



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 5302-05-14 קאופמן נ' פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

בפני כבוד השופט ד"ר שמואל בורנשטיין

מערערים

1. פרידה קאופמן
2. גבריאל קאופמן
ע"י ב"כ עו"ד פטריק אלגז

נגד

משיב

פקיד שומה נתניה
ע"י ב"כ עו"ד רויטל בן דוד

פסק דין

1

2

פתח דבר

3 1. המערערים, בני זוג, מבקשים כי יערך חישוב נפרד להכנסתם בהתאם לסעיף 66(א)
4 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א – 1961 (להלן: **הפקודה**) וזאת ביחס לשנות
5 המס 2009-2011.

6 המערער עסק בייעוץ כלכלי והערכות שווי תוך התמחות בתחום רשתות הקפה, והקים
7 בשנת 2001 יחד עם אחר חברה לייבוא קפה בשם ריסטרטו (להלן: **החברה**). בשנת 2002
8 העביר אותו אחר את מניותיו למערערת, שהחלה לקבל משכורת בחברה. זמן קצר לאחר
9 מכן העביר המערער את מניותיו לצד ג', אך בשנת 2005 ביצעה החברה רכישה עצמית של
10 מניות כך שהמערערת נותרה בעלת 100% ממניות החברה. באותה שנה החל אף המערער
11 לקבל משכורת בחברה. בשנת 2011 העבירה המערערת 50% ממניות החברה למערער.

12

תמצית טענות המערערים

13 2. סעיף 66(א)(1) לפקודה מתיר לבן זוג שאינו רשום לתבוע כי יערך חישוב נפרד להכנסתו
14 מיגיעה אישית, ובלבד שאין תלות במקורות ההכנסה של שני בני הזוג. סעיף 66(ד)(2)
15 לפקודה קובע כי לא יראו הכנסת בן הזוג כבלתי תלויה בהכנסות בן הזוג השני אם מקור
16 הכנסתו הוא בחברה שלבני הזוג או לבן הזוג השני לפחות 10% מהזכויות בחברה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-05-5302 קאופמן נ' פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

3. מבחן אי התלות משמעו יכולתו של בן הזוג האחד להשפיע באופן מכריע – אם לא בלעדי -
 על תנאי ההעסקה של בן הזוג השני ועל שכרו. בהיות המערערת בעלת המניות בחברה
 במועדים הרלוונטיים לערעור זה, ניתן אמנם לומר כי יכולה הייתה להשפיע על שכרו של
 המערער, אך המערער, שלא היה בעל מניות בתקופה הרלוונטית, לא יכול היה להשפיע על
 שכרה.
4. אין די באפשרות אחד מבני הזוג להשפיע על שכרו של האחר על מנת ליצור תלות במקורות
 ההכנסה. נדרש כי כל אחד משני בני הזוג יוכל להשפיע על שכרו של האחר. כך עולה מדברי
 בית המשפט בע"א 8114/09 משה מלכיאלי נ' פקיד שומה אשקלון (1.2.2012) (להלן: **עניין
 מלכיאלי**) המתייחס למצב שבו גובה שכרו של כל אחד מבני הזוג מושפע משכרו
 והחלטותיו של בן הזוג השני (פסקה 17 לפסה"ד; יצוין כי פסקה 17 עניינה במקרה שבו
 שני בני הזוג החזיקו במניות החברה).
5. בהיעדר אפשרות למערער, שהינו בן הזוג הרשום, להשפיע באופן כלשהו על שכרה של
 המערערת, בהיותו נעדר זכויות כלשהן בחברה, ניתן לומר באשר להכנסת המערערת כי
 מתקיים התנאי לפיו "הכנסת בן הזוג האחד (המערערת) באה ממקור שהוא בלתי תלוי
 במקור ההכנסה של בן הזוג השני (המערער), ולפיכך – דרישת אי התלות הקבועה בסעיף
 66(ד) מתקיימת. העובדה כי המערער נשוי לבעלת זכויות בחברה, אין בה כדי להפוך אותו
 עצמו לבעל זכויות בחברה.
6. סעיף 66(ד) אף קובע כי החזקה (הניתנת לסתירה) לפיה יראו הכנסת בן הזוג כתלויה
 בהכנסות בן הזוג השני אם מקור הכנסתו הוא בחברה שלשני בני הזוג או לבן הזוג השני
 לפחות 10% מהזכויות בחברה, אינה מתקיימת כאשר לבן הזוג הכנסה במשך 5 שנים לפני
 שבו הזוג השני הפך לבעל זכות בחברה (להלן: **סייג חמש השנים**).
7. במקרה דנן קיבלה המערערת משכורת מהחברה החל משנת 2002 וזאת כאשר המערער
 הפך לבעל מניות בחברה רק בשנת 2011. לפיכך מתקיים סייג החמש שנים ולא קיימת
 תלות בין מקור הכנסתה למקור הכנסת המערער.
8. כך אף עולה מקובץ הפרשנות שהוציא המשיב ולפיו בנסיבות אלה זכאית האישה לחישוב
 נפרד לגבי הכנסתה, אף אם נוצרה תלות בין מקורות הכנסתה לבין מקור הכנסתו של
 הבעל. טענת המשיב כי האמור לעיל מתייחס רק למצב שבו האישה עבדה כשכירה ולאחר



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-05-5302 קאופמן נ' פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

- 1 מכך הצטרף בעלה לחברה, ולא למצב שבו האישה היתה בעלת מניות בחברה, אין לה
- 2 בסיס.
- 3 9. במקרה הנדון העסקת המעוררים בחברה אינה פועל יוצא של תכנון מס, והיות המערערת
- 4 עובדת בחברה גם בתקופה שבה היו בה בעלי מניות נוספים מלמדת כי השכר ששולם לה
- 5 היה שכר ראוי.
- 6 10. חרף קביעת בית המשפט בדיון הנוסף בעניין **מלכיאלי** (דנ"א 2103/12 **מלכיאלי** נ' **פקיד**
- 7 **שומה אשקלון** (24.6.2012) (להלן: **דיון נוסף מלכיאלי**) כי הלכת **מלכיאלי** אינה סותרת
- 8 את ההלכה שנקבעה בעניין קלס (ע"א 900/01 **קלס** נ' **פקיד שומה ת"א** 4, פ"ד נה(3) 750
- 9 (2003)) (להלן: **הלכת קלס**) יש בהלכת **מלכיאלי** כדי ליצור הלכה חדשה; בעוד שבהלכת
- 10 קלס ניתן היה לסתור את דרישת העדר התלות באמצעות סתירת החזקה הקבועה בסעיף
- 11 66(ד2), לא ניתן לעשות כן לפי הלכת **מלכיאלי**.
- 12 11. המשיב מנמק שומתו בהתבסס על הלכת **מלכיאלי**, אלא שזו מאוחרת למועדים
- 13 הרלוונטיים לערעור ולפיכך לא ניתן להחילה במקרה דנן. הכלל הוא שלא ניתן להחיל
- 14 הלכה חדשה באופן רטרואקטיבי כאשר יש בכך פגיעה באינטרס ההסתמכות. המערערים
- 15 הסתמכו על חוות דעתו של מייצגם, שהוא מצדו מסתמך על הוראות החבק ועל הלכת קלס
- 16 כפי שעולה מהדוחות (משי"8), מההשגה שהגיש (משי"9, סעיף 4.3) ומהדיון בהשגה (משי"10).
- 17 12. המערערת תרמה להתפתחות ולצמיחת החברה, לפיתוחה ולשינויים בתחומי עיסוקה,
- 18 דהיינו ייבוא מוצרי מזון מאיטליה (ולא רק ייבוא קפה כפי שנטען על ידי המשיב, תחום
- 19 המהווה חלק קטן מעיסוקה) וזאת בשנים שקדמו להצטרפות המערער לחברה.
- 20 13. לאחר שהמערער העביר את מניותיו בחודש אוגוסט 2002 שוב אינו בעל מניות וכל דיווח
- 21 מאוחר מכך לרשם החברה הינו שגוי. אין בסיס לטענת המשיב כי המערער הוא הרוח
- 22 החיה והמושך בחוטים, לא בתקופה הרלוונטית לערעור, ואף לא כיום, בהיותו בעל זכויות
- 23 שוות למערערת כפי שעלה מהראיות.
- 24 14. סייג החמש שנים חל, וקיים רצף של חמש שנים כאשר למערער אין זכות כלשהי בחברה
- 25 (ואין מקום לבחון האם יש לו זכות בהנהלת החברה), החל משנת 2002 ועד 2011.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-05-5302 קאופמן נ' פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

- 1 15. לא הוצגה כל ראיה התומכת בטענה כי נערכה מניפולציה כלשהי בשכר שתוביל להפחתת
2 מס לא ראויה.
- 3 **תמצית טענות המשיב**
- 4 16. במקרה דנן החזיקה המערערת במלוא מניות החברה והחברה שילמה הן את משכורתה והן
5 את משכורתו של המערער. לפיכך ברור שמתקיימת תלות, שהרי המערערת, כבעלת
6 השליטה, יכולה להשפיע על שכרו של בעלה. כך נפסק בע"מ 10892-02-14 **עמיר נ' פקיד**
7 **שומה אילת** (25.3.2016) (להלן: **פס"ד עמיר**), ולפיו כאשר בן הזוג האחד הינו בעל שליטה
8 בחברה בה מועסק בן הזוג השני, אין ספק כי קיימת תלות. אף בעניין **מלכיאלי** נפסק
9 שקיימת תלות בין מקורות ההכנסה בנסיבות בהן הבעל החזיק בכמעט מלוא מניות החברה
10 בה הועסקו הוא ואשתו.
- 11 17. במקרה דנן מתקיימת אף חזקת התלות הקבועה בסעיף 66(ד)(2) באשר הכנסת המערער
12 באה מחברה שהמערערת בעלת 100% ממניותיה. הכנסה זו באה לו רק לאחר שהמערערת
13 הפכה בעלת זכויות בחברה. המערערים לא סתרו את החזקה בסעיף זה, אלא להיפך.
14 המערער הודה כי שכרו נקבע על ידי המערערת (פרוטוקול, ע' 27, ש' 6-7; ע' 14, ש' 15-16;
15 ע' 20, ש' 4-5) וכך אף טענו בסיכומים.
- 16 18. טענת המערערים לפיה אין די בכך שהכנסת אחד מבני הזוג תלויה בהכנסת בן הזוג השני,
17 אינה עולה בקנה אחד עם לשון החוק, תכליתו והפסיקה. תכלית הסעיף היא מניעת הפחתת
18 מס מלאכותית ובלתי נאותה כפי שנקבע בעניין **מלכיאלי**, ודי בכך שאחד מבני הזוג יכול
19 להשפיע על הכנסת בן הזוג השני כדי להגיע לאותה תוצאה בלתי רצויה. הדבר עולה מלשון
20 החוק שעניינו תלות בן הזוג האחד במקור הכנסה של בן הזוג השני, כאשר הוא מבחין בין
21 מצב שבו לשני בני הזוג זכויות בחברה לבין מצב שרק לאחד מהם זכויות בחברה.
- 22 19. גם אם נתקבל הטענה כי נדרש שהתלות במקורות ההכנסה תהא הדדית, הרי שבמקרה
23 דנן הוכח שאף הכנסת המערערת תלויה במקור הכנסת המערער, שהוא "הרוח החיה"
24 מאחורי החברה והמושך בחוטים; הוא שהקים את החברה שתחום פעילותה הוא בתחום
25 מומחיותו, הוא ששימש כדירקטור וככל הנראה אף כמנכ"ל ומורשה חתימה כעולה
26 מחתימתו על בקשה לרישום משכנתא שהוגשה על ידי החברה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-05-5302 קאופמן נ' פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

20. מתכלית החקיקה עולה כי סייג חמש השנים מתייחס לסיטואציה בה בן הזוג עובד בחברה מימים ימימה כשכיר והפיק הכנסה מיגיעה אישית בלא להחזיק בזכות כלשהי בחברה, ולאחר חמש שנים, בן הזוג השני הופך לבעל זכות בחברה. במקרה שלנו, בסמוך למועד בו הפכה המערערת לבעלת מלוא המניות בחברה היא החלה להעסיק לראשונה את המערער כשכיר בחברה. מכל מקום, ומאחר שאין לבחון רק את הכנסת המערערת אלא גם את זו של המערער, אין לסייג חמש השנים רלוונטיות. זאת ועוד, אף אם נבחן את הכנסת המערערת – אין רצף של חמש שנים בהן היא מקבלת הכנסה ללא שהמערער קשור לחברה ובעל זכויות בהנהלה.
21. הוראות החב"ק נכתבו מתוך הנחה שהכנסת האישה תלויה במקור הכנסת הבעל, כפי שהדבר בא לידי ביטוי בלשון החוק באותה תקופה. בהתאם ללשון החוק כיום אין הבחנה בין בני הזוג, ויש לקרוא זאת כך שזכות בן הזוג לחישוב נפרד לא תפגע עקב הצטרפות בן הזוג האחר לחברה.
22. תחולת הלכת **מלכיאלי** היא אף רטרואקטיבית כפי שנקבע בדיון הנוסף וכן בפס"ד **עמיר**, כאשר ההסתמכות על הלכת **קלס** אין בה כדי לבסס הסתמכות סבירה הזכאית להגנה. מכל מקום, אין בהלכת מלכיאלי לשנות מהלכת **קלס** כפי שנקבע בדיון הנוסף. המערערים לא הראו ולא הוכיחו כיצד הסתמכו על הלכת **קלס** וכיצד היו פועלים אחרת לו יידעו כי ייערך להם בבוא היום חישוב מאוחד.
- דיון והכרעה
23. סעיף 65 לפקודה קובע כי:
- "הכנסת בני זוג יראוה לענין פקודה זו כהכנסת בן הזוג הרשום והיא תחויב על שמו...".**
- סעיף 66(א) לפקודה קובע 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...".**



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-05-5302 קאופמן נ' פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

- 1 סייג להוראה זו נקבע בסעיף 66(ד) (בנוסחו במועדים הרלוונטיים לערעור זה) לאמור:
- 2 "הוראות סעיף קטן (א) לא יחולו אלא אם הכנסת בן-הזוג האחד באה ממקור הכנסה
- 3 שהוא בלתי תלוי במקור ההכנסה של בן-הזוג השני, ולא יראו הכנסת בן-הזוג האחד
- 4 כאמור אם היא באה, בין השאר, מאחד מאלה:
- 5 (1) עסק או משלח-יד של בן-הזוג השני;
- 6 (2) חברה אשר בה יש לשני בני-הזוג או לבן-הזוג השני, במישרין או בעקיפין, זכות
- 7 בהנהלה או 10% מזכויות הצבעה, אלא אם היתה למקבל ההכנסה הכנסה כאמור
- 8 מהחברה זמן סביר, ולא פחות משנה, לפני נישואיו או חמש שנים לפני שלבן זוגו
- 9 היתה זכות כלשהי, במישרין או בעקיפין, בחברה;
- 10 (3) שותפות אשר בה יש לשני בני-הזוג או לבן-הזוג השני, במישרין או בעקיפין, 10%
- 11 לפחות מהונה או מהזכות לרווחיה, אלא אם היתה למקבל ההכנסה הכנסה כאמור
- 12 מהשותפות זמן סביר, ולא פחות משנה, לפני נישואיו או חמש שנים לפני שלבן זוגו
- 13 היתה זכות כלשהי, במישרין או בעקיפין, בשותפות"
- 14 24. עניינו של פס"ד קלס בבני זוג שכירים בחברה שהבעל החזיק כרבע ממניותיה. כעולה
- 15 מהעובדות המוסכמות בהליך בפני בית המשפט המחוזי (עמ"ה 119/97 קלס נ' פקיד
- 16 שומה ת"א 4 (17.12.2000) "המערער הגיעה למעמדה בזכות כישוריה האישיים ללא
- 17 קשר ובטרם הכירה את המערער", וכן הוסכם ששכר כל העובדים במעמדה נקבע באופן
- 18 זהה (שכר בסיס + אחוז מהמכירות).
- 19 בית המשפט המחוזי בעניין קלס (כב' השופטת בי אופיר) פסק כי משעה שמתקיימים
- 20 התנאים הקבועים בסעיף 66(ד)(2) לפקודה (ואף על כך היתה הסכמה) לא ניתן עוד לבקש
- 21 חישוב נפרד, ואילו בית המשפט העליון סבר כי החזקה הקבועה בסעיף זה ניתנת
- 22 לסתירה. לגישת בית המשפט העליון מקום בו מוכיחים בני הזוג שחרף התקיימות תנאי
- 23 החזקה בעניינם, הרי שבפועל אין שוררת תלות בין מקורות הכנסותיהם – לא תישלל
- 24 מהם הזכאות לשומת מס נפרדת. נקבע כי לשון הוראת סעיף 66(ד) לפקודה סובלת הן
- 25 פרשנות לפיה חזקות התלות הינן חלוטות, והן פרשנות לפיה מדובר בחזקות הניתנות
- 26 לסתירה, וכי תכליתו של הסעיף - מניעת הפחתות מס בלתי לגיטימיות בדרך של ייחוס
- 27 בלתי נכון של הכנסות בני הזוג למקורות נפרדים אף שבאות הן ממקור משותף -
- 28 מתממשת גם תחת פרשנות לפיה החזקות שבסעיף ניתנות לסתירה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-05-5302 קאופמן נ' פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

- 1 ואומר בעניין זה בית המשפט כד (פסקה 18 לפסה"ד):
- 2 "די בכך שקיימת חזקה בחוק על-מנת להשיג את התכלית הראויה של מניעת
3 תכנון מס בלתי לגיטימי ולהעמיד את הנישומים במצב שבו רובץ עליהם נטל
4 ההוכחה לסתור את החזקה שבחוק. ערה אני לכך כי קיימים נישומים לא מעטים
5 הגולשים אל מעבר לתכנון המס הלגיטימי ועושים מניפולציות בלתי לגיטימיות
6 כדי להתחמק ממס אמת. יש למנוע עשיית מניפולציות כאלה, שהרי תשלום מס
7 אמת הוא מקור ההכנסה של המדינה, והאינטרס החברתי מחייב לוודא שאכן
8 ישולם מס אמת על-ידי אזרחי המדינה. אלא שאין בכך כדי להצדיק יצירת
9 חזקות חלוטות המונעות מנישומים ישרי דרך ותמי-לב להוכיח כי אכן
10 הכנסותיהם באות ממקורות בלתי תלויים"
- 11 25. על אף האמור, ועל אף "העובדות המוסכמות המצביעות על עצמאותה המוחלטת של
12 המערערת, ועל העדר כל תלות בין הכנסתה שלה בחברה לבין הכנסת בן זוגה בה", סבר
13 בית המשפט כי אין מנוס מיישום חזקות התלות במקורות הכנסתם של בני הזוג שלגביהם
14 הוכחו תנאי החזקה, ולפיכך החזיר את הדיון לבית המשפט קמא על מנת לקיים דיון
15 ולאפשר למערערים להביא ראיות לסתור את החזקה הקבועה בסעיף 66ד(2) (ראה פסקה
16 25 לפסה"ד).
- 17 26. כאן המקום להעיר כי נדמה שבית המשפט העליון בפסה"ד קלס כרך במידה רבה את
18 סוגיית "התלות" עם סוגיית "הנאותות". ההנחה ביסוד פסק הדין היא כי נישומים ישרי
19 דרך ותמי-לב – משמע, נישומים שאינם עושים "מניפולציות" על מנת להתחמק מתשלום
20 מס אמת - הכנסתם באה ממקורות בלתי תלויים.
- 21 עם זאת, מבחן התלות משמעו יכולתו של בן הזוג האחד להשפיע באופן מכריע – אם לא
22 בלעדי - על תנאי ההעסקה של בן הזוג השני ועל שכרו (ע"א 4599/91 מלצר נ' פקיד השומה
23 חיפה, פ"ד מז(3) 83 (1993) (להלן: פס"ד מלצר). על פניו, יכולת זו אין משמעה בהכרח כי
24 היא תנוצל לרעה, וניתן להעלות בהחלט על הדעת מצבים בהם חרף יכולת בן הזוג להשפיע
25 על שכרו של בן הזוג השני, שכרו של האחרון משקף כדבעי את תרומתו לעסק, מדובר בשכר
26 נאות וראוי שלא נקבע משיקולי מס, ואין בו כל יסוד של "מניפולציה" (והשווה לסעיף
27 66ד) בנוסחו הנוכחי שאינו חל בשנות המס שבערעור).
- 28



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-05-5302 קאופמן נ' פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

- 1 לעומת זאת, ההבחנה בין סוגיית "התלות" וסוגיית "הנאותות" התחדדה בפס"ד **מלכיאלי**.
 2 עניינו של פס"ד זה בחישוב הכנסתם של בני זוג שכירים בחברה, שבה בן הזוג האחד החזיק
 3 ב-96.6% ממניות החברה. נקבע כי הגם שהוראת סעיף 66(ד) בכללותה נועדה להגשים
 4 תכלית אנטי-תכנונית, הרי שדרישת אי התלות כשלעצמה חלה גם במקרים בהם ביכולתם
 5 של בני הזוג להוכיח כי הכנסותיהם אינן נובעות מתכנון מס. מכאן כי אמנם החזקה בסעיף
 6 66(ד) ניתנת לסתירה, אך החזקה לפיה יערך חישוב מאוחד כאשר קיימת תלות – היא
 7 חזקה "חלוטה" וכאשר קיימת תלות בין הכנסות בני זוג, די בכך כדי למנוע חישוב נפרד,
 8 וזאת גם כאשר אין מדובר בניסיון להפחתת מס בלתי נאותה. לפיכך נפסק שיש לחשב את
 9 הכנסתם של בני הזוג מלכיאלי במאוחד שכן קיימת תלות בין מקורות ההכנסה, וזאת אף
 10 אם תתקבל טענתם בדבר נאותות שכרם.
- 11 במאמר מוסגר אעיר כי אין זה ברור מפס"ד **מלכיאלי** האם חזקת התלות אכן ניתנת
 12 לסתירה בכל שיעור של החזקה במניות, או אם קיים שיעור החזקה שמעבר לו חזקת התלות
 13 הופכת, דה פקטו, למוחלטת, גם אם מבחינה פורמאלית היא "ניתנת לסתירה". כך למשל,
 14 אם בן הזוג האחד מחזיק במלוא מניות החברה או ברוב זכויות ההצבעה בחברה המשלמת
 15 את משכורתו של בן הזוג השני – האם עדיין ניתן "לסתור את החזקה" שבסעיף 66(ד) ולטעון
 16 כי לא קיימת תלות במקורות ההכנסה חרף זאת שבן הזוג הראשון יכול בוודאי להשפיע
 17 באופן מכריע על תנאי העסקתו של בן הזוג השני?
- 18 27. עוד נקבע בפס"ד **מלכיאלי** כי גם אם קיימים שיקולים כבדי משקל המצדיקים חישוב נפרד
 19 כשהכנסת בני הזוג אינה פרי תכנון מס, ביכר המחוקק שיקולים בדבר יעילות מינהלית,
 20 ודאות ויציבות על פני אותם שיקולים. בית המשפט אף הציע למחוקק לבחון הצורך בתיקון
 21 הסעיף, וכך בפועל אירע; בעקבות פסה"ד בעניין מלכיאלי תוקן החוק (**החוק לתיקון**
 22 **פקודת מס הכנסה (תיקון מס' 199), התשע"ד – 2013**) שתחילתו מיום 1.1.2014, באופן
 23 שמאפשר חישוב נפרד גם כשקיימת תלות במקורות ההכנסה וזאת בכפוף לקיום נסיבות
 24 המתוארות בסעיף, לאמור: "יגיעתו האישית של כל אחד מבני הזוג נדרשת לייצור
 25 ההכנסה ממקור ההכנסה המשותף; "כל אחד מבני הזוג מקבל הכנסה התואמת את
 26 תרומתו לייצור ההכנסה ממקור ההכנסה המשותף ועומדת ביחס ישיר לתרומתו לייצור
 27 ההכנסה כאמור".
- 28



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-05-5302 קאופמן נ' פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

28. בקשה לדיון נוסף נדחתה בנימוק כי פס"ד **מלכיאל** אינו עומד בסתירה להלכת **קלס** ואין בו משום הלכה חדשה. בכך דחה בית המשפט העליון את טענת העותרים כי יש להשקיף על סעיף 66(ד) לפקודה כמכלול, כאשר אין מקום להבחנה בין הרישא לסעיף, המציבה את דרישת אי התלות עצמה, לבין הסיפא לסעיף המפרט את החזקות להתקיימותה של תלות, וכן את הטענה כי אי התלות הנדרשת בסעיף היא בין ההכנסות עצמן ולא בין מקורות ההכנסה. בנוסף דחה בית המשפט את הטענה החלופית לפיה לאור חשיבות ההלכה וחדשנותה יש להורות כי תחולתו של פס"ד **מלכיאל** תהא פרוספקטיבית בלבד, ואילו בעניינם של העותרים תחול הלכת **קלס** כפי שזו מתפרשת על ידם.
29. וכך באו הדברים לידי ביטוי בדיון הנוסף בפרשת **מלכיאל**:
- "על אף הטענות כבדות המשקל שהועלו על ידי העותרים, באתי למסקנה כי דין העתירה לדיון נוסף להידחות. 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 (ראו, שם, בעמ' 759-760). 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 (שם, בעמ' 768). ודוק, בית המשפט לא איפשר למערערים להוכיח היעדר תכנון מס, אלא היעדר תלות בין מקורות ההכנסה. 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". (פסקה 8 להחלטה; ההדגשות הוספו).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-05-5302 קאופמן נ' פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

30. יוצא, אפוא, כי טענת המערערים לפיה אין להחיל בעניינם את הלכת **מלכיאלי**, אלא את הלכת קלס, על שום שהלכת **מלכיאלי** קובעת הלכה שיש בה שינוי מהלכת **קלס** – כבר נדחתה על ידי בית המשפט העליון ולפיכך אין בידי לקבלה. אמת כי ניתן היה, לכאורה, לפרש את הלכת **קלס** כמאפשרת לבני זוג להוכיח את נאותות שכרם (דהיינו שאין מדובר ב"מניפולציות") גם כאשר קיימת תלות במקורות ההכנסה, אך בית המשפט העליון בדיון הנוסף מצא כי אין לפרש באופן זה את הלכת קלס; תלות במקורות ההכנסה מחייבת תוצאה אחת – חישוב מאוחד.
31. באופן דומה פסק בית המשפט המחוזי בבאר שבע בעניין **עמיר**, אשר קבע, בהתבסס על הלכת **מלכיאלי**, כי "עצם החזקת 100% ממניות החברה על ידי המערער, נותנת בידי, את היכולת להשפיע, באופן בלעדי, על גובה שכרה של המערער", וממילא אין הם זכאים לחישוב נפרד. בכך דחה את הטענה כי המבחן שיש לאמץ הוא מבחן ההשפעה בפועל, ולא רק היכולת להשפיע ולפיכך, גם אם שכר בני הזוג מעבודתם בחברה דומה לשכר שהשתכרו מעבודתם בתפקידים דומים אצל צד שלישי שאינו קשור לחברה, וגם אם בפועל לא מתקיימת השפעה וגובה ההכנסה אינו נובע משיקולי מס – עדיין יש לחשב את שכרם במאוחד.
32. אין זאת אלא, כי בהתאם לקביעת בית המשפט העליון בדיון הנוסף בפרשת **מלכיאלי** שתי ההלכות דרות בכפיפה אחת, ואין האחת סותרת את רעותה. הלכת **מלכיאלי** אינה משנה את מה שנקבע בהלכת **קלס** אלא אך משלימה אותה, תוך שהיא מבהירה כי אמנם החזקות הקבועות בסעיף 66(ד) ניתנות לסתירה, והנישום רשאי להוכיח כי חרף קיום יסודות החזקה, לא קיימת תלות בין מקורות ההכנסה, אך אם קיימת תלות – הרי שבכך יש לראות סוף פסוק ואין הוא יכול לדרוש חישוב נפרד. כעולה מהמצוטט לעיל, בית המשפט העליון אף סירב לקבל את הטענה שיש להחיל את הלכת **מלכיאלי** באופן פרוספקטיבי, בשל כך שלא ראה בה, כאמור, הלכה הסותרת את הלכת קלס; **הלכה חדשה - כן. הלכה הסותרת הלכה קודמת - לא.**
33. מסקנה זו מובילה אף למסקנה אחרת והיא כי המערערים אינם רשאים לטעון להחלת החרגי לכלל בדבר תחולתה של הלכה חדשה. כידוע "הלכה שיפוטית חדשה פועלת הן רטרופקטיבית 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) (להלן: פס"ד סולל בונה)).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-05-5302 קאופמן נ' פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

1 כך הדבר גם כשמדובר בעניינים פיסקליים (ע"א 5954/04 פקיד שומה ירושלים 1 נ' סמי
2 (22.4.2007) וכן דנ"א 3993/07 פקיד שומה ירושלים 3 נ' איקאפוד בע"מ (14.7.2011)).

3 חריג לכך הוא קיומו של אינטרס הסתמכות משמעותי. באופן זה נקבע כי "... אם הסוגיה
4 היא חדשה ולא הוכרעה כלל בעבר, אין לומר כי קיים אינטרס הסתמכות הראוי להגנה.
5 הוא הדין אם ההלכה הישנה לא יצרה, הלכה למעשה, כל הסתמכות של ממש, או אם
6 ההסתמכות לא היתה סבירה, או אם אין ליתן לה משקל ניכר בהתבסס על הסוגיה
7 הנדונה ומהותה של אותה הסתמכות. בכל המקרים האלה ובאחרים אין ליתן משקל כבד
8 לשיקול ההסתמכות, ויש מקום להפעלה רטרוספקטיבית של ההלכה החדשה..." (פס"ד
9 סולל בונה, בעמ' 142).

10 מטעם זה נפסק כי "הנטל המוטל על בעל דין המבקש לטעון, בניגוד לכלל, כי אל לפסיקה
11 בעניינו לחול רטרואקטיבית, הינו כבד. עליו לבסס את הטעון שפסיקה זו הינה הלכה
12 חדשה. עליו להראות כי בהתבסס על ההלכה הקודמת נוצר אינטרס הסתמכות משמעותי
13 ולגיטימי, וכי זה נפגע כתוצאה משינוי ההלכה. זאת ועוד, על בית המשפט להשתכנע כי
14 אין בדין הכללי כדי להגן על אינטרס ההסתמכות האמור בנסיבות העניין. לעיתים, גם
15 בהתקיים התנאים האמורים, לא יהיה מקום לסייג את תחולתה של ההלכה החדשה.
16 בכל פרשה תימצא נקודת האיזון הראויה בין השיקולים והאינטרסים השונים בנסיבות
17 העניין, ולפיה תיקבע תחולתה בזמן של ההלכה" (בג"ץ 3514/07 מבטחים נ' פיורסט,
18 (13.05.2012)).

19 34. למסקנה דומה הגיע בית המשפט המחוזי בעניין עמיר, בהתייחסו לכך כי ביהמ"ש העליון
20 בעניין מלכיאלי, לא סייג את החלטתו, ולא קבע כי פסיקתו צופה פני עתיד בלבד. הוא הדין
21 בהחלטה לדחות את הבקשה לדיון נוסף. בית המשפט אף סבר כי לאור האמור אין מדובר
22 בסוגיה שהוכרעה בעבר, ועל כן אין אינטרס הסתמכות הראוי להגנה. ובדומה למה שנקבע
23 בעניין עמיר, אף במקרה שלפני המערערים לא הראו, ובוודאי שלא הוכיחו, כיצד הסתמכו
24 על הלכת קלס, וכיצד היו פועלים אחרת, לו ידעו, כי ייערך להם בבוא היום חישוב מס
25 מאוחד. טענתם כי הגישו את הדוחות ודרשו חישוב נפרד בהתבסס על הלכת קלס ואף העלו
26 טענותיהם בקשר לכך במסגרת ההשגה, אינה בבחינת הוכחת קיומה של "הסתמכות",
27 בוודאי לא ברף ההוכחה הדרוש לצורך כניסה לחריג לכלל בדבר תחולה רטרוספקטיבית
28 של הלכת מלכיאלי.

29



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-05-5302 קאופמן נ' פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

- 1 כך העיד רואה החשבון מטעמים (עי' 35, שי' 20 – עי' 36, שי' 3):
- 2 "ש. כתבת בדוחות שיש לבצע חישוב נפרד לפי הלכת קלס, אמרת שכתבת זאת בגלל שסברת
- 3 שככה נהוג בפקיד השומה שאם אין פיקציה אז החישוב הוא נפרד?
- 4 ת. אפילו מעבר לסברתי. היו מקרים שבפועל קיבלו את החישוב בנפרד. הצלחתי להראות
- 5 שאין פיקציה והשכר הולם, אז אישרו לי את החישוב הנפרד.
- 6 ש. הדגש שלך היה על פיקציה ולא על תלות?
- 7 ת. כן. זה מה שהנחה אז את ההלכה זה לבדוק שאין פיקציה והשכר משקף את התרומה
- 8 של העובד.
- 9 ש. במקרים אחרים שהזכרת בפקידי שומה אחרים האם העובדות דומות לאילו שבפנינו?
- 10 ת. המקרה שלפנינו הוא קל וחומר, כאן לדעתי גם חלה סייג של סעיף 66ד(2)".
- 11 35. ברי כי על מנת לטעון טענת הסתמכות היה על המערערים להוכיח כי הם הסתמכו "באופן
- 12 משמעותי ולגיטימי" על הלכת קלס, וזאת לא רק בשלב הדיווח על ההכנסה (שהוא ממילא
- 13 בגדר חובתם על פי דין) או בשלב ניהול הליכי השומה, אלא בשלב קודם לכך, בעת שנקטו
- 14 או נמנעו מלנקוט בפעולה כלשהי שאינה קשורה לדיווח. יתר על כן, מהאמור עולה כי ככל
- 15 שהמערערים, בעצת רואה החשבון שלהם, אכן הסתמכו על הלכת קלס, אין מדובר בהכרח
- 16 בהסתמכות לגיטימית וסבירה, שהרי בהתאם לקביעת בית המשפט העליון בדיון הנוסף
- 17 בעניין מלכיאלי, אין כל בסיס לגיטימית לפיה המסקנה העולה מפס"ד קלס היא כי די בעובדה
- 18 שאין מדובר בפיקציה וכי השכר משקף את התרומה של העובד - על מנת לעמוד בדרישת
- 19 אי התלות ולזכות בחישוב הנפרד. כאמור, בית המשפט העליון קבע באופן מפורש כי
- 20 מסקנה זו אינה עולה מפסק הדין בעניין קלס, ולפיכך אף אין מדובר בהלכה הסותרת את
- 21 ההלכה הקודמת.
- 22 36. יש לתת את הדעת לכך כי המערערים שלפני טוענים להעדר תלות במקורות ההכנסה, אך
- 23 זאת בכל הנוגע להכנסת המערערת בלבד. המערערים אינם מבקשים לסתור את החזקה
- 24 שבסעיף 66ד(2) ביחס להכנסות המערער ואינם חולקים על כך שהכנסתו תלויה במקור
- 25 הכנסת המערערת כמי שמחזיקה במלוא מניות החברה בשנות המס שבערעור ועל כן אינה
- 26 עומדת בדרישת אי התלות שברישא לסעיף 66ד(ד). אלא שלדידם תלות "חד כיוונית" זו אינה
- 27 מונעת את זכאותם לחישוב נפרד. דע עקא, שהמערערים, לא רק שלא הוכיחו כי הכנסת
- 28 המערערת, חרף אי קיום תנאי החזקה לגביה, אינה תלויה בהכנסת המערער כפי שעוד
- 29 יפורט להלן, אלא שאיני סבור כי יש יסוד לתזה המוצעת על ידי בא כוחם המלומד, ולפיה
- 30 נדרשת תלות "הדדית" על מנת למנוע חישוב נפרד או כדי להקים את חזקת התלות.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-05-5302 קאופמן נ' פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

37. יתר על כן, בבקשם ליישם את הלכת קלס על עניינם טוענים, למעשה, המערערים כי גם אם קיימת תלות, עדיין אין זה מונע מהם לחשב את הכנסתם באופן נפרד שכן שכרם נקבע באופן נאות ושלא משיקולי מס בהתחשב בתרומת כל אחד מבני הזוג לעסק. עם זאת, בהתאם להלכת **מלכיאלי**, החלה במקרה דנן, די בקיומה של תלות בין מקורות ההכנסה על מנת להגיע לתוצאה של חישוב הכנסה באופן מאוחד, וזאת גם אם ההכנסה לא נקבעה משיקולי מס. על כן עתירת המערערים לחישוב נפרד בהסתמך על הלכת **קלס**, ובהתעלם מהלכת **מלכיאלי** – דינה להידחות. מכל מקום, וכאמור, ובכל הנוגע להכנסת המערער, המערערים אף לא ביקשו לסתור את החזקה הקבועה ברישא לסעיף 66(ד) בהתאם להלכת **קלס**, אם וככל שרק הלכה זו הייתה לנגד עינינו.
38. אך לא בכך מסתכמות טענות המערערים. למעשה בטיעוניהם מובלעת טענה נוספת והיא כי אם לא מתקיימים תנאי החזקה הקבועה בסעיף 66(ד)(2), או שקיימת החרגה מפורשת מאותה חזקה (דהיינו סייג חמש השנים) – התוצאה המתחייבת היא שיש לחשב הכנסתם בנפרד. בהמשך לתזה זו מבקש ב"כ המלומד של המערערים להציע כי תנאי החזקה הם שהכנסות שני בני הזוג תלויות זו בזו, ואין די בכך כי הכנסתו של האחד תלויה בהכנסתו של הזוג השני. יצוין כי בנימוקי הערעור העלה ב"כ המערערים טענה נוספת בהקשר זה ולפיה הדרשה היא לתלות בין הזוג שאינו בן הזוג הרשום במקור הכנסתו של בן הזוג הרשום, וזאת כעולה מלשון סעיפים 66(א) ו-66(ד) לפקודה הקובעים כי "רשאי בן זוג שאינו בן זוג רשום לתבוע כי ייעשה חישוב נפרד" ובהמשך לכך כי האמור לא יחול "אלא אם הכנסת בן-הזוג האחד באה ממקור הכנסה שהוא בלתי תלוי במקור ההכנסה של בן-הזוג השני". משמע, לכאורה, כי המונח "בן הזוג האחד" הוא מקבילו של המונח "בן הזוג שאינו רשום". בסיכומיו לא עמד עוד ב"כ המערערים על טענה זו, אלא, וכאמור, רק על הטענה כי נדרשת תלות "הדדית". לטענתו, במקרה שלפני, ובהתחשב בכך כי בשנות המס שבערעור, המערער לא החזיק במניות החברה אלא המערערת בלבד, הכנסתו של המערער אכן תלויה במערערת, אך הכנסתה שלה אינה תלויה בו.
39. כשם שאין בידי לקבל את הטענה שהבדיקה היחידה הנדרשת היא תלות בין הזוג שאינו רשום במקור הכנסתו של בן הזוג הרשום (וממילא רק בהחזקתו של האחרון במניות החברה המשלמת את ההכנסה), כך אין בידי לקבל את הטענה כי נדרשת תלות הדדית בהכנסות שני בני הזוג. מסקנה זו אינה עולה מלשון הסעיף, המתייחס - לכל הפחות בכל הנוגע לחזקת התלות - הן למצב שבו לשני בני הזוג זכויות בחברה והן למצב שבו רק לבן זוג אחד זכויות כאמור. היא אינה מתיישבת עם תכליתו. לאמיתו של דבר - היא אף נעדרת



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-05-5302 קאופמן נ' פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

- 1 הגיון. כאמור, מטרת הסעיף היא למנוע תכנוני מס, וברור שדי ביכולתו של אחד מבני הזוג
 2 להשפיע על הכנסתו של בן הזוג השני, על מנת לסכל מטרה זו. זאת ועוד, אם אמנם הכנסתו
 3 של בן הזוג האחד תלויה במקור הכנסתו של בן הזוג השני, המחזיק לבדו במניות החברה,
 4 ויש לפיכך לערוך לגביה חישוב מאוחד עם הכנסת אותו בן זוג שני, הכיצד ניתן שלא לערוך
 5 חישוב מאוחד לגבי אותו בן זוג שני עם הכנסתו של הראשון? אין זאת אלא, כי יכולתו של
 6 בן הזוג האחד להשפיע על תנאי העסקתו של בן הזוג השני די בה ליצירת תלות בין מקורות
 7 ההכנסה, ואין צורך שלכל אחד מהם תהא יכולת השפעה "הדדית" על תנאי העסקתו של
 8 האחר. בנוסף אזכיר כי הן בעניין **מלכיאלי** והן בעניין **עמיר** מצב הדברים היה כי רק אחד
 9 מבני הזוג החזיק במניות החברה, ועדיין סבר בית המשפט כי קיימת תלות בין מקורות
 10 ההכנסה.
- 11 40. אף איני מקבל את התזה שהוצעה על ידי ב"כ המערערים ולפיה כל אימת שלא מתקיימים
 12 תנאי החזקה הקבועים בסעיף 66(ד)(2) לפקודה, התוצאה המתחייבת היא חישוב נפרד.
 13 העובדה כי מדובר בחזקה הניתנת לסתירה אינה מובילה למסקנה זו. עדיין על בני הזוג
 14 להוכיח קיומו של **התנאי היסודי** הנדרש לצורך עריכת החישוב הנפרד והוא - כי לא קיימת
 15 תלות בין מקורות ההכנסה. כפי שיובהר להלן, סבור אני שבמקרה שלפני, ואף בהתעלם
 16 מחזקת התלות (או "חזקת" אי התלות לה טוענים המערערים), ממילא לא הוכחו
 17 המערערים העדרה של תלות בין מקורות ההכנסה שלהם.
- 18 41. את האמור לעיל דומה כי יש לסייג בכך שמקום בו התקיימו תנאי סייג חמש השנים, לא
 19 ניתן עוד לטעון לקיומה של תלות **ככל שהיא מתבססת על החזקת בני הזוג**, או אחד מהם,
 20 בזכויות בחברה שהיא מקור ההכנסה, הגם שכמובן אין בכך כדי להוביל למסקנה כי
 21 דרישת אי-התלות הקבועה ברישא לסעיף 66(ד) הוכחה אף היא מניח וביה. הכרעה בסוגיה
 22 זו של "סייג חמש השנים" אינה נדרשת במקרה שלפני, משום שבשנות המס שבערעור,
 23 ובנסיבות העובדתיות הקיימות, רק המערערת יכולה להיכנס בגדר סייג זה. אשר למערער,
 24 סייג זה ממילא אינו חל, וכפי שהבהרתי לעיל, איני סבור כי נדרשת תלות "הדדית" על מנת
 25 למנוע מבני הזוג עריכת חישוב נפרד, ואיני יכול לקבל מצב שבו הכנסת בן הזוג האחד
 26 "מנותקת" מהכנסת בן הזוג השני, אך הכנסת בן הזוג שני "תלויה" בהכנסת הראשון.
- 27 42. לאור האמור, אף איני סבור כי ההוראה המובאת בקובץ הוראות הפרשנות של רשות
 28 המסים (החב"ק; ע' ד-39, סעיף 5.1 (ב)) בהתייחס לסייג חמש השנים, חלה על נסיבות
 29 המקרה שלפני. בהתאם להוראות אלו **"אם היתה לאישה נשואה הכנסה מחברה או**



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-05-5302 קאופמן נ' פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

1 משתפות בגינה היתה זכאית לחישוב נפרד חמש שנים לפחות לפני שהצטרף בעלה
2 לאותה חברה או לאותה שותפות. במקרים דלעיל, תמשיך האישה להיות זכאית לחישוב
3 נפרד לגבי הכנסתה כאמור, אף אם נוצרה תלות בין מקורות הכנסתה לבין מקור הכנסתו
4 של הבעל, או לאחר הצטרפות בעלה לעסק". ואכן, העובדה כי בן הזוג האחד קיבל שכר
5 בחברה במשך חמש שנים בטרם הפך בן הזוג האחר לבעל מניות בחברה, דהיינו בטרם רכש
6 האחרון יכולת השפעה על שכרו של בן הזוג הראשון, מרחיקה את החשש כי מדובר בשכר
7 שנקבע משיקולי מס.

8 43. בפס"ד מלכיאלי (פסקה 10) נאמרו בהקשר זה דברים אלה:

9 "הכרה בתכלית האנטי-תכנונית כתכליתה של דרישת אי-התלות נובעת גם מלשון
10 הסעיף בנוסחו הנוכחי ובייחוד מנוסח חזקות התלות השניה והשלישית. חזקת
11 התלות השניה, למשל, קובעת כי לא יראו הכנסה של בן זוג כבלתי תלויה כאשר היא
12 צומחת מחברה בה מחזיק בן הזוג השני ב-10% לפחות מזכויות ההצבעה. החוק
13 מסייג כלל זה בקובעו כי החזקה תתקיים אלא אם החברה שילמה את משכורתו של
14 בן הזוג זמן סביר לפני נישואיו או חמש שנים לפני שבן זוגו החזיק בזכות כלשהי
15 בחברה. פירוש דרישת אי-התלות כדרישה עצמאית המנותקת מהתכלית האנטי-
16 תכנונית, יקשה על הבנת סייג זה, שכן ותק השנים בעבודה אינו משפיע על התלות
17 בין ההכנסות. כאשר אחד מבני הזוג נמצא בעמדת השפעה בכירה בחברה, הוא עשוי
18 להשפיע על גובה משכורתו של בן הזוג השני בין אם בן הזוג השני הוא ותיק בחברה
19 ובין אם החל לעבוד בה באותו יום. הרלוונטיות של ותק העבודה איננה טמונה ביכולת
20 ההשפעה על השכר, אלא בהסתברות שיכולת זו מומשה. כאשר בן הזוג הצטרף
21 למקום העבודה לאחר החתונה או בסמיכות לה, גדלים הסיכויים שסיבת העסקתו
22 האמיתית היא תכנון מס. לעומת זאת, כאשר בן הזוג עובד בחברה מימים ימימה,
23 ישנה ראייה לכאורה לכך שהעסקתו דרושה וראויה. כלומר, חזקות התלות אינן
24 מתארות מקרים שבהם סביר להניח כי קיימת תלות, אלא מקרים שבהם סביר להניח
25 כי בני הזוג מבצעים מניפולציה על ידי תכנון מס."

26 44. בניסבות שבהן בן הזוג הועסק בחברה בטרם נישואיו או חמש שנים לפני שבן הזוג השני
27 רכש עמדת השפעה בחברה, ניתן להניח כי העסקתו דרושה וראויה ושכרו נאות והולם את
28 תרומתו לחברה. ואכן, אפשר כי בשל כך שהמערער עבדה חמש שנים בחברה טרם הועברו
29 למערער מניות החברה, שכרה אינו מושפע מכך שהמערער הפך לבעל מניות ולפיכך סייג



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-05-5302 קאופמן נ' פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

- 1 חמש השנים פועל לטובתה (הדבר רלוונטי כמובן לשנות המס שלאחר הפיכת המערער לבעל
2 מניות). אך לא הכנסת המערער לבדה עומדת למבחן "התלות", אלא הכנסת שני בני הזוג.
3 הכנסתו של המערער, שהגיעה לידו בעת שהמערער בעלת מניות, תלויה במקור הכנסת
4 המערער בהתקיים תנאי החזקה שבסעיף 66(ד)(2) לפקודה. אין זאת אלא שהאמור
5 בהוראות הני"ל לפיה בת זוג שהייתה לה הכנסה מהחברה במשך חמש שנים לפני שהצטרף
6 בן זוגה לאותה חברה, תמשיך להיות זכאית לחישוב נפרד לגבי הכנסתה כאמור, אינו
7 מתייחס למצב שבו בת הזוג, לבדה או ביחד עם בן זוגה, בעלת מניות בחברה ואף בן זוגה
8 מפיך הכנסה מהחברה.
- 9 46. כפי שציינתי לעיל, גם אם אקבל טענת המערער לפיה נדרשת תלות "הדדית", וכי די
10 בכך שלא קיימת תלות בין הכנסת בן הזוג האחד (במקרה זה - המערער) להכנסת בן הזוג
11 השני (המערער), על מנת שיהא ניתן לערוך חישוב נפרד, סבור אני כי המערער אף לא
12 הוכיחו העדרה של תלות "יחיד כיוונית" זו. נהפוך הוא, מהחומר שבפני עולה כי קיימת
13 תלות ממשית בין מקורות ההכנסה של בני הזוג מהחברה, למרות שהמערער בשנות המס
14 שבערער, לא החזיק במניות החברה. מחומר הראיות ומהעדויות עולה כי הגם שבהתאם
15 לדיווח לרשם החברות, מניות המערער הועברו כבר בחודש אוגוסט 2002, הרי בדוח השנתי
16 לשנת 2002 עדיין נרשם שלכל אחד מהמערערים 50% בחברה (מש/1). כך אף בדוח לשנת
17 2003 כאשר המערער רשום כדירקטור מתאריך 18.11.2001 ואילו המערער רשומה
18 כדירקטור מתאריך 13.5.2003 (מש/2). זאת ועוד, המערער הוא החתום על הדוחות
19 השנתיים ובתאריך 13.4.2004 הגישה החברה לרשם החברות בקשה לרישום משכנתא
20 כאשר על הבקשה חתום המערער כמנכ"ל החברה (מש/3). טענת המערער כי הדיווחים
21 האמורים שגויים ואינם משקפים את המצב לאמיתו, לא הובהרה ולא הוכחה, מה גם
22 שהכלל הרגיל הוא שהנישום נתפס על דיווחיו ואין הוא רשאי לטעון כנגדם. (ראה ע"א
23 732/15 פקיד שומה נ' בנלי (21.3.2016).
- 24 47. על זאת יש להוסיף כי המערער הוא שהקים את החברה ופעילותה קשורה לתחומי
25 מומחיותו ועיסוקו. על מעורבותו של המערער בחברה, החל משלב הקמתה ובמהלך כל
26 השנים העידה המערער כך (ע' 13, ש' 22 – ע' 14 ש' 12):
27 "ש. למה אז יש צורך בגבי?
28 ת. החברה התפתחה מאוד, החברה עברה משלב הקפה, התחלנו לייבא דרך הספק
29 האיטלקי שהיה חבר קרוב שלי, קישר אותי עם חברות נוספות, התחלנו לייבא עוד
30 מוצרים החברה גדלה מאוד היו עוד הרבה עובדים, זה היה גדול עלי, גבי שעבד בייעוץ



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-05-5302 קאופמן נ' פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

- 1 כלכלי בקשרי מזון באותם שנים היה בעל קשרים והייתה לו נכונות זיהנו פוטנציאל
 2 הצעתי לגבי להצטרף אלי, הוא הצטרף אלי, ב-3 וחצי שנים הראשונות הוא עבד במקביל
 3 בהערכות שווי וייעוצים ועבד בחברה בהדרגתיות. ב-2005 היו בסביבות ה-5 עובדים.
 4 ש. כיום כמה עובדים?
 5 ת. 40.
 6 ש. מה היה התפקיד של גבי בחברה שהוא הצטרף ב-2005?
 7 ת. הוא בנה את כל התפקיד שלו, הוא היה אחראי על כל הספקים בחו"ל, ייבוא מותגים
 8 בחו"ל, הוא נסע לתערוכות, איתר את כל המותגים, יצר קשרים עם ספקים חדשים,
 9 במקביל הוא היה אחראי על כל הלקוחות בארץ. כמוכן היה שותף יחד איתי, בנינו את
 10 העסק הזה.
 11 ש. אתם בעצם משמשים כמנכ"לים משותפים, את יכולה לומר לי איך חלוקת העבודה
 12 בניכם? את עושה דברים שהוא עושה ולהיפך, איך זה עובד?
 13 ת. זה מאוד ברור, כמו שמתנהל בבית, גבי הוא בעל החזון הוא זה שמנהל את כל הקשרים
 14 עם הספקים בחו"ל, אחראי על כל הקשרים העסקיים בחו"ל, הוא מנהל המכירות. אני
 15 בצד הארצי, מנהלת את כל נושא הייבוא, אישורי הייבוא, אישורי מזון. אני אחראית על
 16 כל נושא הבנקים, אני אחראית על העובדים, ומנהלת את המשרד כל המערך הזה.
 17 ש. מי קובע את השכר של העובדים בחברה?
 18 ת. גבי ואני ביחד".
- 19 48. ער אני לתחושה הלא נוחה הנוצרת בעקבות הוראת סעיף 66(ד) לפקודה (טרם תיקונה)
 20 שתוצאתה היא כי גם מקום שבו הכנסות בני הזוג, שקיימת לגביהם תלות, נקבעות באופן
 21 נאות וראוי, שלא משיקולי מס ובאופן המייצג נאמנה את תרומת כל אחד מהם לעסק –
 22 יש לערוך חישוב מאוחד, רק משום אותה תלות. עמד על כך בית המשפט העליון בפס"ד
 23 מלכיאלי:
- 24 "אין להכחיש כי פרשנות זו מכבידה על בני-זוג שעובדים ביחד, ואף מתמרצת אותם
 25 לעבוד במקומות עבודה נפרדים או בחברות שאינן בשליטתם כדי להפחית את חבות
 26 המס שלהם. מכיוון שקשה לתאר אינטרס חברתי מתקבל על הדעת אשר מצדיק
 27 הטלת נטל כלכלי מוגבר על מגזר זה דווקא, תוך ייחוס חשד מתמיד כי כלל חבריו
 28 מעבירים לרשויות המס דיווחים מסולפים ומלאכותיים, תוצאה זו מעוררת אי-נוחות
 29 רבה" (פסקה 16 לפסה"ד).
- 30



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-05-5302 קאופמן נ' פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

1 49. לא מן הנמנע כי תחושת אי נוחות זו מלווה, ואולי בצדק, גם את המערערים שלפני. אלא
 2 שמטעם זה קרא בית המשפט העליון למחוקק לומר את דברו וזאת הוא עשה. כאמור,
 3 סעיף 66(ד) לפקודה תוקן במסגרת תיקון מס' 199 והוא קובע ממועד כניסתו לתוקף בשנת
 4 2014 הסדר חדש המאפשר, בכפוף לתנאים הקבועים בו, חישוב נפרד על הכנסת בני זוג
 5 שיש להם מקור הכנסה משותף.

6 אלא שהסדר חדש זה אינו חל בשנות המס שבערעור, ולפיכך אין מנוס מדחיית הערעור.

7 המערערים ישלמו למשיב הוצאות בסך של 20,000 ₪ שישולמו בתוך 30 יום מהיום שאם
 8 לא כן יישאו הפרשי הצמדה וריבית מהיום ועד ליום תשלומם בפועל.

9

10

11

12

13 ניתן היום, כ"ד אדר תשע"ז, 22 מרץ 2017, בהעדר הצדדים.

14

15 ד"ר שמואל בורנשטיין, שופט

16

17

18