

בית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 900/01

בפני:

כבוד הנשיא א' ברק
כבוד השופטת ט' שטרסברג-כהן
כבוד השופט א' ריבלין

המערערים:

1. רון קלס
2. אסתר קלס

נגד

המשיב:

פ"ש ת"א 4

ערעור על פסק-דין של בית המשפט המחוזי בתל-אביב-
יפו מיום 17.12.00 בתיק עמ"ה 119/97 שניתן על ידי
כבוד השופטת ברכה אופיר תום

תאריך הישיבה:

ט' בסיון תשס"ב (20.5.02)

בשם המערערים:

עו"ד ניר הורנשטיין, עו"ד ד"ר אברהם אלטר
עו"ד עמנואל לינדר

בשם המשיב:

פסק-דין

השופטת ט' שטרסברג-כהן:

האם שני בני זוג שמקור הכנסתם הוא בחברה בה עובדים שניהם בתפקידים שונים, זכאים לבחור בחישוב נפרד של המס על הכנסתם, או שעומדת נגדם חזקה חלוטה שמקורות הכנסתם תלויים זה בזה ולפיכך חייבים הם בחישוב מאוחד. זו השאלה הניצבת לדיון בפנינו.

העובדות וההליכים

1. המערערים, בני הזוג קלס, עובדים בחברת "עידו נסיעות בע"מ" (להלן: החברה). הבעל מחזיק ב 22% ממניות ההנהלה בחברה וב 26.5% מהמניות הרגילות. בני הזוג ביקשו חישוב נפרד של המס על הכנסותיהם מן החברה. פקיד השומה סירב להיענות לבקשה בקובעו כי חלה על בני הזוג חזקת התלות שבסעיף 66(ד)(2) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: הפקודה), המורה כי "לא יראו" הכנסת בן הזוג כבאה ממקור הכנסה שהוא בלתי תלוי במקור ההכנסה של בן הזוג השני, אם מקורה ב "חברה

אשר בה יש לשני בני הזוג או לבן הזוג השני, במישרין או בעקיפין, זכות בהנהלה או 10% מזכויות ההצבעה".

2. משנדחתה השגתם על החלטת פקיד השומה שסרב לערוך להם חישוב נפרד, ערערו בני הזוג לבית המשפט המחוזי. בעלי הדין הסכימו כי מתקיימת חזקת התלות שבסעיף 66(ד)(2) לפקודה. אלא שטענו, כי חזקה זו איננה חזקה חלוטה וכי יש בכוחם להפריך את החזקה על ידי הוכחות המורות כי מקורות הכנסותיהם לא היו תלויות זו בזו, ולפיכך, זכאים הם לחישוב נפרד.

3. בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו (השופטת ב' אופיר תום) קבע, כי תכלית חזקות התלות היא מניעת הפחתות מס בלתי נאותות, על ידי ביצוע מניפולציות בייחוס ההכנסות לבני הזוג בנפרד כדי לזכות על-ידי חישוב נפרד בשיעורי מס מופחתים ובנטל מס כולל מופחת על הכנסות בני הזוג. לצורך הגשמת תכלית זו, כך נקבע, חוקק המחוקק חזקות תלות בסעיף 66(ד), וחזקות אלה הן חזקות חלוטות, כפי שמתחייב ממצאותו של המחוקק, וכפי שעולה מן הפסיקה (ע"א 67/60 אלברט זקס נ' פ"ש ת"א 4, פ"ד יד (3) 1845). בית המשפט קמא היה ער לבעייתיות שבקביעה זו באמרו: "... יש במצב משפטי הנגזר מן החזקה, כדי לפגום על פניו בתכלית החוק ובעקרון הניטרליות העומד בבסיס דיני המס, לאמור, יש בו כדי להשליך לכאורה על החלטת בני הזוג אם להינשא אם לאו, או אם לבחור במקום עבודה זה או אחר; על כך כבר אמרו בתי המשפט דברים, ואין להוסיף. דא עקא, משמתייצב שיקול כאמור אל מול דברו המפורש של המחוקק, ואל מול המטרה המיסית הברורה העומדת ברקע, היא, מניעת הפיתוי ל'שחק' במס על ידי עירוב הכנסות בין קרובים, דינו של השני, לגבור" (שם, עמודים 6-7). עוד אמר בית המשפט כי עליו "להרכין" את ראשו "בפני מצוותו של המחוקק כביטוייה בסעיף, המתחייבת גם כאשר גורר הדבר מצב דברים הנראה לכאורה בלתי הגיוני" (שם, עמוד 8). לאור זאת, קבע בית המשפט, כי אין לאפשר לבני הזוג לסתור את החזקה שבחוק ואין מקום לעריכת חישוב נפרד במקרה דנן ודחה את ערעור בני הזוג. מכאן ערעורם בפנינו.

הטענות בערעור

4. לטענת המערערים, יש לפרש את חזקת התלות בסעיף 66(ד)(2) לפקודה כקובעת חזקה הניתנת לסתירה. פרשנות זו אפשרית על פי לשון הסעיף, ומתחייבת מתכליתו. לטענתם, אין מחלוקת כי תכלית החזקה היא למנוע הפחתות מס בלתי נאותות, אך לטענתם, תכלית זו תוגשם אם ייקבע כי החזקה ניתנת לסתירה באופן שהיא לא תוחל מקום שהוכח כי אין תלות בין מקור הכנסות בני הזוג ואין ניסיון להפחתות

מס בלתי נאותות. כן טענו הם, כי פרשנות זו מגשימה את תכלית החוק בדבר הטלת מס אמת והגשמת שוויון פיסקאלי בין המינים. בנוסף טענו המערערים, כי פרשנות זו עולה בקנה אחד עם ערכי החברה המודרנית והמגמה העולה מפסיקתו של בית המשפט העליון, בין היתר בע"א 120/86 שלמה שלם נ' פקיד השומה, פ"ד מג(2) 163, להרחיב את החישוב הנפרד כדי להגשים שוויון פיסקאלי בין המינים.

5. מנגד, טען המשיב כי חזקת התלות היא חזקה חלוטה. לשיטתו, זו הפרשנות הנכונה, והיא גם מובילה לתוצאה רצויה. ככל שנדרש שינוי בחוק, כך נטען, הרי שעל המחוקק לעשות שינוי זה. לשיטתו, התכלית העומדת ביסוד קביעת חזקות חלוטות בסעיף 66(ד) בכלל, ובסעיף קטן (2) בפרט, היא חוסר האפשרות העובדתית ולמצער הנורמטיבית, לבחון את קיומה או אי קיומה של תלות. על פי עמדתו, "חוסר האפשרות העובדתית לבירור הקורה 'בתוך המשפחה' מביא לכך שבהעדר החזקה החלוטה תיווצר פירצת מס רחבה כפתחו של אולם, אשר רשויות המס לא יוכלו לסכור אותה. די בכך על מנת להצדיק את קיומה של החזקה החלוטה בסעיף זה". עוד טען המשיב, כי גם אם לא תתקבל עמדתו המשפטית, הרי שבנסיבות המקרה, מבחינה עובדתית, לא הוכיחו המערערים חוסר תלות בין מקורות הכנסותיהם, ולכן אין הם זכאים לחישוב נפרד.

דיון

6. בפתח דברי אומר, כי אין דעתי כדעתו של בית משפט קמא, הגורס כי "דברו המפורש של המחוקק" ו"המטרה המיסית הברורה העומדת ברקע", מובילים באופן ברור מפורש וחד משמעי לפרש את הסעיף כקובע חזקות חלוטות, וכי יש "להרכין את הראש בפני מצוותו של המחוקק". כפי שיובהר בהמשך, לא כך הם פני הדברים. כאן גם המקום להתייחס לע"א 67/60 אלברט זקס נ' פקיד השומה תל אביב 4, פ"ד יד(3) 1845, לו ייחס בית משפט קמא משקל בדרכו למסקנה שאליה הגיע. פסק דין זה ניתן עוד בטרם נקבעו חזקות התלות. השאלה שנדונה בו לא היתה כלל ועיקר חזקות התלות, שלא היו קיימות אז. אלא, השאלה שנשאלה היתה אם מקורות הכנסתם של בני זוג העובדים באותה חברה הם בלתי תלויים אם לאו. השופטים כהן ואולשן פסקו כי מקורות הכנסתם של בני הזוג תלויים זה בזה. ההחלטה לא התבססה על הוראת חוק ספציפית בעניין חזקות, שלא היתה קיימת, אלא, על פסיקה קיימת שקבעה כי מקורות הכנסתם של בני זוג העובדים באותה שותפות, תלויים זה בזה. נקבע כי אין הבדל לעניין זה בין שותפות לחברה. לעומתם, פסק השופט ויתקון כי הדרישה בדבר אי תלות מקורות ההכנסה כתנאי לחישוב נפרד, היא בבחינת "תספה צדיק עם רשע". נוכח זאת, נקבעו על ידו גבולותיה של ההלכה על דרך הצמצום, בפוסקו, כי יהיה זה מרחיק לכת לומר שכאשר בני זוג עובדים באותה חברה, שהיא אישיות משפטית נפרדת, מקורות

הכנסתם תלויים זה בזה. ודוק: פסק דין הרוב איננו מחייב את המסקנה אליה הגיע בית משפט קמא בענייננו. לא כל שכן פסק דין המיעוט.

אעבור, איפוא, לבחינת מהותן של החזקות שבסעיף 66 (ד) ובמסגרתן, החזקה הקבועה בסעיף 66(ד)(2) החלה בענייננו.

המסגרת הנורמטיבית

7. העיקרון למיסוי בני זוג הקבוע בפקודה הוא עקרון החישוב המאוחד, לפיו, מאחדים את הכנסות בני הזוג וממסים את ההכנסה המאוחדת. כך מורה סעיף 65 לפקודה בזו הלשון:

”הכנסת בני זוג יראוה לענין פקודה זו כהכנסת בן הזוג הרשום והיא תחוייב על שמו”.

לעקרון שנקבע בסעיף 65 נקבעו חריגים בסעיף 66, שבהתקיים כל אחד מהם רשאים בני הזוג לבחור בחישוב נפרד, שמשמעו, מיסוי כל בן זוג על הכנסתו בנפרד מהכנסת בן זוגו. חריגים אלה מכילים תנאים. התנאי הראשון הרלבנטי לענייננו הקבוע בסעיף 66(א)(1) קובע, כי בן זוג רשאי לתבוע שייעשה חישוב נפרד של המס על הכנסתו מיגיעה אישית בעסק או משלח יד או מעבודה. ובלשון הסעיף:

”66 (א)(1). ... רשאי בן זוג שאיננו בן זוג רשום לתבוע כי ייעשה חישוב נפרד של המס על הכנסתו מיגיעה אישית בעסק או משלח יד או מעבודה ...”.

תנאי אחר, המוציא את תחולת סעיף 66(א), קבוע בסעיף 66(ד), קובע כי :

”הוראות סעיף קטן (א) לא יחולו אלא אם הכנסת בן-הזוג האחד באה ממקור הכנסה שהוא בלתי תלוי במקור ההכנסה של בן-הזוג השני ...”

8. סעיף 66(ד) מוסיף וקובע רשימה של חזקות תלות, אשר בהתקיים כל אחת מהן לא יראו הכנסת בן הזוג האחד כבאה ממקור הכנסה בלתי תלוי במקור הכנסה של בן הזוג השני. בין אותן חזקות נכללת בסעיף 66(ד)(2) זו הקשורה לענייננו, שזו לשונה:

”... ולא יראו הכנסת בן-הזוג האחד כאמור אם היא באה, בין השאר, מאחד מאלה:
... (1)

(2) חברה אשר בה יש לשני בני-הזוג או לבן-הזוג השני, במישרין או בעקיפין, זכות בהנהלה או 10% מזכויות הצבעה, ...
(3) "...".

בעלי הדין שבפנינו הסכימו כי במקרה דנן מתקיימת החזקה אשר בסעיף 66(ד)(2). השאלה שבמחלוקת היא, האם חזקה זו היא חזקה חלוטה או שמא זוהי חזקה הניתנת לסתירה. שאלה זו מתייחסת לכל החזקות אשר בסעיף 66(ד), אלא, שאנו נתמקד בחזקה שבסעיף 66(ד)(2) הרלבנטית לענייננו.

פרשנות

9. השאלה אם החזקה האמורה היא חזקה חלוטה אם לאו, איננה מוצאת תשובה מפורשת בהוראות החוק ובמילותיו. זוהי שאלה פרשנית של הוראה בחוק מס. אין להם לחוקי המס כללי פרשנות משלהם. חוק מס כמו כל חוק יש לפרש על פי תכליתו, כשנקודת המוצא היא לשון החוק ובהמשך נבחנת תכלית החוק על פי המבחנים הנקוטים בדיניו. עמד על כך הנשיא א' ברק באומרו:

"כללים אלה, המשמשים לפירוש חוקים בדרך כלל, משמשים גם לפירושם של חוקי מסים. אין להם לחוקי המס כללי פרשנות משלהם. ... כמו כל חוק אחר, גם לעניין חוק מס, נקודת המוצא היא לשון החוק, והשאלה היא אם לאפשרויות השונות יש עיגון, ולו מינימלי, בלשון ההוראה. מבין האפשרויות הלשוניות השונות, יש לבחור אותה אפשרות המגשימה את מטרתה של חקיקת המס. לעתים מטרת החקיקה היא הטלת מס, ולעתים מטרתה היא פטור ממס. בזו כבזו, על הפרשן ליתן אותו פירוש המביא להגשמת תכלית החקיקה... (ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט (2) 70, 75.

ראו גם: א' ברק, "פרשנות דיני המסים", משפטים כח(3) (תשנ"ז) 425; ע"א 41/96 קסוטו סוכנויות ביטוח בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד נג(1) 862; דנ"א 3962,3971/93 מינץ וזילברשטיין נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, פ"ד נ(4) 817; ע"א 4271/00 מ. ל. השקעות ופיתוח בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין (טרם פורסם)).

10. על תכלית הנורמה הנקבעת בחוק אומר הנשיא ברק: "תכליתה של הנורמה מבוססת על שני יסודות: תכלית סובייקטיבית ותכלית אובייקטיבית. התכלית הסובייקטיבית מהווה את הערכים, המטרות, האינטרסים, המדיניות, היעדים והפונקציה אשר יוצר הטקסט ביקש להגשים. זוהי כוונתו של היוצר. ... כוונתם של

המחוקקים (בפרשנות חוק) ... התכלית האובייקטיבית מהווה את הערכים, המטרות, האינטרסים, המדיניות, היעדים והפונקציה אשר הטקסט צריך להגשים בחברה דמוקרטית" (א' ברק, פרשנות תכליתית במשפט (נבו הוצאה לאור, ירושלים, 2003) 133-134). התכלית הסופית של החוק נקבעת על פי סינתזה בין התכלית הסובייקטיבית והתכלית האובייקטיבית. על תכלית החוק, הסובייקטיבית והאובייקטיבית, יש ללמוד מלשון החוק, מן ההיסטוריה החקיקתית, מעקרונות היסוד של השיטה ומכל מקור אמין (ראו: ע"א 93/88 מעבדות טרבינוול (ישראל) בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, פ"ד מו(2) 3845). על פי כללי פרשנות אלה נפנה לבחינת השאלה שבפנינו.

פרשנות של חזקות התלות

11. פרשנות חוק מתחילה מלשון החוק אך אין היא מסתיימת בה. מבחינת לשון החוק, הרי שהוראות סעיף 66(ד) סובלות הן את הפרשנות לפיה חזקות התלות הקבועות בה הן חזקות חלוטות והן את הפרשנות לפיה חזקות אלה הן חזקות הניתנות לסתירה. הסעיף קובע את המקרים בהם "לא יראו" את מקורות ההכנסה של בני זוג כבלתי תלויים זה בזה. אין הוא אומר "לא יראו באופן מוחלט" או "לא יראו אלא אם הוכח אחרת" או מילים בעלות משמעות דומה המצביעות על היות החזקות חלוטות או על אי היותן כאלה. מכאן שלשון הסעיף היא ניטרלית בעניין זה וסובלת את שתי הפרשנויות. אעבור, איפוא, לבחון את תכלית החוק, שהיא תכליתו הסובייקטיבית של המחוקק ותכליתו האובייקטיבית של החוק.

12. התכלית הסובייקטיבית של המחוקק בקובעו בסעיף 66(ד) את הדרישה למקורות הכנסה בלתי תלויים כתנאי לחישוב נפרד, היא – כפי שציין בית המשפט המחוזי – מניעת הפחתות מס בלתי לגיטימיות בין בני הזוג על-ידי ייחוס בלתי נכון של הכנסותיהם, למקורות נפרדים, על אף שבאים הם ממקור משותף. כמו כן מיועדות חזקות התלות להפחית את ההתדיינויות המשפטיות בשאלת התלות במקורות ההכנסה. תכלית זו עולה גם מן ההיסטוריה החקיקתית של הוראות סעיף 66(ד).

החישוב הנפרד הותר לראשונה בחוק לתיקון פקודת מס הכנסה, התשי"ב-1952 (ס"ח 108 התשי"ב 298) והותנה בתנאי של הכנסה מיגיעה אישית. בחוק לתיקון פקודת מס הכנסה, התשי"ז-1957 (ס"ח 223 התשי"ז 79), הוספה הדרישה להיותם של מקורות הכנסתם של בני זוג, בלתי תלויים, כתנאי נוסף לחישוב נפרד. תנאי זה הביא להתדיינויות משפטיות רבות, שעל מנת להפחיתן, נקבעו חזקות התלות בחוק לתיקון פקודת מס הכנסה, התשכ"א-1961 (ס"ח 329 התשכ"א 16). אין בדברי הסבר להצעת

תיקון הפקודה התייחסות לתכלית התיקון ולפיכך, אין בהם כדי להאיר את ענינו בשאלת תכליתו הסובייקטיבית של המחוקק. מעצם קביעת החזקות ניתן ללמוד כי אלה באו על מנת למנוע מניפולציות של הפרדת הכנסות של בני זוג שמקורות הכנסותיהם תלויים זה בזה, במטרה לזכות בחישוב נפרד על מנת להפחית מס. על תכליתו זו של סעיף 66(ד) עמד פרופ' א' לפידות באומרו:

"כדי לסכל תחבולות להערמת מס, שיסודן בעקרון 'החישוב הנפרד', קבע התיקון משנת תשי"ז-1957, כי חישוב המס בנפרד יותר רק כאשר הכנסת האשה נבעה ממקור הכנסה שהוא בלתי תלוי במקור ההכנסה של בעלה" (א' לפידות "הטלת מס על הכנסת האשה הנשואה: תיקון פקודת מס הכנסה משנת תשנ"ב-1992" ב מעמד האשה בחברה ובמשפט (פרנסס רדאי ואח', עורכים, הוצאת שוקן, 1995) 117, 120. ראו גם א' ויתקון, י' נאמן דיני מסים (מהדורה רביעית, הוצאת שוקן, התשכ"ט) 200; א' רפאל, ד' אפרתי דיני מס הכנסה (כרך שני, הוצאת שוקן, 1986) 25).

13. האם מתכליתו הסובייקטיבית של סעיף 66(ד) מתבקשת המסקנה כי יש לפרש את הסעיף כקובע חזקות תלות חלוטות? נראה לי כי התשובה לכך שלילית. לדעתי, הן חזקות חלוטות והן חזקות הניתנות לסתירה מגשימות את התכלית הסובייקטיבית של סעיף 66(ד). הן חזקות חלוטות והן חזקות הניתנות לסתירה מקדמות את התכלית בדבר מניעת הפחתות מס בלתי לגיטימיות ובדבר הפחתת ההתדיינויות המשפטיות בשאלת התלות בין מקורות ההכנסה של בני הזוג. אכן, חזקות חלוטות מונעות את תכנון המס על ידי מניעה מוחלטת של החישוב הנפרד בהתקיים תנאי החזקה. כמו כן מפחיתות הן את ההתדיינויות המשפטיות בשאלת התלות. בכך מעניקות הן לפקיד השומה יתרון משמעותי. אולם, יתרון זה דינו להיסוג מפני חסרונותיה המהותיים של החזקה החלוטה מה עוד שניתן להשיג את תכלית החזקות באמצעים יותר מדתיים ופחות דרסטיים על ידי חזקות הניתנות לסתירה, באשר גם אלה פועלות לטובת רשויות המס ומקלות עליהן בכך שהן מעבירות את נטל ההוכחה לסתירת החזקה, אל הנישום ועל ידי כך מונעות תכנוני מס בלתי ראוי.

14. 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 ראיתי 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.

לאור האמור, סבורה אני כי אין מקום לגרוס שהתכלית הסובייקטיבית של החוק מחייבת לפרש את החזקה הקבועה בסעיף 66(ד)(2) כחזקה חלוטה. אם כך לגבי התכלית הסובייקטיבית, מקל וחומר שכך הוא לגבי התכלית האובייקטיבית, אליה אפנה עתה.

התכלית האובייקטיבית

15. חזקה היא כי תכליתה של כל הוראת חוק (וסעיף 66(ד) לפקודה בכלל זה), להגשים את זכויות היסוד של השיטה, וזכות השוויון בכלל זה (ראו: ע"א 524/88 "פרי העמק" – אגודה חקלאית שיתופית בע"מ נ' שדה יעקב – מושב עובדים של הפועל המזרחי להתיישבות חקלאית שיתופית בע"מ, פ"ד מה(4) 529, 561). "השוויון הוא מנשמת אפו של המשטר החוקתי שלנו כולו". חזקה היא כי תכליתו של כל חוק לקדם ולשמר ערך יסוד זה" (א' ברק, פרשנות במשפט (כרך שני, פרשנות החקיקה, נבו הוצאה לאור, 1993) 566). חזקה היא כי תכליתו של החוק להגשים שוויון פיסקאלי בין המינים. חזקה זו מוצאת ביטוי – בין השאר – בדברי הנשיא שמגר בדונו בשאלת מיסוי בני זוג, באומרו: "מן הבחינה העקרונית, יש לשאוף למימושה של הזכות לשוויון גם בתחום הפיסקאלי שלפנינו" (ע"א 120/86 שלמה שלם נ' פקיד השומה, ירושלים, פ"ד מג(2) 163, 170).

16. על מנת להגשים תכלית זו, יש לפרש את חזקות התלות כחזקות הניתנות לסתירה ואין לפרשן כחזקות חלוטות. ומדוע? החישוב המאוחד עשוי להגדיל את נטל המס המוטל על בני זוג, משום שצירוף הכנסותיהם יוצר הכנסה משותפת גבוהה יותר שמדרגת המס שלה גבוהה מזו של כל הכנסה בנפרד. במצב זה אין בני הזוג נהנים ממדרגות המס הנמוכות מהן היו נהנים אילו נערך חישוב נפרד. אמנם, תוצאה זו משליכה על הכנסתם של בני הזוג מבלי להתייחס לשאלת הכנסתו של מי מבני הזוג נמוכה יותר. אולם, המציאות מלמדת, כי נוצרת בדרך כלל הפליה ברורה לרעת האישה דווקא. נוכח קיום פערי שכר במשק בין גברים ונשים, ונוכח קיום תפיסות חברתיות

רווחות, לפיהן, תפקידה של האישה בבית ומשהיא יוצאת לעבודה ההכנסה שהיא משתכרת נמוכה מזו של הגבר, נושאת בעצם האשה בנטל המס המוגבר החל על בני זוג. משמעות הדבר היא, כי נוצרת הפלייה פסולה לרעת האשה בנשיאה בנטל המס האפקטיבי.

17. בנוסף להוצאותיה של אפליה פסולה יש בקביעת חזקות חלוטות כדי להוות תמריץ שלילי לעבודת האישה במשק ודחיקת רגליה לשולי מעגל העבודה. שלילת החישוב הנפרד מן האישה, גם אם היא עומדת בתנאים לעריכת חישוב כזה, וזאת רק משום כלל ראייתי הקובע חזקה חלוטה, איננה ראויה ופוגעת בהגשת שוויון פיסקאלי בין המינים. פרשנות המאפשרת לבני זוג להוכיח העדר תלות מקורות הכנסתם ולזכות בחישוב נפרד המגיע להם כדין, מקדמת שוויון כזה. על השלכות החישוב המאוחד על הנשים עמד פרופ' McCaffery במלים קולעות אלה:

"The essential part of the rate structure story comes down to this: The marginal earner in the family, if there is one, faces a tax rate dictated by the primary earner's wages. ...

Historically, of course, wives have usually been the marginal earners. Men are more than five times more likely to be the single earner in single-earner households. The wage gap between men and women makes the wife's income less important; married working women earn, on average, forty-six percent of what their husbands do. Regardless of the historical pattern, the realities of childbirth tend to make the married mother a marginal employee. She has left her job, at least temporarily, to give birth, and the question facing the family is whether she should go back into the work force. Looking at that decision, the wife faces a marginal income tax rate dictated by the husband's earnings. The general lesson of the story is that married women are at the margins of the workforce- in terms of wages, power, and costs – and the tax laws contribute to this marginalization by putting the wife's income at the margins of the family's" (E. J. McCaffery "Taxation and the Family: A Fresh Look At Behavioral Gender Biases In the Code" 40 UCLA. L. Rev. (1993) 983, 993-994).

ראו גם: "A Feminist Justification For The Adoption of An Individual Filling System" 62 S. Cal. L. Rev. (1988) 197; G. Blumberg "Sexism in The Code: A Comparative Study of Income Taxation of Working Wives and Mothers" 21 Buff. L. Rev. (1971) 49; A. C. Christian "The Joint Return Rate Structure: Identifying and Addressing the Gendered Nature of the Tax Law" 13 J. L. &

Politics (1997) 241; L. Zelenak "Marriage and the Income Tax" 67 S. Cal. L. Rev. (1994) 339).

אוסף, כי מעבר להשלכות האישיות והחברתיות, יש לפגיעה בנשים על ידי קביעת חזקות חלוטות, השלכות כלכליות שליליות וחוסר יעילות כלכלית משום שגורם ייצור מרכזי במשק איננו מוקצה בצורה האופטימלית (לניתוח היבטי היעילות הכלכלית, ראו: M. Boskin, E. Sheshinski "Optimal Tax Treatment of the Family Married Couples" 20 J. of Pub. Econ. (1983) 281; H. S. Rosen "Is it time to Abandon Joint Filing?" 30 Nat'l Tax. J. (1977) 423; J. Piggot, J. Whalley "The Tax (Unit and Household Production" 104 J. of Pol. Econ. (1996) 398.

18. הפגיעה הנוצרת על ידי החזקות החלוטות אינה רק פגיעה בשוויון בין המינים. זוהי פגיעה בהכרה באוטונומיה של הפרט ובזכותם של בני זוג להתייחסות אל כל אחד מהם כאל שלמות בפני עצמה מבלי לבטל את ייחודם האישי על ידי צירוף הכנסותיהם כאילו ממקור אחד באו, גם כאשר מדובר במקורות הכנסה שאינם תלויים זה בזה. מכאן, שכאשר מקורות הכנסתם של בני זוג אכן נפרדים זה מזה, אין מקום לחזקה חלוטה המונעת הוכחה שאכן כך הוא. די בכך שקיימת חזקה בחוק, על מנת להשיג את התכלית הראויה של מניעת תכנון מס בלתי לגיטימי ולהעמיד את הנישומים במצב שבו רובץ עליהם נטל ההוכחה לסתור את החזקה שבחוק. ערה אני לכך כי קיימים נישומים לא מעטים הגולשים אל מעבר לתכנון המס הלגיטימי ועושים מניפולציות בלתי לגיטימיות כדי להתחמק ממס אמת. יש למנוע עשיית מניפולציות כאלה שהרי תשלום מס אמת הוא מקור ההכנסה של המדינה והאינטרס החברתי מחייב לוודא שאכן ישולם מס אמת על ידי אזרחי המדינה. אלא, שאין בכך כדי להצדיק יצירת חזקות חלוטות המונעות מנישומים ישרי דרך ותמי לב להוכיח כי אכן הכנסותיהם באים ממקורות בלתי תלויים. ודוק: בעולם המערבי, הביאו שיקולי השוויון בין המינים, האוטונומיה של הפרט, היעילות הכלכלית ושיקולים נוספים, למעבר משיטת החישוב המאוחד לשיטת החישוב הנפרד. כך נהוגה כיום שיטת החישוב הנפרד בקנדה, אנגליה, אוסטרליה ושוודיה (ראו: L. Dulude "Taxation of the spouses: A Comparison of Canadian, American, British, French, and Swedish Law" 23 Osgoode Hall Law Journal (1985) 67; J. M. Crago "The Unit of Taxation: Current Canadian Issues" 52 Toronto Faculty of Law Review (1993) 1; Family Taxation in Europe (editor, Maria Teresa Soler Roch, Kluwer Law International Publishers, 1999).

19. זאת ועוד, תפיסת חזקות התלות כחזקות חלוטות, יוצרת אפלייה בין זוגות נישומים שונים, כאשר לכל זוג הכנסה משותפת זהה, ומקורות ההכנסה בלתי תלויים

ואף על פי כן, בגלל החזקה החלוטה החלה באחד משני המקרים, ישלם הזוג עליו חלה החזקה, מס בשיעור גבוה יותר. להבחנה כזו אין כל הצדקה (על עקרון השוויון בין נישומים, ראו: רע"א 3784/00 שקם בע"מ נ' מועצת עיריית חיפה (טרם פורסם); Louis Kaplow, "Horizontal Equity: Measures in Search of a Principle", 4 Nat'l Tax J. (1989) 139; M.J. Grates, D.H. Schenk, Federal Income Taxation: Principles and Policies (3rd ed., 1995) 31; R. Musgrave "Horizontal Equity, Once More" 43 Nat'l Tax J. (1990) 113; L. Kaplow "A Note on Horizontal Equity" 1 Fla. Tax Rev. (1992) 191; R. Musgrave "Horizontal Equity: A Further Note" 1 Fla. Tax Rev. (1993) 354; P. R. McDaniel, J. R. Repetti "Horizontal and Vertical Equity: The Musgrave/Kaplow Exchange" 1 Fla. Tax Rev. (1993) 607; E. M. Zolt "The Uneasy Case for Uniform Taxation" 16 Va. Tax Rev. (1996) 39, 86-98.

צדק וסבירות

20. טעמים נוספים, המצדיקים פרשנות לפיה אין החזקות שבסעיף 66(ד) חזקות חלוטות, הם טעמים של צדק וסבירות.

חזקה היא כי תכליתו של החוק היא להגשים צדק. כל עוד לא קבע המחוקק בלשון מפורשת שאינה משתמעת לשתי פנים אחרת, "... יעמידו בתי המשפט את המחוקק הישראלי בחזקתו שאין הוא קובע הוראות הנוגדות מושגים מקובלים של צדק ... (השופט ח' כהן בע"פ 290/63 נאשף נ' היועץ המשפטי לממשלה, פ"ד יח(2) 570, 579. ראו גם: ע"א 211/65 היועץ המשפטי לממשלה נ' מזן, פ"ד יט(3) 32, 46; בג"צ 282/51 הסתדרות העובדים הלאומית בא"י נ' שרת העבודה, פ"ד ו' 237, 245). הצדק מחייב כי המס שיוטל יהיה מס אמת, כלומר מס על פי המצב העובדתי הנכון של הנישום, ולא על סמך הנחה עובדתית מסויימת היכולה להיות נוגדת למציאות ואף על פי כן אינה ניתנת לסתירה. מס המוטל על בני זוג על סמך ההנחה כי מקורות הכנסותיהם תלויים זה בזה, כאשר אין זה המצב לאשורו ואשר עקב הנחה זו מוגבר הנטל על בני הזוג, הוא - בעיניי - מס הסותר מושגים מקובלים של צדק. המסקנה המתבקשת מכך היא, כי יש לפרש את חזקות התלות בסעיף 66(ד) כחזקות הניתנות לסתירה כדי לאפשר לנישום להוכיח את המצב העובדתי לאשורו, שעל פיו ימוסה.

21. חזקה היא כי תכלית החוק היא להגשים תוצאות סבירות. "ודאי הוא שחובתו הראשונית של הפרשן היא לרדת לסוף דעתו וכוונתו של המחוקק, אך בעשותנו כן רשאים וחייבים אנו להעמיד את המחוקק בחזקתו שהתכוון לדבר סביר" (השופט ויתקון בע"פ 330/73 אליאסף נ' מדינת ישראל, פ"ד כח(1) 212, 219). פרשנות לפיה

חזקות התלות הן חזקות חלוטות מובילה לתוצאות בלתי סבירות. היא כורכת באותה כריכה אנשים תמי לב עם אנשים המנסים להפחית מס באופן בלתי לגיטימי. היא פוגעת בנישומים תמי לב שאין הצדקה למנוע מהם את הוכחת מקורות ההכנסה הנפרדים על מנת לקבל חישוב נפרד. היא יוצרת עיוותים כלכליים ועיוותים חברתיים.

על חזקות תלות חלוטות, אומר פרופ' ד' גליקסברג :

"פרוזומציה זו [שבסעיף 66(ד)(2)], כיתר חברותיה [בסעיף 66(ד)], יוצרת שולי תחולה רחבים מעבר לנדרש לצורך הגשמת מטרת החקיקה. פרוזומציה חלוטה זו שוללת כל חישוב נפרד תוך אי יצירת כל מנגנוני ויסות ואיזון הראויים לחול על אירועי המס חסרי המאפיין של תכנון מס" (ד' גליקסברג גבולות תכנון המס (ירושלים, המכון למחקרי חקיקה ולמשפט השוואתי ע"ש הרי סאקר, 1990) 112-113).

על חוסר הסבירות שבחזקות תלות חלוטות עמדה השופטת ב' אופיר תום בעמ"ה 28/93 (ת"א) שבי מיכאל נ' פקיד שומה ת"א 1, מיסים י"א/3, עמ' ה-90. כך סברה גם בפרשה שלפנינו, אלא שראתה עצמה מחוייבת, על אף חוסר הסבירות, לקבוע כי החזקות הן חלוטות, משום שראתה עצמה אנוסה על פי החוק, לעשות כן, לטעמי, בטעות.

פסיקה תומכת

22. בפסיקה נדונו מקרים בהם נקבע כי אין להפעיל חזקה שבחוק מקום בו ניתן לנישום להוכיח את המצב לאשורו. בע"א 1527/97 אינטרבילדינג חברה לבניין בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1, פ"ד נג(1) 699, נדונה הוראת סעיף 18(ד)(2)(ב) לפקודה, הקובע נוסחת ייחוס של הוצאות ריבית בפרוייקטים של בנייה כדי למנוע תכנון מס בלתי לגיטימי על ידי ייחוס בלתי נכון של הוצאות ריבית בין פרוייקטים שונים. בית המשפט קבע כי נוסחת הייחוס חלה רק כאשר לא ניתן לייחס הוצאות לכל פרוייקט ופרוייקט. אם ניתן לייחס הוצאות בפועל, לא תחול הנוסחה. כך נימק זאת השופט ח' אריאל :

"ביחס להוצאות הנהלה וכלליות והוצאות ריבית, קיים קושי לעקוב ולברר לביצועה של איזו עבודה, מתוך עבודות מספר שמבצע אותו נישום, הן שימשו. פרצה זו קוראת לנישומים להקדים את הדיווח על הוצאות הנהלה וכלליות והוצאות ריבית, על-ידי ייחוסן הפיקטיבי לפרויקט שההכנסות ממנו מדווחות באופן שוטף, אף שהן שימשו בייצור הכנסה מפרויקט אחר, שהדיווח עליו טרם החל.

ואולם, בעוד שהחשש האמור מסביר את הצורך בסעיף 18(ד), אין לקבל שכוונת הסעיף ותכליתו לחייב במס שאינו מס אמת, במקרים שבהם ניתן להראות את ייחוס ההוצאה לפרויקט הספציפי, והמקרה שלפנינו, שהייתה בו הסכמת המשיב לכך, יוכיח. כאשר ניתן לברר לאיזה פרויקט מתייחסת כל הוצאה, אזי אין קיים חשש מפני דיווח מוקדם מדיי על הוצאות... סעיף 18(ד)(2)(ב) יחול על מקרים שבהם לא ניתן להוכיח ייחוס הוצאות ספציפיות אך לא יחול באותם מקרים שבהם ייחוס ההוצאות האמיתי הוא ברור ומוכח" (שם, בעמוד 717).

כן השוו עם פסק דיני בע"א 5359/92 ורה דבורה שכטר נ' מנהל מס שבח מקרקעין, המרכז, פ"ד נ(1) 651, שם קבעתי באופן דומה, כי כאשר ידוע מועד הוצאת הוצאות השבחה, יש להתאימן לאינפלציה על פי מועד זה ולא על פי נוסחה כללית בדבר המועד, הקובעת את המועד ללא קשר למועד ביצוע ההוצאה במציאות. הטעם לכך הוא, גביית מס אמת. וכך אמרתי :

"כללים היוצרים חזקות או אחידות באים בעיקרון במקום שבו אין הוכחה אמיתית אחרת" (שם, בעמוד 656).

השוו גם: ע"א 5773/99 צבי טובול נ' מנהל מס שבח מקרקעין, תל אביב (טרם פורסם).

23. זאת לזכור כי החזקות שנקבעו בסעיף 66(ד) נקבעו בשנת 1961, מאז חלו שינויים בתפיסות החברתיות הרווחות ויש לפרש את החוק, בהתאם. (ראו: א' ברק פרשנות במשפט (כרך א', תורת הפרשנות הכללית, נבו הוצאה לאור, ירושלים, 1992) 380; א' ברק פרשנות תכליתית במשפט (נבו הוצאה לאור, 2003) 247-242). כאן המקום לציין, כי הגיעה השעה לבחינה מחודשת על ידי המחוקק של ההסדר הנוגע למיסוי בני זוג בדין הישראלי, לאור ההתפתחויות שחלו בחברתנו ובשיטתנו המשפטית ולאור ההתפתחויות שחלו בנושא זה בשיטות משפט אחרות (לדיון מקיף בסוגיית מיסוי בני זוג, ראו: ר. עזאם, מיסוי בני זוג (חיבור לשם קבלת התואר מוסמך במשפטים, האוניברסיטה העברית בירושלים, 2001).

24. העולה מן המקובץ הוא, כי מכל זווית ראייה אפשרית, אין לראות בחזקות הקבועות בסעיף 66(ד) חזקות חלוטות. מכל הטעמים שנמנו לעיל ומהטעם של מדיניות משפטית ראויה. הדרך להעניק פירוש ראוי לחזקות אלה היא לראות בהן חזקות הניתנות לסתירה. חזקות כאלה יוצרות איזונים ראויים בין האינטרס של גביית מס אמת לבין הדרך להגשמתו תוך שמירה על ערכי השיטה על זכויותיהם של כל המעורבים

(השוו עם פסק דיני בע"א 2112/95 אגף המכס ומע"מ נ' אלקה אחזקות בע"מ, פ"ד נג(5) 769).

סוף דבר

25. מסקנתי היא, איפוא, כי חזקות התלות הקבועות בסעיף 66(ד) לפקודה, אינן חזקות חלוטות אלא חזקות הניתנות לסתירה על ידי הנישום.

בית משפט קמא קבע כי החזקה הקבועה בסעיף 66(ד)(2) היא חזקה חלוטה ולפיכך לא קיים דיון ולא שמע ראיות בשאלת התלות בין מקורות ההכנסה של בני הזוג. אשר על כן, מציעה אני להחזיר את הדיון לבית המשפט המחוזי, על מנת לקיים דיון ולאפשר למערערים להביא ראיות לסתור את החזקה הקבועה בסעיף 66(ד)(2).

לאור האמור, מתקבל הערעור, פסק הדין של בית המשפט המחוזי מתבטל והדיון יוחזר אליו כאמור. המשיב יישא בהוצאות המערערים בסכום כולל של 20,000 ₪.

ש ו פ ט

הנשיא א' ברק:

אני מסכים לפסק דינה היפה של חברתי, השופטת ט' שטרסברג-כהן.

ה נ ש י א

השופט א' ריבלין:

אני מסכים.

ש ו פ ט

הוחלט כאמור בפסק-דינה של השופטת ט' שטרסברג-כהן.

ניתן היום, ו' באייר תשס"ג (12.5.03).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

ה נ ש י א