

עורכים מקצועיים: יעקב גולדמן, עו"ד. גלעד ברון, עו"ד.  
מנהל מערכת: אורי גולדמן, עו"ד.

גיליון 472 יום ה' 6 בנובמבר 2008

השבוע בגיליון

חוק עידוד הפקת סרטים בישראל.

עדכונים מהשטח

מהו "בעל שליטה" לעניין סעיף 102 לפקודה.

מאמר

פסיקה

מחוץ לחוק

עדכונים מהשטח

### חוק עידוד הפקת סרטים בישראל

ההפקה ועידוד הפקת סרטים בישראל, בשיעור כמפורט להלן מתשלומי ההפקה בישראל כאמור, ובלבד שהיא מנהלת פנקסים קבילים לגבי הכנסתה ובהם חשבון נפרד לגבי כל סרט שהיא מפיקה.

#### שיעור ההטבה:

- בהפקה זרה - 17%.
- בהפקה משותפת שבה חלקם של תושבי החוץ הוא 75% לפחות - 13%.
- בהפקה משותפת אחרת (כהגדרתה) - 9%.

החוק קובע את אופן מימוש ההטבה הקבועה בידי חברת הפקות ישראלית העומדת בתנאי הזכאות לקבלת ההטבה, באמצעות מנגנון ניכוי מס במקור - העברת היתרה העולה על סכום ההטבה כאמור ובלבד שלמקבל התשלומים יש אישור מפקיד השומה.

כמו כן קובע החוק, כי סכום ההטבה יופחת מהוצאות הפקת הסרט המותרות לניכוי.

בנוסף, החוק מתקן גם תיקון עקיף (מס' 36) בחוק מס ערך מוסף, התשל"ז - 1975, כך שמתן שירות לתושב חוץ בידי חברת הפקות ישראלית, לשם הפקת סרט בישראל (למעט סרט ישראלי) ייחנה ממס בשיעור אפס (ע"י הוספתו בסעיף 30 (א) לחוק מע"מ), דהיינו זכאי לקזז תשלומות.

הוראות החוק המוצע יחולו על תשלומי הפקה בישראל המשתלמים עד תום שנת המס 2013, עם זאת, התיקון המוצע לחוק מע"מ יהיה תיקון של קבע.

ביום 5.11.08 פורסם ברשומות בספר החוקים 2185 - חוק לעידוד הפקת סרטים בישראל (הוראת שעה ותיקון חקיקה), התשס"ט-2008.

מטרת החוק, כפי שעולים מדברי ההסבר: תעשיית הסרטים בעולם מצויה בשנים האחרונות בתהליך פיתוח, והיא בעלת פוטנציאל כלכלי משמעותי. תעשייה זו היא עתירת כוח אדם, ופיתוחה יכול לשמש מנוף לפיתוח תעסוקה בתחומים רבים. ישראל אינה מהווה מוקד להפקות זרות של סרטים, חרף העובדה שיש לה יתרונות יחסיים רבים בתחום תעשיית הסרטים, שבהם מגוון נופים בקרבה גאוגרפית, מזג אוויר נוח, אתרי צילום ייחודיים וכו'. בחודש פברואר 2007 מינה המנהל הכללי של משרד האוצר ועדה בין-משרדית כדי לבחון את הדין והפרקטיקה הנהוגים בישראל בנוגע לעידוד תעשיית סרטים, ולהמליץ על אמצעים לעידוד תעשיית סרטי הקולנוע בישראל. הוועדה התבקשה לשים דגש על משיכת הפקות זרות לישראל.

החוק שפורסם הינו בהתאם להמלצות הוועדה, כפי שהובאו בדו"ח שהוגש על ידה בחודש נובמבר 2007:

החוק מתייחס ל"הפקה זרה" - הפקת סרט בישראל בידי תושב חוץ, כאשר אחד התנאים הוא שסכום תשלומי ההפקה יהיה לפחות 8 מיליון ₪. כמו כן מתייחס החוק ל"הפקה משותפת" של תושב חוץ עם תושב ישראל.

בין היתר, קובע החוק, כי חברת הפקות ישראלית המשלמת תשלומי הפקה בישראל לצורך הפקה זרה או הפקה משותפת, שסעיף 164 לפקודת מס הכנסה חל עליהם, זכאית להטבה, לשם הקטנת עלויות



מהו "בעל שליטה" לעניין סעיף 102 לפקודה  
עו"ד (רו"ח) ברוך כחלון ורו"ח (משפטן) רז איצקוביץ

### אופן בדיקת בעש"ט:

◆ מלבד הבחינה הטכנית של הזכויות לקבל 10% מהרווחים, והזכות למנות מנהל, יש לבחון את שני המבחנים הבאים באופן חלופי:  
המבחן הראשון, הינו בהתאם לאמור בסעיף 32(9)(א) לפקודה. קרי, בחינת המניות שבידי הניצע ביחס לסה"כ המניות של החברה.

המבחן השני, הינו בהתאם לאמור בסעיף 32(9)(ב) לפקודה. קרי, בחינת האופציות המוחזקות בידי הניצע ביחס לכלל המניות והאו"פ יחדיו של החברה.

יש לציין, כי לדידי המחברים, המבחן צריך להתבצע ביחס לכלל כמות המניות בתוספת האופציות שתנאיהן זהות או טובות יותר מתנאי האופציות שבידי הניצע. מבחן זה לוקח בחשבון הנחה כלכלית הגיונית שלפיה בעת מימוש האו"פ ע"י הניצע ימומשו כל האו"פ שמאותה הנפקה ואף או"פ שהינם בתנאי מימוש טובים יותר.

מבחן זה מנטרל את האפשרות להעניק כמות גדולה של או"פ "מחוץ לכסף", על מנת להרחיב את כמות ני"ע המוקצים וע"י כך לא להיחשב בעש"ט.

לדידנו בעת בחינת היותו של העובד בעש"ט או לאו, אין צורך להתחשב בהנפקת אופציות שפקעו (הנפקות קודמות). טול למשל חברה שלה שני הנפקות, ועובד מסוים קיבל או"פ בהנפקה השנייה, ובעת ההנפקה אינו בעש"ט (היות ומתחשבים בשני ההנפקות), לדידנו עובד זה יהיה בעש"ט גם אם האו"פ שהיו בהנפקה הראשונה פקעו (שיעור האו"פ שבידי גדל), היות והעובד נהפך לבעל שליטה בעל כורחו. כמו כן, בעש"ט במועד ההנפקה לא חדל להיות בעש"ט לעניין סעיף 102, אם לאחר מועד ההנפקה, החברה הציעה לציבור עוד ניירות ערך שלה, היות והמבחן במועד ההנפקה לא משתנה מהנפקות עתידיות.

### מועד ביצוע הבדיקה:

◆ כמוזכר לעיל, סעיף 102 ממעט מהגדרת עובד בעש"ט, בהמשך קובעים סעיפים 102(ב) ו (ג) את שיעור המס שיחול בעת אירוע המס על העובד. ללמדך, כי התנאי לשיעורי המס החלים לפי הוראות סעיף 102 (ב) ו (ג) לפקודה, הינם תחת ההנחה, שבעת אירוע המס הנישום הינו עובד. צא ולמד, כי בחינת היותו של הניצע בעש"ט או לאו, צריך להיבחן עד מועד אירוע המס המוזכרים בהוראות החוק. דבר זה נלמד גם מכללי מס הכנסה (הקלות מס בהקצעת מניות לעובדים), התשס"ג-2003 (להלן ה"כללים") שדורשים דיווח מהעובד (שאינו בעש"ט) ביחס להכנסתו וכן ביחס להחזקותיו באו"פ כל שנה ושנה. יצוין, כי הבחינה שהוזכרה במבחן השני לעיל הינה קשה מבחינה תפעולית לביצוע בכל יום ויום ממועד ההקצאה ועד למועד המימוש. יחד עם זאת, המבחן הנ"ל משקף את המצב הכלכלי לאשורו.

\* הערת מערכת: האמור הינו על דעת הכותבים בלבד ואינו משקף את עמדת רשויות המס.

◆ בתיקון 132 לפקודת מס הכנסה (להלן: "הפקודה"), תוקן סעיף 102 לפקודה, הוספו מסלולי מיסוי, החלים בעת הענקת תגמול מניות או אופציות לעובדים (לרבות דירקטורים בחברה).  
הסעיף מסייג את תחולתו לעובדים שהינם בעלי שליטה, כהגדרת המונח בסעיף 32(9) לפקודה (להלן: "בעש"ט"). לפיכך, בעש"ט מחויבים בגין תגמולם לפי הוראות חלק ב' לפקודה.

◆ מיעוטם של בעש"ט מהוראות סעיף 102 לפקודה, נובע מהסיבות הבאות:

א. רצון להעניק הטבות מס לעובד "הפשוט" ולא לבעש"ט.

ב. בעש"ט אשר עובדים בחברה, הינם המעסיק של עצמם, ומכאן, שבאפשרותם לקבוע לעצמם את הכנסותיהם לאו דווקא ביחס ישיר לעבודתם בחברה ובכך לנצל את הטבות המס וע"י כך יוצר תמריץ שלילי לפעילות במסגרת יחיד, ולהקמת חברות משיקולי מס בלבד.

ג. הענקת תמריצים לעובד "הפשוט", בשל עבודתו בחברה ויצירת הזדהות בין השקעתו של העובד בחברה, לבין התגמול אותו הוא מקבל, אשר הינו פונקציה של עליית ערך מניית החברה בה הוא עובד וע"י כך, עידוד העובד הפשוט לפעילות הונית (חיסכון) הואיל והוא הופך להיות מעורב, ככל בעל מניות.

◆ כמוזכר לעיל, בחינת היותו של העובד בעש"ט נבדקת בהתאם להוראות סעיף 32(9) לפקודה, שקובע כהלישנא:

"בעל שליטה" - מי שמחזיק, במישרין או בעקיפין, לבדו או ביחד עם קרובו באחת מאלה:

(א) ב-10% לפחות מהון המניות שהוצא או ב-10% לפחות מכוח-ההצבעה;

(ב) בזכות להחזיק ב-10% לפחות מהון המניות שהוצא או ב-10% לפחות מכוח-ההצבעה או בזכות לרכשם;

(ג) בזכות לקבל 10% לפחות מהרווחים;

(ד) בזכות למנות מנהל;

"קרוב" - כמשמעותו בסעיף 76(ד);"

ההגדרה המפורטת בסעיף 32(9) נחקקה בתיקון 13 לפקודה תשכ"ח 1968, ס"ח 534, 171. מדברי ההסבר של החוק עולה כי מטרתו של המחוקק הייתה להגביל הוצאות שמשלמת חברה לבעלי השליטה גם עם עסקינן בבעלות עקיפה במניות או ע"י קרוב משפחה.

### כיצד נבחן את היותו של העובד בעש"ט.

◆ לדידנו, יש לפצל את הדיון לשני חלקים. החלק הראשון יפרט את אופן בדיקת בעש"ט והחלק השני יבחן את העיתוי הרלוונטי לבדיקה זו.



## זכאות לפטור בגין דירת מגורים - שאלה של עיתוי ופרשנות וע 1369/03 מסטי יעקב נ' מנהל מס שבח רחובות

◆ הועדה קבעה, כי ניתן להבחין בהבדלים מהותיים בין ס' 2ב49 (לפני ס' 49 לחוק. בעוד שס' 2ב49) לחוק הינו סעיף אופרטיבי הקובע את הפטור והתנאים להענקתו, ס' 49 לחוק איננו כזה, והוא קובע, כמתואר בכותרתו, חזקה משפטית בלבד. גם הסייגים שבסעיפים הנ"ל שונים מבחינת העיתוי. כך קבעה הועדה, כי בעוד שס' 2ב49 מתייחס לדירת מגורים שהייתה לנישום, בעבר, בארבע שנים לפני מועד המכירה, ס' 49 נוקט בלשון הווה: "גם אם יש לו, בנוסף על הדירה הנמכרת". בכך נבדל ס' 49 לעניין העיתוי מהוראת ס' 2ב49 (2) והחזקה שבו אינה יכולה לחול במקרה דנן.

◆ הועדה אף ציינה, כי על הבדלים אלה עמדה ועדת הערר בירושלים בוע' 01/2046 לודמילה מאיר נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור ירושלים [פורסם בנבנ]. הוועדה הלכה בעקבות עמ"ש 70/84 פנחס קדרון, ודברי המלומדים י' הדרי וא' נמדר, וקבעה בין היתר: "ההוראה האופרטיבית לצורך מתן הפטור כלולה בהוראות סעיף 2ב49 (2) ואילו הוראת סעיף 49, איננה לכשעצמה הוראה מבצעת אלא, כאמור לעיל, יש בה קביעת חזקה חלוטה. לא בחזקה לכשעצמה יש כדי להעניק את הפטור ממס, אלא 'הלבשתה' על ההוראה האופרטיבית ובחינת התקיימותם של התנאים המנויים בהוראת סעיף 2ב49 (2). בענייננו, המחוקק הביע דעתו, וזאת אנו למדים מעיון בהוראות החוק השונות, כי בחינתם של תנאים מזכים לפטור נבחנת תמיד על בסיס 'יום המכירה'. כך בבחינת יסודות ההגדרה של 'דירת מגורים וכך בבחינת התקופות שקדמו למכירה לצורך מתן פטורים שונים. נראה, כי לשון הוה הננקטת בסעיף 49 "גם אם יש לו..." משתלבת בהוראות החוק האחרות וכדי להיחלץ ממנה דרוש תיקון לחוק.

סעיף 49 הינו סעיף המעמיד חזקה כפי שמלמדת כותרת השוליים שלה 'חזקת דירת מגורים יחידה'. לאמור גם אם יש בבעלות המוכר דירת מגורים שנתקיים לגביה אחד מהתנאים המנויים בפסקאות (1) ו-(2) ו-(3) לסעיף 49, ואין החוק מחייב כי דירה זו תהא דירת מגורים מזכה, לא יאה בכך כדי לגרוע ממעמדה של דירת המגורים הנמכרת בידי הבעלים כדירתו היחידה לצורך מתן הפטור על פי סעיף 49 (2)".

עפ"י הועדה, הדברים הנ"ל יפים גם למקרה דנן ועל כן החליטה לדחות הערר.

### תוצאה:

◆ הערר נדחה.

ניתן ביום 11.9.2008.

ב"כ העוררים: עו"ד ע. קלס.

ב"כ המשיב: עו"ד ש. כחלון.

◆ ביום 12.6.00 מכרו העוררים דירת מגורים, בגינה קיבלו העוררים פטור ממס כ"דירת מגורים מזכה", על פי ס' 1ב49 (1) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "החוק"). לעוררת 2 היה חלק (1/72) בדירת מגורים, אותו קיבלה בירושה ביום 27.2.01, לאחר מכירת הדירה על ידי מנהל העיזבון, ללא פטור ממס. את עובדת קיומה של דירת הירושה ומועד מכירתה, לא גילו העוררים והיא נתגלתה אגב בדיקה שערך המשיב.

ביום 3.9.02 מכרו העוררים את דירת המגורים נשוא הערר ובגין מכירתה ביקשו פטור מלא ממס על פי ס' 2ב49 (2) לחוק.

◆ המחלוקת העיקרית בערר זה, סבה סביב השאלה, האם בנסיבות המקרה דנן, קמה לעוררים זכות לפטור ממס מכוח ס' 2ב49 (2) לחוק בגין מכירת הדירה נשוא הערר.

ועדת ערר (ת"א): כב' השופט (בדימוס) י. בן שלמה, ד. מרגליות – עו"ד ושמאי, א. מונד – רו"ח:

◆ הכלל הוא, כי הנטל להוכחת זכאות לפטור ממס מוטל על כתפי הנישום הטוען לפטור. כמו כן, חזקה היא, כי ידיעת החוק הינה נחלת שני הצדדים ולא של צד אחד בלבד.

הוועדה קבעה, כי דבר קיומה של דירת הירושה הינו פרט מהותי לעניין הפטור אותו ביקשו העוררים, זאת על אף טענותיהם באשר למעמדה של דירה זו והמחלוקת הפרשנית בשאלה, האם הם זכאים לפטור ממס.

◆ העוררים טענו, כי העוררת 2 לא ירשה דירת מגורים, אלא כסף אותו קיבלה ממנהל העיזבון לאחר מכירת הדירה. עם זאת, ס' 1 לחוק הירושה, התשכ"ה-1965 קובע, כי "במות אדם עובר עזבונו לירשיו". למנהל העיזבון אין חלק בעיזבון, הוא ממלא תפקיד מוגדר ובמלאו תפקיד זה הוא פועל בשם הירשים. זאת ועוד, סעיף 5(ג) (1) לחוק קובע, כי "מכירת זכות במקרקעין הנמנית עם נכסי עיזבון... יראו אותה כמכירת הזכות... בידי הירשים על אף האמור בסעיף 4". מכאן המסקנה, שהעוררת 2 אכן ירשה חלק מדירת הירושה. כאן המקום להוסיף, כי לצורך החוק, מכירת דירת מגורים "יראו מוכר וכן זוג... – כמוכר אחד" (בס' 49 לחוק). הכלל חל על העוררים במידה שווה.

◆ כדי להכריע בשאלה, האם העוררים זכאים לפטור ממס על פי הוראות הסעיפים 2ב49 (2) ו-49, אין להתעלם מהגדרות מפורשות בחוק. בסעיף 1 לחוק נאמר: "דירת מגורים" - דירה או חלק מדירה... והיא בבעלותו או בחכירתו של יחיד, ומשמשת למגורים או מיועדת למגורים לפי טיבה...".

מכאן, שהעובדה, כי העוררים מכרו חלק מדירה שהינו פחות מ- 25%, אינה מעלה או מורידה לצורך הגדרת "דירת מגורים".



מתנה או ירושה

וע 9043/08 גלרנטר ואח' נ' מסמ"ק חדרה

ביניהם שהדבר ניתן במתנה". מתצהירי המנוחה והעוררים עולה קיומו של הסכם מתנה ביניהם. אין כל ראיה, כי המנוחה חזרה בה מהתחייבותה למתן המתנה ולא הוכח קיומו של פגם כלשהו המבטל את המתנה.

◆ בע"א 11/75 ועד הישיבות נ' אברהם מיכאלי ואח' נקבע, כי החזרה ממתן מתנה על פי סעיף 5(ב) לחוק המתנה "... היא זכות אישית הבאה להבטיח "מקום חרטה" וגם זאת רק אם מקבל המתנה לא שינה בינתיים את מצבו בהסתמך על ההתחייבות. כל זה נוגע לתחום הפרטי של הנותן השמור לו עצמו בלבד, וממילא אינה עוברת זכות אישית זו לא למנהלי עזבונו ולא ליורשיו" על מנהלי עזבונו שמונו לבצוע צוואה, החובה לבצע את רצון המנוח כפי שבא לידי ביטוי לפני מותו בלי שחזר בו עד ליום מותו. לנותן המתנה הכוח להעניק מתנה והכוח לחזור בו ממנה. נותן מתנה שנפטר בינתיים, אינו יכול לחזור בו ואין מי שיכול לעשות זאת במקומו.

התוצאה:

◆ הערר נדחה

ניתן ביום: 04.09.08

ב"כ העוררים: עו"ד י. פודיס.

ב"כ המשיב: עו"ד כהן- פרק' חיפה (אזרחי).

◆ המנוחים קלרה ומנחם גלרנטר ז"ל היו הבעלים המשותפים של זכויות בדירה בחדרה. המנוח נפטר ב- 2.7.05 והמנוחה נפטרה ב- 22.12.07. ב- 2.4.08 ניתן צו ירושה לגבי עזבונו המנוחה המצהיר, כי העוררים, שהם ילדיהם של המנוחים הנ"ל, יורשים כל אחד את מחצית עזבונו. ב- 5.5.08 ניתן צו ירושה לגבי עזבונו המנוח המצהיר, כי אשתו המנוחה ירשה את מחצית עזבונו וכל אחד מהעוררים ירש רבע עזבונו. ב- 28.11.07 (עובר לפטירתה של המנוחה), הוגשו למשיב הצהרות של המנוחה והעוררים. המנוחה הצהירה, כי ב- 21.11.07 מכרה ללא תמורה לעוררים בחלקים שווים את כל זכויותיה בדירה הנ"ל. כל אחד מהעוררים הצהיר, כי קיבל את מחצית עזבונו של אמם בדירה הנ"ל. בעקבות פטירתה של המנוחה, ביקשו העוררים לבטל את עסקת המתנה. המשיב סירב לכך.

ועדת ערר (חיפה)-כב' הש' (בדימ') מ. סלוצקי, ג.חקאלי-גולן, רו"ח וא.שניאור, עו"ד:

◆ על עסקת מתנה חל חוק המתנה תשכ"ח-1968 הקובע בסעיף 2 לחוק, כי "המתנה נגמרה בהקניית דבר המתנה על ידי נותן המתנה למקבל תוך הסכמה

**לא ניתן לעקוף הלכה מחייבת של ביהמ"ש העליון עמ"ה 1017/07 המועצה האזורית בקעת הירדן נ' פ"ש עפולה**

חבה בחובות החלות על מועצות אזוריות שבתחומי המדינה!?", הואיל והסוגיה הוכרעה בפסיקת בית המשפט העליון בע"א 4949/97 מעלה חבר – אגודה שיתופית חקלאית להתיישבות בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים, שם נדחה ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בירושלים (כב' הנשיא ו' זיילר) שפסק, כי אגודה שיתופית בתחומי יהודה ושומרון חייבת במס מעסיקים. בית המשפט העליון אימץ את פסק הדין של בית המשפט המחוזי, על הטעמים שהוטעמו בו. לפיכך קבע ביהמ"ש כי מתבקשת המסקנה, כי מועצה אזורית שבאזור יהודה ושומרון חייבת בתשלום מס מעסיקים.

◆ ביהמ"ש קבע, כי תחולתה של הלכת מעלה חבר על העניין שלפנינו נובעת מכוחו של עקרון התקדים המחייב. נקבעה הלכה, לפיה חוק מס מעסיקים חל על חבר בני אדם באזור יהודה ושומרון. מכוחה של הלכה זו – על המערער, "אזור ישראל" על פי האמור בגדרו של סעיף 3א לפקודת מס הכנסה, חל חוק מס מעסיקים.

תוצאה:

◆ הערעור נדחה.

ניתן ביום 14.9.08

ב"כ המערער: עו"ד ג. בלנגה.

ב"כ המשיב: לא צויין.

◆ המערערת היא מועצה אזורית, המצויה באזור יהודה ושומרון. בערעורה היא טוענת, כי אין היא חייבת בתשלום מס מעסיקים, הואיל וחוק מס מעסיקים, התשל"ה-1975 (להלן 'החוק' או 'חוק מס מעסיקים') איננו חל על תושבי האזור. המשיב לא קיבל את עמדתה ועמד על חובתה לשלם מס מעסיקים.

◆ לטענת המערערת, המשפט הבינלאומי הפרטי מחייב חקיקה מפורשת, על מנת שחוק המדינה יחול על האזור. על כן, על מנת שהחוק בו עסקינן יחול על תושב האזור היה על המחוקק לומר את דברו באופן מפורש, בין באורח ישיר ובין באמצעות המפקד הצבאי, ומשלא עשה כן כי אז מתבקשת המסקנה, כי אין תחולה לחוק על תושב האזור. עוד טענה המערערת, שבעוד שהמחוקק אמר את דברו במפורש ביחס לתחולתם של דיני מס אחרים, הוא שתק ביחס לתחולת חוק מס מעסיקים, ולכן יש לראותו כמי שהתכוון, בשתיקתו, שלא להחיל את החוק על תושבי האזור.

ביהמ"ש המחוזי בנצרת - כב' הש' א. אברהם:

◆ ביהמ"ש קבע, כי הוא אינו נדרש לשלל הטענות שהעלתה המערערת בערעורה, ובכלל זה טעמים שבצדק ואף העיר: "הכיצד עשויה מועצה אזורית, הנהנית מתקציב המדינה וכו', לטעון כי אין היא



## הפרשי הון ובחירה הנישום בקו טיעון אחיד עמ"ה 829/06 מיכאל ורבקה קדר נ' פקיד שומה חיפה

### ביהמ"ש המחוזי חיפה, כב' השופטת ש. וסרקרוג:

◆ הצהרת הון מבוססת על נתונים שהם כולם בידיעת הנישום. העובדה שהנישום מסתייע בעזרת "מומחה" בתחום, אין בה כדי להפחית מאחריותו של המצהיר. הידיעה בדבר ההיקף הכולל של רכושו נכון להגשת הצהרת ההון, היא של הנישום. אי הכללת נתונים עובדתיים הנוגעים לנכסים למועד המוצהר, מורה – בהעדר ראיות אחרות – על העלמת נתונים נדרשים, המסמיכים את המשיב לבצע שיחזור ההצהרות.

◆ משנתגלה גידול בהון, ההנחה היא שקיים מקור הכנסה החייב במס, שאינו מדווח. חזקה זו ניתנת לסתירה. לנישום הידיעה על מקורם ועליו לספק הסברים. נטל זה קיים, גם אם ספריו של הנישום לא נפסלו, בהיות המחלוקת במהותה לבר-פינקסית, לכן על המערער מוטל נטל השכנוע להציג הסברים לגידול זה באמצעות מסמכים וראיות אחרות.

במקרים של העברת כספים בין בני משפחה, שמורה הזכות לנישום להוכיח, כי הייתה העברת כספים מהקרובים לקופה המשותפת של בני המשפחה, אולם הנטל במקרה זה המוטל על המערער הוא לא רק להוכיח את המתנה אלא גם את היקפה.

הנטל להציג הסברים וראיות אובייקטיביות למתן ההלוואה או המתנה מוטל על הטוען להעברה. הסמכות להוציא שומה לפי מיטב השפיטה, אינה מקנה בידי המשיב הסמכות להוציא שומה שרירותית, אלא על המשיב להוציא שומה על פי מרב הנתונים שנאספו לגבי הנישום הספציפי. על המשיב לעגן שומתו בנתונים ולהצדיק סבירותה.

◆ לעצם השומה, קבע ביהמ"ש, כי כאשר השומה שהוצאה מבוססת על הפקדות שהיו בבנק מעבר למחזור המדווח, רשאי המשיב, בהעדר הסבר דווקני מפורט ומלא בנוגע לכל הפקדה – להוסיף את הסכומים להכנסתו של המערער באותה שנה.

◆ לעניין הסבריו של המערער להפרש ההון לפיהם קיבל הלוואה מגיסו, לא קיבל ביהמ"ש את הגרסה הזו וקבע, כי שומה לפי מיטב השפיטה נועדה להטיל מס אמת על הכנסת אמת. אמנם הנישום רשאי להשיג על השומה ולתקוף אותה ואת כול רכיביה, אך אין לאפשר לנישום התנהלות מניפולטיבית ועליו לבחור בקו הטיעון העובדתי והמשפטי אותו הוא חפץ להציג. אין לאפשר בשלב הערעור לאמץ גרסה עובדתית שונה, שאם לא כן ייהנה מפרי מעלליו ויצא פטור בלא כלום, אף שהעלים הכנסות ונקט בקו הגנה שקרי עד שלב הערעור.

#### תוצאה:

◆ הערעור נדחה.

ניתן ביום: 5.10.08.

ב"כ המערער: עו"ד ש. חמו.

ב"כ המשיב: עו"ד ס. בוקובצקי. פרק' חיפה (אזרחי).

◆ המערער ורעייתו הינם זוג נשוי. בני הזוג עבדו במשך שנים כשכירים במקומות עבודה שונים, ובין היתר היו תקופות בהן היו מובטלים. בשנת 2000 עבד המערער כעוסק זעיר בשוק ומכר בעזרת רכבו אביזרי אופנה פשוטים וזולים. החל מחודש אוגוסט לשנת המס 2001 עד לחודש אוגוסט 2004, ניהל המערער עסק ליבוא ושיווק סיטונאי וקמעונאי של אביזרי אופנה. עיקר הפעילות הייתה מכירת הסחורה בשווקים שונים בצפון וכן בחנות במושב צרופה, בה גם היה מחסן בו אחסן המערער את המלאי. המערער שכר את המחסן במושב צרופה שהיה עשוי ממבנה פח על מנת לאחסן בו את מלאי הסחורה שהגיעה מסין וממחסן זה יצא לשווק את מרכולתו (להלן: **המחסן**). ביום 26/2/03 נפרץ המחסן ונגנבה ממנו סחורה אשר לא בוטחה.

◆ בין המערער לשלטונות מס ערך מוסף נערך הסכם שומה, לפיו סוכם, כי המערער ישלם סכום מע"מ של 115,000 ₪.

המערער הגיש הצהרת הון לשנת המס 2002. הצהרת הון נוספת נדרשה ליום 31/12/95. הצהרה זו הוגשה ללא אסמכתאות שיש בהן לבסס פרטי ההצהרה. לכן, הונו של המערער שוחזר על ידי המשיב, על-פי מאגרי מידע. בהשוואה בין הצהרות ההון, נמצא הפרש הון בלתי מוסבר בסך 1,561,323 ₪.

◆ **לטענת המערער**, בנוגע להפרשי הון, מדובר בחובות לספקים, והכרטיס של הספק העיקרי – חב' הופ, כלל לא נבדק. עוד טען המערער **לראשונה** במסגרת הליך הערעור בבית המשפט, במסגרת מתן הסברים להפרשי ההון שנמצאו, כי ההפרש שנמצא הוא בגין חוב לגיסו, משנת 2001.

טענה נוספת שעלתה היא כי היה על המשיב לקחת בחשבון את ההסדר אליו הגיע עם שלטונות מע"מ ואין המשיב יכול להתעלם מקביעות של גוף אחר של אותה רשות מס, באותו עניין ולגבי אותו נישום. לכן, לפי סכום המע"מ אשר שילם המערער, הרי שההכנסות היו בסך 638,889 ₪ בהתאם לחישוב של 18% מע"מ ששולמו בסך של 115,000 ₪.

◆ **לטענת המשיב**, הנתונים העולים מדוחות המערער בלתי סבירים. בנוסף מצא המשיב, בבדיקת חשבונות הבנקים של המערער לשנים 2001-2004, הן בחשבונות העסקי והן בחשבונות הפרטי, ולאחר נטרול אותם הסכומים שהמערער הוכיח כי אינם קשורים לפעילות העסקית, הפקדות עסקיות רבות מעל למחזורים המדווחים, וזאת גם לאחר הפסקת הפעילות העסקית באוגוסט 2004. כמו כן הצביע המשיב על הליקויים שנמצאו בהצהרות ההון – ליקויים שהמערער מודה למעשה בקיומם, אך טוען לטעויות שבתום לב, ובהשמטות בהיסח הדעת; וכן על קיום הפרשי הון משמעותיים העולים על 1.5 מיליון ₪.



**כנס FCM בפאריס**

עפ"י הודעת לשכת רואי החשבון בישראל, בתאריך 28.11.2008 בין השעות 08:30-18:00 יתקיים בפאריס, צרפת, כנס בנושא: **"אגן היס התיכון באלף החדש: אינטגרציה ופיתוח – תפקידו של מקצוע ראיית החשבון"**. בין הנושאים שיידונו בכנס: אינטגרציה אזורית – פיתוח כלכלי; המשבר הפיננסי העולמי – ההשפעה על אזורנו; חינוך – פרויקטים בינ"ל והכשרה ועוד. כלל ההרצאות יתורגמו סימולטנית לאנגלית / צרפתית. לפרטים נוספים נא ליצור קשר עם איריס עופרי, מתאמת קשרים בינלאומיים בלשכת רו"ח במייל: [iris-o@icpas.org.il](mailto:iris-o@icpas.org.il) או בטלפון: 03-5116643. לפרטים נוספים, צפה/י בהודעה.

**לשכת עוה"ד - רפורמה בהוצל"פ**

**לשכת עורכי הדין** רושמת הישג לא מבוטל במליאת הכנסת במסגרת המאבק הציבורי שניהלה נגד סוגיות, שהועלו ברפורמה בהוצאה לפועל. מליאת הכנסת אישרה ביום 4.11.08, את הרפורמה בהוצאה לפועל. בנוסח החוק שאושר, התקבלה עמדת הלשכה באשר לקביעת התעריף המינימאלי של שכר טרחת עורך דין בהליכי הוצאה לפועל, לפיה המועצה הארצית של הלשכה היא שתקבע את התעריף באישור השר ובנוסף אושרה עמדת הפרשה בסוגיית מאסר חייבים בהליכי הוצאה לפועל, שגיבש ראש הלשכה, **עו"ד יורי גיא-רון**, ואשר אושרה כעמדת הוועד המרכזי, לפיה יש לעשות בהם שימוש כמוצא אחרון.

**יחסי ממון – ללא קשר למועד הגירושין**

בעקבות פעילות אינטנסיבית של נציגי לשכת עורכי הדין בכנסת, **עוה"ד אד פרידמן, אבנר זינגר, אורי צפת ויעל גויסקי**, אישרה המליאה תיקון לחוק יחסי ממון - איזון משאבים לפיו מועד חלוקת הרכוש בין בני הזוג לא יהיה קשור במועד הגירושין. עפ"י הודעת לשכת עוה"ד, מטרת התיקון, כפי שסבורה הלשכה, הינה להקל על בני זוג שעוברים הליכי גירושין, בכך שהתלות הכלכלית לא תימשך תקופה ארוכה לאחר שהצדדים פסקו להתנהג כתא משפחתי אחד. התיקון יאפשר לכל בן או בת זוג למצות את זכויותיו הכלכליות לאחר כישלון הנישואין מבלי להיות חשוף לפתחי את הקישורית לצפיה בתיקון המוצע.

**אבא גנוב (לא הסרט)**

**בית משפט השלום בתל אביב** שחרר השבוע תחת מגבלות את השחקן **יהודה ברקן** בחשד להעלמת הכנסות במאות אלפי ₪ בשנים 1999 ואילך. עפ"י הודעת רשות המסים, במהלך חקירה נגד **רועי ברקן** וחברת **דו"ר מילניום בע"מ**, המתנהלת **במחלקת חקירות מס הכנסה תל אביב והמרכז**, עלו חשדות לעבירות על פקודת מס הכנסה נגד יהודה ברקן, שחקן, במאי ומפיק ובשנים האחרונות מפיק ומרצה באירועים של חזרה בתשובה. על פי החשד, בשנים 1999 ואילך, ליהודה ברקן הכנסות במאות אלפי שקלים מהרצאות בכנסים של חזרה בתשובה. לחשוד הכנסות, בין היתר, מעמותות ערכים ומרדיו קול חי. לפי הודעת הרשות, כנגד הכנסות אלו יצאו חשבוניות של חברות שונות הרשומות על שמות בניו של יהודה ברקן. חברת **דו"ר מילניום בע"מ** רשומה על שם רועי ברקן וחברת **אולפני זהב בע"מ** רשומה על שמו של עידו ברקן. מהבקשה שהוגשה לבית המשפט עולה, כי מאחר והחשוד מצוי בהליכי פשיטת רגל ולא יכול היה להיות בעל מניות בעצמו, החברות נרשמו על שמות בניו. עוד עולה, כי הכנסות החשוד נרשמו בחברות **דו"ר מילניום** ו**אולפני זהב**. חברת **דו"ר מילניום** הגישה דוחות לשלטונות מע"מ עד לשנת 2002 בלבד ובדוחותיה אלו לא כללה את כל הכנסותיה. לפקיד השומה לא הגישה דוחות כלל. כמו כן הוצאו גם תלושי שכר כוזבים על שם רועי בנו, שלא עבד בחברה. עפ"י הודעת הרשות, החשוד הודה בחשדות המיוחסים לו.

**מבצע אכיפה בפ"ת**

מבצע ביקורות ניהול ספרים נערך בשבוע האחרון ע"י **משרד השומה פתח תקווה**. כ-100 ביקורות נערכו ע"י צוותים של מבקרי ניהול ספרים וחוקרי מס הכנסה בענפי המסחר והשירותים ובאזור התעשייה. עפ"י הודעת הרשות, ממצאי הביקורות מורים על אי רישום תקבולים אצל 18% מהעסקים המבוקרים, נגדם נפתחו תיקי חקר. משרד השומה פתח תקווה מודיע, כי במהלך החודש הקרוב יערך מבצע גביה ואכיפה רחב היקף ובמהלכו יופעלו הליכי אכיפה נגד סרבני מס בתחום השיפוט של המשרד, לרבות סרבני תשלומי מקדמות וניכויים. **משרד השומה קורא לציבור הסרבנים להזדרז ולהסדיר את החובות וכך להימנע מאי נעימויות**.



מס פקס מערכת ושיווק: רוך מנחם בין 132, מגדל עזריאלי 1  
 תל אביב 67021; טל. 03-6966416 פקס. 03-6953991 [masfax@bezeqint.net](mailto:masfax@bezeqint.net)

מערכת העיתון תשמח לקבל פניות, הערות והארות, לגבי סוגיות ושאלות שמתעוררות בתחום המס במישור הפילי, האזרחי, איסור הלבנת הון ונושאים אשר ברצונכם שיקבלו התייחסות / ניסוי. האמור בעיתון זה אינו מהווה יעוץ מקצועי, חוות דעת, סקירת המצב המשפטי ו/או הדין הרלבנטי. טל. 03-6966733 (למקרים דחופים: 054-4492973) פקס. 03-6966744

אין לצלם, להעתיק או להפיץ בדרך אחרת ניליון זה, או חלקים ממנו, ללא היתר מכתב ומראש מהעורכים.