



**בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט אביגדור דורות**

16 בינואר 2022

ע"מ 20-05-51612 פורטנוי נ' פקיד שומה ירושלים 3

בעניין: 1. יבגני פורטנוי
2. יוליה פורטנוי

המערערים

- נ ג ד -

פקיד שומה ירושלים 3

המשיב

ע"י ב"כ עו"ד בינה צמח מאונר
מפרקליטות מחוז ירושלים (אזרחי)

פסק דין

פסק דין זה עוסק בערעור שהגישו בני הזוג יבגני ויוליה פורטנוי (להלן: "המערערים"), על שומות מס הכנסה של פקיד שומה ירושלים 3 (להלן: "המשיב") לשנים 2014-2018 וזאת, בהתאם להוראות סעיף 160(ג) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: "הפקודה").

העובדות הדרושות לעניין

1. המערערים נישאו בחודש אוקטובר 2018. בטרם נישאו, ניהלו המערערים משק בית משותף כ"ידועים בציבור" מאז שנת 2007. למערערים שלושה ילדים משותפים (ילידי 2009, 2011 ו-2013) ולמערערת בת נוספת מנישואים קודמים (ילידת שנת 1995).
2. בכל התקופה הרלבנטית לערעור זה, עבדה המערערת כעובדת שכירה בהסתדרות המדיצינית הדסה. המערער הינו נכה בשיעור של 91.6% החל מיום 1.1.08. המערער זכאי לפטור מתשלום מס בהתאם להוראות סעיף 9(5) לפקודה.
3. במסגרת עבודתה דיווחה המערערת בשנים 2014-2016 ו-2018 כי היא "אם חד הורית" בהתאם להוראות סעיף 40(ב)(2) לפקודה וזאת בקשר לגידול בתה מהנישואים הקודמים (פרוטוקול, ע' 8, ש' 12-13) ועל כן, זכתה לנקודות זיכוי במס.
4. בימים 12.11.18 ו-13.1.19 הגישו המערערים שתי הודעות ל"בחירת בן זוג רשום"



**בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט אביגדור דורות**

16 בינואר 2022

ע"מ 51612-05-20 פורטנוי נ' פקיד שומה ירושלים 3

למשרדי המשיב. בהמשך לכך, התקיים דיון בין המערער לבין רכז חוליה 17 אצל המשיב, בנוגע לבקשות שהוגשו על-ידי המערערים ל"בחירת בן זוג רשום". בהמשך לאמור, נקבע כי לאור העובדה שהוראות הפקודה קובעות כי הודעה כאמור יש להגיש לכל המאוחר עד שלושה חודשים בטרם הסתיימה שנת המס, בשנת 2018 נרשמה המערערת כ"בן הזוג הרשום" ולא המערער כפי שהתבקש על-ידי המערערים.

5. בהמשך לאמור, הגישו המערערים דוחות להחזר מס לשנים 2014-2018, במסגרתם נרשם כי המערער הוא "בן הזוג הרשום". המשיב, שקיבל את הדוחות להחזר, ביצע בשנים 2014-2017 חישוב מס לכל אחד מהמערערים בנפרד כיחידים וזאת משום שבשנים אלה הם טרם נישאו. בנוגע לשנת 2018 בוצע למערערים חישוב מס נפרד וזאת במסגרת ברירת המחדל של מערכת המשיב אשר מבצעת את החישוב המיטיב מבין חישובי המס האפשריים.

6. בהמשך לאמור לעיל, הגישו המערערים את הערעור דנן.

ההליכים בפני בית המשפט

7. הערעור דנן הוגש ביום 20.5.24. המשיב הגיש את נימוקי השומה ביום 20.7.27.

8. ביום 20.11.24 התקיים דיון במעמד הצדדים. במסגרת הדיון, עלה כי הערעור דנן נסוב אך ורק על טענות המערערים לגבי החלטת המשיב שלא להעניק למערערת את הטבות המס בגין נכותו של המערער. בהמשך לאמור, ביקשו המערערים לתקן את הערעור (פרוטוקול, ע' 1, ש' 20-23): "לשאלת בית המשפט אין בכתב הערעור שהוגש לבית המשפט התייחסות לנקודת הזיכוי שניתנה למערערת כאם חד הורית. אני שומע מבית המשפט כי אנו רשאים לבקש לתקן את כתב הערעור ולהוסיף התייחסות גם לנושא נקודת הזיכוי שניתנה למערערת, שכן אנו חלוקים על קביעתו של המשיב בעניין זה". המשיב לא התנגד לתיקון הערעור כמבוקש.

9. במסגרת הדיון טענו המערערים כי: "אנו מכירים זוג במצב דומה לשלנו אשר הגישו בקשה לפקיד שומה באזור הצפון וקיבלו פטור ממס לבת הזוג של הנכה. מדובר בנכה של משרד הביטחון". המערערים לא פירטו את פרטי מכריהם או פרטים נוספים בנוגע לטענה זו.

10. בהמשך לאמור, ערעור מתוקן הוגש ביום 20.11.29.



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט אביגדור דורות

16 בינואר 2022

ע"מ 51612-05-20 פורטנוי נ' פקיד שומה ירושלים 3

11. תצהיר עדות ראשית מטעם שני המערערים הוגשו במאוחד ביום 31.12.21. ביום 1.2.21 הוגש מטעם המשיב תצהיר של מר רן כמון, שהוא רכז חולית חברות במשיב, אשר בזמן הרלבנטי לערעור שימש כממונה המפקח על עבודתו של מר רמי ברזני ששידר את הדוחות.
12. ביום 9.2.21 ובהמשך להגשת תצהירי הצדדים התקיים דיון נוסף. במסגרת הדיון טענו המערערים כי: " ... נכון להיום יש עוד שני נישומים ממרכז הארץ ומהדרום שקיבלו פטור. בתצהיר פירטתי כי בני הזוג שאותם ציינתי בסעיף 19 ו-20 חוששים לתת פרטים אולם הם מוכנים להופיע בבית המשפט ולתת עדות. אני מבקש לקבל הזדמנות להגיש תצהיר משלים שבו יפורטו הפרטים של בני הזוג האחרים שקיבלו פטור בנסיבות דומות לערעור זה." בהמשך לאמור, המשיב הסכים לבקשת המערערים לביצוע השלמות.
13. בהמשך לאמור, ניתנה, במסגרת הדיון, ההחלטה הבאה: "לפנים משורת הדין ורק בגלל שהמערערים אינם מיוצגים, ולאור אי התנגדות המשיב, אני מתיר למערערים להגיש עד ליום 25.2.21 תצהיר משלים אשר יתייחס אך ורק לאותם נישומים אחרים שנזכרו על ידם, תוך מתן פרטים מלאים ביחס לאותם נישומים (שם, מספרי תעודות זהות, שם פקיד השומה הרלבנטי לגביהם, וכן העתקי החלטות ביחס לעניינם). משמעות מתן הפרטים כאמור היא שהמשיב יוכל לבדוק את הפרטים הנ"ל במשרדי השומה הרלבנטיים וכי אותם נישומים מוותרים על הזכות לחיסיון."
14. ביום 24.2.21 הגישו המערער מסמך אשר כותרתו "בקשה לביטול שלב ההוכחות". בהמשך לכך, ניתנה למשיב האפשרות להגיב להודעת המערערים ובתגובתו (שהוגשה ביום 16.3.21) טען המשיב, בין היתר, כך: " ... מהודעת המערערים על בחירתם שלא לקיים דיון הוכחות בהליך זה, ניתן ללמוד כי הם מוותרים על חקירתו הנגדית של המצהיר מטעם המשיב. עם זאת, יבקש המשיב לקיים דיון קצר, שבו ייחקר בחקירה נגדית המערער, הוא המצהיר מטעם המערערים...". בהמשך לאמור, ניתנה החלטה (ב-17.3.21) "בדיון הקבוע ליום 5.5.21 ייחקר המערער חקירה נגדית".
15. ביום 5.5.21 התקיים דיון ההוכחות אשר במסגרתו נחקר המערער בחקירה נגדית על תצהירו. בהמשך לחקירת המערער, ניתנה החלטה המאפשרת לצדדים להגיש



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט אביגדור דורות

16 בינואר 2022

ע"מ 51612-05-20 פורטנוי נ' פקיד שומה ירושלים 3

סיכומים. בהמשך לאמור, השלימו הצדדים את הגשת הסיכומים בהתאם להוראות בית המשפט ולאחר ארכה שניתנה להם לעשות כן.

טענות המערערים

16. המערערים לא היו מיוצגים. בשל עובדה זו, ניתנה להם, לפני משורת הדין, האפשרות להגיש ולתקן את טענותיהם מספר פעמים. יחד עם זאת, טענותיהם נותרו עמומות והתבססו ברובן על חוסר הבנת הדין. להלן יובאו עיקרי טענות המערערים במסגרת הערעור.

17. המערערים תוקפים את החלטת המשיב בשני ראשים:
א. טענת המערערים הראשונה – נטען כי הם זכאים לפטור ממס בהתאם להוראות סעיף 9(5)א לפקודה בחישוב מאוחד. מדובר בטענה המתבססת על כך, שהמערערים יוכרו כבני זוג בהתאם לפקודה וכן שהמערער, שהוא בעל הפטור כנכה, יירשם "כבן הזוג הרשום" לשנות המס הרלבנטיות.
ב. טענת המערערים השנייה – טענה זו נוגעת לנקודות הזיכוי הניתנות למערערת כאם חד הורית המגדלת את בתה מנישואיה הקודמים.

טענות המערערים לגבי הפטור ממס

18. ניתן להבין כי המערערים טוענים שהם בני זוג לכל דבר ועניין, ועל אף שבשנים הרלבנטיות לשומה הם לא היו נשואים, הם התנהלו כידועים בציבור וככאלה, הם זכאים למלוא הזכויות של בני זוג בדיוק כמו זוג נשוי.

19. לטענת המערערים, יש לקדם את זכויותיהם של בני זוג המעוניינים לחיות כידועים בציבור ולא כאנשים נשואים וזאת משלושה טעמים: האחד, משום החופש לבחור. השני, משום שחווה בין בני זוג לא חייב להיות בכתב או ברישום אלא בהתאם להתנהגות. והשלישי, משום שוויון והגנה על נשים.

20. בנוסף, המערערים טוענים כי דרישת הסעיף ל"גיעה אישית" של הנכה הזכאי לפטור אינה בהכרח מעבודה פעילה וזאת משום שהמערער עבד כעוסק פטור עד שנפצע בתאונת דרכים בחודש דצמבר 2010. בעקבות פציעתו, ובמסגרת ת"א (י-ם) 50960-12-11 הגיעו הצדדים לפשרה, אשר במסגרתה קיבל המערער פיצויים. לטענת המערער, חלק ארי מהפיצויים נגע לאובדן הכנסותיו מעבודה. לפיכך, יש מקום להכיר בפיצויים אלו כיגיעה אישית לצורך תשלומי המס של המערער.



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט אביגדור דורות

16 בינואר 2022

ע"מ 20-05-51612 פורטנוי נ' פקיד שומה ירושלים 3

21. בנוסף, מפנים המערערים לשני פסקי דין אשר לטענתם, תומכים בטענותיהם. פסק הדין הראשון הוא ע"א 896/90 פקיד שומה חיפה נ' יהושע הלוי, פ"ד מט(1) 865 (1995), אשר במסגרתו נקבע כי במקרה של חברה משפחתית אשר בעל הפטור הוא בעל 91% ממניות החברה, יחול הפטור על כלל ההכנסות מהחברה המשפחתית. כמו כן, מסתמכים המערערים על פסק הדין בע"מ (י-ם) 14440-07-10 כספי נ' פקיד שומה ירושלים 2 (24.10.12) (להלן: "פס"ד כספי"), אשר במסגרתו נקבע כי יינתן הפטור אף להכנסות בן הזוג אשר היה "בן הזוג הרשום" וזאת בשל ההנחה שיש לעודד "יגיעה אישית" של בעל הפטור. זאת, במובחן מהכנסות שאינן מיגיעה אישית. בסופו של דבר טענות המערערים בפס"ד כספי נדחו בשל כך שבעל הפטור לא היה "בן הזוג הרשום", דבר שמבקשים המערערים לתקן בענייננו.

22. לאור האמור, טוענים המערערים כי יש לקבוע כי הכנסותיו של המערער כתוצאה מהפסדי השכר אותם קיבל במסגרת הפיצויים על תאונת הדרכים ייחשבו לו כהכנסה מיגיעה אישית וכן כי בשל היותם "בני זוג", תהיה המערערת זכאית ליהנות מהפטור של המערער, כנכה, אם ימוזגו הכנסותיהם יחדיו, וזאת, במסגרת סעיף 9(א)(5) לפקודה.

טענות המערערים לגבי נקודות הזיכוי

23. המערערים טוענים לגבי נקודות הזיכוי של המערערת כי לא היה מקום לקבוע כי יש למערערת חוב למשיב בעקבות נקודות הזיכוי שקיבלה במהלך השנים. לטענתם, הם פנו בשנת 2008 למשיב והוא אמר להם כי הם זכאים לנקודות הזכות. בעניין זה מפנים המערערים לאתר מס הכנסה (וראו בקשר לכך נימוקי הערעור שהגישו המערערים בסעיף 1(ב-ג)).

24. בסיכומיהם לא חזרו המערערים על טענותיהם בנוגע לנקודות הזיכוי של המערערת בגין היותה אם חד הורית לכאורה. עובדה זו אינה נזקפת לרעתם וזאת על אף ההלכה בדבר ויתור על טענה שלא נטענת במסגרת הסיכומים. זאת, בין היתר, בשל העובדה שהמערערים לא היו מיוצגים בהליך.



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט אביגדור דורות

16 בינואר 2022

ע"מ 20-05-51612 פורטנוי נ' פקיד שומה ירושלים 3

טענות המשיב

להלן אתייחס בנפרד לטענות המשיב בכל אחת מן הסוגיות שבמחלוקת.

טענות המשיב לגבי הפטור ממס

25. לטענת המשיב, הפטור ממס שניתן לפי סעיף 9(5)(א) לפקודה הינו פטור אישי, אשר חל על הכנסות של אדם נכה מיגיעתו האישית בלבד. לכן, ככזה, אין ממש בטענות המערערים לגבי זהותו של "בן הזוג הרשום". דהיינו, גם אם המערער היה רשום כ"בן הזוג הרשום", ולא כך היה הדבר, עדיין המערערת לא הייתה יכולה ליהנות מפטור מתשלום המס על הכנסותיה לפי סעיף זה.
26. המשיב מוסיף וטוען כי הערעור בנוגע לרכיב זה מנוגד לתכליתו של הפטור, לפסיקת בתי המשפט (המשיב מפנה, בסיכומיו, בין היתר, לפסקי הדין הבאים: ע"א 4107/09 בן עוז נ' פקיד שומה חיפה (10.8.11) (להלן: "עניין בן עוז"), ע"א 631/79 אידר נ' פקיד שומה ירושלים, פד"י לו(2) 223 (להלן: "עניין אידר"), עמ"ה 407/02 סיני נ' פקיד שומה חדרה (28.1.09) ועוד) וכן, מנוגד לאופיו הספציפי של הפטור, כפטור אישי הנוגע להכנסות של מבקש הפטור מיגיעתו האישית בלבד ושאינו ניתן להעברה להכנסתו של אדם אחר, לרבות בן זוגו.
27. המשיב הפנה גם לפסק הדין בע"מ 7655-04-09 בן נתן נ' פקיד שומה חדרה (1.12.11) (להלן: "פס"ד בן נתן") ובו, נידון מקרה דומה לעניינם של המערערים. במקרה הנ"ל פסק בית המשפט כי הנישום יירשם כ"בן הזוג הרשום" אך הפטור לא יחול על הכנסותיה של אשתו שנכללו בחישוב המאוחד שנעשה להם כבני זוג. ערעור שהוגש לבית המשפט העליון על פס"ד בן נתן נדחה (ע"א 562/12 בן נתן נ' פקיד שומה חדרה (23.5.13)).
28. המשיב גם מפנה לחוזר מס הכנסה 16/2003 ובו (בסעיף 3 שלו) נקבע כי "הכנסה הנזקפת על פי סעיפים 65 ו-66 לפקודה לבן הזוג הרשום, נזקפת כהכנסה חייבת או פטורה על פי אופייה בידי מי שזכאי להכנסה והוא בעל הכנסה על פי דין ולא בידי מי שנזקפה לו על פי סעיפים אלו". לטענת המשיב, הוראות אלה של החוזר תומכות בעמדתו בסוגיה זו.
29. המשיב טוען כנגד פס"ד כספי כי מדובר בעמדה יחידה אשר לא ניתן היה לערער עליה משום שעמדת המערערים בה נדחתה. לטענת המשיב, הוצגו מספר פסקי דין



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט אביגדור דורות

16 בינואר 2022

ע"מ 20-05-51612 פורטנוי נ' פקיד שומה ירושלים 3

בהם נקבע באופן ברור וקונסיסטנטי כי עמדתו היא הנכונה בנסיבות העניין שלפנינו. לגבי פס"ד לוי, טוען המשיב כי מדובר בחברה משפחתית בניגוד למקרה דן בו מדובר בנישומים שמתנהלים באופן שונה לחלוטין. כאמור, המשיב מפנה לפס"ד בן נתן אשר מתאים יותר לנתוניו של ערעור זה.

30. לגופו של עניין, המשיב טוען כי אין זה משנה מי יירשם כ"בן הזוג הרשום" לעניין הפטור, שכן, הפטור ניתן אך ורק על הכנסותיו מ"יגיעה אישית" של בעל הפטור, הוא הנכה הזכאי ולא בן הזוג. לפיכך, טוען המשיב, כי המערער יכול להיות זכאי לפטור מהכנסותיו מ"יגיעה אישית" אך המערערת לא תהיה זכאית בכל מקרה לפטור על הכנסותיה מעבודתה כאחות בבית חולים.

31. בהמשך לאמור נטען כי סעיף 1 לפקודה קובע כי רק בני זוג נשואים המנהלים משק בית משותף עם מי שהוא נשוי לו, יכול להיחשב כ"בן זוג" לצורך הפקודה. לטענת המשיב, אין מחלוקת כי המקרה דן אינו עומד בתנאי בסיסי זה ואין בטענות המערערים לגבי הפלייתם בכדי לשנות הוראות בוררות אלה של הפקודה.

32. המשיב טוען גם כי סעיף 64ב(ב) לפקודה, מאפשר לבני זוג להודיע בכתב למשיב, לפחות שלושה חודשים לפני תחילתה של שנת המס, על החלפת בן הזוג הרשום. במקרה דן, ולמרות טענות המערערים, לא הוכיחו המערערים כי פעלו בהתאם לאמור וטענותיהם כי פנו למשיב מספר פעמים לא הוכחה ולא הוצגה כל אסמכתה התומכת בטענותיהם.

33. המשיב מתנגד גם להרחבת החזית הנטענת בסיכומי המערערים בנוגע לשנת המס 2012, שכן הערעור דן נסוב על שנות המס 2014-2018 בלבד. כמו כן, המשיב טוען לגבי הרחבת חזית מטעם המערערים הטוענים (במסגרת הסיכומים) כי פנו מספר פעמים למשיב אך נתקלו בהתעלמות מצידו וחוסר רצון לטפל בפניותיהם. כאמור, לא הוכחה פניה כאמור והמשיב מתנגד להרחבת חזית זו. כאמור, הוכח כי המערערים פנו לראשונה למשיב בסוף שנת 2018 ולאחר נישואיהם ונציג המשיב נפגש איתם כבר בתחילת שנת 2019. לפיכך, אין ממש בטענותיהם.

34. לסיום פרק זה ביקש המשיב להתייחס לטענות המערערים במסגרת כתבי הטענות מטעמם לגבי חבריהם בכרמיאל שקיבלו לטענתם, פטור, כפי שמבקשים לקבל המערערים. המערערים טענו בתחילה כי הם מבקשים להביא לעדות את החברים אך בסופו של דבר ביקשו המערערים שלא להגיש תצהיר כאמור ואף לא להביאם לעדות. זאת, בין היתר, לאור חששם של אותם חברים להיחשף. בהמשך לאמור, המשיב טוען כי יש להתעלם מטענת המערערים האמורה שלא הוכחה בשום צורה



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט אביגדור דורות

16 בינואר 2022

ע"מ 51612-05-20 פורטנוי נ' פקיד שומה ירושלים 3

ואופן. המשיב ביקש להוסיף כי אין ממש בטענות כי החברים מסתכנים באיזה שהיא צורה במתן עדות כאמור וזאת, ככל שהם מקבלים פטור כלשהו כדין.

35. לאור האמור, המשיב טוען כי יש לדחות את הערעור בנוגע לרכיב זה של הערעור.

טענות המשיב לגבי נקודות הזיכוי

36. בנוגע לרכיב הערעור השני טוען המשיב כי דין הערעור בקשר אליו הוא לדחייה. נטען כי למרות בקשת המערערים לתיקון הודעת הערעור מטעמם ולכלול בה גם רכיב זה, הם כלל לא טענו דבר זה במסגרת הסיכומים. לאור האמור, יש מקום לדחות את רכיב זה על הסף.

37. למרות האמור, המשיב טוען לגופם של דבר בנוגע לנקודות הזיכוי שניתנו למערערת את הדברים הבאים. לטענת המשיב, נקודות הזיכוי ניתנו למערערת בגין בתה מנישואיה הקודמים (וראו בקשר לכך פרוטוקול, ע' 8, ש' 4-9). לטענת המשיב, סעיף 40(ב1) לפקודה קובע כי נקודת הזיכוי ניתנת להורים, במשפחה חד הורית, אשר יש להם ילדים שטרם מלאו להם 19 שנים, בשנת המס בה התבקשה נקודת הזיכוי. לטענת המשיב, בתה של המערערת מנישואיה הקודמים, אשר בגינה התבקשו נקודות הזיכוי, היא ילידת 25.7.1995 ולפיכך, מלאו לה 18 בשנת המס 2013. לאור האמור, בשנים נשוא הערעור לא הייתה זכאית המערערת לקבל נקודות זיכוי כלל. זאת, גם ללא קשר לטענות הנוספות שטען המשיב בקשר לכך. לטענת המשיב, האמור דלעיל אמור להביא למסקנה כי דין הערעור ברכיב זה להידחות כבר בשלב זה.

38. בנוסף, המשיב טוען כי בסעיף 14 להודעה המפרשת מטעמו נכתב כי: "לאור הודאת המערערים כי בשנים 2014-2017 ניהלו משק בית משותף המערערת גם אינה זכאית לקבל את נקודת הזיכוי על פי סעיף 40(ב2) לפקודה בגין "חד הורית", המותנה בכך כי ההורים חיים בנפרד". לטענת המשיב, העובדה שהמערערים ניהלו משק בית משותף, שולל מהמערערת את הזכאות לקבלת נקודות הזיכוי. בעניין זה מפנה המשיב לבע"מ 54773-03-11 עטיאס נ' מס הכנסה עפולה פקיד שומה (23.12.12) (להלן "פס"ד עטיאס"). לאור האמור, המשיב טוען כי יש לדחות את הערעור בנוגע לרכיב זה של הערעור.



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט אביגדור דורות

16 בינואר 2022

ע"מ 51612-05-20 פורטנוי נ' פקיד שומה ירושלים 3

דיון והכרעה

39. יש לציין לחיוב את התנהלות המשיב בתיק דנן. המשיב לא התעקש לקבל יתרונות דיוניים או מהותיים בעקבות התנהלות המערערים וזאת לאור העובדה שהם לא היו מיוצגים. יתרה מכך, המשיב הסכים מספר פעמים, לפני משורת הדין, להקלות דיוניות לטובת המערערים וזאת ראוי לציין.
40. לאחר שקילת המכלול, **הגעתי למסקנה כי דין הערעור להידחות**. אסביר להלן כיצד הגעתי לתוצאה האמורה.

לגבי הפטור ממס

41. סעיף 1 לפקודה, שהוא סעיף הגדרות, מגדיר "בן זוג" באופן הבא:
"בן זוג" - אדם נשוי החי ומנהל משק בית משותף עם מי שהוא נשוי לו;"
42. סעיף 9(א) לפקודה מגדיר את "הפטור ממס" שניתן לנכה 100% באופן הבא:
"9(א) הכנסה מיגיעתם האישית של עיוור או של נכה שזכאי לתגמול חודשי לפי חוק הנכים (תגמולים ושיקום), התשי"ט-1959 [נוסח משולב] או לפי חוק התגמולים לנפגעי פעולות איבה, התש"ל-1970, ונקבעה לו נכות של 100% או נכות של 90% לפחות מחמת שלקה באיברים שונים והאחוז האמור הוא תוצאה של חישוב מיוחד של הליקוי באיברים השונים שבלעדיו היה נקבע אחוז נכות של 100% לפחות, כמפורט להלן:
(1) נקבעה נכות כאמור לתקופה של 365 ימים או יותר – הכנסה עד לסכום של 501,500 שקלים חדשים;
(2) נקבעה נכות כאמור לתקופה שבין 185 ימים לבין 364 ימים – הכנסה עד לסכום של 60,120 שקלים חדשים;"
43. מקובלת עליי פרשנותו של המשיב לגבי העובדה שהמחוקק קבע באופן מפורש כי "בן זוג" הוא אדם נשוי המנהל בית משותף עם מי שהוא נשוי לו. לפיכך, המערערים אינם עומדים בדרישת הפקודה לעניין זכאותם להיחשב כבני זוג, בשנים הרלבנטיות לערעור וזאת, בהתאם להוראות הפקודה.
44. בנוסף לאמור, מקובלת עליי עמדת המשיב כי הפטור הקבוע בסעיף 9(א) לפקודה



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט אביגדור דורות

16 בינואר 2022

ע"מ 51612-05-20 פורטנוי נ' פקיד שומה ירושלים 3

הינו פטור אישי בלבד ואינו תקף להכנסות בני זוג. צודק המשיב כי פס"ד בן עוז אליו הפנה הוא מקרה דומה מאד לענייננו ויש להחיל את מסקנותיו גם בנוגע לערעור זה. דהיינו, גם אם היו נחשבים המערערים בני זוג בשנים הרלבנטיות, ולא כך הדבר, היה מוחל הפטור ממס אך ורק על הכנסותיו של המערער מיגיעה אישית ולא על הכנסותיה של המערערת מעבודתה כאחות בבית חולים.

45. מקובלת עליי עמדת המשיב כי אין זה רלבנטי מי מהמערערים היה נרשם כ"בן הזוג הרשום" לצורך קבלת הפטור וכי הפטור הינו פרסונלי וחל אך ורק על הכנסות המגיעות מפעולות ממשיות שמבצע בעל הפטור המביאות לצמיחת ההכנסה באופן אקטיבי. בעניין בן עוז קבע כב' השופט (בדימוס) א' רובינשטיין כך:
"טעם אחרון זה מתיישב עם דרישתה הברורה של הפקודה העומדת בלב הפטור, כי ההכנסה תנבע מיגיעה אישית: זו כשמה כן היא - תוצר של "עמל, מאמץ, עבודה קשה" של מבקש הפטור (להגדרת "יגיעה" ראה מלון אבן שושן מחדש ומעדכן לשנות האלפיים (2007)) "כדי ליהנות מהפטור צריך הנישום להראות יגיעה אישית משלו. דהיינו, פעילות אינדיווידואלית של ממש, שהביאה לצמיחת ההכנסה" (ההדגשות אינן במקור - א"ר) (פרשת אידר, עמ' 224 (השופט-כתארו אז-ברק)). כך למשל הכנסתו של אדם שבבעלותו עסק שבו הוא אינו פעיל - ואדגיש, אינו פעיל פירוש שאינו עובד כלל, אלא פועל באמצעות אחרים - לא תיחשב כהכנסה אקטיבית מיגיעה אישית (אדרעי, עמ' 165). נטיית המחוקק לתמרץ ייצור הכנסה מיגיעה אישית באה לידי ביטוי גם במספר הוראות נוספות, למשל סעיף 66 לפקודה קובע כי הכנסות בני זוג ימוסו בנפרד רק כאשר ההכנסה היא מיגיעה אישית ו/או הכנסה מרכוש שנרכש קודם לנישואין";
וראו גם עניין אידר וההפניות שם.

46. די באמור לעיל בכדי לדחות את טענות המערערים בנוגע לרכיב זה של ערעורם אך לא אסתפק באמור ואוסף, במה שלמעלה מן הצורך את הדברים הבאים.

47. יש לדחות את טענת המערערים כי ככל שפקיד השומה היה מקבל את בקשתם לרשום את המערער כ"בן הזוג הרשום" הם היו זכאים לקבל את הפטור. הדבר נסתר מכמה כיוונים לעיל. בנוסף, לא הוכח כי המערערים פנו בעניין זה למשיב במועד מוקדם למה שנטען על-ידו. המערערים לא הציגו שום ראיה לפניה מוקדמת מצדם למשיב ונראה כי המשיב פעל בהתאם להוראות סעיף 64 לפקודה.



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט אביגדור דורות

16 בינואר 2022

ע"מ 20-05-51612 פורטנוי נ' פקיד שומה ירושלים 3

48. אני מוצא לנכון גם לדחות את טענות המערערים, שיש בהם הרחבת חזית, ושעלו בפעם הראשונה במסגרת סיכומיהם ובמסגרתם טענו כי פנו בעבר למשיב והוא התעלם מפניותיהם.

49. יש לדחות את טענותיהם של המערערים כי יש להכיר בפיצויים בהתאם לחוק הפלת"ד בנוגע "הפסד שכר לעתיד" כהכנסה מיגיעה אישית. הקביעות בפס"ד בן עוז מביאות למסקנה שונה בתכלית מטענותיהם של המערערים בקשר לכך.

50. לאור כל האמור, מצאתי לדחות את הערעור בנוגע לרכיב זה.

לגבי נקודות הזיכוי

51. המערערים ביקשו לתקן את ערעורם בנוגע לרכיב זה והדבר ניתן להם בהסכמה. יחד עם זאת, המערערים לא מצאו להתייחס לרכיב זה במסגרת סיכומיהם. לאור האמור, היה מקום לדחות את הערעור ברכיב זה. למרות האמור, אוסיף את שייאמר להלן.

52. סעיף 40 לפקודה קובע כך :

"(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) בחישוב המס של יחיד תושב ישראל שהוא הורה במשפחה חד-הורית שהיו לו ילדים שבשנת המס טרם מלאו להם תשע-עשרה שנה ושכלכלתם היתה עליו, אך אינו זכאי לנקודות זיכוי לפי סעיף 37, יבואו בחשבון בנוסף לנקודות הקיצבה לפי סעיף קטן (א), בשל ילדיו כאמור הנמצאים אצלו, $1\frac{1}{2}$ נקודות זיכוי בשל כל ילד בשנת לידתו ו- $\frac{1}{2}$ נקודות זיכוי בשל כל ילד בשנת בגרותו, $2\frac{1}{2}$ נקודות זיכוי בשל כל ילד החל בשנת המס שלאחר שנת לידתו ועד לשנת המס שבה מלאו לו חמש שנים, ונקודת זיכוי אחת בשל כל ילד החל בשנת המס שבה מלאו לו שש שנים ועד לשנת המס שקדמה לשנת בגרותו;"

53. אין מחלוקת כי נקודות הזיכוי ניתנו למערערת בגין בתה מנישואיה הקודמים (וראו בקשר לכך פרוטוקול, ע' 8, ש' 4-9). בהתאם להוראות הפקודה שהובאו לעיל, נקודות הזיכוי ניתנות להורים, במשפחה חד הורית, אשר להם ילדים מתחת לגיל



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט אביגדור דורות

16 בינואר 2022

ע"מ 20-05-51612 פורטנוי נ' פקיד שומה ירושלים 3

19 שנים, בשנת המס בה התבקשה נקודת הזיכוי.

54. צודק המשיב כי בתה של המערערת מנישואיה הקודמים, אשר בגינה התבקשו נקודות הזיכוי, היא ילידת 25.7.1995 ולפיכך, מלאו לה 18 בשנת המס 2013. לאור האמור, בשנים נשוא הערעור (2014-2017) לא הייתה זכאית המערערת לקבל את נקודות הזיכוי שניתנו לה.

55. בהמשך לאמור, תנאי נוסף לקבלת נקודות הזיכוי האמורות הוא כי מדובר בהורה אשר מגדל את ילדיו במסגרת חד-הורית. במקרה דנן, אין מחלוקת כי המערערים ניהלו משק בית משותף בשנים הרלבנטיות ולכן, גם מטעם זה, המערערת לא הייתה זכאית להינות מנקודות זיכוי בשנים הרלבנטיות האמורות.

56. המשיב מפנה בסעיף 64 לסיכומיו לדברי ההסבר להצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 66), התשמ"ד-1984, ה"ח 1686, 276. אין מקום לחזור על האמור בדברי ההסבר אך הרציונל הוא ברור. נקודות הזיכוי ניתנות אך ורק למי שמגדל את ילדיו לבד ולא במסגרת משק בית משותף עם אדם נוסף (וראו בקשר לכך את פס"ד עטיאס שנזכר לעיל).

57. לאור כל האמור, **מצאתי לדחות את הערעור בנוגע לרכיב זה.**

סוף דבר

58. לאור כל האמור לעיל, **דין הערעור להידחות.**

59. על אף התוצאה, המערערים שלא היו מיוצגים בערעור ישלמו ביחד ולחוד למשיב הוצאות ושכר טרחת עו"ד בסכום כולל של 5,000 ₪ בלבד וזאת בתוך 45 ימים מהיום. לאחר מכן, יתווספו לסכום החיוב הפרשי הצמדה וריבית כחוק, עד למועד התשלום בפועל.



**בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט אביגדור דורות**

16 בינואר 2022

ע"מ 51612-05-20 פורטנוי נ' פקיד שומה ירושלים 3

המזכירות תשלח את פסק הדין לצדדים.

ניתן לפרסם את פסק הדין.

ניתן היום, י"ד שבט התשפ"ב, 16 ינואר 2022, בהעדר הצדדים.

אביגדור דורות, שופט