

תאריך: 15 בפברואר, 2012
סימוכין: 52364

אל: לקוחות המשרד

חוזר לקוחות
מס' 9.2012

א.ג.נ.,

הנדון: פרשנות לדרישת אי-התלות ביחס לחישוב נפרד של הכנסות בני זוג – הלכת מלכיאל
ע"א 8114/09 + ע"א 8297/09 + ע"א 1177/10 משה מלכיאל ואח' נ' פקיד שומה אשקלון
ואח'

בית המשפט העליון דן בשאלת הפרשנות לדרישת אי-התלות הקבועה בסעיף 66(ד) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה") ביחס לחישוב הנפרד או המאוחד של הכנסותיהם של נישומים נשואים.

בית המשפט קבע כי דרישת אי-התלות שבסעיף 66(ד) לפקודה הינה חזקה חלוטה, לפיה בכל מקרה בו מתקיימת תלות בין הכנסות בני הזוג תחשב הכנסתם במשותף.

המונח "בלתי תלוי" התפרש על ידי הפסיקה כיכולת לשלוט בתנאי העסקה של בן/בת הזוג. בית המשפט העליון ציין כי הלכת קלס, שנקבעה לפני מספר שנים, דנה בפרשנותו של החלק השני של סעיף 66(ד), וקבעה כי חזקות התלות הינן חזקות הניתנות לסתירה על ידי הנישום. למעשה, בית המשפט ביצע הבחנה בין שני חלקי הסעיף, כאשר ביחס לחלקו הראשון נקבע כי המדובר בחזקה חלוטה, ואילו ביחס לחלקו השני של הסעיף נקבע כי המדובר בחזקה הניתנת לסתירה.

נראה כי פסק הדין יוצר אפליה לרעה בין זוגות נשואים העובדים יחד לפרנסתם בעסק אשר בבעלותם לבין זוגות נשואים שעובדים במקומות עבודה נפרדים.

למיטב ידיעתנו, ישנה כוונה להגיש בקשה לדיון נוסף בפני ביהמ"ש העליון.

להלן תמצית פסק הדין.

משרד ראשי - תל אביב	משרד רמת-גן	משרד ירושלים	משרד חיפה	משרד באר שבע	משרד אילת
מרכז עזריאל 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, בניין 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

Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, a UK private company limited by guarantee, and its network of member firms, each of which is a legally separate and independent entity.

Please see www.deloitte.com/about for a detailed description of the legal structure of Deloitte Touche Tohmatsu Limited and its member firms.

1. רקע עובדתי- סעיף 66(ד) לפקודה והלכת קלס

סעיף 66(ד) לפקודה קובע:

"הוראות סעיף קטן (א) לא יחולו אלא אם הכנסת בן-הזוג האחד באה ממקור הכנסה שהוא בלתי תלוי במקור ההכנסה של בן-הזוג השני, ולא יראו הכנסת בן-הזוג האחד כאמור אם היא באה, בין השאר, מאחד מאלה:

- (1) עסק או משלח-יד של בן-הזוג השני;
- (2) חברה אשר בה יש לשני בני-הזוג או לבן-הזוג השני, במישרין או בעקיפין, זכות בהנהלה או 10% מזכויות הצבעה, אלא אם היתה למקבל ההכנסה הכנסה כאמור מהחברה זמן סביר, ולא פחות משנה, לפני נישואיו או חמש שנים לפני שלבן-זוגו היתה זכות כלשהי, במישרין או בעקיפין, בחברה;
- (3) שותפות אשר בה יש לשני בני-הזוג או לבן-הזוג השני, במישרין או בעקיפין, 10% לפחות מהונה או מהזכות לרווחיה, אלא אם היתה למקבל ההכנסה הכנסה כאמור מהשותפות זמן סביר, ולא פחות משנה, לפני נישואיו או חמש שנים לפני שלבן-זוגו היתה זכות כלשהי, במישרין או בעקיפין, בשותפות."

בשנת 2003, קבע ביהמ"ש העליון בעניין קלס¹ כי סעיף 66(ד) לפקודה מכיל חזקות הניתנות לסתירה על ידי הנישום. כלומר, אף אם מתקיימות הנסיבות באחת מהחזקות שבסעיף, יכולים הנישומים לשכנע את פקיד השומה כי אין תלות בין מקורות ההכנסה. משהוכיח זאת, תחושבנה הכנסותיהם של בני הזוג בנפרד. באותו עניין, האישה הייתה בן הזוג שאינו רשום. היא עבדה בחברת נסיעות שבה בעלה מחזיק ב - 22% ממניות הנהלה וב - 26.5% מהמניות הרגילות. שאר המניות הוחזקו בידי אחרים. עוד טרם נישואיה, עבדה גב' קלס בחברת נסיעות אחרת "אופיר טורס" כסוכנת נסיעות מומחית והגיעה לדרגת ניהול בכירה. חישוב המשכורות של עובדים בכירים בחברה, עליהם נמנית גב' קלס נעשה באופן של בסיס + 1.5% מסך של 90% המכירות (ברוטו בש"ח), כאשר שכר הבסיס של העובדים היווה לכול העובדים בחברה. גב' קלס פועלת ופעלה בחברה, באופן עצמאי לחלוטין, ומשכה שכרה מקופתה, במנותק מעשיותיו של בן זוגה בה.

2. שלושת פסקי הדין של בתי המשפט המחוזיים

שלושת הערעורים, נשאו פסק הדין החדש, עוסקים בזוג נישומים נשואים (להלן: "הנישומים" או "בני הזוג"), שאחד מהם או שניהם ביחד החזיקו בשנות המס הרלוונטיות ב-96% - 100% ממניות החברה ששילמה את שכרם. בני הזוג הגישו בקשה לפקיד השומה במחוז מגוריהם (כולם להלן: "פקיד השומה") לשום את הכנסותיהם בנפרד. פקיד השומה בחן את הבקשה לנוכח סעיף 66(ד) לפקודה, הקובע כי בן זוג רשאי לתבוע חישוב מס נפרד רק כאשר "הכנסת בן-הזוג האחד באה ממקור הכנסה שהוא בלתי תלוי במקור ההכנסה של בן-הזוג השני" (להלן: "דרישת אי-התלות"). מכיוון שבשלושת המקרים החברה שבה עבדו בני הזוג נשלטה

¹ ע"א 900/01 רוך קלס ואח' נ' פקיד שומה ת"א 4.

באופן מוחלט על ידם, סבר פקיד השומה שקיימת תלות בין ההכנסות של בני הזוג, ועל כן דחה את בקשתם.

שלושת זוגות הנישומים ערערו על החלטת פקיד השומה לבית המשפט המחוזי.

בפסק הדין המחוזי נשוא הערעור בע"א 8297/09, העוסק בחישוב הכנסתם של בני הזוג שרה ושחר שקורי (להלן- **פס"ד שקורי**) אשר החזיקו בשנות המס 2000 עד 2003 ב-51% וב-49% (בהתאמה) ממניות חברת "שחר שקורי בע"מ" העוסקת במוצרי טיפוח לשיער, קוסמטיקה וציוד נלווה למספרות, קבע בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו, בהסתמכו על הלכת קלס של ביהמ"ש העליון, כי תכלית דרישת אי-התלות היא תכלית אנטי-תכנונית.

בית המשפט המחוזי קבע כי על פקיד השומה לאפשר לנישומים להוכיח כי גובה שכרם נקבע על בסיס שיקולים ענייניים בלבד, גם במקרים שבהם קיימת תלות בין ההכנסות. בית המשפט קבע כי בני הזוג הוכיחו כי שתי המשרות שלהן נחוצות מבחינה עסקית ולא נבראו יש מאין מנימוקי מס. לאחר מכן, נקבע כי בני הזוג הוכיחו כי תנאי שכרם הם נאותים, דהיינו: זהו השכר הסביר שהיה מקבל עובד מקביל באותו תפקיד, ומכאן שגובה השכר אינו נגוע בשיקולים זרים. לפיכך, מכיוון שבני-הזוג הוכיחו הן את נחיצות משרתם והן את נאותות שכרם, קיבל בית המשפט המחוזי את ערעורם על השומה שנקבעה להם.

בפסק הדין המחוזי נשוא הערעור בע"א 8114/09, העוסק בחישוב ההכנסה של בני הזוג משה וסימה מלכיאלי (להלן- **פס"ד מלכיאלי**) אשר נתקבלה מחברת "מ. מלכיאלי בע"מ", בה משה מלכיאלי מחזיק ב-96.6% ממניות החברה, העוסקת במתן שירותי סיעוד לקשישים, והמעסיקה את משה מלכיאלי ואת כשכירים, פסע בית המשפט המחוזי בבאר שבע בנתיב שונה בתכלית. לדידו, אמנם שינתה הלכת קלס את היחס לחזקות התלות המופיעות בסעיף 66(ד) סיפא בקובעה כי הן חזקות הניתנות לסתירה, אך לא שינתה מאומה ביחס לדרישת אי-התלות המופיעה בסעיף 66(ד) רישא. לשיטת בית המשפט המחוזי, דרישת אי-התלות מבטאת את נקודת האיזון הראויה שראה המחוקק בין האינטרסים של בני הזוג הגלומים בחישוב הנפרד לבין האינטרסים של המדינה הגלומים בחישוב המשותף. לפיכך, דחה בית המשפט המחוזי את מסקנת פס"ד שקורי. לטענתו, "שינוי מן היסוד של אותה נקודת איזון חקיקתית דורש... התערבות של המחוקק עצמו". עם זאת, בנסיבות המקרה שם, קבע בית המשפט המחוזי כי הנישומים אף אינם עומדים במבחני נחיצות משרתם ונאותות שכרם, ועל כן, ערעורם נדחה.

בפסק הדין נשוא הערעור בע"א 1177/10, העוסק בחישוב הכנסתם של בני הזוג יצחק וענת פנינה כהן (להלן- **פס"ד כהן**) אשר החזיקו בשנות המס 2003 עד 2004 ב-100% ממניות חברה משותפת ליעוץ ארגוני בחלקים שווים, עקב בית המשפט המחוזי בנצרת אחר מסקנות פסק הדין הראשון. בית המשפט המחוזי קבע כי דרישת אי-התלות מעמידה בפני הנישומים חזקה הניתנת לסתירה, הקובעת כי גובה שכרם נובע מהעובדה שהם בני זוג. לשיטתו, אי-התלות הנדרשת בסעיף אינה תלות בין שכרו של בן זוג אחד לשכרו של האחר, כי אם אי-תלות בין גובה השכר לבין העובדה שמדובר בבני זוג. בנסיבות המקרה שם, קבע בית המשפט

המחוזי כי גובה שכרם של בני הזוג הוא סביר ביחס לכישוריהם, ניסיונם והשקעתם בחברה. בשל כך, ערעור הנישומים התקבל.

3. טענות הצדדים בפני בית המשפט העליון

3.1. טענות פקיד השומה

לעמדתו של פקיד השומה, הלכת קלס אמנם קבעה שחזקות התלות ניתנות לסתירה, אך לא קבעה, ואף אין בכוחה לקבוע, כי דרישת אי-התלות עצמה ניתנת לסתירה. לטענתו, דרישת אי-התלות היא דרישה מהותית המבטאת את נקודת האיזון שקבע המחוקק ולכן רק המחוקק הוא זה שיכול לשנותה. משכך, טוען פקיד השומה, הרי שעל פי המבחנים שנקבעו בפסיקה בעבר, אין כל ספק שכאשר בני הזוג שולטים בחברה, דרישת אי-התלות אינה מתקיימת. נוסף על כך, פקיד השומה אף קובל על העמדת התכלית האנטי-תכנונית כתכלית הבלעדית העומדת ביסוד סעיף 66(ד) לפקודה. פקיד השומה חוזר ומדגיש כי המחוקק קבע שבהתקיים תלות תחושב ההכנסה במשותף, אף בהיעדר מניפולציה כלשהי. עוד טוען פקיד השומה כי אילו רצה המחוקק לקבוע שהזכות לבקש חישוב נפרד תישלל כל אימת שמתבצעת מניפולציה, היה הוא קובע דרישת היעדר מניפולציה במקום דרישת אי-תלות. במיוחד, מדגיש פקיד השומה תכלית נוספת שעומדת ביסוד דרישת אי-התלות: עקרון היכולת לשלם. הטענה היא כי בני זוג נהנים מ"יתרונות לגודל" ועל כן הוצאותיהם קטנות יותר ביחס לשני יחידים החיים בנפרד; משכך, עקרון היכולת לשלם גוזר כי בני-זוג נשואים ישלמו יותר מס שכן יכולתם לשלם גדולה יותר.

3.2. טענות הנישומים

הנישומים סומכים את ידיהם על פסקי הדין המחוזיים נשוא הערעורים בפס"ד שקורי ופס"ד כהן, אשר קבעו כי דרישת אי-התלות היא חזקה הניתנת לסתירה. לשיטת הנישומים, התכלית האנטי-תכנונית היא תכליתו הבלעדית של סעיף 66(ד) ולכן אין כל סיבה להחילו מקום בו הוכיחו את נחיצות משרתם ונאותות שכרם. לשיטתם, אילו תכלית החוק הייתה למסות במשותף בני זוג בגלל "היתרון לגודל", היה מקום לעשות כן גם בהיעדר תלות בין הכנסות בני הזוג. כמו כן, סבורים הנישומים כי חישוב משותף מפלה לרעה בני זוג נשואים, ביחס לבני זוג שאינם נשואים ומפלה גם בני זוג העובדים ביחד, ביחס לבני זוג אשר עובדים בנפרד. הנישומים טוענים כי אפליה זו, אשר יוצרת תמריץ לעבודה בנפרד, מנוגדת לעקרון השוויון האופקי, הגורס כי נישומים בעלי מאפיינים זהים ימוסו באופן זהה.

4.1 פרשנותה של דרישת אי-התלות

בית המשפט העליון קיבל את טענות פקיד השומה ודחה את טענות הנישומים. בית המשפט קבע כי בהלכת קלס נבחנה פרשנות חלקו השני של סעיף 66(ד) לפקודה - חזקות התלות. בכדי לפרש את חזקות התלות על פי תכליתן, מנה פסק הדין בעניין קלס את התכליות האובייקטיביות והסובייקטיביות של סעיף 66(ד) סיפא. תכליתו הסובייקטיבית של הסעיף, כך נקבע, היא מניעת הפחתות מס בלתי לגיטימיות, ואילו תכליתו האובייקטיבית היא הגשמת הזכות לשוויון. אם כן, בהתחשב בתכליות הסעיף, נקבע בפסק דין קלס כי חזקות התלות אינן חזקות חלוטות, אלא ניתנות לסתירה. יחד עם זאת, הלכת קלס לא מתייחסת במפורש למקרים שבהם אמנם מתקיימת תלות בין ההכנסות, אך מתעורר ספק אם חישוב משותף של ההכנסה יגשים את תכלית החוק בהעדר תכנון מס. במקרים אלה מתעוררת שאלה פרשנית באשר לחלקו הראשון של סעיף 66(ד) - כיצד יש לפרש את דרישת אי-התלות על מנת שתהלום את תכליתה?

בית המשפט קבע כי בחינת תכליתו של סעיף 66(ד) לפקודה מובילה למסקנה המתבקשת כי תכלית שני חלקי הסעיף זהה – מניעת הפחתות מס מלאכותיות ובלתי נאותות. התכלית האלטרנטיבית היחידה לה טען פקיד השומה היא "היתרון לגודל". דא עקא, "יתרון לגודל" אינו תכלית משכנעת לדרישת אי-התלות, מכיוון שאין כל קשר בינו ובין התלות שבין הכנסות בני הזוג. הן במקרה שהכנסות בני הזוג תלויות האחד בשני והן במקרה שהכנסות בני הזוג בלתי תלויות, ה"יתרון לגודל" ממשיך להתקיים. אדרבה, משקבע המחוקק כי בני-זוג שהכנסתם אינה תלויה זה בזה רשאים לדרוש שהכנסתם תחושב בנפרד, ממילא נקבע כי "היתרון לגודל" אינו מצדיק חישוב משותף של ההכנסה מקום בו אין חשש לתכנון מס.

4.2 דרישת אי-התלות כנורמה אנטי-תכנונית

בית המשפט קיבל את טענת הנישומים כי תכליתה הבלעדית של דרישת אי-התלות היא התכלית האנטי-תכנונית. אך, נקבע כי אין זה השיקול היחיד הפועל בענייננו. שיקול נוסף אליו יש להידרש הוא טיבה של דרישת אי-התלות כנורמה אנטי-תכנונית. האבחנה המקובלת הינה בין נורמות אנטי-תכנוניות כלליות ובין נורמות אנטי-תכנוניות מיוחדות. נורמות אנטי-תכנוניות כלליות קובעות באופן טיפוסי עילות כלליות ומופשטות של תכנוני מס בלתי נאותים. לעומת זאת, נורמות אנטי-תכנוניות מיוחדות קובעות את התייחסות פקיד השומה לפעולות ספציפיות שמבצע הנישום, ושבאופן טיפוסי כוללות מאפיינים של תכנון מס. "דרישת אי-התלות" שייכת לתחום הנורמות האנטי-תכנוניות המיוחדות, באשר היא קובעת מקרה ספציפי ומוגדר - בני-זוג שהכנסת אחד מהם תלויה בהכנסת השני - ומחילה עליו דין מיוחד כדי לסכל אפשרות לתכנון מס בלתי נאות. במקרה שלפנינו, נקבע כי לשון החוק מצביעה בבירור על כך שמדובר **בחזקה חלוטה**, ולא בחזקה הניתנת לסתירה. סעיף 66(ד) לפקודה קובע במפורש כי לא

יתבצע חישוב נפרד "אלא אם הכנסת בן-הזוג האחד באה ממקור הכנסה בלתי תלוי במקור ההכנסה של בן-הזוג השני". התלות המוזכרת בסעיף היא **תלות בין מקורות ההכנסה בלבד**. יתר על כן, קבלת טענות הנישומים תוביל לכך שסעיף 66(ד) יכלול חזקה הניתנת לסתירה באשר לקיומה של חזקה הניתנת לסתירה - חזקות התלות יתפרשו כחזקה הניתנת לסתירה לקיומה של תלות, שהיא לכשעצמה מתפרשת כחזקה הניתנת לסתירה לקיומו של תכנון מס בלתי נאות. מבנה מורכב שכזה אינו בלתי אפשרי מבחינה אנליטית, אך קשה לראות כיצד הוא עולה בקנה אחד עם לשון הסעיף. נקבע כי לשונו הברורה של הסעיף אינה מותירה מקום לפרשנות הגורסת כי דרישת אי-התלות היא חזקה הניתנת לסתירה, אף אם קיימים טעמים כבדי משקל להעדפת מסקנה שכזו, וביניהם קידום תכליות החוק כפי שהוגדרו בעניין קלס, וביניהן קידום השוויון ומיגור ההפלייה. במקרה זה **אין לחרוג מלשון החוק ולפרשו באופן המתחשב בתכליתו בלבד. אשר על כן, נקבע כי בעניינו, יש לפרש את סעיף 66(ד) כקובע כי בכל מקרה בו מתקיימת תלות בין הכנסות בני הזוג תחושב הכנסתם במשותף, אף אם גובה ההכנסה לא נבע משיקולי מס**. המחוקק לא איפשר לנישומים להפריך את החזקה החלוטה שנקבעה בעניינם כאשר יש תלות בין הכנסותיהם, וזאת משיקולי יעילות אדמיניסטרטיבית של רשות המיסים ומשיקולי ודאות, יציבות ועקביות. שיקולים אלה, אשר זוכים בכל מקרה למשקל גבוה בפרשנות דיני המס, ראויים להנחות גם את פרשנותו של סעיף 66(ד) לפקודה, במיוחד לנוכח לשונו החד-משמעית של הסעיף. **בית המשפט ציין כי ניתן לקוות כי המחוקק יבחן בשנית האם נוסחו של סעיף 66(ד) לפקודה הוא עדיין הנוסח הרצוי כיום, כ-55 שנים לאחר חקיקת הסעיף.**

לגבי בני הזוג שקורי ובני הזוג כהן, קבעו בתי המשפט המחוזי כי הנישומים זכאים לחישוב נפרד של הכנסותיהם, אף שהתקיימה תלות ביניהן, מכיוון שהוכיחו כי גובה שכרם נקבע משיקולים לגיטימיים ולא נועד להפחית את חבותם במס. בית המשפט העליון קבע כי לא נמצא בסיס בחקיקה שיאפשר לנישומים להוכיח כי הם זכאים לחישוב נפרד, אף שקיימת תלות בין הכנסותיהן. לפיכך, ומכיוון שאין חולק כי קיימת תלות בין ההכנסות כאשר בני הזוג מחזיקים ב-100% ממניות חברה משפחתית, ואין ספק כי במצב זה גובה שכרו של כל אחד מהם מושפע משכרו ומהחלטותיו של השני, יש לקבוע כי הכנסותיהם יחושבו במשותף.

לגבי בני הזוג מלכיאלי, פסק דינו של בית המשפט המחוזי קבע כי קיימת תלות בין הכנסות שני בני הזוג ולכן הכנסתם תחושב במשותף. בית המשפט העליון קבע כי כאשר קיימת תלות בין הכנסות של בני-זוג, קובעת הפקודה כי הכנסתם תחושב במשותף, גם אם הם סבורים כי בכוחם להוכיח את נאותות שכרם. לפיכך, צדק בית המשפט המחוזי בקובעו כי אין מקום להתערב בהחלטת פקיד השומה לחשב את הכנסת בני הזוג מלכיאלי במשותף.

5. הערות והמלצות

למיטב ידיעתנו, ישנה כוונה להגיש בקשה לדיון נוסף בבית המשפט העליון ועל כן, יתכן שההכרעה בעניין זה עוד תשתנה.

נראה כי פרשנותו של בית המשפט העליון לדרישת האי-תלות מכבידה על בני-זוג שעובדים ביחד, ואף מתמרצת אותם לעבוד במקומות עבודה נפרדים או בחברות שאינן בשליטתם כדי להפחית את חבות המס שלהם.

לפיכך, מומלץ לבחון את השלכות המס ביחס לחישוב המס הנפרד אשר בוצע לבני זוג העובדים יחד לפרנסתם בעסק אשר בבעלותם, שכן ייתכן ופקידי השומה יבקשו לבחון זוגות נשואים שעובדים יחד בעסק שבבעלותם וליישם את פסק הדין באופן שלא ניתן יהא לבצע חישוב נפרד, וזאת לגבי דוחות המס שהוגשו ועדיין לא חלה לגביהם התיישנות.

בנוסף, יש לבחון כיצד להיערך לשנות המס שטרם הוגש לגביהם דוח ואנו תקווה שבהתאם להמלצת בית המשפט העליון, המחוקק יבחן בשנית האם נוסחו של סעיף 66(ד) לפקודה הוא עדיין הנוסח הרצוי כיום, על מנת למנוע את העיוות הקיים כיום לפי הפקודה ואת אי השיוויון. כמו כן מומלץ לעקוב האם תתקבל ע"י ביהמ"ש העליון הבקשה לדון בדיון נוסף.

עוד נציין, כי בסעיף 66(ה) לפקודה, ניתנה אפשרות לבני זוג לדרוש חישוב נפרד, הגם שהם מפיקים את הכנסתם מאותו מקום עיסוק, אך בכפוף לקיום כל תנאי הסעיף ועד למגבלת הכנסה שנתית של 48,960 ₪.

לקבלת פרטים נוספים אנא צרו קשר עם:

רו"ח דני גבאי, מנהל המחלקה המקצועית בחטיבת המס
בטלפון: 03-6085532, או בדוא"ל: dqabbay@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.

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