

בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט גבוה לצדק

בג"ץ 7159/02

בפני: כבוד הנשיא א' ברק
כבוד השופט א' ריבלין
כבוד השופט א' לוי

העותרים: 1. אברהם מרדכי
2. נורית מרדכי
3. הוק קרגו בע"מ

נגד

המשיבים: 1. פקיד שומה גוש דן
2. נציבות מס הכנסה
3. שר האוצר

עתירה למתן צו על תנאי

תאריך הישיבה: ד' בסיון התשס"ג (04.06.2003)

בשם העותרים: עו"ד אמנון רפאל; עו"ד חגי זייפמן

בשם המשיבים: עו"ד יוכי גנסיין

פסק-דין

הנשיא א' ברק:

החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (הוראת שעה), התשס"א-2000 הוסיף את סעיף 66(ה) לפקודת מס הכנסה שהתיר חישוב מס נפרד לבני זוג. תחילתו של סעיף 66(ה) נקבעה ליום 1.1.2002. ביום 16.6.2002 פורסם ברשומות סעיף 11 לחוק תכנית החירום הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנת הכספים 2002 ו-2003), התשס"ב-2002, אשר דחה את מועד תחילתו של סעיף 66(ה) ליום 1.1.2004. על חוקתיותו של סעיף 11 לחוק תכנית החירום הכלכלית הוגשה העתירה שבפנינו. נטען, כי החוק ביטל באופן רטרואקטיבי את החישוב הנפרד על פי

סעיף 66(ה) לפקודה, ויש בכך, פגיעה בזכות הקניין שלא בהתאם לתנאי פסקת ההגבלה. האם טענה זו בדין יסודה?

הרקע הנורמטיבי

1. כלל "החישוב המאוחד" הוא הכלל הבסיסי שנקבע למיסוי בני זוג בסעיף 65 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: הפקודה), מאז שזו נחקקה. על פי כלל זה, רואים את בני הזוג כיחידה אחת, מאחדים את הכנסותיהם, ומטילים את המס על ההכנסה המאוחדת של בני הזוג (ראו: ע"א 900/01 רון ואסתר קלט נ' פ"ש ת"א 4, פ"ד נז(3) 750, 758 (להלן: פרשת קלט); ר' עזאם, מיסוי בני זוג (חיבור לשם קבלת התואר מוסמך במשפטים, האוניברסיטה העברית בירושלים, 2001) 58 (להלן: מיסוי בני זוג)). "חישוב מאוחד" זה, בשיטת מס פרוגרסיבית כמו זו הקבועה בפקודה, גורם, בדרך כלל, להגברת נטל המס הכולל על בני הזוג משום שהם מגיעים מהר יותר למדרגות המס הגבוהות (ראו: פרשת קלט, בעמוד 762; מיסוי בני זוג, בעמוד 59). הטעם המרכזי העומד ביסוד כלל "החישוב המאוחד" הוא כפול: האחד, הגשמת שוויון אנכי בין מיסוי בני זוג ומיסוי יחידים, על פי קריטריון היכולת לשלם, משהתפיסה היא, כי יכולת בני הזוג היא יותר גדולה, משהם נהנים, בין השאר, מיתרונות לגודל (ראו: ע"א 337/61 לובינסקי נ' פ"ש ת"א, פ"ד טז 403, 408; א' ויתקון, י' נאמן דיני מסים (מהדורה רביעית, הוצאת שוקן, התשכ"ט) 197; H. M. Groves, Federal Tax treatment of the Family (The Brookings Institution, Washington, 1963) 105; B. Bittker, "Federal Income Taxation and the Family", 27 Stan. L. Rev. 1389 (1975); M. McIntyre, O. Oldman, "Taxation of the Family in a Comprehensive and Simplified Income Tax", 90 Harv. L. Rev. 1573, 1590 (1977). השני, מניעת התחמקויות ממס על ידי ייחוס לא אמיתי של הכנסות בני הזוג ביניהם כדי להקטין את חבותם הכוללת במס אם ימוסו בנפרד (ראו: פרשת קלט, בעמודים 760-761; מיסוי בני זוג, בעמודים 105-101).

2. על כלל "החישוב המאוחד" נמתחה ביקורת רבה במשך השנים (ראו: מיסוי בני זוג). הועלו ספקות באשר לנכונות ההצדקות העומדות ביסוד כלל החישוב המאוחד, מידת תוקפן ומשקלן (ראו: S. 67; L. Zelenak, "Marriage and the Income Tax", 67 Cal. L. Rev. 339 (1994)). נטען, כי החישוב המאוחד פוגע בשוויון המיסוי בין המינים ומעניק תמריץ שלילי לעבודת האישה במשק (ראו: E. J. McCaffery, "Taxation and the Family: A Fresh Look at Behavioral Gender Biases in the Code", 40 U.C.L.A. L. Rev. 983 (1993)). כן נטען, כי החישוב המאוחד אינו יעיל

כלכלית (ראו: M. Boskin, E. Sheshinski, "Optimal Tax Treatment of the Family (Married Couples" 20 J. of Pub. Econ. 281 (1983)).

3. מן הטעמים האמורים ומטעמים נוספים, נקבע בדין הישראלי חריג לכלל "החישוב המאוחד", הוא חריג "החישוב הנפרד" המעוגן בסעיף 66 לפקודה. על פי חריג זה רשאים בני הזוג לבחור, במקרים מסוימים, כי חישוב המס ייעשה על הכנסתו של כל אחד מהם בנפרד. מובן כי משמעות הדבר היא, בדרך כלל, שמירה על אותו נטל מס כולל שהיה חל על בני הזוג עובר לנישואין. "החישוב הנפרד" הותר במקרה שבו הכנסת בן הזוג היא הכנסה מיגיעה אישית (סעיף 66(א)) ממקור בלתי תלוי בהכנסת בן זוגו (סעיף 66(ד)). בהקשר זה נקבעו בסעיף 66(ד) חזקות מתי לא יראו בהכנסת בן הזוג כהכנסה ממקור בלתי תלוי בהכנסת בן זוגו. אחת החזקות מתייחסת למצב שבו בני הזוג עובדים בחברה שיש לאחד מהם או לשניהם ביחד זכות בהנהלה או 10% או יותר מזכויות ההצבעה (סעיף 66(ד)(2) לפקודה). בהמשך (בשנת 1992), הותר חישוב נפרד גם במקרה שבו הכנסת בן הזוג היא הכנסה פסיבית מנכס שהיה לבן הזוג עובר לנישואין או שנתקבל בירושה במהלך הנישואין (סעיף 66(ב)) (ראו: מיטוי בני זוג, בעמודים 75-68; 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).

4. מקרה נוסף שבו הותר "חישוב נפרד" נקבע, לאחר נסיונות חקיקה רבים וממושכים, בחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (הוראת שעה), התשס"א-2000 (ס"ח 1768 התשס"א 89) (להלן: חוק החישוב הנפרד). חוק זה הוסיף (בסעיף 1 שלו) את סעיף 66(ה) לפקודה, שהתיר לבני זוג לתבוע "חישוב נפרד" במקרה שבו כל אחד מהם עבד בשנת המס הרלבנטית במקום העיסוק הקבוע 36 שעות לפחות, במשך תקופה של עשרה חודשים או יותר בשנת המס; לבני הזוג אין הכנסה אחרת לפי סעיף 2(1) או 2(2) לפקודה, למעט הכנסה כאמור שקבע שר האוצר בתקנות, באישור ועדת הכספים של הכנסת; הודעה על התביעה ל"חישוב נפרד" נמסרה לפקיד השומה חודש לפחות לפני תחילתה של התקופה שבעדה נתבע "החישוב הנפרד" של המס.

5. חוק החישוב הנפרד נתקבל בכנסת ביום 18.12.2000 והתפרסם ברשומות ביום 27.12.2000. בסעיף 2 שלו נקבעה הוראת תחילה ותחולה בזו הלשון:

"(א) תחילתו של סעיף 66(ה) לפקודה, כנוסחו בסעיף 1 לחוק זה, ביום י"ז בטבת התשס"ב (1 בינואר 2002); ואולם שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי, מידי פעם, לדחות מועד זה ולקבוע מועד מאוחר יותר, ובלבד שסך כל תקופות הדחיה לא יעלו על שנתיים מהמועד הנקוב בסעיף קטן זה (להלן – מועד התחילה).

(ב) חוק זה יעמוד בתוקפו שלוש שנות מס שתחילתן במועד התחילה, והוא יחול על הכנסה שהופקה החל ממועד התחילה".

6. עובר למועד תחילת סעיף 66(ה) לפקודה, כפי שנקבע בחוק החישוב הנפרד, שלח שר האוצר ביום 12.11.2001 מכתב ליושב ראש ועדת הכספים, שבו ביקש את אישור ועדת הכספים לדחות את מועד התחילה של סעיף 66(ה) לפקודה ליום 1.1.2003, וזאת, על פי הסמכות המוענקת בסעיף 2 לחוק החישוב הנפרד. אולם, בקשה זו לא נדונה בוועדת הכספים, וממילא האישור המבוקש לא ניתן. על כן, בהגיע יום 1.1.2002, מועד התחילה של סעיף 66(ה) לפקודה, ובהעדר דחייה כדין על פי סעיף 2 לחוק החישוב הנפרד, נכנס סעיף 66(ה) לפקודה לתוקפו.

7. כשישה חודשים לאחר שסעיף 66(ה) לפקודה נכנס לתוקפו, נתקבל בכנסת (ביום 5.6.2002) חוק תכנית החירום הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנת הכספים 2002 ו-2003), התשס"ב-2002 (להלן: חוק תכנית החירום הכלכלית). תחילתו של חוק זה ביום 1.7.2002 (סעיף 39). סעיף 11 לחוק תכנית החירום הכלכלית קבע הוראת דחיית תחילה לחוק החישוב הנפרד, בזו הלשון:

"בחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (הוראת שעה), התשס"א-2000, בסעיף 2, במקום 'ביום י"ז בטבת התשס"ב (1 בינואר 2002) יבוא 'ביום ז' בטבת התשס"ד (1 בינואר 2004)".

על חוקתיותו של סעיף 11 לחוק תכנית החירום הכלכלית הוגשה העתירה שלפנינו.

העתירה

8. העותרים 1 ו-2 הם בני זוג העובדים אצל העותרת 3, שהיא חברה שב-50% ממניותיה מחזיק העותר 1. עד לכניסת סעיף 66(ה) לפקודה לתוקף (ביום 1.1.2002),

שילמו העותרים מס על הכנסותיהם בחישוב מאוחד. לשיטתם, הם עומדים בתנאי סעיף 66(ה) לפקודה, המתיר להם חישוב נפרד; הם הודיעו לפקיד השומה, ביום 25.11.2001, על רצונם בחישוב נפרד בשנת המס 2002 על פי האמור בסעיף 66(ה) לפקודה; הם החלו לשלם מס בשנת 2002 על פי סעיף 66(ה) לפקודה, תקצבו את משק ביתם בהתאם לכך והסתמכו על סעיף זה כפי שנחקק בחוק החישוב הנפרד. אך, בשל חקיקתו של סעיף 11 לחוק תכנית החירום הכלכלית נשלל מהם החישוב הנפרד בשנת המס 2002, והדבר שלל מהם חסכון מס של אלפי שקלים.

9. לאור זאת, הם עתרו לביטולו של סעיף 11 לחוק תכנית החירום הכלכלית. לטענתם, סעיף 11 לחוק תכנית החירום הכלכלית ביטל באופן רטרואקטיבי את החישוב הנפרד על פי סעיף 66(ה) לפקודה, שנכנס לתוקפו כבר ביום 1.1.2002. ביטול רטרואקטיבי זה, כך נטען, פוגע בקניינם המוגן בסעיף 3 לחוק-יסוד: כבוד האדם וחירותו. פגיעה זו בקניין, כך נטען, איננה עומדת בתנאי פסקת ההגבלה אשר בסעיף 8 לחוק היסוד.

10. לפיכך, הם ביקשו לאפשר להם אישית, ולמי שבמצבם, חישוב נפרד על פי סעיף 66(ה) לפקודה החל משנת 2002. לחילופין, הם ביקשו לבטל את סעיף 11 בשנת המס 2002 בלבד, ולאפשר בשנה זו לעותרים ולמי שבמצבם חישוב נפרד על פי סעיף 66(ה) לפקודה. לחילופי חילופין, הם ביקשו כי סעיף 11 לחוק תכנית החירום הכלכלית יחול ממועד תחילתו של חוק תכנית החירום הכלכלית.

11. אם כן, העתירה החוקתית שבפנינו מתבססת על התחולה הרטרואקטיבית הנטענת בסעיף 11 לחוק תכנית החירום הכלכלית. לפיכך, בהעדר רטרואקטיביות אין טענה של אי חוקתיות. משכך הם פני הדברים, השאלה הראשונה הניצבת בפנינו בעתירה זו היא, האם סעיף 11 לחוק תכנית החירום הכלכלית קובע תחולה רטרואקטיבית.

התשובה

12. המשיבים טוענים, כי סעיף 11 לחוק תכנית החירום הכלכלית איננו סעיף רטרואקטיבי. אלא, כך נטען, הוא סעיף אקטיבי. וזאת, מפני שהחבות במס מתגבשת בסוף שנת המס בלבד, ולכן, חקיקת סעיף 11 באמצע שנת המס 2002 מתייחסת למצב מתהווה בלבד, שטרם הסתיים, ולכן, איננה חקיקה רטרואקטיבית, אלא, חקיקה אקטיבית. הם הוסיפו, כי אף אם מדובר בחקיקה רטרואקטיבית, הרי שחקיקה כזו היא

חוקתית. שכן, אין היא פוגעת בזכות הקניין של העותרים כפי שטענו. וזאת, הן מפני שבחוק החישוב הנפרד עצמו היתה אזהרה כי תחילת סעיף 66(ה) לפקודה עשויה להידחות; הן מפני שעובר ליום 1.1.2002 פורסם ברבים על הכוונות לדחות את התחילה; הן מפני ששר האוצר עשה למען דחיית התחילה עוד ביום 12.11.2001 משביקש מיו"ר ועדת הכספים את אישור הוועדה לדחיית התחילה; והן משום שהעותרים ספציפית עבדו ביחד בחברה הן לפני 1.1.2002 והן אחר כך, ולא עשו כל שינוי במצבם בהסתמך על חקיקת סעיף 66(ה) לפקודה בחוק החישוב הנפרד. ואף אם קיימת פגיעה בקניין, כך נטען, הרי שפגיעה זו עומדת בתנאי פסקת ההגבלה אשר בסעיף 8 לחוק היסוד. לאור כל זאת, המשיבים מבקשים לדחות את העתירה.

הדיון בעתירה

13. עם הגשת העתירה, הוצא בה צו על תנאי כמבוקש. ביום 4.6.2003 שמענו את טיעוני הצדדים בעל פה. ביום 24.7.2003 נתקיימה ישיבת תזכורת בפניי. בישיבה זו נתבקשו העותרים לשקול אם הם עומדים על עתירתם, לאור פסק הדין שניתן בפרשת קלט, שבו נקבע כי חזקות התלות אשר בסעיף 66(ד) לפקודה ניתנות לסתירה, ולכן, נפתח בכך פתח נוסף לחישוב נפרד של בני זוג באותו עסק, מחוץ למסגרת סעיף 66(ה) לפקודה. כן נתבקשו המשיבים לשקול אם הם מוכנים לתת לסעיף 11 לחוק תכנית החירום הכלכלית תחולה מיום 1.7.2002, כך שחישוב המס הנפרד על פי סעיף 66(ה) יעמוד בעינו מיום 1.1.2002 ליום 1.7.2002 (להלן: "תקופת הביניים"). כן נתבקשו הצדדים לבוא במשא ומתן ביניהם לעניינים האמורים. בהשלמת הטיעונים מטעמם, הודיעו העותרים, כי הם עומדים על עתירתם ואין בפסק הדין בפרשת קלט כדי להעניק להם את הסעדים המבוקשים על ידם בעתירה זו. כן הודיעו המשיבים, בהשלמת הטיעון מטעמם, כי אין הם מוכנים להחיל את סעיף 11 לחוק תכנית החירום הכלכלית כמוצע. לאור כל זאת, ביקשו הצדדים כי נכריע בעתירה. משכך, הגיעה שעת הכרעתנו בעתירה.

"תחולה רטרואקטיבית"

14. תחולה רטרואקטיבית משמעותה שינוי התוכן המשפטי או התוצאות המשפטיות כלפי העבר של אירועים שאירעו בעבר או מצבים שהסתיימו בעבר (ראו: א' ברק, פרשנות במשפט (כרך ב', פרשנות החקיקה, 1994) 623). לעומת זאת, "החלת החוק היא אקטיבית אם היא מוחלת על מצב דברים המתקיים ביום כניסתו של החוק לתוקף" (ע"א 1613/91 ארביב נ' מדינת ישראל, פ"ד מו(2) 765, 779 (להלן: פרשת ארביב)). על כן, במידה שסעיף 11 לחוק תכנית החירום הכלכלית יוחל על תקופת

הביניים הרי שיש בכך תחולה רטרואקטיבית כפי שטענו העותרים. ביסוד השקפתי זו מונחת התפיסה, כי מס הכנסה מוטל על הכנסתו של הנישום. אירוע המס הוא אירוע הפקת ההכנסה. עם הפקתה של הכנסה קמה חבות מהותית לתשלום מס הכנסה על ההכנסה המופקת. עם הפקתה של הכנסה מתגבשת חבות המס בגין הכנסה זו. עם הפקתה של ההכנסה גם משתלם מס בגינה (ראו: בג"ץ 334/85 אברהם גל ואח' נ' מנהל בתי המשפט ואח', פ"ד מ(3) 729, 741).

15. מנקודת מוצא זו, השאלה המרכזית שבפנינו היא, האם סעיף 11 לחוק תכנית החירום הכלכלית, חל על "תקופת הביניים"? זו שאלה פרשנית (ראו: פרשת ארביב בעמוד 778; ר"ע 231/86 הדר חברה לביטוח בע"מ נ' רחמים פוני, פ"ד מ(4) 160, 162). היא תוכרע על פי כללי הפרשנות המקובלים בשיטתנו, ואלה הם, כידוע, כללי הפרשנות התכליתית. מבין מגוון המשמעויות הלשוניות של החוק תיקבע משמעותו המשפטית על פי תכליתו (ראו: א' ברק, פרשנות במשפט (כרך א', תורת הפרשנות הכללית); ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט(2) 70; ע"א 4271/00 מ.ל. השקעות ופיתוח בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד נז(2) 953). נפנה, איפוא, לפרשנותו של סעיף 11 לחוק תכנית החירום הכלכלית.

16. סעיף 11 לחוק תכנית החירום הכלכלית פורסם ביום 16.6.2002 לאחר שסעיף 66(ה) לפקודה נכנס כבר לתוקפו ביום 1.1.2002 על פי חוק החישוב הנפרד. סעיף 11 שינה את מועד התחילה שנקבע בחוק החישוב הנפרד, וקבע כי מועד זה יהא ב-1.1.2004. בסעיף 11 עצמו אין הוראת תחילה לגביו, ומכאן, שתחילת סעיף 11 עצמו, תיקבע על פי הוראת התחילה הכללית אשר בסעיף 39 לחוק תכנית החירום הכלכלית. הוראה זו קובעת כי מועד התחילה של חוק תכנית החירום הכלכלית הוא יום 1.7.2002. מכאן, מובן כי החל מיום 1.7.2002 נדחית תחילתו של סעיף 66(ה) לפקודה ליום 1.1.2004. אכן, סעיף 11 לחוק תכנית החירום הכלכלית דחה החל מיום 1.7.2002 את תוקפו של סעיף 66(ה) לפקודה ליום 1.1.2004. זו הפרשנות הפשוטה של סעיף 11 לחוק תכנית החירום הכלכלית. הסעיף קובע, על פי פרשנות זו, תחולה פרוספקטיבית, כלומר, תחולה כלפי העתיד בלבד על אירועים או מצבים עתידיים (ראו: פרשת ארביב, בעמוד 778). השאלה היא, מה קובע סעיף 11 לחוק תכנית החירום הכלכלית ביחס ל"תקופת הביניים" שמיום 1.1.2002 ליום 1.7.2002? האם הוא ביקש לדחות את תוקפו של סעיף 66(ה) לפקודה גם בתקופה זו?

17. מבחינה לשונית, אין בסעיף 11 לחוק תכנית החירום הכלכלית התייחסות מפורשת לכך. הוא שינה את מועד התחילה של סעיף 66(ה) לפקודה כפי שנקבע בחוק החישוב הנפרד מיום 1.1.2002 ליום 1.1.2004, אך זאת, מבלי להתייחס לכך שסעיף 66(ה) כבר נכנס לתוקפו. לשונו של סעיף 11 לא קובעת מפורשות כי השינוי הזה פועל גם לעבר, לתקופה שבה היה סעיף 66(ה) כבר בתוקף. אמירה מפורשת כזו אין בלשונו של סעיף 11 לחוק תכנית החירום הכלכלית. בלשון סעיף 11 אין דחיית תוקף או התליית תוקף של סעיף 66(ה) ב"תקופת הביניים". לשון סעיף 11 לחוק תכנית החירום הכלכלית, ניתנת, איפוא, לשתי פרשנויות. על פי הפרשנות האחת, דחיית התחילה שביקש סעיף 11 לעשות היא דחיית תחילה לעתיד בלבד, מיום כניסתו לתוקף של סעיף 11 לחוק תכנית החירום הכלכלית בלבד, וללא כל שינוי ב"תקופת הביניים". על פי הפרשנות השנייה, דחיית התחילה שביקש סעיף 11 לעשות היא דחיית תחילה הפועלת גם ביחס ל"תקופת הביניים". ההכרעה בין שתי משמעויות לשוניות אלה של סעיף 11 לחוק תכנית החירום הכלכלית תיעשה על פי תכליתו של סעיף 11.

18. תכליתו של סעיף 11 לחוק תכנית החירום הכלכלית היא תקציבית. הוא ביקש לדחות את הפעלת הוראת סעיף 66(ה) לפקודה "בשל עלותה התקציבית הגבוהה" (ה"ח 3115 התשס"ב 534, 544). הוא ביקש לחסוך את הוצאות הממשלה הכרוכות בהפעלתו של סעיף 66(ה) לפקודה, וזאת, לשם "השגת יעדי התקציב וצמצום הגירעון הממשלתי והחוב הלאומי לשנות הכספים 2002 ו 2003" (סעיף 1 לחוק תכנית החירום הכלכלית). תכלית זו מוגשמת בשתי הפרשנויות האמורות לסעיף 11 לחוק תכנית החירום הכלכלית. הן הפרשנות הראשונה, כי סעיף 11 לחוק תכנית החירום הכלכלית דחה את תחילת סעיף 66(ה) לעתיד בלבד חוסכת עלויות הכרוכות בהפעלת סעיף 66(ה). הן הפרשנות השנייה, כי סעיף 11 לחוק תכנית החירום הכלכלית דחה את תחילת סעיף 66(ה) גם ביחס ל"תקופת הביניים", חוסכת את העלויות הכרוכות בהפעלתו של סעיף 66(ה). אמנם, פרשנות אחרונה זו חוסכת במידה רבה יותר. אך, אין בכך כשלעצמו כדי להעדיפה על הפרשנות הראשונה. תכליתו התקציבית של סעיף 11 איננה מחייבת בהכרח את המסקנה הזו. תכלית החסכון התקציבי כשלעצמה איננה מסבירה מדוע יש צורך והכרח ברטרואקטיביות. להגשמת תכליתו התקציבית של סעיף 11 לחוק תכנית החירום הכלכלית, ניתן לפרשו כדוחה את תחילת סעיף 66(ה) ביחס לעתיד בלבד, וניתן לפרשו כדוחה את תחילת סעיף 66(ה) גם ביחס ל"תקופת הביניים".

19. בהצעת החוק ובדיוני הכנסת לא מצאנו תכלית המובילה למסקנה שסעיף 11 חל גם ביחס ל"תקופת הביניים". להפך, בהצעת החוק, עסק פרק ד' במס הכנסה. הוא הכיל שני סימנים. סימן א' ובו נכלל סעיף 11 שלנו (כסעיף 7). וסימן ב' שעסק בהטבות מס. בסימן ב' נקבע מפורשות (בסעיף 11 להצעת החוק) כי תחילתו ביום 1.1.02, אך לא נקבע כך ביחס לסימן א' או ביחס לפרק ד' בכללותו, וניתן ללמוד מכך במידה מסוימת על אי הקדמת תחילתו של סעיף 11 ואי תחולתו על אירועים מ"תקופת הביניים". לא מצאנו, איפוא, כי סעיף 11 ביקש לבטל רטרואקטיבית את הפעלתו של סעיף 66(ה) לפקודה שכבר התרחשה על הכנסות שהופקו במהלך תוקפו של סעיף 66(ה) לפקודה.

20. בדיוני הוועדה המיוחדת להצעת חוק תכנית החירום הכלכלית, בישיבתה מיום 3.6.2002, <http://www.knesset.gov.il/protocols/data/html/herum/2002-06-03-01.html>, היתה התייחסות לביטול סעיף 66(ה) גם ביחס ל"תקופת הביניים". מדברי נציגי משרד האוצר בישיבה זו, עולה, לכאורה, כי סובייקטיבית ביקש סעיף 11 לחוק תכנית החירום הכלכלית לדחות את תחילתו של סעיף 66(ה) לפקודה גם ביחס ל"תקופת הביניים". אולם, על כך היו שאלות, תהיות והסתיוגויות לא מעטות בדיון בוועדה. בסוף הדיון לא מצאתי אמירה מפורשת לכיוון זה או אחר. אמירה כזו לא ניתנה בדיונים בכנסת. ובחוק עצמו לא מצאה תכלית סובייקטיבית זו ביטוי מפורש, ברור וחד משמעי.

21. במצב דברים זה, חזקה היא כי תכליתו של סעיף 11 לחוק תכנית החירום הכלכלית לחול לעתיד בלבד. חזקה היא כי תכליתו של סעיף 11 שלא לקבוע תחולה רטרואקטיבית. זו חזקת התכלית כנגד תחולה רטרואקטיבית המקובלת בשיטתנו ובשיטות משפט אחרות מימים ימימה (ראו: א' ברק, פרשנות במשפט (כרך ב'), פרשנות החקיקה, 1994) 618; פרשת ארביב, בעמוד 776; בג"ץ 9098/01 ילנה גניס ואח' נ' משרד הבינוי והשיכון ואח' (טרם פורסם), פסקה 16 (להלן – פרשת ילנה גניס); ע"א 975/97 המועצה המקומית עילבון נ' מקורות חברת מים בע"מ ואח', פ"ד נד(2) 433, 451; D. Troy, Retroactive Legislation (The AEI Press, Washington, 1998) 25-43; Sullivan & Driedger, On the Construction of Statutes (4th ed, Butterworths, 2002) 553-565. לשם הגשמת תכלית זו, יש לפרש את סעיף 11 לחוק תכנית החירום הכלכלית כחל על העתיד בלבד. יש לפרשו על פי הפרשנות הראשונה, כי הוא ביקש לדחות את תחילתו של סעיף 66(ה) לפקודה ליום 1.1.2004, אך כל זאת, ביחס לעתיד בלבד, כלומר, ביחס להכנסות מיום 1.7.2002 ולא לפני כן.

לשם הגשמת תכליתו של סעיף 11, מכוח חזקת התכלית כנגד תחולה רטרואקטיבית, יש לפרשו כדוחה את תחילת סעיף 66(ה) מיום 1.7.2002, ואין הוא משנה את המצב המשפטי בתקופה שקדמה לחקיקתו של סעיף 11 ("תקופת הביניים" - 1.1.2002 עד 1.7.2002). בתקופה זו נכנס לתוקף סעיף 66(ה) לפקודה, וסעיף 11 לא ביקש לבטל רטרואקטיבית את התוקף האמור.

22. במסקנתנו הפרשנית כי סעיף 11 לחוק תכנית החירום הכלכלית חל מיום 1.7.2002 בלבד ומתייחס לעתיד בלבד, תומכות חזקות תכלית נוספות. היא מתבקשת מכוח חזקת התכלית בדבר אי פגיעה בזכויות מוקנות. חשוב להדגיש כי חזקה זו נפרדת מן החזקה כנגד תחולה למפרע, והיא רלבנטית ביחס לכל התחולות, שהרי גם תחולה פרוספקטיבית יכולה לפגוע בזכויות מוקנות (ראו: פרשת ארביב, בעמודים 785-786; Sullivan & Driedger, On the Construction of Statutes (4th ed., Butterworths, 568-569 (2002)). אמנם, אין לנישום זכות מוקנית כי לא יחול שינוי בדיני המס. אך, יש לנישום זכות מוקנית כי משהתגבשה חבותו במס על פי הדין שבתוקף, אין לשנותה עוד אלא במקרים חריגים ומפורשים.

23. מסקנתנו הפרשנית ביחס לסעיף 11 לחוק תכנית החירום הכלכלית, מתבקשת גם מכוח חזקת התכלית בדבר ודאות, יציבות וביטחון במשפט (ראו: א' ברק (פרשנות במשפט (כרך ב', פרשנות החקיקה, 1994) 583). אכן, משנכנס סעיף 66(ה) לפקודה לתוקפו ביום 1.1.2002 ולא נדחה על פי המסגרת הקבועה בסעיף 2 לחוק החישוב הנפרד, נוצרה נורמה משפטית, שניתן לסמוך עליה כקיימת ומשקפת את המשפט בעת הזו. שינויה הרטרואקטיבי של נורמה זו, פוגע ביכולת הנישום לוודאות במשפט, יציבות המשפט וביטחונו. אמנם, אין ערובה לאי שינוי הנורמה לעתיד. אך הוודאות המשפטית מצדיקה אי שינוי רטרואקטיבי של הנורמה שנכנסה לתוקפה כדת וכדין על אף כל המכשולים.

24. זאת ועוד, מסקנתנו הפרשנית מתבקשת מכוח חזקת התכלית כנגד פגיעה בזכויות יסוד מוגנות וזכות הקניין בכלל זה (ראו: ע"א 524/88 פרי העמק – אגודה שיתופית חקלאית בע"מ נ' שדה יעקב – מושב עובדים של הפועל המזרחי להתיישבות חקלאית שיתופית בע"מ, פ"ד מה(4) 529, 561). אכן, מסקנה פרשנית אחרת, היתה, לכאורה, פוגעת בקניין, וספק אם היתה עומדת בתנאי פיסקת ההגבלה. אכן, מסקנתנו מתבקשת גם מכוח חזקת התכלית כי החוק ביקש לקיים שוויון פיסקלי בין המינים (ראו: ע"א 120/86 שלם נ' פקיד השומה, ירושלים, פ"ד מג(2) 163, 170). הגשמת תכלית זו מחייבת לפרש את סעיף 11 לחוק תכנית החירום הכלכלית באופן המצמצם

ככל האפשר את ביטולו של החישוב הנפרד, וזאת, על רקע הפגיעה בשוויון בין המינים הכרוכה בחישוב המאוחד (ראו: פרשת קלט, בעמודים 762-764). כן מתבקשת מסקנתנו הפרשנית מכוח חזקת התכלית בדבר שמירה על האוטונומיה של הרצון הפרטי (ראו: פרשת קלט, בעמוד 764).

25. הנה כי כן, לאור כל האמור, יש להחיל את סעיף 11 לחוק תכנית החירום הכלכלית מיום 1.7.2002 בלבד. אין להחיל את סעיף 11 לחוק תכנית החירום הכלכלית באופן רטרואקטיבי ל"תקופת הביניים". זו הפרשנות המתבקשת על פי תכליתו של סעיף 11 (השוו עם פסק דין הרוב בפרשת ילנה גניס). בשנת המס 2002, איפוא, עומד סעיף 66(ה) לפקודה בתוקפו מיום 1.1.2002 ליום 1.7.2002. מיום 1.7.2002 נדחתה תחילתו של סעיף 66(ה) לפקודה ליום 1.1.2004. אם כן, במחצית הראשונה של 2002 ניתן לקיים חישוב נפרד על פי סעיף 66(ה) לפקודה, אך לא במחצית השנייה, שבה הותלה תוקף הסעיף. נטען בפנינו, כי רשויות המס אינן ערוכות לפיצול זה מבחינת מחשוב. נחה דעתי כי יש לדחות טענה זו. טענה זו לא בוססה בתשתית עובדתית כנדרש, ולא די במכתבו הכללי של מר חיים דוקלר, המשנה לנציב מס הכנסה (כתוארו אז), כפי שצורף לתשובה המשלימה מטעם המשיבים. כן לא שוכנעתי כי לא ניתן לעשות את שינויי המחשוב הנדרשים, שנראים, לכאורה, שינויים רגילים הנעשים בתכיפות רבה במערך המחשוב של רשויות המס, ואינם מורכבים יותר משינויים אחרים שנעשו במערכת המס בשנים האחרונות וחייבו שינויי מחשוב.

26. משאלה הן מסקנותינו הפרשניות, ובהעדר רטרואקטיביות על פי פרשנותו הנכונה של סעיף 11 לחוק תכנית החירום הכלכלית, הרי שאין צורך לדון בחוקתיותו של סעיף 11. שכן, כאמור, הטענות החוקתיות מכוונות כנגד הרטרואקטיביות, ובעדר רטרואקטיביות, אין טענה של אי חוקתיות בפנינו.

סוף דבר

27. התוצאה היא, איפוא, כי העתירה כנגד חוקתיותו של סעיף 11 לחוק תכנית החירום הכלכלית בשל תחולה רטרואקטיבית נדחתה בזאת. שכן, סעיף 11, על פי פרשנותו הנכונה איננו קובע תחולה רטרואקטיבית. הפרשנות הנכונה של סעיף 11 לחוק תכנית החירום הכלכלית, היא זו, שלפיה, הסעיף ביקש לשנות את תחילתו של סעיף 66(ה) לפקודה באופן אקטיבי ופרוספקטיבי בלבד ולא רטרואקטיבי. השינוי שהכניס סעיף 11 לחוק תכנית החירום הכלכלית הוא שינוי בעל תחולה אקטיבית ופרוספקטיבית בלבד, על מי שהם "בני זוג" במועד חקיקתו ויש להם הכנסות שהופקו

אחרי תחילתו של סעיף 11 בלבד. על הכנסות שהופקו לפני תחילתו של סעיף 11 לחוק תכנית החירום הכלכלית, לא יחול השינוי שהכניס סעיף 11. על כן, על הכנסות מיום 1.1.2002 ליום 1.7.2002 יחול סעיף 66(ה) לפקודה כפי שהיה בתוקף בטרם נדחתה תחילתו על ידי סעיף 11. מי שעומד בתנאי סעיף 66(ה) לפקודה, והעותרים בכלל זה, זכאים לחישוב נפרד על פי הסעיף האמור, על הכנסותיהם בתקופה שמיום 1.1.2002 ליום 1.7.2002.

בנסיבות אלה אין צו להוצאות.

ה נ ש י א

השופט א' ריבלין:

אני מסכים.

ש ו פ ט

השופט א' א' לוי:

אני מסכים.

ש ו פ ט

הוחלט כאמור בפסק דינו של הנשיא א' ברק.

ניתן היום, כ"א בחשוון התשס"ו (23.11.2005).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

ה נ ש י א