

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

גיליון 498 יום ה' 18 ביוני 2009

השבוע בגיליון

עיקרי הצעת חוק ההסדרים – בנושא מסים.

עדכונים מהשטח

בני זוג העובדים יחד זכו בערעור לחישוב מס נפרד.

מאמר

מ"ה – חישוב מאוחד נפרד – עמה שקורי // מ"ה – מהות עריכת ושמירת בונים במסעדה לעניין סטייה מהותית // שבח – ביטול עסקת מכר מקרקעין.

פסיקה

שישי בטבע // האסטרולוגים לא חזו את הביקורת // בדלויט נדחו חלק מההתמחויות // לידיעת עברייני התנועה.

מחוץ לחוק

עדכונים מהשטח

## עיקרי הצעת חוק ההסדרים – בנושא מסים

שנצברו בידי החברה מחלקת הדיבידנד עד המועד הקובע, לשיעור של 12%.

מוצע לרווח את מדרגות המס ולהפחית את שיעורי המס בהדרגה, החל משנת 2011 ליחיד (ר') טבלה עמ' 620 להצעת החוק) והפחתת מדרגות מס החברות החל משנת 2009 (25%) עד לשיעור של 18% בשנת 2015.

הגשת טופס 6111 מקוון ע"י חברות, עסקים המנהלים חשבונאות כפולה ומנהלי מערכת חשבונות ממוחשבת ועוד.

### מע"מ

מוצע להסדיר את נושא החשבונות באמצעות חתימה אלקטרונית ולהסדיר הגשת דוחות מקוונים תוך הסדרת תוקפם המשפטי ומעמדם הראייתי.

מוצע להעלות את מחזור העסקאות לעניין ההגדרה "עוסק פטור" ל-100,000 ₪ החל מ-2011.

מוצע לבטל מס בשיעור אפס על מתן שירותים שונים לתיירים ועל מכירת פירות וירקות טריים, כך החל ב-1.1.2010. כמו כן, להטיל מע"מ בשיעור מלא על שירותי לינה, השכרת רכב, הסעה או שירותי סוכנות נסיעות אחרים, לתיירות נכנסת.

מוצע פיתרון לבעיית החשבונות הפיקטיביות – כך שהדוח יהיה מקוון ויכלול את פירוט חשבונות הקניה וחשבונות העסקה. בנוסף מוצע, כי הרשות תנפיק מספרי חשבונות לכל עוסק, ורק עוסק שהוקצה לו מספר כאמור יהיה רשאי להנפיק חשבונות מס. כמו כן מוסדרים הנהלים לענין זה.

דוחות מפורטים של מלכר"ם ומוסדות כספיים. הגשת דוח משלים - בצורה מקוונת ומפורטת ורק אם המנהל התיר זאת.

מוצע לחייב איחודי עוסקים להגיש דוח שנתי מסכם על כל עסקאותיהם, לרבות העסקאות עם שאר חברי האיחוד.

הגשת דוחות חודשיים במקום דו חודשיים (התשלום יישאר דו-חודשי). התשלום באמצעות שוברים מקוונים שיונפקו ע"י הרשות ויכלו אפשרות של הרשות שלא לאפשר קיזוז תשלומים.

ביום 16.6.09 פורסמה ברשומות- הצעות חוק הממשלה מס' 436, הצעת חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה ליישום התכנית הכלכלית לשנים 2009 ו-2010), התשס"ט-2009 (קישורית לנוחיותכם).

בנושאי מסים, בין היתר, כוללת הצעת החוק:

חוק עידוד השקעות הון - בין היתר הוספת מינהלת השקעות נוספת - במשרד התיירות, כולל הסדרת הנהלים לגבי גוף זה. תיקונים בנוגע למס למפעלים בתחום האנרגיה המתחדשת ועוד.

### מס הכנסה

תיקונים בחוק מס הכנסה שלילי, כך שהחלת החוק האמור באופן הדרגתי תימשך גם בשנים 2009 ו-2010.

מוצע לתקן את סעיפים 3(ה) ו-9(18) לפק' ולמחוק את סעיף 9(18א), כך שיבוטל המס החל על רווחים שנצברים בקופות הגמל לתגמולים, בגין הפקדות שבוצעו במהלך השנים 2003 עד 2007.

מוצע לקבוע, כהוראת שעה לשנתיים, החל מיום 1.8.09, הוראות בקשר לביצוע הסדר חוב שבשלו קיבלה קופת גמל אמצעי שליטה בתאגיד החיבב.

קבוע היקף ההטבה הנוכחי הניתן לפי סעיף 11 לפק' לכל תושב יישוב המנוי בו, דהיינו הרחבת מעגל משלמי המסים על אף הפחתות המס הצפויות.

תנאים להגבלת הארכת תקופת ההטבה לתושבים חוזרים (תיקון 168), כולל הוראות "להשקעה משמעותית בישראל" של מבקש ההטבה.

הרעה לסטודנטים- מוצע, כי מסיימי תארים יהיו זכאים רק למחצית נקודת זיכוי בגין התקופות האמורות. כמו כן מוצע לקבוע, כי התיקון יחול לגבי יחיד שסיים את לימודיו בשנת המס 2009 ואילך, כך שהשינוי בנקודות הזיכוי לפי התיקון המוצע יחל, בשנת המס 2010.

מוצע לבטל את הסמכת שר האוצר לקבוע שיעורי מס מופחתים לעיתונאי חוץ וספורטאים.

מוצע להפחית, לתקופה קצובה, את שיעור המס החל על דיבידנד שמקורו ברווחים ראויים לחלוקה



## בני זוג העובדים יחד זכו בערעור לחישוב מס נפרד רמי אריה, עו"ד, רו"ח רמי אריה ושות' - עו"ד, רו"ח ויועצי מס

עסקי, כלכלי, מסחרי, מתנאי השוק ומצרכי הפעילות משיאת ההכנסה. במובן זה אין ההכנסה תלויה ברצונו או גחמתו של בן הזוג האחר או בני הזוג יחדיו, אלא בצורך כלכלי עסקי ממשי. המסקנה המתבקשת היא כי סעיף 66(ד) הוא סעיף אנטי תכנוני. **משעה שעומדים בני הזוג במבחן נחיצות המשרה ונאותות השכר והתנאים (כונה מבחן הנחיצות והנאותות) נושאים הם בנטל להדוף ולסתור את "חזקות התלות" שבסעיף 66(ד) לפק'.**

◆ סעיף 66(ה) לפק' קובע אמות מידה אנטי תכנוניות מובהקות: מספר שעות עבודה בשבוע, מקום העבודה, מועד בחירת מסלול החישוב הנפרד קודם לשנת המס שבה יערך, אי היכולת לעבור מחישוב נפרד למאוחד ובחזרה אלא לאחר עבור פרקי הזמן הקבועים בסעיף.

◆ העולה מן המקובץ הוא, כי על בני הזוג שקורי היה לשאת בנטל לשכנע, כי תפקיד כל אחד מהם נחוץ ושכרם סביר ולא נגוע במניפולציה שנועדה לעשות שימוש ברעה בחישוב הנפרד. בקשר עם השכר, הנתונים שהציג ב"כ המערערים מספקים. ברור הוא, כי גם אם חלו שינויים בשכר כל אחד מבני הזוג לאורך השנים, היו אילו שינויים שנובעים מצרכי העסק והמשרה. **העובדה, כי הגב' שקורי קבלה שכר גבוה יותר מאשר נציגי המכירות והסוכנים, אינה צריכה לשמש לה לרועץ הן משום התפקיד המרכזי שהיא ממלאת בעסק, והן משום שבכל שנות המס, השכר עלה על סכום הכנסה שמביאה לניצול מקסימאלי של ההטבות שבחישוב הנפרד, כפי שפורט בטענות המערערים בקשר לכך.**

◆ כל אילו מעידים, כי בני הזוג מפיקים הכנסה ממרכז רווח אחד, כי אין מוסבת או מיוחסת הכנסה אל מי מהם על מנת לעשות שימוש ברעה בחישוב הנפרד, כי אין המדובר במשרה של מי מהם שהיא פיקציה. אין בקיומו של מקור אחד כדי לשלול את העובדה, שהמשכורות שמושכים בני הזוג אינן משכורות אמת המהוות התמורה לתרומתם לעסק. משכך, שני בני הזוג משיאים הכנסה ממקור שבסעיף 2(2) לפקודה. משנחיצות שניהם הוכחה לשם שגשוג העסק ונמצא, כי גובה השכר לא נקבע בשל שיקולים של ניצול לרעה של החישוב הנפרד, עמדו הם במבחן הנחיצות והנאותות.

◆ באשר לטענה, כי בני הזוג מלאו הדו"חות תוך ציון כי צריך שיחול עליהם חישוב מאוחד ורק לימים בקשו לתקנם, הרי שבהמ"ש אינו מייחס לכך משמעות לאור המצב המשפטי החדש שנוצר עם מתן פסק הדין בעניין קלס.

◆ מהטעמים האמורים, הערעור התקבל. ביהמ"ש קובע, כי על פקיד השומה לקבל את בקשת המערערים ולערך לבני הזוג שקורי חישוב מס נפרד. **זכינו בערעור זה וכמונו זכו כל בני הזוג העובדים יחד ליהנות ממס אמת על הכנסת כל אחד מהם בנפרד, למרות עבודתם יחד, כמו כל בני זוג שאינם עובדים יחד.**

◆ ביהמ"ש המחוזי בת"א ביום 11.6.2009 באופן נחרץ וברור את דעתו בעניין סוגיית חישוב המס הנפרד/מאוחד. מדובר **בעמ"ה 1250/05 שקורי**, בו דחה ביהמ"ש המחוזי את דעת פקיד השומה. בני הזוג שקורי זכו בערעור במלואו (יוצגו ע"י כותב מאמר זה). **ביהמ"ש קובע, כי לכל אחד מבני הזוג הזכות לחישוב מס נפרד. משמעות חישוב המס הנפרד היא בחיסכון מס של כ- 50,000 ₪ נטו לכל שנת מס, סכום לא מבוטל בעליל.**

◆ למרות **הלכת קלס (ע"א 900/01)** שניתנה בשנת 2003, בזכותו של **ד"ר אבי אלטר** מורי ורבי ז"ל, לא אפשרו פקידי השומה ליישם את החישוב הנפרד לבני זוג שעובדים יחד בעסק או בחברה שבבעלותם. זאת למרות שעבודה יחד של בני זוג בימינו היא מקובלת ושגרתית. כך לגבי זוג אדריכלים שעובדים יחד, זוג עורכי דין או זוג נשוי שמנסה למקסם את יתרונות השליטה יחד בעסק המשותף.

בני הזוג שרה ושחר שקורי מנהלים במשותף את חברה העוסקת במוצרי טיפוח לשיער, קוסמטיקה וציוד נלווה למספרות. החברה היא בשליטה מלאה של בני הזוג שקורי. שחר מחזיק ב-51% ממניות החברה ושרה ביתרת 49% מן המניות. שני בני הזוג מכהנים כמנהלים בחברה.

◆ ביהמ"ש מפרט את המבחנים שהציגו בני הזוג שקורי, כאמור במאמרי **"המבחנים הרצויים להתרת חישוב נפרד"**, רואה החשבון, כרך נ"ב חוברת 2 עמ' 442 יוני 2003, כמבחנים שיש בהם, לאור **הלכת קלס**, להחליף את מבחני הפסיקה שנהגו קודם לפסק דין זה.

◆ ביהמ"ש קבע, כי זכותם של כל אחד מבני הזוג לשוויון, בינם לבין עצמם וכשווים בהתייחס לנישומים אחרים שאינם בני זוג, זכותו של כל בן זוג להגשים את שאיפותיו לרבות בתחום הקריירה והעיסוק, זכותו לבחור באמצעי, בכלי משיא ההכנסה מיגיעה אישית, באופן שמביא בחשבון את היעילות הכלכלית, את שאיפותיו האישיות ובחירותיו. החישוב המאוחד על פי אמות הבחינה קודם להלכת **קלס**, יוצר הטיה משיקולים פיסקאליים וחוסר שוויון.

◆ ביהמ"ש קבע, כי בהתבסס על התכליות שמנה בית המשפט בעניין **קלס**, הרי שכל אימת שבני הזוג מוכיחים, כי לא נעשית מניפולציה בהכנסותיהם לשם ניצול לרעה של החישוב הנפרד, אף אם בני הזוג משיאים הכנסה מיגיעה אישית מאותו מוקד, אין לראות בהכנסת מי מבני הזוג כתלויה במקור של בן הזוג האחר. כאשר משולמת משכורת למי מבני הזוג בגין עבודתו, בגין תפקיד המוכח כנחוץ, אשר אלמלא היה ממלא בן הזוג תפקיד זה או משרה זו, היה נדרש לשכור את שרותיו של אחר לשם ביצוע המטלות ובאותו שכר, מתקיימת אי תלות במקור ההכנסה. משכך יוכח, הרי שכל אחד מבני הזוג משיא הכנסה ממקור בלתי תלוי במובן זה שעצם קיומו של המקור או של ההכנסה נובע משיקול



העיתון המקצועי לענייני מסים

## חישוב מאוחד נפרד – עמ"ה שקורי עמ"ה 1250/05 שקורי שרה ושחר נ' פקיד שומה כפר סבא

מקצועית, בבחירת אופן השאת ההכנסה, מצריכה אמירה מובהקת של המחוקק.

◆ בהתבסס על התכליות שמנה בית המשפט בעניין **קלס**, הרי שכל אימת שבני הזוג מוכיחים כי לא נעשית מניפולאציה בהכנסותיהם לשם ניצול לרעה של החישוב הנפרד, אף אם בני הזוג משיאים הכנסה מיגיעה אישית מאותו מוקד אין לראות בהכנסת מי מבני הזוג כתלויה במקור של בן הזוג האחר. כאשר משולמת משכורת למי מבני הזוג בגין עבודתו, בגין תפקיד המוכח כנחוץ, אשר אלמלא היה ממלא בן הזוג תפקיד זה או משרה זו, היה נדרש לשכור את שרותיו של אחר לשם ביצוע המטלות ובאותו שך, מתקיימת אי תלות במקור ההכנסה. משכך יוכח, הרי שכל אחד מבני הזוג משיא הכנסה ממקור בלתי תלוי במובן זה שעצם קיומו של המקור או של ההכנסה נובע משיקול עסקי, כלכלי, מסחרי, מתנאי השוק ומצרכי הפעילות משיאת ההכנסה. במובן זה אין ההכנסה תלויה ברצונו או גחמתו של בן הזוג האחר או בני הזוג יחדיו, אלא בצורך כלכלי עסקי ממשי. המסקנה המתבקשת היא כי סעיף 66(ד) הוא סעיף אנטי תכנוני. משעה שעומדים בני הזוג במבחן נחיצות המשרה ונאותות השכר והתנאים (מה שיכונה מבחן הנחיצות והנאותות) נושאים הם בנטל להדוף ולסתור את חזקות התלות שבסעיף 66(ד).

◆ בני זוג המבקשים לסתור את חזקות התלות, צריכים להוכיח כי הכנסת כל אחד מיחיד בני הזוג מיגיעה אישית, נובעת בשל תפקיד של ממש אשר אלמלא היה הוא מבצע אותו, היה על העסק, החברה, השותפות, לשלם בגין ביצוע מטלות אילו, לצד שלישי בלתי תלוי או קשור ולשלם תשלום דומה בגובהו ובתנאיו. על בני הזוג להוכיח, כי תנאי העבודה שהם פועלים בהם, דומים בעיקרם לתנאים שהיו מוענקים לעובד חיצוני לו היה נקרא למלא התפקיד ודומים או קרובים לתנאים ולשכר המשולם בענף בקשר עם המשרה, התפקיד, המטלות או התמורה שתורם בן הזוג לעסק. הצורך להוכיח את סבירות השכר מתבקש בעיקר באותם מקרים כאשר שך בן הזוג שאינו בן הזוג הרשום מקורב לתקרת ההטבה, או כשמתעורר החשש שגובהו נקבע בשל כך. חשש כאמור, יכול שיהא קיים למשל כאשר שך בן הזוג האחר נמוך במובהק מהשכר הראוי בנסיבות תפקידו. תנודות תדירות בשכר, יצריכו הסבר ואין באילו אלא דוגמאות לצורך המחשה. נאותות השכר יכולה להבחן על נקלה במרבית המקרים על ידי המשיב. תחת ידיו של המשיב מצוי מידע רב מעצם טיפולו ברבבות נישומים. המשיב יכול, כפי שהוא עושה לא אחת בעת בחינת שומות, להשוות שך בני הזוג לשכר בעלי תפקיד דומה בענף, תוך שמירה כמובן על הוראות החיסיון שבפקודה.

**תוצאה:**

◆ הערעור נתקבל.

**ניתן ביום: 11.6.2009.**

**ב"כ המערערים: עו"ד ורו"ח ר. אריה.**

**ב"כ המשיב: עו"ד א. סמרה, פרק' מרכז (אזרחי).**

◆ בשנות המס 2000-2003 שבערעור, חברת "שחר שקורי בע"מ" (להלן-"החברה"), העוסקת במוצרי טיפוח לשיער, קוסמטיקה וציוד נלווה למספרות, היתה בשליטה מלאה של בני הזוג שקורי. בני הזוג עבדו בחברה כשכירים. בשנת 1988 הקים מר שחר שקורי ("שחר") עסק עצמאי. בשנת 1994, עם התרחבות הפעילות, הצטרפה גב' שרה שקורי ("שרה") לעסק, לאחר שעזבה מקום עבודה אחר. בשנת 1997 אוגדה החברה. החל מה-1.1.98 החברה היא שמפעילה את העסק. שחר מחזיק ב-51% ממניות החברה ושרה ביתרת 49% מן המניות. שני בני הזוג מכהנים כמנהלים בחברה. אין מחלוקת כי שני בני הזוג עובדים בחברה, לטענתם בתפקידי מפתח, ומושכים באופן שוטף משכורות לכל אחד מהם בנפרד. כך, מאז תחילת פעילותה של החברה ובמהלך שנות המס שבערעור.

ב 3.11.2004 פנו המערערים, בבקשה לשנות את הדו"חות האישיים שהוגשו, כך שחישוב המס ישתנה מחישוב מאוחד לחישוב נפרד בהתאם להוראות סעיף 66 **לפקודת מס הכנסה** [נוסח חדש] התשכ"א-1961 (להלן - "הפקודה").

◆ **לטענת המערערים**, לכל אחד מבני הזוג מקור הכנסה נפרד במובן זה שכל אחד מהם מקבל שך בגין עבודתו. לטענתם, הוכח כי הכנסתם אוטונומית ומשקפת את תרומתם בפעילותה העסקית של החברה. לכל אחד מבני הזוג הכנסת עבודה נפרדת ועצמאית, הנפרדת מכובעם כבעלים בחברה, כמנהלים בה והיא נפרדת מבן הזוג. תפקיד כל אחד מהם כעובד החברה, מוגדר וחיוני. משכך, נשאו הם לגישתם, בנטל להוכיח כי מדובר בהכנסה בלתי תלויה המאפשרת חישוב נפרד.

◆ **עמדת המשיב**, היא שעקרון הוודאות מחייב את יישומה של פרשנות ההלכה הפסוקה לגבי המונח "תלות". המונח "מקור הכנסה בלתי תלוי" זכה לפרשנות מקיפה וממצה בפסיקה, פרשנות שיצקה לתוכו תוכן מהותי. שימורה של ההלכה, תגביר את הוודאות בהשוואה לכל פרשנות חדשה שתסטה מן המבחינים הקיימים. המבחינים שיצרה הפסיקה, הם מבחינים ברורים בדבר יכולת ההשפעה על העסקת בן הזוג ומשכורתו, הניתנים לבחינה עובדתית על ידי בית המשפט.

### **בימ"ש המחוזי בתל אביב, כב' הש' מ. אלטוביה:**

◆ למותר לציין, כי הדיון מניח מושכלות יסוד בדבר זכותם של כל אחד מבני הזוג לשוויון, בינם לבין עצמם וכשווים בהתייחס לנישומים אחרים שאינם בני זוג, זכותו של כל בן זוג להגשים את שאיפותיו לרבות בתחום הקריירה והעיסוק, זכותו לבחור באמצעי, בכלי משיא ההכנסה מיגיעה אישית, באופן שמביא בחשבון את היעילות הכלכלית, את שאיפותיו האישיות ובחירותיו. החישוב המאוחד על פי אמנת הבחינה קודם להלכת **קלס**, יוצר הטיה משיקולים פסיקאליים וחוסר שוויון. הטיית הבחירה באמצעים ובכלים להגשמה אישית,



## עריכת ושמירת "בוניים" במסעדה לעניין סטייה מהותית עמ"ה 7075/03 משה סמי נ' פ"ש ירושלים 1

### ביהמ"ש המחוזי בי-ם – כב' הש' מ. מזרחי:

◆ לא הופרכה טענת המערער כי הפתק – הבון – שנרשם בעת עריכת החשבון ללקוח לא נשזר בעסקו כאמצעי בקרה, וכי ביקורת המשיב בעסקו לא לימדה אחרת. אכן, המערער השתמש בבוניים בעסקו, אך פסק הדין בפרשת שיפודי הבירה, שעליו נשענים שני הצדדים, הבהיר שאין די בכך, אלא יש לברר לאיזו מטרה נעשה שימוש זה. במקרה דנן, הובהר כי נעשה שימוש בבוניים, אבל לא הוכח כי מדובר בשימוש שיש לו משמעות בעלת ערך לביצוע ביקורת ונראה, שככל שבוניים אלו נתנו תמונה על הפעילות במסעדה, יש יסוד לקביעה כי מדובר בתמונה חלקית ביותר, המלמדת כי הבונים לא שימשו מכשיר פנימי לביקורת. למערער היה החופש המלא שלא לעשות שימוש כלשהו בבוניים, וחיובו לשנות את הנוהל בו בחר, שבגדרו נותרה ההחלטה אם להשאיר את הבון במסעדה ללקוח, משמעו חיוב נעדר בסיס חוקי לנהל בונים שימשו לביקורת. הטענה שהיה על המערער לשמור על הבונים מתעלמת ממטרת הבונים בעסק בו עסקינן, כפי שהוכחה – מלכתחילה הנישום לא ניהל את הבונים למטרת הביקורת הפנימית שלו בעסק, אלא ייעד אותם ללקוח כאמצעי לקבלת מידע על התשלום שעליו לשלם. לכן, נשטט היסוד לדרישת השמירה. כמו-כן, לא הובהר במה שמירת הבונים, שהושארו באופן מקרי במסעדה, היתה מסייעת למשיב בהתחקות אחר ההכנסה, על היבטיה השונים. במצב הדברים שתואר, לא ניתן לומר במידת שכנוע מספקת שהיה בבוניים שנותרו באופן מקרי במסעדה כדי לשמש מסד נתונים ראוי לצורך הצלבה עם נתוני הקופה או עם נתונים אחרים לשימוש רשויות המס.

◆ בנסיבות אלו, מקובלת טענת המערער, הנשענת על הוראת סעיף 130(ב) לפקודת מס הכנסה, ולפיה לא ניתן לומר כי המערער סטה מהוראות הניהול, ובוודאי שלא ניתן לומר כי באי-שמירת הבונים היה משום סטייה מהותית מהוראות הניהול ספריים, דהיינו, סטייה הפוגעת ביכולת רשויות המס לקבוע את המס בו חייב הנישום. בעקבות קביעה זו, יתר עילות הפסילה שהעלה המשיב נדחו אף הן בידי בית המשפט.

### התוצאה:

◆ הערער לעניין הפסילה התקבל.

ניתן ביום: 10.06.09

ב"כ המערער: עו"ד י. טיקוצקי

ב"כ המשיב: עו"ד ח. דומברוביץ

◆ **העובדות:** המערער מפעיל מסעדה. המשיב פסל את ספריו של המערער, כאשר הנימוק העיקרי הינו, שלא שמר את הבונים, שהוא בעצמו דרש ממלצריו להכין לכל הסועדים במסעדה. במסגרת ערר לוועדה לקבילות פנקסים, בקשר לשנת מס אחרת, נטענה אותה טענה בגין הפסילה, והועדה פסלה את ספריו של המערער. אין מחלוקת שעל המערער היה לנהל ספרים לפי תוספת י"א להוראות ניהול ספרים.

◆ **לטענת המשיב,** המערער ניהל בונים, אך לא שמר אותם, בניגוד להוראות סעי' 25(ד) להוראות ניהול ספרים, הקובעות שנישום מחויב לשמור מסמכים שהוא נוהג לערוך, גם אם אינו מחויב בניהולם על פי ההוראות. ברוב עסקי המסעדות, הבונים נועדו לרישום מנות שהזמין לקוח, ובהתבסס עליהם נערך חישוב בסיום הארוחה. בנוסף, הבונים משמשים לבדיקה האם נרשמו כל התקבולים בקופה. העדר הבונים מונע ביצוע פיקוח של המכירות, ואינו מאפשר מעקב או בקרה יעילים. זאת בפרט כאשר אצל המערער, הבונים שמשו אסמכתא לקבלת תקבול מהלקוח, ולרישום התקבול בקופה הרושמת. המשיב מאבחן מפסק הדין בעניין שיפודי הבירה בביהמ"ש המחוזי בי-ם, ששם הבונים שימשו לצורך העברת פרטי הארוחה למטבח, בעוד שכאן, הבונים נרשמים עם סיום הארוחה, ולצורך פיקוח על התקבולים. שמירת הבונים אף הייתה מלמדת על התפלגות מכירות, על כמות החומר המשמשת לעריכת האוכל ועוד.

◆ **לטענת המערער,** אין חובה לשמור על הבונים, שכן הבונים לא שימשו כלל לביקורת פנימית במסעדה. הבונים מעולם לא נשמרו, ועל כן אין מקום לראותם כחלק מספרי החשבונות, ומכל מקום, אי-שמירתם של הבונים אינה מהווה ליקוי מהותי המצדיק פסילת ספרים. עיקר מטרת הבון הייתה על מנת שהלקוח ידע על מה שילם וללקוח אף ניתנה בחירה באם לקחת עמו את הבון. בפרשת שיפודי הבירה, נבחנה הפונקציה של הבונים במסעדה הספציפית. ברי, שבוניים המושמדים בסוף כל יום עבודה, ממילא אינם משמשים את המסעדה לצורך פיקוח ובקרה על קבלת תקבולים ורישומם. לא היה צורך בבוניים לשם ביקורת פנימית, כאשר הפיקוח על המתרחש נעשה על-ידי תצפית ונוכחות של בני משפחה במקום. שיטת הביקורת במסעדה נבעה מעצם היותה "עסק משפחתי", בו נכחו באופן מתמיד בני משפחה רבים וראו את כל המתרחש בה.



## ביטול עסקת מכר מקרקעין וע 1295/05 אליעזר כחלון נ' מנהל מס שבח ת"א

פיצוי על הנזק שנגרם לצד הנפגע מן הביטול.  
 ♦ סעיף 102 דן בביטול עסקה ששולם עליה המס, אך מכח היקש ניתן ללמוד כי תוצאה דומה תחול בעסקה שנתבטלה וטרם שולם עליה המס. הביטול מוחק למעשה את תוצאות המכירה הראשונה שבוטלה אם בוטלה.

♦ לפיכך, ביטול עסקה שלא דווחה יכול להיחשב ככזה רק אם הביטול היה אמיתי ובתום לב וכן אם הייתה השבה מלאה והחזרת המצב לקדמותו במלואו בין הצדדים.

לפיכך, חל על החוזה ועל ביטולו חוק החוזים. כאשר בנושא הביטול ניתן לאמץ את המבחנים שנקבעו בפסיקה לעניין סעיף 102 לחוק המיסוי לרבות עקרון תום הלב של הצדדים כלפי הרשויות, כאשר בחוק החוזים (חלק כללי) תום הלב רלוונטי ביחסים שבין הצדדים בלבד.

לעניין דעתי, בדיקת "אמינות הביטול" היא שאלה ראייתית ממדרגה ראשונה. בשאלה זו יש לעמוד על כוונותיהם של הצדדים כפי שהן משתקפות מכלל הראיות בעל פה ובכתב המצויות בפני המותב.

אחת השאלות החשובות בענייננו האם נמסרה חזקה בדירה לקונה? המשיב תומך את טיעונו שנמסרה החזקה בהחלטה של ראש ההוצאה לפועל מיום 17.2.05 שניתנה לבקשת הבנק למשכנתאות לטעמי, מדובר בהודעה סטנדרטית כללית אשר ממנה לא ניתן ללמוד חד משמעית כי המכותבת בו, (אשת הקונה) אכן גרה בדירה.

העורר המציא חוזי שכירות כדוגמת מוצג ע/1 המוכיח, לכאורה, כי מיום 7.2.05 ועד 7.2.06 הושכרה הדירה לה"ה וקנין ורד ונעמה גרינברג עם אופציה לשנה נוספת.

גם העורר וגם הקונה העידו בפנינו על השתלשלות העניינים מרגע חתימת החוזה המקורי ועד לביטול חוזה זה.

גם אם קיימות תמיהות וסתירות בגרסה שמסרו שני עדים אלה, הרי לעניות דעתי אין בכך כדי לשנות את תמונת המצב הכללי, שביצוע החוזה נכנס לקשיים בגלל מצבו של הקונה.

המשיב גם טוען כי עצם קיום כונס נכסים על הדירה אינה מאפשרת ביטול אמיתי של החוזה שכן לא ניתן במקרה זה לבצע השבת המצב לקדמותו.

אף טענה זו קשה לקבל. הבנק נכנס לתמונה רק בשנת 2003, כאשר נוצר קושי בהחזרים וזאת, כאשר הסכם הביטול נחתם ביום 1.9.1997.

♦ אני הייתי מציע לחברי לקבל את גרסת העורר במקרה דנן. ולהורות על ביטול העסקה כפי שנתבקשה על ידי העורר.

### תוצאה:

♦ הערר התקבל.

ניתן ביום 12.5.09

ב"כ העורר: נ. יהודה, ע"ד.

ב"כ המשיב: מ. פורת, ע"ד.

♦ העורר הינו בעל זכות חכירה בדירה בת"א. ביום 1.6.97 נחתם הסכם מכר לרכישת הדירה, בין העורר לקונה, בסך של \$250,000. התמורה לא שולמה במלואה, ורק כספי המשכנתא הועברו לידי המוכר. ביום 1.9.97, חתמו העורר והקונה על הסכם לביטול המכר, אלא שבינתיים עשה העורר שימוש בכספי המשכנתא, ולכן ביקש ממנו להחזיר הכספים לבנק מידי חודש. בכך נטל על עצמו המוכר לשלם את המשכנתא של הקונה. עסקת המכר ועסקת הביטול לא דיווחו למשיב. הואיל והקונה לא פרע את חובם לבנק טפחות, ניתן ביום 28.1.04, צו למימוש המשכנתא.

גדר המחלוקת - האם העסקה בין העורר לקונה בוטלה כגרסת העורר או שמא לא ניתן היה לביטול כגרסת המשיב.

♦ **לטענת העורר**, עסקת המכר בוטלה עוד בטרם נמסרה החזקה בדירה לידי הקונה ועוד בטרם הועברו הזכויות על שמו בלשכת רישום המקרקעין. העורר נקט בכל הצעדים לביטול העסקה משהובהר כי הקונה אינו יכול לעמוד בתשלום מלוא התמורה. לקונה לא היו מעולם זכויות בדירה. העורר עשה את העסקה כיוון שהיה במצב כלכלי רע וסבר כי הקונה דיווח על העסקה. החזקה מעולם לא נמסרה לקונה. והעורר השכיר את הדירה לשוכרים שונים במשך השנים.

♦ **לטענת המשיב**, נטל ההוכחה בביטול עסקה מוטל על הטוענים זאת, העורר לא הרים את הנטל המוטל עליו ולא הצליח להסביר מדוע לא דווחה העסקה לרשויות. העורר אשר טען כי השכיר את הדירה לצדדים שלישיים, לא טרח לזמנם, הימנעות זו פועלת לחיזוק גרסת הצד שכנגד. אין מדובר בביטול אמיתי משום שהעורר עבר את נקודת האל חזור בכך שנמסרה חזקה בנכס ואף מונה כונס נכסים על זכויות הקונה. לטענתו משמונה כונס נכסים על הנכס, לא ניתן בשום פנים להחזיר את המצב לקדמותו ולכן אין כאן ביטול עסקה. העורר לא פעל בתום לב שלא דיווח על העסקה וביטולה.

**בימ"ש מחוזי תל אביב - יפו - ועדת ערר מס שבח מקרקעין: י.בן שלמה, שופט (דימוס) - יו"ר, ד.מרגליות, עו"ד ושמאי מקרקעין - חבר, ד.שמואלביץ, עו"ד - חבר:**

♦ במקרה דנן, מדובר בבקשה לבטל עסקה שמעולם לא הוצהרה ולא שולם עליה מס. לפיכך, יש להחיל על מצב עניינים כזה את דיני הביטול הכלליים.

סעיף 21 לחוק החוזים (חלק כללי) קובע את תוצאות ההפרה. הסעיף קובע שמשבוטל חוזה חייב כל צד להשיב לצד השני מה שקיבל על פי החוזה, ואם ההשבה היא בלתי אפשרית או בלתי סבירה - לשלם לו את שווי של מה שקיבל.

♦ התוצאה המשפטית של ביטול עסקה הינה השבת המצב שהיה קיים ערב ביצוע העסקה, תוך מתן



### בדלויט נדחו חלק מההתמחויות

עפ"י הפרסומים (כלכליסט), פירמת ראיית החשבון והייעוץ **בריטמן אלמגור זהר דלויט** דחתה בשנה את התמחותם של 15 מתמחים. הפירמה תקלוט באוקטובר השנה יותר מ-100 מתמחים חדשים, ו-15 מתמחים נוספים קיבלו מהפירמה הודעה, שהתמחותם תידחה בשנה. כפי שעולה מהדברים, הסכמי ההעסקה עם המתמחים נחתמים שנתיים מראש, בזמן שהמתמחה נמצא בשנה השנייה ללימודיו. המתמחים שהיו אמורים להתחיל את התמחותם בפירמה חתמו על חוזה ההעסקה לפני המשבר הכלכלי. הצעד נעשה כחלק מההתאמות שביצעה הפירמה לרוח התקופה הנוכחית.

### לידיעת עברייני התנועה

בדיון שנערך ביום 17.6.09 **בוועדת הכלכלה** הציג **ניצב אבי בן חמו**, ראש אגף התנועה במשטרה, את התוכנית א-3 שבעיקרה להציב כ-300 **מצלמות** אלקטרוניות ברחבי הארץ, כאשר בשלב הראשון מדובר ב-60 מצלמות שיוקמו בשנת 2010. 20 מצלמות רמזור (המתעדות נסיעה ברמזור אדום) ו-40 מצלמות מהירות (המתעדות נסיעה במהירות מופרזת). כמו כן, כל מצלמה תתפרס על שלושה עמודים כך שלמעשה תתוגבר האכיפה ב-180 **מצלמות** בשלב הראשון של התוכנית. הצבת המצלמות, על פי דברי בן חמו, מתבססת על מחקר שסקר את הצירים הבעייתיים ואת הצמתים שבהם יש ריבוי במעבר על החוק. יו"ר הוועדה ביקש לכנס את הוועדה בעוד כשנה על מנת לקבל מהמשטרה דו"ח בדיקת אפקטיביות של המצלמות האלקטרוניות. נושא נוסף שהועלה היה אמינות המכשירים. הצעת חוק ממשלתית של הכנסת הקודמת קיבלה דין רציפות ותובא בקרוב לדיון בוועדה. החוק מאשר את אמינות מכשירי האכיפה של המשטרה, לאחר שיעברו בדיקה קפדנית של המכון לתקנים, ופוטרת, למעשה, את המשטרה מלהציג כל פעם מחדש חוות דעת מומחה בבתי המשפט.

### שישי בטבע

**משרד מע"מ פתח תקווה**, ערך ביום שישי האחרון מבצע ביקורות בערים פתח תקווה, כפר סבא, הוד השרון, הרצליה ורמת השרון. הביקורות נערכו אצל כ-40 עוסקים בענף מוצרי הטבע, בכלל זה חנויות טבע וחנויות לממכר תבלינים ופירות יבשים. תוצאות המבצע מורות על **ליקויים אצל 30% מהעוסקים**. במע"מ פתח תקווה בחרו לערוך את הביקורות ביום שישי, שאינו יום שגרתי לביקורות, כחלק מהכוונה לערוך את הביקורות ביעדים ובזמנים לא שגרתיים. המבצע שערך משרד מע"מ פתח תקווה הינו חלק ממבצע ארצי שעורכת רשות המסים לאיתור מעלימי מס.

### האסטרולוגים לא חזו את הביקורת

**משרד השומה ירושלים 1**, ערך השבוע מבצע ביקורות ניהול ספרים ב-112 עסקים ייחודיים בירושלים ובסביבה. תוצאות המבצע מורות על **ליקויים מהותיים ב-17%** מהביקורות ו**ב-21% מהן נמצאו אי ניהול ספרים ואי רישום תקבולים**. במבצע לקחו חלק עובדים ממשרדי שומה נוספים וחוקרים ממחלקת חקירות מס הכנסה בירושלים. ליום מבצע זה נבחרו שלושה מגזרים כמוקד לביקורות: הראשון - מטפלים ויועצים דוגמת אסטרולוגיה, מיסטיקה, תקשור, רפלקסולוגיה, עיסוי הוליסטי, השני - צימרים באזור ירושלים והסביבה, המשכירים חדרים על בסיס שעתי או למסיבות פרטיות והשלישי - עסקים מתחום המסחר והשירותים. כהכנה למבצע אותרו ומופו העסקים לביקורת, אותר מידע מהעיתונות והאינטרנט, נערכו קניות ביקורת מקדימות בצימרים ואצל נותני שירותי הייעוץ. עפ"י הרשות, אחד האירועים הבולטים: עובדת המשרד התחזתה ללקוחה המבקשת ייעוץ אסטרולוגי בנוגע לעתידה המקצועי. תמורת מאות ש"ח קיבלה העובדת ייעוץ מקיף על סמך מפה אסטרולוגית שהוכנה עבורה. העובדת אף קיבלה קבלה ללא פרטים למעט הסכום ששולם. כשביום המבצע הגיעו מבקרי מס הכנסה לאסטרולוגית, שככל הנראה, לא חזתה את הגעתם, הם מצאו שזו אינה מנהלת ספרים כנדרש. משרד השומה ירושלים 1 מעדכן, כי הנישומים שנמצאו אצלם ליקויים יוזמנו למשרד להמשך בדיקה וברור.

מס פקס מערכת ושיווק: דרך מנחם בגין 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 הפלילי, האזרחי, איסור הלבנת הון ונושאים אשר ברצונכם שיקבלו התייחסות / ניסוי. האמור בעיתון זה אינו מהווה ייעוץ 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 בכתב ומראש מהעורכים.