

אל: לקוחות המשרד

חוזר לקוחות
מס' 32.2012

א.ג.נ.,

**הנדון: חישוב מס נפרד/מאוחד של הכנסות בני זוג
הנחיית רשות המסים בעקבות דנ"א 2103/12 מלכיאלי**

1. כללי

לאחרונה דחה בית המשפט העליון את העתירה לקיום דיון נוסף¹ לגבי פסיקת בית המשפט העליון² בה נקבע שדרישת אי התלות בין מקורות ההכנסה של בני הזוג, אשר קבועה בסעיף קטן 66(ד) לפקודה, היא בגדר חזקה חלוטה, ועל כן לבני הזוג אין זכאות לחישוב נפרד, אף אם הוכיחו כי חרף קיומה של תלות בין מקורות הכנסותיהם, בפועל גובה שכרם אינו נובע מאותה תלות או מתכנון מס. ביום 4.7.2012 פורסמה על ידי חטיבת שומה וביקורת של רשות המסים הנחיה ביחס לחישוב מס נפרד/מאוחד לבני זוג. במסגרת ההנחיה נקבע כיצד יש לפעול בהליכי השומה ביחס לשנים קודמות ולגבי שנת 2012 ואילך לאור החלטת בית המשפט העליון בדנ"א.

2. הנחיית רשות המסים להוצאת שומות על בסיס חישוב מאוחד

ביום 4 ביולי 2012 פורסמה על ידי חטיבת שומה וביקורת הנחיה ביחס לחישוב מס נפרד/מאוחד לבני זוג. בהתאם להנחיה נקבע, כי לאור החלטת בית המשפט העליון בדיון הנוסף (ראה פירוט בסעיף 3 בהמשך), אשר השאירה על כנו את פסק דינו של בית המשפט העליון בענין מלכיאלי, יש לפעול כדלקמן:

א. שנים קודמות

- המצב המשפטי ששרר בשנים קודמות היה מעורפל לאור פסיקות סותרות בבתי המשפט. לפיכך, רשות המיסים החליטה להקל על הנישומים שדרשו חישוב נפרד בשנים אלו כדלקמן:
- (1) יש לאפשר לנישומים להחיל את סעיף 66(ה) לפקודה בשנות המס 2010 – 2011, וכן בשנת המס 2012, גם אם לא הודיעו על בקשה זו כאמור בתנאי הסעיף.
- (2) יבוטלו קנסות וריבית הנובעים מהמס הנובע מהסוגיה הנדונה.

¹ דנ"א 2103/12 מלכיאלי ואח' נ' פקיד שומה אשקלון ואח' ² ע"א 8114/09 + ע"א 8297/09 + ע"א 1177/10.

משרד ראשי - תל אביב	משרד רמת-גן	משרד ירושלים	משרד חיפה	משרד באר שבע	משרד אילת
מרכז עזריאלי 1 תל אביב, 67021 ת.ד. 16593 תל אביב, 61164	הרקון 6 רמת-גן, 52521	שרי ישראל 12 ירושלים, 94390	מעלה השחרור 5 ת.ד. 5648 חיפה, 31055	פארק תעשיות עומר, בנין 10, ת.ד. 1369 עומר, 84965	המרכז העירוני ת.ד. 583 אילת, 88104
טלפון: 03-6085555 פקס: 03-6094022 info@deloitte.co.il	טלפון: 03-7551500 פקס: 03-5759955 info-ramatgan@deloitte.co.il	טלפון: 02-5018888 פקס: 02-5374173 info-jer@deloitte.co.il	טלפון: 04-8607333 פקס: 04-8672528 info-haifa@deloitte.co.il	טלפון: 08-6909500 פקס: 08-6909600 info-beersheva@deloitte.co.il	טלפון: 08-6375676 פקס: 08-6371628 info-eilat@deloitte.co.il

3) יש לאפשר פריסת חוב המס הנובע מסוגיה זו עד 12 תשלומים.
לצורך הטיפול בדוחות שהוגשו בעבר בהם נעשה חישוב נפרד במקרים המפורטים בסעיף 66(ד)(2),
בוצע עיבוד בשע"מ לאיתור התיקים ובימים הקרובים הרשימות תשלחנה למשרדים.

ב. שנת 2012 ואילך

אין לאפשר חישוב נפרד בכל המקרים המפורטים בסעיף 66(ד) לפקודה.
פקידי השומה יטפלו בתיקים אלו כאמור בפסק הדין. "

3. העתירה לבית המשפט העליון לקיומו של דיון נוסף

ביום 24 ביוני 2012 פורסם פסק דינו של כב' נשיא בית המשפט העליון אשר גרוניס בעתירה לקיום דיון נוסף
בשאלה אם דרישת אי התלות בין מקורות ההכנסה של בני הזוג, אשר קבועה בסעיף 66(ד) לפקודה, היא
בגדר חזקה חלוטה, או שמא תקום לבני הזוג זכאות לחישוב נפרד במקום בו הוכיחו כי חרף קיומה של תלות
בין מקורות הכנסותיהם, בפועל גובה שכרם אינו נובע מאותה תלות או מתכנון מס.

העותרים הגישו עתירה לקיום דיון נוסף בעקבות פסק דינו של בית המשפט העליון, בו נקבע פה-אחד כי
מדובר בחזקה חלוטה וכי במקרים בהם מקורות ההכנסה של בני הזוג תלויים זה בזה, אין לאפשר שומת מס
נפרדת, זאת, אף אם ביכולתם של בני הזוג להוכיח כי גובה הכנסותיהם נקבע על פי שיקולים ענייניים בלבד
([ראה חוזר מס' 9.2012 של משרדנו](#)).

טענות העותרים:

בעתירה לקיום דיון נוסף טענו העותרים (שלושה בני זוג וביניהם הזוג מלכיאלי שהדיון בעניינם אוחד לדיון
אחד) כי בפסק הדין נשוא העתירה נקבעה הלכה חדשה וקשה העומדת בסתירה חזיתית לפסק דינו של בית
המשפט העליון בעניין קלס (ע"א 900/01). לשיטת העותרים, יש להשקיף על סעיף 66(ד) לפקודה כעל מכלול,
אשר לגביו כבר נקבע בעניין קלס כי הוא קובע חזקות ניתנות לסתירה. משכך נטען, כי החלוקה שביסוד פסק
הדין נשוא העתירה - בין הרישא לסעיף המציבה את דרישת אי התלות עצמה, לבין הסיפא לסעיף המפרטת
את החזקות להתקיימותה של תלות - הינה מאולצת. כן נטען, כי פרשנות המונח "אי-תלות" ופרשנות המונח
"מקור הכנסה" על רקע הוראות אחרות בפקודה, תומכות במסקנה לפיה אי התלות הנדרשת בסעיף היא בין
ההכנסות עצמן ולא בין מקורות ההכנסה (במובן של התאגיד או משלח היד בו עובדים בני הזוג). עוד טענו
העותרים, כי פסק הדין נשוא העתירה קבע הלכה עקרונית המבחינה בין שני סוגי הוראות אנטי תכנוניות
בפקודה, הוראות אנטי תכנוניות כלליות מצד אחד, והוראות אנטי תכנוניות מיוחדות מצד שני. לשיטתם, נקבע
בפסק הדין כי הוראות מהסוג האחרון בהכרח מכילות חזקות חלוטות. לטענתם, הלכה זו עומדת בסתירה
להלכות קודמות של בית הכמשפט העליון שעסקו בהוראות אנטי תכנוניות מיוחדות בפקודה ופרשו אותן
כמכילות חזקות ניתנות לסתירה. העותרים הוסיפו וטענו, כי ההלכה שנקבעה בפסק הדין נשוא העתירה הינה

בעלת חשיבות ציבורית ממדרגה ראשונה, וכי היא פוגעת קשות בעשרות אלפי בני זוג העובדים יחד בתאגיד שבבעלותם. זאת, מכיוון שההפרש בין שומת מס נפרדת ומשותפת עשוי להגיע לסך של כ-50 אלף ש"ח מדי שנה. כפועל יוצא מכך, לטענתם, נפגעות זכויות היסוד של בני הזוג לקניין, אוטונומיה, שוויון וחופש עיסוק. לחלופין, נטען כי למצער יש להורות כי תחולתו של פסק הדין נשוא העתירה תהא פרוספקטיבית בלבד, ואילו בעניינם תחול הלכת קלס (כפי שהם מפרשים אותה).

החלטת בית המשפט העליון בדיון הנוסף:

בית המשפט העליון דחה את העתירה לדיון הנוסף וקבע כי אכן, בפסק הדין נשוא העתירה נקבעה הלכה חדשה וחשובה באשר לפרשנותו של סעיף 66(ד) לפקודה. יחד עם זאת, בית המשפט לא השתכנע כי הלכה זו עומדת בסתירה חזיתית להלכה שנקבעה בעניין קלס. זאת, בשים לב להבחנה שהוצגה בפסק הדין בין שני חלקיו של סעיף 66(ד): דרישת אי התלות גופה, והחזקות שבהתקיים תנאיהן מניח הדין קיומה של תלות. כפי שצוין בפסק הדין נשוא העתירה, פסק הדין בעניין קלס לא דן במפורש במעמדה של דרישת אי התלות. ההלכה שנקבעה באותו מקרה מורה כי יש לאפשר לבני זוג שחזקות התלות חלות בעניינם, להוכיח כי בפועל אין שוררת תלות בין מקורות הכנסותיהם. **מהלכת קלס לא נובע כי גם בהתקיים תלות בין מקורות ההכנסה, אין מניעה מביצוע שומת מס נפרדת.** כך, פסק הדין בעניין קלס כלל לא דן ברישא לסעיף 66(ד), אלא ניתח מבחינה לשונית ותכליתית את הסיפא לסעיף בלבד. בהתאם, הורה בית המשפט באותו מקרה על החזרת הדיון לבית המשפט המחוזי בכדי לאפשר למערערים להביא ראיות לסתור את חזקת התלות ולהוכיח כי בפועל לא מתקיימת תלות בין מקורות הכנסותיהם. ודוק, בית המשפט לא אפשר למערערים להוכיח היעדר תכנון מס, אלא היעדר תלות בין מקורות ההכנסה. מכיוון שבית המשפט לא שוכנע מטענות העותרים בנוגע למשמעותה ונפקותה של הלכת קלס, ממילא גם לא מצא מקום לקבל את טענתם כי יש להורות על תחולה פרוספקטיבית של פסק הדין נשוא העתירה, ולהכפיף את עניינם להלכה שנפסקה בעניין קלס.

בית המשפט ציין באמרת אגב כי אכן קשה לחלוק על כך שתוצאותיה של ההלכה שנקבעה בפסק הדין אינן פשוטות מבחינת העותרים ומבחינתו של ציבור רחב של בני זוג העובדים יחדיו בתאגיד שבבעלות אחד מהם או שניהם. אולם, נראה כי נוכח לשונו המפורשת של ההסדר החוקי, פתרונם של קשיים אלו מונח לפתחו של המחוקק. יש להניח כי המחוקק ייתן דעתו להערותיו של בית המשפט בפסק הדין ויערוך בחינה מחודשת בעניין הנוסח הראוי לסעיף הנזכר.

4. הערות מסקנות והמלצות

- 4.1 גם לאחר דחיית העתירה לדיון נוסף, עדיין תתכן לדעתנו פרשנות לפיה ניתן להגיש דוחות נפרדים במקרים מסוימים בהם אין שליטה מוחלטת³ של בני הזוג בתאגיד המשלם את משכורותיהם. פרשנות זו אינה מקובלת על רשויות המס.
- 4.2 סעיף 66(ה) לפקודה מאפשר לבני זוג לתבוע חישוב נפרד של המס על הכנסתם עד לסכום שנתי זעום (48,960 ₪ בשנת 2012, 47,760 ₪ בשנת 2011, 46,680 ש"ח בשנת 2010, 45,000 ₪ בשנת 2009) בהתקיים כל התנאים שפורטו בסעיף שעיקרם: (א) עבודה של 36 שעות בשבוע לפחות של כל אחד מבני הזוג במקום העיסוק הקבוע במשך תקופה של עשרה חודשים או יותר בשנת המס; (ב) אין לבני הזוג הכנסה אחרת לפי סעיף 2(1) או 2(2) לפקודה; (ג) ניתנה הודעה על תביעה לחישוב נפרד לפי סעיף זה חודש לפחות לפני תחילת התקופה שבדה נדרש החישוב הנפרד. בהנחיית רשות המסים שהובאה לעיל, נקבע שתתאפשר החלת הסעיף גם על מי שלא שלח את ההודעה כאמור בתנאי (ג).
- 4.3 לאור האמור בהנחיית רשות המסים, סביר שבתקופה הקרובה יפנו אל בני זוג שהגישו דוחות עם חישוב נפרד וקיימת תלות בין הכנסותיהם, בדרישה לקבל את הסכמתם לתיקון הדוחות על בסיס חישוב מאוחד או להגיש דוחות מתקנים עם חישוב נפרד על פי הוראות סעיף 66(ה) לפקודה, באם עומדים בתנאי הסעיף.
- 4.4 בהודעה לעיתונות מיום 17.7.2012 של ועדת הכספים של הכנסת, פורסם כי חברי הוועדה ובראשם היו"ר משה גפני, הודיעו כי יפעלו לשנות את המצב הקיים וייבחנו אפשרות לקדם הצעת חוק בעניין, כפי שציין גם בית המשפט העליון בפסק דינו.

לקבלת פרטים נוספים אנא צרו קשר עם:

רו"ח רמי בלנק, שותף בחטיבת המס
בטלפון: 03-6085270, או בדוא"ל: rblank@deloitte.co.il

רו"ח דני גבאי, דירקטור מנהל המחלקה המקצועית בחטיבת המס
בטלפון: 03-6085532, או בדוא"ל: dgabbay@deloitte.co.il

רו"ח (עו"ד) זמירה יוסף, מחלקת מיזוגים ופיצולים בחטיבת המס
בטלפון: 03-6085235, או בדוא"ל: zjoseph@deloitte.co.il

אנו עומדים לרשותכם בכל הסבר נוסף ככל שיידרש.

³ במקרים שנדונו בפסקי דין מלכיאלי, היתה שליטה של 96% ומעלה בחברה המשלמת.

אין להסתמך על תוכן חוזר זה ו/או לעשות בו שימוש כלשהו מבלי לקבל עצה מקצועית מתאימה שכן אין מטרת החוזר אלא להסב את תשומת לבך לאמור בו.

בכבוד רב,

בריטמן אלמגור זהר ושות'
רואי חשבון
Member of Deloitte Touche Tohmatsu Limited