

## חזקת התלות בין מקורות ההכנסה של בני זוג

בית המשפט העליון קבע כי חזקת התלות בין מקורות ההכנסה של בני זוג הינה חזקה הניתנת לסתירה.

במסגרת פסק הדין ע"א 900/01 קלס נ' פ"ש ת"א 4 נדונה השאלה האם חזקת התלות בין הכנסות בני זוג הקבועה בסעיף 66(ד)2 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה") הינה חזקה הניתנת לסתירה או שמא מדובר בחזקה חלוטה, לפיה מחויבים בני זוג הנכנסים בגדר הסעיף לערוך חישוב מס מאוחד בשל הכנסות, לגביהן נקבעה החזקה כי הינן ממקור משותף, כמפורט להלן.

בית המשפט העליון מפי כבוד השופט ט' שטרסברג-כהן קבע כי חזקות התלות הקבועות בסעיף 66(ד) לפקודה אינן חזקות חלוטות אלא חזקות הניתנות לסתירה על ידי הנישום.

### עיקרי פסק הדין

בני זוג העובדים בחברה בה מחזיק הבעל ב-22% ממניות ההנהלה וב-26.5% מהמניות הרגילות, ביקשו לערוך חישוב מס נפרד בגין הכנסותיהם מן החברה, בטענם כי בידיהם הוכחות המורות כי מקורות הכנסותיהם אינם תלויים זה בזה. פקיד השומה סירב לאפשר לבני הזוג לערוך חישוב נפרד, בטענו כי מתקיימת בעניינם חזקת התלות שבסעיף 66(ד)2 לפקודה, שהיא חזקה חלוטה, ולכן עליהם לערוך חישוב מס מאוחד בגין הכנסותיהם. המערערים הסכימו עם פקיד השומה כי מתקיימת בעניינם חזקת התלות, אך טענו כי חזקה זו ניתנת לסתירה. בית המשפט המחוזי קבע כי חזקת התלות שבסעיף 66(ד)2 אינה ניתנת לסתירה, נוכח הפרשנות המילולית שנתן לחזקת התלות, וקבע כי: "עליו להרכין את ראשו בפני מצוותו של המחוקק כביטוייה בסעיף, המתחייבת גם כאשר גורר הדבר מצב דברים הנראה לכאורה בלתי הגיוני".

ככלל, העיקרון הקבוע בפקודה לצורך מיסוי בני זוג הינו עקרון החישוב המאוחד, הקבוע בסעיף 65 לפקודה. לעיקרון זה נקבעו חריגים בסעיף 66 לפקודה, שבהתקיימם רשאים יהיו בני

זוג לבחור בחישוב מס נפרד. בין חריגים אלו נקבע שבני זוג יהיו רשאים לבחור בחישוב נפרד בגין הכנסתם מיגיעה אישית, למעט, בין היתר, אם מקור הכנסת בן הזוג היא חברה אשר בה יש לשני בני הזוג או לבן הזוג השני זכות בהנהלה או 10% מזכויות ההצבעה.

בית המשפט העליון נתן לסעיף 66(ד)2 לפקודה פרשנות הנסמכת על תכליתו הסובייקטיבית (כוונת המחוקק) והאובייקטיבית (הערכים, המטרות, האינטרסים והמדיניות שהטקסט צריך להגשים בחברה דמוקרטית).

בית המשפט העליון קבע כי מבחינת לשון החוק, הוראות סעיף 66(ד) סובלות הן את הפרשנות לפיה חזקות התלות הקבועות בו הן חזקות חלוטות והן את הפרשנות לפיה חזקות אלה ניתנות לסתירה. לגישת בית המשפט העליון הן חזקות חלוטות והן חזקות הניתנות לסתירה מגשימות את התכלית הסובייקטיבית של סעיף 66(ד) לפקודה, שהיא הפחתת ההתדיינות המשפטית בשאלת התלות במקורות ההכנסה ומניעת הפחתת מס בלתי לגיטימית על ידי ייחוס בלתי נכון של הכנסות בני זוג למקורות נפרדים, על אף שהם באים ממקור משותף. לפיכך, ניתן להשיג את תכלית החקיקה באמצעים יותר מידתיים ופחות דרסטיים, משמע, על ידי חזקות הניתנות לסתירה, שכן גם הן פועלות לטובת רשויות המס ומקלות עליהן בכך שהן מעבירות את נטל ההוכחה לסתירת החזקה אל הנישום, ועל ידי כך מונעות תכנוני מס בלתי ראויים.

לגבי התכלית האובייקטיבית של סעיף 66(ד) לפקודה, קבע בית המשפט העליון כי יש לפרשה באופן שישתלב עם זכויות היסוד וזכות השוויון בכללן. הואיל וחישוב מאוחד עלול 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, נוצרת בדרך כלל אפליה לרעת האישה, שמשכורתה נמוכה מזו של הגבר, ולכן נושאת האישה בנטל מס מוגבר החל על בני הזוג והמהווה תמריץ שלילי לעבודת האישה מחוץ לביתה. לעומת זאת, פרשנות המאפשרת לבני זוג להוכיח העדר תלות ממקורות הכנסתם ולזכות בחישוב נפרד המגיע להם כדין, מקדמת שוויון פיסקאלי בין המינים. נקבע כי כאשר מקורות הכנסתם של בני זוג אכן נפרדים זה מזה, אין מקום לחזקה חלוטה המונעת הוכחה שאכן כך הוא.

בית המשפט העליון נתמך בהחלטתו בטעמים נוספים המצדיקים פרשנות לפיה אין החזקות שבסעיף 66(ד) חזקות חלוטות, כגון צדק וסבירות. לגישת בית המשפט "הצדק מחייב כי המס שיוטל יהיה מס אמת... ולא על סמך הנחה עובדתית מסוימת היכולה להיות נוגדת למציאות ואף על פי כן אינה ניתנת לסתירה... יש לפרש את חזקות התלות... כחזקות הניתנות לסתירה כדי לאפשר לנישום להוכיח את המצב העובדתי לאשורו, שעל פיו ימוסה". כמו כן, פרשנות לפיה חזקות התלות הן חזקות חלוטות מובילה לתוצאות בלתי סבירות, היוצרות עיוותים כלכליים ועיוותים חברתיים.

כפועל יוצא מהאמור לעיל, מומלץ לבחון במקרים המפורטים להלן את היכולת להוכיח אי תלות בין מקורות ההכנסה:

1. במקרה בו בן-זוג משתכר מעסק או משלח יד של בן-הזוג השני.
2. במקרה בו מקור הכנסת שני בני הזוג הינו מאותה חברה, בעוד לאחד או לשני בני הזוג זכות בהנהלה או 10% מזכויות ההצבעה בחברה.
3. כאשר מקור הכנסת שני בני הזוג מאותה שותפות, בה יש לאחד או לשני בני הזוג 10% ומעלה מהון השותפות או מהזכות לרווחיה.