

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

גיליון 516 יום ה' 19 בנובמבר 2009

השבוע בגיליון

חוזר מס הכנסה – דיבידנד בשיעור מס מופחת // חוזר מס הכנסה – הארכת תקופת התיישנות שומה.  
הרשעה כפולה בעבירות מס הכנסה ובעבירות מע"מ.

מע"מ עליון – ערעור על שומה לפי מיטב השפיטה // מ"ה – הוצאות עודפות בגין רכב המשמש רק לעבודה.

עבודות בניה פיקטיביות?! // אולמות הארועים בצפת "חגגו" // הקפאה בוועדת רו"ח בחב' ממשלתיות // רישום חברות – גם בצפון // 74% עברו את מבחני לשכת עוה"ד.

עדכונים מהשטח

מאמר

פסיקה

מחוץ לחוק

עדכונים מהשטח

### חוזר מס הכנסה – דיבידנד בשיעור מס מופחת

♦ ביום 15.11.2009 פורסם [חוזר מס הכנסה חוזר מס הכנסה 4/2009 - חלוקת דיבידנד שמקורו ברווחים ראויים לחלוקה שנצברו עד ל 31 בדצמבר 2002, הוראת שעה לעניין סעיף 125ב לפקודת מס הכנסה.](#) (רצ"ב קישורית לחוזר).

♦ החוזר מפרט את התנאים אשר, בהתקיים כולם, שיעור המס על הכנסה מדיבידנד שמקורו ברווחים ראויים לחלוקה עד המועד הקובע, כהגדרתם בסעיף 94ב(א)(2) לפקודה, שנצברו בידי החברה מחלקת הדיבידנד, יהיה 12% (להלן: "הדיבידנד המוטב"). כמו כן מפרט החוזר את אופן חישוב הרווחים הראויים לחלוקה הזכאים לדיבידנד המוטב, וכן הנחיות לפעולה.

לחוזר מצורף כנספח טופס "הצהרת בעל/ת המניות על זכאותו לדיבידנד מוטב בהתאם להוראת שעה לעניין סעיף 125ב".

♦ ביום 23 ביולי 2009 פורסם חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה ליישום התכנית הכלכלית לשנים 2009 ו-2010), התשס"ט-ט-2009 (להלן: "חוק ההתייעלות") וזאת במסגרת תוכנית הממשלה להאצת המשק ובמטרה לאפשר למשק הישראלי להתמודד עם השפעות המשבר הכלכלי-העולמי וכן לצמצם את הגירעון הממשלתי.

בכדי להביא להגדלת הכנסות המדינה ממסים, לניוד הון ולעיבוד הצריכה הפרטית, נקבעה במסגרת חוק ההתייעלות הוראת שעה לעניין סעיף 125ב לפקודת מס הכנסה (להלן: "הוראת השעה" ו"הפקודה", בהתאמה), וזאת במטרה ליצור תמריץ למשיכה חד פעמית של רווחי חברות. הוראת השעה קובעת, לתקופה קצובה, שיעור מס מופחת של 12% על דיבידנד, שמקורו ברווחים ראויים לחלוקה שנצברו בידי החברה מחלקת הדיבידנד לפני 1 בינואר 2003 (להלן: "המועד הקובע"), זאת בכפוף לתנאים ולהוראות שנקבעו בהוראת השעה.

### חוזר מס הכנסה – הארכת תקופת התיישנות שומה

♦ מטרת החוזר הינה לפרט לפקדי השומה את המקרים בהם ניתן לפנות בבקשה להארכת תקופת השומה. לפי החוזר, הואיל והארכת תקופת השומה הינה חריג ולא הכלל, השימוש בסמכות זו תעשה במשורה. לפיכך, פניה להארכת תקופת השומה תעשה במקרים מיוחדים בלבד תוך התחשבות בעקרון סופיות השומה.

♦ במסגרת החוק להבראת כלכלת ישראל (תיקון 134 לפקודה) אשר פורסם ביום 1.6.2003 תוקנו סעיפים 145, 150, 152, ו-167 לפקודה העוסקים בהליכי השומה. במסגרת התיקון הוספו הוראות חדשות ביחס לפרק הזמן בו יכול פקיד השומה לטפל בשומה שלב א' ושלב ב'. התיקונים הינם בתחולה לגבי דוחות לשנת המס 2002 ואילך.

♦ ביום 12.11.2009 פורסם [חוזר מס הכנסה מס' 3/2009 – הארכת תקופת התיישנות שומה](#) (רצ"ב קישורית לחוזר).



## הרשעה כפולה בעבירות מס הכנסה ובעבירות מע"מ

בועז פינברג, עו"ד

גולדמן-ברון, משרד עורכי דין

שנות מס, בשל כך שדיווח דיווח כוזב על הכנסותיו, ובכך שדיווח פחות עסקאות מאשר היו לו, תוך ניהול שתי מערכות ספרי חשבונות.

◆ **בימ"ש השלום והמחוזי דנו בטענת הנאשם, כי "כבר נשפטתי" בגין המעשים שביצע במסגרת כתב האישום שהוגש על ידי מס הכנסה, וזאת בהתאם להור' סע 5 לחוק סדר הדין הפלילי, הקובע, כי אין להעמיד אדם לדין בגין מעשים שלגביהם כבר הורשע. בתי המשפט פסקו, כי הלכה היא, כי המונח "עבירה" רחב יותר מהמונח "מעשה", שכן עבירה כוללת את המעשה הפלילי ואת המחשבה הפלילית, ואילו "מעשה משמעו היסוד הפיזי שבעבירה. משכך, נאשם יכול ליהנות מהגנת "כבר נשפטתי" הקבוע בסעיף 5 לחוק סדר הפלילי, רק אם העבירה שבאישום הנוסף מכילה את כל אותם היסודות העובדתיים המהווים את העבירה שבאישום הקודם. במקרה של עבירות המס, הרי שעבירה של השמטת הכנסה מתוך דוח על פי פקודת מס הכנסה, מהווה מעשה, אשר אינו נכלל ביסודות העובדתיים שבעבירות לפי חוק מע"מ, שעניינם דיווח כוזב לרשויות מע"מ על ידי הגשת דוחות מע"מ כוזבים, ואילו ניהול מערכת החשבונות הכפולה הייתה רק הרקע לשתי מערכות של עובדות - האחת מילוי טופסי דיווח כוזבים למס הכנסה, והשנייה מילוי טופסי דיווח כוזבים למע"מ. משכך, נדחתה טענתו של הנאשם כי "כבר נשפטתי" בגין מעשים דומים. מעניין לציין, שבית המשפט העליון אשר אליו הוגש ערעור בגלגול השלישי, לא דן בנקודה זו כלל, אך מנגד, הוא לא דחה את עמדת בתי המשפט השלום והמחוזי בנושא זה. ניתן לטעון, כי למעשה, לא נקבעה הלכה של בית המשפט העליון בסוגיה זו.**

◆ **באשר לטענת ההגנה מן הצדק, בימ"ש השלום קיבל את טענת הנאשם, כי לאור התנהלות המדינה, עומדת לזכותו טענת "הגנה מן הצדק", וביטל את כתב האישום. המדינה הגישה ערעור, ובית המשפט המחוזי ולאחריו בית המשפט העליון פסקו, כי אין מקום לבטל את כתב האישום שהוגש נגד נאבסו, שכן המקרה אינו נופל בגדר המקרים הנדירים של התנהגות בלתי נסבלת של הרשות, אשר כוללת התנהגות שערורייתית, שיש בה משום רדיפה, דיכוי והתעמרות בנאשם (בהתאם לעקרונות שנקבעו **בהלכת יפת**). המאשימה טענה, שאין זהות בין הגופים השונים שתפקידם להגיש כתבי אישום בתחומים השונים, עבירות על מס הכנסה ועבירות על חוק המע"מ. בית המשפט המחוזי אמנם קובע, כי חוסר הנוחות שנגרם לנאשם מהגשת שני כתבי אישום, אינו רגיל במקרה זה. לטענתו, אף כי אין מדובר באותם יסודות עובדתיים המרכיבים את העבירות, הרי מדובר באותה מסכת עובדתית, וראוי שבמקרה כזה יוגש כתב אישום אחד, וכי יהיה**

◆ שמעון מנהל עסק עצמאי. שמעון אינו מעוניין לשתף את מדינת ישראל בהכנסותיו, ובשנת מס מסוימת הוא החליט לדווח לרשויות המס רק על חלקו. לצורך כך, שמעון נמנע מלהוציא חשבוניות בגין עסקאות מסוימות שערך. מנהל החשבונות של העסק של שמעון, אשר קיבל לידיו רק חלק מהחשבוניות שהוציא שמעון, דיווח רק על העסקאות שלגביהן קיבל תיעוד במסגרת הדוחות התקופתיים במע"מ. בנוסף לכך, רואה החשבון של שמעון, אשר ביקר את הדוחות הכספיים, רשם בדוח הכספי השנתי של שמעון את העסקאות אשר לגביהן קיבל תיעוד, ומבלי שכללו את העסקאות שלגביהן לא הוצאו חשבוניות על ידי שמעון. בעקבות מידע מודיעיני שהועבר למחלקת החקירות של מס הכנסה, נפתחה חקירה נגד שמעון - חקירה אשר הובילה, בסופו של דבר, להגשת כתב אישום על עבירות לפי סעי' 220 לפקודת מס הכנסה, בכך שהשמיט מתוך דוח שנערך על פי הפקודה (הדוח הכספי) הכנסה שיש לכללה בדוח, הכין פנקסי חשבונות כוזבים, והשתמש ב"מרמה, עורמה ותחבולה" בכוונה להתחמק מתשלום מס הכנסה. בסיום ההליך המשפטי, הורשע שמעון, ונגזר עליו עונש מאסר. כעבור שנה, לאחר ששמעון סיים לרצות את מאסרו, הגיע לביתו, ומצא בתיבת הדואר הזמנה להתייצב להקראה בכתב אישום שהוגש נגדו על עבירות מע"מ, על פי סעיף 117(ב) לחוק מע"מ, בכך שמסר ידיעה כוזבת או מסר דוח או מסמך אחר הכוללים ידיעה כאמור, הכין וניהל פנקסי חשבונות כוזבים, והשתמש בכל מרמה ותחבולה במטרה להתחמק מתשלום מע"מ. העבירות הנ"ל התייחסו לאותן שנות מס שלגביהן הואשם והורשע בעבירות מס הכנסה, ובקשר עם אותה העלמה. האם רשאי שמעון לטעון, כי הוא כבר הורשע בגין המעשים שביצע? ואם טענה זו לא תתקבל, האם רשאי שמעון לטעון לביטול כתב האישום החדש של רשויות מע"מ מכח הגנה מן הצדק?

◆ שאלות אלה נדונו בפסקי הדין שניתנו **בעניין נאבסו**, אשר עבר שלושה גלגולים והסתיים בבית המשפט העליון, בשנת 1999. סיפור המעשה כך היה: בשנת 1994 הוגש בבית משפט השלום בנצרת כתב אישום כנגד הנאשם - נאבסו, ע"י שלטונות מס הכנסה. בכתב האישום נטען, כי נאבסו מסר לשלטונות מס הכנסה דיווח כוזב בדבר הכנסותיו בשנות המס 1991 ו-1992 וזאת ע"י ניהול שתי מערכות ספרי חשבונות בו זמנית. בימ"ש השלום בנצרת הרשיע את נאבסו והטיל עליו עונש מאסר בפועל, שהומר לעבודות שירות, קנס בסך 150,000 ₪ ומאסר על תנאי. לאחר ערעור של המדינה הועמד הקנס על סך של 250,000 ₪. בשנת 1997, **שלוש שנים לאחר הגשת כתב האישום על עבירות מס הכנסה**, הוגש כנגד נאבסו, בימ"ש השלום בטבריה כתב אישום ע"י שלטונות מע"מ, וזאת בגין אותן



/ ...

אינדיקציה לבתי המשפט לבחון טענות מעין אלה ביתר זהירות, ולא לשלול אותן על הסף.

3. נציבות מס הכנסה ואגף המכס ומע"מ אוחדו לרשות אחת – היא רשות המסים, וזאת החל משנת 2003 ומאותו מועד עסקינן ברשות אחת, המנוהלת תחת אותה קורת גג.

◆ **מסיבות אלה, לטעמנו, מקום בו היום יגישו כתב אישום אחד בעבירות על מס הכנסה, ולאחר שההליך יסתיים בהרשעה יגישו כתב אישום שני בעבירות מע"מ, או להיפך, יראו בכך בתי המשפט התעמרות בלתי מוצדקת בנאשם.**

◆ ומה באשר להשלכות הרשעה כפולה במישור האזרחי? נזכיר בקצרה, כי עד לשנת 2007, ההשלכות של הרשעה בעבירות מס הכנסה השפיעו במישור האזרחי רק על מס הכנסה, ואילו הרשעה בעבירות מע"מ השפיעו במישור האזרחי רק על מע"מ. סעיף 147 לפקודה וסעיף 77 לחוק מע"מ הינם הסעיפים המסמיכים את מנהל הרשות, לפתוח שומות בגין שנות מס שהתיישנו במס הכנסה, וזאת בתום שנה ממועד שבו הנישום הורשע בעבירות מס הכנסה, ולהוציא שומה על דוח תקופתי של מע"מ 10 שנים מיום שהדוח הוגש, מקום בו הורשע עוסק בעבירות מע"מ. אך סעיף 147 תוקן בתיקון מס' 154 לפקודה, אשר תחילתו ביום 01.01.07. בעקבות התיקון, רשאי מנהל הרשות לפתוח שומות שהתיישנו, **גם מקום בו הורשע אדם בעבירות לפי חוק מע"מ.**

◆ התיקון לסעיף מעורר שתי מחשבות: **ראשית**, יש לשים לב לעובדה, כי בעוד שמטרת המחוקק הייתה להקל על רשות המסים, ולאפשר לה לפתוח שומות לנישום שהורשע גם בעבירות מע"מ, הרי שמנגד, על פי לשון הסעיף, מקום בו אדם הורשע כאמור בעבירות מע"מ, וחלפה שנה ממועד ההרשעה, חלף המועד שבו רשאי מנהל הרשות להפעיל את סמכותו על פי סעיף 147. משכך הוא המצב, הגשת כתב אישום חדש בעבירות מס הכנסה, לאחר שחלפה שנה ממועד ההרשעה בעבירות מע"מ, לא תרפא פגם זה, ולא ניתן יהיה לפתוח את השומות שהתיישנו. **שנית**, באשר לניתוח שנעשה לעיל לעניין "ההגנה מן הצדק", ולאור השינוי בסעיף, יש מקום לטענה, כי כיום, לאור התיקון בסעיף 147 לפקודה, שיתוף הפעולה בין שני האגפים אמור להתגבר, והאינטרס של הרשות להגיש כתב אישום חדש בעבירות מס הכנסה, למרות שקיימת הרשעה בעבירות מע"מ, פחת באופן משמעותי.

תאום בין רשויות התביעה השונות, ובמעט התחשבות בנאשם ובמעט ארגון יעיל ניתן היה להגיש כתב אישום אחד על עבירות מס הכנסה ומע"מ. אך למרות, שאין זה ראוי שעל נאשם יהיה להתמודד במשפט פלילי נוסף בגין מסכת עובדתית דומה, הרי שאין זה מקרה שהדעת איננה יכולה לסובלו ואין זה מקרה בו התנהגות הרשות הינה "כה מקוממת עד כי אי אפשר להרשיע אדם", ומשכך, התקבל ערעורה של המדינה. בית המשפט העליון, בדחותו את ערעורו של נאבסו, הוסיף וקבע, כי ראוי להקפיד על כך, שהעובדה שרשויות המס פועלות באמצעות מנגנוני חקירה ותביעה נפרדים, לא תכביד על נאשמים שלא לצורך, אך בהתחשב במכלול הנתונים, אין באי הנוחות כדי להוות נימוק לביטולו של כתב האישום, ויש להתייחס לחוסר הנוחות שנגרם אך ורק בטיעונים לעונש.

◆ באשר לטענת "כבר נשפטתי", לכאורה יש קושי לתקוף את הטענה, שכן עבירות מס הכנסה ועבירות מע"מ, הגם שקיימים בהן יסודות עובדתיים משותפים, מורכבות בסופו של דבר מנסיבות עובדתיות שונות – במס הכנסה, העבירה קשורה לאופן הדיווח על ההכנסות בדוח השנתי וביחס למס הכנסה, ואילו בעבירות מע"מ, הקשר הוא לדיווח בדוחות התקופתיים ומס ערך מוסף. העובדה, אם כן, כי אדם העלים מיסים בכך שלא הוציא חשבוניות על כל עסקאותיו, או שניהל מערכת חשבונות המוסתרת מהרשויות, אינה העובדה היחידה המרכיבה את עבירות המס, ומשום כך, מקום בו אדם הורשע בעבירות מס הכנסה, לא ניתן לומר שהוא הורשע במעשים דומים בעבירות מע"מ.

◆ עם זאת, באשר לטענת ההגנה מן הצדק, אנו סבורים, כי כיום יטו בתי המשפט לקבל את הטענה, ולבטל כתבי אישום שהוגשו לאחר שאדם הורשע כבר בעבירות מס בגין אותה מסכת עובדתית. שלושה אירועים משמעותיים אירעו ממועד מתן פסק דינו של בית המשפט העליון **בעניין נאבסו** (שכזכור, ניתן בשנת 1999) אשר מובילים אותנו למסקנה זו:

1. ביהמ"ש העליון **בהלכת בורוביץ** (פרשת הפניקס), הרחיב את גדריה של ההגנה מן הצדק בקובעו, כי הטענה יכולה להתקבל גם במקרה בו פעלו הרשויות מתוך רשלנות, או אף לנסיבות שאינן תלויות ברשויות.

2. דוקטרינת ההגנה מן הצדק עוגנה כטענה מקדמית בתיקון לחוק סדר הדין הפלילי משנת 2007. יש אשר יטענו, כי באופן שבו הכשיר המחוקק את דוקטרינת "ההגנה מן הצדק", יש משום



## ערעור על שומה לפי מיטב השפיטה ע"א 5200/06 אלקיס יבוא ושיווק בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף

בכך, שלא הובאו בפניו כל ראיות התומכות ומוכיחות נכונותן של אותם תרחישים אפשריים. נוכח מכלול ראיתי זה, סבורה אני כי בית המשפט המחוזי נתן משקל ראוי לטענות המערערות, וצדק בדחותו אותן מבחינה עובדתית כטענות בעלמא, וכי אין מדובר במקרה חריג ויוצא דופן בו נפלה טעות מהותית המצדיקה התערבות של ערכאת הערעור בממצאים אלו.

◆ אין לקבל את טענת המערער נגד קביעת המהימנות כנגד עדותו של מר יהלום. מר יהלום מועסק על-ידי המשיב, ובשלב זה הינו הגורם הממונה על תיק המערערות. על-אף שאינו הגורם שישב בהליך ההשגה, עדותו מבוססת על היכרות עם התיק והחומרים המצויים בו המתעדים את השתלשלות ההליכים. בהעדרו של מר כליף אשר יצא לגמלאות, מר יהלום הינו אפוא הגורם המוסמך ביותר מטעם המשיב להעיד בנושא. חשוב מכך, בית המשפט המחוזי התרשם מעדותו של מר יהלום באופן ישיר, ונימק את קביעתו בדבר מהימנותו, תוך מודעות לתפקידו במסגרת ההליך. על כן, אין הצדקה להתערבותה של ערכאת הערעור בקביעה זו. פסילת ספריה של המערערות מהווה עילה לעריכת שומה מטעם המשיב על-פי מיטב השפיטה מכוח סעיף 77 לחוק. שומה זו הינה בגדר השערה מושכלת, המבוססת על מומחיותו וניסיונו של פקיד השומה. על אף שעל השומה להיות נאמנה לאמת ככל שהדבר מתאפשר, אין ציפייה, כי השומה תהא מדויקת ומבוססת לכל פרטיה, ועל כן, הפקיד אינו נדרש להוכיח בראיות נקודתיות ובאפשרותו להתבסס על אומדנים והערכות בהסתמך על ניסיונו המקצועי. לערכאת הערעור יש, ללא ספק, סמכות להתערב בממצאי השומה על-פי מיטב השפיטה. עם זאת, היא לא תיטה להתערב בקביעות אלו, אלא במקרים חריגים ביותר של סטיות מהותיות מן העובדות שהוכחו, התעלמות מנתונים, או טעות שבחוק.

◆ משנערכה שומה על-פי מיטב השפיטה, על הנישום מוטלת חובת הראיה לעורר ספק לגבי סבירותה ומהימנותה. במקרה זה לא הציגה המערערות כל ראיות פוזיטיביות להוכחת אי סבירותה של השומה שנערכה על-ידי המשיב. המערערות אף לא הציעה כל תשתית נתונים עובדתית חלופית אשר באמצעותה הייתה לפקיד השומה אפשרות לערוך שומה מדויקת יותר מזו שנערכה. על כן, לא רואה אני מקום להתערבות בקביעותיו של בית המשפט המחוזי לעניין סבירותה של השומה בנסיבות מקרה זה, בו הערכתו של פקיד השומה הינה זהירה ומבוססת על ממצאים מן השטח.

### תוצאה:

◆ הערעור נדחה.

ניתן ביום 16.11.09

ב"כ המערערות: ע. ברקאי, עו"ד.

ב"כ המשיב: ע. קמיל, עו"ד.

◆ בביקורת שערך המשיב בתיקה של המערערות, התגלו בספרי הנהלת החשבונות של המערערות, ליקויים וסטיות מהותיות בניהול הפנקסים. בעקבות זאת, פסל המשיב את ספריה של המערערות לשנים אלו, הטיל עליה קנס מכוח סעיף 95 לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975 (להלן: החוק), והוציא שומות עסקה לפי מיטב השפיטה.

◆ לטענת המערערות, טעויותיו המהותיות של בית המשפט קמא מחייבות התערבות של ערכאת הערעור בקביעות העובדתיות ובמסקנות שהוסקו על בסיסן. לגרסתה, מנהל המערערות, הציג בעדותו הסברים מניחים את הדעת לפערים ולסטיות שנתגלו במהלך הביקורת ולכן, על בימ"ש היה לקבלם. לטענתה עדותו של מר יהלום היא מפי השמועה שכן הוא לא לקח חלק בהליך ההשגה. לטענתה, השומות שקבע בית המשפט קמא אינן סבירות על פי כל תחשיב כלכלי ואינן מתקבלות על הדעת.

◆ לטענת המשיב, מדובר בערעור עובדתי מובהק, אשר כל כולו נוגע לממצאים עובדתיים ולממצאי מהימנות של בית המשפט המחוזי, בהם, אין בית המשפט נוהג להתערב במסגרת ערעור. זאת, על אחת כמה וכמה כאשר מדובר בערעור על שומה לפי מיטב השפיטה, אשר הוצאה לנישום לאחר שהפנקסים שלו נפסלו. השומה נערכה מתוקף מומחיותו של המשיב אשר שיקול דעתו בתחום זה הינו רחב. על כן, לגרסת המשיב, אין מקום להתערב בקביעותיה של הערכאה הדיונית כי השומה סבירה ומבוססת, אשר גובשו על סמך בחינה ישירה של הראיות והתרשמות מן העדים.

### ביהמ"ש העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים - כב' המשנה לנשיאה א.ריבלין, כב' הש' מ.נאור, כב' הש' ע.ארבל

◆ במידה ובעל עסק לא עמד בחובתו עפ"י סעיף 66 לחוק מע"מ, וסטה מהדרך הראויה לניהול פנקסיו, מעניק סעיף 74(א) לחוק, למשיב, את הסמכות לפסול את ספריו. תכליתה של סמכות זו נובעת מכך שמשלא נוהלו הספרים כנדרש, לא ניתן להסתמך עליהם כשיקוף נאמן של המציאות ולקבוע את חובת המס על בסיסם.

טענות המערערות נגד פסילת הספרים נוגעות באופן ישיר לקביעות בעניינים שבעובדה ובמהימנות של בית המשפט המחוזי. כידוע, הכלל הוא כי ערכאת ערעור לא תתערב בממצאים מסוג זה, אלא במקרים חריגים בלבד. במישור העובדתי, קבעה הערכאה הדיונית כי המערערות כשלה בדיווח מלא של חשבוניות המס שברשותה. קביעה זו מבוססת הן על חשבוניות שנמצאו ברשות המערערות עצמה, והן על חשבוניות שנמצאו במסגרת בדיקה צולבת בידי לקוחותיה של המערערות. בנוסף, דחה בית המשפט את ההסברים האפשריים לסטיות והחריגות שהתגלו בדיווח המערערות, אשר הועלו במסגרת עדותו של מנהלה. את הדחייה נימק בית המשפט



הוגבל, וכל הוצאה מעבר לסכום ההוצאות הנ"ל הוא בגדר של "הוצאה עודפת", אשר לגביה יש לדווח לפקיד השומה ולשלם בגינה מקדמה.

### בימ"ש המחוזי חיפה - כב' השופטת סגנית נשיאה ש. וסרקרוג:

◆ לא מן הנמנע לראות בסעיף 17 כמורה על הכלל לפיו יש לנכות הוצאה שהוצאה בייצור ההכנסה כדי להגיע ל"הכנסה החייבת", ובסעיף 31 לפקודה, האוסר או מגביל ניכוי כזה, כחריג לכלל. כך ההוראה האחרונה תחול רק על הוצאה מעורבת, בין היתר לאור כללי הפרשנות שחריג יש לפרשו על דרך הצמצום, וכן לאור לשונו של סעיף 31 לפקודה שאינו קובע את נושאי ההוצאות שאותן יש להגביל, אלא עושה כן על דרך מתן סמכות למחוקק המשנה. מכאן שההוראה המהותית, כפי שפורטה לעיל, ממנה ניתן ללמוד על התכלית המהותית של ההסדר, אינה יכולה לקבל ביטוי שונה מהותית בחקיקת משנה, שמעצם טבעה נועדה ליצור מתחם טכני בלבד ליישום ההוראות המהותיות.

◆ ניתוח המגמה העולה מהפסיקה בנוגע לשאלת קיומן של חזקות חלוטות במשפט מעלה כי חזקות חלוטות הן פתרון שיוכי או מותנות בהוראה מפורשת בדין: קיומה של חזקה וכחלוטה בפרט, גם בתחום המס היא חריג, ויש מקום להידרש לה, רק כאשר אין בידי הנישום אמצעים ראייתיים להוכיח טענותיו או כאשר קיימת הוראה שבדין מפורשת לעניין זה.

המטרה היא לאתר נקודת איזון ראויה בין צורכי יעילות וצדק, תוך שמירת על עקרון מס האמת, וזאת באמצעות הכבדה בתנאים הטכניים שיש בהם להקנות אמצעי בוחן חדים להשגת התכלית האמורה, כגון, העברת נטלי ההוכחה לצד האחראי ליצירת חוסר וודאות או דרישות טכניות דווקניות כתנאי להוכחת ההוצאה והיקפה החורגת מן החזקה.

יש בדבר כדי לחזק המסקנה כי שעה שמדובר בהוצאה עסקית, אין מדובר בחזקה חלוטה, ואין מניעה כי הנישום יוכיח אותם רכיבים המאפיינים רכב תפעולי או רכב עבודה כחלים בפועל על כלי הרכב שבמחלוקת.

לאור כל המפורט לעיל מסקנת בית המשפט הנכבד היא כי המבחן להתרת ניכוי הוצאות הרכב צריך להיות מבחן תכליתי ועל-פי השימוש שנעשה בפועל. הסיווג שהוא טכני במהותו והנעשה ברישיון הרכב על-פי פקודת התעבורה הוא בגדר חזקה הניתנת לסתירה, ככל שהדבר נוגע להוצאה עסקית בלבדית.

#### תוצאה:

◆ הערעור התקבל.

ניתן ביום 10.11.09

ב"כ המערער: עו"ד א. גולדהמר.

ב"כ המשיב: עו"ד ע. רוניק.

### הוצאות עודפות בגין רכב המשמש רק לעבודה ע"מ 872/06 עיריית נהריה נ' פקיד שומה עכו

◆ המערערת היא רשות מקומית שהיא מוסד ללא כוונת רווח.

בתקופה המבוקרת היו בבעלות העירייה כ- 30 כלי רכב קטנים כגון: טנדרים מסחריים למיניהם שמשקלם הכולל נמוך מ- 3,500 ק"ג (להלן: "כלי הרכב הקטנים"). אין חולק כי כלי הרכב הקטנים אינם מסווגים ברישיון הרכב כ"רכב עבודה", כהגדרתו בפקודת התעבורה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "פקודת התעבורה").

◆ כלי רכב קטנים שייכים למחלקות שונות של העירייה ומשמשים את עובדי המחלקות השונות במילוי תפקידיהם ומשמשים לגירסת העירייה לצרכי עבודה בלבד. בהקשר זה דאגה העירייה להוציא נוהלי עבודה מהטילים איסור על שימוש פרטי בכלי הרכב הקטנים, לרבות נוהל ולפיו מחויבים העובדים להעמיד את הרכב בחניון העירייה עם סיום העבודה.

פקיד השומה, הוציא למערערת שומת הוצאות עודפות בגין הוצאות הרכבים הקטנים, לפי תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות רכב), התשנ"ה-1995 (להלן: "תקנות הרכב").

לטענת המערערת, סיווגו של הרכב על ידי רשות הרישוי אינו רלוונטי לעניין, שעה שהשימוש היחיד בו עושה המערערת באותם כלי רכב הוא לייצור הכנסה. הרי שאין תקנות הרכב חלות על כלי הרכב הקטנים של המערערת, וממילא אין הגבלה לגבי ההוצאות שהוציאה המערערת.

לגופו של הסיווג, סבורה המערערת שמדובר בכלי רכב שהם בגדר "רכב עבודה" כפי שאלה הוגדרו בפקודת התעבורה, "רכב עבודה", אינו בהכרח זה המוגדר כך ברישיון הרכב, אלא, כל רכב הממלא בפועל משימות של "רכב עבודה" ומשימות אלה בלבד.

◆ לעמדת המשיב, תקנות הרכב חלות על כל סוגי הרכב – בין לשימוש עסקי ובין לשימוש מעורב וממילא חלות גם על כלי הרכב הקטנים. לכן, הוצאותיהם אינן מותרות בניכוי אלא אם הוחרג סיווגם. מאחר שכלי הרכב הקטנים אינם בגדר "רכב עבודה" על-פי הגדרתם ברשות הרישוי, הרי שלא הוחרגו מתחולת התקנות, מן הטעם הפשוט שאין אלה בגדר של "רכב עבודה".

◆ ועוד לעמדת המשיב, אין על בית המשפט להידרש לשאלה מה השימוש שנעשה בפועל על-ידי המערערת בכלי הרכב הקטנים. על פי ההסדר המשפטי הקובע, ביקש המחוקק למנוע כל בירור עובדתי פרטני בין הנישום לפקיד השומה, משקבע כי סיווג כלי הרכב יהיה על פי רשות הרישוי. עמדת המשיב היא כי במסגרת התקנות הרלוונטיות - תקנות הרכב - נקבעה חזקה חלוטה לפיה, בהעדר סיווג כאמור ברישיון הרכב, חלות תקנות הרכב וניכוי הוצאות אינו מותר באופן מלא אלא על-פי הקבוע בהן.

בהתאם לכך, סכום ההוצאות שהותר בניכוי על פי סעיף 31 לפקודת מס הכנסה יחד עם תקנות הרכב



**הקפאה בוועדת רו"ח בחב' ממשלתיות**

הוועדה למינוי רואי חשבון בחברות ממשלתיות שוב נמצאת בהקפאה. ככל הנראה בשל עזיבתו של אחד מחברי הוועדה ואי-מינוי אחר תחתיו. לאחרונה (לפני כ-3 חודשים) פרש מהוועדה אחד מחבריה, נתי ביאליסטוק-כהן, בשל מינויו לעוזר שר התקשורת. לפי התקנות, הוועדה אינה רשאית לפעול בהרכב חסר. עד לפני כשנה היתה שרויה הוועדה ב"הקפאה" ממושכת למשך כשנתיים, בעקבות התפטרותה של יו"ר הוועדה בזמנו, עו"ד תמי בן-דוד. בעבר פורסם, כי הועדה מגבשת המלצה להעלות את שכר-הטרח של רואי החשבון בחברות ממשלתיות, משכר ממוצע של כ-170 שקל לשעת עבודה לכ-250 שקל לשעה, אך בשעה זו גם מהלך זה "בהקפאה".

**רישום חברות - גם בצפון**

עפ"י הודעת רשם החברות, ניתן להפקיד טפסים לרישום חברות חדשות בלשכות חיפה ונצרת עילית. רישום חברות באופן זה יתבצע, ככל הניתן, תוך שבוע ממועד ההפקדה. על טופס ההפקדה יש לציין מספר טלפון לבירורים ולהודעה על רישום החברה. הרשם מבחיר, כי לא יתבצע רישום חברה במקום. על המבקש לרשום חברה במקום לפנות למשרד רשם החברות בירושלים, במרכז כלל, רח' יפו 97 (קומה 13), בימים א' עד ה' בין השעות 8:30 ל-12:00.

**74% עברו את מבחני לשכת עוה"ד**

ביום 2.11.09 נערכה בגני התערוכה בתל אביב בחינת ההתמחות בכתב של לשכת עורכי הדין. לבחינה ניגשו 1,772 מתמחים ומתמחות. 74% מכלל הנבחנים, שניגשו בפעם הראשונה לבחינת הלשכה, עברו את הבחינה. לשכת עוה"ד מציינת, כי הנתון, לפיו רק 14% מהנבחנים, שניגשו בפעם השלישית ומעלה לבחינת הלשכה בכתב, עברו את הבחינה, תומך בעמדת הלשכה באשר להטלת התמחות חוזרת בנוגע ל"נכשלים סדרתיים". הציון הממוצע של הנבחנים בפעם השלישית ומעלה, היה נמוך ביותר ועמד על 51.5.

**עבודות בניה פיקטיביות !?**

מנהל חברה לעבודות בניה ופיתוח, החשוד בהשמטת הכנסות וניהול ספרים כוזבים, שוחרר השבוע בתנאים מגבילים בבית משפט השלום בחיפה (כב' הש' י. קראי-גירון). בבקשה לשחרור בערובה, שהוגשה ע"י משרד חקירות מס הכנסה חיפה והצפון, נכתב כי החשוד, ג'ברין מוחמד בן סאבר בן 51 ממושיירפה, מנהל פעיל בחברת א.ג.ס-ן חברה קבלנית לבניה ופיתוח בע"מ, העוסקת בעבודות בניה ופיתוח. לפי החשד, בספרי החשבונות של החברה נדרשו הוצאות הנסמכות על חשבוניות פיקטיביות בשנות המס 2006-2008, בסכום כולל של כ-5,500,000 ש. החשוד רכש את החשבוניות מאדם אחר, זאת במזיד ובכוונה להתחמק ממס.

**אולמות הארועים בצפת "חגגו"**

המוני בית ישראל חגגו בחודשי הקיץ, בעונת השיא של האירועים. בעלי האולמות ונותני שירותים בתחום חגגו אף הם. מהודעת רשות המסים עולה, כי החגיגות באזור צפת נערכו תחת עיניהם הפקוחות של עובדי מחלקת המודיעין במשרד השומה צפת, כשתוצאות התצפיות היו קצת פחות משמחות משהוצלבו הנתונים עם רישום ההכנסות בספרי העוסקים. במהלך החודשים יולי-אוגוסט התחזו עובדי מס הכנסה מצפת ללקוחות פוטנציאלים, פעמים היו הם זוגות המבקשים להינשא ופעמים זוגות המעוניינים לערוך בר מצווה ובת מצווה לילדיהם. בדרך זו הם דלו אינפורמציה לגבי תאריכי אירועים, מחירי מנה, מספרי מוזמנים וכיו"ב. בנוסף, מחלקת המודיעין ערכה תצפיות מוקדמות אחר הפעילות באולמות שמחות ואירועים, ותיעדה בצורה סמויה את פעילותם של נותני שירותים, דוגמת: צלמים, שירותי בר אקטיביים, להקות, תקליטנים ואחרים. בשבוע שעבר, במסגרת מבצע ביקורות ניהול ספרים שערך משרד השומה צפת זומנו בעלי האולמות ונותני השירותים לביקורות במשרד עם ספריהם ונמצאו ליקויים רבים, בין היתר: לצלם אירועים מקרית שמונה אין תיק במס הכנסה והוא אינו מנהל ספרים. צלם מקרית שמונה, לא רשם תקבולים. למאפרת מחזור אין תיק במס הכנסה והיא איננה מנהלת ספרים. למעצב אולמות מבית גיאן אין תיק במס הכנסה והוא אינו מנהל ספרים.



מס פהס מערכת ושיווק: דרך מנחם בנין 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 ניליון זה, או חלקים ממנו, ללא היתר בכתב ומראש מהעורכים.