

בית המשפט המחוזי בבאר שבע**ע"מ 10892-02-14 עמיר ואח' נ' פקיד שומה אילת****בפני כבוד השופט גד גדעון****מערערים****1. רמי יורם עמיר****2. דגנית עמיר****ע"י ב"כ, עוה"ד ד"ר רפעת עזאם****נגד****מדינת ישראל – רשות המסים - פקיד שומה אילת
ע"י ב"כ, עוה"ד ערן סירוטה (פמד"א)****משיבים****חקיקה שאוזכרה :****פקודת מס הכנסה [נוסח חדש] - לא מרובד: סע' 65, 66(א)(1), 66(ד), 66(ה)****מיני-רציו :**

* הלכת מלכיאלי – לפיה אין לאפשר שומות מס נפרדות כאשר מקורות ההכנסה של בני הזוג תלויים זה בזה, אף אם ביכולתם להוכיח כי גובה הכנסותיהם נקבע על פי שיקולים ענייניים בלבד – חלה באופן רטרופקטיבי.

* מסים – מס הכנסה – חישוב נפרד לבני-זוג

ערעור על שומת המס שהוציא המשיב למערערים, בני זוג העובדים כשכירים בחברה שבבעלות המערער, אשר במסגרתה חושבו הכנסותיהם בחישוב מאוחד.

בית המשפט המחוזי דחה את הערעור ופסק:

סעיף 65 לפקודת מס הכנסה, קובע את העיקרון הכללי לגבי מיסוי הכנסת בני זוג, ולפיו, יש למסות בני זוג כיחידה אחת, באופן מאוחד, כך שיראו את הכנסות בני הזוג כהכנסה חייבת של אחד מהם. לפי סעיף 66(ד) לפקודה, חישוב נפרד מותנה באי-תלות בין מקורות ההכנסה של בני הזוג. בהלכת מלכיאלי – אשר תחולתה רטרופקטיבית – נפסק כי דרישת אי-התלות היא חזקה חלוטה וכי במקרים שבהם מקורות ההכנסה של בני הזוג תלויים זה בזה, אין לאפשר שומות מס נפרדות, אף אם ביכולתם של בני הזוג להוכיח כי גובה הכנסותיהם נקבע על פי שיקולים ענייניים בלבד. המבחן לקיומה של תלות הוא היכולת של בן הזוג האחד להשפיע באופן מכריע על תנאי ההעסקה ושכרו של בן הזוג השני, ולא מבחן ההשפעה בפועל. כאשר לבני זוג או למי מהם, שליטה בחברה, דרישת אי-התלות אינה מתקיימת, ובייחוד בענייננו, כאשר למערער יש שליטה מלאה ובלעדית בחברה. לפיכך, לא מתקיימת במערערים דרישת אי-התלות ונכון היה לחשב את הכנסותיהם במאחד.

פסק דין

1. ערעור על שומת המס שהוציא המשיב למערערים שהינם בני זוג הנשואים זל"ז, לשנות המס 2008 – 2011, אשר במסגרתה חושבו הכנסותיהם בחישוב מאוחד.

2. המערערים עובדים כשכירים בחברת שירז שירותי מזון בע"מ (להלן: "החברה"), שהינה חברת קייטרינג, המספקת שירותי הסעדה ללקוחות מוסדיים שונים. המערער הוא בעל המניות היחיד בחברה, כך ששיעור אחזקתו בחברה הוא 100%. המערער מועסק בחברה כ"שף" ואחראי על הפן המקצועי, ואילו המערערת, אחראית על ענייני מנהלה.

בשומה העצמית שהגישו המערערים לשנות המס האמורות, חישבו המערערים את המס על הכנסתם בחישוב נפרד, והצהירו בדוחות שהוגשו, כי לא קיימת תלות במקור הכנסות בן הזוג הרשום ובת זוגו. בשנת 2012 דחה המשיב את השומות העצמיות, ובשנת 2014 דחה גם השגה שהגישו המערערים, קבע, כי המערערים אינם זכאים לחישוב מס נפרד, בהתאם להוראות [סעיף 66\(ד\)](#) לפקודה, כפי שפורשה בפסיקה, והטיל עליהם מס בחישוב מאוחד לשנים 2008-2011, כדלקמן:

א. בשנת 2008 הכנסה ממשכורת למערער בסך 286,895 ש"ח, והכנסה ממשכורת למערערת בסך 226,202 ש"ח, על פי הצהרותיהם, בחישוב מאוחד ולא בחישוב נפרד - בניגוד להצהרותיהם. סכום המס לשנה זו – 46,090 ₪.

ב. בשנת 2009 הכנסה ממשכורת למערער בסך 362,084 ש"ח, והכנסה ממשכורת למערערת בסך 263,260 ש"ח, על פי הצהרותיהם, אך בחישוב מאוחד ולא בחישוב נפרד בניגוד להצהרותיהם. סכום המס לשנה זו – 59,230 ₪.

ג. בשנת 2010 הכנסה ממשכורת למערער בסך 362,427 ש"ח, והכנסה ממשכורת למערערת בסך 282,410 ש"ח, על פי הצהרותיהם, בחישוב מאוחד ולא בחישוב נפרד, בניגוד להצהרותיהם. סכום המס לשנה זו – 60,764 ₪.

ד. בשנת 2011 הכנסה ממשכורת למערער בסך 446,099 ש"ח, והכנסה ממשכורת למערערת בסך 327,772 ש"ח, על פי הצהרותיהם, אך בחישוב מאוחד ולא בחישוב נפרד בניגוד להצהרותיהם. סכום המס לשנה זו – 77,695 ₪.

(צו השומה צורף כנספח א' להודעת הערעור וכנספח א' לתצהירו של אורי וייס מטעם המשיב).

3. המערערים חלקו על השומה שהוצאה להם, וטענו, כי יש לקבוע את הכנסתם החייבת, בחישוב נפרד, בהתאם לדוחות שהגישו. לטענת המערערים, הם פעלו בהתאם לפסק דינו של בית המשפט העליון בעניין קלס ([ע"א 900/01 קלס נ' פקיד שומה תל-אביב 4, פ"ד נ\(3\) 750](#); להלן:

"הלכת קלס", והסתמכו עליה. עוד טענו המערערים, כי הם זכאים לחישוב נפרד גם לפי פסק הדין בעניין מלכיאלי [ע"א 8114/09 משה מלכיאלי ואח' נ' פקיד שומה אשקלון ואח'] (נבנו) (ניתן ביום 1.2.12); להלן: "הלכת מלכיאלי", מכיוון שלא קיימת לטענתם, תלות בין מקורות ההכנסה שלהם. נטען, כי תפקידי המערערים והכנסותיהם, אינם תלויים אלה באלה, וכי הם עובדים בשני תפקידים נפרדים ושונים לחלוטין, וכל אחד מהם מקבל את משכורתו לפי מהות תפקידו, כעובדים אחרים באותה רמה. כן טענו המערערים, כי יש להחיל את הלכת מלכיאלי באופן פרוספקטיבי בלבד, ואין להחילה רטרואקטיבית, על זוגות שהסתמכו על הלכת קלס. בנוסף, המשיב מושתק לטענתם, מנהלית מלטעון כי הכנסותיהם הן תלויות, נוכח התנהלותו במשך השנים, ואי-התערבותו בחישוב הנפרד שהגישו בדוחותיהם. המערערים הוסיפו, כי בכל מקרה הם זכאים לחישוב נפרד (חלקי), על פי האמור בסעיף 66(ה) לפקודה, על פי נוסחו בתקופה הרלוונטית.

4. המשיב טען, כי פסק הדין בעניין מלכיאלי, הכריע בכל הטענות שמעלים המערערים, לרבות בשאלת תחולתו של פסק הדין למפרע, כאשר, על פי הלכת מלכיאלי, דרישת אי-התלות עצמה - להבדיל מחזקות התלות - אינה ניתנת לסתירה. ממילא, לטענתו, במקרה זה, נוכח העובדה שהמערער מחזיק ב-100% ממניות החברה, ברור שדרישת אי-התלות אינה מתקיימת, ולכן, כלל אין צורך להידרש לחזקות הקבועות בסיפא של הסעיף. המערערים אינם יכולים לטענת המשיב, להסתמך על פס"ד קלס, וממילא, אינם זכאים לביצוע חישוב מס נפרד בגין הכנסותיהם, אך גם לפי פס"ד קלס, כאשר קיימת תלות בין ההכנסות (וכאשר בני הזוג מחזיקים ב-100% ממניות החברה, הדבר הוא ברור ומוחלט), אזי נשללת מניה וביה הזכות לחישוב מס נפרד. המשיב טען, כי פסק דין מלכיאלי, "השיב הלכה על מכונה" ביחס להוראות החוק הרלוונטיות, נוכח המצב שנוצר עקב פסיקות סותרות בבתי המשפט המחוזיים, והדבר נקבע בבהחלטה על דחית הבקשה לדיון נוסף, בעניין מלכיאלי עצמו, שבה נדחתה הטענה, כי פס"ד מלכיאלי סותר חזיתית את הלכת קלס. המשיב הוסיף וטען, כי גם אם קיבל בעבר שומות עצמיות שהגישו המערערים עם חישוב נפרד, אין מדובר באישור מהותי, אלא בקבלה טכנית, מכיוון שלא נערכה למערערים ביקורת שומה, והוא רשאי לשנות את עמדתו ביחס לשנות מס מאוחרות.

5. המערערים העידו לעצמם וכן העידו, את רואה החשבון שלהם, רו"ח גיא מלר.

מטעם המשיב העיד מר אורן וייס, ממונה (מפקח ראשי) במשרדי פקיד שומה אילת, בעת שהוצאו הצווים למערערים.

6. חישוב מאוחד וחישוב נפרד –

סעיף 65 לפקודת מס הכנסה, קובע את העיקרון הכללי לגבי מיסוי הכנסת בני זוג, ולפיו, יש למסות בני זוג כיחידה אחת, באופן מאוחד, כך שיראו את הכנסות בני הזוג כהכנסה חייבת של אחד מהם: "הכנסת בני זוג יראוה לעניין פקודה זו כהכנסת בן הזוג הרשום והיא תחויב על שמו...".

עם זאת, הוראת ס"ק [66\(א\)1](#) לפקודת מס הכנסה מאפשרת חישוב נפרד בין בני זוג, בקבעה כי: "על אף האמור בסעיף 65 – ...רשאי בן זוג שאיננו בן זוג רשום לתבוע כי ייעשה חישוב נפרד של המס על הכנסתו מיגיעה אישית בעסק או משלח יד או מעבודה..."

התנאי לתחולת החישוב הנפרד, קבוע בס"ק [66\(ד\)](#) רישא: "הוראות סעיף קטן (א) לא יחולו אלא אם הכנסת בן-הזוג האחד באה ממקור הכנסה שהוא בלתי תלוי במקור ההכנסה של בן-הזוג השני...". כלומר, [סעיף 66\(ד\)](#) רישא לפקודה, מתנה, את החישוב הנפרד, באי-תלות בין מקורות ההכנסה של בני הזוג (להלן: "דרישת אי-התלות").

ס"ק [66\(ד\)](#) סיפא מפרט מצבים, בהם תראנה הכנסות בני הזוג, כתלויות זו בזו באופן שלא מאפשר חישוב נפרד: "...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 השני, במישרין או בעקיפין, זכות בהנהלה או 10% מזכויות הצבעה, אלא אם היתה למקבל ההכנסה הכנסה כאמור מהחברה זמן סביר, ולא פחות משנה, לפני נישואין 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% 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."

הוראת הסיפא של ס"ק [66\(ד\)](#) קובעת אפוא חזקות תלות, במצבים שבהם מניח הדין קיומה של תלות בין מקורות ההכנסה של בני הזוג, ובכללם, עבודת אחד מבני הזוג, בעסקו של בן הזוג האחר, או בחברה שבה בני הזוג, או אחד מהם, שותפים להנהלה או מחזיקים בזכויות הצבעה בשיעור משמעותי (10% לפחות).

בהלכת קלס (פסק הדין ניתן ביום 12.5.03) נקבע, כי חזקות התלות הקבועות [בסעיף 66\(ד\)](#) סיפא לפקודה, אינן חזקות חלוטות, אלא חזקות הניתנות לסתירה על ידי הנישומים. כלומר, מקום שבו הוכיחו בני הזוג שחרף התקיימות נסיבות החזקות בעניינם, בפועל, אין שורת תלות בין מקורות הכנסותיהם – לא תישלל מהם הזכאות לשומת מס נפרדת.

בהלכת מלכיאלי משנת 2012 נפסק, כי דרישת אי-התלות הקבועה [בסעיף 66\(ד\)](#) רישא לפקודה, היא בבחינת "חזקה חלוטה" ואיננה ניתנת לסתירה, וכי במקרים שבהם מקורות ההכנסה של בני הזוג תלויים זה בזה, אין לאפשר שומות מס נפרדות. זאת, אף אם ביכולתם של בני הזוג להוכיח, כי גובה הכנסותיהם נקבע על פי שיקולים ענייניים בלבד, מאחר שלא נמצא בסיס בחקיקה שיאפשר לנישומים להוכיח, כי הם זכאים לחישוב נפרד חרף התלות בין הכנסותיהם: "...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..." (ס' 15 לפסק דינו של כב' המשנה לנשיאה הש' א. ריבלין).

בהקשר זה ציין בית המשפט העליון בעניין מלכיאלי, כי "...הלכת קלס לא מתייחסת במפורש למקרים שבהם אמנם מתקיימת תלות בין ההכנסות, אך מתעורר ספק אם חישוב משותף של ההכנסה יגשים את תכלית החוק (כפי שנקבע שם - מניעת הפחתות מס בלתי לגיטימיות - ג.ג.) בהעדר תכנון מס. במקרים אלה מתעוררת שאלה פרשנית באשר לחלקו הראשון של סעיף 66(ד) - כיצד יש לפרש את דרישת אי-התלות על מנת שתהלוך את תכליתה? האם תלות בין הכנסות בני זוג היא לכשעצמה סיבה למניעת החישוב הנפרד; או שמא, מדובר אך באינדיקציה לקיומה של תחבולת מס מטעם בני הזוג?...?" (ס' 8 לפסק הדין).

כאשר פסק בעניין מלכיאלי, היה בית המשפט העליון הנכבד מודע, כמובן, לכך שתוצאת ההלכה היא הטלת נטל מס כבד יותר על בני זוג נשואים העובדים יחד בעסק שבבעלותם, ביחס לנישואים - בני זוג במעמד מקצועי דומה, אשר אינם נשואים או אשר עובדים בעסקים נפרדים, והביע תקווה כי המחוקק יבחן בשנית אם נוסחו של [סעיף 66\(ד\)](#) לפקודה, עודנו רצוי כיום, בחלוף למעלה מיוכל ממועד חקיקתו (ר' ס' 16 לפסק דינו של המשנה לנשיאה, והערותו של כב' השופט נ. הנדל).

עתירה לקיום דיון נוסף בהלכת מלכיאלי נדחתה [דנ"א 2103/12 מלכיאלי נ' פקיד שומה אשקלון] (פורסם בנבו) (החלטה מיום 24.6.2012). כב' הנשיא א. גרוניס קבע בהחלטתו, בין היתר: "אכן, בפסק הדין נשוא העתירה נקבעה הלכה חדשה וחשובה באשר לפרשנותו של סעיף 66(ד) לפקודה. עם זאת, לא השתכנעתי 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 ... מכיוון שלא שוכנעתי מטענות העותרים בנוגע למשמעותה ונפקותה של הלכת קלס, ממילא גם לא מצאתי מקום לקבל את טענתם כי יש להורות על תחולה פרוספקטיבית של פסק הדין נשוא העתירה, ולהכפיף את עניינם להלכה שנפסקה בעניין קלס" (ס' 8 להחלטה).

עוד נאמר שם: "למעלה מן הנדרש יצוין, כי גם לא ראיתי לאמץ את גישת העותרים בנוגע ליחס בין הלכת קלס להלכה שנקבעה בפסק הדין נשוא העתירה, לא הייתה בכך הצדקה לקיום דיון נוסף", ובהמשך: "לפיכך, דומני כי טענות העותרים בעניין סתירה להלכות שונות של בית משפט זה, אשר עסקו בפרשנות הוראות אחרות בפקודה, קוראות אל תוך פסק הדין את מה שאין בו..." (ס' 9 להחלטה).

כב' הנשיא הצטרף בהחלטתו האמורה, לקריאת חברי ההרכב שדן בערעור, "...כי המחוקק ייתן דעתו להערותיו של בית המשפט בפסק הדין ויערוך בחינה מחודשת בעניין הנוסח הראוי לסעיף הנזכר" (ס' 10 להחלטה).

בהליך אחר, במסגרתו דחה עתירה להורות לרשות לנמק מדוע לא תשהה "את הוצאת השומות והליכי הגביה בסוגיית החישוב הנפרד של הכנסות בני זוג בקרב בני זוג נשואים העובדים יחד..." על רקע הליכי חקיקה שנועדו לשנות את המצב החוקי, כפי שפורש בהלכת מלכיאלי (ואשר ננקטו, בין היתר בעקבות קריאת בית המשפט העליון, לשינוי הוראות החוק הרלוונטית, כאמור לעיל), קבע בית המשפט העליון הנכבד מפורשות, כי פסק הדין בעניין מלכיאלי, "...השיב הלכה על מכונה לגבי החוק הקיים לנוכח המצב שנוצר עקב פסיקות סותרות בבתי המשפט המחוזיים", והוסיף, כי "המשיבה פעלה לגבות את המס מהנישומים בהתאם להוראות החקיקה וההלכה הפסוקה" [בג"ץ 453/13 נחום ליכטיק ואח' נ' רשות המסים (פורסם בנבו) (ניתן ביום 12.2.13)].

להשלמת התמונה, יצוין, כי בסופו של דבר, התקבל החוק לתיקון [פקודת מס הכנסה](#) (תיקון מס' 199), התשע"ד-2013 (להלן: "תיקון 199"), שתחולתו מיום 1.1.2014, אשר החליף את [סעיף 66\(ד\)](#) לפקודה. על פי התיקון, אם מקור ההכנסה של אחד מבני הזוג תלוי במקור ההכנסה של האחר, החישוב הנפרד יתאפשר בנסיבות מסוימות, ובהן, נחיצות עבודתו של כל אחד מבני הזוג לייצור הכנסה באותו עסק, וקבלת הכנסה ממקור ההכנסה המשותף, באופן התואם את מידת תרומתו של כל אחד מהם, וכן, שעבודת בני הזוג אינה מתבצעת מבית מגוריהם, אלא אם כן זהו מקום העיסוק הקבוע והעיקרי של אותו עסק.

7. החלה פרוספקטיבית או רטרואקטיבית –

הכלל לעניין תחולתה למפרע של הלכה חדשה, הינו "כי הלכה שיפוטית חדשה פועלת הן רטרואקטיבית והן פרוספקטיבית", רע"א 8925/04 [סולל בונה בניין ותשתיות בע"מ נ' עזבון המנוח אחמד עבד אלחמיד ז"ל, פ"ד סא\(1\) 126, 141](#).

לצד הכלל, נקבע גם חריג, לפיו בתנאים מסוימים ומשיקולים מעשיים, יינתן תוקף פרוספקטיבי בלבד להלכה חדשה. תנאי הכרחי לכינונו של החריג הוא שקיים אינטרס הסתמכות משמעותי, בין של יחידים ובין של גופים מואגדים, אשר הסתמכו על המצב המשפטי ששרר בעת קיומה של ההלכה השיפוטית הקודמת. הובהר, כי "...אם הסוגיה היא חדשה ולא הוכרעה כלל בעבר, אין לומר כי קיים אינטרס הסתמכות הראוי להגנה. הוא הדין אם ההלכה הישנה לא יצרה, הלכה למעשה, כל הסתמכות של ממש, או אם ההסתמכות לא היתה סבירה, או אם אין ליתן לה משקל ניכר בהתבסס על הסוגיה הנדונה ומהותה של אותה הסתמכות. בכל המקרים האלה ובאחרים אין ליתן משקל כבד לשיקול ההסתמכות, ויש מקום להפעלה רטרואקטיבית של ההלכה החדשה..." (שם, בעמ' 142).

אולם, אין די בפגיעה באינטרס ההסתמכות לבדה, כדי להצדיק את החלתה של הלכה באופן פרוספקטיבי בלבד. לכינונו של החריג נדרש, כי ההסתמכות תהא משמעותית וסבירה, וכי בעל הדין לא יכול היה לצפות, את שינוי ההלכה הקרב. בנוסף, החריג יחול רק במקום בו לא ניתן לענות על אינטרס ההסתמכות באמצעות כללים הלקוחים מדינים כללים, כגון בטלות יחסית, בד

בבד, עם מתן תוקף רטרופקטיבי לנורמה החדשה [שם, בפסקאות 19-20; ור' גם [דנ"א 3993/07](#) פקיד שומה ירושלים 3 ואח' נ' איקאפוד בע"מ (פורסם בנבו) (ניתן ביום 14.7.2011), בס' 45 לפסק דינה של כב' השופטת א. פרוקצ'יה].

מעבר לאמור, "...לעתים יהא מקום לתת תוקף רטרופקטיבי להלכה החדשה, גם אם יש בכך פגיעה באינטרס ההסתמכות", שכן "...יש לאזן בינו לבין הערכים והעקרונות המתנגשים עמו..." [ע"א סולל בונה נ' אלחמיד, בס' 22 לפסה"ד; דנ"א איקאפוד המוזכר לעיל, בס' 46 לפסק דינה של כב' הש' פרוקצ'יה; וכן, [בג"ץ 3514/07](#) מבטחים מוסד לביטוח סוציאלי של העובדים בע"מ נ' מרק פיורסט ואח', (פורסם בנבו) (ניתן ביום 13.5.2012) בס' 32 לפסק דינה של כב' הנשיאה ד. ביניש].

לפיכך, נפסק כי "הנטל המוטל על בעל דין המבקש לטעון, בניגוד לכלל, כי אל לפסיקה בעניינו לחול רטרואקטיבית, הינו כבד. עליו לבסס את הטענות שפסיקה זו הינה הלכה חדשה. עליו להראות כי בהתבסס על ההלכה הקודמת נוצר אינטרס הסתמכות משמעותי ולגיטימי, וכי זה נפגע כתוצאה משינוי ההלכה. זאת ועוד, על בית המשפט להשתכנע כי אין בדין הכללי כדי להגן על אינטרס ההסתמכות האמור בנסיבות העניין. לעיתים, גם בהתקיים התנאים האמורים, לא יהיה מקום לסייג את תחולתה של ההלכה החדשה. בכל פרשה תימצא נקודת האיזון הראויה בין השיקולים והאינטרסים השונים בנסיבות העניין, ולפיה תיקבע תחולתה בזמן של ההלכה" ([בג"ץ 3514/07](#) מבטחים נ' פיורסט, (פורסם בנבו) המוזכר לעיל, בס' 32 לפסק דינה של כב' הנשיאה).

יצוין ויודגש, כי: "ההכרעה בדבר תחולתה בזמן של הלכה חדשה ניצבת ככלל לפתחו של בית המשפט שנתן את ההלכה, שכן ללא קביעה (מפורשת או משתמעת) כאמור, הנחת המוצא היא שהלכתו החדשה של בית המשפט פועלת גם לעבר. משכך, ובמיוחד מאז נקבעה הלכת סולל בונה, יש לצפות לכך שבית משפט שחידש הלכה יידרש לשאלת תחולתה של פסיקתו בזמן בהתאם לנקודת האיזון הראויה בנסיבות העניין... ההכרעה בדבר תחולתה של ההלכה בזמן הינה בלתי נפרדת מבחינה מושגית ומבחינה מעשית מקביעת ההלכה עצמה. ... אם לא יידרש בית המשפט לשאלת התחולה לא יוכל להכריע בין האפשרויות השונות שנקבעו בפרשת סולל בונה, שלחלק מהן נודעת השפעה ישירה על בעלי הדין הקונקרטיים שבעניינם נפסקה ההלכה – למשל כך כאשר המאזן נוטה לתחולה פרוספקטיבית מעורבת או לתחולה פרוספקטיבית טהורה" ([בג"ץ 3514/07](#) מבטחים נ' פיורסט, (פורסם בנבו) המוזכר לעיל, בס' 33 לפסק דינה של כב' הנשיאה).

עוד נקבע, כי: "כאשר נקבעת אפוא נורמה חדשה יש לבחון ולקבוע את תחולתה בזמן; ככלל, הכרעה באשר לתחולת הנורמה תחול מרגע נתינתה כלפי כל נמעני הנורמה באופן שוויוני, בין כלפי העבר והעתיד ובין כלפי העתיד בלבד" (שם, בס' 43 לפסק דינה של כב' הנשיאה).

8. על מנת שהמערערים יוכלו ליהנות מחישוב נפרד של הכנסותיהם, עליהם לעמוד בדרישת אי-התלות. "המבחן לקיומה של תלות בין מקורות ההכנסה הוא היכולת של בן הזוג האחד להשפיע באופן מכריע – אם לא בלעדי – על תנאי ההעסקה של בן הזוג השני ועל שכרו" ([ע"א 4599/91](#) אהרון מלצר נ' פקיד השומה חיפה, פ"ד מז (3) 83, 87; הלכת מלכיאלי, בס' 7).

על פי מבחן זה, כאשר לבני זוג הנשואים זל"ז, או למי מהם, שליטה בחברה, כך שביכולתם להשפיע על תנאי העסקתם ועל שכרם, דרישת אי-התלות אינה מתקיימת, ובענייננו, כאשר למערער יש שליטה מלאה ובלעדית בחברה, על אחת כמה וכמה. עצם החזקת 100% ממניות החברה על ידי המערער, נותנת בידיו, את היכולת להשפיע, באופן בלעדי, על גובה שכרה של המערער.

כך נפסק, גם בעניין מלכיאלי עצמו: **"...מכיוון 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"** (ס' 17 לפסק הדין).

המערערים טוענים בסיכומיהם, כי המבחן שאותו היה צריך המשיב לאמץ, הוא מבחן ההשפעה בפועל, ולא רק היכולת להשפיע, כי על פי מבחני ההשפעה, הנחיצות והנאותות, הכנסותיהם אינן תלויות זו בזו, וכי הם השכר שמשתכרים הם מעבודתם בחברה, דומה לשכר שהשתכרו מעבודתם בתפקידים דומים, אצל צד שלישי שאינו קשור אל החברה, ועל כן הם זכאים לחישוב נפרד.

דא עקא, נראה כי טענת המערערים אינה עולה בקנה אחד, עם הלכת מלכיאלי, ועם המבחן שנקבע בעניין מלצר כאמור. המבחן, הוא מבחן היכולת להשפיע, ועל פי הלכת מלכיאלי, במקרים שבהם מקורות ההכנסה של בני הזוג תלויים זה בזה, וקיימת יכולת להשפיע, אין לאפשר שומת מס נפרדת כלל, כאשר קמה חזקה חלוטה, המונעת מנישומים להוכיח, כי בפועל לא מתקיימת השפעה, או כי גובה ההכנסה אינו נובע משיקולי מס.

נוכח הלכה הפסוקה, סבורני, כי לא מתקיימת במערערים דרישת אי-התלות הקבועה [בסעיף 66\(ד\)](#) לפקודה, ועל כן, נכון היה אכן, לחשב את הכנסותיהם במאוחד.

סבורני גם, כי אין גם לקבל את טענת המערערים, לפיה, יש להחיל את הלכת מלכיאלי פרוספקטיבית בלבד, ואין להחילה על שומות המערערים.

נקודת המוצא לדיון, היא שפסק הדין בעניין מלכיאלי אמנם יצר **"...הלכה חדשה וחשובה באשר לפרשנותו של סעיף 66(ד)..."**, ואולם, הלכה חדשה זו, אינה **"...עומדת בסתירה חזיתית להלכה שנקבעה בעניין קלס. זאת, בשים לב להבחנה שהוצגה בין שני חלקיו של סעיף 66(ד): דרישת אי התלות גופה, והחזקות שבהתקיים תנאיהן מניח הדין קיומה של תלות. ...פסק הדין בעניין קלס לא דן במפורש במעמדה של דרישת אי התלות. ...פסק הדין בעניין קלס כלל לא דן ברישא לסעיף 66(ד), אלא ניתח... את הסיפא לסעיף בלבד..."** (דנ"א 2103/12 מלכיאלי, בס' 8 להחלטה).

פסק הדין בעניין מלכיאלי, **"...השיב הלכה על מכונה..."**, כדברי בג"ץ ליכטיק, אשר צוטט לעיל, ולמעשה, קבע הלכה חדשה, המתייחסת לדרישת אי התלות [שבסעיף 66\(ד\)](#) רישא, שלגביה היו פסיקות סותרות, וכפי שנקבע בהחלטת הנשיא, אינו עומד בסתירה חזיתית להלכת קלס.

כמו כן, פסק דין **מלכיאלי** עצמו, אשר ניתן ביום 1.2.2012, הוחל למפרע, על שומות מהשנים 2003 – 2005, של בני הזוג אשר היו צדדים לשלושת הערעורים בהם ניתן פסק הדין.

כמוזכר לעיל, באופן עקרוני, אין הכרח, כי הלכה חדשה, תחול תמיד על הצדדים להליך בין אם תחולתה רטרואקטיבית ובין אם תחולתה פרוספקטיבית [ר' [ע"א 4243/08 פקיד שומה גוש דן נ' ורד פרי](#) (פורסם בנבו) (ניתן ביום 30.4.09)], וכן, הדיון בעניין זה, [בבג"ץ 3514/07 מבטחים נ' פיורסט](#), (פורסם בנבו) המוזכר לעיל], לעומת זאת, בעניין **מלכיאלי** הוחלה על בעלי הדין הנישומים, באופן רטרואקטיבי, הלכה שלא היטיבה עמם. גם, מטעמי שוויון ומניעת אפליה, אין הצדקה כי תתקבל תוצאה שונה במקרה דנא, לעומת המקרים שנדונו בעניין **מלכיאלי**.

נזכיר, כי ביהמ"ש העליון הנכבד, בפסיקתו בעניין **מלכיאלי**, לא סייג את החלטתו, ולא קבע כי פסיקתו צופה פני עתיד בלבד, וכזאת לא נעשה, גם בהחלטת כב' הנשיא לדחות את הבקשה לדיון נוסף. נראה גם, כי קביעת בית המשפט, כי ידיו כבולות בהוראות החוק שעמדו אז בתוקף, וקריאתו לשינוי במצב החקיקתי, תומכות במסקנה, כי ההלכה שנפסקה שם, חלה לעבר ולעתיד.

כמו כן, על המערערים הנטל להראות כי קיים אינטרס הסתמכות משמעותי, בהתבסס על ההלכה הקודמת – הלכת קלס. אלא שבענייננו, נוכח דברי כב' הנשיא בהחלטתו בבקשה לדיון נוסף, אין מדובר בסוגיה שהוכרעה בעבר, ועל כן, אין אינטרס הסתמכות הראוי להגנה. הסתמכותם של המערערים, על הלכת קלס, אשר התייחסה [לסעיף 66\(ד\)](#) סיפא, אין בה, נוכח האמור, כדי לבסס הסתמכות סבירה. אשר על כן, אין לתת משקל לשיקול ההסתמכות, ויש מקום להפעלה רטרואקטיבית של הלכת מלכיאלי. המערערים גם לא הראו, ובוודאי שלא הוכיחו, כיצד הסתמכו על הלכת **קלס**, וכיצד היו פועלים אחרת, לו ידעו, כי ייערך להם בבוא היום חישוב מס מאוחד.

נכון אפוא לקבוע, כי להלכת מלכיאלי תחולה רטרואקטיבית (הגם שנפקותה בפועל, רק עד החלת תיקון 199 לחוק).

9. השתק -

המערערים טענו, כי המשיב מושתק מלטעון, כי אינם זכאים לחישוב מס נפרד, נוכח הסתמכות על התנהלותו והחלטותיו של המשיב בשנים עברו, שבהן לא הוצאו להם שומות, על אף שהגישו דוחות, אשר בהם חושב המס בנפרד.

תחילה יובהר, כי טענת המערערים אשר פורטה בתצהיריהם, לפיה שילמו עד שנת 2012 מס בחישוב נפרד "**באישורו של פקיד השומה בעצמו**..." (ס' 14 לתצהיר המערער, ס' 15 לתצהיר המערערת), הופרכה בחקירותיהם הנגדיות של המערערים ושל רואה החשבון שלהם. המערערת אישרה, כי לא ניתן למערערים אישור פוזיטיבי כאמור, וכי בתצהירה התכוונה, לאישור השומות העצמאיות (עמ' 8, ש' 3 - 13). המערער אישר גם הוא בחקירתו הנגדית, כי אין בידיו כל אישור מטעם פקיד השומה המתיר למערערים, לדווח על שכרם בחישוב נפרד (עמ' 8 ש' 29-32). גם רוי"ח מלר אישר, כי אין ברשות המערערים מסמך רשמי מטעם פקיד שומה, לשנת מס כלשהי המלמד, כי הם זכאים לחישוב מס נפרד, אך טען, כי התקיימו דיונים בשנים 2006 – 2008,

והפנה לקבלת השומות העצמיות ע"י פקיד השומה בשנים שקדמו לשנים שבמחלוקת (עמ' 7, ש' 10-4).

יודגש, כי השומות שביסוד ערעור זה, מתייחסות לשנת 2008 ואילך, ועל כן ברור, שלא ניתן אישור של פקיד השומה לחישוב נפרד בשנים אלה.

ביחס לשנות מס קודמות - אין חולק, כי המערערים אכן שילמו מס על סמך חישוב נפרד, אולם בעניין זה הסביר מר וייס מטעם המשיב, כי מכיוון שלא נערכה למערערים ביקורת שומה, התקבלו למעשה, **"...באופן טכני..."**, השומות העצמיות שהגישו. לטענתו, **"עובדה זו... אין בה כדי להוות משום אישור לתקינות הדיווחים, וממילא, על פי החוק והפסיקה, כל תקופת דיווח עומדת בפני עצמה כך שפקיד השומה רשאי לשנות את עמדתו"** (ס' 15 לתצהירו). עוד ציין, כי בשל הליכי החקיקה בסוגיה זו, שהתקיימו בשנים שבהן נערכו הדיונים עם המייצג מטעם המערערים ר"ח גיא מלר, בקש ר"ח מלר ממר וייס, להשהות את קבלת ההחלטה בהשגה, מתוך תקווה של המערערים, כי שינויי החקיקה העתידיים בסוגית החישוב המאוחד, יחולו גם על שומותיהם (נספח ב לתצהיר וייס), אך הדבר, כידוע, לא קרה.

טענת המשיב, כי כל שנת עומדת בפני עצמה, וכי המשיב אינו מושתק מלטעון טענה חדשה, אף אם בעבר נקט עמדה שונה, הולמת, על פניה, את הפסיקה, לפיה **"כל שנת מס עומדת בפני עצמה, אין העקרון של 'פלוגתה פסוקה' חל בענייני מסים ... , ואין עמדתו של המשיב בשנת מס אחת מונעת ממנו לראות נכוחה בעתיד לבוא את שמסתתר מאחורי העסקה"** (ע"א 461/84 יוסף י. לוי נגד מנהל מס רכוש חיפה, פ"ד מב (4) 78, 86), וכן: **"כל שנת מס עומדת בפני עצמה ואין 'לכבול' את פקיד השומה להחלטות שקיבל בעבר, אלא על האחרון לקבוע שומת אמת בהתבסס על הדין החל"** [ע"א 3266/08 אמנון סדן נ' פקיד שומה תל אביב 1 [פורסם בנבו] (ניתן ביום 1.6.11) בס' 9 לפסק דינו של כב' השופט נ. הנדל; ור' גם ע"א 7973/11 ר.א. שליט פיתוח בניה ויזום פרויקטים בע"מ ואח' נ' מנהל מס ערך מוסף [פורסם בנבו] (ניתן ביום 16.6.2013) בס' 20 לפסק הדין].

10. אשר לסעיף 66(ה) –

סעיף 66(ה) לפקודה (אשר בוטל בתיקון 199 החל משנת המס 2014), קבע הוראה שלפיה ניתן לערוך חישוב מס נפרד לבני זוג, גם במצבים שבהם קיימת תלות כאמור, בין מקורות ההכנסה של בני הזוג, בגין הכנסה עד לסך 48,960 ₪ בלבד, ובהתקיים התנאים המנויים בסעיף, שהנטל להוכחתם מוטל על בני הזוג.

המשיב טען, כי בעת דיוני השומה לא העלו המערערים, את הטענה שיש להחיל את הוראות ס"ק 66(ה) לפקודה. במצב זה, אין להם אכן, זכות קנויה לחישוב ע"פ הוראת ס"ק זה.

עם זאת, במהלך דיון השומה, הציע המשיב, לבחון אפשרות להחיל על שנות המס שבערעור, את הוראות סעיף 66(ה) לפקודה (תוך ויתור על הדרישה בדיון כי בקשה להחלת הוראה זו, תיעשה לפני תחילת שנת המס).

נראה, כי נכון יהיה לבחון אפשרות זו בחיוב, גם לאחר מתן פסק הדין בערעור.

11. משלא התקבלו טענות המערערים, ומשלא נמצא פגם העשוי להצדיק התערבות בשומות ובהחלטות המשיב, נדחה הערעור. נוכח היקף ההתדיינות בפועל וסכומי המס שבמחלוקת, ישלמו המערערים למשיב, הוצאות המשפט בסך 30,000 ₪.

ניתן היום, ט"ו אדר ב' תשע"ו, 25 מרץ 2016, בהעדר הצדדים.

גד גדעון 54678313
נוסח מסמך זה כפוף לשינויי ניסוח ועריכה

[בעניין עריכה ושינויים במסמכי פסיקה, חקיקה ועוד באתר נבו – הקש כאן](#)