

עמוס כץ ושות' - רואי חשבון

AMOS KATZ & CO CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (ISR.)

AMOS KATZ - C.P.A. (ISR.), B.A. (Econ.), (Account.)
M.B.A., LL.M.

SARA YOSOVITCH - C.P.A. (ISR.), B.A. (Account.), M.B.A.
NECHAMA LIMKER - C.P.A. (ISR.)

תאריך: 02/02/2012

עמוס כץ - רו"ח, ב.א. כלכלה/חשבונאות
מ.א. מינהל עסקים, מ.א. משפטים
שרה יוסוביץ - רו"ח, ב.א. חשבונאות, מ.א. מינהל עסקים
נחמה לינקר - רו"ח

לכבוד:

הנדון: אי התרת חישוב נפרד על הכנסות של בני זוג הבאות ממקורות התלויים זה בזה

1. כללי

ברצוננו להביא לידיעתכם כי ביום 01.02.2012 פורסם פסק-הדין של בית-המשפט העליון בערעורים שהוגשו על-ידי רשויות המס בעניין **שקורי** (ע"א 8297/09) וכהן (ע"א 1177/10) ובערעור שהוגש על-ידי בני-הזוג **מלכיאלי** (8114/09).

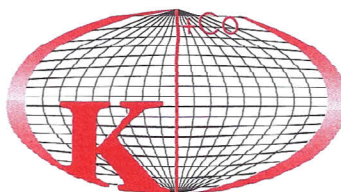
בית-המשפט העליון קיבל את ערעורן של רשויות המס וקבע, כי לשונו של סעיף 66(ד) לפקודת מס הכנסה אינה מותירה מקום לפרשנות הגורסת, כי דרישת אי-התלות היא חזקה הניתנת לסתירה (כלומר, מדובר בחזקה חלוטה), אף אם קיימים טעמים כבדי-משקל להעדפת מסקנה שכזו, ובכללם קידום תכליות החוק כפי שהוגדרו בפרשת **קלס** וביניהן קידום השוויון ומיגור ההפליה.
לאור זאת, קבע בית-המשפט העליון, כי היות שקיימת תלות בין הכנסותיהם של בני-הזוג בשלושת הערעורים, הם אינם זכאים לחישוב נפרד של הכנסותיהם.
משמע שכאשר בני זוג (אחד או שניהם) שולטים בחברה, תחושב ההכנסה במשותף אף בהיעדר מניפולציה כלשהי.
לא ניתן לתבוע חישוב נפרד של ההכנסות כאשר הכנסת בן זוג אחד תלויה בהכנסתו של האחר. (זו דרישת אי התלות).
המבחן לקיומה של תלות בין מקורות ההכנסה הוא היכולת של בן הזוג האחד להשפיע באופן מכריע – אם לא בלעדי – על תנאי העסקתו של בן הזוג השני ועל שכרו.
בית-המשפט הוסיף וציין, כי ניתן לקוות שהמחוקק יבחן בשנית האם נוסחו של סעיף 66(ד) לפקודה הוא עדיין הנוסח הרצוי כיום, כ-55 שנים (!!) לאחר חקיקת הסעיף.

2. תמצית פסק הדין

במוקד הדיון בשלושת הערעורים בהם דן בית המשפט העליון, עמד סעיף 66(ד) לפקודת מס הכנסה, הקובע: "**הוראות סעיף קטן (א) לא יחולו אלא אם הכנסת בן-הזוג האחד באה ממקור הכנסה שהוא בלתי תלוי במקור ההכנסה של בן-הזוג השני**". זוהי דרישת האי-תלות, לגביה קובע כעת בית המשפט העליון שהיא יוצרת **חזקה חלוטה שאינה ניתנת לסתירה**.

נטל כלכלי מוגבר וחשדנות תמידית

המשנה לנשיאה, אליעזר ריבלין, אומר: "קשה להעלות על הדעת פרשנות מילולית סבירה אשר מוצאת בנוסח הסעיף סמך לטענה כי פעמים יתבצע חישוב נפרד גם כאשר הכנסת בני הזוג מגיעה ממקורות הכנסה תלויים". עוד הוא אומר, כי קבלת עמדת הנישומים בערעורים



עמוס כץ ושות' - רואי חשבון

AMOS KATZ & CO CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (ISR.)

AMOS KATZ - C.P.A. (ISR.), B.A. (Econ.), (Account.)

M.B.A., LL.M.

SARA YOSOVITCH - C.P.A. (ISR.), B.A. (Account.), M.B.A.

NECHAMA LIMKER - C.P.A. (ISR.)

עמוס כץ - רו"ח, ב.א. כלכלה/חשבונאות

מ.א. מינהל עסקים, מ.א. משפטים

שרה יוסוביץ - רו"ח, ב.א. חשבונאות, מ.א. מינהל עסקים

נחמה לינקר - רו"ח

שלפניו "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."

ריבלין מוסיף: "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."

עם זאת, ריבלין קורא לשנות את החוק בנושא זה: "פרשנות זו מכבידה על בני-זוג שעובדים ביחד, ואף מתמרצת אותם לעבוד במקומות עבודה נפרדים או בחברות שאינן בשליטתם כדי להפחית את חבות המס שלהם. מכיוון שקשה לתאר אינטרס חברתי מתקבל על הדעת אשר מצדיק הטלת נטל כלכלי מוגבר על מגזר זה דווקא, תוך ייחוס חשד מתמיד כי כלל חבריו מעבירים לרשויות המס דיווחים מסולפים ומלאכותיים, תוצאה זו מעוררת אי-נוחות רבה."

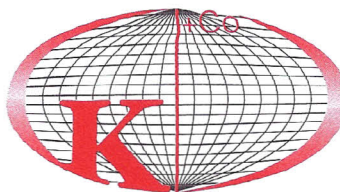
"שיטת המשפט שלנו, על כל תחומיה ורבדיה, הן בחקיקה הן בהלכה הפסוקה, השכיחה בעבר לנקוט בצעדים רבי משמעות למען קידום השוויון בחברה בכלל ובתשלום המס בפרט. האתגר בפיתוח ושכלול מנגנוני גביית המס מזוגות נשואים, כך שימשיכו ויקדמו מגמה מבורכת זו, אינו תמיד קל לביצוע אך עמידה בו היא הכרחית לשם שימור ערכי היסוד של החברה בישראל... ניתן לקוות כי המחוקק יבחן בשנית האם נוסחו של סעיף 66(ד) לפקודה הוא עדיין הנוסח הרצוי כיום, כ-55 שנים לאחר חקיקת הסעיף."

לא להחליש את התא המשפחתי

השופט ניל הנדל הצטרף לקריאתו של ריבלין: "לפנינו מקרה מובהק המצביע על המרחק בין הדין המצוי לבין הדין הרצוי. מעבר לשיקול בדבר השינויים במעמד האישה כעובדת והרחבת עיסוקיה בחמישים השנים שחלפו ממועד חקיקת הפקודה ועד היום, קיים שיקול נוסף. נדמה כי בעשורים האחרונים ערכו של התא המשפחתי - יהא אשר יהא - וחוזקו אינו כפי שהיה. סיבות רבות עומדות בבסיס תופעה זו - רבות אינן חיוביות, ודאי במבחן התוצאה. אין צורך להוסיף שיקולי מיסוי לרשימת הסיבות המחלישות את התא המשפחתי. זאת בדמות דין שאינו תואם את המציאות בימינו ואף יוצר בנסיבות מסוימות הפליה כלפי הזוג הנשוי, באמצעות הענקת הטבה מיסית לזוג שאינו נשוי."

3. המלצות

לאור האמור בפסק הדין מומלץ לבחון את תחולת סעיף 66(ה) לפקודה, הקובע כי בהתקיים



עמוס כץ ושות' - רואי חשבון

AMOS KATZ & CO CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (ISR.)

AMOS KATZ - C.P.A. (ISR.), B.A. (Econ.), (Account.)
M.B.A, LL.M.

SARA YOSOVITCH - C.P.A. (ISR.), B.A. (Account.), M.B.A
NECHAMA LIMKER - C.P.A. (ISR.)

עמוס כץ - רו"ח, ב.א. כלכלה/חשבונאות
מ.א. מינהל עסקים, מ.א. משפטים
שרה יוסוביץ - רו"ח, ב.א. חשבונאות, מ.א. מינהל עסקים
נחמה לינקר - רו"ח

תנאים מסוימים תחושב בנפרד גם הכנסתם של בני זוג שקיימת תלות בין הכנסותיהם.

להלן לשון החוק:

(1) בסעיף זה, "מקום עיסוק קבוע" - מקום שבו מנהלים בני הזוג, בדרך קבע, את עסקם או משלח ידם או מקום שבו הם עובדים בדרך קבע, ובלבד שאינו דירת מגורים המשמשת למגוריהם של בני הזוג או של מי מהם, ואולם שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע תנאים, שבהתקיימם ניתן יהיה להכיר בדירת המגורים כמקום עיסוק קבוע.

(2) על אף הוראות סעיף קטן (ד), רשאים בני זוג לתבוע כי ייעשה חישוב נפרד של המס על הכנסתם כמפורט בסעיף קטן (א), עד סכום של 48,960 שקלים חדשים (בשנת 2012, משמע - 4,080 ₪ לחודש), אם התקיימו כל אלה:

(א) לצורך השגת ההכנסה שלגביה נדרש החישוב הנפרד, עבד כל אחד מבני הזוג במקום העיסוק הקבוע 36 שעות בשבוע לפחות, במשך תקופה של עשרה חודשים או יותר בשנת המס; נדרש החישוב הנפרד לגבי חלק משנת מס - בתנאי שכל אחד מבני הזוג עבד כאמור במשך תקופה, שהיחס בינה לבין אותו חלק משנת המס שלגביו נדרש החישוב הנפרד הוא כיחס שבין עשרת החודשים האמורים לשנת מס מלאה; לענין זה, היעדרות מהעבודה על פי דין תיחשב כעבודה;

(ב) לבני הזוג אין הכנסה אחרת לפי סעיף 2(1) או (2), למעט הכנסה כאמור שקבע שר האוצר בתקנות, באישור ועדת הכספים של הכנסת; משמע שאין הכנסה אחרת ממשכורת או מעסק.

(ג) הודעה על התביעה נמסרה לפקיד השומה חודש לפחות לפני תחילתה של התקופה שבעדה נתבע החישוב הנפרד של המס; שוכנע פקיד השומה שלא ניתן היה למסור את ההודעה עד למועד האמור, ניתן למסרה במועד אחר.

(3) תוקפה של הודעה על תביעה לחישוב נפרד הוא לשלוש שנות מס, שתחילתן בתחילת שנת המס הראשונה שלגביה נדרש החישוב הנפרד, וכל עוד מתקיימים בבני הזוג התנאים המזכים בחישוב נפרד.

יודגש כי הקושי המרכזי בסעיף זה מצוי בתקרה הקובעת כי חישוב נפרד על פיו ייעשה רק עד להכנסה שנתית של 48,960 ₪ (בשנת 2012), סכום הנמוך משכר המינימום החודשי!

נשמח לעמוד לרשותכם במתן הבהרות נוספות, באם תידרשנה.

בכבוד רב,
עמוס כץ ושות'
רואי חשבון