

נקודות זיכוי עבור ילדים

ת"צ 39247-04-14 יעקב ועפרה שץ ואח' נ' רשות המסים - גם אם האישה מתחת לסף המס אין להעביר את זכותה לנקודות זיכוי לפי סעיף 66(ג)4 לבעלה (ניתן ביום 5.7.17 בבית המשפט המחוזי בתל אביב בפני השופט מנן אלטוביה)

העובדות

המדובר בבקשה לאישור כתובענה ייצוגית בעניין אי מתן בחירת נקודות זיכוי לאחד מבני הזוג. השאלה התעוררה בעקבות פרסום הנחייה ביום 30.12.13 מטעם מירי סביון מרשות המסים בעניין "נקודות זיכוי בגין ילדים לבני זוג מאותו מין"¹, לפיה בן זו הנשוי לבן זוג מאותו מין שיקבל את הקצבה מהמוסד לביטוח לאומי עבור ילדיו בהתאם לסעיף 40(א) לפקודה, יהיה זכאי לנקודות הזיכוי בסעיף 66(ג)4 לפקודה. יוצא אפוא שגם גבר זכאי לנקודות זיכוי לפי סעיף 66(ג)4 לפקודה. משכך, פנה יעקב בטענה שאין להפלות בין בני זוג חד מיניים לבין בני זוג שהם גבר ואישה, כך שיאפשרו לו להנות מנקודות הזיכוי הקבועות בסעיף 66(ג) לפקודה בהתעלם מזהותם המינית. משנדחתה פנייתו הגיש תביעה מינהלית זו בה ביקשו מרשות המסים לתקן דוחותיהם לשנות המס 2009-2012 בדרך של קיזוז נקודות זיכוי ולהשיב להם כ-30,000 ₪. בסמוך הגישו בקשה לאישור תביעה כתביעה ייצוגית לייצוג קבוצת בני הזוג שיש להם ילדים ואינם נהנים מנקודות זיכוי בגין הטיפול בילדים שבסעיף 66(ג)4 לפקודה, כיוון שהאישה אינה מגיעה לסף המס.

טענות הצדדים

המשיבה: נקודות הזיכוי עבור ילדים ניתנו לאישה כדי לעודד אימהות לצאת לעבודה. משכך, בהתחשב במגבלת תקציב המדינה אין להסיט את נקודות הזיכוי שבסעיף 66(ג)4 אל הגבר. כדי לברר את סכום החזר המס לכל אחד מחברי הקבוצה יש להגיש דוח מס פרטני ולא בדרך תביעה ייצוגית.

המעורר: המטרה הראשית היא להגדיל את ההכנסה הפנויה ורק לאחריה לעודד נשים לצאת לעבודה, בעיקר על רקע העליה בשיעור האימהות העובדות.

בית המשפט המחוזי פסק

בהסתמך על כלל הפרשנות שלפיו כנקודת מוצא יש להתבסס על לשון החוק² יש לדחות את האפשרות העולה מהנחיית מירי סביון להעביר נקודות זיכוי מהאישה לבעלה משום שהמחוקק בסעיף 66(ג)4 עשה שימוש ברור ומוגדר במונח אישה, בניגוד לסעיף 66(ג)5, שבו מדובר בגבר. לכך יש להוסיף את תכלית המחוקק לעודד נשים לצאת לעבודה ואת הפגיעה בתקציב המדינה. גם בני הזוג החד מיניים אינם מורשים לנייד את נקודות הזיכוי ביניהם בהתאם לגובה ההכנסה וההנחיה רק משלימה לקונה המצויה בסעיף 66(ג)4 לפקודה המניח רק קיום בני זוג דו מגדריים.

משכך, אין למבקשים עילת תביעה אישית ואינם רשאים להגיש בקשה לאישור תביעה ייצוגית. בנוסף, ספק אם ניהול תביעה ייצוגית היא הדרך היעילה לברר את זכותם של חברי הקבוצה אותם מבוקש לייצג.

הערת העורך

נראה, שידיו של בית המשפט כבולות מלסייע בידי המערער להעביר את הזכות לנקודות זיכוי מהאישה שנמצאת מתחת לסף המס אל בעלה, בהינתן הוראות מפורשות בסעיף 66(ג)4 שנקודות אלו מגיעות לאישה בלבד.

¹ הנחייה מיום 30.12.13 בנושא: "נקודות זיכוי בגין ילדים לבני זוג מאותו מין", האתר המשפטי מסטקס.

² ע"א 3067/11 קיבוץ אילות נ' מנהל מע"מ אילת (20.11.12), האתר המשפטי מסטקס.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 39247-04-14 יעקב ועפרה שץ ואח' נ' רשות המיסים

1

מספר בקשה: 1

לפני כבוד השופט מגן אלטוביה

המבקשים:

1. יעקב שץ
2. עפרה שץ
ע"י ב"כ עוה"ד אמנון סמרה ומשה כדר

נגד

המשיבה:

רשות המיסים
ע"י ב"כ עוה"ד גלית פואה ונעה אלשיך

2
3
4

פסק דין

5
6
7
8
9

לפני בקשה לאישור תובענה מנהלית כתובענה ייצוגית.

רקע

סעיף 66 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א – 1961 (להלן: "הפקודה") עוסק בחישוב נפרד' ואילו סעיף 66 (ג) לפקודה, עוסק בהוראות שיחולו לגבי החישוב הנפרד.

12
13

סעיף 66 (ג) (4) לפקודה, קובע:

14
15
16
17
18
19
20
21
22
23

"האשה תהא זכאית ל – 1/2 נקודת זיכוי לפי סעיף 36א, ובנוסף כנגד המס החל על הכנסתה מיגיעה אישית – לנקודת זיכוי בעד ילדיה כדלהלן:
(א) 1/2 נקודת זיכוי בעד כל אחד מילדיה בשנת לידתו ובשנת בגרותו;
(ב) נקודת זיכוי אחת בעד כל אחד מילדיה החל בשנת המס שלאחר שנת לידתו ועד לשנת המס שקדמה לשנת בגרותו;
(ג) נקודת זיכוי נוספת על נקודת הזיכוי לפי פסקת משנה (ב), בעד כל אחד מילדיה החל בשנת המס שלאחר שנת לידתו ועד לשנת המס שבה מלאו לו חמש שנים.
לעניין זה, "שנת לידה" ו "שנת בגרות" – כהגדרתם בסעיף 40 (ב) (3)".



**בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים
מנהליים**

ת"צ 39247-04-14 יעקב ועפרה שץ ואח' נ' רשות המיסים

סעיף 66 (ג) (5) לפקודה, קובע:

"הגבר יהא זכאי, כנגד המס החל על הכנסתו מיגיעה אישית, לנקודות זיכוי בעד כל אחד מילדיו שהם פעוטות, כדלהלן:
(א) נקודת זיכוי אחת בשנת לידתו של הפעוט ובשנת המס שבה מלאו לו שלוש שנים;
(ב) שתי נקודות זיכוי בשנת המס שלאחר שנת לידתו של הפעוט ובשנת המס שלאחריה;
לעניין זה, "פעוט" ו"שנת לידה" – כהגדרתם בסעיף 40 (ב) (3)".

מבקש 1 (להלן: "המבקש" או "יעקב") נשוי למבקשת 2 (להלן: "עפרה") משנת 1994 ולהם שלושה ילדים. בדוחות למס יוחסו נקודות הזיכוי הקבועות בסעיף 66 (ג) (4) לפקודה, לעפרה בלבד ומאחר שהכנסתה לא הגיעה לסף המס לא קיבלה כל הטבה מכוח הוראות סעיף 66 (ג) (4) לפקודה, שעה שיעקב שילם את מלוא המס החל עליו מבלי שזכה אף הוא להטבה הקבועה בסעיף 66 (ג) (4) לפקודה.

ביום 30.12.2013 פורסמה הנחייה ביחס ל"נקודות זיכוי בגין ילדים לבני זוג מאותו מין" מטעם רו"ח מירי סביון, סמנכ"לית בכירה שומה וביקורת ברשות המסים (להלן: "ההנחיה הפנימית"), לפיה בן זוג הנשוי לבן זוג מאותו המין שיקבל את הקצבה המשולמת ע"י המוסד לביטוח לאומי עבור ילדיו בהתאם להוראות סעיף 40 (א) לפקודה, יהיה זכאי לנקודות הזיכוי הקבועות בסעיף 66 (ג) (4) לפקודה. במילים אחרות על פי ההנחיה הפנימית גם גבר המתקיימים בו התנאים שלעיל, יהיה זכאי לנקודות הזיכוי הקבועות בסעיף 66 (ג) (4) לפקודה.

בעקבות פרסום ההנחיה הפנימית פנה יעקב ביום 24.1.2014, אל פקיד השומה וביקש לזכותו בנקודות הזיכוי הקבועות בסעיף 66 (ג) (4) לפקודה, בטענה שאין להפלות בין בני זוג נשואים חד מיניים אשר על פי ההנחיה הפנימית זכאים להחיל את נקודות הזיכוי הקבועות בסעיף 66 (ג) (4) לפקודה על גבר (במקרה של זוג גברים) לבין אישה וגבר נשואים (נספח 2 לבקשה), דהיינו "לאפשר למבקשים ליהנות מנקודות הזיכוי הקבועות בסעיף 66 (ג) לפקודה, בהתעלם מזהותם המינית".

משנדחתה פנייתו של יעקב לפקיד השומה ופנייה מוקדמת לרו"ח מירי סביון נדחתה אף היא, הגישו המבקשים תביעה מנהלית (ת"צ 39247-04-14) בה תבעו לחייב את רשות המיסים לתקן את דוחותיהם לשנות המס 2009, 2010, 2011 ו- 2012, בדרך של קיזוז נקודות הזיכוי הקבועות בסעיף 66 (ג) (4) לפקודה, מסכום המס בו חיוב יעקב ולהשיב להם סך של 29,736 ₪.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 14-04-39247 יעקב ועפרה שץ ואח' נ' רשות המיסים

1 בסמוך הגישו המבקשים את הבקשה לאישור תובענה ייצוגית במסגרתה עותרים הם לייצג את קבוצת
2 בני הזוג שיש להם ילדים ואינם נהנים מנקודות זיכוי בגין הטיפול בילדים הקבועות בסעיף 66 (ג) (4)
3 לפקודה, כיוון שהאישה לא מגיעה לסף המס.
4
5 המשיבה מתנגדת לבקשה. לעניין עילת התביעה של המבקשים, טוענת המשיבה כי בתיקון סעיף 66
6 (ג) (4) לפקודה מצא המחוקק לנכון להעניק לאישה בתא המשפחתי נקודות זיכוי רבות יותר מאשר
7 לגבר כדי לעודד יציאת אימהות לעבודה. על כן, ובהתחשב במגבלות התקציב של המדינה אין להסיט
8 את נקודות הזיכוי הקבועות בסעיף 66 (ג) (4) לפקודה, אל הגבר. עוד טוענת המשיבה כי כדי לברר את
9 סכום ההשבה יהיה על כל אחד מחברי הקבוצה להגיש דו"ח מס פרטני, ועל כן, בירור המחלוקת כאן
10 במסגרת של תביעה ייצוגית אינה הדרך היעילה.

דיון

11
12
13
14 1. בע"א 3067/11 קיבוץ אילות נ' מנהל מע"מ אילת (פורסם בנבו) (להלן: "עניין אילות"), נקבע
15 (פסקה 12 (ב) לפסק הדין של כבוד השופט י' דנציגר):

16
17 "נקודת המוצא לפרשנות חוק הינה לשון החוק. אין לפרש את החוק באופן שחורג
18 מגבולות הלשון, ופרשנות שאין לה נקודת אחיזה בלשון החוק הינה פרשנות שלא ניתן
19 לקבלה...
20 הנה כי כן, "מתחם" האפשרויות הלשוניות של סעיף 17 לחוק אינו כולל את הפרשנות
21 המוצעת על ידי הקיבוץ – על שתי האפשרויות הכלולות בה – כאשר אין לפרשנות זו
22 נקודת אחיזה כלשהי בלשון הסעיף. לפיכך יש לדחות את טענת הקיבוץ לפיה מדובר
23 ב"כשל טכני" אותו ניתן לתקן ולהשלים באמצעות "חקיקה שיפוטית". קבלת טענה זו
24 בנסיבות העניין משמעותה כי בית המשפט ייתן לסעיף 17 לחוק פרשנות שהינה הייצוגית
25 לחלוטין ללשונו. לטעמי, היעדרות לבקשה זו פירושה חריגה של בית המשפט מסמכותו
26 לפרש את החוק באופן תכליתי בראש ובראשונה על בסיס לשוני".

27
28 2. סברת המבקשים, לפיה על פי ההנחיה הפנימית "אין רלבנטיות לזהותם המגדרית, המינית,
29 של בני הזוג לצורך ניצול נקודת הזיכוי לטיפול בילדים הקבועות בסעיף 66 (ג) לפקודה",
30 נראית אפשרית, אולם בהתחשב בהלכה שנקבעה בעניין אילות לא ניתן לפרש את הוראות
31 סעיף 66 (ג) (4) לפקודה כאילו הוראות אלה מדברות ב"גבר" שהרי המחוקק עשה שימוש



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 39247-04-14 יעקב ועפרה שץ ואח' נ' רשות המיסים

- 1 ברור ומוגדר במונח "אשה". זאת, בשונה מסעיף 66 (ג) (5) לפקודה, המדבר ב"גבר". נוכח
2 הלשון הברורה של סעיף 66 (ג) (4) לפקודה, יש רלבנטיות לזהות המגדרית של בני הזוג.
3 לכך יש להוסיף, כי תכליתו של סעיף 66 (ג) (4) לפקודה, לעודד אימהות לצאת לעבודה. החלת
4 נקודות הזיכוי הקבועות בסעיף זה על גברים, תפגע בתכלית האמורה ובקופת המדינה, וגם
5 מטעם זה אין מקום לפרשנות או לאופן בו מבוקש ליישם את הוראות סעיף 66 (ג) (4) לפקודה.
6
- 7 3. לטענת המבקשים, בחקיקת הוראות סעיף 66 (ג) (4) לפקודה, התכוון המחוקק להגדיל את
8 ההכנסה הפנויה בתא משפחתי שיש לו ילדים כמטרה ראשית, וכמטרה משנית לעודד נשים
9 לצאת לעבודה. בהתנגדות המשיבה לאפשר למבקש ליהנות מנקודות הזיכוי הקבועות בסעיף
10 66 (ג) (4) לפקודה, יש משום התעלמות מהמטרה הראשית של הסעיף. בנוסף טוענים
11 המבקשים כי נוכח התמורות והתהפוכות החברתיות שעברו מאז ועדת בן שחר ובשים לב
12 לעליה בשיעור האימהות העובדות, נכון עשתה רשות המיסים כאשר העדיפה בפרשנותה את
13 מתן ההקלה לתא המשפחתי הכולל ילדים, על פני עידוד יציאת נשים לעבודה. המבקשים
14 הוסיפו והעלו טענות נוספות שעיקרן קידום תכליות חברתיות נטענות באמצעות נקודות
15 הזיכוי וניסיון להפיק לקחים ממחקרים שבוצעו ביחס לאי ניצול נקודות הזיכוי על ידי
16 אימהות עובדות נוכח שכרן שאינו מגיע לסף המס. לא ראיתי לנכון להאריך ולפרט טענות
17 אלה של המבקשים משום שאיני רואה מקום לדון בהן במסגרת ההליך כאן, שכן בפרשנות
18 הוראת חוק מוגבל בית המשפט ללשון החוק, ואינו מוסמך לתקן את הנטען כמצריך תיקון
19 בדרך של פרשנות שאין לה עיגון בלשון החוק. ככל שהמחוקק יראה לנכון לתקן את המצב
20 הקיים ביחס לנקודות הזיכוי המוענקות לאימהות עובדות, עקב תמורות חברתיות וכלכליות,
21 יעשה זאת באמצעות חקיקה. מכל מקום, במצב הדברים המשפטי הנוכחי אין לעשות זאת
22 בדרך של פרשנות המתעלמת מהלשון הברורה של הפקודה.
23
- 24 4. גם טענת האפליה שהעלו המבקשים ביישום ההנחיה הפנימית, אינה יכולה לסייע להם.
25 ההנחיה הפנימית נועדה להשוות בין תא משפחתי דו מגדרי ותא משפחתי חד מגדרי וככזו
26 היא מתעלמת מזהותו המגדרית של מי מבני הזוג. תכלית ההנחיה ליצור שוויון בין זוגות
27 נשואים חד מיניים לשאינם חד מיניים. מכללא נוצרת אפשרות בחירה (מוגבלת לאור
28 ההקבלה של הזכאות למי שזכאי לקצבת ילדים מהביטוח הלאומי) מי מבין הזוג החד מיני
29 ייהנה מנקודות הזיכוי. אין הכוונה בהנחיה הפנימית לאפשר לבני זוג חד מיניים לנייד את
30 נקודות הזיכוי ביניהם בהתאם לגובה ההכנסה של מי מהם כפי שמבקשים המבקשים לעשות.
31 ההנחיה היא יותר מראויה ומועגנת בתפיסת עולם שוויונית דמוקרטית ליברלית נאורה



**בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים
מנהליים**

ת"צ 39247-04-14 יעקב ועפרה שץ ואח' נ' רשות המיסים

1 ומוצדקת התואמת את ערכי המדינה ודומה כי היא משלימה לקונה המצויה ב סעיף 66 (ג)
2 (4) לפקודה המניח רק קיומם של בני זוג דו מגדריים. כוחה הפרשני מוגבל בהסדרת הלקונה
3 שבפקודה. אין ההנחיה יכולה לגבור על הוראות הדין המפורשות מחוץ למתחם אותה לקונה.
4 במצב דברים זה אין המבקשים זכאים לקבל את ההטבה שבהנחיה הפנימית, אף מבלי
5 להידרש לטענת המשיבה לעניין ההבחנה הנדרשת בין התא המשפחתי הנזכר בהנחיה
6 הפנימית לבין התא המשפחתי של המבקשים, ראה בג"צ 637/89 "חוקה למדינת ישראל" נ'
7 שר האוצר ואח' (פורסם בנבו). אין בליבי ספק כי נושא מיסוי התא המשפחתי מצריך בחינה
8 מחדש של המחוקק מתוך ראייה כוללת ועדכנית. כאמור אין בידי לקבל את עמדתם הפרטנית
9 של המבקשים המנוגדת ללשון הברורה של הפקודה.
10
11 5. נוכח אלה, נראה כי אין למבקשים עילת תביעה אישית ובהתאם להוראות חוק תובענות
12 ייצוגיות, התשס"ו – 2006, הם אינם רשאים להגיש בקשה לאישור תביעה ייצוגית (שם, סעיף
13 4 (א) לחוק). בנוסף, ספק אם ניהול תביעה ייצוגית זו הדרך היעילה לברר את זכותם של חברי
14 הקבוצה אותם מבוקש לייצג, הן משום גובה הסכום הנתבע המצדיק ניהול הליך פרטני והן
15 משום הצורך בבירור פרטני של גובה ההשבה של כל אחד מחברי הקבוצה אם וככל שהתביעה
16 הייתה מתקבלת.

סוף דבר

17
18
19
20 הבקשה כמו גם התביעה נדחים באשר לא ניתן להגיע לתוצאה שונה בבחינת התביעה הפרטנית, שעה
21 שהבקשה נדחית בהעדר עילה.
22 בנסיבות אני מוצא כי יש לקבוע כי כל צד יישא בהוצאותיו.
23

מזכירות בית המשפט תמציא את ההחלטה לבאי כח הצדדים

24
25 ניתנה היום, י"א תמוז תשע"ז, 05 יולי 2017, בהעדר הצדדים.

מגן אלטוביה
מגן אלטוביה, שופט