



## בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 8114/09

ע"א 8297/09

ע"א 1177/10

לפני:

כבוד המשנה לנשיאה א' ריבלין  
כבוד השופט י' דנציגר  
כבוד השופט נ' הנדל

המערערים בע"א 8114/09:

1. משה מלכיאל
2. סימה מלכיאל

המערער בע"א 8297/09:

פקיד שומה כפר סבא

המערער בע"א 1177/10:

פקיד שומה עפולה

נגד

המשיב בע"א 8114/09:

פקיד שומה אשקלון

המשיבים בע"א 8297/09:

1. שרה שקורי
2. שחר שקורי

המשיבים בע"א 1177/10:

1. יצחק כהן
2. ענת פנינה כהן

ערעור על פסק-דין של בית-המשפט המחוזי בבאר-שבע  
מיום 27.2.09 בעמ"ה 540/08 שניתן על-ידי כבוד השופט  
י' אלון

ערעור על פסק-דין של בית-המשפט המחוזי בתל-אביב-  
יפו מיום 11.6.09 בעמ"ה 1250/05 שניתן על-ידי כבוד  
השופט מ' אלטוביה

ערעור על פסק-דין של בית-המשפט המחוזי בנצרת מיום  
30.12.09 בעמ"ה 1037/07 שניתן על-ידי כבוד השופט א'  
אברהם

(10.2.2011)

ו' באדר א התשע"א

תאריך הישיבה:

בשם המערערים בע"א

עו"ד יניב ריחני

: 8114/09

בשם המערער בע"א 8297/09  
 ובע"א 1177/10 והמשיב בע"א  
 עו"ד עמנואל לינדר : 8114/09

בשם המשיבים בע"א 8297/09  
 עו"ד רמי אריה : 1177/10

## פסק-דין

המשנה לנשיאה א' ריבלין:

לפנינו שלושה ערעורים שנדונים במשותף. במוקד שלושת הערעורים ניצבת השאלה האם הכנסותיהם של נישומים שבאו בברית הנישואין יישומו במשותף או בנפרד.

עובדות והליכים קודמים

1. שלושת הערעורים עוסקים בזוג נישומים נשואים (להלן: הנישומים או בני הזוג), שאחד מהם או שניהם ביחד החזיקו בשנות המס הרלוונטיות ב-96% - 100% ממניות החברה ששילמה את שכרם. בני הזוג הגישו בקשה לפקיד השומה במחוז מגוריהם (כולם להלן: פקיד השומה) לשום את הכנסותיהם בנפרד. פקיד השומה בחן את הבקשה לנוכח סעיף 66(ד) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן: הפקודה), הקובע כי בן זוג רשאי לתבוע חישוב מס נפרד רק כאשר "הכנסת בן-הזוג האחד באה ממקור הכנסה שהוא בלתי תלוי במקור ההכנסה של בן-הזוג השני" (להלן: דרישת אי-התלות). מכיוון שבשלושת המקרים החברה שבה עבדו בני הזוג נשלטה באופן מוחלט על ידם, סבר פקיד השומה שקיימת תלות בין ההכנסות של שני בני הזוג, ועל כן דחה את בקשתם.

2. שלושת זוגות הנישומים ערערו על החלטת פקיד השומה לבית המשפט המחוזי. בפסק הדין המחוזי נשוא הערעור בע"א 8297/09, פסק הדין הראשון מבין השלושה (להלן: פסק הדין הראשון), קבע בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו (כבוד השופט מ' אלטוביה) בהסתמכו על הלכת קלט (ע"א 900/01 קלט נ' פקיד שומה תל-אביב 4, פ"ד נז(3) 750 (2003)), כי תכלית דרישת אי-התלות היא תכלית אנטי-תכנונית. כלומר, מקום בו שכרו של אחד מבני הזוג תלוי בשכרו של השני, נוצר חשש כי הם יחלקו ביניהם את השכר באופן מלאכותי כך שיחויבו במדרגת מס נמוכה; כל זאת, למרות שיתכן שבפועל, אחד מבני הזוג מקבל שכר גבוה ועל כן ראוי היה שחבות המס

שלו תיקבע על פי מדרגה גבוהה יותר. לפיכך, קבע בית המשפט המחוזי כי על פקיד השומה לאפשר לנישומים להוכיח כי גובה שכרם נקבע על בסיס שיקולים ענייניים בלבד גם במקרים שבהם קיימת תלות בין ההכנסות. הטעם לכך הוא כי תכלית דרישת אי-התלות אינה מתקיימת באותם מקרים שבהם הוכיחו בני הזוג כי גובה שכרם אינו נגוע במניפולציה להקטנת חבות המס, ועל כן אין כל הצדקה למנוע מהם חישוב נפרד של הכנסתם החייבת במס. אשר על כן, בחן בית המשפט המחוזי האם בנסיבות המקרה הוכיחו הנישומים כי גובה שכרם נקבע על בסיס שיקולים ענייניים בלבד. ראשית, נקבע כי בני הזוג הוכיחו כי שתי המשרות שלהן נחוצות מבחינה עסקית ולא נבראו יש מאין מנימוקי מס. לאחר מכן, נקבע כי בני הזוג הוכיחו כי תנאי שכרם הם נאותים, דהיינו: זהו השכר הסביר שהיה מקבל עובד מקביל באותו תפקיד, ומכאן שגובה השכר אינו נגוע בשיקולים זרים. לפיכך, מכיוון שבני-הזוג הוכיחו הן את נחיצות משרתם הן את נאותות שכרם – קיבל בית המשפט המחוזי את ערעורם על השומה שנקבעה להם.

3. פסק דינו של בית המשפט המחוזי בבאר שבע (כבוד השופט י' אלון), הוא פסק הדין נשוא הערעור בע"א 8114/09, ניתן כחודש וחצי לאחר פסק הדין הראשון. בפסק דין זה, פסע בית המשפט המחוזי בנתיב שונה בתכלית. לדידו, אמנם שינתה הלכת קלט את היחס לחזקות התלות המופיעות בסעיף 66(ד) סיפא בקובעה כי הן חזקות הניתנות לסתירה, אך לא שינתה מאומה ביחס לדרישת אי-התלות המופיעה בסעיף 66(ד) רישא. לשיטת בית המשפט המחוזי, דרישת אי-התלות מבטאת את נקודת האיזון הראויה שראה המחוקק בין האינטרסים של הזוג הגלומים בחישוב הנפרד לבין האינטרסים של המדינה הגלומים בחישוב המשותף. לפיכך, דחה בית המשפט המחוזי את מסקנת פסק הדין הראשון. לטענתו, "שינוי מן היסוד של אותה נקודת איזון חקיקתית דורש... התערבות של המחוקק עצמו" (פס' 7 לפסק הדין). עם זאת, בנסיבות המקרה שם, קבע בית המשפט המחוזי כי הנישומים אף אינם עומדים במבחני נחיצות משרתם ונאותות שכרם, ועל כן, ערעורם נדחה.

4. פסק הדין נשוא הערעור בע"א 1177/10 מפי כבוד השופט א' אברהם בבית המשפט המחוזי בנצרת, ניתן כחצי שנה לאחר פסק הדין הראשון. בפסק דין זה, עקב בית המשפט המחוזי אחר מסקנות פסק הדין הראשון. בית המשפט המחוזי קבע כי דרישת אי-התלות מעמידה בפני הנישומים חזקה הניתנת לסתירה, הקובעת כי גובה שכרם נובע מהעובדה שהם בני זוג. לשיטתו, אי-התלות הנדרשת בסעיף אינה אי-תלות בין שכרו של בן זוג אחד לשכרו של האחר, כי אם אי-תלות בין גובה השכר לבין העובדה שמדובר בבני זוג. בנסיבות המקרה שם, קבע בית המשפט המחוזי כי גובה

שכרם של בני הזוג הוא סביר ביחס לכישוריהם, ניסיונם והשקעתם בחברה. בשל כך, ערעור הנישומים התקבל.

#### טענות הצדדים

5. לעמדתו של פקיד השומה, הלכת קלט אמנם קבעה שחזקות התלות ניתנות לסתירה, אך לא קבעה, ואף אין בכוחה לקבוע, כי דרישת אי-התלות עצמה ניתנת לסתירה. דרישת אי-התלות, כך נטען, היא דרישה מהותית המבטאת את נקודת האיזון שקבע המחוקק ולכן רק המחוקק הוא זה שיכול לשנותה. משכך, טוען פקיד השומה, הרי שעל פי המבחנים שנקבעו בפסיקה בעבר, אין כל ספק שכאשר בני הזוג שולטים בחברה, דרישת אי-התלות אינה מתקיימת; כאשר בני הזוג מחזיקים בקרוב ל – 100% ממניות החברה, על אחת כמה וכמה. נוסף על כך, פקיד השומה אף קובל על העמדת התכלית האנטי-תכנונית כתכלית הבלעדית העומדת ביסוד סעיף 66(ד) לפקודה. פקיד השומה חוזר ומדגיש כי המחוקק קבע שבהתקיים תלות תחושב ההכנסה במשותף, אף בהיעדר מניפולציה כלשהי. עוד טוען פקיד השומה כי אילו רצה המחוקק לקבוע שהזכות לבקש חישוב נפרד תישלל כל אימת שמתבצעת מניפולציה, היה הוא קובע דרישת היעדר מניפולציה במקום דרישת אי-תלות. במיוחד, מדגיש פקיד השומה תכלית נוספת שעומדת ביסוד דרישת אי-התלות: עקרון היכולת לשלם. הטענה היא כי בני זוג נהנים מ"יתרונות לגודל" ועל כן הוצאותיהם קטנות יותר ביחס לשני יחידים החיים בנפרד; משכך, עקרון היכולת לשלם גוזר כי בני-זוג נשואים ישלמו יותר מס שכן יכולתם לשלם גדולה יותר. פקיד השומה אף מתבסס על פסק הדין בעניין מרדכי (בג"ץ 7159/02 מרדכי נ' פקיד שומה גוש דן, פ"ד ס(3) 317 (2005)) אשר להבנתו קבע תכלית זו כעומדת ביסוד החישוב המשותף של הכנסות בני זוג.

6. הנישומים סומכים את ידיהם על פסקי הדין המחוזיים נשוא הערעורים בע"א 8297/09 (פסק הדין הראשון) ובע"א 1177/10, אשר קבעו כי דרישת אי-התלות היא חזקה הניתנת לסתירה. לשיטת הנישומים, התכלית האנטי-תכנונית היא תכליתו הבלעדית של סעיף 66(ד) ולכן אין כל סיבה להחילו מקום בו הוכיחו את נחיצות משרתם ונאותות שכרם. הנישומים דוחים את התכלית החלופית שהציע פקיד השומה לחוק; לשיטתם, אילו תכלית החוק הייתה למסות במשותף בני זוג בגלל "היתרון לגודל", היה מקום לעשות כן גם בהיעדר תלות בין הכנסות בני הזוג. כמו כן, סבורים הנישומים כי חישוב משותף מפלה לרעה בני זוג נשואים, ביחס לבני זוג שאינם נשואים ומפלה גם בני זוג העובדים ביחד, ביחס לבני זוג אשר עובדים בנפרד. הנישומים

טוענים כי אפליה זו, אשר יוצרת תמריץ לעבודה בנפרד, מנוגדת לעקרון השוויון האופקי, הגורס כי נישומים בעלי מאפיינים זהים ימוסו באופן זהה.

פרשנותה של דרישת אי-התלות

7. דין הערעור בע"א 8297/09 ובע"א 1177/10 להתקבל ודין הערעור בע"א 8114/09 להידחות. השאלה המשפטית העומדת לפנינו היא בעיקרה שאלה פרשנית: כיצד יש לפרש את דרישת אי-התלות הקבועה בסעיף 66(ד) לפקודה. כדי לבחון את פרשנות הסעיף, יש לפתוח בהצגת הקשרו החקיקתי. סעיף 65 לפקודה קובע כי ככלל: "הכנסת בני זוג יראוה לענין פקודה זו כהכנסת בן הזוג הרשום והיא תחויב על שמו". כלומר, המחוקק קבע כי ברירת המחדל היא שכלל ההכנסות של שני בני הזוג ירשמו על שם אחד מהם ויחויבו במס בהתאם. עם זאת, סעיף 66(א) לפקודה קובע כי "על אף האמור בסעיף 65 רשאי בן זוג שאיננו בן זוג רשום לתבוע כי ייעשה חישוב נפרד של המס על הכנסתו מיגיעה אישית בעסק או משלח יד או מעבודה". כסייג להוראה זו, קובע סעיף 66(ד) המצוי במוקד דיוננו:

הוראות סעיף קטן (א) לא יחולו אלא אם הכנסת בן-הזוג האחד באה ממקור הכנסה שהוא בלתי תלוי במקור ההכנסה של בן-הזוג השני, ולא יראו הכנסת בן-הזוג האחד כאמור אם היא באה, בין השאר, מאחד מאלה:

- (1) עסק או משלח-יד של בן-הזוג השני;
- (2) חברה אשר בה יש לשני בני-הזוג או לבן-הזוג השני, במישרין או בעקיפין, זכות בהנהלה או 10% מזכויות הצבעה, אלא אם היתה למקבל ההכנסה הכנסה כאמור מהחברה זמן סביר, ולא פחות משנה, לפני נישואיו או חמש שנים לפני שלבן זוגו היתה זכות כלשהי, במישרין או בעקיפין, בחברה;
- (3) שותפות אשר בה יש לשני בני-הזוג או לבן-הזוג השני, במישרין או בעקיפין, 10% לפחות מהונה או מהזכות לרווחיה, אלא אם היתה למקבל ההכנסה הכנסה כאמור מהשותפות זמן סביר, ולא פחות משנה, לפני נישואיו או חמש שנים לפני שלבן זוגו היתה זכות כלשהי, במישרין או בעקיפין, בשותפות.

ניתן לחלק את הסעיף לשני חלקים. בחלקו הראשון קובע הסעיף כי הוראת סעיף 66(א) לפקודה אשר התירה לבן זוג לתבוע חישוב נפרד של הכנסתו, לא תחול כאשר הכנסת בן זוג אחד תלויה בהכנסתו של האחר. חלק זה כונה לעיל דרישת אי-התלות. על-פי ההלכה הפסוקה שנקבעה במספר פסקי דין: "המבחן לקיומה של תלות בין מקורות ההכנסה הוא היכולת של בן הזוג האחד להשפיע באופן מכריע - אם לא

בלעדי - על תנאי ההעסקה של בן הזוג השני ועל שכרו" (ע"א 4599/91 מלצר נ' פקיד השומה, חיפה, פ"ד מז(3) 83, 87 (1993)). בחלקו השני של הסעיף קובע המחוקק כי בהתקיים אחת משלוש חזקות עובדתיות (להלן: חזקות התלות), הכנסת בן הזוג האחד לא תיראה כבלתי תלויה בהכנסת האחר, וממילא לא יוכלו בני הזוג לתבוע חישוב נפרד של הכנסתם.

8. בהלכת קלט נבחנה פרשנות חלקו השני של הסעיף – חזקות התלות. בכדי לפרש את חזקות התלות על פי תכליתן מנה פסק הדין בעניין קלט את התכליות האובייקטיביות והסובייקטיביות של סעיף 66(ד) סיפא. תכליתו הסובייקטיבית של הסעיף, כך נקבע, היא מניעת הפחתות מס בלתי לגיטימיות, ואילו תכליתו האובייקטיבית היא הגשמת הזכות לשוויון. בהקשר הנוכחי, עיקר הרלוונטיות של זכות זו היא במניעת הפליה בין זוגות ליחידים, וכן על דרך רוב, אף במניעת הפליה בין גברים לנשים. בפסק הדין בעניין קלט מתואר בהרחבה החשש שחישוב משותף של ההכנסה יפגע דווקא בשילוב נשים בשוק העבודה, מכיוון שתפיסות חברתיות רווחות גורסות כי אין הן המפרנסות העיקריות במקרים רבים. אם כן, בהתחשב בתכליות הסעיף, נקבע בפסק דין קלט כי חזקות התלות אינן חזקות חלוטות, אלא ניתנות לסתירה. כלומר, על-פי מסקנת הלכת קלט, גם כאשר מתקיימים התנאים העובדתיים הקבועים בחזקות התלות, יכולים בני-הזוג להוכיח כי אין תלות בין מקורות הכנסותיהם. יחד עם זאת, הלכת קלט לא מתייחסת במפורש למקרים שבהם אמנם מתקיימת תלות בין ההכנסות, אך מתעורר ספק אם חישוב משותף של ההכנסה יגשים את תכלית החוק בהעדר תכנון מס. במקרים אלה מתעוררת שאלה פרשנית באשר לחלקו הראשון של סעיף 66(ד) – כיצד יש לפרש את דרישת אי-התלות על מנת שתהלום את תכליתה? האם תלות בין הכנסות בני זוג היא לכשעצמה סיבה למניעת החישוב הנפרד; או שמא, מדובר אך באינדיקציה לקיומה של תחבולת מס מטעם בני הזוג? שאלה זו מונחת עתה לפתחנו.

9. בחינת תכליתו של סעיף 66(ד) לפקודה מובילה למסקנה המתבקשת כי תכלית שני חלקי הסעיף זהה – מניעת הפחתות מס מלאכותיות ובלתי נאותות. ראשית, מסקנה זו נתמכת על ידי בחינתו של תהליך חקיקתה של דרישת אי-התלות. דרישה זו נחקקה במסגרת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה, התשי"ז-1957, בעוד חזקות התלות נחקקו כארבע שנים מאוחר יותר במסגרת החוק לתיקון פקודת מס הכנסה, התשכ"א-1961. אמנם עיון בדברי ההסבר להצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה, התשי"ז-1956, ה"ח 283, אינו מסייע להבהיר את תכלית תיקון החוק בסעיף זה, אף על פי כן, מלומדים ושופטים שונים שהתייחסו לתהליך החקיקה, ראו כמובן מאליו שכוונת התיקון מ –

1957 היא "לסכל תחבולות להערמת מס" (אריה לפידות "הטלת המס על הכנסת האשה הנשואה" מעמד האשה בחברה ובמשפט 117, 121-122 (פרנסס רדאי, כרמל שלו ומיכל ליבן-קובי עורכות, 1995); ראו גם: עניין קלט, סעיף 12 לפסק דינה של השופטת שטרסברג-כהן וההפניות שם; ע"א 220/72 פקיד השומה, חיפה נ' רוזנברג, פ"ד כז(1) 180, 181 (1972); אלפרד ויתקון ויעקב נאמן דיני מסים: מס הכנסה, עזבון ושבח 200 (מהדורה רביעית, 1969); דוד גליקסברג גבולות תכנון המס 112 (1990) (להלן: גליקסברג)). וחשוב יותר: רושם דומה משתמע מעיון בדיוני הכנסת עובר לקבלת החוק (ראו דברי חבר הכנסת ז' סוזאייב בד"כ 22, 1565-1566 (התשי"ז) והשוו לדברי יושב ראש ועדת הכספים דאז י' גורי שם בעמודים 1553-1554).

10. שנית, הכרה בתכלית האנטי-תכנונית כתכליתה של דרישת אי-התלות נובעת גם מלשון הסעיף בנוסחו הנוכחי ובייחוד מנוסח חזקות התלות השניה והשלישית. חזקת התלות השניה, למשל, קובעת כי לא יראו הכנסה של בן זוג כבלתי תלויה כאשר היא צומחת מחברה בה מחזיק בן הזוג השני ב-10% לפחות מזכויות ההצבעה. החוק מסייג כלל זה בקובעו כי החזקה תתקיים אלא אם החברה שילמה את משכורתו של בן הזוג זמן סביר לפני נישואיו או חמש שנים לפני שבן זוגו החזיק בזכות כלשהי בחברה. פירוש דרישת אי-התלות כדרישה עצמאית המנותקת מהתכלית האנטי-תכנונית, יקשה על הבנת סייג זה, שכן ותק השנים בעבודה אינו משפיע על התלות בין ההכנסות. כאשר אחד מבני הזוג נמצא בעמדת השפעה בכירה בחברה, הוא עשוי להשפיע על גובה משכורתו של בן הזוג השני בין אם בן הזוג השני הוא ותיק בחברה ובין אם החל לעבוד בה באותו יום. הרלוונטיות של ותק העבודה איננה טמונה ביכולת ההשפעה על השכר, אלא בהסתברות שיכולת זו מומשה. כאשר בן הזוג הצטרף למקום העבודה לאחר החתונה או בסמיכות לה, גדלים הסיכויים שסיבת העסקתו האמיתית היא תכנון מס. לעומת זאת, כאשר בן הזוג עובד בחברה מימים ימימה, ישנה ראייה לכאורה לכך שהעסקתו דרושה וראויה. כלומר, חזקות התלות אינן מתארות מקרים שבהם סביר להניח כי קיימת תלות, אלא מקרים שבהם סביר להניח כי בני הזוג מבצעים מניפולציה על ידי תכנון מס.

11. יתר על כן, קשה למצוא סיבה טובה יותר לדרישת אי-התלות מאשר התכלית האנטי-תכנונית. התכלית האלטרנטיבית היחידה לה טען פקיד השומה היא "היתרון לגודל". דא עקא, "היתרון לגודל" אינו תכלית משכנעת לדרישת אי-התלות, מכיוון שאין כל קשר בינו ובין התלות שבין הכנסות בני הזוג. הן במקרה שהכנסות בני הזוג תלויות האחד בשני והן במקרה שהכנסות בני הזוג בלתי תלויות, ה"יתרון לגודל" ממשיך להתקיים. אדרבה, דרישת אי-התלות גורסת כי במקרה שהכנסות בני הזוג בלתי תלויות,

הכנסתם תחושב בנפרד, אף שגם במקרה זה נהנים בני הזוג מ"יתרון לגודל". למעלה מן הצורך, יצוין אף כי פסק הדין בעניין מרדכי ציין את ה"יתרון לגודל" כתכלית כללית לחישוב משותף של הכנסות בני-זוג ולא כתכליתה של דרישת אי-התלות. משקבע המחוקק כי בני-זוג שהכנסתם אינה תלויה זה בזה רשאים לדרוש שהכנסתם תחושב בנפרד, ממילא נקבע כי "היתרון לגודל" אינו מצדיק חישוב משותף של ההכנסה מקום בו אין חשש לתכנון מס.

#### דרישת אי-התלות כנורמה אנטי-תכנונית

12. לפיכך, יש לקבל את טענת הנישומים כי תכליתה הבלעדית של דרישת אי-התלות היא התכלית האנטי-תכנונית. אלא שאין זה השיקול היחיד הפועל בענייננו. שיקול נוסף אליו יש להידרש הוא טיבה של דרישת אי-התלות כנורמה אנטי-תכנונית. האבחנה המקובלת בספרות, בהקשר זה, היא בין נורמות אנטי-תכנוניות כלליות ובין נורמות אנטי-תכנוניות מיוחדות (גליקסברג, בעמ' 90-120). נורמות אנטי-תכנוניות כלליות קובעות באופן טיפוסי עילות כלליות ומופשטות של תכנוני מס בלתי נאותים. בדיני המס הישראליים, הדוגמא הבולטת ביותר מצויה בסעיף 86 לפקודה אשר מאפשר לפקיד השומה שלא להכיר בהפחתת מס הנובעת מעסקה שהיא עסקה "מלאכותית" או "בדויה" או "שמטרתה היא הפחתת מס בלתי נאותה". ברי כי מדובר בעילות שמותרות מקום רחב לשיקול דעת באשר לתחולת הסעיף על עסקה ספציפית כזו או אחרת. לעומת זאת, דיני המס כוללים גם נורמות אנטי-תכנוניות מיוחדות, אשר קובעות את התייחסות פקיד השומה לפעולות ספציפיות שמבצע הנישום, ושבאופן טיפוסי כוללות מאפיינים של תכנון מס. נורמות מיוחדות שכאלו, מגבירות את הודאות המשפטית, שכן הן חלות רק כאשר מתקיימים יסודות עובדתיים מוגדרים, והן אף מסייעות לרשויות המס להתגבר על נטל ההוכחה הנדרש בעת שימוש בנורמה האנטי-תכנונית הכללית. מנגד, חסרונן הבולט של הנורמות הללו הוא כי פעמים רבות הן יוצרות "שולי תחולה רחבים, המביאים להחלת נורמות מיוחדות על אירועים נטולי תכנון מס" (גליקסברג, בעמ' 111).

13. "דרישת אי-התלות" שייכת לתחום הנורמות האנטי-תכנוניות המיוחדות, באשר היא קובעת מקרה ספציפי ומוגדר – בני-זוג שהכנסת אחד מהם תלויה בהכנסת השני – ומחילה עליו דין מיוחד כדי לסכל אפשרות לתכנון מס בלתי נאות. גם ביחס לנורמות אנטי-תכנוניות מיוחדות, מקובלת בספרות הבחנה בין חזקות חלוטות לבין חזקות הניתנות לסתירה (גליקסברג, בעמ' 111-115). חזקה חלוטה נקבעת כאשר המחוקק מבקש להתייחס לפעולה הנדונה כתכנון מס בלתי נאות, יהא המניע



הסובייקטיבי העומד מאחוריה אשר יהא. קביעה כזו אמנם מחריפה את בעיית תחולת היתר הבלתי מוצדקת של הנורמה האנטי-תכנונית המיוחדת, אך במקביל גם מאפשרת לרשויות המס להתגבר על בעיית קשיי ההוכחה באופן אבסולוטי. כך למשל, סעיף 144(א) לפקודה קובע כי כל החתום על דו"ח לרשויות המס נחשב כמי שיודע כל עניין המופיע בדו"ח, ולא ניתנת לו אפשרות להפריך חזקה זו. לעומת החזקה החלוטה, חזקה הניתנת לסתירה מסתפקת בקביעת ברירת מחדל שלפיה תיחשב הפעולה הנדונה לתכנון מס בלתי נאות, תוך שנשמרת לנישום אפשרות להוכיח כי מטרתו היו לגיטימיות. לדוגמא, סעיף 88 לפקודה קובע חזקה הניתנת לסתירה שלפיה בכל הקשור למיסוי רווחי הון, יש להתייחס למחיר השוק של הנכס שהועבר, אלא אם שוכנע פקיד השומה כי המחיר המוסכם של הנכס נקבע בתום לב. חזקה כזו מצמצמת את בעיית תחולת היתר של הנורמה האנטי-תכנונית המיוחדת, שכן הנישום זכאי להוכיח כי אין הצדקה להחלת הנורמה בעניינו. יחד עם זאת, חזקה הניתנת לסתירה גם מטילה נטל נוסף על רשויות המס, אשר נדרשות לבחון את טענות הנישום לגופן ופוגעת ממילא בוודאות המשפטית.

14. במקרה שלפנינו, לשון החוק מצביעה בבירור על כך שמדובר בחזקה חלוטה, ולא בחזקה הניתנת לסתירה. סעיף 66(ד) לפקודה קובע במפורש כי לא יתבצע חישוב נפרד "אלא אם הכנסת בן-הזוג האחד באה ממקור הכנסה בלתי תלוי במקור הכנסה של בן-הזוג השני". קשה להעלות על הדעת פרשנות מילולית סבירה אשר מוצאת בנוסח הסעיף סמך לטענה כי פעמים יתבצע חישוב נפרד גם כאשר הכנסת בני הזוג מגיעה ממקורות הכנסה תלויים. פרשנות שכזו אף לא הוצעה בטיעוני הנישומים בשלושת התיקים שלפנינו או בפסקי הדין של בתי המשפט המחוזיים. הטענה הפרשנית היחידה שהובעה בהקשר זה מופיעה בפסק דינו של בית המשפט המחוזי מושא ע"א 1177/10 (כבוד השופט א' אברהם) לפיה יש לראות את התלות שבסעיף 66(ד) לפקודה כמכוונת לכך ששיעור התמורה שמקבל כל אחד מבני הזוג יהיה בלתי-תלוי בעובדה כי מדובר בבני זוג. אלא שפרשנות זו אינה תואמת את לשון הסעיף שכן התלות המוזכרת בסעיף היא תלות בין מקורות ההכנסה בלבד. יתר על כן, קבלת טענות הנישומים תוביל לכך שסעיף 66(ד) יכלול חזקה הניתנת לסתירה באשר לקיומה של חזקה הניתנת לסתירה – חזקות התלות יתפרשו כחזקה הניתנת לסתירה לקיומה של תלות, שהיא לכשעצמה מתפרשת כחזקה הניתנת לסתירה לקיומו של תכנון מס בלתי נאות. מבנה מורכב שכזה אינו בלתי אפשרי מבחינה אנליטית, אך קשה לראות כיצד הוא עולה בקנה אחד עם לשון הסעיף. כידוע, לשונו של החוק תוחמת את היקף פרשנויותיו האפשריות. אמנם, כמו כל חוק אחר, גם חוק מס יתפרש על-פי תכליתו, אך תנאי קדם הכרחי לפרשנות המוצעת הוא כי תהיה לה נקודת אחיזה בלשון החוק (אהרן ברק

"פרשנות דיני המסים" משפטים כח 425 (תשנ"ז). בענייננו, לשונו הברורה של הסעיף אינה מותירה מקום לפרשנות הגורסת כי דרישת אי-התלות היא חזקה הניתנת לסתירה, אף אם קיימים טעמים כבדי משקל להעדפת מסקנה שכזו, וביניהם קידום תכליות החוק כפי שהוגדרו בעניין קלט, וביניהן קידום השוויון ומיגור ההפלייה.

15. ככלל, נמתחה בעבר ביקורת על שימוש בחזקות חלוטות במסגרת דיני המס, מפני החשש מתחולת יתר הפוגעת בעקרון היסודי של "גביית מס אמת" (גליקסברג, בעמ' 121-122; פרשת קלט, בעמ' 766-767, וההפניות שם; ע"א 2343/05 בנק קונטיננטל בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין אזור תל אביב (לא פורסם, 6.7.2010)). על אף הנטל המוגבר המוטל על רשויות המס כתוצאה מקיומן של חזקות הניתנות לסתירה, שיקול זה זכה בדרך כלל לחשיבות משנית אל מול העיקרון היסודי של "גביית מס אמת":

"טוען פקיד השומה כי ביסוד הסעיף הקובע את החזקות, עומדת בנוסף לתכלית למנוע הפחתת מס בלתי לגיטימית, אי היכולת המעשית והנורמטיבית לבחון את התלות בין מקורות ההכנסה של בני הזוג וכי לפיכך יש לראות בהן חזקות חלוטות. טענה זו אינה מקובלת עלי. ראשית, גם אם החזקות אינן חלוטות עומד לזכותן של רשויות המס יתרון ראייתי בעל חשיבות רבה. משום שבשל קיומן של החזקות, אין הוא צריך להוכיח דבר. החזקה עומדת לצידו. הנטל הוא על הנישום להפריך אותה. אינני סבורה שמצב ראייתי כזה מכביד יתר על המידה על הרשויות ומביא להחטאת מטרת גביית מס אמת. שנית, גם אם מבחינת פקיד השומה עדיף קיומן של חזקות חלוטות, אין זו סיבה מספקת לשלול מנישום זכות והזדמנות להוכיח את מצב הדברים לאשורו. שלישית, מבחינת תקנת הציבור לא נראה לי כי יש לפרש הוראת מס באופן המונע אדם מלהוכיח מצב עובדתי אמיתי היכול ליהנות אותו ביתרון מס, רק כדי להקל על פקיד השומה בבחינת התלות האמורה."  
(פרשת קלט, בעמ' 761-762)

דברים אלה, ככתבם וכלשונם, יפים לכאורה גם לענייננו, אלא שבמקרה זה אין בידינו לחרוג מלשון החוק ולפרשו באופן המתחשב בתכליתו בלבד. ואכן, הפסיקה מעולם לא קבעה כי כל החזקות הקבועות בכלל חקיקת המס הן חזקות הניתנות לסתירה, אף שחזקות מסוג זה מקדמות טוב יותר את התכלית בדבר גביית מס אמת. אדרבה, מקום בו לשון החוק הורתה כי המחוקק התכוון בבירור ליצור חזקה חלוטה, נפסק כי: "בהקשר זה ביכר המחוקק שיקולים שעניינם יעילות אדמיניסטרטיבית, אף במחיר של סטייה מסוימת מתכליתו המרכזית של החוק" (ע"א 9333/02 מנהל מס ערך

מוסף טבריה נ' חוסיין, פס' 13 לפסק דינו של השופט גרוניס (לא פורסם, 12.5.2010)). לפיכך, אין בעצם החסרונות הטמונים, מניה וביה, בחזקות חלוטות כדי להצדיק פרשנות שאין לה עיגון בלשונו של החוק. אשר על כן, בענייננו, יש לפרש את סעיף 66(ד) כקובע כי בכל מקרה בו מתקיימת תלות בין הכנסות בני הזוג תחושב הכנסתם במשותף, אף אם גובה ההכנסה לא נבע משיקולי מס. המחוקק לא איפשר לנישומים להפריך את החזקה החלוטה שנקבעה בעניינם כאשר יש תלות בין הכנסותיהם, וזאת משיקולי יעילות אדמיניסטרטיבית של רשות המיסים ומשיקולי ודאות, יציבות ועקביות. שיקולים אלה, אשר זוכים בכל מקרה למשקל גבוה בפרשנות דיני המס (ע"א 8569/09 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' פוליטי (לא פורסם, 28.5.2008)), ראויים להנחות גם את פרשנותו של סעיף 66(ד) לפקודה, במיוחד לנוכח לשונו החד-משמעית של הסעיף.

16. אין להכחיש כי פרשנות זו מכבידה על בני-זוג שעובדים ביחד, ואף מתמרצת אותם לעבוד במקומות עבודה נפרדים או בחברות שאינן בשליטתם כדי להפחית את חבות המס שלהם. מכיוון שקשה לתאר אינטרס חברתי מתקבל על הדעת אשר מצדיק הטלת נטל כלכלי מוגבר על מגזר זה דווקא, תוך ייחוס חשד מתמיד כי כלל חבריו מעבירים לרשויות המס דיווחים מסולפים ומלאכותיים, תוצאה זו מעוררת אי-נוחות רבה. שיטת המשפט שלנו, על כל תחומיה ורבדיה, הן בחקיקה הן בהלכה הפסוקה, השכילה בעבר לנקוט בצעדים רבי משמעות למען קידום השוויון בחברה בכלל ובתשלום המס בפרט. האתגר בפיתוח ושכלול מנגנוני גביית המס מזוגות נשואים, כך שימשיכו ויקדמו מגמה מבורכת זו, אינו תמיד קל לביצוע אך עמידה בו היא הכרחית לשם שימור ערכי היסוד של החברה בישראל. כפי שנכתב על-ידי בית משפט זה בעבר: "חברה המכבדת את ערכי היסוד שלה ואת זכויות היסוד של חבריה צריכה להיות מוכנה לשלם מחיר סביר על-מנת שערך השוויון לא יעמוד ככלי ריק מתוכן, אלא יקבל ביטוי ויישום הלכה למעשה." (בג"ץ 4541/94 מילר נ' שר הביטחון, פ"ד מט(4) 94, 122 (1995)). בהקשר זה יצוין כי סעיף 66(ה) לפקודה, הקובע כי בהתקיים תנאים מסוימים תחושב בנפרד גם הכנסתם של בני-זוג שקיימת תלות בין הכנסותיהם, מספק לבעיה זו מענה חלקי בלבד. הקושי המרכזי הקיים בהסדר הקבוע בסעיף זה מצוי בתקרה הקובעת כי חישוב נפרד על-פי סעיף זה ייעשה רק עד להכנסה שנתית של 42,000 שקלים – סכום הנמוך משמעותית משכר המינימום בחישוב חודשי. בני-הזוג בערעורים אלו לא טענו להחלת סעיף 66(ה), ובהתחשב בתקרה הנמוכה שקבע המחוקק לתחולתו, סביר להניח שגם בעתיד יעדיפו זוגות רבים לדרוש חישוב נפרד של הכנסתם על-פי סעיף 66(ד) ולא על-פי סעיף 66(ה).

אשר על כן, ניתן לקוות כי המחוקק יבחן בשנית האם נוסחו של סעיף 66(ד) לפקודה הוא עדיין הנוסח הרצוי כיום, כ-55 שנים לאחר חקיקת הסעיף.

ע"א 8297/09 ונ"א 1177/10

17. ע"א 8297/09 עוסק בחישוב הכנסתם של בני הזוג שרה ושחר שקורי אשר החזיקו בשנות המס 2000-2003 ב-51% וב-49% (בהתאמה) ממניות חברת "שחר שקורי בע"מ" העוסקת במוצרי טיפוח לשיער, קוסמטיקה וציוד נלווה למספרות. ע"א 1177/10 עוסק בחישוב הכנסתם של בני הזוג יצחק וענת פנינה כהן אשר החזיקו בשנות המס 2003-2004 ב-100% ממניות חברה משותפת לייעוץ ארגוני בחלקים שווים. פסקי הדין שניתנו בבית המשפט המחוזי קבעו כי הנישומים זכאים לחישוב נפרד של הכנסותיהם, אף שהתקיימה תלות ביניהן, מכיוון שהוכיחו כי גובה שכרם נקבע משיקולים לגיטימיים ולא נועד להפחית את חבותם במס. כאמור, לא מצאנו בסיס בחקיקה שיאפשר לנישומים להוכיח כי הם זכאים לחישוב נפרד אף שקיימת תלות בין הכנסותיהן. לפיכך, ומכיוון שאין חולק כי קיימת תלות בין ההכנסות כאשר בני הזוג מחזיקים ב-100% ממניות חברה משפחתית, ואין ספק כי במצב זה גובה שכרו של כל אחד מהם מושפע משכרו ומהחלטותיו של השני, יש לקבוע כי הכנסותיהם יחושבו במשותף.

ע"א 8114/09

18. ע"א 8114/09 עוסק בחישוב ההכנסה של בני הזוג משה וסימה מלכיאלי אשר נתקבלה מחברת "מ. מלכיאלי בע"מ". משה מלכיאלי מחזיק ב-96.6% ממניות חברה זו, העוסקת במתן שירותי סיעוד לקשישים, והחברה מעסיקה אותו ואת אשתו כשכירים. פסק דינו של בית המשפט המחוזי קבע כי קיימת תלות בין הכנסות שני בני הזוג מלכיאלי ולכן הכנסתם תחושב במשותף. כאמור לעיל, כאשר קיימת תלות בין הכנסות של בני-זוג, קובעת הפקודה כי הכנסתם תחושב במשותף, גם אם הם סבורים כי בכוחם להוכיח את נאותות שכרם. לפיכך, צדק בית המשפט המחוזי בקובעו כי אין מקום להתערב בהחלטת פקיד השומה לחשב את הכנסת בני הזוג מלכיאלי במשותף.

סוף דבר, ע"א 8297/09 וע"א 1177/10 מתקבלים; ע"א 8114/09 נדחה. המשיבים בע"א 8297/09 ובע"א 1177/10 והמערערים בע"א 8114/09 ישאו בהוצאות המדינה בסך של 5,000 ש"ח כל אחד בנפרד, ובסך הכל 15,000 ש"ח.

## המשנה לנשיאה

השופט י' דנציגר:

אני מסכים.

## ש ו פ ט

השופט נ' הנדל:

מסכים אני לחוות דעתו המקיפה של חברי המשנה לנשיאה. פרשנות כנה של לשון סעיף 66(ד) לפקודת מס הכנסה, התשכ"א-1961 מובילה לדעתי באופן ברור למסקנה אליה הגיע חברי. עוד מקובלת עליי קריאתו לתיקון הפקודה. לפנינו מקרה מובהק המצביע על המרחק בין הדין המצוי לבין הדין הרצוי. מעבר לשיקול בדבר השינויים במעמד האישה כעובדת והרחבת עיסוקיה בחמישים השנים שחלפו ממועד חקיקת הפקודה ועד היום, קיים שיקול נוסף. נדמה כי בעשורים האחרונים ערכו של התא המשפחתי – יהא אשר יהא – וחוזקו אינו כפי שהיה. סיבות רבות עומדות בבסיס תופעה זו – רבות אינן חיוביות, ודאי במבחן התוצאה. אין צורך להוסיף שיקולי מיסוי לרשימת הסיבות המחלישות את התא המשפחתי. זאת בדמות דין שאינו תואם את המציאות בימינו אנו ואף יוצר בנסיבות מסוימות הפליה כלפי הזוג הנשוי, באמצעות הענקת הטבה מיסית לזוג שאינו נשוי. יצוין כי לאחרונה הונחה על שולחן הכנסת הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (חישוב מס נפרד לבני זוג), התשע"א-2011 (18/2889/9) מתאריך 25.01.11. (וראו התייחסות כללית לנושא: פנחס שיפמן, על המשפחה החדשה: קווי פתיחה לדיון עיוני משפט כה (תשס"ה-2005); שחר ליפשיץ, שוויון בנישואין, הזכות להתגרש ואוטונומיה קהילתית, עיוני משפט כז, 169-171 (תשס"ג-2003); David Popenoe, "American Family Decline, 1960-1990: A Review"; and Appraisal" 55(3) *Journal of Marriage and Family*, 527 (1993) Edward J. McCaffery, "Taxation and the Family: A fresh look at behavioral gender basis in the (code" 40 *UCLA Law Review* 983 (1992-1993).

## ש ו פ ט

הוחלט כאמור בפסק דינו של המשנה לנשיאה א' ריבלין.

ניתן היום, ח' בשבט התשע"ב (1.2.2012).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

המשנה לנשיאה