

ערעור אזרחי מס' 135/67

## פקיד השומה, תל אביב 4 נגד חיים פורת, עורר-דין

בבית-המשפט העליון בשבתו כבית-משפט לערעורים אזרחיים  
[31.10.67]

לפני מ"מ הנשיא (זילברג), והשופטים ויתקון, הלוי

פקודת מס הכנסה [דיני מדינת ישראל, נוסח חדש 6, ע' 120], סעיפים 66(ב)(3), 155, 66(ב), 66(ב)(1) עד 66(ב)(3) — סקודת השותפויות [חא"י, כרך ב, פרק קג, ע' 1020], סעיף 2 — תקנות בית-דין (ערעורים בעניני מס הכנסה), 1941 [תוס"ב 1138, ע' 1227], תקנה 4 [כפי שתוקנה ו'4א(ב) כפי שהוספה ב"תשי"ז-1957 [קה"ת 675, ע' 840]] — פקודת מס הכנסה 1947 [תוס"א 1568, ע' 77], סעיף 23(א2) [כפי שהוסף ב"תשי"ז-1957 [סה"ח 223, ע' 79]].

המשיב ואשתו שניהם עורכר-דין, מנהלים עסק פרקליטות במשרד אחר, הוא בחורו עוסק בסוג אחד של ענינים, והיא בחורה — בסוג אחר. אותה פקידה משמשת את שניהם, הפקסנות, התשבון בבנק, התיקיה, הקבלות, נייר הפירמה וחשבון ההוצאות, הכל משותף להם, ואין בכלל הפרדה בין הכנסות ברוטו שלו ושלה; הכל נכנס לקופה אחת, ואחרי ניכוי ההוצאות מחלקים את היתרה לפי מפתח שרירותי של 65% לו ו-35% לה. פקיד השומה סירב לערוך חישובים נפרדים לבני-הזוג, אך בית-המשפט המחוזי קיבל את ערעורו של המשיב לאחר שקבע, כי מקור ההכנסה של האשה היה בלתי תלוי במקור הכנסתו של בעלה.

בית-המשפט העליון, בקבלה, ברוב דעות, את הערעור, פסק —

א. במקרה דנא, אין יודעה בדורה מה הכנסתה של אשת המשיב מלקוחותיה, ומה נשאר מהכנסה גלמית זו אחרי ניכוי ההוצאות, וכבר מטעם זה לא היה כל יסוד לדרישת בנייהזוג לחישוב נפרד, שתנאי מוקדם לו היודעה מה בכלל היתה הכנסת האשה מיגיעתה.

ב. כאשר שתי הכנסות מתמזגות להכנסה אחת, והיא מתחלקת בין השניים, אין לומר כי שני העסקים, אין התייחסות או שייכות ביניהם, ושמקור הכנסה אחד הוא בלתי תלוי במקור השני.

ג. שיתוף הפעולות ומיוזג ההכנסות, די בהם כדי ליצור את התלות השוללת חישוב נפרד, אפילו בלי לקבוע שקיים כאן יחס של שותפות; אך בשים לב לכל הנתון נים המנויים בנימוקי השומה ובפסקי דינו של בית המשפט, ובעיקר לחלוקת הריחח הכולל משני המקורות גם יחד, הרי המסקנה שהיתה כאן שותפות מתבקשת מאליה, ולא היה צורך לפרש את שמה.

א

ה. קיום השותפות אינו אלא שלב ביניים — ולא דוקא שלב הכרחי, שבלעדי אינו כדרך המובילה מהמצאים המפורטים בנימוקי השומה, שנתקבלו על דעת השופט, עד למסקנה הסופית שהמקורות תלויים זה בזה.

ב

ה. פקיד השומה לא היה זקוק לטעון במפורש שהיתה כאן שותפות בין המשיב ובין אשתו, ראשית — מכיון שטענת השותפות ממש מוזקרת לעיניים מחוץ הכתוב בנימוקי השומה, ושנית — מכיון שהנימוק לשלילת התישוב הנפרד אינו השותפות, אלא התלות.

ג

## פסקי דיין ישראלים שאוזכרו:

- [1] ע"א 300/54 — ד"ר ברונר בלומנטל נגד פקיד השומה, תל אביב: פד"ג, כרך ט, ע' 1929; פ"מ, כרך כא, ע' 282.
- [2] ע"א 82/60 — גבריאלי פויכטונגר נגד פקיד השומה, תל אביב 4 (מרכז): פד"ג, כרך יד, ע' 1366, 1369, 1368; פ"מ, כרך מח, ע' 80.
- [3] ע"א 67/60 — אלברט זקס נגד פקיד השומה, תל אביב 4 (מרכז): פד"ג, כרך יד, ע' 1845; פ"מ, כרך נ, ע' 27.

ד

מקורות המשפט העברי שאוזכרו:  
(לפי סדר אזכורם)

- (א) יבמות, דף פ"ח, ע"ב.
- (ב) מטכת אבות, פרק ה', משנה ט"ז.
- (ג) קידושין, דף ל"ג, ע"ב.
- (ד) רש"י קידושין, דף ל"ג, ע"א, ד"ה חובת.

ו

## הערות:

1. להגדרת המושג "תלוי", השחה גם ע"א 361/64 — קרן הגימלאות המרכזית של עובדי ההסדרות בע"מ נגד רבקה ויגטה כור; פד"ג, כרך יט (1), ע' 134, 138.
2. על השאלה, אימתי יש לערוך חישוב נפרד של הכנסת האשה, עיין גם ע"א 95/66 — פקיד השומה, כפר סבא נגד מאיר שניידמן; פד"ג, כרך כ (3), ע' 578 והערות שם.

ז

מ"מ הנשיא (זילברג)

ערעור על פסק-דינו של בית-המשפט המחוזי, תל אביב יפו (השופט ש' לזנברג), מיום 31.1.67, ב-עמ"ה 836/66, לפיו נתקבל ערעור המשיב על צו המערער, בו ערך חישוב מאוחד למשיב ולאשתו, ובית-המשפט ציווה לערוך להם חישובים נפרדים. הערעור נתקבל, ברוב דעות, כנגד דעתו החולקת של מ"מ הנשיא (זילברג).

ע' רובין, סגן פרקליט המדינה — בשם המערער; המשיב טען לעצמו

א

פסק-דין

מ"מ הנשיא (זילברג): מעשה בבעל ואשתו, שניהם עורכי-דין, ששכרו משרד אחד, בעל שני חזרים, לגיהול עסקי פרקליטות. לא עסקו שניהם באותו סוג עבודה, אלא הוא בחדרו — בעניני חברות, בורריות, פירוקים ופשיטת רגל, והיא בחדרה — בתביעות נזיקין ומשפטי תאונות. התנהלה פנקסנות אחידה, והוא גבה את השכר מלקוחות שניהם. שכר זה התחלק לא לפי כמות העבודה של כל אחד מהם, אלא 65% לבעל ו-35% לאשה, ללא הבדל ואבחנה מבחינת ה"השתייכות" של הלקוח המשלם. הוצאות המשרד שולמו מכלל ההכנסה. פקיד השומה, שסירב לערוך חישובים נפרדים לבני הזוג, ציין עוד שני פרטים: כי יש להם חשבון משותף בבנק וכי אין תיקיה נפרדת לבעל ולאשתו. ברם פרטים אלה הם — ודאי וודאי — פכים קטנים, זוטות-פעוטות שאין בידן להכריע בשאלה: אם קיימים "יחסי תלות" בינו לבינה — ביתר דיוק: בינו לבינו, היינו ביק מקור ההכנסה של הבעל ומקור הכנסותיה של האשה.

ב

ג

ד

השופט המלומד קבע כי נוכח השוני המהותי בין סוגי עבודתם של בני-הזוג, אין לראות את מקורות הכנסותם כתלויים זה בזה, ולכן הוא החליט לבטל את החישוב המאוחד של בני-הזוג ולצוות על פקיד השומה לערוך לאשה חישוב נפרד. נתעוררה תחילה השאלה: בלבד, אם לא היתה כאן שותפות בין השניים — שותפות המונעת, בגזירת הכתוב של סעיף 66 (ב) (3), את ראיית מקורות ההכנסה כבלתי תלויים זה בזה; אך את האפשרות הזאת הוא דחה על הסף וזנה אותה בלי לשקלה, יען כי "לא נטען שהם היו שותפים בשותפות". מטעם זה הוא ראה אותם לא כשותפים, אלא כ"שני בעלי מקצוע העובדים בכפיפה אחת", וציווה לערוך לאשה חישוב נפרד כנ"ל. ועל החלטה זו מערער פקיד השומה לפנינו.

ה

ו

2. טענתו הראשונה והעיקרית של המערער היא, כי השופט המלומד טעה באמרו שלא נטענה טענת קיום שותפות בין הזוג.

"סעיף 7 להודעה המפרשת את נימוקי השומה כולל בתוכו את הטענה בדבר קיום שותפות בין המשיב ואשתו."

ז

מכרזו סעיף 2 של סיכומי המערער.

מ"מ הנשיא (זילברג)

ועתה נלכה נא ונראה אם אמנם כך הוא הדבר. חוששני שלא! סעיף 7 של הודעת נימוקי השומה אומר:

„אי לזאת לא ראיתי במקור הכנסתה של האשה מקור בלתי תלוי מהכנסות הבעל, ולכן גם לא היתרתי הישוב נפרד.“

א

ובכן, סעיף 7 — כנראה בהדיא — אינו מכיל טענה של שותפות. אם יש מקום כל שהוא, בו יכולה היתה להסתתר טענה כזאת, הרי זה הוא הביטוי „אי לזאת“; ברם דא עקא שגם דיבור זה, המצביע על האמור לעיל, בסעיפים שלפניו, אינו מגלה לנו את מקום מחבואה של טענת השותפות. הפרטים האיריאניים בסעיפים הקודמים הם: פנקסנות אחידה; גביית שכר הטרחה על-ידי הבעל; קיום חשבון משותף בבנק (סעיף 3); „אין תיקיות נפרדות וגם לא אינדקס תיקים נפרד“ (סעיף 4); „בזמן העדר האשה מהמשרד, מטפל הבעל בתיקה ולהיפך“ (סעיף 5); „חלוקת ההכנסות נעשתה באופן מלאכותי לגמרי, ומבלי כל ביסוס, 65% מההכנסה הכללית לבעל ו-35% לאשה“ (סעיף 6).

ב

ג

לא אגע לעת עתה בשאלה, אם אמנם אפשר להסיק מתוך הפרטים הללו כי מקור הכנסות האשה תלוי במקור הכנסתו של הבעל. בשאלה זו אדון להלן, ואענה עליה בשלילי לה. אך שאלתי ותמיהתי כאן וכרגע היא כיצד אפשר לראות בפרטים ההם, לחוד ולחד, הבעת הטענה הספציפית של קיום שותפות? והן זו היא הטענה שטוען המערער בסעיף 2 של סיכומי! הקו האפייני המציין את קיומה של שותפות הוא „סרך היחד“; באנגלית:

ד

„The carrying on a business in common with a view to profit, . . . .“

ה

כמוגדר בסעיף 2 של פקודת השותפויות, והיכן מצינו „יחד“ זה בכל אותם הפרטים שנמנו בהודעת נימוקי השומה? לא כל שיתוף פעולה בין שני בני-אדם עושה את המשתפים לשותפים. דרוש כי הרווח המיוחל יהיה תוצאה של פעילותם המשותפת, ולא סתם חיבור אריתמטי של פעילויותיהם הנפרדות. למשל, אם רופא שיניים ומיילדת יחליטו להטיל לקופה אחת את רווחיהם המקצועיים, איש לא יטען כי יצרו שותפות ביניהם. לעולם צריך שיהא קיים רצון מיוחד של „ויעשו כולם אגודה אחת“, וטענה זו לא בוטאה באף אחד מן הפרטים המנויים בהודעת נימוקי השומה הנ"ל.

ו

3. הלכה פסוקה היא, כי תקנה 4 של תקנות בית-דין (ערעורים בעניני מס הכנסה), 1941 — כפי שתוקנה בשנת 1957 — מחייבת כי נימוקי השומה ייאמרו ויוגדרו, על-פי הביטוי העממי הנודע, ברחל בתך הקטנה, היינו על דרך הפשט הפשוט והמפורט, ולא על דרך הרמוז, הדרוש או הסוד של מיסתורין שבילי הפרד"ס. שקידתו של מתקין התקנות על בהירותה וברירותה של הודעת הנימוקים מבצבצת ועולה מתוך תקנה 4א (ב), סיפא, בה נאמר:

„כל נימוק (ייכתב) בפיסקה לחוד.“

מ"מ הנשיא (זילברג)

ואין זה ענין פורמלי גרידא או מן הזוטות של פרוצידורה בלבד. רעיון גדול, מהותי, טמון פה, וזה דבר הרעיון:

מעמדו של הנישום כלפי פקיד השומה, הוא מן הנחותים ביותר בהשוואה עם מעמדו של כל נתבע אזרחי כלפי התובע שלו. בהגישו ערעור על שומת הפקיד מוטל עליו, בדרך כלל, להוכיח כי השומה היא מופרזת, תחת שהפקיד יחוייב להוכיח כי השומה היא נכונה (סעיף 155 של פקודת מס הכנסה; השווה פסק-דינו של השופט אגרנט, כתארו אז, ב"ע"א 300/54, (1)). לעתים קרובות מאד רשאי הפקיד לערוך את השומה לפי מיטב השפיטה (השוות ד"ר ויתקון, דיני מסים, מהדורה ג', ע' 199—201). ומיטב השפיטה אין פירושה דוקא שפיטה שהיא עידית. אדרבא: המלה "מיטב" באה לגרוע מן הטיב, כי משמעותה היא, בסופו של דבר: כמיטב יכלתו של הפקיד העורך את השומה.

לכן, ובתור פאראפראזה של "נוסחת האיוון" התלמודית הידועה (יבמות, דף פ"ח, ע"ב), אמר המחוקק: מתוך חומר שהחמרת עליו, על הנישום, בתחילתו, היקלת עליו בסופו. לאמור: כפיצוי על החומרה היתירה שאני נוהג עם הנישום בעת הגישו את הדו"ח, מקל אני עליו בסופו, בעת התדיינותו עם פקיד השומה בפני בית-המשפט. כאן דורש אני כי פקיד השומה יגלה את צפונו, ויגיש לבית-המשפט הודעת נימוקים מפורטת, דבר דבור על אופניו, כאמור בתקנה 4א (ב). או אז יוכל האזרח הנישום לדעת איזו היא מסכת העוב-דות הנטענת, ומה היא הריקמה המשפטית שיוחסה לה על-ידי שלטונות המס.

ורעיון זה מחייב, כי נימוקי השומה יפורטו בפשטות ובדייקנות בהודעה המוגשת לבית-המשפט — בה ממש, ולא באיזה שהוא מקום אחר. כי מה תועלת תצמח לנישום, אם הפקיד יורשה לשלם מס שפתיים לתקנה 4, להגיש הודעה סתומה לבית-המשפט, ולפרש אותה אחר כך במהלך הדיון. משום כך דוחה אני את טענת המערער, כי טענת קיום השותפות הועלתה בחקירה הנגדית של אשת המשיב.

4. ובוזה מגיע אני לטענתו השניה של המערער, היא הטענה כי אף אם נתעלם מטענת קיום השותפות, עדיין לא הוכחה טענת המשיב כי מקור הכנסת אשתו תלוי היה במקור הכנסותיו הוא.

לדעתי צדק השופט המלומד בדחותו טענה זו. הנוסחה הנכונה של התלות היא: לא תלות הכנסת האשה בהכנסות הבעל, אלא תלות מקור הכנסתה היא במקור הכנסתו של הבעל. מקור ההכנסה של עורך-דין הוא עבודתו המקצועית או ציבור הקליינטים שלו, ואם מקורות אלה שונים הם — הוא עוסק בעבודה זו והיא עוסקת בעבודה אחרת — אין כל תלות וקשר בין מקורות ההכנסה שלהם. שום פרט מן הפרטים האמורים בהודעת נימוקי השומה, אינו מצביע אף במשהו על תלות או קשר בין מקורות ההכנסות הנ"ל.

וכאן מן הצורך לערוך טיול קצר בנבכי מקורותיו של הביטוי העברי "תלוי ב-". חברי השופט כהן, חקר בדבר ב"ע"א 82/60, פד"י, כרך יד, ע' 1366, (2), ב"ע 1369, והעלה כי:

„פסקי-דין, כרך כא, חלק שני, תשכ"ו/תשכ"ח-1967

מ"ח הנשיא (זילברג)

„דבר שהוא תלוי כולו בדבר אחר ובלעדיו הוא נופל ואין לו קיום, הרי הוא — ברוב המקורות — תלוי, עליו, ולא בו: תלוי על עץ, תלוי על בלימה; ואילו דבר שהוא קשור בדבר אחר וכרוך אחריו, אך יש לו קיום עצמאי משלו אף בלעדי הדבר האחר, הרי הוא — ברוב המקורות — תלוי בו, דוקא: מצווה התלויה בארץ, אהבה התלויה בדבר.“

א

בכל רחשי הכבוד ויקר שאני רוחש לחברי המלומד, נראה לי כי אין הדבר כן. והמור נחים „אהבה התלויה בדבר“, „מצווה התלויה בארץ“, הם עצמם יוכיחו! המונח הראשון מקורו במסכת אבות, פרק ה', משנה ט"ז, בה נאמר:

ב

„כל אהבה התלויה בדבר, בטל דבר בטלה אהבתו... איזו היא אהבה התלויה בדבר? זו אהבת אמנון ותמר וכו'.“

ג

נאמר: בטל דבר — בטלה אהבה! הרי שאת השם „תלוי בדבר“ אנו קוראים על „תלוי“ שה„דבר“ משמש לו תנאי בלעדיו אין — דבר שאלמלא הוא — התלוי מתמוטט או שאינו נולד כלל.

ד

וזהו בדיוק מה שקרה אצל אהבת אמנון ותמר. הדבר, שאהבת אמנון לתמר תלויה היתה בו, היה: היותה מוכנת להיזקק לו מרצון. והנה אנו רואים כי כאשר שמע מפיה את הדברים: „אל תעשה את הנבלה הזאת... ואתה תהיה כאחד הנבלים בישראל“ (שמואל ב', י"ג, פסוקים 12, 13), והיא סירבה להתמסר לו, והוא, משום כך, הוצרך לאנסה, נהפכה אהבתו אליה לשנאה עזה — שנאה שגדלה בעיווה ולטה מן האהבה הישנה שכבתה ואיננה (שם פסוק 15). כי כל שהיא (האהבה) תלויה בדבר, בטל „דבר“, בטלה „התלויה“.

ה

והוא הדין למונח השני „מצווה התלויה בארץ“. שנוי במשנה (קידושין, דף ל"ו, ע"ב):

„כל מצווה התלויה בארץ — אינה נוהגת אלא בארץ.“

ו

„תלויה בארץ“ פירושה שהיא לא חובת הגוף, אלא חובת קרקע, היינו חובה —

„שמוטלת על הקרקע או גידוליו כגון תרומות ומעשרות, חלה, לקט שיכחה ופאה, שביעית, חדש, ערלה, כלאיים“ (רש"י, שם, דף ל"ו, ע"א, ד"ה חובת).

ז

אם אין ארץ (קרקע) ואין גידולים, אין כל אפשרות לקיים את המצוות הנ"ל. הוזה אומר: „הארץ“ היא תנאי בלעדיו אין לקיום אחת המצוות ההן. ומשום כך, בדיוק משום כך, היא נקראת מצווה התלויה בארץ.

מ"מ הנשיא (וילברג), השופט ויתקון

כזה וכזה הוא שימוש הלשון של "תלוי ב" בשפה העברית, וכך — במונח האכסקלור-זיביות של התלות — יש לפרש את המונח מדי הופיעו במעשה חקיקה עברי, ישראלי מקורי. יכולים אנו לתאר לעצמנו תלות אכסקלורזיבית של מקור הכנסות האשה במקור הכנסות הבעל אצל זוג עורכי-דין כאשר הוא, למשל, עוסק בתביעות, והיא — בפעולות הוצאה לפועל. אך במקרה שלפנינו, כנראה בעליל, לא היתה תלות כזאת. יכלה אשת המשיב לשרת יפה את לקוחותיה גם בלעדי הקליינטורה של בעלה, ואף אילו לא היה עורך-דין כל עיקר. משום כך יש לראות, לדעתי, את מקור הכנסותיה-היא כבלתי תלוי במקור הכנסות בעלה, ויש לערוך לה חישוב נפרד, כפי שפסק בית-המשפט המחוזי.

מטעמים אלה נראה לי, כי יש לדחות את הערעור.

השופט ויתקון: הדיבור "אלא אם הכנסת בן-הזוג האחד באה ממקור הכנסה שהוא בלתי תלוי במקור הכנסה של בן-הזוג השני" אינו מן המוצלחים ביותר, אך עוד בשנת תש"ך ישב בית-משפט זה על המדוכה וקבע שבמקרה של שותפות בין בני-הזוג אין להם זכות לחישוב נפרד. היה זה לפני שהוסף המחוקק לסעיף 66 (ב) את הסיפה: "ולא יראו הכנסת בן-הזוג האחד כאמור אם היא באה, בין השאר, מאחד מאלה" דהיינו, המקרים המפורטים שם בפסקאות (1)–(3) וביניהם שותפות בין בעל ואשה. וכך אמרתי באותו ענין, פויכטונגר נגד פקיד השומה, תל אביב, ע"א 82/60, 1971, כרך יד, ע' 1368, (2):

"בא-כוח המערער טען, כאמור, שמבחן התלות לפי הוראה זו צריך להיות מידת השליטה שבידי הבעל על מקור הכנסת האשה, והוא הסתמך בעיקר על הגדרת המלה dependent שבמילוני השפה האנגלית. על כן השיב פקיד השומה, כי המלה העברית, תלוי' — זכאן יש לנו ענין במעשה חקיקה ישראלי מקורי — משמעותה לאו דוקא, כפוף להכרעת הבעל, אלא גם, מתייחס' או, שייך' לדבר (בן-יהודה, כרך 16, דף 7765; גור, ע' 1093). מכל מקום, הכתוב אינו מדבר על תלות בבעל, אלא על תלות במקור הכנסת הבעל. אין צורך לומר שעלינו להסתפק בקשר כלשהו בין שני המקורות, ויהא הוא אפילו הרופף ביותר. הרי בכל אופן כאן, ביחסים בין שותפים, יש יחסי גומלין והשפעה הדדית חזקים למדי. הא בהא תליא. אין שותף אחד זר כלפי השני, ואותה תקלה, אותה ביקש המחוקק למנוע בתיקון החוק משנת תשי"ז על-ידי ההוראה שבסעיף-קטן (א2), עלולה להיות קיימת גם כשבני-הזוג עוסקים בעסק משותף."

הנשיא דאז השופט אולשן הסכים והשופט כהן הוסיף:

"המערער מפרש את המונח, בלתי-תלוי' שבסעיף 23 (א2) לפקודת מס הכנסה, 1947 (כיום סעיף 66 (ב)), כמשמעו המצומצם, בדומה למונח האנגלי depend לאמור, מקור הכנסה פלוני, תלוי' במקור הכנסה אחר רק כאשר

השופט ויתקון

לא היה לו קיום כלל אילולא היה קיים גם מקור ההכנסה האחר. פירוש זה אינו מחוייב חוקי הלשון העברית. דבר שהוא תלוי כולו בדבר אחר ובלעדיו הוא נופל ואין לו קיום, הרי הוא — ברוב המקורות — תלוי, עליו ולא בו; תלוי על עץ, תלוי על בלימה; ואילו דבר שהוא קשור בדבר אחר וכרוך אחריו, אך יש לו קיום עצמאי משלו אף בלעדי הדבר האחר, הרי הוא — ברוב המקורות — תלוי בו. דוקא: מצווה התלויה בארץ, אהבה התלויה בדבר.

גם כאן נראה לי כי מקור הכנסה שהוא בלתי-תלוי במקור הכנסתו של הבעל — פירושו מקור הכנסה אשר אין בינו לבין מקור הכנסתו של הבעל כל קשר; וכשמקור הכנסתה של האשה היא אותה השותפות אשר מספקת גם לבעל מקור הכנסתה, הרי קשר כאמור קיים, ואין לומר שמקור אחד הוא בלתי-תלוי במקור השני.

כאמור, למסקנה זו הגיע בית-המשפט לא מחמת גזירת הכתוב בסעיף 66 (ב) (3), שטרם יצא לאור העולם, אלא מתוך פרשנות בלשנית של המונח „בלתי תלוי במקור ההכנסה“. בדרך זו הלך בית-המשפט גם בענין זקס נגד פקיד השומה, תל אביב, ע"א 67/60, (3), שם הגיע הנגד דעתי החולקת, לאותה מסקנה לגבי חברה פרטית, שממנה הפיקו ואיש והאשה את משכורותיהם. לא מצאתי עילה לסטות מתקדימים אלה של בית-המשפט העליון, שהסתמך על שני מילונים מקובלים ושם לבו לתקלה שהסעיף בא לתקנה.

במקרה שלפנינו קבע השופט המלומד כי שני עורכי-הדין, הבעל והאשה, משתמשים באותו משרד. אותה פקידה משמשת את שניהם, הפנקסנות, חשבון הבנק, התיקיה, הקבלות, נייר הפירמה וחשבון ההוצאות, הכל משותף להם. ועיקר העיקרים, אין בכלל הפרדה בין הכנסות-ברוטו שלו ושלה, הכל נכנס לקופה אחת, מנכים את ההוצאות ומחלקים את היתרה בינו ובינה לפי מפתח שרירותי של 65% לו ו-35% לה. לא זו בלבד, שכל לירה שהאשה מכניסה מלקוחותיה, נשארות לה ממנה רק 35 אנורה, אלא שאין לנו ידיעה ברורה, כמה לירות הכניסה האשה מלקוחותיה היא, ומה נשאר מהכנסה גלמית זו לאחר גיכוי הוצאות. אילו הכניס הבעל, למשל, 90% מהכנסות הזוג הכוללת והאשה רק 10%, היתה הכנסת האשה מ"גייעתה" ועומה ביותר ורוב רובה היתה בעצם הפרשה מהכנסת בעלה. כבר מטעם זה לא היה כל יסוד לדרישת בני-הזוג לחישוב נפרד, שתנאי מוקדם לו שנדע, מה בכלל היתה הכנסת האשה מיגיעתה.

אילו היו בני-הזוג מקפידים בהפרדת הכנסותיהם, במקום לערבבם בקופה משותפת אחת, ייתכן שלא הייתי רואה את מקורות הכנסותיהם כתלויים זה בזה, על אף המשרד המשותף. „שיתוף משרדי“ מקובל למדי במקצוע עריכת-הדין, בלי שתיווצר בהכרח ובשל כך בלבד שותפות או תלות אחרת בין עורכי-הדין. אך כששתי ההכנסות מתמוזגות להכנסה אחת, והיא מתחלקת מן הסתם בין השניים (ולא היתה אפילו עקיבות בקביעת יחס החלוקה מדי שנה בשנה), כיצד אפשר לומר כי שני העסקים אין התייחסות או שייכות ביניהם, או



## השופט ויתרון

בלשון אבן שושן (ע' 1797), כי אינם כרוכים או קשורים זה בזה, בנסיבות אלו מתקיים הדיבור „תלוי ב־“ אפילו במשמעותו הדוקנית והמחמירה ביותר, שבה דוגל חברי השופט זילברג, בהסתמכו על השימושים „מצווה התלויה בארץ“ ו„אהבה התלויה בדבר“ דהיינו שבאין זה אין קיום אף לזה (ראה רשימתו של ב' שכביץ בהפרקליט, כ"ב, 33). הנחתי היא, כמובן, שהמקור „התלוי“ יכול להיות רק העסק או משלח-היד בכללותו, על כל הכרוך בו, ולא התקבולים הגלמיים המתקבלים מהלקוחות. התקבולים לכשעצמם לעולם לא יהיו „תלויים“ זה בזה, אפילו כשכולם נובעים מעסק אחד בלבד.

בזה עוד לא נגעתי בשאלת השותפות. שיתוף הפעולות ומיזוג זהכנסות, די בהם ליצור את התלות השוללת חישוב נפרד, אפילו לא תאמר שקיים כאן יחס של שותפות, אך בשנים לב לכל הנתונים המנויים בנימוקי השומה ובפסק-דינו של השופט המלומד, ובעיקר לחלוקת הריווח הכולל משני המקורות גם יחד, סבורני שהמסקנה שהיתה כאן שותפות מתבקשת מאליה. הרי הצדדים עסקו לא על מנת שכל אחד לחוד יקצור את פרי עמלו, אלא על מנת ששניהם ביחד יקבלו את סך-כל ההכנסות ויחלקו אותו ביניהם כפי שימצאו לנכון. לא היה צורך איפוא לפרש את השם שותפות, כשהיא ממש זועקת מתוך העובדות שפורטו בנימוקי השומה. וכפי שנרמז כבר לעיל, התיקון משנת תשכ"א לסעיף 66 (ב) (המפרש את המקרים שבהם אין לראות את המקורות כבלתי תלויים זה בזה), בא להוסיף ולא לגרוע. גם קודם לכן ראה בית-המשפט תלות במקרה של שותפות בין בעל ואשה. לא מפי התוספת לחוק חיים אנו. משום כך אין אני רואה סיבה שלא להיוקק לטענה, שהיתה כאן שותפות בין המשיב ואשתו. הפרטים המפורטים בנימוקי השומה (1) עד (6) אינם אלא הסממנים המצביעים על קיום השותפות. קיום השותפות אינו אלא שלב ביניים — ולא דוקא שלב הכרחי שבלעדיו אין — בדרך המובילה מהממצאים המפורטים בנימוקי השומה (ושנתקבלו על דעת השופט) עד למסקנה הסופית שהמקורות תלויים זה בזה. לא קיום השותפות הוא החשוב כאן, אלא קיום אותם הסממנים המפורטים בנימוקי השומה, כי הם יוצרים את התלות של שני המקורות זה בזה.

משום כך סבורני שפקיד השומה לא היה זקוק לטעון במפורש שהיתה כאן שותפות בין המשיב ובין אשתו, ראשית, מכיון שטענת השותפות ממש מזדקרת לעיניים מתוך הכתוב בנימוקי השומה, ושנית, מכיון שהנימוק לשלילת החישוב הנפרד אינו השותפות, אלא התלות. גם לא הייתי אומר שעלינו לצאת מגדרנו ולהפעיל את תקנות הדיון בקפדנות יתירה נגד פקיד השומה. נימוקי השומה מטרם, כמטרת כל כחבי טענות, להעמיד את היריב על טיב הטענה הצפויה שתיטען נגדו, על מנת שיוכל להתכונן ולא יהא מופתע. הא ותו לא. הטענה היא חוסר אי-התלות, וטענה זו נטענה בנימוקי השומה, בצירוף כל העובדות שעליהן מתבססת הטענה. אם עובדות אלה מצביעות על קיום של שותפות, על שום מה לא נרשה לפקיד השומה לטעון גם שותפות? נראה לי שפקיד השומה יצא ידי חובתו עם התקנה, ורק במאמר מוסגר אוסיף, שמעולם לא ראיתי את הנישום כנחות מעמד לעומת פקיד השומה, או שבשל כך מן הדין להחמיר על הפקיד. חובת השכנוע והראיות מוטלת אמנם, בדרך כלל, על הנישום (אך ראה סעיף 155 סיפה), אלא שהסיבה

השופטים ויתקון, הלוי

לכך היא שהנישום, ולא פקיד השומה, מסוגל לדעת את העובדות הצריכות לשומה צודקת, ובפני הצורך הזה נדחה הכלל: המוציא מחברו עליו הראיה. אין זאת הפליה לרעת הנישום הדורשת איזון. תכלית התקנה היא להבטיח ניהול משפט הוגן ויעיל, וללא משוא פנים, ואם, כמו כאן, לא היה יכול להיות שמץ ספק, שהעובדות המפורטות בנימוקי השומה מצטברות לטענת שותפות, לא אתעלם ממנה ולא אבטל שומה, שלכשעצמה נראית לי נכונה.

משום כך מציע אני לקבל את הערעור ולהחזיר את השומה על כנה.

השופט הלוי: אני תמים דעים עם חברי, השופט ויתקון. נטל הראיה לאי-תלות מקורות ההכנסה של המשיב ואשתו לפי סעיף 66 (ב) חל על המשיב, וחומר הראיות אינו מצביע על אי-תלות המקורות. מסקנה זאת מתחוקת, לפי דעתי, למקרא שם-הפירמה: "פורת את פורת, משרד עורכי-דין" (וכן באנגלית: "Porat & Porat, Law Offices"), המתנוסס בראש גייר המכתבים העסקי של שני עורכי-דין אלה והמופיע גם על שלט משרדם. לאור שם-הפירמה המפורש, המעיד על שותפות בין שני עורכי-הדין, בצירוף לחוסר השרדת הכנסותיהם, נראה לי כי קשה שלא להגיע למסקנה שאין כאן מקרה של "מקורות הכנסה בלתי-תלויים" כדרוש לפי סעיף 66 (ב).

אשר לוויכוח הבלשני ברצוני להעיר כי לפי סעיף 66 (ב) יש צורך להוכיח כי "הכנסת בן-הזוג האחד באה ממקור הכנסה שהוא בלתי-תלוי במקור ההכנסה של בן-הזוג השני". נדמה לי שבין "תלות" גמורה ו"אי-תלות" גמורה ייתכן שטח-ביניים של תלות חלקית, והשאלה היא מה דינו של שטח-ביניים זה לאור סעיף 66 (ב): האם יצורף ל"תלות" או ל"אי-תלות"? הייתי מכריע בכל מקרה לפי עודף המשקל: אם התלות בין שני מקורות ההכנסה היא חלשה יחסית, הייתי מרחיב ומחיל עליה את דין ה"אי-תלות" לפי סעיף 66 (ב); אבל אם מידת התלות היא חזקה, אם כי לא עד כדי "תלות" גמורה במובן של "תנאי-בלעדיו-אין", הייתי דוחה את התביעה לחישוב נפרד, לא מפני ש"תלות" גמורה יש כאן, אלא מפני ש"אי-תלות" במובן הסעיף 66 (ב) אין כאן. במקרה שאי-תלותם של מקורות ההכנסה מוטלת בספק, יש לדחות את התביעה לחישוב נפרד.

לפיכך הוחלט, ברוב דעות, לקבל את הערעור ולהשיב על כנה את שומת הפקיד. המשיב ישלם למערער, כהוצאות הערעור, סכום כולל של 300 לירות.

ניתן היום, כ"ז בתשרי תשכ"ח (31.10.1967).