

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

גיליון 661 יום ה' 9 במאי 2013

## השבוע בגיליון

ועדת הכספים: מע"מ על בסיס מזומן לעסקים קטנים - עד 2014

## עדכונים מהשטח

מיסוי תמ"א 38 – התוכנית לחיזוק מבנים מפני רעידות אדמה

## מאמר פסיקה

מ"ה – סיווג חברה כ"חברת בית" בהתאם לסעי' 64 לפקודה //  
מ"ה – הרשות טוענת שהעסקה מלאכותית – שתוכיח! (ע"מ פליינג קרגו) //  
מ"ה – חובת ההצדקה לשלילת שומה אינה מחייבת דיוק מדעי //

רשות המיסים חשפה פרשת הימורים // חשוד שלא דיווח על 15 מיליון ₪! //  
לא יוטל מאסר אזרחי בשל אי תשלום חוב // דו"ח: כלכלה שחורה באירופה

## מחוץ לחוק

## עדכונים מהשטח

### ועדת הכספים: מע"מ על בסיס מזומן לעסקים קטנים - עד 2014

♦ בעת הדיון בוועדת הכספים ביקשה רשות המיסים להאריך את תחולת התקנה עד לסוף שנת 2013, אך בעקבות דרישת הוועדה - תקנה זו הוארכה עד לסוף שנת 2014.

♦ יו"ר ועדת הכספים, ח"כ ניסן סלומינסקי (הבית היהודי): "העסקים הקטנים סובלים מחוסר אשראי גדול. נותן שירות אשר מוציא חשבונית, נדרש לשלם את המע"מ עוד בטרם קבלת התשלום עצמו. כאשר בעלי העסקים תלויים במדיניות תשלום שונות, אשר בפועל מעניקות את התשלום רק לאחר 60 יום, נוצר מצב בו בעל העסק צריך לממן את המע"מ בעצמו- וזאת בטרם קבלת התשלום. מצב זה יכול להפיל ולמוטט את בעלי העסקים הקטנים אשר צריכים לממן את ההוצאות הללו, עוד בטרם קיבלו את ההכנסה אשר בגינה הוצאה החשבונית. המגמה של הוועדה לסייע ולעזור לעסקים הקטנים - תמשיך גם בדיונים הבאים."

♦ כזכור, ביום 1.4.2012 פורסם ברשומות [תיקון 42 לחוק מס ערך מוסף התשל"ו - 1975 \(להלן: "התיקון"\)](#).

במסגרת התיקון נקבעה, בין היתר, הוראת שעה (למשך שנה) בסעיף 19(ב) לחוק לפיה, גם עוסק יצרן, שמחזור עיסקו אינו עולה על 1,950,000 ש"ח ואינו מעסיק יותר מ-6 מועסקים, **רשאי לדווח על עסקאות מכר על בסיס מזומן**. הוראת השעה כאמור מאפשרת לאותם העוסקים עליהם היא חלה ליהנות מהוספת סעיף 47(א) לחוק.

♦ ביום 6.5.13 אישרה **ועדת הכספים**, בפה אחד, את ההטבה לעסקים הקטנים שמחזור עסקאותיהם מגיע עד לסכום של 1,950,000 ש"ח בשנה. במסגרת הטבה זו - החיוב במס יחול במועד קבלת התמורה ועל הסכום שהתקבל (דהיינו מדובר על חיוב במס על בסיס מזומן). הטבה זו הוארכה עד תום שנת 2014.

### השבוע גיליון מיוחד - 7 עמודים

בשל חג השבועות הבא עלינו לטובה, השבוע לא יפורסם גיליון מס פקס הגיליון הבא (מס' 662) יפורסם ביום 23.5.13

## חג שבועות שמח



## מיסוי תמ"א 38 – התוכנית לחיזוק מבנים מפני רעידות אדמה אברהם רוזנברג, עו"ד (יועץ מס); אורי גולדמן, עו"ד גולדמן ושות' – משרד עורכי דין

עבור דיירי הבניין ובמישור השני, המע"מ שחל על דיירי הבניין במכירת זכויות הבנייה הנוספות של דיירי הבניין לזום, החייבים במע"מ כעסקת אקראי.

**במישור הזום** – סעיף 31ב לחוק מע"מ התשל"ו – 1975 (להלן: "חוק מע"מ"), קובע פטור ממס בגין מתן שירותי הבניה שבמסגרת היתר הבניה שהוצא מכוחה של התמ"א 38, שמבצע הזום עבור הדיירים ושהתמורה בעד שירותי הבניה שניתנו, ניתנה בזכויות בניה שאף הם מכוח התמ"א. כותרת סעיף 31ב. לחוק מע"מ שכותרתו "מתן שירותי בניה לפי תכנית החיזוק – הוראות מיוחדות", וזו לשונו:

"(א) ...

(ב) מתן שירותי בניה לפי תכנית החיזוק בתמורה למכירת הזכות הנמכרת בפטורה ממס בהתאם להוראות סעיף 49לג לחוק מיסוי מקרקעין – יהיה פטור ממס."

יושם אל לב, כי מתן הפטור בגין שרותי (הבניה הינו בבחינת "אליה וקוץ בה" שכן בהתאם להוראות חוק מע"מ, כנגד עסקה פטורה לא ניתן לקזז מס תשומות ששולם לספקים ו/או לקבלני משנה, שבהן עמד הקבלן, לצורך מתן שירותי הבניה. על אף האמור לעיל, ישנם דרכים בהן כן יהיה ניתן לקזז את מס התשומות שעמד בהן הקבלן וזאת, בין היתר, תוך חלוקה וייחוס ספציפי של מס התשומות ששימשו למתן שירותי בניה עבור הזכויות שמהן נהנים הדיירים לבין מס התשומות ששמש כשרות בניה השייך לזכויות הנוספות אותן הקבלן יעמיד למכירה חיצונית במסגרת תקנה 18 לתקנות מע"מ.

♦ **במישור הדיירים** – מכירת זכויות הבניה הנוספת שניתנו לדיירי הבניין במסגרת התמ"א 38 מהווה עסקת אקראי החייבת בתשלום מע"מ שכן, מכירת מקרקעין (בהתאם להגדרת מקרקעין בסעיף 1 לחוק מע"מ – מקרקעין מוגדרים לרבות זכות במקרקעין), בידי מי שאין עיסוקו במקרקעין, לעוסק (במקרה של תמ"א 38 – לזום), מהווה עסקת אקראי. ולכן, עניין חבות בתשלום המע"מ של הדיירים תוסדר במסגרת הוראות תקנה 6ב לתקנות מע"מ כאשר, חובת תשלום המע"מ עוברת אל הקונה, קרי, אל הזום תוך רישום חשבונית עצמית (הסבר מהי חשבונית עצמית ניתן למצוא במאמר שפורסם בגיליון מספר 607 מיום 11.1.2012). הזום, מחד מדווח את מס העסקאות בגין עסקת האקראי, ומאידך, מקזז כנגד אותה עסקה את החשבונית העצמית ובכך בעצם מס התשומות הינו אפס.

♦ תוכנית תמ"א 38 ובשמה המלא "תוכנית מתאר ארצית לחיזוק מבנים קיימים בפני רעידות אדמה" (להלן: "תמ"א 38"), הינה תוכנית, לקידום חיזוק ושיפוץ מבנים ישנים שלא נבנו בהתאם לדרישות תקן 413 לפיו נקבעות הדרישות לעמידה של מבנים לפני רעידות אדמה. עם כניסתה לתוקף של תוכנית התמ"א 38, נוכח "הצלחתה" והניסיון שצברה התוכנית, יזמה הממשלה שלושה תיקונים עיקריים: תמ"א 38-1א, תמ"א 38-2, ולאחרונה **תמ"א 38-3 המאושרת** משלבת ומשדרגת בתוכה את ההוראות של התוכניות הקודמות.

♦ על מנת ליישם תוכנית של תמ"א 38 נדרשים מספר הליכים ובעיקרם הוראות פרק ב' לתוכנית, סעיפים 8 ו-9: "לא יותר חיזוק מבנה קיים על פי תכנית זו (תמ"א 38) אלא אם כן מהנדס את עמידות המבנה בפני רעידות אדמה וקבע בכתב כי יש לחזקו". לאחר שבחן מהנדס את המבנה ומצא, כי המבנה מתאים לתוכנית חיזוק והוציא תוכנית חיזוק, ישנן כמה וכמה דרכים לחיזוק המבנה ובמסגרת החיזוק מתקבלות הקלות ואישורי בנייה נוספים, בין היתר, חיזוק אגב הוספת יחידות דיור חדשות במבנה; חיזוק אגב הרחבת יחידות הדיור הקיימות במבנה; חיזוק משולב, קרי, חיזוק תוך שילוב בין הוספת יחידות דיור חדשות לבין הרחבת יחידות הדיור הקיימות; חיזוק במסגרת ניצול זכויות שניתנו במסגרת תוכנית מפורטת שאושרה לפני תמ"א 38 – זכויות בניה קודמות, חיזוק באמצעות הריסת המבנה והקמתו מחדש; חיזוק במסגרת הוספת מעלית, חניה וכו' (להלן: "תמריצי עידוד").

♦ במסגרת תמריצי העידוד לקידום התמ"א 38 כאמור לעיל, העניקה התוכנית והחקיקה הנלוות תמריצי עידוד גם במישור המיסוי תוך הצמדות לתוכנית המהנדס. תמריצי העידוד במישור המיסוי הם: פטורים והקלות במע"מ, פטורים והקלות במס שבו ובמס רכישה ופטורים והקלות מהיטל השבחה.

♦ **הערה** – ככלל, מבחינה מסחרית, עסקאות תמ"א 38 הינן "עסקאות נטו" לדיירים ולכאורה הם אדישים למיסוי, שכן מי ש"לוקח עליו" את תשלום המס הינו הזום/קבלן (להלן: "הזום"), אלא במצבים שיש חריגה מהוראות התוכנית המאושרת. לפיכך קיימים מקרים שבהם על אף ההסכם המסחרי עם הזום, רשות המסים פונה דווקא לדיירים, שעליהם חובת התשלום, לדוגמה כאשר מגיע לדיירים רק פטור חלקי...

### להלן סקירה מקוצרת של היבטי מיסוי תמ"א 38:

#### ♦ פטורים והקלות במע"מ –

נושא המע"מ רלבנטי בשני מישורים: המישור האחד הוא המע"מ שחל על הזום המבצע את שירותי הבניה



יש לשים לב, כי אומנם מכירה זו פטורה ממס שבח בידי הדיירים אבל בידי היזם שרוכש את זכויות הבנייה מהדיירים באמצעות מתן שירותי בנייה, אין פטור ממס רכישה ולכן היזם יצטרך לשלם 5% מס רכישה משווי הזכויות שרכש בהתאם לתוכנית התמ"א.

♦ עוד יצויין, כי הפטור ממס שבח לדיירים הינו רק כנגד תשלום מהיזם לדיירים ששולם במסגרת מתן שירותי בנייה. היה והיזם ישלם לדיירים, מלבד לשירותי הבנייה, גם תשלומים במזומן- כנגד תשלום זה לא יהיה פטור ממס שבח. היות ותשלום זה פטור ממס שבח, כנגד תשלום זה, באמצעות ייחוס חלקי, יתירו ליזם לקזז תשלומים מהוצאות שהוציא במסגרת חיזוק הבניין.

♦ **במישור הפטור ממס שבח ומס רכישה בגין מכירת הזכויות בבניין בין דיירי הבניין המשותף, בינם לבין עצמם** – במסגרת תמ"א 38, כאשר היזם מחזק את הבניין ותוך כדי הוא מוסיף מעלית, חניות וכיו"ב, ברור כי תוספות אלה משפיעות באופן לא שוויוני על זכויותיהם של דיירי הבניין שכן, הדייר בקומה העליונה, לכאורה ייחנה יותר מתוספת המעלית מאשר הדייר בקומה הראשונה. ולכן, מבחינת שווי הזכויות, שוויה של תוספת המעלית משפיעה יותר על הדייר בקומה העליונה מאשר שוויה של המעלית ביחס לדייר בקומה הראשונה.

לכן, היזם נדרש לאזן בין הזכויות בבניין, איזון זה מקבל ביטוי תוך העברת (ניוד) זכויות בין דיירי הבניין, ככזה, על פיו אילולא סעיף 49לד לחוק, מדובר היה בעסקה החייבת הן במס שבח והן במס רכישה, סעיף 49לד לחוק מיסוי מקרקעין המהווה פטור מוחלט, פטר את איזון הזכויות האמור ממס.

#### ♦ פטור והקלות מהיטל השבחה –

היטל השבחה הינו תשלום משלום לעיריות, לרשויות המקומיות כוח חוק התכנון והבניה. בדרך כלל היטל השבחה מוטל על 50% משווי השבחה. לאור האמור, על מנת לעודד קידום חיזוק מבנים במסגרת תמ"א 38, נקבע, כי שיעור היטל השבחה שיוטל על זכויות הבניה – ההשבחה אגב תוכנית תמ"א 38 מאושרת, הינו 5% בלבד.

ואילו בהתאם להוראות חוק התכנון והבניה, שר הפנים עשה שימוש בסמכותו והתקין את [תקנות התכנון והבניה \(פטור מהיטל השבחה לעידוד חיזוק מבנים מפני רעידות אדמה – הוראת שעה\) – 2008](#) וקבע, על פי קריטריונים ובתנאים המפורטים בתקנות, כי בישובים ובאזורים מסוימים בארץ ובתנאים מסוימים, לא יחול היטל השבחה כלל.

#### ♦ פטורים והקלות במס שבח ובמס רכישה –

הפטור ממס השבח, שחל על הדיירים מתייחס לשני מישורים: **המישור האחד** הוא פטור ממס שבח בגין מכירת זכויות בבית המשותף ליזם ובתמורה היזם (באמצעות "קבלן מבצע") נותן את עבודות החיזוק – שירותי הבניה.

**המישור השני** הוא פטור ממס שבח בגין מכירת הזכויות בבניין בין דיירי הבניין המשותף, בינם לבין עצמם.

כמו כן לפטור ממס שבח במישור השני "מצטרף" גם פטור ממס רכישה, שכן מטבע הדברים, עבור כל מכירה, מן העבר השני ישנה רכישה, רכישה של זכויות ע"י קונה אחר, על רכישות אלה ניתן פטור ממס רכישה.

#### ♦ במישור של מכירת הזכויות בבית המשותף

**מהדיירים לקבלן** – הפטור ממס שבח לדיירים בגין מכירת הזכויות כאמור, נועד להוות פיתרון מימוני או במילים אחרות, נועד להוות תמריץ לקידום חיזוק המבנים וזאת מבלי שדיירי הבניין יצטרכו לשלם מכספים עבור חיזוק הבניין.

סעיף 49לג לחוק מיסוי מקרקעין, שכותרתו "פטור ממס וממס מכירה במכירה שתמורתה מושפעת מזכויות בניה לפי תכנית החיזוק", זה לשונו:

"49לג. (א) מכירת זכות במקרקעין שהתמורה המשתלמת בעדה מושפעת מזכויות בניה לפי תכנית החיזוק (בפרק זה – הזכות הנמכרת), תהא פטורה ממס וממס מכירה, עד גובה שוויין של זכויות הבניה כאמור, ובלבד שהתקיימו שניים אלה:

(1) התמורה בעד המכירה ניתנה בשירותי בניה לפי תכנית החיזוק;

(2) בוצע חיזוק של המבנה שלגביו ניתנו זכויות בניה לפי תכנית החיזוק, מפני רעידות אדמה, בהתאם להוראות תכנית החיזוק. (ב) תמורה בעד מכירה כאמור בסעיף קטן (א) שניתנה שלא בשירותי בניה לפי תכנית החיזוק, יראו אותה כדמי מכר של זכות אחרת במקרקעין אשר שווי רכישה הוא חלק יחסי משווי הרכישה של הזכות הנמכרת, כיחס שבין התמורה האמורה לבין שווי הזכות הנמכרת, ובהתאם לכך ייוחסו גם הניכויים והתוספות".

♦ לכן, לצורך מימון הוצאות חיזוק המבנה מכוח תוכנית תמ"א 38 מאושרת, זכויות הבניה המוענקות לדיירי הבניין מכוח התוכנית מועברות – נמכרות ליזם כנגד קבלת שירותי בנייה, מכירה זו פטורה ממס שבח בידי הדיירים.

למכירת המגרש בשנת 2004 שונה המצב התכנוני של המתחם. כך, הופקע חלק ממשי ממנו ונמכרו חלקים נוספים.

### ביהמ"ש המחוזי בירושלים – כב' הש' מרים מזרחי:

◆ ביהמ"ש לא קיבל את עמדת המערער, לפיה עמדה בדרישת ההחזקה בבניינים בלבד, והכנסותיה הן הכנסות מהשכרת בניינים אלו. אילו די היה ב"מקרקעין" ולא ב"בניה", היה המחוקק מבטא רצונו אחרת ואומר "שכל רכושה שטחי קרקע וכל עסקיה מהחזקת שטחי קרקע". עפ"י נוסח ההוראה, אין הכוונה לנדל"ן במובן הרחב, אלא דווקא לבניינים. אם למערער שטחים ריקים מבניינים, אזי אין היא עומדת בתנאי הסעי'. כפי שהוכח בראיות, רכושה של המערער הוא למעשה נכסי נדל"ן, קרי, בחלקו מגרשים פנויים לחלוטין, בחלקו מגרשים עליהם מבנים הרוסים שספק אם ניתן לקרוא להם בניינים ובחלקו מגרשים שעליהם בניינים.

◆ ביהמ"ש קיבל את עמדת המערער, לפיה אין עיגון לשוני לדרישה שההטבה תינתן ל"יחידים" בלבד, וכך גם לדרישה, כי מקבלי ההטבה יהיו חברים ב"חברה קטנה". ביהמ"ש קבע, כי אין צורך להכריע בסוגית מקבלי ההטבה, מאחר שהתנאי המתייחס לעניין שיש לציבור במערער, מביא מכוח עצמו למסקנת המשיב.

◆ לשיטת ביהמ"ש, המשיב צדק בטענתו שהמחוקק ראה לנגד עיניו הטבה לחברות קטנות שכל מטרתן להפיק הכנסות מהחזקת בניינים, ובוודאי לא חפץ ליתן הטבת מס לחברות ציבוריות אשר להן פעילות ענפה כקבלני בנין. גם את פרשנות המושג "עניין ממשי", ראוי לפרש באופן מצומצם לאור תכלית החקיקה הבאה להיטיב עם חברות קטנות. מסקנת ביהמ"ש, כי המערער אינה מקיימת את התנאי הקבוע בסעי' 76 לפקודה, לפיה אינה חברה "שיש לציבור עניין ממשי בה". מסקנה זו, תומכת אף היא, במסקנה לפיה, צדק המשיב בקובעו שאין המערער ממלאת אחר תנאי "חברת בית". אין מחלוקת בין הצדדים, כי המקרקעין שנרכשו ע"י המערער הינם מקרקעין הטרונגניים, קרי, מורכבים מחלקות שונות אשר כל חלקה בעלת גודל שונה ושווי שונה. מאחר שדובר במגרש ספציפי אשר עלותו המקורית נקבעה ע"י חוות דעת שמאי מוסמך, ושהוצאה ע"י המערער עצמה, סמוך למועד הרכישה, יש להעדיף את הערכת שווי הנכס שנערכה ע"י המשיב על בסיס הערכת השווי שנקבעה ע"י המערער במועד המכירה, וגם בנושא זה דין הערעור להידחות.

### תוצאה:

◆ הערעור נדחה.

ניתן ביום 1.5.2013.

ב"כ המערער: עוה"ד הרי קירש; אנו חפץ; שי פחימה ממשרד עוה"ד יגאל ארנון.

ב"כ משיב: עו"ד חגי דומברוביץ' פרק' י-ס, אזרחי.

◆ המערערת היא חברה שהוקמה בשנת 1988 ובעלי מניותיה הם: **חברת אוטו חן בע"מ וחברת מרדכי אביב מפעלי בניה בע"מ** המחזיקה ביתרת המניות. בשנת 1989 רכשה המערערת מחברת סולל בונה בע"מ, ביחד עם חברות אחרות, מתחם מקרקעין שנמצא באזור התעשייה תלפיות בירושלים (להלן: "המתחם"). העסקה המשותפת כונתה ע"י הצדדים "מרכז בליליוס". אין מחלוקת, כי המתחם כולל מבני תעשייה ומלאכה, וכן שטחים לא מבונים. למערערת אין נכסים ממשיים כלשהם מלבד המתחם. בשנים 1994-2004 מכרו המערערת ושותפיה חלקים מהמתחם. בגין מכירות אלה, ביקשה המערערת אישורים לפי סעי' 50 לחוק מיסוי מקרקעין (להלן: "החוק") ולפיהם, הרווח ממכירת הזכויות במקרקעין נתון לשומה לפי סעי' 2 לפקודת מס הכנסה (להלן: "הפקודה"). היינו, ההכנסה ממכירת חלקים מהמקרקעין, היא הכנסה מעסק ולא משבח. אחד המגרשים במתחם נמכר (להלן: "המגרש"). מן המכירה ובהתאם לדו"ח הכספי, נוצר למערערת רווח בשל המכירה. המערערת הגישה למשיב בקשה להיחשב כ"חברת בית", עפ"י סעי' 64 לפקודה. המערערת פנתה בבקשה, כי הרווח שנוצר בידיה ממכירת המגרש יהיה נתון לשומה בהתאם לפקודה.

◆ המשיב הוציא שומה עפ"י מיטב השפיטה לגבי הכנסותיה של המערערת לשנות המס 2003-2006. השגתה של המערערת נדחתה ומכאן הערעור.

◆ **לגישת המערערת**, הפרשנות התכליתית של סעי' 64 לפקודה מחייבת את המסקנה, לפיה יש לראות בה חברה "שכל רכושה ועסקיה הם החזקת בניינים", כאשר, לשיטתה, הפרשנות התכליתית של המונח "בניינים" מחייבת את המסקנה, לפיה יש לכלול בו גם בניינים אליהם צמודים שטחים לא מבונים שבמתחם, אשר הם בגדר "אמצעי הדרוש לשם ניהול הבניינים" הצמודים לבנין. כמו כן, **לגישת המערערת**, היא עונה על הגדרת "חברת מעטים" עפ"י סעי' 76 לפקודה כנדרש בהגדרת "חברת בית".

◆ **לגישת המשיב**, המערערת אינה ממלאת אחר התנאי הבסיסי של הוראת סעי' 64 לפקודה, ולא ניתן לראותה כחברה שכל עסקיה ורכושה הם החזקת בניינים. עיקר רכושה הינו מגרשים שחלקם פנויים לחלוטין מבנין, ועל חלקם מבנים המיועדים להריסה. המשיב הוסיף, כי המערערת אינה "חברת מעטים" עפ"י סעי' 76 לפקודה, מאחר שלציבור יש עניין ממשי בפעילותה, בעקבות היותה חברה פרטית המוחזקת בעקיפין ע"י חברה ציבורית. לגישת המערערת, חישוב עלות המגרש שמכרה צריך להיעשות עפ"י עקרון השיוך הכמותי היחסי. לטענת המשיב, את הערך הרלבנטי יש לחלץ מחוות דעת שמאי שנערכה לבקשת המערערת ב-1991 בסמוך למועד הרכישה של המקרקעין, הקובעת עלות ספציפית לכל מגרש במתחם. המערערת טענה, כי אין כל מקום להסתמך על הערכת השווי משנת 1991 לאור הפסיקה הקובעת כלל אחר, וגם מהטעם שבתקופת הביניים שבין הערכת השווי ועד



**הרשות טוענת שהעסקה מלאכותית – שתוכיח!**  
**עמ (מרכז) 56940-07-12 א.פ.סי. תובלה בינלאומית בע"מ נ' פ"ש רמלה**  
 ירון הרוש, עו"ד

**הנתבע הפותח, וסדר הטיעון יהיה בהיפוך לסדר האמור בתקנה 158.** התוצאה: הנטל על כתפי המשיב.

◆ **המשיב טען**, כי דין הבקשה להידחות. לטענתו, בקשות דומות, נדונו ונדחו. עוד טוען המשיב בנימוקי השומה, כי הנכסים הבלתי מוחשיים המשמשים בפעילות העסקית של חברת האם אינם שייכים לה. זאת בהבהירו, כי עם פיצול פעילות חברת האם ביום 1.1.01 הועברו בנוסף לנכסים הפיזיים גם כל הנכסים הבלתי מוחשיים. לאחר העברת הפעילות הפכה חברת האם להיות חברת החזקות ללא פעילות עסקית משל עצמה. על כן, גם אם ערב העברה במסגרת הנכסים הבלתי מוחשיים היה מוניתין כלשהו בחברת האם, הרי שבמסגרת העברת כל פעילותה למערערת בשנת 2001 הועברו כל הנכסים הבלתי מוחשיים, כך שחברת הבת לא יכלה לרכוש מוניתין אשר כבר נמצא ברשותה. כמו כן קבע המשיב, כי לחילופין אין מקום להתיר בניכוי את הפחתת המוניתין לצרכי מס לאור סעיף 2(א) לתקנות מ"ה (שיעור פחת למוניתין), התשס"ג - 2003, אשר אינו מאפשר הפחתת מוניתין ברכישת מוניתין מקרוב. מאחר שהעסקה הינה עסקה משולשת שנערכה בו זמנית, הרי שבעת ביצוע העסקה יש לראות בצדדי העסקה כצדדים קשורים ועל כן, אף אם במסגרת הנכסים הבלתי מוחשיים היה מוניתין בחברת האם, אשר נרכש ע"י המערערת, דבר המוכחש כשלעצמו, הרי שבהתאם לתקנות לא ניתן היה להפחיתו.

#### **ביהמ"ש המחוזי מרכז כבוד הש' ד"ר אחיקם סטולר:**

◆ המשיב מציג בנימוקי השומה שלוש טענות לכאורה חילופיות: האחת, טענתו העיקרית של המשיב, לסיווג שונה; טענתו לחילופין, לאי התרת הפחתת מוניתין ברכישת מוניתין מקרוב; טענתו לחילופי חילופין, לפעולה מלאכותית שאין לה כל טעם כלכלי למעט הפחתת מס בלתי נאותה, לפי סעיף 86 לפקודה. לטענת המשיב, כיוון שרק הטענה השלישית עוסקת בפעולה מלאכותית, אין מקום שנטל ההוכחה יחול עליו אלא על המערערת. סיכום וניתוח כל נימוקיו של המשיב הביא את ביהמ"ש לכלל מסקנה, כי עיקר טענותיו של המשיב מתרכזות סביב טענה, כי העסקה נשוא הערעור היא עסקה בדויה או מלאכותית בעוד שיש לראות בטענה השנייה כטענה משנית בחשיבותה. הפסיקה אודות סעיף 86 קבעה לפני זמן רב, כי כאשר נסמך פקיד השומה על טענת המלאכותיות יעבור נטל ההוכחה אל כתפיו וכן יפתח הוא בהבאת ראיותיו ולא על הנישום. לכן, במקרים מסוג זה, על פקיד השומה להתחיל בהבאת ראיות ורק לאחר-מכן יוכל הנישום להביא ראיות מטעמו, להפריך את טענת פקיד השומה.

**תוצאה:**

◆ בקשת המערער להיפוך הנטל התקבלה.

ניתן ביום: 25.4.2013  
 ב"כ המערערת: עו"ד א. רפאל  
 ב"כ המשיב: עו"ד א. לבנה

◆ בקשת המערערת להורות על הפיכת סדר הראיות בערעור. עובדות המקרה, המערערת חברת תובלה בינלאומית בע"מ. (פליינג קרגו) היא חברת תובלה בינלאומית בע"מ. החברה הוחזקה במלואה ע"י חברת האם פליינג קרגו בע"מ. החל מיום 1.1.01 הועברה לחברת הבת פעילות השילוח והפעילויות הנלוות הקשורות לה מחברת האם. בנוסף, הועברה פעילות הבלדרות מחברת האם לחברה אחרת. ע"פ הצהרה שנתקבלה במשרדי מס הכנסה באותה עת, ממייצגי חברת האם ערב הפיצול, צוין, כי חברת פליינג קרגו תהפוך לחברת החזקות ובה השקעות בחברות בנות מזומנים והלוואות. מטרת הפיצול, כפי שעלתה מהבקשה, הייתה העברת פעילויות שני הענפים בתחום השילוח ובתחום הבלדרות לשתי מסגרות תאגידיות נפרדות. ביום 16.10.2007 נחתמה עסקה משולשת, בו זמנית, בין חברת האם, חברת הבת ובין חברה זרה. בהתאם למתווה המופיע בהסכם, מכרה חברת האם את מניות החברה הבת לחברה זרה. על פי האמור בהסכם, חברת האם פיצלה את התמורה שהתקבלה בשל העסקה וייחסה סכום מסוים בגין מכירת מניות חברת הבת לחברה הזרה וסכום אחר בגין מכירת מוניתין לחברת הבת. המשיב הבהיר בנימוקי השומה שלא קיבל את דיווחי החברות על פיצול התמורה הכוללת שקיבלה חברת האם למכירת מניות של חברת הבת לחברה הזרה ולמכירת מוניתין של חברת האם לחברת הבת. המשיב קבע אפוא, כי התמורה הכוללת מהווה התאמות לעסקה בשל התאמות שנקבעו בחוזה והתקבלה בתמורה למכירת המניות של חברת הבת בלבד. לפיכך קבע המשיב, כי מדובר בפעולה מלאכותית שאין לה טעם כלכלי למעט הפחתת מס בלתי נאותה לפי סעיף 86 לפקודה ולא קיבל את הצהרת המערערת בדו"ח על רכישת המוניתין.

◆ **לטענת המערערת**, למרות שבמרבית ערעורי המס, נטל ההוכחה מוטל על הנישום מכוח הכלל הקבוע בסעיף 155 לפקודה. ההיגיון העומד מאחורי כלל זה הוא ברור – שכן בדרך כלל הנישום הוא הבקיא ביותר בדרך שבה בחר לנהל את עסקיו ובידיו מצויים כל ההסברים והראיות להוכחת כל טענה שירצה להעלות כנגד השומה. לא כך במקרה של "עסקה מלאכותית" כמשמעות מונח זה בסעיף 86 לפקודה. טענת עסקה מלאכותית היא טענה שמעלה המשיב. כאשר בוחר המשיב לטעון לעסקה מלאכותית, עליו להוכיח, כי העסקה היא אכן "מלאכותית" וכי יש הצדקה להתעלם ממנה. הלכה ידועה היא שכאשר מעלה המשיב בערעור מס טענה ל"עסקה מלאכותית", עובר הנטל להוכחת הטענה אל שכמו. משנקבע שנטל ההוכחה מוטל על פקיד השומה, מן הראוי שפקיד השומה יתחיל גם בהבאת הראיות. שכן, תקנה 10(א) לתקנות הערעורים קובעת: "מקום שהמשיב חייב על פי הפקודה, להצדיק את השומה, חייב הוא להתחיל בהבאת ראיותיו...". כלל דומה נקבע גם בתקנה 159 לתקנות סדר הדין האזרחי: "הודה הנתבע בעובדות שטען להן התובע וטוען כי על פי דין, או מחמת עובדות שטען להן הנתבע, אין התובע זכאי לסעד המבוקש - יהיה



העיתון המקצועי לענייני מסים

**חובת ההצדקה לשלילת שומה אינה מחייבת דיוק מדעי**  
**ע"מ (ירושלים) 37438-06-11 אברהם יוסף נ' פקיד שומה ירושלים 2**  
**אמיר אבו ראזק, משפטן**

סבירות החלטתו, כי התוצאה העסקית של הנישום היא בלתי סבירה. לפיכך, במקרה זה בו ספריו של המערער לא נפסלו, "חובת ההצדקה" רובצת על המשיב להצדיק את שומתו, הן בעצם הבחירה במסלול שומה לפי מיטב השפיטה בשל שלילת שומת המערער, והן בקביעת גובה השומה על ידו. ביהמ"ש קבע, כי המשיב עמד בחובת ההצדקה המוטלת עליו. בנוסף קבע ביהמ"ש, כי שומתו העצמית של המערער אינה עולה בקנה אחד עם הנתונים שהוא עצמו הציג לגבי רכישת פיתות, מחירי מנות פלאפל ושווארמה. המשיב גם הצביע על כך שמחוות הדעת עולה כי עלות החומר של העסק עמד באותה שנה על 50%, שהוא נמוך מזה הנטען על ידי המערער כיום, וגם לפי טענת המערער כי נתון זה נמסר על ידו לחברת פנגיאה ליון בע"מ כהערכה בלבד, יש בו כדי לתמוך בטענת המשיב, כי אחוז חומר של 69% הוא מוגזם.

◆ לעניין עמידת המשיב בנטל להצדיק את גובה השומה החלופית שהוצאה על ידו נקבע, כי עלה בידי המערער לעמוד בנטל להוכיח, כי הבדיקה שקיים המשיב בעסק לקתה בחסר ולא ניתן להסתמך עליה, אלא שהמערער הצביע על נתונים שונים שיש בהם כדי להשפיע על תחשיב אחוז הרווח שלא בא זכרם בתחשיב הכלכלן מטעם המשיב. בד בבד לצדו של המערער עומדת חוות דעת של רוי"ח אלפסי שערך בדיקה בעסק משך יום שלם התומכת בתוצאות שומתו העצמית. אכן, הביקורת שנערכה על ידי רוי"ח אלפסי לא הייתה סמויה, ואולם לעניין זה אין משמעות להבדלים העיקריים בין חוות הדעת שלו לבין תחשיב הכלכלן, הנוגעים לשיעור פחת הצלייה (כ-42.5% לפי חוות הדעת של רוי"ח לבין 20% של הכלכלן) ולהוצאות שונות שלא נלקחו בחשבון על ידי הכלכלן במסגרת תחשיבו. ההתרשמות גם הייתה, כי מצבו הכלכלי של העסק היה בכי רע מתחילת דרכו והמערער התקשה בניהולו באופן שיניב רווחים ובסופו של יום הוא אף נאלץ לסגור. התוצאה הייתה, כי על אף עמידתו של המשיב בחובת ההצדקה לשלול את שומת המערער, לא עלה בידו להצדיק את השומה שהוצאה על ידו. מצד שני, לא ניתן לאמץ את שומת המערער.

#### תוצאה:

◆ הערעור נתקבל. נקבע, כי המשיב ייתן שומה מתוקנת בהתחשב בממצאים שעלו ושנקבעו בפסק דין זה.

ניתן ביום: 28.4.2013  
 ב"כ המערער: עו"ד ז'ק ברששת  
 ב"כ המשיב: עו"ד מני מנחם

◆ המערער ניהל עסק למכירת שווארמה ומזון מהיר בקניון מעלה אדומים. המשיב הוציא למערער שומה לפי מיטב השפיטה לשנים 2006-2008, לאור בדיקות שערך בעסק ומאחר שלטענתו אחוזי צריכת החומר שנדרשו בדוחות העסק אינם סבירים ואינם תואמים למקובל בענף ולתדריך המחלקה הכלכלית של נציבות מס הכנסה.

◆ **לטענת המערער**, חוות הדעת שנמסרה לו נכתבה לבקשתו ובלי כל קשר לשומת המשיב שהוצא זמן רב לאחר מכן. במסגרת חוות דעת זו צוין כי מחזור המכירות של העסק כולל מע"מ עומד על סך של 80,000 ש"ח לחודש בדומה למחזור שדווח על ידו. זאת לעומת מחזור המכירות לפי השומה שהוציא המשיב העומד על כ-150% מהמחזור בפועל. המערער טען כי לטענת המערער, היה על המשיב להראות שיש תוצאה עסקית בלתי סבירה ולערך תחשיב נכון לפיו ניתן יהיה להצביע על אחוז חומר הגלם הממוצע ממחיר המכירה. במסקנתו המשיב היה צריך להצביע על רישום הכנסות בחסר או על רישום הוצאות בעודף. תחשיבו של המשיב אף מכיל סתירות רבות, הן ביחס למחירים בהם מכר העסק והן ביחס לכמויות. המערער ציין גם, כי פנקסי העסק לא נפסלו, ובדיקות, תצפיות וספירות קופה לא מעטות שערך המשיב העלו כי העסק מתנהל כראוי.

◆ **לטענת המשיב**, לפי התדריך הכלכלי של נציבות מס הכנסה לענף "מסעדות מזרחיות" נע אחוז צריכת החומר בענף בין 33% ל-36%. בעוד שלפי הדוחות שהגיש העסק למשיב עלה כי אחוז החומר בשנת המס 2006 עמד על 60%, בשנת המס 2007 על 65% ובשנת המס 2008 על 69%. גם חוות דעת שהוכנה לעסק על ידי יועץ כלכלי מטעמו של המערער - **חברת פנגיאה ליון בע"מ** קבעה, כי אחוז החומר הינו סביב ה-50%. ועוד, בביקורת שנערכה בעסק ביום 23.03.10 על ידי **המפקח אסף סירמה והכלכלן ציון שלומי** מהמחלקה הכלכלית של נציבות מס הכנסה נבדקו משקלן והרכבן של המנות הנמכרות בעסקו של המערער, ונמצא, כי אחוז החומר שנדגם כולל פחת ושתייה היה 42%. בנסיבות אלו המשיב ערך את שומתו באופן שאחוז החומר בשנים נשוא הערעור יעמוד על 42% תוך הוספת מקדם זהירות והתחשבות של 6%, כך שבסך הכול יעמוד אחוז החומר על 48% קרוב מאוד לאחוז החומר שנקבע על ידי הכלכלן מטעם המערער.

**בית המשפט המחוזי בירושלים בפני כב' השופט דודו מינץ, קבע:**

◆ העמידה של פקיד השומה ב"חובת ההצדקה" בהתאם לסעי' 155 סיפא לפקודת מס הכנסה אינה מחייבת אותו להציג "בסיס מדעי מדויק" המבוסס סטטיסטית לשומה שערך, ודי בכך שהוא יצביע על



**לא יוטל מאסר אזרחי בשל אי תשלום חוב**

ביום 8.5.13 האריכה ועדת החוקה, חוק ומשפט את הוראת השעה השוללת מראש ההוצאה לפועל את הסמכות להטיל מאסר על חייבים, בשנה נוספת. בשנת 2008 תוקן חוק ההוצאה לפועל בהוראת שעה לשנתיים, תיקון שביטל את סמכות ראש ההוצאה לפועל, להורות על מעצר חייבים שאינם משלמים את חובותיהם, למעט חייבי תשלום מזונות. בשנת 2011, הוארכה הוראת השעה בשנתיים נוספות. ולאחרונה התבקשה הוועדה להאריך את הוראת השעה בשנה נוספת. **ח"כ מירב מיכאלי** ביקשה בהצעת חוק פרטית, להאריך את הוראת השעה בשנתיים. מיכאלי אמרה במהלך הדיון, כי "דוח המבקר מראה באופן בולט, את נחיתותם של החייבים, לעומת כוחם הרב של הזוכים. ככל שנמהר למחוק את חובת מאסר החייבים מספר החוקים שלנו, ייטב. אם הממשלה תתחייב להגיע תוך שנה להסדר קבע, אסכים להארכת הוראת השעה לשנה אחת בלבד" אמרה מיכאלי. נציג לשכת עורכי הדין עו"ד ליאור שפירא הציע לאפשר הטלת מאסר, על חייבים בהם אמצעי האכיפה המותרים, לא הועילו במשך שלוש שנים וראש ההוצאה לפועל סבור כי יש ביכולת החייב לשלם את חובו, אולם הוא מתחמק. בסופו של דבר, הוועדה אישרה את הוראת השעה לשנה נוספת. בנוסף, בכפוף לאישור ועדת הכנסת, אישרה הוועדה את מיזוג הצעת החוק הפרטית של ח"כ מירב מיכאלי, יחד עם הצעת החוק הממשלתית.

**לא רק אצלנו: כלכלה שחורה באירופה**

על פי דו"ח ויזה אירופה לשנת 2013, שפורסם ביום 8.5.13, הכלכלה השחורה באירופה שווה **2.1 טריליון אירו**! עפ"י הדו"ח שנעשה ע"י חברת ויזה- חברת כרטיסי האשראי הגדולה בעולם, הכלכלה השחורה מהווה 18.5% מהפעילות הכלכלית של אירופה והיא נעה בין 10%-8% מהתמ"ג בשוויץ, אוסטריה, הולנד ובריטניה, ועד לכמעט 30% מהתמ"ג בבולגריה, קרואטיה, ליטא ואסטוניה. עפ"י הדו"ח, עבודה בלתי מדווחת מהווה כשני שלישים מהכלכלה השחורה באירופה, ואילו השליש הנוסף הוא תוצאה של מכירות שאינן מדווחות.

**רשות המיסים חשפה פרשת הימורים**

להב 433 ויחידת "הלום", היחידה הארצית לחקירות ומאבק בפשיעה ברשות המיסים, קיימו חקירה סמויה וממושכת בתחום ההימורים, אשר זכתה לכינוי "אדון האשליות". ביום 9.5.13 בליווי המחלקה הכלכלית בפרקליטות המדינה נעצרו שלושה חשודים ועוכבו מעורבים נוספים לחקירה, בחשד לביצוע עבירות של הימורים באינטרנט וכן עבירות על חוק איסור הלבנת הון. על פי החשד שעלה מן החקירה, ארגנו החשודים הימורים באתרי אינטרנט והסתירו את רווחיהם באמצעות חברות הרשומות בחו"ל. במהלך היום בוצעו חיפושים בבתי החשודים, במשרדים של מס' חברות ואצל מס' נותני שירותי מטבע ונתפסו מסמכים רבים ומחשבים.

**חשוד שלא דיווח על 15 מיליון ₪!**

ביום 5.5.13 הורה בימ"ש השלום בראשון לציון, כבי השופטת איטה נחמן, על מעצר בית מלא למשך מספר ימים על החשוד בכור מירבי, בן 51 מבת ים, בעל עסק "מעבדות כימיגל בכור" לייצור ושיווק כימיקלים ומוצרי ניקוי, החשוד כי לא דיווח על עסקאות ביותר מ- 15,000,000 ₪. מהחקירה המתנהלת **במשרד חקירות מע"מ תל אביב והמרכז**, ומבקשת המעצר שהוגשה לביהמ"ש עולה, כי החשוד, המפעיל את העסק האמור מאז 1984, הגיש למע"מ דוחות כוזבים, בהם לא דיווח על עסקאות, שביצע בתקופות שבין ינואר 2011 ל- פברואר 2013, בסכום העולה על 15,000,000 שח, שהמס בגינן עולה על 2,300,000 שח, זאת כדי להתחמק מתשלום מס אמת. עוד עולה, כי החשוד מנהל פנקסי חשבונות מס כפולים על מנת ליצור מצג שווא ולהטעות את שלטונות המס וכן, כי החשוד עוסק גם באספקת כח אדם, אלא שבספריו לא מופיעים ניכויים לעובדים ו/או לקבלן משנה. לאחר חיפוש שנערך בביתו ב- 23.4.13, הוצא נגד החשוד צו מעצר בהעדר. בינתיים ממשיכה הרשות את החקירות כנגדו וכנגד המעורבים האחרים בפרשה.

[info@masfax.co.il](mailto:info@masfax.co.il)

מס פקס מערכת ושיווק: דרך מנחם בגין 132, מגדל עזריאלי 1  
 תל אביב 67021; טל. 03-6966416 פקס. 03-6953991



מערכת העיתון תשמח לקבל פניות, הערות והארות, לגבי סוגיות ושאלות שמתעוררות בתחום המס במישור הפלילי, האזרחי, איסור הלבנת הון ונושאים אשר ברצונכם שיקבלו התייחסות / כיסוי. האמור בעיתון זה אינו מהווה יעוץ מקצועי, חוות דעת, סקירת המצב המשפטי ו/או הדין הרלבנטי לטל. 03-6966733, פקס. 03-6966744

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