

בית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 2704/99

ע"א 2875/00

בפני:

כבוד השופט א' מצא
כבוד השופטת (בדימ') ט' שטרסברג-כהן
כבוד השופט י' טירקל

המערער בע"א 2704/99 : משה מילשטיין

נגד

המשיב בע"א 2704/99 : פקיד שומה תל-אביב 1

המערער בע"א 2875/00 : יוסי אברהם

נגד

המשיב בע"א 2875/00 : פקיד שומה תל-אביב 3

ערעורים על פסקי-דין של בית-המשפט המחוזי בתל-אביב-
יפו מיום 24.3.1999 בעמ"ה 150/97 ומיום 1.3.2000 בעמ"ה
1062/98 שניתנו על-ידי כבוד השופטת ב' אופיר-תום

תאריך הישיבה : ט"ו בכסלו תשס"ג (20.11.02)

בשם המערער בע"א 2704/99 : עו"ד א' שוסטק

בשם המערער בע"א 2875/00 : עו"ד י' אברהם ועו"ד י' קווה

בשם המשיבים בע"א 2704/99
ובע"א 2875/00 : עו"ד י' ליבליין, עו"ד י' אבן-חיים

פסק-דין

השופט א' מצא:

האם סעיף 20 לחוק לתיקון דיני המשפחה (מזונות), תשי"ט-1959 (להלן: חוק
המזונות) - המתיר ניכוי דמי מזונות מן ההכנסה החייבת במס, בכפוף להגבלות על
שיעורי הניכוי, שבמקורן נקבעו (עוד קודם לחקיקתו) בפקודת מס הכנסה, 1947

(להלן: הפקודה הישנה) - ניתן ליישום אף לאחר וחרף ביטולן של מגבלות הניכוי? זו השאלה העיקרית העומדת להכרעה בשני הערעורים שלפנינו.

רקע בטיטי

2. במסגרת הסכם ממון, שנכרת בין המערער בע"א 2704/99 (להלן: מילשטיין) לבין מי שהייתה אשתו, ואושר (ביום 13.4.93) על-ידי בית-המשפט המחוזי, התחייב מילשטיין לשלם דמי מזונות לשלושת ילדיו, האחד מהם בגיר ושני האחרים קטינים. מילשטיין דרש מפקיד השומה לנכות, מהכנסתו החייבת במס את דמי המזונות אותם שילם מכוח ההסכם (107,902 ש"ח בשנת המס 1994 ו-96,476 ש"ח בשנת המס 1995). בקשתו נדחתה, ועל כך ערער מילשטיין לבית-המשפט המחוזי.

במסגרת הסכם ממון, שנכרת בין המערער בע"א 2875/00 (להלן: אברהם) לבין גרושתו, ואושר (ביום 25.11.96) על-ידי בית-המשפט לענייני משפחה, התחייב אברהם לשלם דמי מזונות לגרושתו ולשני ילדיהם הבגירים. גם אברהם דרש מפקיד השומה לנכות מהכנסתו החייבת במס את דמי המזונות ששילם מכוח ההסכם (86,914 ש"ח בשנת המס 1996 ו-165,876 ש"ח בשנת המס 1997). גם בקשתו סורבה, ואף הוא ערער על צדקת הסירוב לפני בית-המשפט המחוזי.

3. בדרישתם לנכות מהכנסותיהם את דמי המזונות ששילמו, הסתמכו המערערים על סעיף 20 לחוק המזונות, המורה לאמור:

ניכויים ממס הכנסה

20. חוייב אדם במזונות על-פי פסק דין או על-פי הסכם שאושר על-ידי בית-המשפט בהתאם להוראות חוק זה, יינתן לו ניכוי, לצורך חישוב הכנסתו החייבת במס הכנסה, עבור כל סכום ששילם על-פי פסק הדין או ההסכם האמור, בתנאי שהניכוי לא יעלה על שיעור הניכוי שנקבע בפקודת מס הכנסה, 1947, לגבי אותו סוג של קרובים, ובתנאי נוסף שההגבלות של פקודת מס הכנסה, 1947, על מספר הנתמכים שעבורם אפשר לדרוש ניכוי, לא יחולו במקרה זה.

כפי שנקל להיווכח, סעיף 20 לחוק המזונות מאפשר לנישום לנכות מהכנסתו החייבת במס דמי מזונות ששולמו על-ידו, אם מכוח חיובו בפסק-דין ואם על-פי הסכם שאושר על-ידי בית-המשפט בהתאם להוראות חוק המזונות. גובה הניכוי המותר הוכפף למגבלות שנקבעו בפקודה הישנה (כשגובה המגבלה משתנה בהתאם לסוג הקרובים

אשר להם שולמו דמי המזונות), למעט ההגבלה שנקבעה בפקודה הישנה ביחס למספר הנתמכים שעבורם אפשר לדרוש ניכוי. דא עקא שמגבלות הניכוי האמורות - שמעיקרא נקבעו (עוד לפני חקיקתו של סעיף 20) בפקודה הישנה, ואשר בעיקרן אומצו בפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], תשכ"א-1961 (להלן: הנוסח החדש או הפקודה) - בוטלו במסגרת החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 22), תשל"ה-1975 (להלן: תיקון 22). בתיקון 22 המיר המחוקק את שיטת הניכויים, שנהגה בעבר ביחס לתשלומי תמיכה לקרובים, בשיטה המבוססת על הענקת נקודות זיכוי ונקודות קיצבה. אלא שתיקון 22 לא גרר תיקון כלשהו בנוסחו של סעיף 20 לחוק המזונות. על רקע זה טענו המערערים, כי ביטול המגבלות על גובה הניכוי אין בו כדי לגרוע מזכות הניכוי העומדת לנישום לפי סעיף 20. אדרבה, מביטול המגבלות על גובה הניכוי, בעוד שהזכות לנכות את דמי המזונות הושארה על כנה, מתחייב, לטענתם, שכיום רשאים הם לנכות מהכנסתם החייבת במס את מלוא דמי המזונות בהם נשאו.

פסקי-דינו של בית-המשפט המחוזי

4. בית-המשפט המחוזי (השופטת ב' אופיר-תום) דחה את שני הערעורים. בקבלו את עמדת פקיד השומה קבע בית-המשפט, כי משבוטלו המגבלות על גובה הניכוי שוב אין להתיר ניכוי של דמי מזונות. בהחלטתה לדחות את ערעורו של מילשטיין (עמ"ה 150/97) סמכה השופטת המלומדת את החלטתה על שני נימוקים עיקריים. ראשית, קבעה, כי בכך שמילשטיין שילם את המזונות מכוח התחייבותו בהסכם הממון, אין כדי לגרוע מסיווג חיובו (לשלם מזונות לילדיו) כנובע מן הדין האישי החל עליו; וכי לאור הוראת סעיף 3(א) לחוק המזונות, סעיף 20 לחוק המזונות כלל אינו חל על המזונות ששולמו על-ידו. שנית, הוסיפה השופטת וקבעה, כי מביטול מגבלות הניכוי שהיו קבועות בפקודה - אליהן מפנה הוראת סעיף 20 לחוק המזונות - מתחייבת המסקנה כי שוב לא ניתן עוד ליישם את הוראת סעיף 20. נמצא, כי סעיף 20 התרוקן מתוכנו ואין לו עוד כל נפקות מעשית.

5. אף בעניינו של אברהם (עמ"ה 1062/98) קבעה השופטת המלומדת, כי דמי המזונות ששולמו אינם מותרים בניכוי. נימוקה העיקרי לכך היה, כי מאחר והמקור לחיובו של אברהם במזונות הוא הסכם הממון שעליו חתם - ולא הוראות חוק המזונות - סעיף 20 אינו חל על חיובו. עוד נקבע, כי המזונות ששילם אברהם לגרושתו הוצאו במפורש מהגדרת המונח "מזונות" שבסעיף 2 לחוק המזונות, וממילא אין הם נכנסים לגדרו של סעיף 20 לחוק. בפסק-דינה הוסבר, כי תכליתו של סעיף 20 אינה להעניק "מתנות" בעלמא לנישום שהתנדב לשלם מזונות לקרוביו מחוץ לגדר מחויבותו על-פי דין, אלא אך לפצות נישום שחויב מכוח הדין בתשלום מזונות. ובהסתמכה על פסק-

דינה בעניינו של מילשטיין, הוסיפה השופטת וקבעה, שעם ביטולן של מגבלות הניכוי התרוקן סעיף 20 לחוק המזונות מתוכנו והפך לחסר נפקות.

טענות הצדדים וגדר המחלוקת

6. בערעוריהם מבקשים המערערים לקבוע, כי דמי המזונות אותם שילמו מותרים בניכוי מהכנסתם החייבת במס, בהתאם להוראת סעיף 20 לחוק המזונות. לטענת מילשטיין, הוראת סעיף 3(א) לחוק המזונות לא נועדה לשלול את תחולתן של כל הוראות חוק המזונות על מזונות המשולמים מכוח הדין האישי, אלא רק את ההוראות המהותיות שבהן; והואיל ולטענתו, סעיף 20 לחוק המזונות קובע הוראה דיונית, אין בסעיף 3(א) לחוק כדי לשלול את החלתו על עניינו. לחלופין טען מילשטיין, כי המזונות ששילם לילדיו מקורם בהסכם הממון שאושר על-ידי בית-המשפט - ולא בדין האישי החל עליו - ודי בכך כדי להביאו בגדרו של סעיף 20. ובנוסף טען, כי למצער מן הדין היה להתיר לו לנכות את דמי המזונות ששילם לבנו הבגיר, שלגביהם לא הייתה מחלוקת כי חיובו לשלם לא נבע מן הדין האישי החל עליו. בדומה, טען גם אברהם בערעורו, כי מאחר ואת המזונות, לילדיו הבגירים ולגרושתו, חויב לשלם על-פי הסכם שאושר על-ידי בית-המשפט בהתאם להוראות חוק המזונות, הריהו - כעולה מהוראת סעיף 20 לחוק - כמי שחויב בתשלום לפי חוק המזונות.

פקיד השומה הגן לפנינו על הכרעותיו של בית-המשפט המחוזי. לטענתו, איש מן המערערים אינו זכאי לבוא בגדרו של סעיף 20 לחוק המזונות. ביחס למילשטיין טען, כי את המזונות לילדיו הקטינים שילם מכוח הדין האישי החל עליו; ולפי ההלכה הקיימת ביחס לפרשנות סעיף 3(א) לחוק המזונות, חוק זה - על מכלול הוראותיו - אינו חל על חבותו לשלם. כן טען, כי סעיף 20 נועד לחול רק על מי שחויב בתשלום מזונות על-פי הוראות חוק המזונות; ומאחר ומקור החיוב למזונות ששילם מילשטיין לילדו הבגיר הוא הסכם הממון - ולא הוראות חוק המזונות - סעיף 20 איננו חל. גם בעניינו של אברהם טען פקיד השומה, כי מאחר והמקור לחיובו במזונות אינו חוק המזונות, אלא הסכם הממון שכרת עם גרושתו, אין סעיף 20 מקים לו זכות לניכוי המזונות ששולמו מהכנסתו החייבת במס.

7. בנוסף למחלוקתם בשאלת תחולתו של סעיף 20 לחוק המזונות על מקרהו של כל אחד משני המערערים, נחלקו הצדדים בדבר פרשנותו של הסעיף. המערערים טענו, כי בית-המשפט המחוזי שגה בקובעו כי לאור ביטולן של מגבלות הניכוי, אין עוד אפשרות ליישם את הוראת הסעיף. לטענת המערערים, לביטולן של מגבלות הניכוי אין אלא משמעות אחת והיא, שזכות הנישומים לנכות את חיוביהם בדמי מזונות מהכנסתם

החייבת במס שוב אינה כפופה למגבלות כלשהן, ובידם לנכות את מלוא הסכומים ששילמו כדמי מזונות. פקיד השומה, לעומתם, תמך בעמדת בית-המשפט המחוזי, שהזכות לניכוי דמי מזונות, שהוענקה בסעיף 20, הותנתה בקיום המגבלות על הניכוי שנקבעו בפקודה; ומשבוטלו המגבלות, שוב אין עוד קיום אף לזכות הניכוי גופה. נמצא כי סעיף 20 התרוקן מתוכנו ואין עוד ליישמו.

8. שתיים הן, אפוא, השאלות העומדות להכרעתנו: האחת - והיא העיקרית - עניינה בפרשנותו של סעיף 20 לחוק המזונות. וביתר פירוט: כלום ביטול המגבלות על סכומי הניכוי מוביל, מניה וביה, גם לריקונה מתוכן (ובעצם, לביטולה למעשה ולהפיכתה לאות מתה) של הוראת סעיף 20; ואם התשובה לשאלה זו היא בשלילה, כיצד יש לפרש את הוראת סעיף 20 לנוכח ביטול המגבלות על סכומי הניכוי? והשאלה השנייה - שהכרעתה תלויה, בין היתר, בהכרעת קודמתה - כלום עומדת למערערים (או למי מהם) זכות לנכות את דמי המזונות ששולמו על-ידם, ואם התשובה לשאלה זו היא בחיוב, כיצד ייקבע גובה הניכוי המותר?

המסגרת החקיקתית

9. חוק המזונות, שנחקק בשנת 1959, נועד לעגן חובה - שבסיסה מוסרי - של תמיכה בקרובים, על-ידי הרחבת מעגל הזכאים לתמיכה כלכלית מקרוביהם. החוק מבחין בין שני סוגים של חובה לתשלום מזונות. עם הסוג הראשון נמנות חובת מזונות לבן הזוג (סעיף 2 לחוק) וחובת מזונות לילדים קטינים (סעיף 3 לחוק); וזאת מקום בו לא חל על המשלם דין אישי, או שאין עליו חובה לשלם מזונות על-פי הדין האישי החל עליו. עם הסוג השני נמנית החובה לזון קרובים נזקקים, החלה על המשלם (על-פי סעיף 4 לחוק) כלפי קרוביו האחרים (כגון הוריו, ילדיו הבגירים, נכדיו ועוד), בהתקיים התנאים שנמנו בסעיף 5 לחוק, ובהם חוסר יכולתו של בן המשפחה הנזקק לספק את צרכיו מעבודה, מנכסיו או ממקור אחר.

סעיף 20 לחוק המזונות נועד להקל עם אנשים שחויבו בתשלום מזונות על-פי חוק המזונות, וזאת בהענקת הזכות לנכות את סכומי המזונות ששילמו לקרוביהם מהכנסתם החייבת במס. עם זאת, ראה המחוקק להגביל את היקפה של הטבת מס זו. במועד חקיקתו של חוק המזונות חלה הפקודה הישנה. בסעיפים 15-115 לפקודה הישנה נכללו הוראות, שהתירו לנישום לנכות מהכנסתו החייבת במס את הוצאותיו לכלכלת אשתו, ילדיו הקטינים ובני משפחה אחרים, אם היו נטולי-יכולת לקיים את עצמם. ברצותו להגביל את גדר הניכוי המותר, בגין תשלומי מזונות בהתאם לסעיף 20 לחוק המזונות, אימץ המחוקק את המגבלות שנקבעו בפקודה הישנה ביחס לשיעור

הניכוי המותר בגין הוצאות כלכלתם של קרובים לסוגיהם, וקבע כי מגבלות אלו יחולו גם על הזכות לניכוי מזונות, בהתאם להוראת סעיף 20 לחוק המזונות. רק ביחס לאחת המגבלות האמורות נקבע כי היא לא תחול; והיא המגבלה שנקבעה בפקודה הישנה על מספר הקרובים הנתמכים שעבורם אפשר לדרוש ניכוי.

10. כרקע לדיון בפרשנותו של סעיף 20 לחוק המזונות אקדים ואתייחס למגבלות על גובה הניכוי, שמעיקרא נקבעו בפקודה הישנה, אומצו (בשינויים קלים) בנוסח החדש ולבסוף בוטלו בגדר תיקון 22. כדרוש לצורכי הדיון בערעורים שלפנינו, אסתפק בהתייחסות למגבלות על גובה הניכוי שהותר בגין הוצאות כלכלתם של ילדיו הקטינים ושל קרוביו נטולי-היכולת של הנישום. מגבלות אלו נקבעו בסעיפים 15ג, 15ד ו-115 לפקודה הישנה, שבמועד חקיקתו (בשנת 1959) של חוק המזונות עמדו עדיין בתוקפם:

ניכוי בעד ילדים

15ג. (א) (1) בחישוב הכנסתו החייבת במס של יחיד תושב ישראל, שהוכיח להנחת דעתו של פקיד השומה, כי בתוך שנת המס היו לו ילדים בחיים שכלכלתם היתה עליו ושלא מלאו להם 20 שנה, יותר לו ניכוי של 250 לירות בעד הילד הראשון, 300 לירות בעד הילד השני, 325 לירות בעד הילד השלישי ו-375 לירות בעד כל ילד נוסף.

(2) יחיד הזכאי לניכוי לפי פסקה (1), אך אינו זכאי לניכוי לפי סעיף 15 [שקבע את הניכוי בעד כלכלת אשה - א' מ', יותר לו ניכוי נוסף של 500 לירות; פסקה זו לא תחול על יחיד שהיה זכאי לניכוי לפי סעיף 15 אלמלא הוראות סעיף 23(2)(ב).

(3) לא יותר ניכוי לפי סעיף קטן זה בעד ילד שהיתה לו בזכות עצמו, בשנת המס, הכנסה העולה על 450 לירות, למעט הכנסה ממענק לימודים או הענקה חינוכית אחרת כיוצא בה.

(ב) בחישוב הכנסתו החייבת במס של יחיד תושב ישראל, שהוכיח, להנחת דעתו של פקיד השומה, כי בתוך שנת המס היו לו ילדים שלא מלאו להם 20 שנה ושהיו בשירות סדיר כמשמעו בחוק שירות בטחון, תש"ט-1949, יותר לו ניכוי של 60 לירות בעד כל ילד כאמור.

ניכוי בעד קרובים נטולי-יכולת

15ד. (א) יחיד תושב ישראל שהוכיח להנחת דעתו של פקיד השומה, כי בתוך שנת המס היו לו הוצאות לקיומו של בן משפחה נטול יכולת לקיים את עצמו, יותר לו ניכוי בסכום השווה להוצאות שהוציא, אך לא יותר מ-250 לירות בעד בן משפחה אחד; סך כל הניכויים לפי סעיף זה לא יעלה על 500 לירות, ואם כל בני המשפחה שבעדם

הוא תובע ניכוי הם רק הוריו והורי בן זוגו, על 1000 לירות.
 (ב) לא יותר ניכוי לפי סעיף זה בעד בן משפחה שהכנסתו באותה שנת המס עלתה על 750 לירות.
 (ג) לענין סעיף זה "בן-משפחה" - אביו, אמו, סבו, סבתו, וכן אחיו או אחותו שלא מלאו להם 20 שנה של היחיד או של בן-זוגו, ולגבי יחיד שאינו זכאי לניכויים לפי הסעיפים 15 ו-15ג גם אח או אחות שמלאו להם 20 שנה.

ניכוי בעד נטולי-יכולת עקב ליקוי גופני או שכלי 115. (א) הוראות הסעיפים 15ג(א) ו-15ד יחולו גם לגבי ילד או בן משפחה שמלאו לו 20 שנה אם עקב ליקוי גופני או שכלי הוא נטול יכולת לקיים את עצמו.
 (ב) לגבי אשה המשותקת לחלוטין ולגבי ילד מפגר או משותק יוגדל הניכוי לפי סעיף 15 או סעיף 15ג(א) ל-750 לירות.
 (ג) ילד או אשה כאמור בסעיף קטן (ב) המוחזקים במוסד מיוחד יותר לגביהם ניכוי נוסף בסכום השווה למחצית ההפרש שבין ההוצאות הממשיות להחזקתם כאמור לבין 750 לירות, אך לא יותר מ-300 לירות.

בסעיפים 37-42 לנוסח החדש, שנכנס לתוקף בשנת 1961, אומצו - בשינויים קלים - הוראות הסעיפים 15-115 של הפקודה הישנה. כך, סעיף 15ג, שעניינו ניכוי בעד ילדים, אומץ בסעיף 40 לפקודה; סעיף 15ד, שעסק בניכוי בעד קרובים נטולי-יכולת, אומץ בסעיף 41 לפקודה; ואילו סעיף 115, שעניינו ניכוי בעד נטולי-יכולת עקב ליקוי גופני או שכלי, אומץ בגדרו של סעיף 42 לפקודה. יצוין, כי בסעיף 40 לנוסח החדש - חליפו של סעיף 15ג בפקודה הישנה - היתוספה הוראה חדשה, שהסדירה את הניכויים המותרים לבני-זוג החיים בנפרד ומתחלקים ביניהם בכלכלת ילדיהם:

ניכוי בעד ילדים

40. (א)

.....

(3) הורים החיים בנפרד וכלכלת ילדיהם מחולקת ביניהם, יחולקו ביניהם הניכויים לפי פסקאות (1) ו-(2) [אשר אימצו את הוראות ס"ק (1)(א) ו-(1)(ב) לסעיף 115ג הישן - א' מ'] לפי יחס הוצאות הכלכלה שהוציא כל אחד מן ההורים; לא הסכימו ההורים על יחס הוצאות הכלכלה, יקבע אותו פקיד השומה.

....

11. בשנת 1975, בעקבות המלצותיה של "ועדת בן-שחר" (ראו: דין וחשבון הוועדה לרפורמה במיסים, המלצות לשינוי המס הישיר, (תשל"ה)) נחקק תיקון 22, אשר חולל רפורמה בדיני מס הכנסה. בהקשר הנוגע לענייננו התבטא השינוי בביטול הזכות לניכוי הוצאות לכלכלת קרובים, תוך המרתה בשיטה חדשה של הענקת נקודות זיכוי ונקודות קיצבה. וכך הוסבר בהצעת החוק טעמו של השינוי:

מערכת המס כוללת היום התחשבות במצב משפחתי ואישי, בהתאם לעקרון של מיסוי לפי יכולת תשלום. התחשבות זו מתבטאת בדרך כלל בניכויים אישיים, היינו סכומים המופחתים מסך ההכנסה לצורך חישוב ההכנסה החייבת במס. במערכת שבה השיעור השולי עולה עם ההכנסה גם ערך הניכויים עולה עם ההכנסה. בסולם המס המוצע חלים על יותר מ-90% של האוכלוסיה רק שני שיעורים שוליים (25% ו-35%), ולכן לגביהם אין משמעות כמותית גדולה להבחנה בין ניכויים מהכנסה לבין זיכויים מהמס בסולם קבוע ובלתי תלוי בהכנסה. לשיטת הזיכויים יש יתרון הפשטות, והיא ניתנת לשילוב במערכת קיצבאות הפטורות ממס.

הצעת החוק מבחינה בין שני סוגי זיכויים. הסוג האחד מוגדר כנקודת זיכוי, הניתנת לקיזוז מהמס רק כאשר קיים כנגדה חיוב במס. הסוג השני מוגדר כנקודת-קיצבה, המשתלמת לזכאי לה במישרין, גם כאשר אין כנגדה חיוב במס. נקודות הזיכוי יחליפו את הניכוי לתושב והניכוי בעד אשה, ועוד ניכויים אחרים. נקודות הקיצבה יבואו במקום הניכויים בעד ילדים והן במקום קיצבאות הילדים המשתלמות מאת המוסד לביטוח לאומי [ההדגש הוסף - א' מ'].

.....

שאר הניכויים האישיים הקיימים בפקודה - חלקם ישולבו במסגרת הביטוח הלאומי ומסגרות מתאימות אחרות, חלקם יבוטלו, וחלקם מוחלפים בזיכויים שווי ערך.

(הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 22), תשל"ה-1975, הצ"ח 1188, ל' בסיון תשל"ה, 9.6.1975, 317, בעמ' 320).

12. תחת מערכת ההוראות שהתירו ניכוי, שנכללה בפקודה בעבר, הנהיג תיקון 22 מערכת הוראות הקובעת נקודות זיכוי ונקודות קיצבה. בהתאם לכך, הוענקו בסעיף 40 לפקודה המתוקנת נקודות קיצבה ונקודות זיכוי בעד ילדים; ובסעיף 44 הוענקו נקודות זיכוי בשל הוצאות רפואיות מיוחדות ובשל החזקת קרובים במוסד מיוחד. ההוראות

הישנות, שהתירו ניכויים בגין תמיכה בקרובים נטולי-יכולת, בוטלו, מבלי שנקבעו במקומן הוראות המעניקות נקודות זיכוי; זאת מן הטעם שנושא התמיכה בנטולי-יכולת הועבר לטיפולו של המוסד לביטוח הלאומי (ראו הצ"ח 1188, שם, בעמ' 337). ואולם מקץ שנתיים - במסגרת החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 25), תשל"ז-1977 - תוקן סעיף 45 לפקודה, ובגדר הסעיף המתוקן הוענקו נקודות זיכוי גם בעד קרובים נטולי-יכולת. נוסחם העדכני של שלושת הסעיפים הנוגעים לענייננו, לאחר שורת תיקונים שנערכו בהם, הוא כדלקמן:

נקודת קיצבה וזיכוי בעד ילדים

40. (א) יחיד תושב ישראל זכאי לנקודות קיצבה בשל כל אחד מילדיו כקבוע בסעיף 109 לחוק הביטוח הלאומי [נוסח משולב], התשכ"ח-1968; תשלום נקודות הקיצבה ייעשה בידי המוסד לביטוח לאומי לפי חוק הביטוח הלאומי. (ב) (1) בחישוב המס של יחיד שהיו לו ילדים שבשנת המס טרם מלאו להם תשע עשרה שנה ושכלכלתם היתה עליו, אך אינו זכאי לנקודת זיכוי לפי סעיף 37 [שעניינו זיכוי בעד בן-זוג - א' מ'], יובאו בחשבון, בנוסף לנקודות הקיצבה לפי סעיף קטן (א), בשל ילדיו כאמור הנמצאים אצלו, 1/2 נקודת זיכוי בשל כל ילד, בשנת לידתו ובשנת בגרותו, ונקודת זיכוי אחת בשל כל ילד החל בשנת המס שלאחר שנת לידתו ועד לשנת המס שקדמה לשנת בגרותו, ובשל עצם היותו משפחה חד-הורית - נקודת זיכוי נוספת אחת בלבד. הוראה זו לא תחול על יחיד שהיה זכאי לזיכוי לפי סעיף 37 אילולא הוראות סעיף 66(ג)(2); (2) הורים החיים בנפרד וכלכלת ילדיהם מחולקת ביניהם, יקבל ההורה שאינו זכאי לנקודת זיכוי על פי פסקה (1), נקודת זיכוי אחת או חלק ממנה לפי חלקו בהוצאות הכלכלה. (3) לענין סעיף קטן זה - "שנת לידה" - שנת המס שבה נולד הילד; "שנת בגרות" - שנת המס שבה מלאו לילד שמונה עשרה שנים.

זיכוי בעד הוצאות החזקת קרוב במוסד

44. בחישוב הכנסתו החייבת של יחיד תושב ישראל שהוא או בן זוגו שילם בשנת המס בעד החזקתם במוסד מיוחד של ילד, בן זוג או הורה משותקים לחלוטין, מרותקים למיטה בתמידות, עיוורים או בלתי שפויים בדעתם, וכן בשל החזקת ילד מפגר במוסד מיוחד, יותר לו זיכוי ממס של 35% מאותו חלק מהסכומים ששילם העולה על 12.5% מהכנסתו החייבת. שר האוצר רשאי לקבוע בתקנות תנאים לזכאות לזיכוי ממס על פי סעיף זה.

זיכוי בעד נטולי יכולת

45. (א) בחישוב המס של יחיד תושב ישראל שהיו לו בשנת המס אשה או הורה משותקים לחלוטין, מרותקים למיטה בתמידות, עיוורים או בלתי שפויים בדעתם, או ילד משותק, עיוור או מפגר, או שהיה לאשתו הורה או ילד כאמור יובאו בחשבון בחישוב המס שלו או של בן זוגו שתי נקודות זיכוי בשל כל נטול יכולת.
- (ב) על אף הוראות סעיף קטן (א), בעד הורה נטול יכולת כאמור בסעיף קטן (א), יינתנו שתי נקודות זיכוי בלבד, בהתאם להודעת ההורה כפי שיקבע שר האוצר.
- (ג) יחיד יהיה זכאי לנקודות הזיכוי על פי סעיף קטן (א) רק אם לא קיבל זיכוי ממס עבור אותו בן משפחה על פי סעיף 44.
- (ד) שר האוצר רשאי לקבוע תנאים לזכאות לנקודות זיכוי על פי סעיף זה.

13. יושם-אל-לב, כי ביחס להוצאות כלכלתם של קטינים, מבחינה כיום הפקודה בין נישום המגדל את ילדיו לבין נישום שילדיו אינם אצלו. נישום שילדיו אצלו וכלכלתם עליו זכאי לנקודות קיצבה בהתאם לקבוע בחוק הביטוח הלאומי (סעיף 40(א) לפקודה) ובנוסף לכך גם לנקודות זיכוי (סעיף 40(ב)(1) לפקודה). לעומתו, נישום שילדיו אינם אצלו, אך הוא משתתף בכלכלתם, זכאי לנקודת זיכוי אחת, או חלק ממנה, לפי חלקו בהוצאות (סעיף 40(ב)(2) לפקודה). ברם, אף שסעיף 40(א) לפקודה, הקובע את הזכאות לנקודות קיצבה, על-פי לשונו, לכאורה חל גם על נישום שאינו מחזיק בילדיו אך משתתף בכלכלתם, הרי שלמעשה נישום כזה איננו מזוכה בנקודות קיצבה; זאת, מאחר שלפי הוראות פרק ד', סימן ב', לחוק הביטוח הלאומי [נוסח משולב], התשנ"ה-1995, נקודות קיצבה מוענקות רק להורה המגדל את ילדיו. בגין תמיכה בקרובים נטולי-יכולת מעניקה הפקודה נקודות זיכוי, בהתקיים תנאי סעיף 45, למעט במקרים בהם מתגורר הקרוב הנזקק במוסד ומתקיימים תנאי סעיף 44, שאז זכאי הנישום לנקודות זיכוי מכוח סעיף זה ואין הוא זכאי לנקודות זיכוי נוספות מכוח סעיף 45.

14. לא למותר להעיר, כי גם לפני חקיקתו של תיקון 22, נישום ששילם מזונות לילדיו לא נהנה מנקודות קיצבה. זכאות הורים לנקודות קיצבה בעבור ילדיהם הוסדרה בעבר במסגרת חוק הביטוח הלאומי [נוסח משולב], תשכ"ח-1968. עד לשנת 1975 העניק פרק ה' לחוק הביטוח הלאומי "קיצבה משפחתית" למשפחות שבהן ארבעה ילדים או יותר. בגין כל ילד הוענקה נקודת קיצבה אחת; ובמקום שבו חל פירוד בין ההורים, נהנה מנקודה זו ההורה שהילד גדל עמו (ראו סעיפים 106 ו-110 לחוק). בשנת

1975, במקביל לתיקון 22 לפקודה, תוקן פרק ה' לחוק הביטוח הלאומי (במסגרת חוק הביטוח הלאומי (תיקון מס' 17), תשל"ה-1975). הקצבאות המשפחתיות שנהגו עד אז הומרו, על-פי התיקון, בקצבאות ילדים, ואלו הוענקו להורים מבוטחים - המגדלים את ילדיהם - בעבור כל ילד. והוראות אלו אומצו בסימן ב' לפרק ד' בחוק הביטוח הלאומי [נוסח משולב], התשנ"ה-1995, אשר החליף את החוק משנת 1968. המסקנה הנגזרת מכך היא, שלעניין נקודות הקיצבה המוענקות לפי חוק הביטוח הלאומי, תיקון 22 לפקודה לא שינה לרעה את מצבם של נישומים המשלמים מזונות לילדיהם; שכן, גם לפני חקיקתו של תיקון 22 לא נהנו נישומים אלה מהטבה זו. בכך מתייחר הצורך להתייחס להטבה זו במסגרת הדיון בהוראות המס החלות על הורה המשלם מזונות לילדיו.

השאלות הפרשניות

15. סעיף 20 לחוק המזונות היפנה, כאמור, למגבלות הניכוי שהיו קבועות אז בפקודה הישנה ואשר הועתקו מאוחר יותר לפקודה בנוסחה החדש. תיקון 22 - שהמיר את שיטת הניכויים בשיטה של זיכויים - ביטל את סעיפי הפקודה, בהם נקבעו מגבלות הניכוי. תיקונים אלה לא גררו תיקון כלשהו בהוראת סעיף 20 לחוק המזונות. נוצר מצב בעייתי: בעוד שסעיף 20, המפנה למגבלות הניכוי שנקבעו בפקודה הישנה, מוסיף לעמוד על מכונו, אין עוד בפקודה הוראה כלשהי הקובעת מגבלה לניכוי. כיצד יפורש סעיף 20? פרקליטי הצדדים, כעולה מטענותיהם שנסקרו לעיל, הציגו עמדות קוטביות: המערערים כאמור טענו, כי משבוטלו המגבלות יש לפרש את סעיף 20 כמתיר לנישום לנכות מהכנסתו החייבת במס את מלוא סכום המזונות ששולם על-ידיו, מכוח חיובו (בפסק-דין או על-פי הסכם שאושר על-ידי בית-המשפט) בהתאם להוראות חוק המזונות. ואילו פקיד השומה טען, כי משבוטלו המגבלות הפקודה על גובה הניכוי המותר, אין עומדת עוד לנישום זכות ניכוי לפי סעיף 20. שורש מחלוקתם של בעלי-הדין נעוץ בהגדרת הזיקה שבין זכות הניכוי (שנקבעה בסעיף 20) לבין המגבלות שנקבעו בפקודה (ואומצו בסעיף 20). עמדת המערערים בשאלה זו היא, כי בהפנותו למגבלות שנקבעו בפקודה ביקש המחוקק אך לקבוע "תקרה" לגובה הניכוי המותר; ומכאן נובע כי ביטול המגבלות לא גרע מתוקפה של זכות הניכוי. ואילו עמדת פקיד השומה היא, כי זכות הניכוי, שהוענקה לנישום בסעיף 20, הותנתה מעיקרא בקיומן של מגבלות הניכוי שהיו קבועות בפקודה; ומשבוטלו המגבלות, בטלה גם זכות הניכוי.

16. חוששני, כי אף אחת משתי הגישות הקוטביות הללו איננה יכולה להתקבל כמות שהיא. עמדת המערערים היא מרחיקת-לכת. אילו נתקבלה הייתה היא מאפשרת לנישום לנכות מהכנסתו כל סכום ששולם כמזונות מכוח הסכם, ללא מגבלה כלשהי על

גובהו. תוצאה זו איננה יכולה להתקבל על הדעת; והדרישה לאישור ההסכם על-ידי בית-המשפט - בגדר הליך שפקיד השומה אינו צד לו - אינה מהווה ערובה מספקת לכך שהנישום (בעצה משותפת עם הזכאים למזונות שכלפיהם יתחייב) לא ינצל את זכות הניכוי כאמצעי להתחמקות מתשלום מס הכנסה. לא זו אף זו: לוא נתקבלה עמדת המערערים, נישום המשלם מזונות מכוח חוק המזונות עשוי היה ליהנות משתי הטבות מס בגין אותה הוצאה למזונות; האחת, הזכות לנכות את מלוא דמי המזונות מהכנסתו החייבת מכוח סעיף 20 לחוק המזונות, והשנייה, הזכות לנקודת זיכוי מכוח סעיף 40(א)(2) לפקודה - המעניק, כזכור, נקודת זיכוי לנישום החי בנפרד מילדיו אך משתתף בכלכלתם - או זכות לנקודות זיכוי מכוח סעיף 45(א) לפקודה, בעד התמיכה בקרובים נטולי-יכולת. תוצאה זו, לא רק שהיא עומדת בסתירה לעקרונות יסוד בדיני המס, אלא אף פוגעת בשוויון, בכך שהיא מפלה לטובה את "נישומי חוק המזונות" על פני נישומים אחרים, המשלמים מזונות שלא מכוח חוק המזונות והנהנים רק מקבלת נקודות זיכוי לפי הפקודה.

17. ברם, גם את עמדתו הפרשנית של פקיד השומה - ואשר אומצה בפסק-דינו של בית-המשפט המחוזי - אין בידי לקבל. ראשית, בקבלתה של עמדה זו יש, למעשה, משום ביטולו של סעיף 20 לחוק המזונות. ושנית, התוצאה הנלווית לפרשנות המוצעת על-ידי פקיד השומה היא הותרת חלק מן הנישומים, המשלמים מזונות מכוח חוק המזונות, ללא הטבת מס כלשהי. המדובר בנישומים המשלמים מזונות לקרוביהם הנזקקים, מכוח סעיפים 4 ו-5 לחוק המזונות, אך אינם נהנים מנקודות זיכוי לפי סעיף 45 לפקודת מס הכנסה. אתיחס בקצרה לכל אחד משני הטעמים.

18. ככלל, אין בית-המשפט מסיק מחקיקתו של חוק חדש את ביטולו מכללא של חוק ישן; ומקום שהמחוקק איננו מבטל במפורש את החוק הישן, עם ולרגל חקיקתו של החוק החדש, רואה בית-המשפט להעמידו בחזקתו, כי התכוון לקיים את שני החוקים זה לצד זה. כדברי השופט ברק בבג"ץ 174/85 חסן נ' מפקד כוחות צה"ל באזור יהודה ושומרון, פ"ד לט(3) 245:

הפרשן מניח, כי המחוקק לא נתכוון לבטל או לצמצם חקיקה קודמת, שאילו עמד עניין הביטול או הצמצום לנגד עיניו, היה קובע בוודאי הוראה מפורשת בעניין זה. אכן, הפרשן מבקש להניח, כי מטרתה של החקיקה היא במציאתה של הרמוניה חקיקתית, אשר תאפשר קיום זה בצד זה של דברי החקיקה השונים, בלא שהאחד מבטל או מצמצם את האחר.... (בעמ' 248).

כן ראו בג"ץ 256/88 מדאינווסט מרכז רפואי הרצליה נ' מנכ"ל משרד הבריאות, פ"ד מד(1) 19, 37-40; רע"פ 1057/99 יעקב יוחייב נ' התובע הצבאי הראשי, פ"ד נג(3) 365, 377; וכן: א' ברק פרשנות במשפט - תורת הפרשנות הכללית (תשנ"ב) 566-567. אכן, לחזקה שמכוחה נמנע בית-המשפט מלהכריז על ביטולו מכללא של חוק, ייתכנו חריגים. אלא שרק כאשר בין שני דברי חקיקה קיימת סתירה מהותית וברורה, העולה מהוראותיהם בצורה שאינה משתמעת לשתי פנים, ואין כל דרך פרשנית ליישב את הסתירה שבין הוראותיהם, יכיר בית-המשפט בביטולו מכללא - כולו או חלקו - של חוק מוקדם, מכוח הוראותיו של חוק מאוחר ממנו. בהתייחסו לרציונל שביסוד כלל זה ציין הנשיא שמגר (בפרשת מדאינווסט, בעמ' 38), כי

הנטייה להרחיק מסקנה בדבר ביטול מכללא באה למנוע הזרמתו של חוסר ודאות בלתי רצוי אל תוך הפרשנות של דברי-חקיקה, אשר בנוסחם יכולה הייתה הרשות המחוקקת לבטא באופן מפורש את כוונתה לבטל הוראת חוק קודמת, לו אכן רצתה בכך.

(כן ראו: בג"ץ 953/87, 1/88 פורז נ' ראש עיריית תל-אביב-יפו; סיעת העבודה בעיריית תל-אביב-יפו נ' מועצת עיריית תל-אביב-יפו, פ"ד מב(2) 309, 334).

לדעתי, פרשתנו אינה נכנסת לגדר המקרים החריגים. בין הוראת סעיף 20 לחוק המזונות, בדבר קיומה של זכות לניכוי, לבין הוראות הפקודה, המזכות את הנישום בנקודות זיכוי, לא קיימת, לטעמי, סתירה מהותית שאינה ניתנת ליישוב; ואת הוראת סעיף 20 ניתן לפרש באורח המיישב בינה לבין ההסדרים הקבועים בפקודה. מסקנתי אפוא היא, כי תיקון 22 לפקודה - שהמיר את שיטת הניכויים בשיטה של זיכויים - לא ביטל את זכות הניכוי שהוענקה לנישום בסעיף 20 לחוק המזונות; שאילו חפץ המחוקק לבטל זכות זאת, חזקה עליו שהיה עושה כן במפורש. חיזוק למסקנה זו מצוי בעובדה, שמאז חקיקתו של תיקון 22 (בתשל"ה) תוקן חוק המזונות לא פחות משלוש פעמים (בשנים תשל"ו, תשמ"א ותשנ"ה), ובגדרו של אף אחד מן התיקונים הללו לא ראה המחוקק צורך להתייחס לסעיף 20 לחוק.

19. ואשר לטעם השני: היעדר חפיפה מלאה בין קבוצת הנתמכים, שלפי חוק המזונות עלול הנישום לחוב במזונותיהם, לבין קבוצת נטולי היכולת, שנשיאה במזונותיהם מזכה את הנישום בנקודות זיכוי לפי הפקודה, מלמד, שאם תתקבל עמדת פקיד השומה, חלק מבין הנישומים שיחויבו במזונות קרוביהם מכוח חוק המזונות, לא יזכו עקב כך בהטבת מס כלשהי. הנה כי כן, סעיפים 4 ו-5 לחוק המזונות מחייבים אדם

בתשלום מזונות לחוג רחב של בני-משפחה נזקקים (העשוי לכלול את הוריו והורי בן-זוגו; את ילדיו הבגירים ובני-זוגם; את נכדיו; את הורי-ההורים שלו ושל בן-זוגו; וכן אחים ואחיות שלו ושל בן-זוגו); וזאת כשבן המשפחה אשר בו המדובר אינו יכול לספק את צרכיו מעבודה, מנכסיו או ממקור אחר. ואילו הזכות לקבלת נקודות זיכוי, בהתאם לסעיף 45 לפקודה, עומדת לנישום רק בגין תמיכתו בחוג מצומצם של אנשים מקרוביו (הכולל רק את אשתו; את ילדיו וילדי בן-זוגו; וכן את הוריו והורי בן-זוגו), הלוקים במוגבלויות קשות (כגון עיוורון, אי-שפיות, פיגור ושיתוק).

תוצאה בלתי-ראויה זו אינה מחויבת המציאות וניתן למונעה במתן פרשנות להוראת סעיף 20, שתכיר בזכותם של נישומים שאינם זכאים לבוא על תקנתם בקבלת נקודות זיכוי, לנכות את דמי המזונות ששולמו על-ידם מהכנסתם החייבת במס.

הנישומים הזכאים לניכוי מכוח סעיף 20 לחוק המזונות

20. מהי, אם כן, הפרשנות הראויה לסעיף 20 לחוק המזונות נוכח הוראות הפקודה בנוסחה היום? התשובה לשאלה זו, האמורה ליישב בין הוראת סעיף 20 להוראות הפקודה, תוך קיום הרמוניה חקיקתית ביניהן, צריכה להיגזר מתכליות החקיקה העומדות בבסיס סעיף 20 לחוק המזונות מזה ותיקון 22 לפקודה מזה, כפי שהן משתקפות מלשון ההוראות החקוקות ומהקשרן החקיקתי (ראו: ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד (2) 70, 74-75; ובג"ץ 693/91 אפרת נ' הממונה על מרשם האוכלוסין, פ"ד מז(1) 749, 765-766).

כפי שכבר ראינו, חוק המזונות נועד להרחיב את מעגל הזכאים למזונות. תכלית זו מגשים החוק בהטלת חובה - בהיעדר חובה לעשות כן מכוח הדין האישי - לשלם דמי מזונות לבן-זוגו וילדיו הקטינים של החייב. כן מטיל החוק חובת תשלום מזונות לקרובים נטולי-יכולת, שאינם יכולים לספק את צורכיהם מעבודה, מנכסים או ממקור אחר. סעיף 20 לחוק נועד להקל עם החייבים בתשלום מזונות לקרוביהם מכוח החוק, בהענקת הטבת מס, המושגת בניכוי דמי המזונות מהכנסתם החייבת. יצוין כי סעיף 20 לא נכלל בהצעת החוק המקורית, אלא הוסף לחוק בעקבות הדיונים בכנסת. הרציונל להוספת הסעיף הוסבר על-ידי חבר הכנסת חנן רובין, אשר אמר, כי "החברה המחליטה לחייב את הפרט לתמוך בקרוביו, על מנת שהם לא יפלו למעמסה על החברה - חייבת להכיר בחובה זו גם מבחינת חישובי מס ההכנסה" (ד"כ תשי"ט 1148). מהסבר זה לכאורה עולה, כי השיקול שניצב ביסוד חקיקתו של סעיף 20 היה להעניק הטבת מס לנישומים המשלמים מזונות לקרוביהם הנזקקים, ובכך מקטינים את הנטל הרובץ על קופת המדינה. אלא שסעיף 20 לא ייחד את ההטבה הכרוכה בזכות הניכוי רק לנישומים

המשלמים מזונות לקרוביהם הנזקקים; שכן, בפועל וכעולה מפשטות לשונו של סעיף 20, הוענקה זכות הניכוי לכל נישום שחויב במזונות מכוח חוק המזונות, אף אם מקבל התשלום איננו קרוב נזקק. אין זאת אלא שלנגד עיני המחוקק עמדו הוראות הפקודה הישנה. אפשרויות הניכוי שעמדו לנישום לפי הוראות הפקודה הישנה לא סיפקו את הצורך להיטיב עם כלל החייבים במזונות מכוח חוק המזונות; ונראה שבהעניין (בסעיף 20) את זכות הניכוי לכל נישום שחויב במזונות מכוח חוק המזונות, התכוון המחוקק לסגור את הפער בין גדר החובה לבין היקף הזכות הכרוכה בה. כך הושווה מצבו, לעניין זכות הניכוי, של הנושא במזונות מכוח חוק המזונות אשר אינו זכאי לניכוי המזונות מהכנסתו למצבם של הנושאים במזונות הזכאים לניכוי כזה. עם זאת ברור, כי המחוקק לא התכוון להיטיב עם מי שסעיף 20 חל עליו יותר מאשר עם משלמי מזונות אחרים. כך מתחייב, בין היתר, מהכפפת זכות הניכוי שקמה לנישום לפי סעיף 20 למגבלות הניכוי שנקבעו בפקודה הישנה.

לסיכום נקודה זו יש לקבוע, כי מטרתו של סעיף 20 לחוק המזונות הייתה להעניק זכות לניכוי דמי מזונות מן ההכנסה החייבת במס, לנישומים שחויבו בתשלום מזונות מכוח החוק, אך לא נהנו מן האפשרות לנכות את הוצאותיהם למזונות על-פי הוראותיה של הפקודה הישנה. בכך ביקש המחוקק להשוות את מצבם של נישומים אלה למצבם של משלמי המזונות האחרים, שהיו רשאים לנכות את הוצאותיהם האמורות על-פי הפקודה. ודוק: אף שלכאורה - ועל-פי פשטות לשונו - חל סעיף 20 על כלל משלמי המזונות מכוח החוק, הרי שלפי פרשנותו הנכונה של הסעיף, אלה מביין הנישומים שהיו זכאים לניכוי הוצאותיהם לפי הפקודה, לא יכלו ליהנות גם מניכוי לפי סעיף זה. פרשנות זו מעוגנת בעקרונות הרגילים של דיני המס, שלפיהם אין אדם יכול לנכות פעמיים את אותה הוצאה, אף אם הניכוי הותר לו בשני דברי חקיקה שונים. הכפפת הניכוי המותר לחייבים במזונות, שסעיף 20 חל עליהם, למגבלות הניכוי שהיו קבועות בפקודה הישנה נועדה - כך מסתבר - להשוות את מצבם של נישומים אלה למצבם של יתר משלמי המזונות, בד בבד עם מניעת מצב בלתי-שוויוני לפיו חלקם ייהנו מניכוי בשיעור גבוה יותר מנישומים אחרים.

21. כיצד תיקון 22 השפיע על מצב דברים זה? כזכור, תכליתו של תיקון 22, בהקשר הנוגע לענייננו, הייתה לבטל את שיטת הניכויים שנהגה בעבר ביחס לתשלומים עבור קרובים ולהחליפה בשיטה של הענקת נקודות קיצבה ונקודות זיכוי. תכליתו של תיקון זה לא הייתה לבטל את הטבת המס שהעניק סעיף 20 לנישומי חוק המזונות. מאידך, תכליתו גם לא הייתה להקנות לחלק מנישומי חוק המזונות כפל הטבה, אשר לא היה מוקנה להם גם קודם לתיקון. מכאן נובע כי הפרשנות היאה לסעיף 20 שלאחר

תיקון 22 היא זו שתכיר בכוח הסעיף להמשיך למלא את תכליתו המקורית, היינו זו שקדמה לתיקון 22. הנחת המוצא שביסוד האופציה הפרשנית האמורה היא, כי תיקון 22 לא הביא לביטולו מכללא של סעיף 20 לחוק המזונות, אלא אך השפיע על פרשנותו. ואין צריך לומר כי דיני הפרשנות מכירים באפשרות שחקיקה מאוחרת תשפיע על פרשנות החקיקה שקדמה לה. כדברי השופט ברק בפרשת ברזילי:

חוקים חדשים, היוצאים מאת המחוקק, יוצרים 'סביבה' חדשה, ויש בהם כדי להשפיע על פירושו של חוק קודם. ודוק: אין לנו עניין כאן בביטולו, המפורש או המשתמע, של חוק קודם, אלא בהשפעה על פירושו מכוח עצם קיומם של החוקים החדשים השונים (בג"ץ 428/86 ברזילי נ' מדינת ישראל, פ"ד מ(3) 505, בעמ' 619; כן ראו: בג"ץ 77/91 עווד נ' השר לענייני דתות ואח', פ"ד מה(2) 622, 625, וא' ברק פרשנות במשפט - פרשנות החקיקה (תשנ"ג) 347).

22. השפעתו של תיקון 22 על יישומו המעשי של סעיף 20 לחוק המזונות התבטאה בביטולן של מגבלות הניכוי שנקבעו בפקודה. ברם, ביטולן של מגבלות הניכוי לא היה אלא פועל-יוצא מביטולה של זכות הניכוי שהעניקה הפקודה לנישומים בגין תשלומי מזונות, תוך המרת ההטבה הכרוכה בזכות הניכוי בהטבה אחרת המבוססת על הענקת זיכויים (נקודות קיצבה ונקודות זיכוי). התפתחות זו מצדיקה לפרש את סעיף 20 לחוק המזונות באופן המחיל את הוראת הסעיף על חייב במזונות לפי הוראות חוק המזונות אשר איננו זכאי ליהנות מקבלת זיכוי מכוח הפקודה. לשון אחר: באנלוגיה לפרשנות סעיף 20 ערב תיקון 22, יש לומר, כי בעוד שבעבר העניק סעיף 20 זכות ניכוי למי שחויב במזונות לפי חוק המזונות שלא עמדה לו זכות ניכוי לפי הפקודה, הרי שהיום יש לפרש את סעיף 20 כמעניק את זכות הניכוי לחייב במזונות לפי חוק המזונות שלא עומדת לו זכות לקבלת זיכוי מכוח הפקודה. ודוק: נישום החייב במזונות לפי הוראות חוק המזונות, אך זכאי ליהנות מזיכוי לפי הוראות הפקודה, יראו אותו כמי שכבר זכה בהטבת המס המגיעה לו ושוב לא יהיה זכאי ליהנות מניכוי נוסף לפי סעיף 20. פרשנות זו תביא לידי כך, שנישום החייב במזונות לפי חוק המזונות יקבל הטבת מס כלשהי, אם על דרך זיכוי מכוח הפקודה ואם על דרך ניכוי מכוח סעיף 20, אך לא יהיה נישום החייב במזונות כאמור שיקבל כפל הטבה. נראה לי כי פרשנות זו מקיימת את הרציונל הניצב בבסיס חקיקתם של סעיף 20 לחוק המזונות מחד ושל תיקון 22 מאידך. התוצאה הנגזרת ממנה מקיימת את השוויון בין נישומים החייבים במזונות, בין אם חיובם נובע מדיניהם האישיים (והם זכאים לנקודות זיכוי מכוח הפקודה) ובין אם הוא נובע מהוראות חוק המזונות.

להטעמת-יתר של האמור אבקש להוסיף: לעיל הוסבר, כי סעיף 20 לחוק המזונות נועד להשוות - אך לא להיטיב - את מצבם של נישומים החייבים במזונות מכוח הוראות החוק לעומת נישומים החייבים במזונות מכוח דיניהם האישיים והזכאים להטבת מס מכוח הפקודה. עיקרון זה צריך להנחותנו גם בקביעת היקפה של זכות הניכוי העומדת לנישומים כאלה לאחר תיקון 22. לפיכך יש לקבוע, כי סעיף 20 אינו מקנה זכות ניכוי לנישומים המשלמים מזונות לילדיהם הקטינים מכוח החוק וזכאים, עקב כך, לנקודות זיכוי לפי סעיף 40(ב)(2) לפקודה. בדומה, אף נישומים המשלמים מזונות לבני-משפחה נזקקים מכוח חוק המזונות, ואשר נהנים מנקודות זיכוי לפי סעיף 45 לפקודה, אינם רשאים לניכוי הוצאותיהם מכוח סעיף 20. שונה מצבם של נישומים המשלמים מזונות לקרוביהם הנזקקים לפי חוק המזונות, אשר אינם זכאים לנקודות זיכוי לפי הפקודה. לנישומים אלה עומדת זכות ניכוי על-פי סעיף 20.

גובה הניכוי המותר על-פי סעיף 20

23. משהגדרתי את סוג הנישומים החייבים במזונות מכוח חוק המזונות, שלדעתי יש להכיר בזכאותם לניכוי בהתאם להוראת סעיף 20 לחוק, מוטל עליי להכריע בשאלת גובה הניכוי לו זכאים נישומים אלה. הצורך בכך נובע מביטולן של מגבלות הניכוי שנקבעו בפקודה, וכן מדחיית עמדת המערערים כי ביטול המגבלות משמעו היעדר כל מגבלה על גובה הניכוי. אכן, יישומו של סעיף 20 לחוק המזונות מותנה בקביעת מגבלה לגובה הניכוי המותר מכוחו; ועל המגבלה לקיים, ככל האפשר, את שורת השוויון בין חייבי מזונות הזכאים לניכוי לפי סעיף 20 לבין נישומים אחרים החייבים במזונות ונהנים, עקב כך, מנקודות זיכוי בהתאם להוראות הפקודה.

24. עמדת פקיד השומה בערעורים שלפנינו, כאמור, הייתה, כי משבוטלו המגבלות שנקבעו בפקודה התרוקן סעיף 20 לחוק המזונות מתוכנו ושוב אין הזכות לניכוי המוענקת בו ניתנת ליישום. בסיכומים מטעמו לא הוצגה עמדה חלופית כלשהי, אף לא בתגובה לטענה החלופית שהעלה בא-כוחו של מילשטיין בסיכומיו, ולפיה יש לפרש את סעיף 20 כמתיר ניכוי של המזונות תוך קביעת מגבלה לגובה הניכוי המותר באופן ה"עולה בקנה אחד עם הוראת הפקודה". בכלל מגבלות אפשריות, שהציע בא-כוחו של מילשטיין להמחשת עמדתו, נכללה ההצעה לקבוע מגבלת ניכוי אשר תשווה את מצבם של החייבים במזונות מכוח החוק למצבם של נישומים שכלכלת ילדיהם עליהם והזכאים לנקודות זיכוי בהתאם לפקודה.

מעניין לציין, כי הצעה פרשנית דומה - אם כי לא זהה - הועלתה על-ידי בא-כוחו של פקיד השומה, במסגרת טיעונו החלופי, לפני בית-המשפט המחוזי. טענתו לפני השופטת המלומדת הייתה כי יש להשקיף על סעיף 20 לחוק המזונות, לאחר תיקון 22, "כעל סעיף שעדיין עומד בתוקפו, אלא שמימושו מותנה מעתה במגבלת הזיכוי המתחייבת מסעיף 40(ב) לפקודה לאחר תיקונה, בהיותו בא בנעלי קודמו". אלא שהשופטת המלומדת סברה, כי טענתו החלופית של פקיד השומה אינה יכולה להתקבל. כדבריה:

גישה פרשנית זו של פקיד השומה, מורכבת היא בעיני, והגם שאינה נטולה היגיון משפטי, קשה לי לקבלה. יש לדעתי מידה בלתי מבוטלת של היגיון בטענת באי כוח המערער, הסוברים כי השוני המהותי בין סעיף 40(ב) לפקודה לאחר תיקון 22, לבין סעיף 40 לפקודה (או סעיף 15ג שקדם לו) אשר קבעו, קודם, את גבול הניכוי המותר, מונעת השמתו של סעיף 40(ב) בנעליו של קודמו. אכן, שני הסעיפים האמורים, כפי שטענו הם, שונים הם גם במהות ההקלות שהם מציעים לנישום הנושא במזונות ילדיו, גם במנגנוני חישוב המס המוחלים עליו, וגם ברציונל שבבסיסם ובמטרות אליהן חותרים סעיפים אלה. פועל יוצא מן האמור, כי סעיף 40(ב) לא יוכל לבוא במקום אותו סעיף בפקודה שקבע קודם לתיקונה, את מגבלת הניכוי לצורך סעיף 20 לחוק; וממילא, לא יוכל להעניק לסעיף חוק זה אותו תוקף שאבד לו לאחר התיקון.

כך אירע, כי אף שעל-פי עמדתו החלופית של פקיד השומה לפניו, ניתן היה להגיע לתוצאה המקיימת בעינה, לפחות במישור העקרוני, את זכות הניכוי לפי סעיף 20 לחוק המזונות, חרף ביטול המגבלות שנקבעו בפקודה, העדיף בית-המשפט המחוזי את טענתו הראשית שלפיה - כמצוטט בפסק-הדין - "יש להשקיף על סעיף 20 לחוק, על רקע תיקון 22, כעל סעיף שאבד עליו הכלח ואשר הפך להיות, למעשה, אות מתה".

25. שלא כדעת השופטת המלומדת, אני סבור, כי לשם כינונה של מגבלת ניכוי אשר תאפשר את יישומו של סעיף 20, הלכה למעשה, אף לאחר וחרף ביטול מגבלות הניכוי שנקבעו בפקודה, ניתן וראוי לפנות להוראות הזיכוי הרלוואנטיות הקבועות בפקודה. הווי אומר: תחת המגבלות על גובה הניכוי, שהיו קיימות בעבר בפקודה, יש עתה לפנות ל"תקרת הזיכוי" שנקבעה בפקודה בעקבות תיקון 22. לשם כך, יש להעריך את שווייה הכספי של הטבת הזיכוי, המוענקת בפקודה לנישום עבור התמיכה בקרוב מאותו סוג שהנישום חויב במזונותיו מכוח חוק המזונות, ולהתיר לנישום ניכוי בשווי

זהה לשווייה של הטבת הזיכוי. נראה לי, כי הכרה בזכות הניכוי לפי סעיף 20, בכפוף למגבלה שתבסס על הנוסחה האמורה, תגשים בדרך מיטבית את תכליתו של סעיף 20, מבלי שתגרע מהגשמת תכליתו של תיקון 22, ותוך שיישמר השוויון בין הנישומים.

למען השלמות אוסיף, כי בטיעונו לפנינו העלה פרקליטו של מילשטיין גם שתי נוסחאות אחרות לקביעת מגבלה על גובה הניכוי לפי סעיף 20: האחת, שזכות הניכוי לפי סעיף 20 תוכפף למגבלות שהוטלו על-ידי שר האוצר, מכוח סמכותו לפי סעיף 20 לפקודה, על גובה הניכוי המותר בגין מזונות ששילם הנישום לתושב-חוץ על-פי פסק-דין של רשות שיפוטית מוסמכת בחוץ-לארץ (ראו: תקנות מס הכנסה (קביעת סכום הניכוי בעד תשלום מזונות לתושב חוץ), התשמ"ב-1982). והשנייה, קביעה שיפוטית כי המגבלות שהיו קבועות בפקודה מוסיפות לחול בערכן המשוערך להיום. דעתי היא, כי אף אחת מנוסחאות אלו אינה יכולה להתקבל: הראשונה בשל היותה בלתי-רלוואנטית והשנייה בשל חריגתה הברורה מגדרה של פרשנות לגיטימית.

26. ער אני להבדלים הקיימים בין הטבת מס מסוג "ניכוי" לבין הטבת מס מסוג "זיכוי", הן מבחינת מאפייניה המהותיים של כל אחת מן ההטבות והן מבחינת מנגנוני החישוב המופעלים לגביה. שיטת הניכויים מושפעת מהיותם של שיעורי המס פרוגרסיביים. השפעה זו מתבטאת בכך שהניכוי מוציא מתחולת המס את ההכנסה הנושאת בשיעור המס השולי הגבוה ביותר. משמעות הדבר היא, שככל שהכנסתו של הנישום גבוהה יותר, ערכה של הטבת המס שיקבל על דרך ניכוי יהיה גדול יותר. בשיטת הזיכויים, לעומת זאת, סכום המס המזוכה הינו קבוע, וככלל אין בינו ולבין גובה הכנסתו של הנישום כל תלות (על ההבדל שבין שיטת הניכויים לשיטת הזיכויים ראו: א' רפאל וד' אפרתי דיני מס הכנסה (כרך שני, תשמ"ו) 45). אך בהבדלים אלה אין כדי לשלול את הפרשנות האמורה. ראשית, משום שמבחינה מעשית-חישובית "אין כל קושי לתרגם במונחים אריתמטיים זיכוי ממס לניכוי מסכום ההכנסה ולהיפך" (שם; וכן: א' ויתקון וי' נאמן דיני מסים (מהדורה רביעית, תשכ"ה), 188). ושנית, משום שכל עוד עומד סעיף 20 לחוק המזונות על מכונו, ומעניק לנישומי החוק הטבת מס מסוג ניכוי, מוטל עלינו לתת לו פירוש אשר לא ירוקן אותו מתוכנו.

תיקון מכללא

27. עיגון חקיקתי להשמת ההוראות בדבר שיעורי הזיכויים, שנוספו לפקודה בגדר תיקון 22, בנעלי מגבלות הניכוי שהיו קבועות בה בעבר, ניתן למצוא בסעיף 25 לחוק הפרשנות, התשמ"א-1981, המורה כיצד יפורש דבר חקיקה המאוזכר בחיקוק אחר:

פירושם של אזכורים

25. אזכור של חיקוק בחיקוק אחר - כוונתו לחיקוק המאוזכר כנוסחו בשעה שנזקקים לו, לרבות הוראות שנוספו בו והוראות שבאו במקומו בחיקוק אחר [ההדגש הוסף - א' מ'].

שמה ייטען, כי סעיף 25 אינו מועיל בענייננו, משום שהוראות הפקודה שנקבעו את מגבלות הניכוי בוטלו, מבלי שנחקקו מגבלות ניכוי אחרות תחתיהן. תשובתי לטענה אפשרית זו היא, כי בהוראות המעניקות נקודות זיכוי לנישומים, שנקבעו בפקודה מכוח תיקון 22, ניתן לראות הוראות שבאו במקום מגבלות הניכוי שהיו קבועות בפקודה עובר לתיקון 22; ומשכך, ניתן לפנות אליהן בהיותן אמת-מידה מתאימה להגבלת גובה הניכוי המוענק מכוח סעיף 20. אחיזה לגישה זו הנני מוצא בפרשנותו של הנשיא שמגר לסעיף 25 הנ"ל:

סעיף 25 מבאר מהי מסגרת החיקוק המאוזכר בחיקוק אחר, ומורה כי החיקוק המאוזכר יהא החיקוק בנוסחו המעודכן, דהיינו, לרבות הוראות שנוספו בו עצמו ולרבות הוראות שבאו במקומו בחיקוק אחר. דעתי היא כי משמעות הסיפא לסעיף 25 היא כי החיקוק המאוזכר כולל גם הוראות בחיקוק אחר המתייחסות אליו על דרך של תיקונו או החלפתו. באופן זה, צירופן של שתי ההוראות בסעיף 25 אשר באו "לרבות" על האמור ברישא ('נוסחו בשעה שנזקקים לו'), מלמד על כוונה לכלול באיזכור הן את התיקונים הישירים לחיקוק המאוזכר והן את התיקונים העקיפים לו [ההדגש הוסף - א' מ'] [ע"א 383/87 מלכה נ' אררט חברה לביטוח בע"מ, פ"ד מב(3) 650, בעמ' 656].

סעיף 25 לחוק הפרשנות מאפשר למחוקק לערוך מעין "תיקון מכללא" של חוק. בדרך-כלל, המדובר בתיקון שאופיו טכני. כך, למשל, ניתן לומר, שבעקבות החלפתה של הפקודה הישנה בנוסח החדש - כזכור, עוד קודם לחקיקתו של תיקון 22 - תוקן סעיף 20 לחוק המזונות מכללא, כך שבמקום התיבה "פקודת מס הכנסה, 1947" צריך היה לקרוא לתוכו את התיבה "פקודת מס הכנסה [נוסח חדש], תשכ"א-1961". בדומה, מורה אותנו סעיף 25 הנ"ל לקרוא את הוראות תיקון 22 לפקודה אל תוך סעיף 20 לחוק המזונות. ניתן, אפוא, לומר כי תיקון 22 תיקן מכללא את סעיף 20 לחוק המזונות, באופן שהמונח "שיעור הניכוי שנקבע בפקודת מס הכנסה, 1947", לגבי אותו סוג של קרובים", המופיע בסעיף 20, משמעו כיום "ניכוי בשיעור השווה לגובה הזיכוי שנקבע בפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], תשכ"א-1961, לגבי אותו סוג של קרובים". אומנם ספק אם ניתן להגדיר תיקון זה - המציב מגבלת ניכוי מסוג חדש תחת זו הישנה -

כתיקון "טכני" גרידא; אולם, בנסיבות העניין, אינני רואה מניעה להפעיל גם לגבי את הכלי הפרשני של תיקון מכללא. ראשית, משום שהפנייה להוראות הזיכוי שהוכנסו לפקודה בעקבות תיקון 22 - במקום למגבלות הניכוי שהיו קבועות בה בעבר - אינה כרוכה בשינוי מהותי בתוכנו המקורי של סעיף 20; ושנית, משום שהפנייה להוראות הזיכוי, כאמור, הולמת היטב את התכלית שניצבה ביסוד סעיף 20, להעניק זכות ניכוי אך להגביל את גובה הניכוי המותר (השוו: ע"א 5773/95 נבולסי ואח' נ' אבומנה, פ"ד נג(5) 542, 551). אכן, השימוש במכשיר הפרשני של תיקון מכללא - בעיקר כשאינן המדובר בתיקון טכני גרידא - ראוי שייעשה בזהירות ובמידה הראויות, ובהתקיימם, למצער, של שני תנאים עיקריים: האחד, כי לדעת בית-המשפט אין מוצא פרשני אחר ליישוב בין הוראת חוק מאוחרת לבין הוראת חוק קודמת; ומכאן אף נובע כי בהפעלת המכשיר האמור יקפיד בית-המשפט שלא לחרוג מן המידה ההכרחית הנדרשת לפתרון הסוגיה הפרשנית. והשני, כי בית-המשפט סבור, שהפרשנות המבוססת על תיקון מכללא הולמת הן את תכליתו של החוק המאוחר והן את תכליתו של החוק המוקדם.

מן הנימוקים שהובאו על-ידי מתבקש כי שני התנאים האמורים מתקיימים בענייננו. מאותם טעמים מתחייב, כי אין להכריז על תיקון מכללא מקיף יותר או מצומצם יותר, שתיקון 22 כביכול עשה בסעיף 20 לחוק המזונות. קבלת עמדת המערערים, כאילו פועלו של תיקון 22 התבטא אך בביטולן של המגבלות על גובה הניכוי, באופן שלנישום קמה עתה זכות ניכוי בלתי-מוגבלת בסכום, הייתה חורגת מן המידה ההכרחית הנדרשת לפתרון הסוגיה הפרשנית. ואילו קבלת עמדתו של פקיד השומה, כאילו תיקון 22 הביא לביטולה מכול וכול של זכות הניכוי הנתונה לנישום לפי סעיף 20 לחוק המזונות, הייתה סותרת את תכליתו של סעיף 20.

הסכם בדבר מזונות

28. הגעתי לכלל מסקנה, כי אף שתיקון 22 ביטל את מגבלות הניכוי שהיו קבועות בפקודה, זכות הניכוי שניתנה לנישומים בסעיף 20 לחוק המזונות, בגין דמי מזונות בהם חויבו מכוח הוראות החוק האמור, מוסיפה לעמוד בעינה. מן הניכוי האמור זכאים ליהנות רק אותם נישומים אשר אינם נהנים, בגין אותם תשלומי מזונות, מנקודות זיכוי לפי הוראות הפקודה. גובה הניכוי שיותר לנישומים אלה צריך להיקבע בהתאם ל"מגבלות הזיכוי" הקיימות כיום בפקודה, היינו לפי שוויין הכספי של נקודות הזיכוי המוענקות בפקודה עבור סוג הקרובים שבעבורם שולמו המזונות.

עד שאפנה להכרעה בעניינו של כל אחד משני הערעורים, על-פי הכללים שהותוו, אקדים ואתיחס לשאלת-מפתח המשותפת לשניהם, והיא: הגדרת המבחן

להכרה בזכותו של נישום לנכות מהכנסתו דמי מזונות שחיובו לשלם נובע מהסכם שאושר על-ידי בית-המשפט.

29. הזכות לנכות את דמי המזונות מן ההכנסה נתונה, לפי סעיף 20 לחוק המזונות, רק לנישום שחויב במזונות "על פי פסק דין או על פי הסכם שאושר על ידי בית-המשפט בהתאם להוראות חוק זה". המקור לחיובו במזונות של כל אחד משני המערערים שלפנינו היה בהסכם ממון, שנכרת בינו לבין מי שהייתה אשתו לקראת גירושיהם, ואושר על-ידי בית-המשפט. לא הייתה מחלוקת כי הסכם הממון בעניינינו של אברהם אושר על-ידי בית-המשפט לענייני משפחה, בהתאם לסעיף 12 לחוק המזונות. ברם, לצורך הדיון אניח - כטענתו של מילשטיין - כי גם אישורו, על-ידי בית-המשפט המחוזי, של הסכם הממון בעניינינו, נעשה בהתאם לסעיף 12. נשאלת השאלה, מה פועלו של אישור הסכם על-ידי בית-המשפט בהתאם לסעיף 12.

סעיף 12 לחוק המזונות קובע:

הסכמים בדבר מזונות

12. (א) הסכם בדבר מזונות של קטין וויתור על מזונות כאלה אינו קושר את הקטין, כל עוד לא אושר על ידי בית-המשפט.
- (ב) הסכם בדבר מזונות של בגיר וויתור על מזונות כאלה ייעשו בכתב; הם ניתנים לאישור בית-המשפט.
- (ג) הסכם בענייני מזונות שאושר על ידי בית-המשפט, דינו כדין פסק דין של בית-המשפט בענייני מזונות.

שני המערערים טענו, כי משאישר בית-המשפט את הסכמי הממון שמכוחם חויבו לפי סעיף 12 לחוק המזונות, הריהם כמי שחויבו במזונות מכוח הוראות חוק המזונות, וקמה להם זכות לנכות את דמי המזונות מהכנסתם בהתאם לסעיף 20. ביסוד טענת המערערים ניצבה הנחתם, כי אישור בית-המשפט הניתן להסכם בדבר מזונות לפי סעיף 12 לחוק המזונות הריהו, ממילא, הסכם שאושר "בהתאם להוראות חוק זה", כדרישת סעיף 20 לחוק. ואחיזה לטענה זו ביקשו המערערים למצוא בסעיף 12(ג) לחוק, המשווה את דינו של "הסכם בענייני מזונות שאושר על ידי בית המשפט" ל"פסק דין של בית-המשפט בענייני מזונות"; וזאת מבלי לסייג את תחולתו להסכמים בדבר מזונות שהחובה לתשלומם מעוגנת בחוק המזונות עצמו.

דעתי היא, כי מעצם אישורם על-ידי בית-המשפט של הסכמי הממון, שמכוחם חויבו בתשלום מזונות, אין המערערים יכולים להיבנות. כבר נפסק, כי סעיף 12 מאפשר לצדדים להביא לאישור בית-המשפט הסכמים בדבר מזונות, גם אם העילה לחיוב במזונות מצויה מחוץ לגדרו של חוק המזונות, ומשאושר על-ידי בית-המשפט דינו של הסכם כזה כדין "פסק-דין של בית-המשפט בענייני מזונות" (ראו: ע"א 548/72 לופו נ' לופו, פ"ד כז(1) 748, דברי השופט ברנזון בעמ' 751). אישורו על-ידי בית-המשפט של הסכם כזה - שבגדרו עשוי אדם ליטול על עצמו חבות למזונות כלפי מי שאין עליו חובה לזוננו, לא על-פי הדין האישי החל עליו ולא על-פי הוראותיו של חוק המזונות - מקנה להסכם, מעבר לתוקפו החוזי הקיים ממילא, גם תוקף של פסק-דין. אך מכלליות הוראותיו של סעיף 12 - שאיננו מגביל את עצמו לאישור הסכמים בדבר מזונות שהעילה לחיוב בהם נעוצה בהוראות החוק עצמו - מתחייבת המסקנה, כי בעצם אישורו של הסכם בדבר מזונות, אין כדי להקנות לחייב על-פיו זכות לנכות את תשלומיו בגין מזונות מהכנסתו החייבת במס. כדי שלחייב במזונות, מכוח הסכם שאושר לפי סעיף 12, תקום, לכאורה, זכות לנכות את תשלומיו למזונות מהכנסתו, צריך שאישור בית-המשפט יינתן - כדרישת סעיף 20 לחוק - "בהתאם להוראות חוק זה". תנאי נוסף זה איננו דיוני-טכני, אלא מהותי, וקיומו איננו מסתבר כל אימת שבית-המשפט נענה לבקשתם המשותפת של בעלי-הדין ומאשר, בהתאם לסעיף 12, הסכם בדבר מזונות שכרתו ביניהם. משמעות התנאי היא, שמפסק-הדין המאשר את ההסכם - ולמצער, מתנאי ההסכם שאושר - יעלה בבירור, כי העילה לחיובו של הנישום בתשלומי מזונות אינה נובעת מדין חיצוני כלשהו אלא מעוגנת בהוראותיו של חוק המזונות עצמו.

זאת ועוד: הסכם בדבר מזונות - אף שאושר על-ידי בית-המשפט בהתאם להוראות חוק המזונות - איננו מקים לחייב אלא זכות לכאורה לניכוי המזונות מהכנסתו. טעם הדבר הוא, שהזכות לניכוי המזונות מן ההכנסה, הצומחת לחייב מכוח אישורו של ההסכם, אינה מעניינם של הצדדים להסכם אלא מעניינם של החייב ושל פקיד השומה. אם פקיד השומה לא צורף להליך שבגדרו התבקש בית-המשפט לאשר את ההסכם, ולא ניתנה לו הזדמנות לנקוט עמדה בשאלה אם החייב מקיים את תנאי סעיף 20 לחוק המזונות, בטרם יחליט בית-המשפט לאשר את ההסכם בהתאם להוראות חוק המזונות, אין ההסכם יכול לחייבו. אמור מעתה: אישור הסכם בדבר מזונות, בהתאם להוראות חוק המזונות, אף שהינו תנאי דרוש, אינו תנאי מספיק לקיומה של זכות הניכוי; ואם חלק פקיד השומה על זכאותו של החייב, מוטל על החייב להוכיח את זכותו בערכאות המס.

מילשטיין

30. מילשטיין תבע הכרה בזכותו לנכות מהכנסתו דמי מזונות ששולמו על-ידו לשלושת ילדיו, שניים מהם קטינים והאחד בגיר. ההסכם שמכוחו שולמו המזונות אושר בבית-המשפט המחוזי. בהחלטת בית-המשפט לאשר את ההסכם נאמר, כי "להוראות בנושא משמורת הקטינים ניתן האישור הדרוש לפי חוק הכשרות המשפטית והאפוטרופסות", ולהלן הוסיף השופט: "אני מאשר את התנאים הממוניים בהסכם לפי חוק יחסי ממון בין בני זוג". כבר ציינתי, כי אניח לטובת מילשטיין - מה שלא נאמר בהחלטת בית-המשפט במפורש - כי אישור בית-המשפט להסכם בעניינו ניתן לפי סעיף 12 לחוק המזונות. אך בהנחה זו אין כדי להועיל למילשטיין; שכן מנוסח החלטת בית-המשפט עולה בבירור, כי גם אם ההסכם אושר על-ידו לפי סעיף 12 לחוק המזונות, הוא לא אושר על-ידו בהתאם להוראות חוק המזונות, כדרישת סעיף 20 לחוק. לכאורה די היה בטעם זה כדי להוביל לדחיית הערעור; אלא שגם בחינתם לגופם של חיובי המזונות שמילשטיין נטל על עצמו במסגרת ההסכם, אף היא מובילה לדחיית ערעורו.

31. בהתאם להסכם שאושר על-ידי בית-המשפט התחייב מילשטיין לשלם דמי מזונות לילדיו הקטינים ולבנו הבגיר. מילשטיין לא חלק, כי המקור הלא-הסכמי לחיובו במזונות ילדיו הקטינים אינן הוראות חוק המזונות אלא הדין האישי החל עליו. סעיף 3(א) לחוק המזונות מורה בעניין זה כך:

מזונות לילדים קטינים

3. (א) אדם חייב במזונות הילדים הקטינים שלו והילדים הקטינים של בן-זוגו לפי הוראות הדין האישי החל עליו, והוראות חוק זה לא יחולו על מזונות אלה [ההדגש הוסף - א' מ'].
- (ב)

נמצא שחוק המזונות כלל איננו חל על חיובו של מילשטיין לשלם דמי מזונות לילדיו הקטינים. בא-כוחו של מילשטיין טען, כי סעיף 3(א) הנ"ל שולל אך את החלת הוראותיו המהותיות של חוק המזונות על מזונות שהחובה לשלמם היא מן הדין האישי, אך אינו שולל את תחולת הוראותיו הפרוצדוראליות. לטענתו, סעיפים 12 ו-20 לחוק המזונות כוללים אך הוראות פרוצדוראליות, ועל-כן אין בסעיף 3(א) לחוק כדי להוציא את חיובו של מילשטיין לשלם מזונות לילדיו הקטינים מגדר תחולתו של חוק המזונות. טענה זו דינה להידחות. הלכה מיוסדת היא, שכל הוראותיו של חוק המזונות אינן חלות על מזונות שאדם חייב בהם מכוח הדין האישי החל עליו, לאשתו, לילדיו הקטינים וכן לילדים הקטינים של בן-זוגו (ראו: ע"א 596/89 חקק נ' חקק, פ"ד מה(4) 749, בה

אושרה הלכה זו על דעת ארבעה מחמשת שופטי ההרכב המורחב). ברם, אפילו הנחתה - כדעת המיעוט של הנשיא שמגר, בפרשת חקק ובפרשיות קודמות - כי ההוראות המגבילות את תחולתו של חוק המזונות על מזונות אישה וילדים קטינים, שהחבות לשאת בהם נובעת מן הדין האישי, מתייחסות רק להוראותיו המהותיות של חוק המזונות, ולא להוראותיו הדיוניות, לא היה בכך כדי להועיל למילשטיין. טעם הדבר הוא, כי בשונה מסעיף 12 לחוק המזונות, שלגביו הנני נכון לקבל שהוראתו היא דיונית גרידא, הרי שסעיף 20 לחוק קובע דין מהותי. לא למותר לציין, כי ביקורתו של הנשיא שמגר על העמדה השוללת את החלתן, על מזונות מן הדין האישי, גם של ההוראות הפרוצדוראליות שבחוק המזונות התמקדה, בעיקר, בחשיבות שייחס לאפשרות שגם הסכם בדבר מזונותיהם של אישה וקטינים שהחבות בהם נובעת מן הדין האישי, יוכל להתאשר על-ידי בית-המשפט לפי סעיף 12 לחוק (ראו חוות-דעתו החולקת בפרשת חקק ופסק-דינו בע"א 6763/93 טורק נ' טורק, תק-על 95(2) 975). מן הדברים הללו, כפי שהובהר, אין מילשטיין יכול להיבנות.

לפנים מן הצורך אוסיף, כי אפילו היינו מגיעים למסקנה, כי עניינו של מילשטיין אכן בא בגדרו של סעיף 20 לחוק המזונות, לא היה בכך כדי להקנות לו זכות לנכות מהכנסתו את המזונות ששילם לילדיו הקטינים. טעם הדבר הוא, שכלל נישום המשלם מזונות לילדיו הקטינים מכוח דינו האישי, נהנה מילשטיין מנקודות זיכוי, בהתאם לסעיף 40(ב)(2) לפקודה. מן הטעמים שהוסברו, הרי כמי שכבר זוכה בהטבת מס בגין המזונות ששילם לילדיו הקטינים, שוב אין הוא יכול לזכות בהטבת מס נוספת בגין אותם תשלומי מזונות.

32. נותרה טענת מילשטיין, כי למצער בגין המזונות שהתחייב לשלם לבנו הבגיר, קמה לו זכות ניכוי בהתאם לסעיף 20 לחוק המזונות. אף טענה זו דינה להידחות. כדי לזכות בניכוי, לפי סעיף 20, בגין המזונות ששילם לבנו הבגיר, היה על מילשטיין להראות, כי התקיימו תנאי סעיף 5 לחוק המזונות לחיובו במזונות בנו הבגיר, ובכלל זה כי בנו הבגיר "על אף מאמציו אינו יכול לספק צרכיו מעבודה, מנכסיו או ממקור אחר", כמשמעו בסעיף 5(2) לחוק. כאמור, הרציונל שניצב ביסוד חקיקתו של סעיף 20 לחוק המזונות היה בהכרה, כי מוצדק להעניק הטבת מס למי שהחוק מטיל עליו חובה לשלם מזונות לקרוביו, אף שהדין האישי איננו מטיל עליו חובה כזאת. המחוקק לא התכוון להעניק הטבת מס לנישום, שאף בהיעדר חובה לעשות כן, "התנדב" לשלם מזונות למי מקרוביו; ואין צריך לומר, כי סעיף 20 לא נועד לספק לנישום כזה מפלט מחובת המס המוטלת עליו. מילשטיין, שכאמור לא טען ולא הוכיח שלפי חוק המזונות חלה עליו חובה לשלם מזונות לבנו הבגיר, השליך את יהבו רק על כך שבית-המשפט אישר את

ההסכם, שבגדרו התחייב לשלם מזונות אלה, בהתאם לסעיף 12 לחוק המזונות. גם בהנחה שתנאי זה התקיים, ומן הטעמים שכבר הוסברו, אין באישור ההסכם על-ידי בית-המשפט כדי לספק את דרישת סעיף 20 לחוק המזונות, כי ההסכם אושר על-ידי בית-המשפט "בהתאם להוראות חוק זה".

המסקנה העולה מן האמור היא כי דין ערעורו של מילשטיין להידחות.

אברהם

33. בהתאם להסכם בינו לבין גרושתו, שאושר על-ידי בית-המשפט לענייני משפחה, שילם אברהם מזונות לגרושתו ולשני ילדיו הבגירים (בני 19 ו-22). הוא לא טען, כי המזונות לגרושתו שולמו על-ידו מכוח חובה שהייתה מוטלת עליו לפי חוק המזונות; ולא למותר להוסיף, כי את התחייבותו לשלם מזונות לגרושתו אף לא היה בידו לייחס לקיומה של חובה כזאת, שהרי בהוראותיו המהותיות של חוק המזונות בחוק זה (כמו גם בדיני המשפחה בכללם) אין עיגון כלשהו לחיוב אדם לשלם מזונות לגרושתו. ודי באמור כדי להוביל לדחיית ערעורו של אברהם, ככל שזה הופנה נגד סירובו של פקיד השומה להתיר לו לנכות מהכנסתו החייבת במס סכום כלשהו בגין המזונות ששילם לגרושתו.

שונים פני הדברים בכל הנוגע להתחייבותו של אברהם לשלם מזונות לילדיו הבגירים. אברהם, אומנם, לא טען במפורש, כי חיובו - מכוח ההסכם שאושר על-ידי בית-המשפט - במזונות לילדיו הבגירים התבסס על הוראות חוק המזונות. אלא שבגדר הליך הערעור, שהתקיים בעניינו לפני בית-המשפט המחוזי, הגישו בא-כוחו ובא-כוח פקיד השומה לבית-המשפט הודעה מוסכמת, בה נאמר:

חיוב המערער נעשה על פי הסכם הממון הנ"ל, שאושר על ידי בית משפט לענייני משפחה בתל אביב, ביום 25.11.96, שנתן לו תוקף של אישור ופסק דין על פי חוק יחסי ממון בין בני זוג, התשל"ג-1973 והחוק לתיקון דיני משפחה (מזונות), התשי"ט-1959, ולא לפי הוראות הדין האישי החל על המערער.

נראה לי, כי הסכמה זו - שהוגשה לבית-המשפט במסגרת הדיון בערעור מס-הכנסה - מחייבת את פקיד השומה לאפשר לאברהם לנכות את דמי המזונות ששילם לילדיו הבגירים מהכנסתו, בהתאם לסעיף 20 לחוק המזונות, ובכפוף למגבלות הנובעות מתיקון 22. לדידי, ובהיות השאלה האמורה טעונה הכרעה בערעורו של

אברהם, לא ניתן לפרש את הסכמת פקיד השומה - בנוסח שבו ניתנה - אלא כהודיה מצדו, שעל-פי הוראותיו המהותיות של חוק המזונות חלה על אברהם חובה לשלם מזונות לילדיו הבגירים. מכאן מתחייב, כי משהגיעו הצדדים לכלל הסכמה כאמור, הופטר אברהם מן הצורך להוכיח כי חובה מכוח חוק המזונות אומנם חלה עליו וכי התחייבותו לשלם מזונות לילדיו הבגירים, במסגרת הסכם הממון, אכן נסמכת על חובתו האמורה.

סוף דבר

34. דעתי, אפוא, היא, כי יש לדחות את ערעורו של מילשטיין (ע"א 2704/99). ערעורו של אברהם (ע"א 2875/00) יתקבל בחלקו, פסק-דינו של בית-המשפט המחוזי שניתן בעניינו יתבטל ולאברהם יותר לנכות את דמי המזונות ששילם לילדיו הבגירים מהכנסתו החייבת במס בשנים 1996 ו-1997. מאחר והמדובר במזונות ששילם אברהם לילדיו הבגירים, יחושב גובה הניכוי שיותר לו בהתאם לתקרת הזיכוי הקבועה לגבי ילדים בגירים בסעיף 45 לפקודת מס הכנסה. בהתחשב בכלל הנסיבות הייתי נמנע, בשני הערעורים, מעשיית צו להוצאות.

ט ו פ ט

השופטת (בדימ') ט' שטרסברג-כהן:

1. מסכימה אני לניתוח המשפטי של דברי החקיקה הרלבנטיים, שבפסק דינו המקיף והמעמיק של חברי השופט א' מצא. מקובל עלי מן הטעמים שבפסק הדין, כי ככל שמדובר בעניינו של מילשטיין (ע"א 2704/99), לא קמה למילשטיין זכות ניכוי לפי סעיף 20 לחוק המזונות, הן בגין תשלום המזונות לילדיו הקטינים - לגביו נהנה הוא מנקודות זיכוי בהתאם לסעיף 40(ב)(2) לפקודת מס הכנסה - והן בגין תשלום המזונות לבנו הבגיר. כן מקובלת עלי קביעתו של חברי בעניינו של אברהם (ע"א 2875/00) לפיה אין אברהם זכאי לנכות מהכנסתו החייבת במס את דמי המזונות לגרושתו. מכאן ואילך נפרדת דרכי מדרכו של חברי לעניין יישומו של הדין על עניינו של אברהם בהקשר לניכוי דמי המזונות שהתחייב לשלם לילדיו הבגירים. לשיטתי, הטעם העומד בבסיס שלילת זכאותו של מילשטיין לניכוי דמי המזונות לבנו הבגיר, יפה - בהתאמה - גם לשלילת זכאותו של אברהם לניכוי דמי המזונות לילדיו הבגירים. אבהיר עמדתי.

2. בדחותו את טענת מילשטיין בדבר זכותו לניכוי דמי מזונות לבנו הבגיר, מכוח סעיף 20 לחוק המזונות, מבהיר חברי, כי על מנת לזכות בניכוי כזה, היה על מילשטיין להראות כי מוטלת עליו חובת תשלום מזונות לבנו הבגיר כאשר התקיימו תנאי סעיף 5 לחוק המזונות. בין השאר, היה עליו לעמוד בתנאי לפיו, בנו הבגיר "על אף מאמציו אינו יכול לספק צרכיו מעבודה, מנכסיו או ממקור אחר", כמשמעו בסעיף 5(2) לחוק. חברי מבהיר, כי "הרציונל שניצב ביסוד חקיקתו של סעיף 20 לחוק המזונות היה בהכרה, כי מוצדק להעניק הטבת מס למי שהחוק מטיל עליו חובה לשלם מזונות לקרוביו, אף שהדין האישי איננו מטיל עליו חובה כזאת. המחוקק לא התכוון להעניק הטבת מס לנישום, שאף בהיעדר חובה לעשות כן, "התנדב" לשלם מזונות למי מקרוביו ואין צריך לומר, כי סעיף 20 לא נועד לספק לנישום כזה מפלט מחובת המס המוטלת עליו" (פיסקה 32). מילשטיין לא טען ולא הוכיח שחלה עליו חובה לשלם מזונות לבנו הבגיר. אין לראות באישור בית המשפט את ההסכם בגדרו התחייב לשלם מזונות אלה, כדי לספק את הקבוע בסעיף 20 לחוק המזונות, הדורש כי החיוב יהיה "על-פי פסק דין או הסכם שאושר על-ידי בית המשפט בהתאם להוראות חוק זה...". עד כאן מצטרפת אני לקביעותיו של חברי. לא כך לעניין זכאותו של אברהם לניכוי דמי המזונות לילדיו הבגירים. ומדוע?

3. מבחינה עובדתית - כמפורט בפסק דינו של חברי - כלולה התחייבותו של מילשטיין לתשלום דמי מזונות, בין השאר לבנו הבגיר, בהסכם ממון שאושר על-ידי בית המשפט המחוזי בתאריך 13.4.93, בזו הלשון:

"אני מאשר את התנאים הממוניים בהסכם לפי חוק יחסי ממון בין בני זוג."

ואילו התחייבותו של אברהם לדמי מזונות, בין השאר לילדיו הבגירים, כלולה בהסכם ממון שאושר על-ידי בית משפט לענייני משפחה בתאריך 25.11.96 וניתן לו תוקף של אישור ופסק-דין, כפי שהוצהר מפי הצדדים במסגרת ההליך נשוא ערעור זה כדלקמן:

"חיוב המערער נעשה על פי הסכם הממון הנ"ל, שאושר על ידי בית משפט לענייני משפחה בתל אביב, ביום 25.11.96, שנתן לו תוקף של אישור ופסק דין על פי חוק יחסי ממון בין בני זוג, התשל"ג-1973 והחוק לתיקון דיני משפחה (מזונות), התשי"ט-1959 ולא פי הוראות הדין האישי החל על המערער"

לדידי, יש לאישור בשני המקרים אותה נפקות. על מנת להבהיר עמדתי ראוי להביא את התשתית הנורמטיבית של אישור הסכמי ממון.

4. (א) תחילתו של ההסדר מצוי בחוק יחסי ממון בין בני זוג, התשל"ג-1973 (להלן: חוק יחסי ממון) הקובע בסעיף 2(א):

"אישור ואימות	2. (א) הסכם ממון טעון אישור בית המשפט לענייני משפחה"
---------------	--

הסמכות האמורה הוקנתה לבית המשפט לענייני משפחה בשנת 1995 (תיקון סעיף 2(א) לחוק יחסי ממון הוכנס במסגרת סעיף 21 לחוק בתי המשפט לענייני משפחה, התשנ"ה-1995; (להלן: חוק לענייני משפחה)). עד לאותו תיקון היתה הסמכות לאישור הסכם ממון נתונה לבית המשפט המחוזי.

(ב) הוראות חוק נוספות הרלבנטיות לאישור הסכם ממון ולסמכות בית המשפט לענייני משפחה לאשרו, מצויות בסעיף 3(ג) לחוק לענייני משפחה ובסעיף 12(ב) ו-1(ג) לחוק המזונות.

סעיף 3(ג) לחוק לענייני משפחה קובע:

"סמכות בית המשפט לענייני משפחה	3. (ג) כל ענין שלגביו נתונה לבית המשפט לענייני משפחה סמכות לפי חוק זה, גם אישור הסכם בקשר אליו במשמע, אף אם אינה תלויה ועומדת אותה שעה תובענה לגביו, ובית המשפט יהיה רשאי ליתן להסכם תוקף של פסק דין."
--------------------------------	--

סעיף 12(ב) ו-1(ג) לחוק המזונות קובע:

"הסכמים בדבר מזונות	12. (ב) הסכם בדבר מזונות של בגיר וויתור על מזונות כאלה ייעשו בכתב; הם ניתנים לאישור בית המשפט. (ג) הסכם בענייני מזונות שאושר על ידי בית המשפט, דינו כדין פסק דין של בית המשפט בענייני מזונות."
---------------------	---

(ג) תפקידו של בית המשפט (בעבר בית המשפט המחוזי כיום, בית המשפט לענייני משפחה), בהקשר לאישור הסכם ממון, מוצא ביטוי בסעיף 2(ב) לחוק יחסי ממון הקובע:

"אישור ואימות	2. (ב) האישור לא יינתן אלא לאחר שנוכח בית המשפט או בית הדין שבני הזוג עשו את ההסכם או את השינוי בהסכמה חפשית ובהבינם את משמעותו ואת תוצאותיו."
---------------	--

וכן בתקנה 258 כו לתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1984 :

<p>258כו. הוגשה תובענה לאישור הסכם או לשינוי הסכם בענייני משפחה לפי סעיף 3(ג) לחוק, יסביר בית המשפט לבעלי הדין, לפני אישור ההסכם, את משמעות הוראות ההסכם, ויברר שהם ערכו אותו בהסכמה חופשית."</p>	<p>"אישור הסכם בענייני משפחה</p>
---	----------------------------------

5. עולה מדברי החקיקה האמורים, כי באשרו הסכם ממון, אין בית המשפט נכנס לגופם של החיובים המצויים בו. אין הוא דן בהם ואין הוא פוסק בהם. תפקידו הוא לוודא כי בני הזוג ערכו את הסכם הממון בהסכמה חופשית ובהינמ את משמעותו ותוצאותיו. על כל פנים, דרוש יותר מאשר אישור בית משפט של הסכם ממון בין שני צדדים, על מנת שיקום חיוב על-פי חוק המזונות שיזכה בניכוי לפי סעיף 20 לחוק המזונות.

6. הן בעניינו של מילשטיין והן בעניינו של אברהם נבע החיוב במזונות הילדים הבגירים, מהסכם ממון שאושר על-ידי בית משפט מוסמך. אמנם בעניין מילשטיין אושר ההסכם על-ידי בית המשפט המחוזי ובעניין אברהם אושר ההסכם על-ידי בית המשפט לענייני משפחה, אלא שאין בכך כדי להוביל לתוצאות שונות בשני המקרים. בעניין מילשטיין אושר ההסכם על-ידי בית המשפט המחוזי משום שבאותה העת היה זה בית המשפט המוסמך על-פי חוק לאשר הסכם ממון. סמכות זו עברה מאוחר יותר לבית המשפט לענייני משפחה, שאישר את ההסכם בעניינו של אברהם. השוני בין שתי הערכאות אינו משליך על אופי האישור, שאיננו פרי בדיקה דיון וקביעות משפטיות בעניין החבות במזונות והוא מתמקד בסוגיית ההסכמה החופשית והבנת הצדדים את משמעות ההסכם.

7. בעניין אברהם, לא הציגו המתדיינים בערכאה הקודמת את הסכם הממון עצמו או כל חומר אחר ממנו ניתן ללמוד על מילוי התנאים הקבועים בחוק המזונות לשם הקמת חובת מזונות לפי אותו חוק. הצדדים הצהירו במשותף על כך שהחיוב נעשה על-פי הסכם כזה וכי ניתן לו תוקף של אישור ופסק דין על-פי הוראות חוק יחסי ממון וחוק המזונות, ולא על-פי הוראות הדין האישי החל. חברי סבור, כי בהצהרה זו יש לראות הסכמה של פקיד השומה לכך שחלה על אברהם חובת תשלום מזונות מכוח חוק המזונות ולפיכך בא הוא בגדר סעיף 20 לחוק המזונות. בעניין זה אין אני רואה עין בעין עם חברי. לשיטתי, אין בהצהרה זו בלבד כדי לגלם הסכמה בין הצדדים כי קם חיוב מכוח חוק המזונות. אין בהצהרה יותר ממה שיש בה. יש בה כדי להצהיר, כי

ההסכם אושר על-פי חוק יחסי ממון ועל-פי חוק המזונות ולא על-פי הדין האישי. כתוספת לפיה ההסכם לא אושר על-פי הדין האישי, אין כל רבותא, שהרי מדובר בבגירים והשאלה איננה אם הם זכאים למזונות על-פי הדין האישי, אלא האם הם זכאים למזונות על-פי חוק המזונות. הגם שפקיד השומה היה צד להתדיינות בהליך נשוא הערעור שלפנינו, הוא לא היה צד בהליך של אישור הסכם הממון וגם לא יכול היה להיות צד לו. על-פי הצהרתו, לא ניתן לייחס לו הסכמה בדבר קיום חיוב מהותי במזונות הילדים הבגירים של אברהם, על-פי חוק המזונות. אם תגרוס אחרת, יוכל כל אדם להגיע להסכם ממון עם בניו הבגירים לפיו יקבל על עצמו לזון אותם, בין אם עומדים הם בדרישות חוק המזונות להקמת חיוב כזה ובין אם לאו ועל-ידי אישור ההסכם על-ידי בית המשפט, יזכה הוא בניכוי שאינו זכאי לו באופן מהותי.

8. לאור האמור, דעתי היא כי על שני הערעורים להידחות.

ש ו פ ט ת (בדימ')

השופט י' טירקל:

אני מסכים לפרשנות שמציע חברי הנכבד השופט א' מצא לסעיף 20 לחוק התיקון דיני המשפחה (מזונות) תשי"ט-1959 ולכל הטעמים שפירט בפסק דינו המקיף והיסודי. כמו כן מצרף אני דעתי לדעתו לענין ישומם של הקוים שהתוה על הפרשות שנדונו בענין מילשטיין ובענין אברהם. אעיר לענין אברהם כי נחה דעתי שהסכמתו של פקיד השומה, בגדר הודעתם המוסכמת של בעלי הדין שהוגשה לבית המשפט המחוזי, די בה בנסיבות הפרשה כדי לחייב את פקיד השומה להתיר לאברהם את הניכוי שבמחלוקת.

לפיכך אני מסכים לתוצאה שאליה הגיע חברי השופט א' מצא לגבי שני הערעורים.

ש ו פ ט ת

הוחלט, ברוב דעות, כאמור בפסק-דינו של השופט א' מצא.

ניתן היום, א' באב תשס"ג (30.7.03).

שופט

שופטת (בדימ')

שופט