכה. הקביעה שיש לייחס את כלל ההכנסה במקרה כזה למי שאינו נכה ויש לחייבה על שמו, מובילה למסקנה, כי גם אם תמוזג עם הכנסתו שלו עם הכנסת בן זוג נכה, לא יהא בכך כדי לזכות את ההכנסה הכוללת בפטור.

מכלל האמור לעיל עולה, כי אף שהעברת התכונה "האישית" של הכנסה אפשרית במצבים של ייחוס ההכנסה לנישום שנקבע על ידי הפקודה, אין עסקינן באחד ממצבים אלו.

22. בעניין הנדון, המערער שאינו נכה, הוא בן הזוג הרשום, ואשתו היא הנכה. לשון אחר-לא מתקיימים התנאים לתחולת הפיקציה שתוארה.

23. לאור האמור, שני הערעורים נדחים. הכנסתם המשותפת של המערערים בגדר החישוב המאוחד לא תחשב כהכנסה מ"יגיעה אישית".

המערערים ישלמו למשיב הוצאות בסכום כולל של 10,000 ₪.

המזכירות תשלח העתק מפסק הדין לבאי כוח הצדדים.

ניתן היום, 24 באוקטובר 2012, ח' בחשוון תשע"ג, בהיעדר הצדדים.

מרים מזרחי

מרים מזרחי, שופטת