

כ"א אלול תשס"ג  
18 ספטמבר 2003

מספרנו : 6674/03

אל  
תפוצה : א', נצ' (1), ב' (3), ג' (1), ד' (2), ו'

## חוזר מ"ה מס' 16/2003 - משפטית

### הנדון : פטור לנכים בחישוב מס מאוחד

#### 1. מ ב ו א :

סעיפים 65 ו-66 לפקודה תוקנו בתיקון מס' 132 לפקודה (להלן – הרפורמה) ונקבע בהם כי הכנסות מסויימות של קטין ייחשבו כהכנסות הורהו שהוא בן הזוג הרשום.

בעקבות התיקון עלתה ביתר שאת השאלה שהתעוררה כבר בעבר : מה דין הכנסה כאמור בידי בן הזוג שההכנסה נזקפה לו. השאלה התעוררה בנסיבות בהן על פי סעיף 65 לפקודה רואים את הכנסת בן הזוג כהכנסת בן הזוג הרשום. לשאלה זו יש חשיבות מיוחדת כאשר מי מבני הזוג או ילדם הקטין זכאי לפטור המגיע לנכה על פי סעיף 9(5) לפקודה.

בחוזר זה נתייחס למיגוון המצבים האפשריים, דהיינו, כאשר הנכה הוא בן הזוג הרשום אליו נזקפת ההכנסה או כאשר הנכה הוא בן הזוג שאינו רשום או שהוא ילדו של בן הזוג הרשום. נבחן גם את הנסיבות בהן במשפחה יש יותר מנכה אחד.

#### 2. היחס בין סעיף 9(5) לפקודה לבין סעיפים 65 ו-66 לפקודה :

סעיף 9(5) לפקודה המעניק פטור ממס בגין נכות, מבחין בין הכנסה מיגיעה אישית (סעיף קטן (א)) לבין הכנסה שאינה מיגיעה אישית (סעיף קטן (ב)).

הפטור לנכה הוא אישי ואינו ניתן להעברה, ובתי המשפט הקפידו על בחינת יגיעתו האישית של נכה הטוען לפטור הקבוע בסעיף 9(5) (א) לפקודה.

כאשר קבע המחוקק הוראות בדבר חישוב מאוחד לתא המשפחתי, לא נתכוון לשלול פטורים המגיעים לפי כל דין. על כן בחישוב מאוחד, הכנסת בן זוג נכה מועברת כהכנסה פטורה - מיגיעה אישית או שלא מיגיעה אישית - לפי העניין, ונוקפת ככזו לבן הזוג הרשום.

### 3. הנחיות לפעולה :

הכנסה הנזקפת על פי סעיפים 65 ו-66 לפקודה לבן הזוג הרשום, נזקפת כהכנסה חייבת או פטורה על פי אופייה בידי מי שזכאי להכנסה והוא בעל ההכנסה על פי דין ולא בידי מי שנזקפה לו על פי סעיפים אלו. האמור חל הן כאשר בעל ההכנסה הוא בן זוג שאינו רשום והן כאשר הוא ילדו הקטין של בן הזוג הרשום.

השאלה מיהו בעל ההכנסה תיבחן על פי הדין הכללי, ולעניין בני זוג היא תיבחן בין היתר על פי :

- \* חזקות בדבר שיתוף נכסים בין בני זוג.
- \* הסכם ממון שנערך בין בני הזוג;
- \* צוואה או כל מסמך אחר המוכיח כי הנכס היה שייך לבן הזוג עוד קודם לנישואין.
- \* הוכחה אחרת כי בני הזוג מנהלים נכסיהם בנפרד והחשבון או התכנית שייכים רק למי שהם רשומים על שמו.

יודגש כי החובה להוכיח בעלות בהכנסה, מוטלת על מי שטוען לפטור, לפי הכלל של "המוציא מחברו". אם לא יוכח אחרת, ההנחה היא כי חשבון בנק, תוכניות חסכון וכ"ו על שם אחד מבני הזוג ואשר נפתח בתקופת נישואי בני הזוג, הוא חשבון בבעלות משותפת של בני הזוג, 50% לכל אחד מהם.

לגבי תכנית או חשבון הרשומים על שם קטין, ההנחה היא שהם בבעלות ההורה בן הזוג הרשום אלא כן יוכח אחרת, כגון ע"י צו ירושה, פסק דין או הסכם אחר בר תוקף.

נסקור להלן את השלכות האמור על כל אחד מהמצבים הבאים :

(1) בן הזוג הרשום אינו נכה ונזקפת לו הכנסת בן זוג או הכנסת ילדו שהם הנכים

ההכנסה תעבור לבן הזוג הרשום כפטורה, על פי תקרות הפטור הקבועות בסעיף 9(א) או (ב), לפי העניין בידי הנכה.

(2) בן הזוג הרשום הוא נכה ונזקפת לו הכנסה של בן הזוג או ילדו שאינם נכים

אין ספק שאין מדובר בהכנסה מיגיעתו האישית של הנכה. באם תתעורר שאלה, יש להפנותה לבחינה לרפרנט המשפטי.

(3) תקרות פטור כאשר במשפחה יותר מנכה אחד הזכאי לפטור

כאמור לעיל, ההכנסה מועברת תוך כדי שמירה על אופייה עד גובה התקרה המותרת בגין כל נכה. דהיינו, אין מניעה כי תא משפחתי אחד יהנה מכפל תקרה (ואף יותר) בהתאם למספר הנכים הזכאים לפטור.

(4) פטור להכנסה מיגיעה אישית (סעיף 9(5)א)) ופטור להכנסה שאינה מיגיעה אישית (9(5)ב))

הפטורים בסעיפים 9(5)א ו- 9(5)ב לפקודה הם חלופיים ולא מצטברים. רק אם לא נוצל פטור על פי סעיף 9(5)א ניתן להנות מפטור על פי סעיף 9(5)ב, לרבות הפטור המוגדל בסך 120,000 ש"ח בשל הכנסה מריבית המשולמת על פקדונות שמקורם בפיצויים או בכספי ביטוח בגין נזקי גוף.

(5) ילד כ"נישום"

בנסיבות בהן לקטין אין הורים או שהוא אינו חלק מהתא המשפחתי מפני שהוצא מחזקת ההורים למשמורת אחרת, יש להתייחס אליו כנישום העומד בפני עצמו ואין לזקוף את הכנסתו להורהו הביולוגי.

**ב ב ר כ ה ,**

**נציבות מס הכנסה ומיסוי מקרקעין**