

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

גיליון 674 יום ה' 12 בספטמבר 2013

השבוע בגיליון

עדכונים מהשטח

שירות חדש למייצגים: החלטת מיסוי מקדמית באינטרנט //  
סדרי העבודה ברשות המיסים בחג הסוכות ובימי חול המועד (2013) //

הטלת מס בלתי נאותה (בחסות החוק)

מ"ה – התיישנות שומה בשל פטירת המנוח ומכירת מוניטין של עו"ד //  
מ"ה – שחיקת ערך הלוואה מהווה הכנסה פירותית בידי הלווה //  
מ"ה – המבחנים לקביעת "שותפות" לצרכי מיסוי //

בעל מסעדת "מרבד הקסמים" בי-ם - לכלא // כיפורים ותרומות בפ"ש חולון //  
מכר ספרות משפטית בחברה לא פעילה // נציג במשטרה לאלימות כלפי עו"ד //

מאמר  
פסיקה

מחוץ לחוק

עדכונים מהשטח

## שירות חדש למייצגים: החלטת מיסוי מקדמית באינטרנט

וידידותית, ולראשונה, אף מאפשרת רשות המיסים לצרף את כל המסמכים הנלווים הנדרשים בדרך המקוצרת. השירות החדש מקצר את זמני ההמתנה לקבלת החלטה, ואף יאפשר למגיש הבקשה לעקוב אחר שלבי הטיפול, לעמוד בקשר עם הגורם המטפל בבקשתו ולצרף מסמכים נוספים שיידרשו במהלך הדיונים.

בשלב זה, השירות החדש יפתח למייצגים בלבד (עו"ד, רו"ח, יועצי מס), להם ייפוי כוח לייצוג הלכות בבקשה. בשלב מאוחר יותר, לאחר בחינת היקפי השימוש ויעילותו, תיבחן פתיחת השירות לציבור הרחב.

יצויין, כי במקביל השאירה רשות המיסים בתוקף את "הדרך הישנה" של הגשת בקשה להחלטת מיסוי פיזית, למוסד להחלטות מיסוי, בדרך מנחס בגין 125, קריית הממשלה, תל-אביב.

רשות המיסים השיקה באתר האינטרנט שלה שירות חדש לקהל המייצגים, במסגרתו ניתן יהיה להגיש בקשה לקבלת החלטת מיסוי מקדמית באמצעות האינטרנט וכן לעקוב אחר שלבי הטיפול בה. השירות הינו שירות חדש, במסגרת שאיפת רשות המיסים ליעיל את תהליכי העבודה, לצמצם את הברוקרטיה ולשפר את השירות הניתן לציבור.

החלטת מיסוי מקדמית - הינה החלטה בנוגע לחבות המס, תוצאות המס או ההשלכות על חבות המס, בשל פעולה שביצע מבקש החלטת המיסוי או בשל הכנסה, רווח, הוצאה או הפסד שהיו לו. החלטת מיסוי ניתנת ע"י המוסד להחלטות מיסוי באותם מקרים בהם לא ברורה חבות המס או תוצאת המס של פעולה וזאת קודם לביצוע הפעולה ולעיתים אף לאחריה.

השירות החדש מאפשר להגיש בקשה להחלטת מיסוי מקדמית באמצעות האינטרנט בצורה קלה

## סדרי העבודה ברשות המיסים בחג הסוכות ובימי חול המועד (2013)

מרכז המידע והשירות הטלפוני של רשות המיסים - לא יפעל במהלך החג וחול המועד.

תקשורת שע"ם למייצגים - יעבדו בימי חול המועד ובערבי החג במסגרת מצומצמת (ר' פירוט בהודעה).

קרון פיצויים - בכל הקשור לפיצוי פעולות איבה בלבד (ר' פירוט בהודעה).

לנחיותכם רצ"ב קישורית להודעת רשות המיסים.

בהמשך לדחיית תשלומי מס הכנסה, ניכויים ומע"מ ל-29.9.13 (שימת ליבכם! ביטוח לאומי נדחה ל-16.9.13), בחג הסוכות ובימי חול המועד יצאו חלק מעובדי רשות המיסים לחופשת חג מרוכזת (קישורית להודעה):

משרדי מס הכנסה, מיסוי מקרקעין ומע"מ - יהיו סגורים ולא יינתן בהם כל שירות.

בתי המכס - יעבדו במתכונת מצומצמת ויתנו שירות, לייבוא ולייצוא סחורות, יבוא אישי וחבילות.

## מערכת מס פקס מאחלת לקוראים ולכל בית ישראל חג סוכות שמח

בשל החג הבא עלינו לטובה, ביום 19.9.13 וביום 26.9.13 לא יפורסמו גיליונות מס פקס פירסום הגיליונות יחזור לשגרת הפרסומים השבועית ב- 3.10.13 (גיליון מס' 675)



כפועל יוצא מכך, יוטל המס במדינת ישראל (בדרך כלל) גם אם רווחי החברה הזרה אינם מחולקים בפועל, ואף אינם מיועדים לחלוקה בעתיד הנראה לעין. מנגנון "מתוחכם" זה (שהינו חוקי למהדרין) עלול לגרום לעיוותי מס קשים (שלא לדבר על השלכת הפרשי העיתוי) וצפויה בקרוב אף הכבדה בנושא זה, אם יחליטו חברי הכנסת לאשר את הצעת החוק שהכין משרד האוצר (הזיכוי בגין המס הזר, המוטל על חלוקת הדיבידנד בחו"ל, שלפי המצב החוקי הקיים ניתן בישראל מראש יינתן בעתיד רק למפרע, אחרי תשלום המס בחו"ל בפועל).

2. עיוותי מס נוספים צפויים בשל השינויים שאושרו לאחרונה בפקודת מס הכנסה ובחוק מיסוי המקרקעין. מדובר בין היתר, בהוראות ס' 100א1. לפקודה - שיחולו בשינויים המחויבים גם מתוקף ס' 5(ה) לחוק מיסוי המקרקעין - המתייחסות לחלוקת דיבידנד מרווחי שערך.

◆ במקרה כזה (הכל לפי ההוראות שנקבעו בחוקי המס ולאחר ששר האוצר יקבע בתקנות, באישור ועדת הכספים של הכנסת, את סוגי רווחי השערך שהינם "עודפים שלא התחייבו במס חברות"), יראו את הנכס, שבשלו נרשמו רווחי השערך, כאילו נמכר ונרכש מחדש (לצרכי המס) בתמורה רעיונית, הכוללת את יתרת מחירו המקורי של הנכס, ביחד עם סכום החלוקה (המגולם).

מעבר לכך, שמדובר במנגנון מורכב, שאינו קל להבנה (הכולל הוראות פרטניות לגבי הפחת השנתי, לגבי חישוב הרווח במכירה נוספת, וכיוצ"ב), אנו צופים להתרחשותם של עיוותי מס קשים בהקשר זה (שלא לדבר על השלכת הפרשי העיתוי), כאשר בסופו של יום הנכס ימומש בשווי מופחת, בהשוואה לשווי הסינתטי, שנקבע לו לצרכי המס, לאחר חלוקת הדיבידנדים מרווחי השערך.

◆ לא נותר לנו, אלא לקבוע (בפרפראזה של הפתגם הלטיני הידוע), כי מה שאסור לשור מותר (כנראה) ליופיטר.

◆ לא פעם ולא פעמיים הפנינו בעבר את תשומת הלב לכך שחוקי המסים במדינת ישראל עמוסים בסעיפים "אנטי-תכנוניים" (לרבות הוראות המאפשרות לרשות המסים להתעלם מכל הפחתת מס בלתי נאותה, אפילו אינה נוגדת את החוק), אך לא קיימת כל הוראה חוקית המונעת הטלת מס בלתי נאותה.

◆ נוסף עתה שמן למדורה ונזכיר שתי אקסיומות משפטיות מקובלות (המעוגנות כהלכה בפסקי דין), שמכוחן נמצא הנישום מלכתחילה בעמדת פתיחה נחותה, ואלו הן:

1. אם פעל הנישום במתווה מסוים, שבדיעבד הוליד למיסוי ביתר, לא יוכל (בדרך כלל) לחזור בו ("חשוב מה עשה הנישום בפועל, ולא מה יכול היה לעשות").

2. כאשר מגיש הנישום ערעור לביהמ"ש על השומה שנקבעה לו - ואחת היא אם המדובר במס הכנסה, במס שבח או במס ערך מוסף - הריהו מוחזק (בדרך כלל) כמי "שמוציא מחברו", ועליו נטל הראיה (והשכנוע).

כשהמדינה מעניקה בפועל הגנת יתר שכזו לרשות המסים ניתן היה לצפות לפחות לכך שיעשה כל מאמץ כדי להימנע מהטלת מס בלתי נאותה, בחסות החוק.

◆ לא אלו הם בהכרח פני הדברים, ולהלן נביא שתי דוגמאות להטלת מס פוטנציאלית שכזו:

1. בהתאם להוראות פרק רביעי 1 לפקודת מס הכנסה, ניתן להטיל מס על "בעל שליטה" שהוא תושב ישראל, המחזיק במישרין או בעקיפין, לבדו או ביחד עם אחר, ב-10% לפחות באחד מאמצעי השליטה בחבר בני אדם תושב חוץ, המוגדר כ"חברה נשלטת זרה".

סכום המס נגזר מחלקו (הרעיוני) של בעל השליטה ב"רווחים שלא שולמו", שמקורם בהכנסה פסיבית של אותה חברה.

## התיישנות שומה בשל פטירת המנוח ומכירת מוניטין של עו"ד

ע"מ 12-02-41442 ראונינוף נ' פקיד שומה ירושלים 1  
אינגה אייזנברג, עו"ד

העובדות אינן מאפשרות בהתאם לדין הכללי לסווג את העסקה באופן שונה מזה שסווגה על ידי הנישום. במקרה שכזה, קובע סעיף 86 לפקודה, כי אם מתקיימת אחת מעילות ההתערבות הנזכרות בסעיף, ביניהן היותה של העסקה "עסקה מלאכותית", רשאי פקיד השומה לסווג מחדש את העסקה. הסעיף מונה מספר עילות בהן רשאי פקיד השומה להתעלם מהעסקה כשהתנאי המקדים להחלת כל אחת העילות המנויות בסעיף הוא, כי מדובר בעסקה המפחיתת או העולה להפחית את החבות במס. העילה הרלוונטית לעניינו היא העסקה המלאכותית. הפסיקה פיתחה מבחנים שונים להבחנה בין עסקה לגיטימית לבין עסקה מלאכותית. המבחן המקובל כיום הוא מבחן מטרת העסקה, לפיו על מנת שעסקה תהא לגיטימית צריך להיות לה טעם מסחרי. עסקה אשר, כשלעצמה, מחוסרת טעם כלשהוא (זולת הטעם להימנע ממס) רואים אותה כמלאכותית. בחינת מכלול הנסיבות מלמדת, כי ככל שנמכרו מוניטין למערערת אין מדובר במוניטין עסקי, כי אם במוניטין אישי, שכן למעשה מלבד הפסקת פעולתו האישית של המנוח לא השתנה דבר בפעילות המשרד. הפעילות במשרד בתקופה בה הוא היה שייך למנוח ותיפקד על כלל עורכי הדין שבו, נמשכה בצורה זהה לחלוטין גם לאחר המכירה. גם עובר למכירה לא היה מדובר במשרד של איש אחד, אלא בצוות עובדים שפעל ועבד תחת שמו של המנוח, כך שבגין המוניטין העסקי של המשרד כמשרד אין מקום להכיר כמכירת מוניטין כפי שאין להכיר במוניטין שמוכרים בעלי מניות לחברה שבשליטתם. עסקה כזו היא אכן עסקה מלאכותית שאין לה כל תכלית כלכלית עצמאית מלבד הפחתת המס.

◆ המערערים מנסים להיבנות מכך שהמשיב אישר, כי לו היה מדובר במכירה לצד שלישי, הוא היה מכיר בעסקה, ורק בשל העובדה כי המכירה התבצעה לחברה שבשליטת המנוח הובילה אותו להתייחס לעסקה באופן אחר. ואולם, הבחנה זו של המשיב בדין יסודה, שכן ככל שהיה מדובר במכירה לצד שלישי, ניתן היה לבחון את קיומה של מכירת אמת של המוניטין העסקי. ברם, משעה שהמנוח מכר את המוניטין של משרדו לחברה שבשליטתו, כשלמעשה המשרד נשאר בדיוק כפי שהיה עובר למכירה, יש בכך כדי להצביע על מלאכותיות העסקה. החשש עליו הצביעו המערערים כבסיס לעסקה, לפיו לולא המכירה המוניטין של המשרד בניהול המנוח היה יורד לטימיון ופעילות המשרד הייתה ניזוקה, אין בו ממש. פועל יוצא, כי כל הכספים שקיבל המנוח בעסקה הם בבחינת שכר עבודה ולא רווח הון על כל המשתמע מכך, הן מבחינת שיעור המס והן מבחינת הכרתו כהוצאה אצל המערער.

### תוצאה:

◆ הערעור נדחה.

ניתן ביום: 20.8.2013

ב"כ המערערים: עו"ד רם יולוס, עו"ד רחלי גזית  
ב"כ המשיב: עו"ד חגי דומבורוביץ פרק' מחוז י-ם

◆ המערערת היא חברה פרטית לניהול משרד עו"ד, שהמשיכה את פעילות משרדו של עו"ד גבריאל ראונינוף ז"ל (להלן: "המנוח"). המערערים בעמ"ה 12-02-44904 הם אלמנת המנוח מספר חודשים לאחר שפרצה מחלתו ובעקבותיה הוא חתם על הסכם עם המערערת לפיה הוא מכר לה את המוניטין שצבר בשנות עבודתו בעריכת דין, את תיקי הלקוחות ואת הציוד הקבוע במשרדו. התמורה בגין המוניטין הועמדה על סך של 5,500,000 ש"ח על בסיס הערכת שווי כלכלית של מומחה. בשנת המס 2006 דיווח המנוח על מכירת מוניטין בידי יחיד ושילם מס רווח הון בשיעור של 20%. המערערת מצידה דרשה הוצאות פחת בגין רכישת המוניטין בהתאם לסעיף 21 לפקודת מס הכנסה (להלן: "הפקודה") בשיעור 10% לשנה בהתאם לקבוע בתקנות מס הכנסה. המשיב סירב לראות בעסקה רכישת מוניטין וראה בפעילותה העסקית של המערערת כהמשך לפעילות המנוח, ובהתאם סירב המשיב להתיר את הוצאות הפחת. המשיב נימק את שומתו בכך שלא הוכח, כי הנכס שנרכש הינו מוניטין, מפני שההסכם בין המנוח למערערת לא כלל תנייה של אי תחרות ומפני שהעסק לא נמכר כעסק חי והמנוח לא משך ידו מהעסק אלא המשיך לעבוד בו ולקבל ממנו שכר. המשיב הוסיף, כי מדובר ברכישה מ"קרוב" כהגדרתו בסעיף 105 לפקודה ומשלא הוכח לגביה, כי היא נעשתה בתום לב ומטעמים עסקיים בלבד, אין להתיר ניכוי פחת בגינה. לחילופין, טען המשיב, כי דיווח של חברה על עסקה לרכישת מוניטין ממי שהינו בעל המניות היחיד בה, תוך שהוא משלם מס מופחת בשיעור של 20% בלבד תוך יצירת יתרת זכות במערערת לטובתו, הינה עסקה מלאכותית או עסקה שאחת ממטרותיה העיקריות הינה התחמקות ממס או הפחתת מס בלתי נאותה.

מנגד, המערערים טענו להתיישנות השומות לשנות המס 2006-2007. לדבריהם, סעיף 120(א) לפקודה קובע תקופת התיישנות מיוחדת של 3 שנים לחיוב בשל הכנסתו של אדם שנפטר. במקרה זה, המנוח נפטר בשנת 2011 ולכן השומות שקדמו לשנת המס 2008 הינן סופיות.

### ביהמ"ש המחוזי בירושלים – כב' השופט דוד מינץ:

◆ לעניין טענת ההתיישנות, סעיף 120 לפקודה קובע, כי ניתן להוציא שומה לנפטר רק תוך שלוש שנים מתום שנת המס בגינה הנפטר היה חייב במס. ואולם, צודק המשיב, כי במקרה זה הוצאה שומה בשלב ראשון למנוח ולא ניתן לטעון, כי לא הוצאה לו שומה טרם מותו. הטענה, כי כוונת סעיף 120 היא ל"שומה" שנעשתה כהליך אחרון של בירור השומה כולל שלב ההשגה משוללת הגיון ומובילה לתוצאות אבסורדיות, כמו למשל, ש"שומה עצמית" הכוללת חוב בלתי שנוי במחלוקת לא תחשב ל"שומה" לצורך סעיף זה, אלא אם כן נסתיים מירוץ הזמן שבסעיף 145(א)(2) לפקודה. יש לדחות את טענות המערערים בכל הנוגע לשומות שהוצאו, אותן הם ביקשו לדחות בשל התיישנותן.

טענה חלופית בפי המשיב במסגרת השומה הייתה, כי מדובר בעסקה מלאכותית. דרך זו עומדת למשיב שעה



## שחיקת ערך הלוואה מהווה הכנסה פירותית בידי הלווה ע"מ 09-1246 חברת ד.מ.ק.א. נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1 אברהם רוזנברג, עו"ד (יועץ מס)

לסכומים חיוביים. משום כך, אין מניעה לראות את הפרשי ההצמדה כרווחים שצמחו ללווה ולא למלווה בלבד. לעניין ס' 12(1) לפקודה טען המשיב, כי הכנסה מעסק אינה מוגבלת לפעילות העסקית בלבד של הנישום, אלא אף כוללת כל הכנסה שנובעת מפעילות אינטגרלית לעיסוקו העיקרי של הנישום. יש לראות בהכנסה משחיקת ההלוואה כאינטגרלית לפעילות המערערת ממספר טעמים. ראשית, החברה דרשה את הוצאות הפרשי ההצמדה בשנות המס העוקבות בניכוי מההכנסה החייבת לפי ס' 17 לפקודה. המשיב מבקש ללמוד מהיגיון ס' 28 המתיר רק קיזוז של הפסד, שלו היה רווח היה נישום לפי הפקודה, כי ככל שדרש הנישום הוצאה הרי שההכנסה בגין אותו מקור חייבת במס. שנית, השימוש בכספי שחיקת ההלוואה היה לצורך עסקי ובפעילות העסקית של המערערת. לבסוף, נטען גם, כי "ממבחן מכלול הנסיבות" עולה, שמדובר בהכנסה עסקית לפי ס' 12(1) לפקודה.

### ביהמ"ש המחוזי בת"א - כב' השופט מגן אלטוביה:

◆ בדין המס הישראלי שולטת דוקטרינת המקור, קרי מס מוטל על הכנסה רק בהינתן מקור שממנו צמחה ההכנסה. דוקטרינה זו מחייבת התקיימותם של שני תנאים להטלת מס על הכנסה: 1. יש להראות, כי צמחה למערערת הכנסה; 2. יש להראות, כי הכנסה זו נבעה ממקור המפורט בפקודה. ביהמ"ש לא מצא ממש בטענת המערערת, כי לא התקיימה במקרה זה התעשרות אמיתית מאחר ששחיקת ערך ההלוואה התקזזה כנגד ירידת ערך המקרקעין. דוקטרינת המקור מבדילה בין הכנסה הנובעת משימוש בגורם ייצור, היא ההכנסה הפירותית, לבין הכנסה הנובעת ממכירת גורם ייצור, היא ההכנסה ההונית. הכנסה שלא נתקבלה בגין תמורה שסיפק הנישום היא מטיבה הכנסה נטולת מקור. כך לדוגמה, בכדי להטיל מס על הכנסה ממחילת חוב, התעשרות שצומחת מבלי שהנישום העניק דבר תמורתה, נדרש המחוקק לקבוע במפורש בס' 3(ב) לפקודה, כי דינה של מחילת חוב כהכנסה. עם זאת, הקביעה העקרונית בפסיקה היא שהכנסות מימון המהוות חלק אינטגרלי מהמנגנון העסקי של הנישום מהוות הכנסות מעסק. מבחני העזר שהוגדרו בהלכת פלאזה נועדו לשם יצירת כלל מנחה לסיווג הכנסות מימון כהכנסה עסקית במקרה של נישום מלווה. אין כל מניעה מהגדרת כללים מתאימים לסיווג הכנסה משחיקת הלוואה כהכנסה עסקית עבור נישום לווה גם כן. ביהמ"ש קבע, הכנסה בגין הפרשי הצמדה שצמחה למערערת משחיקת ערך ההלוואה בשנת המס שבערעור תחויב במס מכוח ס' 12(1) לפקודה בדומה להותרת ההוצאות בקשר עם הלוואה זו באופן שוטף בשנים מאוחרות יותר.

### תוצאה:

◆ הערעור נדחה.

ניתן ביום: 21.7.2013

ב"כ המערערת: עו"ד ירון מהולל ונועה לב גולדשטיין  
ב"כ המשיב: עו"ד מרואן עבדאללה, פרקל' ת"א

◆ בשנת 1997 רכשה המערערת נכס מקרקעין ברחוב המרד 25 בתל אביב (להלן: "המקרקעין"). רכישת הנכס על ידי המערערת בוצעה בהתאם להסכם רכישה מיום 28.7.1997. רכישת הנכס בוצעה באמצעות הלוואה צמודה לשער הדולר. בשנת 2003 חלה ירידה בערכו של שער החליפין של הדולר אל מול השקל החדש. ההלוואה שוערכה לצרכים חשבונאיים בספריה של המערערת, כך שנרשמה הכנסה חשבונאית שנבעה מההלוואה בסך 1,497,354 ש"ח. בדוח ההתאמה לצורכי מס לשנת המס 2003 שהוגש על ידי המערערת, הפרשי השער לא נכללו בהכנסתה החייבת של המערערת לצורכי מס. חלף זאת, בדוח ההתאמה צוין, כי "בשנת הדוח ירד שער הדולר, הפרשי השער בגין ירידת ערך הדולר מופחתים לצרכי מס מעלות הנכס (נדל"ן) שנרכש בהלוואה זו". בשנת 2004 חלה ירידה נוספת בשער הדולר. הפרשי השער שנצמחו על קרן ההלוואה כתוצאה מירידת שער הדולר בשנה זו דווחו על ידי המערערת כהכנסה חייבת והופחתו כנגד הוצאות ריבית שהיו למערערת.

◆ בדוח ההתאמה לצורכי מס של המערערת נכתב, כי "בשנת 2003 ירד שער הדולר בסך של 1,497 אלפי ש"ח. הפרשי השער בגין ירידת ערך הדולר נוכו לצרכי מס מעלות הנכס (נדל"ן) שנרכש בהלוואה זו. החל משנת 2004 מתואמות הוצאות הפחת הנובעות מהקטנת ערך הנכס הנ"ל לצורכי מס. בשנת 2004 הפרשי השער נזקפו כהכנסה רגילה". בשנת 2005 חלה עלייה בשער הדולר. המערערת רשמה בספריה הוצאות מימון שנבעו מעליות שער הדולר. המערערת תבעה את הוצאות המימון בניכוי מהכנסתה החייבת.

◆ הצדדים לערעור היו חלוקים בנוגע לשאלה: האם יש לחייב את המערערת במס בגין שחיקת ערך ההלוואה שנטלה, כתוצאה מירידת ערכו של מטבע החוץ אליו הוצמדה ההלוואה?

◆ טענת המערערת, כי על פי תורת המקור הנהוגה בארץ, חיוב במס ייתכן רק אם נמצא מקור בפקודה להכנסה שצמחה לנישום. לטענת המערערת שחיקת ההלוואה שנטל הנישום, אינה נופלת לאף אחד מהמקורות המנויים בפקודה על פי המבחנים שנקבעו בפסיקה או שהועלו בספרות. המערערת טענה, כי לא צמחה לה כל התעשרות אמיתית, ואף אם התעשרה בגין שחיקת ההלוואה, הרי שמדובר בהתעשרות מחוסרת מקור.

◆ לטענת המשיב, יש לנקוט בפרשנות מרחיבה לרשימת המקורות שבס' 2 למען השגת תכלית דיני המס. מטבע הדברים, הלוואה יוצרת לנישום הוצאות ולא הכנסות, אולם אין זהו המצב במקרה בו גודרה ההלוואה על ידי הצמדה לשער החליפין. במקרה זה קיים בהלוואה הפוטנציאל להפקת הכנסה באופן מחזורי, ולפיכך הכנסות הפרשי ההצמדה מהוות הכנסות פירותיות. לעניין ס' 4(2) טען המשיב, כי את המונח "הפרשי הצמדה" יש לפרש באופן תכליתי, כך שהמונח "כל סכום שנוסף לחוב או לסכום תביעה" מתייחס אף לסכומים שליליים שנוספו, ולא רק

לפיכך, חויב המערער ברווח הון בגין התמורה שקיבל ממכירת חלקו בשותפות.

### **ביהמ"ש המחוזי בת"א - כב' השופט מגן אלטוביה:**

◆ ביהמ"ש קבע, כי אפשר שמיזם עסקי ימצא כשותפות לצרכי מס גם אם על פי הדין הכללי אין זה כך. הוראות ההסכם מלמדות, כי מאור, קוהלי ובר נטלו סיכון כלכלי לא מוגבל בתמורה לסיכוי הכלכלי הגלום בביצוע המיזם. בכך יש כדי לקיים את ההגדרה של "שותפות" הקבועה בסעיף 1 לפקודת השותפויות [נוסח חדש], התשל"ה 1975 (להלן: "פקודת השותפויות"). ביהמ"ש הגיע למסקנה, כי לא ניתן להחיל את הוראות סעיף 93 לפקודה, שכן בסיכומיו, לא השיב המשיב לטענת המערער לפיה "מלאי עסקי" הוחרג מתחולתו של ס' 93 לפקודה וזאת יש לזקוף לחובתו. מעיון מהגדרת "נכס" שבסעיף 88 לפקודה עולה, כי "מלאי עסקי" הוחרג מהגדרת נכס ככל שמדובר בחלק ה' לפקודה. על כן, לא היה על ביהמ"ש אלא לקבל את הערעור ביחס לשומה העיקרית. העברת הדירות שהיו מלאי עסקי של השותפות לבעלות המערער בהתאם לקבוע בהסכם בר באה בגדרו של סעיף 85 (א) (1) לפקודה, ומשכך יש לייחס ההכנסה מהעברה זו לשנת המס 2002, השנה בה נכרת הסכם בר. מטעם זה דחה ביהמ"ש טענת המערער לפיה היה על המשיב לייחס את ההכנסה מהעברת הדירות מהשותפות אל המערער לשנת המס 2003. ביהמ"ש הוסיף וקבע, כי יש להעדיף "ברגיל" דו"ח מקורי, זאת מתוך הנחה, כי זוהי הצהרת האמת של הנישום והוא שקל הצהרותיו קודם להגשה. שינויים ותיקונים מאוחרים מצריכים זהירות ובחינה. המערער בא בנעלי מאור ובר בכל הנוגע להתחייבויות והזכויות של השותפות ובכלל זה בכל הכרוך במכירת הדירות שנעשתה קודם להצטרפותו לשותפות. לפיכך, אין כל היגיון לשנות מהסדרי הדיווח הקבועים בסעיף 84 לפקודה, ועל המערער שהצטרף כשותף/קבלן אחרון למיזם חלה החובה לדווח על ההכנסות מבניית הבניין בהתאם, כפי שדיווח בזמן אמת בדין וחשבון לשנת המס 2002.

### **תוצאה:**

◆ לאור האמור, דחה ביהמ"ש עתירת המערער לקבל את הדו"ח המתקן בו חזר בו מהדיווח על הרווח ממכירת שלוש הדירות הראשונות במיזם, דחה את הערעור על השומה החלופית וקיבל את הערעור על השומה העיקרית. לאור האמור, כל צד יישא בהוצאותיו.

**ניתן ביום: 28.7.2013**

**ב"כ המערער: עו"ד אביב מוזס**

**ב"כ המשיב: עו"ד אריק ליס פרק' מחוז תל אביב (אזרחי)**

◆ ביוני 1999 התקשרו "מאור שילוט ופרסום בע"מ (להלן: "מאור"), "קוהלי יזום ובניה (1999) בע"מ (להלן: "קוהלי") ובר חמישה כוכבים בע"מ (להלן: "בר") בהסכם לבניית בניין הכולל 12 יחידות דיוור במגרש בעיר ראשון לציון. על פי ההסכם, הוקצו למאור 44%, לקוהלי 44% ולבר 12% מהמיזם. יצחק דלאל (להלן: "המערער"), החזיק ב-50% מהון המניות המונפק של מאור וביום 4.2.2002 מכר את כל זכויותיו בה תמורת 8,250,000 ש"ח. ביום 13.2.2002 רכש המערער את חלקה של מאור במיזם תמורת 1,080,000 ש"ח כאשר חלק מהרכישה ביצע המערער כנאמן לטובת קוהלי. לאחר הרכישה האמורה החזיק המערער 28% מהמיזם, קוהלי החזיקה 60% מהמיזם ובר החזיקה 12% מהמיזם. ביום 8.8.2002 התקשרה בר בהסכם עם קוהלי והמערער לפיו מכרה בר את חלקה במיזם למערער ולקוהלי בחלקים שווים, תמורת \$130,000 (להלן: "הסכם בר"). לאחר העסקה האמורה החזיקה קוהלי 66% מהמיזם והמערער החזיק 34% מהמיזם. ביום 19.1.2003 נערך "הסכם חלוקה" בין קוהלי לבין המערער ובו נקבעו זכויותיהם של הצדדים בדירות, בחניות ובמחסנים שנותרו במיזם. בדין וחשבון לשנת המס 2002 הצהיר המערער על הכנסה ממשכורת, מענק פרישה, נכס בית, ריווח הון ממכירת מניות והכנסה מעסק שניהלה שותפות "כוכב הירדן". ביום 3.9.2003 פנה המערער למע"מ וביקש לאפשר לו להגיש דו"ח מתקן לדו"ח שהגיש בפברואר 2002 ולהחזיר את מס התשומות שניכה. בקשה זו נענתה והמערער תיקן את הדו"ח לחודש פברואר 2002 כאמור. ביום 3.9.2003 הגיש המערער תצהיר למנהל מיסוי מקרקעין בו הצהיר כי הדירות סווגו בטעות כמלאי עסקי, כי רכישת הזכויות מבר הינה לרכוש פרטי, כי כל הזכויות במיזם מיועדות לשימוש פרטי וכי כל 4 הדירות מושכרות החל מהרבעון האחרון של 2004. המשיב לא קיבל את הדו"ח, ומכאן הערעור.

◆ **לטענת המערער**, הוא ייעד את חלקו במיזם לילדיו ורכשן באופן פרטי ולפיכך אין לחייבו בגין מכירת חלק בשותפות אגב פירוק. עוד נטען כי המשיב כבול לסיווג מנהל מיסוי מקרקעין את הנכס שנמכר עם בר כזכות. עוד נטען כי המשיב אינו רשאי להתעלם מהחלטותיו לפיהן העניק למאור ובר פטור לפי ס' 50 לחוק מיסוי מקרקעין. עוד נטען כי בחישוב השומה, היה על המשיב לקבוע מחיר הדירות ע"פ שומה שנקבעה ע"י מנהל מיסוי מקרקעין למועד אירוע המס הנתען על ידו, 8.8.2002. לבסוף נטען כי בחישוב השומה היה על המשיב לנכות את כל ההוצאות ומס הרכישה ששילם המערער.

◆ **לטענת המשיב**, העברת הדירות למערער מהווה למעשה פירוק השותפות ולפיכך יש להחיל את סעיף 93 לפקודת מס הכנסה. חלוקת הדירות שנקבעה ביום 8.8.2002 הינה העברת מלאי עסקי מהשותפות למערער ופירוק השותפות לפי סעיף 93 לפקודה.



**חשד: מכר ספרות משפטית בחברה לא פעילה**

בימ"ש השלום בחיפה, כב' השופטת נסרין עדוי, שחרר ביום 2.9.13 תחת מגבלות את החשוד, יואל גן-אור מרמת גן, מנהל בחברת "הכל לפרקליט שיווק והפצה בע"מ" (חברה העוסקת במכירת ספרות משפטית). גן-אור נחשד בכך שהסתיר מרשות המסים את עיסוקו ואת הכנסותיו ממכירת ספרות משפטית, כדי להימנע מתשלום מיסים. מבקשת המעצר שהוגשה ע"י משרד חקירות מס הכנסה חיפה עולה, כי החשוד מנהל את החברה העוסקת במכירת ספרות משפטית למשרדי עורכי דין ברחבי הארץ, אך בשנים 2009 - 2013 החברה היתה לא פעילה. עפ"י הודעת הרשות על מנת לקבל את התמורה הכספית מלקוחותיו, מסר החשוד חשבוניות של החברה שאינה פעילה ושלשל את ההכנסות לכיסו תוך שהוא חשוד בכך שבמזיד ובכוונה להתחמק ממס, הסתיר את עיסוקו ואת הכנסותיו מפקיד השומה. עפ"י בקשת המעצר מיוחסת לחשוד העלמת הכנסות בסך של כ- 600,000 ש"ח. (הערה - מאחר שברור שעוה"ד דרשו חשבוניות עבור רכישת הספרות המשפטית ודיווחו עליהן בצורה שוטפת, לא ברורים החשדות ואף לא ברור הכיצד לקח לרשות המסים כל כך הרבה זמן לעלות עליהם. ונראה כי הדברים יתבררו בהמשך).

**מונה נציג במשטרה לאלימות כלפי עורכי דין**

ביום 8.9.13 נערך בבית לשכת עורכי הדין בירושלים טקס פתיחת שנת המשפט תשע"ד החגיגי והמסורתי של לשכת עורכי הדין. את הטקס הנחו פרופ' דוד ליבאי ועו"ד ציון אמיר, והשתתפו בו הגב' ציפי ליבני-שרת המשפטים, ראש לשכת עורכי הדין, עו"ד דורון ברזילי, נשיא בית המשפט העליון אשר גרוניס ויו"ר ועדת חוקה, חוק ומשפט, ח"כ דוד רותם. במהלך הטקס נאמו אנשים שונים מעולם המשפט, ובניהם ראש הלשכה, עו"ד דורון ברזילי, שהתייחס בנאומו לרצח עו"ד נתן גורנו ובתו ימית ז"ל, ולגילויי האלימות ההולכים וגוברים כלפי עורכי דין. "בעקבות פנייתי למפכ"ל המשטרה בדרישה לטיפול חסר פשרות בנושא גילוי אלימות כלפי עורכי דין, מונה נציג מיוחד מטעם אגף החקירות והמודיעין של המשטרה במטרה לפעול ביד קשה נגד מי שמטריד, מאיים או פוגע בציבור עורכי הדין", אמר ראש הלשכה והוסיף כי "לשכת עורכי הדין תעשה כל שביכולתה על-מנת להגן על כל חברותיה וחבריה באשר הם, בכל מקום ובכל זמן".

**בעל מסעדת "מרבד הקסמים" בי-ם - לכלא**

בימ"ש השלום בירושלים, כב' הנשיאה השופטת שולמית דותן, גזרה ביום 2.9.13 את דינו של בנימין יחזקאל, בעליהן של מסעדת 'מרבד הקסמים' בירושלים. יחזקאל הורשע ב-26 סעיפי אישום שונים של עבירות מס ונגזרו עליו 14 חודשי מאסר בפועל. כתב האישום הוגש בזמנו באמצעות עו"ד סלי יעקב ועו"ד אחינועם צוריאל, לאחר חקירה של משרד חקירות מס הכנסה ירושלים, וכלל: אי הגשת דוחות תקופתיים למס הכנסה ולמע"מ, אי הגשת דוח אישי, ו-14 עבירות של אי העברת ניכויים במקור. טען יחזקאל להגנתו, כי זמן קצר לאחר שרכש את המסעדה, נקלע לקשיים כלכליים בשל פריצת האינתיפאדה השנייה ונאלץ ליטול הלוואות. לאחר שהעסק התאושש, שותפו מעל בכספי המסעדה והוא נכנס לחובות נוספים. לאחר ששוב ייצב את העסק ואף פתח סניף שני ומשגשג בקניון מלחה, ביטלה הנהלת הקניון את חוזה השכירות שלו ואז נאלץ לפתוח בהליך של פשיטת רגל ואיבד את ביתו. ביהמ"ש לא התרשם מהטענות והדגיש את החומרה היתרה של העבירות שלא רק שהתמשכו ארבע שנים במקרה זה, אלא היו המשך ישיר להרשעתו של יחזקאל בשנת 2006 - אז נשפט והורשע ב-26 עבירות זהות על השנים 2001-2006, ונדון למאסר על תנאי. מגזר הדין עולה, כי למעשה, במהלך תקופה של עשר שנים שהעסק היה בבעלותו, הגיש דוחות תקופתיים סדירים במהלך שנה אחת בלבד, מה גם שבמשך ההליכים שנוהלו נגדו לא הסדיר יחזקאל אף אחד מהדוחות ולא שילם את חובותיו העומדים על כ-450,000 ₪. ביהמ"ש כאמור גזר עליו שמונה חודשי מאסר בפועל והפעלת ששת חודשי מאסר על תנאי מהרשעתו הקודמת, שירוצו במצטבר. כמו כן, נגזרו עליו שבעה חודשי מאסר על תנאי, קנס של 20,000 ₪, מימוש התחייבות ממשפטו הקודם שלא לעבור עבירות נוספות בטווח של שלוש שנים בסך 10,000 ₪ וכן, התחייבות חדשה על סך של 15,000 ₪. (ת"פ י-ם 10-12-49847)

**פקיד שומה חולון - כיפורים ותרומות**

בבוקר יום הכיפורים, שעות ספורות לפני כניסת הצום, חברי הוועדה לאיכות ומצוינות ממשרד פקיד שומה חולון הגיעו לסניף ויצ"ו בבת ים, תוך שהם מביאים איתם עשרות פריטים שאספו מעובדי המשרד, תרומה ל"ביגודית", בכלל זה בגדים, מעילים, צעצועים, ספרים ותיקים.

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

מס פקס מערכת ושיווק: דרך מנחם בגין 132, מגדל עזריאלי 1  
תל אביב 67021; טל. 03-6966416-03 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. טל. 03-6966733, פקס. 03-6966744

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