



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

גיליון 487 יום ה' 26 בפברואר 2009

השבוע בגיליון

עדכונים מהשטח

תאור

פסיקה

מחוץ לחוק

עדכונים מהשטח

שאלות ותשובות - פיצויים על נזק עקיף בעקבות מבצע "עופרת יצוקה"

◆ בנוסף, ביום חמישי, 26.2.09, בשעות 14:00-12:00 יארח פורום אתר עוז www.oz.gov.il את עו"ד דוד רוטנברג מרשות המסים, היועץ המשפטי של קרן הפיצויים, שיענה לשאלות בנושא. בעלי עסקים ותושבי הדרום מוזמנים להשתתף באירוח בפורום ולשלוח את שאלותיהם. רשות המסים מקיימת במהלך השבוע כנסי הדרכה לציבור הרחב בערים באר-שבע, אשקלון ואשדוד בהם ניתן לקבל הסברים בדבר נוהלי הפיצוי. בנוסף מפעילה הרשות מוקד לפניות באמצעות דוא"ל: nezekakif@mh.shaam.gov.il או בפקס 03-7113329.

◆ לאחרונה אושרו בוועדת הכספים של הכנסת התקנות למתן פיצויים עבור נזק עקיף, שנגרם לענפי המסחר התעשייה, השירותים החקלאות והתיירות בין התאריכים - 27.12.2008 ל-19.1.2009. זאת על פי החלטת הממשלה על מתן פיצוי על נזקים עקיפים שנגרמו בשל הלחמה בדרום. על פי התקנות, רשאי כל ניזוק באזור הקובע, להגיש תביעה בגין נזק עקיף באחד מתוך שלושת המסלולים: **מסלול שכר עבודה**, **מסלול מחזורים ומסלול הוצאות שוטפות**. תנאי להגשת תביעה בכל אחד מן המסלולים, הוא כי שולמה משכורת לעובדים שנעדרו בשל המצב הביטחוני.

◆ רשות המסים פרסמה באתר הרשות [מסמך שאלות ותשובות](#).

הודעה בענין פתיחת משרדים לקבלת קהל

הדוחות לצורך מדידת הארכות לחברות (למייצגים משדרים) עד וכולל ה-1.3.2009. לפיכך, ביום ה' ה-26.2.2009 וביום א' ה-1.3.2009 יהיו משרדי השומה פתוחים לקבלת הדוחות כאמור בשעות הקבלה הרגילות בלבד.

◆ ביום 25.2.09 פרסמה הודעה מטעם סמנכ"ל בכיר שירות לקוחות של רשות המסים, בענין: **פתיחת משרדים לקבלת קהל**. עפ"י ההודעה, בשונה מהכללים שנקבעו בהוראת ביצוע 6/2008 בנושא: "נוהל מתן ארכות להגשת דוחות מס הכנסה לשנת 2007", מיום 23.6.2008, הוחלט לאפשר הגשת

פורסם הדו"ח החצי שנתי של מערכת בתי המשפט

וכפועל יוצא – הטבת השירות המוענק לציבור המתדיינים. ◆ הדו"ח כולל מידע מקיף אודות פעילותה של הרשות השופטת במחצית השנה האמורה, ולראשונה נכללים בו נתונים אודות הכרעות הדין שניתנו בערכאות השונות.

◆ ביום 8.2.09 פרסם הדו"ח החצי שנתי של מערכת **בתי המשפט** למחצית השנייה של שנת 2008. הדו"ח חותר להציג את פרטי פעילותה של מערכת בתי המשפט בתקופה האמורה תוך שקיפות ובהירות, ובד בבד להתחקות אחר המגמות העולות מן הנתונים, במטרה להמשיך ולפעול לשיפור המערכת,



השבת תשלום ששולם כדין - חוקי המס מול היטל השבחה אורי גולדמן, עו"ד גולדמן ברון – משרד עורכי דין

הסעיף הני"ל, וקבע, שאם טובין ששולם מס קניה על מכירתם לא נמכרו לבסוף, יוחזר המס ששולם עליהם.

◆ **לעניין מס הכנסה**, כידוע, עסקינן בדיווח בדיעבד, קרי דיווח המאוחר להתרחשות אירוע המס, לרבות ככל שהדבר מתייחס לתשלום ביתר. בנוסף, סעיף 23א. **להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות)**, **התשל"ג** – 1973 נותן מענה פרקטי למקרה של ביטול עסקה או שינוי תנאיה, וכפועל יוצא- זיכוי. יישום ההוראות נותן לנישום האפשרות להקטין או לשנות את מחזור עסקיו בהתאם לשינויים. בנוסף, העיקרון מצא את ביטוייו, באמרת אגב אמנם, גם לגבי מס רווח הון, במצב בו בוטלה העסקה שיצרה לנישום את רווח ההון, שבגינו שולם מס (עמ"ה 1206/00 **רפאל נ' פ"ש כפ"ס**).

◆ אלא מאי? לענין היטל השבחה- הדבר שונה במקצת, שכן בהסדר הנורמטיבי בדבר היטלי השבחה, המצוי בתוספת השלישית לחוק התכנון והבניה, **תשכ"ה-1965**, חסרה הוראה חקוקה המסדירה השבה במקרה של תשלום כדין (במובחן מתשלום ביתר או בטעות). מקרה כזה הגיע לאחרונה (9.2.09) לפתחו של ביהמ"ש המחוזי בירושלים, כב' השופט צ. זילברטל, **בת"א (י-07/9224 הפטריארך היווני אורתודוכסי של ירושלים נ' הוועדה המקומית לתכנון ובניה לירושלים** (פורסם באתר בית המשפט) (להלן: "**ענין הפטריארך**"). באותו ענין השאלה (העיקרית) שנשאלה היא - האם חייבת הרשות להשיב לבעל מקרקעין היטל השבחה, **שנגבה כדין** עקב מתן תוקף לתכנית מתאר מקומית שהשביחה את המקרקעין עליהם היא חלה, לאחר שפג תוקפה של תכנית זו על-פי הוראותיה-שלה וזאת מבלי שיש הוראת חוק המורה כך.

◆ בענין הפטריארך ניסו התובעים להקיש מהוראות החוק והפסיקה הנזכרים לעיל וללמוד מהן על קיומו של עקרון משפטי בדבר השבת מס כאשר אירוע המס מתבטל, אלא שהרשות טענה מנגד, שניתן ללמוד מקיומן של הוראות אלה בהקשרים אחרים על כך שלענין היטל השבחה מדובר בהסדר שלילי דווקא (טענה מקוממת, בלשון המעטה).

◆ ביהמ"ש המחוזי קיבל את ערעור הפטריארך והעמיד את הרשות על מקומה, לאחר שניתח את חוקי המס ואת פרשת אלקה בפרט וקבע, כי הדברים שנאמרו שם יפים לענייננו אף מקל וחומר, ולפיכך: "**כאשר מתבטל אירוע המס שבעטיו נוצרה החובה לשלם היטל השבחה, כך שהשבחה כבר אינה קיימת עוד, אין זה ראוי שהרשות תוסיף ותחזיק בהיטל ששולם וקמה חובה להשיב את ההיטל...** לא יהא זה ראוי ליתן תוקף לתוצאת מס שאינה צודקת, היוצרת "עיוות מס" ... על כן, גם בהעדר הוראה מפורשת בחוק, ראה בית המשפט לנכון להגיע לתוצאת מס צודקת בדרך של יישום עקרונות יסוד המקדמים את תכלית החקיקה, ולא ראה את שתיקת המחוקק כיוצרת הסדר שלילי". אשר לבסיס הפוזיטיבי לקיומה של חובת השבה במקרה זה, נקבע, כי הוא מצוי בחוק עשיית עושר ולא במשפט, **תשל"ט-1979**.

◆ לא אחת אנו נתקלים בביטולו של "**אירוע מס**" (ארוע שבשל התרחשותו נוצרה חבות בתשלום מס), לבטח בנסיבות התקופה והמצב השורר במשק. במקרה כזה, כעיקרון, הרשות תשיב את המס ששולם. עיקרון זה עובר כחוט השני בחוקי המס ובפסיקה, שהכירו בכך, שאחת מהתכליות שביסוד חוקי המס, היא התכלית של "**גביית מס אמת**", שלשם הגשמתה, לא יהא זה ראוי ליתן תוקף לתוצאת מס שאינה צודקת, היוצרת "עיוות מס", הואיל והנישום ישלם מס, אף כי העילה שעמדה ביסוד גבייתו חלפה לה מהעולם.

◆ בחוקי המס השונים, והפרשנות להם זכו בפסיקה, ניתן למצוא דוגמאות לגישה המשקפת את התכלית כאמור, אלא שהפסיקה העמידה כללים מחמירים להכרה בביטול, בנסיבות הנבדקות כל תיק לגופו:

◆ סעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין (**שבח ורכישה**), **תשכ"ג-1963** קובע, כי: "**המנהל יחזיר מס אם הוכח לו כי נתבטלו מכירת זכות במקרקעין או פעולה באיגוד מקרקעין ששולם עליהם מס**".

רשות המסים ערה לעובדה שבשוק המקרקעין שכיחים ביטולים של מכירות זכויות במקרקעין, ור' לצורך הענין חוזר מ"ש 26/92, לפיו: "**לכאורה, יש להכיר בכל בקשת ביטול של מכירה, פרט למקרים בהם יש חשד לביטול מלאכותי, הבא בעקפיין למנוע תשלום מס בגין מכירה נוספת או מסיבות אחרות...**" לענין זה יצויין, כי עפ"י דין, הנטל להוכחת הביטול הוא על הטוען (ר' ע"א 307/85, **מנהל מס שבח נ' עידית זמר**).

◆ סעיף 49 לחוק מס ערך מוסף, **תשל"ה-1975**, קובע, כי: "**הוצאה חשבונית לגבי עסקה החייבת במס והעסקה או מקצתה לא יצאה לפועל או נתבטלה או חלה טעות בחשבונית - ישולם המס לפי החשבונית כל עוד לא בוטלה או תוקנה**" הסעיף זכה בפסיקה לפרשנות המורה על השבת המס אם העסקה שבגינה הוא שולם לא הושלמה עקב כך שלעוסק לא שולמה בפועל תמורתה, הואיל ומדובר ב"חוב רע" (רע"א 2112/95 **אגף המכס ומע"מ נ' אלקה אחזקות בע"מ**) (להלן - "**פרשת אלקה**"). בפרשת אלקה נפסק, כי תכלית החקיקה הפיסקאלית היא: "**להשיג צדק, להיות סבירה, לדור בהרמוניה חקיקתית עם דברי חקיקה אחרים, להגשים זכויות יסוד, ביניהן זכות הקניין, ולשמור על ניטרליות המאפיינת דיני מיסים ראויים**". על רקע תכליות אלה, נקבע בפרשת אלקה, כי עוסק זכאי להחזר מע"מ בגין חובות אבודים, וזאת על אף שתוצאה זו עמדה בניגוד לתכלית הסובייקטיבית של החקיקה, כפי שעלה מדברי ההסבר, ועל אף שיישום הפסיקה היה כרוך בקשיים מעשיים לא מעטים, כפי שפורט באותו ענין. ביהמ"ש העליון קבע, שהפרשנות לפיה העוסק אינו זכאי להחזר מע"מ ששולם בגין חובות אבודים, מביאה לתוצאה בלתי סבירה ובלתי צודקת שיש עימה פגיעה בזכות הקניין של העוסק.

◆ סעיף 27 לחוק מס קניה (**סחורות ושירותים**), **תשי"ב-1952**, קובע, כי מס יוחזר למי ששילם אותו אם יוכח למנהל, בין היתר, כי: "**(1) טובין שעליהם שולם המס לא נמכרו, למעט אלה שהמס עליהם שולם בעת ייבואם; (2) שירותים שעליהם שולם המס לא ניתנו...**" בע"ש (ב"ש) 1550/04 **תדמור תעשיות עין צורים בע"מ נ' מע"מ ב"ש**, פירש ביהמ"ש המחוזי את



העיתון המקצועי לענייני מסים

מוניטין לתחנת דלק

עמ"ה 1013/01 גוטמן משה נ' פקיד שומה ת"א 3

◆ **עסקת מכירת זכויות לילך בתחנת בן צבי לפז** – לילך בדיווחיה, סיווגה את סך כל הסכום שקיבלה בעסקת פז כתמורה עבור מכירת מוניטין. המשיב חולק על קביעה זו וסבור, כי המדובר במכירת זכות, במישור ההוני, שאינה מוניטין. לשיטתו, גם אם נצבר מוניטין, הרי זה שידך לפז ולא ללילך.

◆ **העברת הכספים מלילך ל"גז מרכז"** – לטענת המשיב, המערערת אינה יכולה לתבוע את הכספים שהעבירה לילך לחברה האחות כהוצאה שוטפת. לדבריו, הוצאה זו אינה עומדת בתנאים המנויים בסעיף 17 לפקודה ואין להכיר בה. לחילופין סבור המשיב, כי העברה זו הינה עסקה מלאכותית שמטרתה הינה הפחתת מס בלתי נאותה.

ביהמ"ש המחוזי בת"א, כב' הש' מ. אלטוביה:

◆ בהסכמים שנערכו בין לילך לפז לא מוזכר, כי המדובר במכירת מוניטין. לצורך סיווגה של עסקה, ובכלל זה הגדרתו של ממכר, תיבחן תוכנה בהתאם למהות הכלכלית שלה. אין "הלבוש" אשר שיוו לה הצדדים לעסקה בבחינת חזות הכל. הלכה היא, כי על המערער הטוען למכירת מוניטין מוטל להוכיח קיומם של מוניטין. זאת גם במקום בו הסכימו הצדדים לעסקה במפורש, כי זהו "הממכר". הנשיאה בנטל זה אכן תהא קשה יותר, מקום בו ההסכם אינו אומר דבר וחצי דבר אודות העברתם של מוניטין. עם זאת, בחינת המהות האמיתית של העסקה, אינה טענה שרק המשיב רשאי להעלותה או שהיא פועלת רק לצרכיו. בחינת המהות האמיתית, היא 'מבחן על' לשם הגעה אל המהות הכלכלית הממשית של עסקה ובהמשך לכך לשומת האמת.

בפסק הדין, בית המשפט קובע, כי קיים מושג של מוניטין בתחנות דלק, וכי לאור הגידול במכירות נובע המוניטין שצברה התחנה בזכות מפעילה. לאחר מכן, בוחן בית המשפט האם ישנם הסממנים המעידים על כך, שהמוניטין אכן נמכר עם מכירת העסק, ונמצא למד כי אכן סממנים אלו מצויים בצורה מובהקת בהסכם להעברת תחנת בן צבי, בעוד בהסכם להעברת תחנת אילת סממנים אלו אינם קיימים כלל. מכיוון שההסכם שנחתם עם פז כלל גם תנית אי תחרות, קבע בית המשפט שווי לתניית אי התחרות וחייב ברווח הון בגינו בגין שאר התמורה אכן קבע בית המשפט, כי מדובר במכירת מוניטין.

לגבי שערך הפקדונות, קבע בית המשפט כי בפועל, הלכה למעשה, יש לשערך את כספי הפיקדון. ואולם לגבי העברת הכספים מלילך לגז מרכז, לאור היחסים המיוחדים שבין שתי החברות, ולאחר ניתוח העובדות, קובע בית המשפט, כי אכן אין להכיר בהעברה זו ויש לייחס את כל רווח ההון ללילך.

תוצאה:

◆ הערעור נתקבל בחלקו.

ניתן ביום: 22.2.2009.

ב"כ המערער: עו"ד ג. ברון.

ב"כ המשיב: עו"ד א. בורשטיין - מוזס.

◆ פסק הדין דן במכירה של זכויות בשתי תחנות דלק, לפז. הזכויות בתחנה הראשונה (להלן: **"תחנת אילת"**) נרכשו על ידי מר גוטמן ואילו הזכויות בתחנה השנייה (להלן: **"תחנת בן צבי"**) נרכשו על ידי חברת לילך שיווק דלק ושירותים בע"מ (להלן: **"לילך"**). בשני המקרים לילך היא זו שהפעילה את התחנות. כמו כן בשני המקרים, בעת רכישת התחנות, הופקד בפז פיקדון שבהסכם לגביו נכתב, כי אינו נושא ריבית והפרשי הצמדה. החל משנת 1982, שימשה לילך כקמעונאית מטעמה של פז הן בתחנת אילת והן בתחנת בן צבי. בפועל, החברה היא ששיווקה ומכרה את מוצרי הנפט בשתי התחנות, מבלי שפז תתנגד לכך. בשנת 1992 הוקמה על ידי בעלי המניות, בחלקים שווים, חברת גז מרכז (מ.ג. 1985) בע"מ ("גז מרכז"), שמטרתה שיווק גז לצרכנים פרטיים ומסחריים.

בתאריך 29.9.1997 נכרתו שורת הסכמים, שמטרתם העברת כל הזכויות בתחנות, בצידוד שבהן וכן בזכויות במקרקעין בתחנת בן צבי, לידי פז.

◆ **בהסכם ראשון** שבין גוטמן ולילך לבין פז, נמכרו הציוד והזכויות בתחנת אילת לפז ובוטל ההסכם הקמעונאי המתייחס לתחנה. הואיל ולילך שימשה הלכה למעשה כקמעונאית בתחנה ומטעמים נוספים, נחתם באותו יום, בין לילך וגוטמן, זיכרון דברים, בו הוסכם, כי סכום התמורה הכולל יחולק ביניהם.

◆ **בהסכם שני** בין לילך לבין פז, נמכרו הציוד והזכויות בתחנת בן צבי לפז, ובוטל ההסכם הקמעונאי המתייחס לתחנה.

יום לאחר שלילך קיבלה מפז את התמורה, העבירה לילך לחברה האחות, "גז מרכז", סך של 8,070,000 ש. זאת בהסתמך על "הסכם פשרה" שאינו נושא תאריך, אשר על פיו, לטענת המערערים, אמורה היתה לילך לפצות את "גז מרכז" בשל ויתורה של "גז מרכז" על תחרות בשוק הגז.

לילך דרשה את הסכום שהעבירה ל"גז מרכז" כהוצאה שוטפת בדו"חותיה לשנת 1997. בכך, "איינה" למעשה את חבות המס שלה בגין התשלומים שקיבלה מפז באותה השנה. עובר להעברת הכספים מלילך ל"גז מרכז", היתה האחרונה מצויה בהפסדים לצרכי מס.

הסוגיות שבמחלוקת:

◆ **עסקת מכירת זכויות גוטמן בתחנת אילת** – התמורה שקיבל גוטמן, נחלקה למכר הזכויות תוך סיווגן כמכירת מוניטין, וכן למכר הפיקדון, שהפקיד במסגרת מינויו כקמעונאי בתחנה, כשהוא משוערך. לשיטת המשיב, לאור המבחנים שנקבעו בפסיקה, אין לראות את מכירת הזכויות כמכירת מוניטין. בנוסף, לא קיבל המשיב את טענת המערער, כי פז הסכימה לשלם ללילך עבור הפיקדון את עלותו המשוערכת. לפיכך לילך לא שילמה למערער עבור הפיקדון, אלא את סכומו הנומינלי. התמורה ששולמה לגוטמן, כולה, על פי המשיב, היא תמורה החבה במס רווח הון "רגיל".



נכונותה להיות שותפה בעסק. שותפות היא בגדר הסכם שנערך על בסיס אומד דעתם של השותפים לו. התערבות של בית המשפט לעניין זה גם בתחום המס, תוך צמצום עקרון חופש החוזים, צריך שתיעשה על דרך הצמצום. לפיכך, מכלל האפשרויות שהועלו על ידי המשיב לקביעת השומה, יש לקבוע כי החלופה המתאימה היא, הכנסות השותפות מיוחסות למנוח, והשאלה היא, האם אלה נובעות מ"יגיעה אישית"; אם כן, מה היקפה של היגיעה האישית, ואם לאו, האם יש להורות על פטור מצומצם לפי סעיף 9(ב) לפקודה.

◆ כדי שנישום יהיה זכאי לפטור הקבוע בסעיף 9(ב) לפקודה, חייב הוא להוכיח כי ההכנסה הינה מ"יגיעה אישית" שלו, כלומר פעילות אינדיבידואליות של ממש של הנישום הנכה, אשר הביאו לצמיחת ההכנסה. המבחן הוא למעשה מבחן כפול, הן ראייה בדבר תחולתו של הפטור בגין הכנסה מיגיעה אישית, בכלל, והן ראייה בדבר היקף ההכנסה הנובעת מ"יגיעה אישית". נטל הראייה להוכיח קיומה של "יגיעה אישית" בכלל, והיקף נרחב בפרט, הוא נטל משמעותי. במקרה דנן, עולה מן העובדות שהוצגו, כי מדובר בנכונות מקיפות אשר היה בהן להגביל במידה ניכרת את אפשרות פעילותו של המנוח. יחד עם זאת, ביהמ"ש מצא לנכון, להכיר בחלק מן ההכנסה של השותפות כהכנסתו של המנוח מ"יגיעה אישית" וזאת בין היתר, על בסיס ההנחה שמי שפעל בפועל לצידו הייתה אסתר, ועל פי הראיות שהוצגו, בשנות המס שבערעור עבדה אסתר הן בביה"ח, בו הקימה חטיבת אחיות והייתה עסקה בענייני השכר שלהם. בנוסף כיהנה כחב' דירקטוריון בבנק הפועלים ונציגת ההסתדרות בוועדת המשמעת של משרד הבריאות וכן כיושבת ראש וועד האחיות. בנסיבות אלה, יש לייחס חלק מהכנסות השותפות ליגיעה אישית גם של המנוח, הגם בשיעור מצומצם.

◆ לעניין בחינת היקף פעילותו של המנוח, יש לקבל את עמדתו הבסיסית של המשיב כי מדובר בעסק אשר דרש לשם תפעולו "יגיעה אישית". על פי הראיות שהוצגו, המנוח לא עסק ברבים מהעיסוקים אשר נדרשו לצורך הפעלת העסק ולכל היותר קיבל החלטות עקרוניות, אך הוצאתן לפועל של הפעולות הנדרשות, נעשו בין על ידי אסתר ובין באמצעות עובדים אחרים שבשותפות. יחד עם זאת, אין לשלול כאמור, כי ניהול העסק מבחינה עסקית, יכול שהיה מנוהל על ידי המנוח, בהיקף מצומצם. בנסיבות אלה, יש לכל היותר להעמיד את ההכנסה בשותפות מ"יגיעה אישית" על 25% בלבד מכלל ההכנסה של השותפות.

התוצאה:

◆ הערעור התקבל בחלקו.

ניתן ביום: 28.01.09

ב"כ המערערים: עו"ד פ' אלגז

ב"כ המשיב: עו"ד ע' רזניק

מבנה משפטי גובר על מהות כלכלית
עמ"ה 407/02 סיני אסתר נ' פ"ש חדרה

◆ **העובדות:** המנוח ובנו הקימו שותפות בשנת 1988 בשם "סיני שלהבת", אשר עסקה באספקת שירותי סיעוד לקשישים וחולים. באותו זמן, המערערת - אשתו של המנוח (אסתר), הועסקה כאחות שכירה בביה"ח הלל יפה. המנוח סבל מאי ספיקת כליות, והוכר כנכה 100% החל משנת 1995. למרות קיומה של השותפות יוחסו כול ההכנסות של השותפות בשנות המס שבערעור (1997 – 1999), לרבות מדמי שכירות של דירה משותפת של המנוח ואסתר, שהושכרה לבנם לצרכי משרד - כהכנסותיו של המערער, הפטורות ממס על-פי סעיף 9(א) לפקודה.

◆ **לטענת המשיב,** לאחר ביקורת בעסק, יש למעשה שותף יחיד, והיא אסתר אשר הייתה הרוח החיה והמנהלת בפועל של השותפות. היא הגורם אשר עמד בקשרים העסקיים הנדרשים עם צדדים שלישיים, תוך שהיא תורמת ומשתמשת בניסיונה העשיר כאחות, ואילו תפקודו של המנוח בעסקי הסיעוד היו זניחים ביותר עד כדי שוליים. לחלופין, השותפות רשומה על הנייר בלבד, ואילו את ההכנסות יש לייחס לאסתר, וזאת מכוח זכותה לקבל משכורת בהיקף הכנסות השותפות, בשים לב לתפקידה ולפועלה. לחלופי חילופין, גם אם יש לייחס את הכנסות השותפות למנוח, גם אז יש לקבוע העדר "יגיעה אישית", וממילא הפטור לו היה זכאי המנוח הוא לכל היותר לפי סעיף 9(ב) לפקודה, שדן בהכנסות שאינן מיגיעה אישית. באשר לדירה שהושכרה לבן, מדובר בדירה שעברה לאסתר בהורשה מאמה, ועל כן, דמי השכירות הן הכנסתה הבלעדית של אסתר, ולא של המנוח.

◆ **לטענת המערערים,** יש לתת תוקף להסכמות הצדדים לבחור במבנה משפטי מתאים, ובמקרה זה ליצירת השותפות. גם המערערים סבורים, כי על אף שעל פי חוזה השותפות מדובר בשני שותפים, למעשה מדובר בשותף אחד בלבד והוא המנוח, ואילו השותף האחר, בנו (יבל"א), אינו אלא שותף "על הנייר". כמו כן יש לתת תוקף לחוזה השותפות שראה בהכנסת השותפות כהכנסה של המנוח, ולאור מהות הנכות ומיחות תפקידו כמנהל השותפות, יש לאשר את השומות המדווחות, ולפיהם כלל ההכנסה המדווחת היא מ"יגיעה אישית" ופטורה ממס עד לגובה התקרה הקבועה בפקודה.

◆ **ביהמ"ש המחוזי בחיפה – כב' הש' ווסרקרוג:**

חוזה השותפות אינו מייצג נכונה את אופן ניהולה בפועל. הן המערערים והן המשיב מסכימים כי הן היה בגדר של "שותף על הנייר". יתרה מכך, ככל שעלה הצורך ב"שותף נוסף" בשותפות, לא ניתנה הסכמה כזו מטעמה של אסתר, והיא אף ביועין ביקשה שלא לעשות כן, מאחר שהדבר היה יוצר לה בעיה מול מוסדות הבריאות. אומנם, המשיב הוכיח כי הפעילות העיקרית וקבלת החלטות הנדרשות לצורך תפעולה של השותפות נעשתה על ידי אסתר, ואולם אין בראיות כפי שהוצגו, כדי להצביע על



שומה והחלטה בעניין הפחתה בשל סיכון, אי וודאות והיוון
 וע' 1040/00 שרגא פ.בירן ושות' נ' מנהל מיסוי מקרקעין - ירושלים

בתוקף תפקידו כרכז חוליית השגות, והוא זה שטיפל בהשגה והכין הצעת החלטה בהשגה לחתימתה של גב' מיכל נפש.

ההחלטה בהשגה, החתומה בידי המנהל או מי שהוסמך לכך, היא, בדרך כלל, תוצאה של פעולות שונות הנעשות על ידי אנשים שונים. החלטה, כמו זו שבעיינו, צריכה נתונים, בירורים, חקירות, דרישות וחוות דעת מקצועיות. כל אלה אינם נעשים רק על ידי מי שמקבל את ההחלטה וחותרמה בחתימתו. ההחלטה היא אוסף של פעולות שעושים נושאי תפקידים שונים המסייעים לרשות המוסמכת לקבל את ההחלטה הדרושה על פי דין. בסופו של דבר, הרשות מקבלת את ההחלטה על פי הנתונים שמובאים לפניו, וההחלטה היא שלה, הניתנת על פי סמכותה בדין.

משום כך, בבחינת העניין, איננו רואים כל פסול בהחלטה בהשגה, מן ההיבט הפורמאלי.

השמאית מטעם המשיב, צביה זעירא, עובדת מס הכנסה ומיסוי מקרקעין, שמה את שווי חדר ב – 80,000 דולר, והפחיתה 20% בגין סיכון ואי-ודאות, וקבעה היוון של 7% בשל דחיה של 5 שנים עד המימוש. עדותה של השמאית היתה מקצועית ומבוססת, ולא באה מצד העורר חוות דעת מקצועית נוגדת, שניתן לבסס עליה ממצאים ומסקנות.

העורר הביא את בנו לעדות, אך זו עדות של מי שאינו שמאי, שהפנה אותנו דוקא לנסינו הרב של העורר כעורך דין רב נסיון ופעלים בתחום הנדל"ן. אולם, העורר לא העיד וגם ששון לוי לא הובא להעיד, אף אם שניהם אינם שמאים.

מסקנתנו היא, כי השומה מטעם המשיב מבוססת היטב. עדות השמאית וחוות דעתה לא נסתרו ואין בידינו כל יסוד שלא לקבלה, בכל הנוגע להערכת השווי של חדר בפרויקט.

שיעור הפחתה מחמת סיכון הוא השיעור שעליו הצהיר העורר בגדר השומה העצמית. ההשגה שהגיש העורר לא כללה את שיעור הפחתה האמור. לשון אחרת, המשיב קיבל, למעשה, את הפחתה המוצהרת המבוססת על דחייה של 7 שנים במימוש הפרויקט, ואכן השמאית מטעם המשיב קיבלה את תקופת הדחייה האמורה, הגם שבעדותה היא מעידה על כך שתקופת הדחייה המקובלת בדירות מגורים היא 4 עד 5 שנים. ועוד זאת, תקופת דחייה של 7 שנים בפרויקט האמורה, היא התקופה שהצדדים לחוזה הפרויקט העריכו אותה כתקופת דחייה סבירה עד למימוש. אנו סבורים, כי תקופת דחייה של 5 עד 7 שנים היא תקופה סבירה בפרויקט מורכב ומסובך, שאליו נלווים קשיי תכנון של הפרויקט ומיקומו במרכז העירוני (המע"ר).

תוצאה:

הערר נדחה. ♦

ניתן ביום 4.2.09

ב"כ העורר: לא צויין.

ב"כ המשיב: לא צויין.

♦ חוזה רכישה, במסגרתו התחייב מר ששון לוי להעביר לזכות העורר חמש דירות, העתידות להיבנות במסגרת פרויקט של בנייני דירות הידוע בשם "בית מפאיי" המצוי ברחוב יפו בירושלים.

♦ **לטענת העורר**, חרף המאמצים של בעלי הקרקע לקדם פרויקט הבניה, הרי שבשל העיכובים הרבים והנסיבות שנוצרו הפרויקט כולו מוטל בספק. העורר טוען כי שומת השווי בסכום של \$ 80,000 לחדר, מוטעית ביסודה וכי היה על המשיב להביא בחשבון שיקוליו, תקופת דחייה ארוכה מזו שקבע. העורר גם מעלה השגות כנגד שיעור ההיוון שקבע המשיב. לסיכום טענותיו, יש להעדיף את העובדות על ההשערות וכשהעובדות טופחות על פני ההשערות, הרי שיש לבסס את השומה (המבוססת על השערות) על עובדות, אף שהן "חכמה לאחר מעשה", וכך ראוי שתעשה הוועדה.

♦ **לטענת המשיב**, העורר טען במהלך הדיון בערר ובסיכומיו, שתי טענות בעניין שיעור הפחתה מהשווי המוערך בגין אי-ודאות של הפרויקט. העורר טען כי הפחתה שאישר המשיב בשיעור 20% צריכה לעמוד עד כדי 35%. טענה שנייה היא, כי שיעור ההיוון צריך שיהיה 12%-14%, אף בסתירה לשיעור ההיוון שנקב העורר עצמו בשומה העצמית. לטענת המשיב, שתי טענות אלה זכרן לא בא בהשגת העורר ואף לא בכתב הערר, ומשום כך יש בהן משום שינוי חזית, שהמשיב התנגד לו במהלך הדיון, ומתנגד לו גם היום. משום כך, המשיב טוען, כי אין על הוועדה להיזקק לטענות אלה.

המשיב טוען, כי בעוד שהמשיב ביסס את הערכתו לעניין שווי חדר בסכום של \$80,000 על חוות דעת שמאית, הרי שהעורר ביסס את הערכתו על שומה סתמית שלא נתמכה בחוות דעת שמאית, או כל ראייה של ממש שתתמוך בה. ועוד, הפחתה בשל דחייה התבססה, על הצהרתו של העורר בשומה העצמית הנובעת מדחייה של 7 שנים, בעוד ששיעור היוון של 7% בשל סיכון וחוסר-ודאות, שקבעה השמאית מטעם המשיב, אף עולה על המקובל בדירות מגורים שהן בשיעור של 4%-5%.

עוד טוען המשיב, כי העורר ממילא לא הוכיח את טענותיו, ולא הצליח לסתור את נתוני המשיב, ואת הערכותיו המקצועיות. בנוסף על כך, אפשר שששון היה יכול לסייע לעורר בהארת נקודות עובדתיות מסוימות. אולם, העורר בחר שלא להביאו כעד, והימנעותו מעשות כן, מדברת בעד עצמה. שווי העסקה במקרקעין נקבע לפי אירועים וכוונות הצדדים ערב העסקה, ואין באירועים מאוחרים כדי להשפיע על שווי העסקה כאמור, לאחר המועד הקובע.

ועדת ערר שליד בימ"ש מחוזי י-ם - בראשות כב'

הש' (בדימוס) ע.קמא:

♦ לדיון של העורר עדותו של העד מטעם המשיבה אינה אלא עדות שמיעה, הואיל ולא היה זה שערך את השומה או זה שהחליט בהשגה. איננו רואים לקבל טענה זו. העד היה מעורב בהליך כולו,



מבצע בקרב הפזורה הבדואית

בשבוע האחרון התקיים בדרום, בקרב הפזורה הבדואית, מבצע אכיפה משולב של רשות המסים ומשטרת העיירות. המבצע נועד להגביר את האכיפה ואת הציות לחוקי המס בקרב האוכלוסייה המקומית. **ממשרדי הרשות בדרום** נמסר, כי תוצאות המבצע מצביעות על כך, כי ניכרת עליה בציות בעקבות הגברת הפעילות בדרום. קודם למבצע, איתרו **משרדי מס הכנסה ומע"מ בבאר שבע** מנהלי חברות, דירקטורים ונישומים, המתגוררים ביישובי הפזורה הבדואית בדרום, ולא הגישו דוחות למס הכנסה ו/או למע"מ. באמצעות משטרת העיירות הופצו ההזמנות לחקירה. במבצע נטלו חלק עובדים **ממשרד השומה באר שבע**, חוקרים ממחלקת חקירות מס הכנסה ירושלים, עובדי מע"מ באר שבע ושוטרים ממשטרת העיירות. עפ"י הודעת הרשות, 14 מהמוזמנים שהם 40% מהנישומים שהוזמנו לחקירה בשל אי הגשת דוחות שנתיים למס הכנסה - הסירו את המחדלים עוד לפני מועד החקירה. 18 נישומים נחקרו והתחייבו להגיש דוחות תוך חודש. 16 עוסקים התייצבו לחקירה בשל חובות במע"מ. 7 מהם הסדירו את חובם בו במקום. 5 נחקרו ותיקיהם עברו להמשך טיפול במחלקה המשפטית. 4 הוזמנו להמשך טיפול אזרחי במשרד מע"מ בבאר שבע. נגד האחרים, אשר לא התייצבו לחקירה, יצאו צווי מעצר על ידי משטרת העיירות.

מכסחות דשא או קורקינטים

בימ"ש השלום בת"א, כב' השופטת הדסה נאור, עצר ושחרר השבוע תחת מגבלות את **דניאל בייר**, תושב אשקלון, בחשד, כי היה האדם הדומיננטי מאחורי יבוא של 180 קורקינטים ממונעים חשמלית מסין כשהם מפורקים וארוזים בקרטונים עליהם מצויירת מכסחת דשא. גם בהצהרה שהוגשה למכס נטען, כי מדובר בחלקי חילוף למכסחות דשא. בקשת המאסר הוגשה ע"י **מחלקת חקירות מכס ומע"מ ת"א והמרכז**, המנהלת חקירה בחשד להברחת טובין תוך ניסיון להטעה מכוונת של בודקי המכס וכן הצהרה כוזבת במסמכי היבוא על טובין אחרים מאלו שיובאו בפועל וזאת בכדי לאפשר הברחתם של טובין אסורים ביבוא.

רוה"ח יהנו מהנחות בסונול

לשכת רואי החשבון פרסמה **הודעה על הטבה כלכלית** משמעותית שהשיגה הלשכה לחבריה. עפ"י ההודעה, באמצעות הסדר חדש עם חברת "סונול" יוכלו כל חברי הלשכה לזכות בהנחות משמעותיות ברכישת דלק ומוצרים בתחנות החברה. להלן ההנחות: בנזין 95 - הנחה **לליטר** - 33 אג'; בנזין 99 - הנחה **לליטר** - 65 אג'; סולר גולדזיל - הנחה **לליטר** - 225 אג'. הנחה כללית בשיעור של 5% בכל רכישה בחנויות הנוחות שבתחנות הדלק (למעט סיגריות, שירותים מיוחדים ומוצרים שחברת סונול תחליט מעת לעת). ההנחה תינתן בעת הרכישה בכפוף להצגת כרטיס חבר בלשכת רואי חשבון והעברתו במערכת האישורים הממוחשבת של סונול. התשלום יבוצע באמצעות כרטיס אשראי או במזומן. חברים שברשותם דלקן של סונול יוכלו ליהנות מאותן הנחות בנוסף להטבות הרגילות של מנוי סונול.

יזהר קנה מונה

הוועד המרכזי בלשכת רואי החשבון בחר את **רו"ח יזהר קנה** ליו"ר **הוועדה לתקני ביקורת ונוהלי ביקורת בלשכת רואי החשבון**. רו"ח קנה המכהן כסגן נשיא לשכת רואי חשבון וחבר במועצת רואי חשבון, יחליף בתפקידו את **רו"ח מיכה ארד** שפרש מתפקיד זה עם מינויו ליו"ר המוסד לתקינה חשבונאית ממשלתית. קנה כיהן כסגנו ומ"מ של ארד כיו"ר הוועדה בשנים האחרונות.

סעודה פיקטיבית ?

בית משפט השלום בירושלים שחרר (19.2.09) תחת מגבלות את **אבו זהים פלאח מג'בל מוכבר** מירושלים בחשד להוצאת חשבוניות מס שלא כדין, בהפצת חשבוניות מס פיקטיביות ובסיוע לאחרים להתחמק מתשלומי מע"מ. עפ"י הודעת רשות המסים, במהלך פעילות מבצעית שבוצעה על ידי **מחלקת חקירות מכס ומע"מ ירושלים**, נמצא החשוד כאשר הוא סועד במסעדה. עפ"י הודעת הרשות, במהלך הפעולה נכנס החשוד לשירותים במסעדה, הסתיר וניסה להשמיד מסמכים שברשותו. תוך כדי פעולתו, נתפס על יד החוקרים. ברשותו נמצאו גם מפתחות לרכב שחנה סמוך לפתח המסעדה. בחיפוש שנערך ברכב נמצאו ונתפסו מסמכים הקשורים לחברת "בסט טק" ולחברת "עוגן לוגיסטיקה" החשודות כחברות פיקטיביות. החשוד נחקר ומסר גרסה.



מס פקס מערכת ושיווק: רוך מנחם בגין 132, מגדל עזריאלי 1
 תל אביב 67021; טל. 03-6966416; פקס. 03-6953991 masfax@bezeqint.net

מערכת העיתון תשמח לקבל פניות, הערות והארות, לגבי סוגיות ושאלות שמתעוררות בתחום המס במישור הפלילי, 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 גיליון זה, או חלקים ממנו, ללא היתר בכתב ומראש מהעורכים.