



בית המשפט המחוזי בחיפה

01 דצמבר 2011

ע"מ 09-04-7655 בן נתן ואח' נ' פקיד שומה חדרה

בפני כב' השופטת ס' נשיאה ש' וסרקרוג

המערערים
1. רפאל בן נתן, ת"ז 054917182
2. אורנה בן נתן, ת"ז 057873853

נגד

המשיב פקיד שומה חדרה

1

בשם המערערים: עו"ד יוסי רומנו

בשם המשיב: עו"ד הגב' דנה גורדון-ונדרוב, ס' בכירה א' לפרקליט מחוז חיפה-אזורי

2

פסק-דין

3

הערה מקדימה:

4

עניינם של המערערים בתיק זה טופל אצל המשיב - פקיד שומה חדרה, אצל הגב' שרית ימיני, מנהלת תחום (רכזת בכירה) (ראה פירוט הנימוקים מיום 12/3/09), שהיתה למתמחה בבית משפט זה עובר למועד מתן פסק הדין.

5

6

בשל העובדה האמורה לא טיפלה הגב' ימיני בכל צורה שהיא בתיק בית המשפט.

7

8

עוד יצויין כי לא נשמעו ראיות בתיק והצדדים הגישו רשימות עובדות ופולגותאות מוסכמות.

9

10

מטעמים אלה לא מצאתי כי היה מקום להעביר את התיק לשופט אחר בתקופת התמחותה של הגב' ימיני, והנושא נדון בפניי.

11

12

ההליך:

13

1. הערעור הוא על שומות שהוצאו למערערים בצו לאחר הגשת השגה לפי סעיף 152(ב) לפקודת

14

מס הכנסה (להלן: **הפקודה**) בשנות המס 2003-2006 (להלן: **שנות המס שבערעור**).

15

המחלוקת מתמקדת בשתי שאלות:

16

(1) אם יכול המערער להמשיך להיות "בן הזוג הרשום", כפי שבחר לעשות, ואם הודעת

17

השינוי שנתן המשיב ביום 26/11/03 בהתייחס לשנות המס החל משנת 1997 לפיה בן הזוג

18

הרשום הוא המערערת, ניתנה בסמכות וכדין;

19

(2) אם הפטור לפי סעיף 59 לפקודה יחול גם על הכנסת המערערת, לאור העובדה

20

שחישוב ההכנסה של בני הזוג הוא בדרך של "חישוב מאוחד".

21

22

הרקע והעובדות המוסכמות:

23

2. כמפורט לעיל (ראה הערה מקדימה) נקבעו העובדות בהסכמה בין הצדדים ואלה פורטו

24

בהודעה שנתקבלה לתיק בית המשפט ביום 5/9/11.

25

26

27



בית המשפט המחוזי בחיפה

01 דצמבר 2011

ע"מ 09-04-7655 בן נתן ואח' נ' פקיד שומה חדרה

- 1 להלן רשימת העובדות המוסכמות, על פי אותה הודעה:
- 2 1" האוצר/אגף מס הכנסה ומיסוי מקרקעין הנפיק למערער 1 (להלן: **המערער**)
- 3 אישור כי הכנסתו ממשכורת/שכר עבודה או קצבה פטורה לפי סעיף 9(5) לפקודת
- 4 מס הכנסה, החל מיום 1/8/94 (העתק מצ"ב, סומן 1).
- 5 2. המערער 1 מקבל קיצבה ממשדד הביטחון (אגף השיקום). הקיצבה שמקבל
- 6 המערער פטורה ממס, ללא קשר לפטור מסעיף 9(5).
- 7 3. עד לשנת 1997 הגיש המערער 1 דו"ח שנתי כעצמאי, בהיותו חוקר פרטי.
- 8 בדוחותיו נרשם המערער 1 כ"בן הזוג הרשום".
- 9 4. המערער 1 הגיש דוחותיו לשנים 1997-2002 ובהם ביקש לכלול בפטור לנכה גם
- 10 את הכנסתה של בן הזוג הרשום - המערער 2.
- 11 5. ביום 26/11/2003, נשלח למערער מכתבה של הגב' שולה בנדל, עו"ד ובו היא
- 12 קובעת כי החל משנת המס 1997 ואילך תחשב הגב' בן נתן כבן הזוג הרשום
- 13 (מערער מספר 2). רצ"ב עותק המכתב מסומן 2.
- 14 6. ביום 17/12/2003, במענה לפנייה מטעם המערערים מיום 9/12/2003 נשלח אל
- 15 המערער מכתב נוסף בעניין מאת הגב' חיה ויטלסון עו"ד סגנית בכירה ומ"מ
- 16 היועמ"ש. רצ"ב עותק המכתב מטעם המערער מסומן 3 ועותק מכתבה של הגב'
- 17 ויטלסון מסומן 4".
- 18
- 19 בהסתמך על ההסכמה האמורה נפרט העובדות הצריכות לעניין.
- 20
- 21 3. אצל המשיב - פקיד שומה חדרה - מתנהל תיק מאוחד על שם המערער ובת זוגו, המערער
- 22 מס' 2 (להלן: **המערער**), העובדת כשכירה במשרד הבריאות.
- 23
- 24 המערער מוכר כנכה בעל הכנסה מתגמולים ממשדד הביטחון, ואין חולק שאלו פטורים
- 25 ממס, ללא קשר לפטור לפי סעיף 9(5) לפקודה.
- 26
- 27 אין חולק כי המשיב הכיר במערער מס' 1 כזכאי לפטור לפי סעיף 9(5) לפקודה, וזאת החל
- 28 מיום 1/8/94.
- 29
- 30 עד לשנת 1997 הגיש המערער דו"ח שנתי כעצמאי והוא זה שנחשב "בן הזוג הרשום". בדו"ח
- 31 לשנים 1997-2002 ביקש המערער לכלול גם את הכנסתה של המערער במסגרת הפטור
- 32 לנכה.
- 33
- 34 המשיב לא קיבל הדו"ח ובמכתב ששלחה עו"ד בנדל ביום 26/11/03 קבע כי החל משנת המס
- 35 1997 ואילך תחשב המערער כ"בן זוג רשום".



בית המשפט המחוזי בחיפה

01 דצמבר 2011

ע"מ 09-04-7655 בן נתן ואח' נ' פקיד שומה חדרה

4. בהתייחס לסעיף 6 בעובדות המפורטות המוסכמות בין הצדדים בשאלה מי למעשה צריך לקבוע את בן הזוג הרשום ועל בסיס אילו נתונים, נוסף ונפרט כי בפניה מיום 9/12/03 ביקשו המערערים, באמצעות יועץ המס, מעו"ד בנדל אצל המשיב, לשקול פעם נוספת את התשובה למכתב. לטענתם, בהתבסס על סעיף 64(ב) לפקודה, המערער הוא מי שצריך היה להרשם כבן הזוג הרשום, מאחר ש"הכנסתו" (ואין מדובר על הכנסה חייבת) היא לפחות 25% מהכנסת בת הזוג.
- 7
- 8 במכתב עוד אוזכר כי המערער חולה בטרשת נפוצה והוא נכה 100%.
- 9
- 10 למרות האמור, עמד המשיב על קביעתו. במכתב התשובה שנשלח על ידי עו"ד הגב' חיה ויטלסון, סגנית בכירה ומ"מ היועמ"ש, הבהיר המשיב פעם נוספת מדוע אין בדעתו להיעתר לבקשה ואין בדעתו לשנות את ההחלטה הקודמת. על פי האמור שם, מטרתו של סעיף 9(5) לפקודה להקנות פטור למי שהוא נכה בשיעורים הקבועים בסעיף וכי לא הייתה כוונה להעניק פטור למי שאינו נכה.
- 15 עו"ד ויטלסון הוסיפה וציינה כי בטרם חוקקו הוראות הפקודה בעניין בן הזוג הרשום, ובטרם נקבע כי בן הזוג הרשום יהיה זה שהכנסתו החייבת היא למעלה מ- 50% מסך כל ההכנסה החייבת של שני בני הזוג, הסכים המשיב להקנות פטור מוקטן לפי סעיף 9(5) לפקודה גם על הכנסה שהופקה על ידי בן הזוג שאינו נכה, באותם מקרים בהם נעשה חישוב מאוחד על שם הנכה. עם חקיקת סעיף 64 לפקודה אין עוד אפשרות לתמרן בקביעת "בן הזוג הרשום", והתוצאה היא שהכנסת בן הזוג שאינו נכה לא מוכה בפטור.
- 21
- 22 נראה אפוא כי תשובת המשיב קשרה בין מעמדו של "בן הזוג הרשום" לבין זכאות לפטור לפי סעיף 9(5) לפקודה, ולמעשה נושא הרישום לא נבחן לגופו.
- 23
- 24
- 25 **טענות בעלי הדין:**
- 26 5. לעמדת המערערים מאחר שהמערער זכאי לפטור לפי סעיף 9(5) לפקודה ביקש להפעיל את הוראות סעיף 64 לפקודה ולהירשם כבן-זוג רשום; ובהסתמך על סעיף 65 לפקודה המורה על 'חישוב מאוחד' להחיל את הפטור כנכה לפי סעיף 9(5) לפקודה על כלל ההכנסה המאוחדת של שני בני הזוג.
- 29
- 30
- 31 לעמדת המערערים הזכות להחליט מי יהיה בן הזוג הרשום, בכפוף לאמור בהוראות הפקודה, נתונה לשיקול דעתו של הנישום, ולמעשה לא הייתה כל סמכות למשיב לשנות את הרישום בכלל, משנמנע להסביר מדוע יש להעדיף את האמור בסעיף 64(א) לפקודה על סעיף 64(ב) בפרט.
- 34
- 35



בית המשפט המחוזי בחיפה

01 דצמבר 2011

ע"מ 09-04-7655 בן נתן ואח' נ' פקיד שומה חדרה

- 1 המערערים מדגישים עוד כי בכל מקרה לא רשאי היה פקיד השומה לשנות את רישום "בן
2 הזוג הרשום" רטרואקטיבית משנת 1997.
- 3
- 4 לטענתם, הדו"ח שהגיש המערער כ"בן זוג רשום", הוגש על פי הוראות הפקודה על בסיס
5 'חישוב מאוחד'. שני המערערים ריכזו בדו"ח הכספי את הכנסותיהם ולאחר מכן הפחיתו
6 את ההכנסה הפטורה ממס לפי סעיף 9(5)א) מסך ההכנסות. התוצאה היא שההכנסה
7 שחייבת במס היא אותה הכנסה מאוחדת לאחר הפטור, וממנה יש להפחית את הניכויים,
8 והיתרה תחשב כ"הכנסה חייבת".
- 9
- 10 המערערים מבקשים לדחות את טענת המשיב כי למרות 'החישוב המאוחד', היה מקום
11 להותיר את הכנסת המערער כהכנסה "מבודדת" ולא להחיל עליה את הפטור לפי סעיף
12 9(5).
- 13 הפרדה כזו יש בה להכביד בירוקרטית, ובכלל אילו ביקש המחוקק לעשות כן, היה מורה כך
14 באופן נפרד ומפורש, כפי שעשה למשל בעניין זיכוי לעולה (סעיף 35ב) לפקודה).
- 15
- 16 המערער טוען עוד, כי קביעת המשיב את המערער כ"בן הזוג הרשום" נעשתה במטרה
17 למנוע החלת מלוא הפטור לפי סעיף 9(5) לפקודה. גם מטעם זה, החלטת המשיב לשנות את
18 רישום המערער כבן הזוג הרשום, היא החלטה שלא כדין.
- 19
- 20 המשיב מבקש למקד המחלוקת בשאלה, אם יש להתיר זכאות הפטור לפי סעיף 9(5) .6
21 לפקודה גם בנוגע להכנסת המערער, הכנסה שהיא למעשה אינה מיגיעתו האישית של
22 המערער, שעה שאין חולק שהזכאות מכוח נכות נתונה למערער בלבד.
- 23
- 24 לעמדתו בדין החליט המשיב על שינוי "בן הזוג הרשום" מאחר שהכנסת המערער בשנים
25 הרלוונטיות עולה על 50% מסך ההכנסות בני הזוג, ואילו הכנסות המערער, הגם שהן
26 מגיעות ל- 25% מהכנסות בת הזוג, הרי שהן בזכות תגמולים שהוא מקבל, כך שלמערער אין
27 למעשה "הכנסה חייבת". כמו כן טען המשיב כי בקשת המערער לשינוי בן הזוג הרשום לא
28 נעשתה במועד. לכן יש לטענת המשיב לאשר החלטתו בדבר המערער בן הזוג הרשום.
- 29
- 30 אם תאושר החלטתו, ממילא תאושר גם עמדתו בנוגע לפטור לפי סעיף 9(5) לפקודה. ואולם
31 לגרסתו, גם אם יורה בית המשפט על היות המערער "בן הזוג הרשום", לא יהיה מקום
32 לכלול את הכנסת המערער בפטור האמור, בהיות הפטור אישי ולא משפחתי; לשיטתו
33 מדובר על מבחן כפול: הן לעניין תחולת הפטור והן לצורך קביעת היקף ההכנסה לצורך מתן
34 הפטור.
- 35



בית המשפט המחוזי בחיפה

01 דצמבר 2011

ע"מ 9-04-7655 בן נתן ואח' נ' פקיד שומה חדרה

דיון ומסקנות

1
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25
26
27
28
29
30
31
32
33
34

יש לדון בשאלות הנוגעות לרישום "בן הזוג הרשום", חישוב מאוחד, וכן לבחון את הוראת סעיף 9(5) לפקודה המעניקה פטור ממס, על-פי התנאים המפורטים שם.

קביעת בן הזוג הרשום:

7. לעניין "בן הזוג הרשום" ההוראה הקובעת היא סעיף 64 לפקודה.

"בן זוג רשום"

364. (א) פקיד השומה רשאי לקבוע, בהודעה לכל שני בני זוג, כי אחד

מהם הוא בן זוג רשום לענין חוק זה, באשר הכנסתו החייבת בשנת המס שקדמה בשנתיים לשנת המס הנדונה לראשונה לענין זה היתה למעלה מ-50% מסך כל ההכנסה החייבת של שני בני הזוג.

(ב) על אף האמור בסעיף קטן (א) רשאים בני זוג ביחד להודיע בכתב לפקיד השומה, לפחות שלושה חדשים לפני תחילתה של שנת מס פלונית, כי הם בוחרים שבן הזוג האחר ייחשב כבן זוג רשום, ובלבד שהכנסתו בשנת המס שקדמה לשנת המס שבה ניתנה ההודעה היא לפחות בגובה של 25% מהכנסת בן זוגו; לענין סעיף קטן זה וסעיף קטן (ד)2), "הכנסה בשנת המס" - למעט הכנסת בן זוג הבאה ממקור הכנסה שהוא תלוי במקור ההכנסה של בן זוגו לפי סעיף 66(ד).

(ג) בני זוג שלא היתה לאף אחד מהם הכנסה חייבת בשנת המס האמורה בסעיף קטן (א), רשאי פקיד השומה לקבוע אחד מהם לבן זוג רשום, ולא יהיה בכך כדי לגרוע מזכותם לפעול לפי סעיף קטן (ב).

(ד) (1) בכפוף לאמור בסעיף קטן (ב), קביעה או בחירה של בן זוג רשום תעמוד בתקפה לא פחות מחמש שנות מס זולת אם בני הזוג אינם עוד בני זוג או על פי החלטת המנהל;

(2) על אף הוראות פסקה (1), היתה בשנת מס הכנסתו של בן הזוג הרשום לפי בחירה פחותה מ-25% מהכנסת בן זוגו באותה שנת המס, רשאי פקיד השומה לקבוע בן זוג רשום לאותה שנת מס.

(ה) המנהל רשאי לקבוע בכללים דרכי קביעה ובחירה של בן זוג רשום.



בית המשפט המחוזי בחיפה

01 דצמבר 2011

ע"מ 09-04-7655 בן נתן ואח' נ' פקיד שומה חדרה

- 1 על פי האמור שם רשאי פקיד השומה לקבוע "בן זוג רשום" אם בשנת המס שקדמה
2 בשנתיים לשנת המס הנדונה, ההכנסה החייבת של אותו בן זוג הייתה למעלה מ-50% מסך
3 ההכנסה החייבת של שני בני הזוג.
4
- 5 במקרה כזה על פקיד השומה החובה להודיע על קביעתו מיהו בן הזוג הרשום משני בני הזוג
6 (סעי' 64ב(א)). משניתנה הודעה רשאים בני הזוג ביחד להודיע לפקיד השומה לפחות שלושה
7 חודשים לפני תחילת שנת המס שהם בוחרים בן זוג אחר שייחשב כבן זוג רשום, כל זאת
8 בתנאי שההכנסה בשנת המס שקדמה לשנת המס בה ניתנה ההודעה, היא לפחות בגובה של
9 25%, ולמעט הכנסת בן זוג הבאה ממקור הכנסה שהוא תלוי באותו מקור.
10 סעיף זה יש לקרוא יחד עם סעיף 64ב(ד)(2) לפיו יש סמכות לפקיד השומה לקבוע בן זוג
11 רשום לאותה שנת מס גם אם הכנסתו של בן הזוג הרשום לפי בחירה של שני בני הזוג
12 הייתה פחותה מ-25% מהכנסת בן זוגו באותה שנת מס.
13
- 14 יודגש, שסעיף 64ב(ב) לפקודה נוקט לשון "הכנסה" שלא כמו סעיף 64ב(א) הנוקט לשון
15 "הכנסה חייבת".
16
- 17 עוד נציין, שהבחירה תקפה לפחות ל-5 שנים אלא אם כן אותו בן זוג איננו עוד בן זוגו של
18 הנישום.
19
- 20 ואולם בין אם מדובר בבחירת בן זוג רשום על ידי בני הזוג ובין אם מדובר בבן זוג רשום לפי
21 החלטה פקיד השומה, הרי שלא עולה סמכות להחלה רטרואקטיבית של החלטה האמורה
22 והקביעה צריך שתיעשה לאותה שנת מס.
23
- 24 יישום עקרונית אלה לענייננו, מורה כי לא ברור מקור הסמכות של המשיב להחליט ביום
25 26/11/03 על החלה רטרואקטיבית של קביעתו כי המערער תהיה ל"בן הזוג הרשום"
26 משנת 1997.
27
- 28 יתרה מזאת הבחירה נתונה לבני הזוג, וככל שעמדו בתנאי הנדרש ובהעדר נימוק מהותי
29 אחר, בחירת בני הזוג היא הקובעת. סמכות פקיד השומה לקצר את התקופה מוגבלת
30 לאותם מקרים שבהם לא עמד בן הזוג בתנאי של 25% מההכנסה של בן הזוג האחר, וגם אז
31 ההחלטה היא לאותה שנת מס (סעי' 64ב(ד)(2) לפקודה).
32
- 33 עוד נדגיש על פי העובדות שפורטו לעיל, למעשה לא ביקשו המערערים לשנות את "בן הזוג
34 הרשום". במסגרת הגשת הדוחות לשנים 1997-2002 כל שביקש המערער הוא לכלול בפטור



בית המשפט המחוזי בחיפה

01 דצמבר 2011

ע"מ 9096/07-04-7655 בן נתן ואח' נ' פקיד שומה חדרה

- 1 לנכה של "בן הזוג הרשום" את הכנסתה של המעוררת, וזאת ללא אזכור או בקשה לשנות
2 את שם "בן הזוג הרשום".
- 3
- 4 9. לגופה של החלטת עו"ד בנדל מטעם המשיב מיום 26/11/03, לא זו בלבד שמדובר בהחלטה
5 שתחולתה רטרואקטיבית וזאת ללא כל מקור סמכות בפקודה, גם ההנמקה לאותה החלטה
6 ולפיה למעורר "אין כלל הכנסה חייבת לכן לא היה מקום מלכתחילה לקובעו כבן זוג רשום
7 (ההדגשה אינה במקור - ש' ו') היא החלטה מוטעית.
- 8
- 9 כפי שציין ב"כ המעוררים, לצורך בחירת בני הזוג הנישומים אחד מהם כ"בן הזוג הרשום"
10 אין מקום לבדוק את ה"הכנסה החייבת" אלא את ה"הכנסה". משמדובר בתחום דיני המס
11 בו חשיבות ללשון המפורשת הרי שיש להעדיף את הלשון הברורה של ההוראה (ע"א
12 9096/07 סטרלינג סופטוור (ישראל) בע"מ נ' פקיד שומה עכו. ניתן ביום 11/2/10, שם חזר
13 בית המשפט וקבע את חשיבות הפרשנות הדווקנית לפי "פשטות הלשון" בתחום דיני המס).
- 14
- 15 10. אין חולק כי למעורר הכנסה מקצבה מאת משרד הביטחון ועוד אין חולק כעולה מסיכומי
16 המשיב (סעיף 25 לסיכומיו) כי קצבה זו היא אכן "הכנסה" וכי שיעורה מגיע ל- 25%
17 מהכנסות בת הזוג.
- 18 על בסיס נתון זה, רשאים היו בני הזוג להחליט מי מהם יהיה ל"בן הזוג הרשום", וככל
19 שהם עומדים בתנאים הנדרשים בפקודה ובהעדר טעם מיוחד המצדיק דחיית בחירתם, יש
20 לתת עדיפות להחלטתם על פני סמכות המשיב לקבוע מי יהיה בן הזוג הרשום, בהיות הזכות
21 האמורה, מימוש הזכות לקניין ולחירות הפרט כזכויות יסוד. הדבר נובע מסעיף 11 לחוק
22 יסוד: כבוד האדם וחירותו המטיל חבות על רשויות השלטון לכבד את הזכויות המאוזכרות
23 בחוק היסוד, והן משום שחובה כזו חלה על כל רשות שלטונית וציבורית, מכוח עקרונות
24 שיטת המשפט עוד קודם לכינון זכויות היסוד. יתרה מזאת, הפקודה עצמה העניקה לפקיד
25 השומה אפשרות להיעתר לבקשת נישום להירשם כבן זוג רשום, גם אם אינו עומד בתנאי
26 הסף (סעיף 64ב(ד)(2)).
- 27 העובדה שההסדר הקבוע בסעיף 64 לפקודה פותח בסמכות הסיווג של פקיד השומה – אין
28 בה - למעט הצורך להקפיד על הסדרת הנושא - כדי להעניק להחלטת המשיב עדיפות. על-פי
29 דיני המס הזכות לתכנון מס חוקי הוא לגיטימי ונותר כולו בתחום סמכותו של הפרט-
30 הנישום. סמכות ההתערבות של המשיב מוגבלת לתכנון מס שאינו לגיטימי.
- 31
- 32 בהקשר זה נזכיר גם את זכותו העדיפה של נישום על פני סמכות המשיב לבקש כי יעשה לבני
33 הזוג חישוב נפרד. על אף שנקודת המוצא בפקודה היא שיש לאחד את הכנסות בני הזוג
34 ולמסות אותם כהכנסה מאוחדת כמפורט בסעיף 65 לפקודה, הרי נשמרה זכותם של בני



בית המשפט המחוזי בחיפה

01 דצמבר 2011

ע"מ 09-04-7655 בן נתן ואח' נ' פקיד שומה חדרה

- 1 הזוג להגיש בקשה לחישוב נפרד (ראה ע"א 900/01 רון ואסתר קלס נ' פקיד שומה תל-אביב
2 4, פ"ד נו(3) 750, להלן: **פס"ד קלס**).
- 3 בפס"ד קלס נקבע כי החזקות הקבועות בסעיף 66(ד) אינן חלוטות, ובני הזוג רשאים
4 להוכיח כי לא מתקיימת תלות במקורות ההכנסה. יש עוד להזכיר שבפסק הדין, למרות
5 שהייתה מודעות שהסעיף הנ"ל בא למנוע "העלמת מס", העדיף בית המשפט את עקרון
6 השוויון שבין המינים, ואפשר לראות את החזקות הקבועות באותו סעיף, כחזקות שאינן
7 חלוטות והניתנות לסתירה.
- 8
- 9 11. המסקנה מכל האמור לענייננו, שרשאי היה המערער להירשם כ"בן זוג רשום" גם בשנות
10 המס שבערער, והחלטת פקיד השומה בנוגע לשינוי בן הזוג הרשום אינה מבוססת על נימוק
11 המפורט בפקודה ובודאי שהחלטה אינה יכולה להיות מוחלטת רטרואקטיבית.
- 12
- 13 התוצאה מן האמור, שבן הזוג הרשום בשנות המס שבערער הוא המערער, והחלטה נוגדת
14 של המשיב, בטלה.
- 15
- 16 **החלת פטור לפי סעי' 9(5) על הכנסה בחישוב מאוחד:**
- 17 12. השאלה הנוספת היא, אם במקרה כזה, כאשר על-פי הפקודה מדובר בחישוב מאוחד,
18 כמתחייב לפי סעיף 65 לפקודה, זכאי המערער כי הפטור ממש לפי סעיף 9(5) אותו הוא
19 מקבל כנכה, יחול גם על הכנסת המערער, מעצם הפיקציה הקבועה בפקודה לפיה "**הכנסת**
20 **בני-הזוג יראוה לעניין פקודה זו כהכנסת בן-הזוג הרשום והיא תחוייב על שמו**".
- 21
- 22 בנושא זה טוענים המערערים כי בבסיס ההחלטה על חישוב מאוחד, קיימת חזקה כי יש
23 לראות את כלל ההכנסות הנכללות תחת הכנסות של התא המשפחתי; ומשהוחלה הפיקציה
24 בדבר הכנסה של "בן הזוג הרשום", ממילא זכאי הוא למלוא הפטור על ההכנסה של התא
25 המשפחתי. בנושא זה מפנים המערערים לעובדה כי המשפחה היא שנושאת ביחד בחיובי
26 המס והראיה שגם הכנסתו של קטין נכללת בסך הכנסות המשפחה. לטענתם, אם כך לעניין
27 החיובים, הרי שאין מקום להפריד את החישוב המאוחד דווקא לעניין זכאות לפטורים,
28 במיוחד כאשר אין הוראה פרטנית בנושא כמו למשל לעניין נקודת זיכוי לעולה (סעיף
29 35(ב)); במיוחד כאשר בנוגע לחברה משפחתית, הכיר ביהמ"ש בהכנסותיה, כהכנסה מיגיעה
30 אישית (לצורך כך מפנים המערערים לע"א 896/90 פ"ש חיפה נ' הלוי).
- 31
- 32 13. המשיב סבור שהפטור הניתן לנכה הוא פטור אישי וכי הזכאות לו תלויה בהיות ההכנסה
33 מיגיעה אישית של הנכה, כך שאין בחישוב המאוחד כדי להעניק הפטור למי שאינו נכה, רק
34 מכוח פיקציה של שיוך שכל של בן הזוג האחר לשכרו של "בן הזוג הרשום". פס"ד הלוי
35 לעמדת המשיב הוא מקרה פרטני ואין ללמוד ממנו לענייננו.



בית המשפט המחוזי בחיפה

01 דצמבר 2011

ע"מ 09-04-7655 בן נתן ואח' נ' פקיד שומה חדרה

1 במחלוקת האמורה, יש בדעתי לקבל את עמדת המשיב, וזאת על אף שאין בהוראות החוזר
2 מ"ה 16/03 ובפירוט ההנחיות בחב"ק, התאמה מלאה להוראות החוק הרלוונטיות.

3

4

להלן נביא את נוסח הסעיפים הרלוונטיים:

5

6

"חישוב מאוחד

7

65. הכנסת בני זוג יראוה לענין פקודה זו כהכנסת בן הזוג הרשום והיא

8

תחוייב על שמו ולענין הכנסות מחברה שקופה כהגדרתה בסעיף

9

1א64 והכנסות מריבית, מדמי ניכיון או מהפרשי הצמדה (לענין

10

סעיף זה – ריבית) וכן מהכנסה שהועברה מקרן להשקעות

11

במקרקעין, כהגדרתה בסעיף 2א64, או מרווח הון, יראו את

12

הכנסותיו כאמור של בן הזוג הרשום ככוללות גם הכנסות כאמור של

13

ילדו שטרם מלאו לו בשנת המס 18 שנים, אלא אם כן הנכסים

14

שמהם היתה ההכנסה מריבית, מקרן להשקעות במקרקעין או

15

מרווח הון, התקבלו בירושה, או שמקורם בפיצויים או בכספי ביטוח

16

שהתקבלו בשל פגיעת גוף."

17

18

"פטורים ממס

19

9

20

עיוור ונכה 100%

21

(5) (א) הכנסה מיגיעתם האישית של עיוור או של נכה שנקבעה לו

22

נכות של 100%, או נכות של 90% לפחות מחמת שלקה באיברים

23

שונים והאחוז האמור הוא תוצאה של חישוב מיוחד של הליקוי

24

באיברים השונים שבלעדיו היה נקבע אחוז נכות של 100% לפחות,

25

כמפורט להלן:

26

27

(ב) היתה ההכנסה מיגיעה אישית של עיוור או נכה כאמור נמוכה

28

מ-85,200 לירות או שלא היתה לו הכנסה כאמור, תהיה פטורה ממס

29

גם הכנסתו שלא מיגיעה אישית, עד לסכום כולל של 85,200 לירות.

30

ואולם אם היתה לו הכנסה מריבית המשולמת מכספים שהופקדו

31

בפיקדון, בתכנית חיסכון או בקופת גמל, אשר מקורם בפיצויים או

32

בכספי ביטוח שקיבל היחיד בשל פגיעת גוף - עד לסכום כולל של

33

212,040 שקלים חדשים או סכום גבוה יותר שקבע שר האוצר,

34

באישור ועדת הכספים של הכנסת; "

35



בית המשפט המחוזי בחיפה

01 דצמבר 2011

ע"מ 09-04-7655 בן נתן ואח' נ' פקיד שומה חדרה

14. סעיף 9(5) לפקודה מאפשר מתן פטור ממס על הכנסתו של עיוור או של נכה.
 הפטור ניתן לאדם שניטל ממנו כוח הראייה כליל ואין הוא חל לגבי מי שכוח ראייתו מוגבל או פגום וכן חל הפטור לגבי נכה שנקבעה לו נכות בשיעור של 100% או 90% לפחות ושקביעת שיעור הנכות של ה-90% מבוססת מחישוב מיוחד בליקוי באברים שונים, ואילולי החישוב המיוחד, הייתה נקבעת לו נכות של 100%;
 הפטור הוא אישי;
 הפטור מוגבל בסכום ומותנה בסוג ההכנסה. הפטור הניתן להכנסה מיגיעה אישית גבוה מהפטור שניתן להכנסה שאינה מיגיעה אישית- הכנסה פסיבית.
- מכאן שנדרשים שלושה תנאים מצטברים שהם הכרחיים לקבלת הפטור עד לתקרה הקבועה בפקודה. 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. כך גם ילד נכה באותה משפחה או מספר נכים שהכנסתם מאוחדת. כל זאת בניגוד לתכלית הפטור.
15. נכון הוא שסעיף 65 לפקודה שנושאו "חישוב מאוחד" קובע צירוף "הכנסה" של בני הזוג ולא "הכנסה חייבת".
 מכאן שלכאורה תוך הפנייה להבחנה בין 'הכנסה' ל'הכנסה חייבת', השלב הראשון בחישוב המאוחד היה צריך להיות צירוף של שתי ההכנסות של בני הזוג מכל מקור שהוא פירוטי (סעיפים 2 ו-3 לפקודה) וכן צירוף סכומים שדינם כדין הכנסה לעניין הפקודה, ובטרם בוצעו ניכויים, קיזוזים, פטורים וכדומה (ראה הגדרה של המונח "הכנסה").
- לאחר צירוף ההכנסות מגיע לכאורה השלב השני, הכולל: ניכויים, קיזוזים ופטורים שהותרו מאותה הכנסה על-פי דין.
 מאחר שבחישוב מאוחד נזקפות ההכנסות ל"בן הזוג הרשום", ומשבענייננו, מדובר במי שהוא נכה הזכאי לפטור לפי סעיף 9(5) לפקודה, הרי שלעמדת המערערים אין מקום בשלב השני - לאחר שהורתה הפקודה על איחוד ההכנסות - לשוב ולהפריד בין ההכנסות של בני הזוג שהיו כבר להכנסה אחת.
 לטענתם בהסתמך על חוזר מ"ה 16/03 (מסים יז) (דצמבר-2003) ג-6) למעשה מבצע המשיב את החישוב המאוחד באופן שונה מזה המתבקש לכאורה מהוראות הפקודה.



בית המשפט המחוזי בחיפה

01 דצמבר 2011

ע"מ 09-04-7655 בן נתן ואח' נ' פקיד שומה חדרה

16. יש לחזור ולהדגיש שהפטור לפי סעיף 9(5) הוא חריג לכלל חבות המס ושיעורו, ולכן יש להקפיד על מילוי התנאים באופן דווקני. מעבר לאמור, אין להתעלם מן העובדה כי הפטור הוא אינדיבידואלי ומותנה בהכנסה של הנכה, לא כפיקציה אלא כהכנסה שלו.
- בהתייחס לפטור בנוגע להכנסה מיגיעה אישית, הבהיר בית המשפט העליון כי מתן הפטור מותנה בפעילות אינדיוידואלית של ממש של הנישום המבקש להחיל עליו את הוראת ההנחה והנטל להוכיח כי מדובר בהכנסה מיגיעה אישית מוטל על הנישום (ע"א 631/79 משה אידר נ' פקיד שומה ירושלים פ"ד לו(2), 223 (להלן: **פס"ד אידר**)).
- כדי ליהנות מן הפטור לפי סעיף 9(5) לפקודה צריך הנישום להראות כי **"צמיחת ההכנסה היא תוצר של יגיעה אקטיבית אישית משלו"**. כך למשל אם קיים פער משמעותי בין שכר עבודה ששולם לנישום מאת חברה בבעלותו הנישום עובר לקביעת דרגת נכותו לבין השכר ששולם לו לאחר מכן, על הנישום ליתן הסבר מניח את הדעת לסיבת העלאת השכר ועליו הנטל להוכיח כי כול ההכנסה אכן נצמחה מיגיעה אישית (ע"א 4107/09 בן עוז שמואל נ' פקיד שומה. ניתן ביום 10/8/11).
- ב"כ המערערים ביקש כאמור להסתמך על **פס"ד הלוי** (ע"א 896/90 פקיד שומה חיפה נ' הלוי, פ"ד מט(1) 865 (להלן: **פס"ד הלוי**)). שם דובר בנישום שנקבעה לו נכות של 100% והוא היה בעל 91% מהמניות, בהיותו המחזיק היחידי במניות ההנהלה, בחברה משפחתית, כהגדרתה בסעיף 64א(א) לפקודה. מר הלוי הוא הנישום שלו מייחסים את הכנסתה החייבת של החברה ואת הפסדיה. בית המשפט המחוזי הכיר בהכנסתו של הנישום כהכנסה מיגיעה אישית והחיל עליה את הפטור ממס שניתן לנכה בשיעור של 100%. התוצאה אושרה על ידי בית המשפט העליון.
- השאלה הייתה, אם ניתן להכיר בהכנסה של החברה המשפחתית כהכנסה מיגיעה אישית של הנישום.
- בבית המשפט המחוזי (כבוד השופט ביין, כתוארו אז) קבע כי הכנסה חייבת של חברה משפחתית שרואים אותה כהכנסתו של הנישום כהגדרתו בסעיף 64א(א) לפקודה, יכולה להיות הכנסה "מיגיעה אישית" כמשמעותו של המונח בסעיף 121(ב) לפקודה (שיעורי המס ליחיד) מכוח החלת הכלל של הרמת מסך.
- על אף שבית המשפט העליון אישר התוצאה, לא קיבל בית המשפט עקרונית את קביעתו של בית המשפט המחוזי כי בנוגע לכל ההכנסה של החברה מורם מסך ההתאגדות והיא מזוהה עם הנישום, הן לצורך הפטורים והן לצורך הניכויים. תחולת הפטור הוחלה באופן ספציפי על פי הנתונים שהיו שם.



בית המשפט המחוזי בחיפה

01 דצמבר 2011

ע"מ 09-04-7655 בן נתן ואח' נ' פקיד שומה חדרה

- 1 הנשיא שמגר סבר כי מתעוררת השאלה של ברירת הדין אם יש לבכר את דין היחיד על פני
 2 החברה ולעניין זה קבע בית המשפט כי מדובר בשאלה פרשנית וזו צריכה להיקבע לאור
 3 נסיבותיה והרקע המייחדים את המקרה המובא בפנינו (עמ' 868א). בית המשפט קבע שם
 4 שאין מקום לשוב ולהפריד בין שתי הכנסות: הכנסת היחיד והכנסת החברה, לא לצורך
 5 נקודות זכות ולא לצורך נקודות חיוב. לכן למרות שלחברה אין הכנסה מ"יגיעה אישית",
 6 בהיותה יחיד ולא תאגיד, הרי שמרגע שמתווספת הכנסת החברה להכנסת היחיד, יש מיוזג
 7 מכוח הפיקציה בין ההכנסות הנ"ל והיא מרחיבה ומשליכה גם בנושא היגיעה האישית של
 8 היחיד על הסכומים שעברו את המטמורפוזה מבחינת ייחוסם ונצטרפו להכנסת היחיד
 9 והייחוס פועל הן לזכות והן לחובה.
- 10
- 11 נראה שיש להבין את התוצאה ככל שזו מתייחסת ליחיד בחברה משפחתית שהוא בעל רוב
 12 המניות באותה חברה (91%) וכלל הכנסתו של היחיד הנישום באותו מקרה היא מיגיעה
 13 אישית וכך גם אותה הכנסה שנוצרה בחברה למעשה באמצעותו.
- 14
- 15 בפס"ד הלוי לא היה גורם אחר שהייתה לו הכנסה עצמאית ונפרדת משלו מיגיעה אישית.
 16 זאת ועוד, ההכנסה של הנישום שם היא זו שלמעשה יצרה את הכנסת החברה, ומקורה של
 17 אותה הכנסה הוא ביגיעה אישית. לא כן בענייננו. ההכנסה הנוספת היא של בת הזוג.
 18 ההכנסה היא אכן מיגיעה אישית של בת הזוג אך לא מיגיעה אישית של המערער ובת הזוג
 19 אינה זכאית בעצמה להנחה הניתנת בגין הנסיבות האישיות של הנכה והמיוחדות לו.
- 20
- 21 התוצאה מן האמור היא שזכאות לפטור כנכה מותנית בנתונים ספציפיים של הנכה ובקשר
 22 סיבתי ישיר בין הנכה לבין יצירת ההכנסה על ידו.
 23 המסקנה מן האמור, שאין ליתן פרשנות שיש בה הרחבה מלאכותית של הפטור על הכנסה
 24 של מי שאינו נכה, גם אם הפקודה מאפשרת או מורה על חישוב מאוחד.
- 25
- 26 מיעבר לאמור, נראה כי קבלת הפרשנות של המערערים יש בה לפגוע בעקרון השוויון ולמנוע
 27 החלת הפטור על מי שזכאי בפועל לפטור.
- 28
- 29 כדוגמה: נניח שאב זכאי לפטור לפי סעיף 59) לפקודה ויש לו הכנסה מיגיעה אישית
 30 המגיעה עד לתקרת המקסימום; כך גם בת הזוג זכאית לפטור לפי סעיף 59); ועוד הילד
 31 זכאי לפטור לפי סעיף 59) וההכנסתו היא הכנסה פסיבית. האב הוא "בן הזוג הרשום".
 32 אילו במקרה כזה היו עורכים את חישוב המס המאוחד על פי ההגדרה של "הכנסה", הרי
 33 שכביכול היה מקום לצרף תחילה את כלל ההכנסות של בני המשפחה, אלא שהפטור לנכה
 34 היה ניתן רק פעם אחת על כלל ההכנסה המאוחדת עד לגובה תקרת המקסימום. בדוגמא זו



בית המשפט המחוזי בחיפה

01 דצמבר 2011

ע"מ 09-04-7655 בן נתן ואח' נ' פקיד שומה חדרה

- 1 משהגיע שכרו של האב לבדו לתקרת המקסימום, לא הייתה בת הזוג ואו הקטין נהנים
2 מהפטור לו היו זכאים.
- 3
- 4 הפרשנות הראויה צריכה לאפשר לכל אחד מהנישומים הזכאים לפטור לפי סעיף 9(5) להגיע
5 לתקרת המקסימום בהכנסה מיגיעה אישית, ולא להגביל את כלל ההכנסות של התא
6 המשפחתי לאותה תקרה. פרשנות זו הגיונית על פניה מבחינה מעשית. הפטור בא להתחשב
7 בהוצאות מיוחדות שיש ליחיד הנכה, וכן לתמרץ אותו ליציאה לעבודה. תכלית זו בהיותה
8 מתייחסת לכל נכה ונכה בנפרד מחייבת אכן פרשנות כאמור.
- 9
- 10 לעומת זאת, פרשנות כזו כפי שביקש המערער לעשות אינה הגיונית לכאורה בהענקת הטבה
11 למי שאינו נדרש להוצאות מיוחדות, ואין כל היגיון להגדיל את ההכנסות של אותו תא
12 משפחתי, רק בשל הפיקציה המורה על חישוב מס מאוחד.
- 13
- 14 המשיב הן בחב"ק והן בחוזר שהוציא יצא מנקודת מוצא כי כאשר קבע המחוקק הוראות .18
15 בדבר חישוב מאוחד בתא המשפחתי, לא נתכוון לשלול פטורים המגיעים לפי כל דין. כלומר,
16 יש להתייחס לפטורים כבר בשלב הראשון של החישוב בטרם אוחדה ההכנסה, כך שלמעשה
17 מדובר בהכנסה מינוס פטורים. ואכן נקבע שם ש"בחישוב המאוחד הכנסת בן זוג נכה
18 מועברת כהכנסה פטורה - מיגיעה אישית או שלא מיגיעה אישית - לפי העניין, ונזקפת ככזו
19 לבן הזוג הרשום".
- 20
- 21 כלומר, ההכנסה הנזקפת על פי סעיפים 65 (חישוב מאוחד) ו-66 (חישוב נפרד) לפקודה ל"בן
22 הזוג הרשום", נזקפת כהכנסה חייבת או פטורה על פי אופייה בידי מי שזכאי להכנסה והוא
23 בעל ההכנסה על פי דין ולא בידי מי שנוקפה לו על פי סעיפים אלה. האמור חל הן כאשר בעל
24 ההכנסה הוא בן זוג שאינו רשום והן כאשר הוא ילדו הקטין של בן הזוג הרשום.
- 25
- 26 התוצאה מן האמור, שאם "בן הזוג הרשום" כמו בענייננו היא המערערת, שאינה נכה, .19
27 ולהכנסתה תיזקף הכנסת בן הזוג, שהוא המערער, ההכנסה של המערער בכל מקרה תיזקף
28 ל"בן הזוג הרשום" כפטורה על פי תקרת הפטור הקבועה בסעיף 9(5)א) או 9(5)ב) לפי העניין.
29 אם בן הזוג הנכה הוא "בן הזוג הרשום" תיזקף להכנסתו הכנסת בן הזוג, שאינה הכנסה
30 מיגיעה אישית של המערער, ולכן בהיותה הכנסה מיגיעה אישית של בן הזוג האחר, לא
31 יינתן הפטור לגביה.
- 32
- 33 יודגש עוד כי בהיות הפטור בסעיף 9(5)א) - פטור להכנסה מיגיעה אישית, והפטור לפי סעיף
34 9(5)ב) - מהכנסה שאינה מיגיעה אישית, פטורים חלופיים [להוציא פטור להכנסה מיגיעה
35 אישית הנמוכה מ- 69,480 ש"ח או שלא הייתה לו הכנסה כאמור, שאז ניתן לצרף ההכנסה



בית המשפט המחוזי בחיפה

01 דצמבר 2011

ע"מ 09-04-7655 בן נתן ואח' נ' פקיד שומה חדרה

- 1 מיגיעה אישית הנמוכה מהסכום הנ"ל), ולא מצטברים (ראה לעומת פטור לפי סעיף 9(5)
 2 ופטור לפי סעיף 9(7)(א) - פטור למענק פרישה או מוות - פטורים מצטברים), הפועל היוצא
 3 הוא שרק אם לא נוצל פטור על פי סעיף 9(5)(א) ניתן לאפשר פטור על פי סעיף 9(5)(ב).
 4
 5 20. בנסיבות אלה ועל אף שאין הקפדה על הלשון הדווקנית של הוראות הפקודה לעניין החישוב
 6 המאוחד [חישוב שהיה אמור להתבצע בשלבים: "הכנסה" בשלב הראשון ו"הכנסה חייבת"
 7 בשלב השני], ולמעשה גם כאשר החישוב הוא חישוב מאוחד וגם כאשר החישוב הוא חישוב
 8 נפרד, נוקפת ההכנסה הפטורה המאפיינת את **הזכאי להכנסה** - למי שמלכתחילה התכוון
 9 המחוקק להעניק לו את הפטור על אותה הכנסה - ולא בידי מי שנוקפה לו ההכנסה של
 10 האחר באמצעות הפיקציה של החישוב המאוחד.
 11
 12 התוצאה מן האמור, שגם אם היה מדובר במערער כ"בן זוג רשום", בחישוב המאוחד תיכלל
 13 "ההכנסה הפטורה" של המערער מהכנסתו מיגיעה אישית, ולהכנסה זו תצורף ה"הכנסה"
 14 של בת הזוג שאינה זכאית לפטור, לפי סעיף 9(5).
 15
 16 **התוצאה:**
 17 21. אשר על כן, אני מורה על קבלת הערעור בנוגע להיות המערער "בן הזוג הרשום" בשנות המס
 18 שבערעור; ודוחה את הערעור לעניין החלת הפטור לפי סעיף 9(5) לפקודה על הכנסת בת
 19 הזוג, שנוקפה להכנסה הפטורה של המערער לפי סעיף 9(5)(א) של הפקודה.
 20 לאור התוצאה אליה הגעתי, יישא כל צד בהוצאותיו.
 21
 22 **המזכירות תמציא עותק פסק הדין לב"כ הצדדים.**
 23
 24 ניתן היום, ה' כסלו תשע"ב, 01 דצמבר 2011, בהעדר הצדדים.
 25

שולמית וסרקורוג, סגנית נשיא

- 26
 27
 28
 29
 30
 31