

## חישוב נפרד

ע"מ 1256/08 רפאל דרי ואח' נ' פ"ש פ"ת - קבלת ערעור לחישוב נפרד של בני זוג, שניהם רואי חשבון, שהתקיים ביניהם שיתוף פעולה משרדי ואחר (ניתן ביום 31.1.17 בבית המשפט המחוזי בתל אביב בפני השופט יי אטדגי)

## העובדות

המערערים, רפי ודינה, שניהם רואי חשבון, הוא משנת 1986 והיא משנת 1988. הם נישאו בשנת 1985. בשנת 1992 הקים רפי חברה בשם ד.ר.י.א (להלן - חברת דריא) לשירותי ראיית חשבון באזור אילת והוא בעל מניותיה היחיד. דינה עבדה כמנהלת חשבונות שכירה עד 1994 וב-1995 הקימה את חברת מאי דינה, שעסקה במתן שירותי הנהלת חשבונות לכ-16-10 לקוחות, שהגיעו שלא באמצעות בעלה והיא בעלת מניותיה היחידה.

ב-29.5.02 הקימו המערערים את חברת רפי דרי ושות' רואי חשבון, שעוסקת בשירותי ראיית חשבון (להלן - רפי דרי) בבעלות משותפת מחצית לכל בן זוג ולה כ-300 לקוחות ואחת מהן היא חב' מאי דינה. רפי העביר את כל לקוחותיו כעצמאי לחברת רפי דרי. חברת רפי דרי רכשה קומת משרדים והעבירה אליה את כל פעילויותיהם. חלק מלקוחותיו של רפי הם גם לקוחותיה של דינה.

רפי משך משכורת מחב' רפי דרי נוסף להכנסותיו כעצמאי ומחברת דריא. דינה משכה משכורת מחברת מאי דינה. רפי לא משך משכורת מחב' מאי דינה ודינה לא משכה משכורת מחב' רפי דרי, אך קיבלה דיבידנד כבעלת מניות. קיימת הפניית לקוחות כזו או אחרת מכ"א מבני הזוג כלפי בן הזוג האחר.

הלקוחות של מאי דינה רשומים במרשם המיוצגים של שעי"מ כלקוחות רפי אף שלא קיבלו שירות ממנו, וזאת לצורכי נוחות. הרישום הקנה ארכות נוחות וכו'. ניהול החשבונות וחשבונות הבנקים היו בנפרד. חב' מאי דינה לא נושאת בהוצאות המשרד שממומנות ע"י חב' רפי דרי, שהיא גם בעלת הריהוט וגם אינה מקבלת דמי שכירות מחב' מאי דינה. יש עזרה הדדית בין בני הזוג, לטענתם, מינורית, טכנית ולא מהותית.

פקיד השומה אישר את שומות המערערים לפי חישוב נפרד בשנת 2002 אולם משנת 2003 סירב להכיר בחישוב הנפרד.

## טענות הצדדים

**המערערים:** לא קיימת תלות בהכנסות משום שהכנסות דינה נפרדות מאלו של בעלה.

**פקיד השומה:** התלות מוכחת בשל לקוחות זהים, ישיבה משותפת באותם משרדים, שימוש משותף בשירותי המשרד, הסיוע שנותנים המערערים זה לזה ועוד. לא נטען לעסקה מלאכותית.

## בית המשפט המחוזי פסק

בעניין **מלצר**<sup>1</sup> נקבע שהמבחן של תלות במקורות ההכנסה הוא היכולת של בן הזוג האחד להשפיע באופן מכריע על תנאי ההעסקה של בן זוגו ועל שכרו. במקרה של תלות בין הכנסות בני הזוג חל חישוב מאוחד אף אם גובה הכנסתם לא נבע משיקולי מס.

<sup>1</sup> ע"א 4599/91 מלצר נ' פ"ש חיפה (23.6.93), האתר המשפטי מסטקס.

הכנסותיה של דינה היו מחב' מאי דינה בלבד שלרפי אין כל חלק בה. למרות קיומם של סממנים אחדים המצביעים על תלות, הרי שבמהות הדברים<sup>1</sup>, הוכח שהכנסותיה של דינה אינן תלויות ברפי, או במקור הכנסותיו ולכן היא זכאית לחישוב נפרד. שכן, הכנסותיה נובעות מחב' מאי דינה שבבעלותה המלאה ושלרפי אין כל חלק בה. שכר הנהלת החשבונות של דינה נקבע על ידה בלבד ולא על ידי בעלה וכך גם טיב השירותים. רפי אינו מתערב בשכרה של דינה מחב' מאי דינה. רוב לקוחותיה של דינה הגיעו אליה כאמור בעצמם ולא באמצעות רפי. זאת, אף שהפניית לקוחות זה לזה אינה מוכיחה כשלעצמה תלות בהכנסות בהתאם לפסק דין שלם<sup>2</sup>.

אמנם דינה עושה שימוש בריהוט ובמשרד של חב' רפי דרי ללא תשלום דמי שכירות אולם מאחר שהיא אוחזת כדין במחצית המניות הרי היא רשאית לעשות שימוש שווה לזה של בעלה ואין זה נובע מחסדי רפי. הסיוע המינורי זה לזה אינו מצביע על תלות בהכנסות<sup>3</sup>.

נטל הראיה נופל על המערערים אף כי לא נטען למלאכותיות, אולם שני דברים מקלים על הנטל: העובדה שעד 2002 דווח על חישוב נפרד ללא התערבות פקיד השומה ובשנים הנדונות בערעור לא חל שינוי במצב הנישומים. אין פקיד השומה יכול לפטור עצמו מהסבר ביחס לשינוי עמדתו, אף שכל שנה עומדת בפני עצמה<sup>4</sup>. הדבר השני שמקל על הנטל הוא שתנאי אי התלות הוא חזקה חלוטה ובלתי ניתנת לסתירה בהתאם להלכת מלכיאל<sup>5</sup>. לכן נדרשת זהירות והקפדה בבחינת הנסיבות בטרם יגיע פקיד השומה למסקנה שמתקיימת תלות.

## הערות העורך

1. המדובר בשומות לשנים 2003-2006 לפני שנת 2014 שבה חל תיקון משמעותי בקשר לחישוב נפרד. עם זאת, פסק הדין עדיין רלוונטי למצב שלאחר תיקון 199 לפקודה משנת 2014 ואילך. זאת משום שפסק הדין מדבר על מצב של אי תלות, אשר עדיין נדרש לצורך חישוב נפרד, בלי קשר לתיקון 199 לפקודה.

לפי תיקון 199 לפקודה גם במצב של הכנסות ממקור הכנסה משותף ייתכן חישוב נפרד, לפי סעיף 66(ד) המתוקן. זאת, כאשר יגיעתו האישית של כל אחד מבני הזוג נדרשת לייצור ההכנסה ממקור ההכנסה המשותף, וכל אחד מבני הזוג מקבל הכנסה התואמת את תרומתו לייצור ההכנסה ממקור ההכנסה המשותף ועומדת ביחס ישיר לתרומתו לייצור ההכנסה כאמור.

2. יש לשים לב להערת בית המשפט שאם היה נבחן מצב הדברים לפי סעיף 66(ד) החדש, היו המערערים בוודאי זכאים לחישוב נפרד.

3. סיכום הדברים הוא שגם אם הוכח שבמספר מרכיבים התקיים קשר משותף בין עסקי שני בני הזוג, מדובר במרכיבים טפלים יחסית, כאשר במרכיבים העיקריים התקיימה הפרדה (הנהלת החשבונות מול ראיית החשבון, משיכת משכורות משתי חברות נפרדות, ניהול ספרים נפרד, חשבונות בנקים נפרדים וכו'). קשה שלא

<sup>1</sup> ראו ע"א 322/83 קרקו נ' פ"ש מדגם עפולה (14.2.85), האתר המשפטי מסטקס ופ"ד א' יג 11. שם נקבע שהמבחן על פיו יש לקבוע אם קיימת תלות אם לאו אינו צריך להיות מבחן פורמלי, אלא מהותי.

<sup>2</sup> ע"א 120/86 שלם נ' פ"ש ירושלים (22.6.89), האתר המשפטי מסטקס ופ"ד מג(2) 163, 170.

<sup>3</sup> עמ"ה 510/99 איטה נ' פ"ש אשקלון (8.1.01), האתר המשפטי מסטקס.

<sup>4</sup> ע"א 3266/08 סדן נ' פ"ש ת"א 1 (1.6.11), האתר המשפטי מסטקס.

<sup>5</sup> ע"א 8114/09 מלכיאל נ' פ"ש אשקלון (1.2.12), האתר המשפטי מסטקס.

להתרשם מרוח חדשה הנושבת לטובת הנישומים בנושא, ייתכן שהדבר נובע גם בשל תיקון סעיף 66(ד) לפקודה, בבחינת סופו מעיד על ראשיתו. אפשר שיש לזקוף זאת לכך שמדובר בשני בעלי מקצוע שווים, שניהם רואי חשבון העומדים בזכות עצמם ולא בנישום ובמתן עזרה על ידי בן זוגו.

המכון למסים ולייעוץ כלכלי בע"מ ©



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 ינואר 2017

ע"מ 1256-08 רפאל דרי ואח' נ' פקיד שומה פתח-תקוה

1

בפני כב' השופט יונה אטדגי

המערערים

1. רפאל דרי

2. דינה דרי

ב"כ עוה"ד משה אביטן ורפאל דרי

נגד

המשיב

פקיד שומה פתח-תקוה

ב"כ עו"ד רויטל בן-דוד, פרקליטות מחוז ת"א (אזרחי)

2

3

### פסק דין

4

5

6

1. המחלוקת הנדרשת להכרעה היא: האם הכנסות המערערים – בני זוג – בשנים 2003-2006

7

יחושבו במאוחד או בנפרד?

8

9

פרק עובדתי

10

2. המערערים הם זוג נשוי משנת 1985.

11

המערער 1 (להלן – רפי) הוא רואה חשבון משנת 1986.

12

המערערת 2 (להלן – דינה) היא רואת חשבון משנת 1988.

13

14

3. רפי עבד כרואה חשבון עצמאי מאז שנת 1986.

15

בשנת 1992 הוא הקים חברה בשם: ד.ר.י.א. שרותי ייעוץ וניהול בע"מ (להלן – חברת דריא),

16

למתן שירותי ראיית חשבון באזור אילת. רפי הוא בעל מניותיה היחיד.

17

18

4. דינה עבדה כמנהלת חשבונות שכירה בחברה ציבורית, עד שנת 1994.

19

בשנת 1995 היא הקימה חברה בשם: מ.א.י. דינה שירותי ניהול בע"מ (להלן – חברת

20

מאי דינה), שעסקה במתן שירותי הנהלת חשבונות. דינה היא בעלת מניותיה היחידה.

21

עבודתה בוצעה בבית המערערים, עד חודש מאי 2002.

22

23

5. ביום 29.5.02 הקימו המערערים את חברת רפי דרי ושות', רואי חשבון (להלן – חברת

24

רפי דרי), בבעלות משותפת, מחצית המניות לכל אחד.

25

עם הקמת החברה, העביר רפי את כל לקוחותיו כעצמאי (מלבד לקוחות חברת דריא) אליה.

26



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 ינואר 2017

ע"מ 1256-08 רפאל דרי ואח' נ' פקיד שומה פתח-תקוה

- 1 המערערים, באמצעות חברת רפי דרי, רכשו קומת משרדים, והעבירו אליה את פעילותם :  
2 פעילותו של רפי, למתן שירותי ראיית חשבון (באמצעות חברת רפי דרי), ופעילותה של דינה,  
3 למתן שירותי הנהלת חשבונות (באמצעות מאי דינה).  
4 כך היה המצב בשנים הנדונות בערעור זה.  
5
- 6 רפי מושך משכורת מחברת רפי דרי, נוסף להכנסותיו כעצמאי ומחברת דריא.  
7 דינה מושכת משכורת מחברת מאי דינה.  
8 רפי אינו מושך משכורת מחברת מאי דינה.  
9 דינה איננה מושכת משכורת מחברת רפי דרי, אך מקבלת ממנה דיבידנדים כבעלת מניות.  
10
- 11 עד שנת 2002 (כולל) אישר המשיב את השומות של המערערים, אשר הוגשו לפי חישוב נפרד  
12 של הכנסותיהם.  
13 משנת 2003 ואילך סירב המשיב להכיר בחישוב הנפרד של בני הזוג והוציא להם שומות, בהן  
14 נעשה חישוב הכנסותיהם לפי חישוב מאוחד, תוצאה שהגדילה את סכום המס.  
15 השגה שהגישו המערערים על השומה נדחתה, ומכאן הערעור.  
16
- 17 תמצית הטענות
- 18 9. המחלוקת היא בשאלה, האם, בהתאם לעובדות שהוכחו, המסקנה היא, שהכנסותיה של  
19 דינה תלויות במקור ההכנסה של רפי, אם לאו?  
20 המערערים טוענים כי אין תלות כזו, וכי הכנסותיה של דינה נפרדות לגמרי מהכנסותיו של  
21 רפי. בעוד שהמשיב טוען שקיימת תלות כזו, שמוכחת מזהות הלקוחות, הישיבה המשותפת  
22 באותם משרדים, שימוש משותף של שני העסקים בשירותי המשרד, הסיוע שהמערערים  
23 נותנים זה לזה, ועוד.  
24
- 25 10. יצוין, כי נציג המשיב, הרכז בני שוויצמן, הדגיש בתצהירו (סעיף 18), כי "אין במסגרת  
26 הצווים טענת מלאכותיות".  
27
- 28 11. מרבית העובדות אינן שנויות במחלוקת, והמחלוקת היא בעיקר על הפרשנות שיש לתת להן  
29 ועל השלכתה של פרשנות זו על השאלה שבמחלוקת.  
30 לפיכך אפתח בריכוז הראיות העובדתיות שהוכחו.  
31  
32  
33  
34  
35



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 ינואר 2017

ע"מ 1256-08 רפאל דרי ואח' נ' פקיד שומה פתח-תקוה

- 1 ריכוז הראיות
- 2 12. חברת רפי דרי עוסקת במתן שירותי ראיית חשבון: שירותי ביקורת, ייעוץ מס, הכנת דוחות
- 3 שנתיים, הצהרת הון וכדו' (רפי, סעיף 10 לתצ').
- 4 רפי (עמ' 8 לפרו'): "לגבי שירותי הנהלת חשבונות – זה ממש מינורי".
- 5 חברת מאי דינה עוסקת במתן שירותי הנהלת חשבונות בלבד (דינה, סעיף 25 לתצ').
- 6
- 7 13. לחברת רפי דרי כ-300 לקוחות (רפי, סעיף 10 לתצ').
- 8 היא מספקת שירותי ראיית חשבון לכ-15 "לשכות שירות", כלומר משרדי הנהלת חשבונות
- 9 חיצוניים, וכן לעסקים גדולים שיש להם הנהלת חשבונות פנימית.
- 10 מאי דינה היא אחת מאותן "לשכות" ויש לה כ-16-10 לקוחות (רפי - עמ' 9 לפרו', דינה –
- 11 עמ' 17).
- 12 כלומר, חלק קטן מלקוחותיו של רפי הם גם לקוחותיה של דינה (המערערים נקבו בשיעור
- 13 של 10%, שאריתמטית אינו הולם כל כך את האמור).
- 14
- 15 14. כל הלקוחות של חברת מאי דינה מתקשרים ישירות עם דינה, משלמים שכר טירחה לחברת
- 16 מאי דינה ומקבלים חשבוניות מחברת מאי דינה.
- 17 הלקוחות של חברת רפי דרי מתקשרים ישירות עם רפי, משלמים שכר טרחה לחברת רפי
- 18 דרי ומקבלים ממנה חשבוניות.
- 19
- 20 15. רוב הלקוחות שמקבלים שירותי הנהלת חשבונות ממאי דינה מקבלים שירותי ראיית
- 21 חשבון מחברת רפי דרי (דינה, סעיף 25 לתצ', עמ' 22 לפרו').
- 22 דינה סיפרה (עמ' 17) כי רוב הלקוחות שלה לא הגיעו דרך בעלה, אלא "באמצעות קשרי
- 23 חברים, משפחה, לקוח מביא לקוח".
- 24 כשנוצר צורך במתן שירותי ראיית חשבון ללקוחותיה, הציעה להם דינה לפנות לרפי, "הם
- 25 לא היו מחוייבים לקחת אותי" (עמ' 17).
- 26 רפי מצידו סיפר (סעיף 13 לתצ') כי חלק מלקוחותיה של דינה הופנו אליה על ידו, "אבל
- 27 מרגע שהופנו לא היתה לי כל נגיעה להנהלת חשבונות". כן סיפר (עמ' 16 לפרו'), כי הוא
- 28 הפנה לקוחות שלו שנוקקו לשירותי הנהלת חשבונות גם למשרדים אחרים, משום שדינה
- 29 לא היתה יכולה לטפל ביותר מ-12 לקוחות.
- 30
- 31 16. כל הלקוחות של מאי דינה, גם אלו שלא קיבלו שירותי ראיית חשבון מרפי, היו רשומים
- 32 במרשם המיוצגים של שע"מ כלקוחות של רפי, לפי תעודת הזהות שלו (כלומר, לא של חברת
- 33 רפי דרי), כשם שכל הלקוחות של לשכות הקשר שטופלו על ידי רפי היו רשומים אצלו
- 34 כמייצגם, וזאת לצרכי נוחות: טיפול שוטף מול שלטונות המס, דיווחים ועוד. הרישום גם
- 35 הקנה זכות למתן ארכות נוחות להגשת הדו"חות השנתיים (דינה, סעיף 26 לתצ').



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 ינואר 2017

ע"מ 1256-08 רפאל דרי ואח' נ' פקיד שומה פתח-תקוה

17. מאי דינה ניהלה ספרי חשבונות נפרדים במס הכנסה ובמע"מ, ואף נערכו לה ביקורות מס נפרדות (דינה, סעיפים 14, 15, 20 ו-21 לתצהירה).
18. מאי דינה ניהלה חשבונות בנק נפרדים (סעיף 16 לתצהיר דינה).
19. כאמור, שתי החברות פועלות מאותם משרדים, אך בחדרים נפרדים (שוויצמן אישר זאת בתצהירו, סעיף 12(ה)).
20. מאי דינה לא נושאת בהוצאות השוטפות של המשרד: מים, חשמל, ארנונה, טלפון, שכולן משולמות על ידי חברת רפי דרי.
- מאי דינה גם איננה משלמת דמי שכירות לחברת רפי דרי. יחד עם זאת, מאי דינה משלמת הוצאות המיוחדות רק לה, כגון אגרות שנתיות לרשם החברות וציוד משרדי שלה (סעיף 17 ונספחי ז' לתצהיר דינה).
21. כל הריהוט במשרדים (למעט חלק מועט וישן) נרכש על ידי חברת רפי דרי, ומשמש את שתי החברות.
22. העובדים הנוספים במשרדים: עובדי ביקורת חשבונות ומזכירות הם עובדי חברת רפי דרי. למאי דינה אין עובדים נוספים מלבד דינה עצמה (רפי, עמ' 8).
- לדברי רפי (עמ' 8), דינה נעזרת לעתים באותם עובדים "בדברים מינוריים, תוציא לי תלוש משכורת למישהו, תשלח פקס למישהו, דברים כאלה". גם דינה סיפרה (עמ' 18), כי היא נעזרת בעובדים, "רק במקרה חירום, שצריך אולי לתייק דברים, דברים לא מהותיים".
23. שתי החברות משתמשות באותה תוכנה להנהלת חשבונות. רפי הסביר (עמ' 9), שכאשר דינה עבדה בבית היא השתמשה בתוכנה משלה, וכשהיא עברה לעבוד במשרדי חברת רפי דרי, היא השתמשה בתוכנה שרכשה רפי דרי, "כדי לחסוך בהוצאות לא קנינו תוכנה פעמיים".
24. לחברת מאי דינה פוליסת ביטוח אחריות מקצועית נפרדת "במסגרת פוליסת ביטוח משותפת" (רפי, סעיף 8 לתצהירו). בחקירתו הסביר רפי (עמ' 13), כי פוליסת הביטוח כוללת את הביטוחים של שלוש החברות (מאי דינה, רפי דרי ודריא) ומשולמת על ידי חברת רפי דרי.
25. בעת הצורך, כשרפי לא נמצא ולקוח שלו זקוק לעזרה, דינה מסייעת לו בדברים טכניים, אך לא בדברים המהותיים (דינה, עמ' 17).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 ינואר 2017

ע"מ 1256-08 רפאל דרי ואח' נ' פקיד שומה פתח-תקוה

1 רפי אישר (עמ' 14), כי דינה עובדת גם בחברת רפי דרי, בכך שהיא מסייעת בתחום  
 2 מומחיותה: הנהלת חשבונות, דיני עבודה, משכורות וכו'.  
 3 כאמור לעיל, דינה מושכת משכורת מחברת מאי דינה בלבד ואיננה מושכת משכורת מרפי  
 4 דרי (אך מקבלת ממנה דיבידנדים כבעלת מניות), ואילו רפי מושך משכורת מחברת רפי דרי  
 5 (נוסף להכנסותיו כעצמאי ומחברת דריא) ואיננו מושך משכורת ממאי דינה.  
 6

### דיון והכרעה

#### כללי

7  
 8  
 9 סעיף 65 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן – הפקודה) קובע את  
 10 הכלל, לפיו הכנסות בני זוג ייחשבו במאוחד:

11 **"הכנסת בני זוג יראוה לענין פקודה זו כהכנסת בן הזוג הרשום והיא תחויב  
 12 על שמו".**

13 סעיף 66(א) לפקודה מאפשר חריגה מהכלל האמור, כך שבמקום חישוב מאוחד ייעשה  
 14 חישוב נפרד:

15 **"על אף האמור בסעיף 65 –**

16 **(1) רשאי בן זוג שאיננו בן זוג רשום לתבוע כי ייעשה חישוב נפרד של  
 17 המס על הכנסתו מיגיעה אישית בעסק או משלח יד או  
 18 מעבודה..."**

19 סעיף 66(ד), כנוסחו בשנים הרלבנטיות, הציב סייג לחישוב הנפרד לפי סעיף 66(א):

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

- 23 **(1) עסק או משלח יד של בן הזוג השני,  
 24 (2) חברה אשר יש בה לשני בני הזוג או לבן הזוג השני, במישרין או  
 25 בעקיפין, זכות בהנהלה או 10% מזכויות ההצבעה...  
 26 (3) שותפות אשר יש בה לשני בני הזוג או לבן הזוג השני, במישרין או  
 27 בעקיפין 10% לפחות מהונה או מהזכות לרווחיה..."**

28  
 29 .28 בהתייחסו לסעיף 66(ד) אומר בית המשפט העליון בענין מלכיאל (ע"א 8114/09 מלכיאל נ'  
 30 פקיד שומה אשקלון 1.2.12, פורסם בנבו) (פיסקה 7):

31 **"ניתן לחלק את הסעיף לשני חלקים. בחלקו הראשון קובע הסעיף כי  
 32 הוראת סעיף 66(א) לפקודה אשר התירה לבן זוג לתבוע חישוב נפרד של  
 33 הכנסתו, לא תחול כאשר הכנסת בן זוג אחד תלויה בהכנסתו של האחר.  
 34 חלק זה כונה לעיל דרישת אי-התלות. על-פי ההלכה הפסוקה שנקבעה  
 35 במספר פסקי דין: "המבחן לקיומה של תלות בין מקורות ההכנסה הוא**



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 ינואר 2017

ע"מ 1256-08 רפאל דרי ואח' נ' פקיד שומה פתח-תקוה

- 1 היכולת של בן הזוג האחד להשפיע באופן מכריע - אם לא בלעדי - על תנאי  
2 ההעסקה של בן הזוג השני ועל שכרו" (ע"א 4599/91 מלצר נ' פקיד  
3 השומה, חיפה, פ"ד מז(3) 83, 87 (1993)). בחלקו השני של הסעיף קובע  
4 המחוקק כי בהתקיים אחת משלוש חזקות עובדתיות (להלן: חזקות  
5 התלות), הכנסת בן הזוג האחד לא תיראה כבלתי תלויה בהכנסת האחר,  
6 וממילא לא יוכלו בני הזוג לתבוע חישוב נפרד של הכנסתם."  
7 ובהמשך (פיסקה 9):  
8 "בחינת תכליתו של סעיף 66(ד) לפקודה מובילה למסקנה המתבקשת כי  
9 תכלית שני חלקי הסעיף זהה - מניעת הפחתות מס מלאכותיות ובלתי  
10 נאותות."  
11 יחד עם זאת בפסק דין מלכיאלי נקבעה ההבחנה בין שני חלקי סעיף 66(ד). בעוד שחזקות  
12 התלות שבחלקו השני אינן חזקות חלוטות, אלא ניתנות לסתירה - כפי שנקבע קודם לכן  
13 בפסק דין קלס (ע"א 900/01 קלס נ' פקיד שומה תל-אביב 4, פ"ד נו(3) 750) - הרי שהתנאי  
14 שבחלקו הראשון של הסעיף, לפיו לא יתבצע חישוב נפרד כשהכנסת בן הזוג האחד תלויה  
15 במקור ההכנסה של בן הזוג השני, היא חזקה חלוטה ובלתי ניתנת לסתירה (פיסקה 14  
16 לפסק הדין).  
17 כלומר, בכל מקרה בו מתקיימת תלות בין הכנסות בני הזוג תחושב הכנסתם במשותף, אף  
18 אם גובה ההכנסה לא נבע משיקולי מס, ואין אפשרות לנישומים להפריך את החזקה  
19 החלוטה שנקבעה בעניינם כאשר יש תלות בין הכנסותיהם (פיסקה 15 סיפא לפסק הדין).  
20  
21 המבחן לקיומה של תלות בין מקורות ההכנסה הוא היכולת של בן הזוג האחד להשפיע .29  
22 באופן מכריע - אם לא בלעדי - על תנאי ההעסקה של בן הזוג השני ועל שכרו (ע"א  
23 4599/91 מלצר נ' פקיד השומה חיפה, פ"ד מז(3) 83, 87).  
24 פרופ' אהרון נמדר, בספרו: מס הכנסה, מהדורה שלישית, עמ' 484:  
25 "המחוקק חשש מפני התופעה של ניצול לרעה של השימוש בחישוב נפרד  
26 על ידי העסקתה הפיקטיבית של האשה בעסקו של הבעל. לכן סעיף 66(ד)  
27 קובע תנאי נוסף כי לא יותר לאשה חישוב נפרד אלא אם הכנסתה באה  
28 ממקור הכנסה שהוא בלתי תלוי במקור ההכנסה של בעלה.  
29 בית המשפט קבע כי לצורך הקביעה של מקור הכנסה בלתי תלוי יש לבדוק  
30 אם יש תלות בפועל בין ההכנסות, כגון אם לבעל יש סמכות לקבוע את  
31 ההכנסה של האשה או לפטרה מעבודתה."  
32 ציון, כי במרבית המקרים (ואולי בכולם) שנדונו בפיסקה, השאלה היתה כיצד לחשב את  
33 הכנסותיה של האשה, האם בנפרד או במאוחד עם בעלה (ומכאן ניסוח הדברים בספרו של  
34 נמדר, כאמור). לפיכך נכתב בהמשך (עמ' 485):



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 ינואר 2017

ע"מ 1256-08 רפאל דרי ואח' נ' פקיד שומה פתח-תקוה

- 1 "יש לציין כי מאז חקיקת חוק יסוד: כבוד האדם וחירותו קיימת מגמה  
2 בפסיקה לתת פרשנות המרחיבה את גדר המצבים בהם יותר חישוב נפרד,  
3 נוכח הפיכתה של הזכות לשוויון בין המינים לזכות חוקתית."  
4 (וראו בהקשר זה: קלס, עמ' 765-764; מלכיאלי, פיסקה 16).
- 5 בענייננו  
6 אצלנו, בן הזוג "הרשום" הוא רפי, ובן הזוג "שאיננו בן הזוג הרשום" היא דינה (ראו  
7 תקצירי השומה בצו של המשיב, נספחי 3 לתצהיר שוויצמן).  
8 השאלה, אם כן, היא, האם דינה היתה רשאית, לפי סעיף 66(א)(1) לפקודה לדרוש כי ייעשה  
9 חישוב נפרד של המס על הכנסתה?  
10 מאחר שלגביה אין חולק שלא התקיימו חזקות התלות המנויות בחלק השני של סעיף 66(ד),  
11 שכן הכנסותיה הן ממאי דינה בלבד, שלרפי אין כל חלק בה, נותר לדון בשאלה, האם  
12 התקיימה דרישת אי התלות שבחלק הראשון של הסעיף, כלומר: האם הכנסותיה של דינה  
13 תלויות או בלתי תלויות במקור ההכנסה של רפי?  
14 אם יימצא שהכנסותיה של דינה תלויות ברפי – חישוב ההכנסה ייעשה במאוחד עם  
15 הכנסותיו של רפי, אם יימצא שהכנסותיה של דינה אינן תלויות ברפי – חישוב הכנסתה  
16 ייעשה בנפרד מהכנסותיו של רפי.
- 17 "קיומה של תלות כזו (בין מקורות ההכנסה – י.א.) היא ענין לנסיבותיו  
18 המיוחדות של כל מקרה ומקרה וקשה להסיק ולהקיש ממקרה אחד  
19 למשנהו. המבחן שעל פיו נקבע אם אכן קיימת התלות אם לאו אינו צריך  
20 להיות מבחן פורמלי, אלא מהותי".  
21 (ע"א 322/83 קרקו נ' פקיד השומה מדגם עפולה, פד"א יג11).
- 22 בענייננו, כך אני סבור, למרות קיומם של סממנים אחדים המצביעים על תלות, הרי  
23 שבמהות הדברים הוכח שהכנסותיה של דינה אינן תלויות ברפי, או במקור הכנסותיו, ולכן  
24 היא זכאית לעריכת חישוב נפרד.
- 25  
26 31. כאמור, הכנסותיה של דינה הן מחברת מאי דינה שבעלותה המלאה, ושלרפי אין כל חלק  
27 בה.  
28 ההתקשרות בנוגע לשירותי הנהלת החשבונות נעשית בין הלקוחות ובין דינה בלבד. השכר  
29 עבור השירותים נקבע על ידה ומשולם למאי דינה.  
30 רפי אינו קובע מה השכר שישולם על ידי הלקוחות למאי דינה ומה טיב השירותים שינתנו  
31 על ידי דינה.  
32 רפי אינו קובע מה המשכורת שדינה תמשוך ממאי דינה (גם אם אין לשלול את האפשרות  
33 הסבירה שכבני זוג הם מקיימים התייעצות ביניהם בנדון) ואינו יכול להורות לדינה להפסיק  
34 למשוך משכורת ממאי דינה.  
35 מאי דינה מקיימת מערכת נפרדת של ניהול ספרים, מתן חשבוניות וחשבונות בנק.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 ינואר 2017

ע"מ 1256-08 רפאל דרי ואח' נ' פקיד שומה פתח-תקוה

- 1  
2 .32 כאמור לעיל, רוב לקוחותיה של דינה הגיעו אליה בעצמם ולא באמצעות רפי, כשחלקם  
3 החלו לעבוד עמה עוד לפני הקמתה של חברת רפי דרי ולפני המעבר למשרדים (כך עולה  
4 מפרוטוקול הדיון שערך המפקח שושני דוד – נספח יח 1 לתצהיר דינה – מיום 19.6.08. דינה  
5 מזכירה שם מספר לקוחות העובדים עמה "לפחות" 10 שנים ו-8 שנים, כשחברת רפי דרי  
6 הוקמה בחודש מאי 2002 בלבד).
- 7 אדרבא, חלק מהלקוחות של רפי (חלק קטן) הגיעו אליו דרך דינה, כך שלא ניתן לומר  
8 שהכנסותיה של דינה תלויות ברפי.  
9 מכל מקום, הפניית לקוחות זה לזה, כשלעצמה, איננה מוכיחה תלות בהכנסות (השוו):  
10 ע"א 120/86 שלם נ' פקיד שומה ירושלים, פ"ד מג(2) 163, 170).
- 11  
12 .33 אמנם, דינה משתמשת בריהוט ובציוד שנרכש על ידי חברת רפי דרי ועושה שימוש בנכס  
13 שנרכש על ידי חברת רפי דרי, בלי לשלם לה דמי שכירות. אולם, בהקשר זה יש להבחין בין  
14 עיסוקה של חברת רפי דרי, כלומר עסקו של רפי, ובין נכסיה הקנייניים של חברת רפי דרי.  
15 מאחר שדינה אוהזת במחצית ממניות חברת רפי דרי, הרי שהיא רשאית לעשות שימוש  
16 בנכסיה הקנייניים: המשרדים, הריהוט וכו', בדיוק באותה מידה שרפי רשאי לעשות בהם  
17 שימוש.
- 18 כלומר, דינה יושבת במשרדים שנרכשו על ידי חברת רפי דרי ועושה שימוש בריהוט ובציוד  
19 שרכשה חברת רפי דרי, משום שהיא הבעלים של מחצית מחברת רפי דרי ולא "בחסדי"  
20 בעלה רפי, או בחסדי העסק המנוהל על ידי חברת רפי דרי.
- 21  
22 .34 מתוקף היותה הבעלים של מחצית ממניות חברת רפי דרי, זכאית דינה למשוך את חלקה  
23 בדיבידנדים של חברה זו, ללא כל קשר לעיסוקה או לעסקי בעלה, ובוודאי שאין בכך כדי  
24 להצביע על תלות בהכנסות.
- 25  
26 .35 אמנם, דינה ומאי דינה נהנות מכך שהן אינן משלמות את ההוצאות השוטפות של השימוש  
27 במשרדים: ארנונה, חשמל, מים טלפון וכו'. עדיין, אין בכך כדי להצביע על תלות בהכנסות.  
28 לצד זה יש לזכור, שאילו מאי דינה היתה משתתפת בהוצאות הללו, היא היתה זכאית גם  
29 לנכותן מהכנסותיה.
- 30  
31 .36 אמנם, דינה מסייעת מידי פעם לרפי בעבודתו, סיוע "מינורי" או טכני בעיקרו ומצד שני,  
32 היא נעזרת מידי פעם בעובדי חברת רפי דרי בדברים פעוטים, אך אין בסיוע מועט של אחד  
33 לשני, כשלעצמו, כדי להצביע על תלות בהכנסות (השוו: עמ"ה (מחוזי ת"ש) 510/99 איטח נ'  
34 פקיד שומה אשקלון (8.1.01, פורסם בנבו)).  
35



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 ינואר 2017

ע"מ 1256-08 רפאל דרי ואח' נ' פקיד שומה פתח-תקוה

- 1 מאחר שדינה רואת חשבון בעצמה ומאחר והיא שותפה בחברת רפי דרי, היא נתנה מידי .37
- 2 פעם שירותי הנהלת חשבונות גם ללקוחות חברת רפי דרי, אולם מאחר שהיא לא משכה
- 3 משם משכורת, אלא ממאי דינה בלבד, אין לכך השלכה על שאלת התלות הנבחנת.
- 4 אזכיר, כי המשיב אינו טוען ל"מלאכותיות", כלומר לכך שמאי דינה הוקמה לשם החישוב
- 5 הנפרד בהכנסות, וגם אינו טוען שחלק מהכנסותיה ממאי דינה יש לייחסן לעבודה בחברת
- 6 רפי דרי, מה גם שעבודתה בחברת רפי דרי שולית יחסית, ואת רוב עבודתה היא מבצעת
- 7 באמצעות מאי דינה בלבד ועבור לקוחותיה בלבד.
- 8
- 9 בהקשר זה, ובשולי הדברים, אתייחס למחלוקת שהתעוררה בין הצדדים בשאלת נטל .38
- 10 הראיה.
- 11 ככלל, המערער בערעורי מס, אשר נחשב כתובע לצורך הענין, עליו מוטל נטל השכנוע
- 12 להוכחת ערעורו (רע"א 1436/90 גיורא ארד, חברה לניהול השקעות ושירותים בע"מ נ'
- 13 מנהל מס ערך מוסף, פ"ד מו(5) 101, 107).
- 14 קל וחומר, כאשר, כמו בעניינינו, המערער מבקש לשכנע שבעניינינו מתקיים החריג (חישוב
- 15 נפרד) לכלל (חישוב מאוחד).
- 16 המערערים טענו כי המשיב טוען למעשה "טענת מלאכותיות" ומפנה בהקשר זה לדברים
- 17 שהוזכרו בנימוקי השומה ובדברי ב"כ המשיב (עמ' 11 לסיכומים), ולכן הנטל להוכחות
- 18 "המלאכותיות" מוטל על המשיב.
- 19 אכן, ההלכה היא כי נטל ההוכחה שעיסקה (או דרך פעולה כבעניינינו) נעדרת טעם מסחרי
- 20 ומהווה "עיסקה מלאכותית" מוטל על פקיד השומה (ע"א 10666/03 שיטרית נ' פקיד שומה
- 21 תל-אביב-יפו 4, 30.1.06, פורסם בנבו), אך אין בכך כדי להפוך את נטל הראיה, שכן, מניעת
- 22 הפחתת מס מלאכותית היא התכלית המוטבעת בסעיף 66(ד) לפקודה, כפי שצוין בפסק דין
- 23 מלכיאלי (פיסקה 9), ועדיין החישוב המאוחד הוא הכלל והחישוב הנפרד הוא החריג, שיש
- 24 להוכיחו.
- 25 לצד זאת אני מוצא לנכון לציין שני דברים שיש בהם כדי להפחית מעט את הנטל המוטל על
- 26 המערערים:
- 27 ראשית, כאמור לעיל, עד שנת 2002 (כולל) הכיר המשיב בזכותה של דינה לחישוב נפרד של
- 28 הכנסותיה. נציג המשיב, שוויצמן, אישר בחקירתו (עמ' 24-25) כי לא היה שינוי במצב
- 29 הדברים משנת 2003 ואילך לעומת השנים הקודמות, אלא ש"נעשתה בדיקה מחדש בשנת
- 30 2005 והגענו למסקנה אחרת" (עמ' 25).
- 31 אמנם, על פי הילכת סדן (ע"א 3266/08 סדן נ' פקיד שומה ת"א 1, 1.6.11, פורסם בנבו), כל
- 32 שנת מס עומדת בפני עצמה ואין לכבול את פקיד השומה להחלטות שקיבל בעבר, אך פקיד
- 33 השומה אינו יכול לפטור את עצמו מכל הסבר ביחס לשינוי עמדתו. החלטת פקיד השומה
- 34 היא החלטה מינהלית. אחת העילות המרכזיות והמוצדקות ביותר לשינוי של החלטה
- 35 מינהלית הוא שינוי נסיבות מהותי, היינו שינוי בנסיבות המצויות בבסיס ההחלטה



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 ינואר 2017

ע"מ 1256-08 רפאל דרי ואח' נ' פקיד שומה פתח-תקוה

- 1 המינהלית או שינוי במדיניות (השור: ע"א 490/13, 773/13 פלומין נ' פקיד השומה חיפה,  
2 24.12.14, פורסם בנבו) (פיסקאות 67-68)).
- 3 בענייננו, כאמור, הודה נציג המשיב כי לא חל כל שינוי מהותי בדרך עבודתם או באופן  
4 הכנסותיהם של המערערים.
- 5 שנית, כאמור לעיל, תנאי חוסר התלות הוא חזקה חלוטה ובלתי ניתנת לסתירה (מלכיאלי,  
6 פיסקה 14). לפיכך, נדרשת זהירות והקפדה בבחינת הנסיבות בטרם הגעה למסקנה כי  
7 מתקיימת תלות, מסקנה המונעת מהנישום כל אפשרות לטעון להצדקת החישוב הנפרד, גם  
8 אם מתקיים טעם מוצדק אחר לכך.
- 9 מכל מקום, הדברים נבחנו לגופם.
- 10
- 11 39. להשלמת התמונה, אוסיף כי בעקבות ההערות שהועלו בפסק דין מלכיאלי (פיסקה 16),  
12 תוקן סעיף 66 (ד) לפקודה בתיקון מס' 199, שתחולתו מיום 1.1.14, וזה נוסחו כיום:  
13 "ד(1) הוראות סעיף קטן (א) יחולו לגבי בני זוג שיש להם מקור הכנסה  
14 משותף, רק אם התקיימו כל אלה:  
15 (א) יגיעתו האישית של כל אחד מבני הזוג נדרשת לייצור ההכנסה  
16 ממקור ההכנסה המשותף;  
17 (ב) כל אחד מבני הזוג מקבל הכנסה התואמת את תרומתו לייצור  
18 ההכנסה ממקור ההכנסה המשותף ועומדת ביחס ישיר לתרומתו  
19 לייצור ההכנסה כאמור;  
20 (ג) אם ההכנסה מופקת בבית המגורים של בני הזוג - בית  
21 המגורים משמש, דרך קבע, את מקור ההכנסה המשותף ומרבית  
22 פעילות מקור ההכנסה האמור נעשית בבית המגורים;  
23 (2) לעניין סעיף קטן זה, "מקור הכנסה משותף" - מקור הכנסה של בן זוג  
24 התלוי במקור ההכנסה של בן הזוג השני."
- 25 אין צורך לומר, שאילו המקרה דנן היה נבחן על פי נוסח זה, ודאי שהמערערים היו זכאים  
26 לחישוב נפרד של הכנסותיהם.
- 27
- 28 סיום ותוצאה
- 29 40. סיכום הדברים הוא, שגם אם הוכח שבמספר מרכיבים התקיים קשר משותף בין עסקי שני  
30 בני הזוג, הרי שמדובר במרכיבים טפלים יחסית, כאשר במרכיבים העיקריים התקיימה  
31 הפרדה (השירותים המסופקים) – הנהלת חשבונות מול שירותי ראיית החשבון, משיכת  
32 המשכורות משתי חברות נפרדות, ניהול ספרים נפרד, חשבונות בנק נפרדים, ועוד).
- 33 ובעיקר הוכח, שהכנסתה של דינה לא היתה תלויה ברפי או במקור הכנסתו, ולא הושפעה  
34 על ידו בשום צורה.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 ינואר 2017

ע"מ 1256-08 רפאל דרי ואח' נ' פקיד שומה פתח-תקוה

- 1 המסקנה היא, לכן, שדינה זכאית לעריכת חישוב נפרד להכנסותיה, ובעקבות כך זכאים שני  
2 המערערים לחישוב נפרד של הכנסותיהם.  
3  
4 הערעור מתקבל, אפוא, ושומות המשיב מבוטלות. 41  
5 המשיב ישלם למערערים הוצאות ושכ"ט עו"ד בסך 10,000 ₪.  
6  
7  
8 ניתן היום, ד' שבט תשע"ז, 31 ינואר 2017, בהעדר הצדדים.  
9

יונה אטדגי, שופט

- 10  
11  
12  
13  
14  
15  
16