

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

גיליון 461 יום ה' 17 ביולי 2008

השבוע בגיליון

מינויים חדשים בהנהלת הרשות // הקלות במס בבניית דירות להשכרה.

הקלות במס או מלכודת דבש?

מ"ה – עליון – הצהרת הון – טענות עובדתיות סותרות // מע"מ – עליון – זכות חוקר מע"מ לייצג את המדינה בדיון מעצרים // שבח – האם משתכלל חוזה במתן ייפוי כוח בלתי חוזר?

עדכון: הוצאות טיפול בילדים // עשרות נחקרים - בייס ובפי"ת // עבודות בניה פיקטיביות? // חובת רישום פרוטוקולים // פחות מ- 300,000 ₪ - שופט אחד.

עדכונים מהשטח

מאמר

פסיקה

מחוץ לחוק

עדכונים מהשטח

## מינויים חדשים בהנהלת הרשות

פקיד שומה ת"א 3 והינו רואה חשבון ובעל תואר ראשון במינהל עסקים.

◆ **ציפי יוסף** (37) נבחרה במכרז לתפקיד **פקיד שומה אשקלון**. יוסף מחליפה בתפקיד את שמעון לרנר שמונה לאחרונה לתפקיד פקיד שומה חדרה. גבי יוסף שימשה בארבע השנים האחרונות כסגנית פקיד שומה גוש דן והינה רו"ח ובוגרת משפטים.

◆ **יונתן (ג'וני) פיטוסי** (47) מונה לתפקיד **ממונה אזורי חקירות מכס ומע"מ ירושלים (בפועל)**. מר פיטוסי, החל את דרכו ברשות ביחידת החקירות מע"מ ומכס ירושלים, מונה לפני כארבע שנים כסגן מנהל היחידה ומשמש כממלא מקום מנהל היחידה מזה כשנתיים.

◆ **המערכת מאחלת למקבלי המינויים החדשים בהצלחה בהמשך דרכם.**

**יהודה נסרדישי**, מנהל רשות המסים, הודיע השבוע (13.7.08), על שורת מינויים חדשים:

◆ **פסח הלפרין** (58) מונה לתפקיד **ממונה אזורי מע"מ פתח תקווה**. הלפרין מחליף בתפקיד את מר אבי ארדיטי. בארבע השנים האחרונות שימש מר הלפרין כממונה אזורי מע"מ ומס קניה חיפה וכן שימש כממונה אזורי מע"מ ת"א 2. הלפרין בוגר לימודי משפטים ובעל תואר שני במדיניות ציבורית.

◆ **בני ארז** (52) מונה לתפקיד **ממונה אזורי מע"מ ומס קניה חיפה (בפועל)**. מר ארז שימש מזה כ- 15 שנה בתפקיד סגן ממונה המשרד מע"מ פתח תקווה. מר ארז הינו בוגר לימודי משפטים וכן בעל תואר ראשון בכלכלה ומינהל עסקים.

◆ **אבי בכר** (41) נבחר במכרז לתפקיד **פקיד שומה ת"א 5**. מר בכר שימש בשבע השנים האחרונות כסגן

## הקלות במס בבניית דירות להשכרה

עוד מוצע להוריד את שיעור המס ליחיד ל- 18% שאלמלא כן לא יהא ליחיד כל תמריץ לבנות בניין להשכרה, כאשר ממילא על-פי חוק מיסוי מקרקעין הינו ממוסה בשיעור 20% בלבד.

כמו כן, עפ"י ההצעה יופחתו מספר הדירות המינימאלי לאישור חלק מבניין להשכרה מ- 70% של סה"כ הדירות בבניין למחצית הדירות. בנוסף, הוארכה ב-5 שנים תוקפה של הוראת השעה, הקובעת שעל מנת לקבל הטבות במס על בנייה להשכרה די בתקופת השכרה של 5 שנים - במקום 10 שנים כפי שנהוג היום, כך שהצעת החוק באה לתת מענה לזמנים למשך תקופת בנייה של 5 שנים.

◆ יצויין, כי ועדת השרים תמכה בהצעת החוק בתנאי שהמשך החקיקה יעשה בתיאום עם משרדי הממשלה הרלוונטיים.

◆ **ועדת השרים לענייני חקיקה** אישרה **ביום 13.7.08** את הצעת החוק של **ח"כ משה כחלון - הצעת חוק לעידוד השקעות הון (תיקון - חידוש ההקלות במס), התשס"ח-2008** (הונחה על שולחן הכנסת ביום 19.5.08). הצעת החוק נועדה להאריך את ההקלות במס לבניינים להשכרה שניתנו במסגרת תיקון 54 לחוק עידוד השקעות הון.

◆ עפ"י דברי ההסבר להצעת החוק (רי בקישורית), מדובר בדבר הכרחי על-מנת לעודד ולקדם בנייה להשכרה, אשר תיתן מענה הולם לבעיית הדיוור לאוכלוסייה המתקשה במימון רכישת דירה למגורים. מוצע לחדש את ההקלות במס אשר ניתנו עד 2006 לבניינים חדשים להשכרה עד 2013, וזאת על מנת לחדש את התמריץ ליזמים לבנות בניינים להשכרה, בפרט כאשר ממילא שיעור מס החברות מופחת מידי שנה ובשנת 2010 יגיע לכדי 25%.

**הערת מערכת:** לאור פגרת בתי המשפט, גיליונות "מס פקס" בתקופת הפגרה (15.7.08 עד 1.9.08) יפורסמו במתכונת מצומצמת ובהתאם לפסיקה שתפורסם ע"י בתי המשפט.



## הקלות במס או מלכודת דבש?

מאת: נדב הכהן, רו"ח  
רוז'נסקי, הליפי, מאירי ושות'

החיכוך בין רשויות המס לבין אוכלוסיית העולים החדשים והתושבים החוזרים הותיקים.

7. הקלת מס מסוימת מוצעת גם לתושב חוזר "רגיל" (יחיד שחזר להיות תושב ישראל אחרי שלוש שנים רצופות לפחות בהן שהה דרך קבע בחו"ל, לאחר שחדל להיות תושב ישראל), לגבי הכנסותיו הפסיביות שמקורן בנכסים מחוץ לישראל (שנרכשו בתקופת שהותו מחוץ לישראל, לאחר שחדל להיות תושב ישראל), וכן לגבי הכנסותיו מריבית ודיבידנד שמקורן ב"ניירות ערך מוטבים". הכנסות שכאלו יהיו פטורות ממס, בישראל, לתקופה של חמש שנים מהמועד בו היה אותו יחיד (מחדש) לתושב ישראל.

8. הקלות המס הללו, בהנחה שהצעת החוק תאושר, יחולו על יחיד שהיה לתושב ישראל (לראשונה או מחדש) ביום 1.1.2008 ואילך.

ניתן להניח, כי חברי כנסת מעטים - אם בכלל - יתנגדו להצעת החוק וגם אנו מעריכים כי יתרונוותיה רבים מחסרונותיה.

יחד עם זאת, זה המקום להעלות מספר סוגיות:

◆ העמימות הקשה, הקיימת בפקודת מס הכנסה בעניין הגדרת יחיד תושב ישראל, עלולה לשבש את כוונת המחוקק (כפי שהינה באה לידי ביטוי בהצעת החוק), שכן לא תמיד ניתן לקבוע מתי "החל" ומתי "חדל" היחיד להיות תושב ישראל.

◆ יש להניח, כי צפויות בעתיד מחלוקות לא פשוטות, לכשתתקבל הצעת החוק, בבואנו לקבוע מהו "הכנסות שהופקו או נצמחו מחוץ לישראל, או שמקורן בנכסים מחוץ לישראל".

◆ חממת מס פיסקאלית שמכוחה מוענק פטור מלא ממס - כולל פטור ממס רווחי הון - להכנסות מנכסים אקסטריטוריאליים של עולים חדשים, או של תושבים חוזרים ותיקים, עלולה להצמיח תכנוני מס מעולם אחר, שאיש אינו מסוגל לצפותם.

◆ האם לא חבוי בהצעת החוק מעין מסר חברתי קנטרני, שלא מתוך כוונה, המופנה ליחידים שהינם תושבי ישראל ותיקים?

◆ ביום 30.6.2008 התפרסמה ברשומות [הצעת החוק לתיקון פקודת מס הכנסה \(מס' 167 והוראת שעה\), התשס"ח-2007](#) (להלן: "הצעת החוק"), שעניינה הקלות (נוספות) במס לעולים חדשים ולתושבים חוזרים.

◆ אליבא דהצעת החוק (ראה הצעות חוק הממשלה, מספר 396) מטרתה העיקרית הן קליטת עליה, החזרת הון אנושי איכותי למדינת ישראל ועידוד משקיעים בעלי יכולת כלכלית גבוהה להיות לתושבי ישראל.

◆ לצורך השגת המטרות הללו, מוצעים כמה תיקונים לפקודת מס הכנסה ולהלן סקירת העיקריים שבהם:

1. מוצע להשוות את המעמד, לצרכי מס הכנסה, של יחיד אשר חדל להיות תושב ישראל ושב והיה לתושב לאחר ששהה קבע מחוץ לישראל במשך עשר שנים רצופות לפחות (ומתוכן שמונה שנים לפחות לאחר שחדל להיות תושב ישראל) (להלן: "תושב חוזר ותיק") למעמדו, לצרכי מס הכנסה, של יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה (להלן: "עולה חדש").

2. מוצע להרחיב את היקף הפטור ממס, לעולה חדש או לתושב חוזר ותיק, כך שיחול על כלל ההכנסות שהפיק מחוץ לישראל, במשך עשר שנים מהיום שהיה לתושב ישראל (כולל הכנסות שהוא מפיק באמצעות חבר בני אדם, שהשליטה על עסקיו וניהולם מופעלים בידי).

3. מוצע לפטור עולה חדש או תושב חוזר ותיק מחובת דיווח, במשך עשר שנים מהיום שבו היה לתושב ישראל, לגבי הכנסות מחוץ לישראל.

4. מוצע לאפשר לעולה חדש או לתושב חוזר ותיק, לפי בחירתו (בכפוף להודעה בתוך 90 יום מיום הגעתו לישראל), שלא להיחשב כלל כתושב ישראל, במשך שנה אחת מהמועד שבו עלה או שב לישראל.

5. כהוראת שעה, לגבי מי שהיה לתושב ישראל בשנת המס 2008 או 2009, מוצע לקבוע כי לתושב חוזר ותיק ייחשב גם מי ששב וחזר לישראל לאחר ששהה דרך קבע מחוץ לישראל במשך חמש שנים רצופות (במקום עשר), ומתוכן שלוש שנים לפחות (במקום שמונה) לאחר שחדל להיות תושב ישראל.

6. הקלות נוספות מוצעות לגבי נושאים שונים (פטור השתתפות, חברה נשלטת זרה, נאמנויות, דיווח על הון ונכסים מחוץ לישראל ועוד), שתכליתן הקטנת



## הצהרת הון – טענות עובדתיות סותרות ע"א 10704/05 חיים לוגסי נ' פקיד שומה אשקלון

### בית המשפט העליון, כב' השופטת א. חיות:

◆ בית המשפט שלערער מתערב בממצאי עובדה ובקביעות מהימנות של הערכאה הדיונית הקודמת רק במקרים יוצאי דופן. במקרה שלפנינו קביעות בית המשפט המחוזי מבוססות כדבעי על ניתוח העדויות שנשמעו בפניה ועל חומר הראיות שהוצג. יש לדחות, אפוא, את הטענות שהעלה המערער כנגד הקביעה שהפרש הבלתי מוסבר בין שתי הצהרות ההון, נובע מהכנסות שלא דווחו וכן כנגד הקביעות הנוגעות להיקפן של ההכנסות הבלתי מדווחות.

◆ ככלל, אין לאפשר העלאת טענות חדשות בשלב הערער אם אלה לא עלו ולא נתלבנו בערכאה הדיונית. יחד עם זאת, יתכנו מקרים שבהם תהא ערכאת הערער נכונה לסטות מאותו הכלל ולפתוח את הדלת לטענות חדשות אם מדובר בטענות משפטיות הנשענות על נתונים עובדתיים שהוכחו ובהסקת מסקנות מאותם נתונים. זה לא המקרה שלנו, ולכן אין לטעון טענות חדשות שלא עלו בשלב קודם.

לבסוף והוא עיקר, נראה, כי קיים קושי מובנה להעלות ולו בערכאה המתאימה טענות חלופיות מסוג זה. הגישה המשפטית הרווחת כיום לעניין ייחוס הכנסות לא מדווחות הנלמדות מגידול בלתי מוסבר בהון, היא הגישה הגורסת, כי בהעדר ראיות אחרות יש לייחס אותן לשנים הפתוחות בלבד ואין חולק, כי נטל הבאת הראיות בעניין זה מוטל על הנישום. קשה להלום כיצד יוכל נישום, שהעובדות הרלוונטיות הן מטבע הדברים בידיעתו, לטעון בערכאה הדיונית, כי הגידול בהון אינו נובע כלל מהכנסה בלתי מדווחת תוך הצגת הסברים שונים לאותו הגידול (למשל הלוואות מן האח במקרה שלפנינו) ובאותו הבל פה להוסיף ולטעון לחלופין, כי אותו גידול בהון נובע אכן מהכנסה לא מדווחת, אך הראיות שיש בידו (למשל רכישת המשאית, שולחן עבודה ומכונה להדבקת קנטים בענייננו) מלמדות, כי זו צמחה בשנים סגורות. טיעון כזה של עובדות המכחישות זו את זו נגד אותו בעל דין אינו אפשרי בערכאה הדיונית על פי תקנה 72 לתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1984 (החלה גם על ערעורי מס הכנסה הנדונים בבית המשפט המחוזי מכוח תקנה 9 לתקנות בית משפט (ערעורים) בעניני מס הכנסה), תשל"ט-1978). הרציונאל שביסוד איסור זה עניינו בתקנת הציבור ובמדיניות שיפוטית ראויה המבקשת "למנוע פגיעה בטוהר ההליך השיפוטי ובאמון הציבור במערכת המשפט וכן להניא מפני ניצולם לרעה של בתי המשפט".

#### החלטה:

- ◆ הערער נדחה למעט תיקון קטן בהסכמת המשיב.
- ניתן ביום: 10.7.08.
- ב"כ המערער: עו"ד יוסי רומנו ועו"ד ג'ק בלנגה.
- ב"כ המשיב: עו"ד לימור לוי.

◆ בשנים הרלוונטיות לערער ניהל המערער עסק של נגריה בקרית גת (להלן: הנגריה). בשלב כלשהו ערך המשיב ביקורת בתיקו של המערער ממנה התברר, כי הרווח הגולמי של הנגריה המוצהר על ידי המערער נמוך מן המקובל בענף. בעקבות כך ערך המשיב השוואת הון לתקופה שבין 31.12.1992 ל- 31.12.2000. שבסופה יצא צו לשנים 1998, 1999 ו-2000 על פי סעיף 145 (א)(2)(ב) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: פקודת מס הכנסה). בצו הוסיף המשיב להכנסה המוצהרת בכל אחת משנות המס הנדונות הכנסה בסך 148,078 ₪ בשל הפרש הון בלתי מוסבר בסך כולל של 444,235 ₪ שמצא בין הצהרת ההון הראשונה להצהרת ההון השנייה. ערער שהגיש המערער על שומה זו לבית המשפט המחוזי בבאר שבע נדחה ברובו ובפסק הדין מיום 18.7.2005 קבע בית המשפט המחוזי, כי המערער לא הרים את הנטל המוטל עליו בנסיבות העניין ולא סיפק הסברים משכנעים לגידול בהון הנובע מהשוואת הצהרות ההון שהגיש.

הסבר נוסף לעניין הפרש ההון שהשמיע המערער ונדחה על ידי בית המשפט המחוזי נוגע להלוואות בסכום מצטבר של \$48,000 אותן קיבל לטענתו מאחיו המתגורר בדרום אפריקה במהלך השנים 1993-2000. בית המשפט התייחס בחוסר אמון לגרסת המערער בהקשר זה באמרו, כי מדובר "בהסבר מאוד 'נוח' מבחינת המערער, אך כזה שלא הוכח די צורכו...".

◆ המערער שב וטען שהגידול בהון שחל אצלו בין שתי הצהרות ההון נובע מהלוואות שקיבל מאחיו. פרט לזאת מעלה המערער לראשונה בשלב הערער טענה חלופית לפיה, גם אם יש מקום להוסיף להכנסותיו את הסכומים שנקבעו, היה על המשיב לייחס את תוספת ההכנסה החייבת בהתאמה לכל אחת מן השנים שבין שתי הצהרות ההון (1993-2000) ולא לשלוש השנים האחרונות בלבד. כמו כן מצביע המערער על כך, שבמהלך השנים 1996 ו-1997 בוצעו על ידו רכישות שונות (משאית, שולחן עבודה, מכונה להדבקת קנטים) בסכום כולל של 229,000 ₪ ואף מכך הוא מבקש ללמוד, כי יש לייחס לשנים אלה (שהינן שנים "סגורות") חלק מתאים מתוך הגידול בהון שקבע המשיב.

◆ המשיב טען, כי הערער דן מופנה ברובו כנגד ממצאי עובדה ומהימנות שקבע בית המשפט המחוזי, אשר בהם אין זה מדרכה של ערכאת הערער להתערב, אלא במקרים מיוחדים שהמקרה דן אינו נמנה עמם. אשר לטענתו החלופית של המערער לפיה יש לייחס את ההכנסה הבלתי מדווחת לכל השנים שבין שתי הצהרות המס, לרבות השנים הסגורות, טוען המשיב, כי יש לדחותה על הסף משום שהיא מועלית לראשונה בשלב הערער ומהווה הרחבת חזית פסולה.



## סמכות חוקר מע"מ לייצג את המדינה בדיון מעצרים בש"פ 5995/08 עלי סמיראת נ' מדינת ישראל – מע"מ ב"ש

◆ לטענת המשיבה - הגם שאין הגבלה על המועדים בהם ניתן להגיש ערר על החלטות בהתאם לחוק המעצרים, הרי שההחלטה נשוא הערר ניתנה לפני למעלה מתשעה חודשים, והגשת הערר לאחר פרק זמן כה ארוך, אומרת דרשני. לגופו של עניין, סמכותם של חוקרי מע"מ לייצג את המשיבה בבקשת מעצר נובעת מסעיף 109 לחוק מע"מ, המעניק לחוקרי מע"מ סמכויות של שוטר. הואיל ושוטר מוסמך לייצג בפני ביהמ"ש בבקשות מעצר אף ללא הסמכה מפורשת של היועמ"ש, גם חוקר מע"מ מוסמך לעשות כן. הגם שההחלטה בעניין מאירוביץ ניתנה בשנת 1988, השאלה לא הועלתה מאז בפני בית משפט זה ואין בכניסתם לתוקף של שני חוקי היסוד בשנת 1992 ובתיקון שבוצע בסעיף 12 לחוק סדר הדין הפלילי בשנת 2004 כדי להעלות או להוריד מתוכנה של ההלכה שנקבעה.

### ביהמ"ש העליון – כב' הש' דנציגר:

◆ עצם הגשת ערר מעל תשעה חודשים אומרת דרשני, בפרט נוכח טענות העורר הנוגעות לכאורה לבסיס חוקיותה של החלטה זו. הגם שהגשת ערר אינה מוגבלת במועדים, הרי שיש בשיהוי כה משמעותי בהגשתו כדי להחליש במידה ניכרת את טענותיו של העורר בדבר ה"סוגיות כבדות המשקל" העולות ממנו. בהלכת מאירוביץ קיבל ביהמ"ש את טענת המדינה, לפיה אין מקום להבחין בין סמכותו של חוקר מע"מ לעצור אדם לצרכי חקירה לבין סמכותו להגיש בקשה למעצר לצרכי חקירה. הגם שההחלטה האמורה ניתנה בשנת 1988, דברים אלו יפים גם כיום. אין לפרק הזמן שחלף מאז ניתנה ההחלטה בעניין מאירוביץ משמעות כלשהי לעניין התאמתה של ההחלטה לימינו אנו. סעיף 12 לחסד"פ עוסק במקור סמכותם של תובעים, בעוד שחוקרי מע"מ אשר הגישו את בקשת המעצר כנגד העורר לא עשו כן בכובעים כתובעים, אלא במסגרת הסמכות שניתנה להם מכוח סעיף 109 לחוק מע"מ, שהיא סמכות של שוטר.

### התוצאה:

◆ הערר נדחה.

ניתן ביום: 13.07.08.

ב"כ העורר: עו"ד ארבל.

ב"כ המשיבה: עו"ד חדד.

◆ העורר חשוד בעבירות על חוק מס ערך מוסף, לרבות שימוש בחשבוניות פיקטיביות. לטענת העורר, הוא הגיע לפגישה שנקבעה במשרדי מע"מ בב"ש, ונציגי מע"מ הטיחו בו את חשדותיהם כלפיו, תוך שהם אוזקים אותו מפעם לפעם בידיו, ועצרו אותו למשך 16 שעות. יום למחרת קבע בימ"ש השלום בירושלים את תנאי השחרור של העורר מן המעצר, לרבות הפקדת ערבות כספית בסך 40,000 ₪, אך כתוצאה מקריסת חפציבה נקלעה החברה שבבעלותו לקשיים כלכליים גם כן, באופן שלא היה באפשרותו להפקיד את מלוא הערובה שנקבעה. העורר הגיש בקשה לעיון חוזר בהחלטת בימ"ש השלום, אך בה בעת הוצא צו מעצר נגד העורר בגין התחמקותו של העורר מההתייצבות להליכי חקירה, והעורר נעצר בבית המשפט.

◆ במסגרת הדיון בבימ"ש השלום טען נציג המשיבה, שהינו ראש מדור שאחראי על החקירה כנגד העורר, כי העורר נעצר ושחרר בערובה בתנאים נוחים ובהסכמת עורך דינו, ואולם העורר לא התייצב לחקירה בעניינו. העורר טען, כי ראש המדור נעדר סמכות להופיע בפני בית המשפט ללא הסמכה מפורשת של היועמ"ש ואילו לטענת המשיבה סמכות כאמור הוקנתה לו מכוח סעיפים 108 ו-109 לחוק מע"מ, המקנים לו סמכות של שוטר הרשאי להופיע בפני בית משפט השלום. בימ"ש קבע, כי יש סמכות לנציג מע"מ להופיע בדיון. בתום הדיון נקבע כי הערבות יישארו בתקפן. העורר הגיש ערר לביהמ"ש המחוזי, בו טען, כי נציגי מע"מ שייצגו את המשיבה בהליכי המעצר עשו זאת ללא סמכות. ביהמ"ש המחוזי קבע כי חוקרי מע"מ מוסמכים לפנות לבית המשפט בבקשת מעצר לצורך חקירה בגין עבירות מע"מ, כפי שנקבע בבש"פ 6465/88 מאירוביץ נ' מדינת ישראל (להלן: הלכת מאירוביץ).

◆ לטענת העורר - חוקרי מע"מ אינם מוסמכים לייצג את המשיבה בפני בית המשפט, בהעדר הסמכה מפורשת מאת היועמ"ש. בעניין מאירוביץ נקבע כי פקיד מע"מ לא היה רשאי להגיש את בקשת המעצר ולפיכך שוחררו העוררים שם ללא תנאי. על פי סעיף 20 לחוק לשכת עורכי הדין וסעיף 12 לחוק סדר הדין הפלילי (החסד"פ) שתוקן לאחר שניתנה ההחלטה בעניין מאירוביץ, לא היו רשאים חוקרי מע"מ לייצג את המשיבה במסגרת הדיון בבית המשפט, בלי שקיבלו הסמכה. סעיפים 108 ו-109 לחוק מע"מ אינם רלוונטיים לשאלת סמכות עובדי מע"מ לייצג את המדינה בהליך של עיון חוזר.



## האם משתכלל חוזה במתן ייפוי כוח בלתי חוזר? וע 9031/08 אסתר צופר נ' מנהל משרד מיסוי מקרקעין חיפה

עצם מתן ייפוי הכוח מהווה, לכאורה, כשלעצמו, מכירה. בע"א 657/66 אחים שפירא ושות' נ' מנהל מס שבח פס"ד ב"א (2) ע' 76 בע' 79 נפסק, כי "לפי הלשון החד משמעית של מושג "מכירה" בסעיף 1 לחוק, די בעצם מתן ייפוי הכוח". אלא שמסעיף 53 לחוק עולה, שכדי להטיל מס שבח על ייפוי כוח, הוא צריך להיות בלתי חוזר לתקופה העולה על שישה חודשים ומקבלו חייב להיות צד נהנה בעסקה או שלוחו. מכאן, שכדי שייפוי הכוח יהווה מכירה, יש למעשה צורך בדרך כלל בקיום עסקת יסוד. פרופ' הדרי כותב בספרו על מיסוי מקרקעין כרך ב' חלק שני סעיף 11.53 בע' 83, כי "ההרמוניה תושג אם נאמץ את הפרשנות על פיה ביום מתן ייפוי הכוח לא התקיימה מכירה או לא התקיימה עדיין עסקת כלכלית, אם כי קיימת חובת דיווח מכיוון שאירעה לכאורה "מכירה" כהגדרתה בסעיף 1 לחוק. המכירה תשתכלל רק בעת כריתת החוזה בין בעל הזכות במקרקעין לבין הצד השלישי...". פרופ' הדרי מוסיף בספרו הנ"ל כרך א' מהד' שנייה בפסקה 4.22 ע' 234, כי "גם מסקירת פסקי הדין עולה כי בכל מקום בו נקבע כי ייפוי כוח מהווה מכירה לצורך החוק הייתה גם עסקת מכר או מתנה בגינה ניתן אותו ייפוי כוח... קשה להעלות על הדעת מכירה לצורך מס שבח שאינה מכירה או עסקה אחרת על פי הדין הכללי, כלומר ללא עסקת יסוד שייפוי הכוח ניתן בגינה. יש לציין שכאשר ייפוי הכוח שבבסיסו עסקה המהווה מכירה, ניתן לראות את יום מתן ייפוי הכוח כיום המכירה אפילו קודם למועד ההסכם". בענייננו, הופק ייפוי הכוח לפני שהושלמה עסקת היסוד שהקנתה זכויות לקונים בנכס. בהעדר עסקה מושלמת בבסיס ייפוי הכוח, יש לקבע את יום המכירה לתאריך כריתת חוזה המכר, דהיינו, ב-20.7.06. יום המכירה על פי סעיף 19 לחוק הוא היום שבו "נעשתה המכירה", קרי, היום שבו נכרת הסכם תקף ומחייב למכירת הזכות במקרקעין. בנוסף ציינה הוועדה, כי הסברו של ב"כ העוררת לעניין הטעות בהנפקת סוג ייפוי הכוח מקובל עליה וכי לפני כריתת חוזה המכר לא בוצע תשלום כלשהו מצד הקונים למוכרת.

### התוצאה:

◆ הערר התקבל.

ניתן ביום 10.7.08

ב"כ העוררת: עו"ד ר. פז.

ב"כ המשיב: פרקליטות מחוז חיפה – אזרחי.

◆ ביום 20.7.06 נכרת הסכם מכר בין העוררת, באמצעות בא כוחה, על פי ייפוי כוח בלתי חוזר מיום 13.2.06 (להלן: "ייפוי הכוח") לבין הקונים, לפיו מכרה העוררת לקונים את זכויותיה בבית מגורים הנמצא במושב שדה יעקב. בייפוי הכוח מונו עורכי הדין המנויים בו למכור את הנכס לקונים. בייפוי הכוח צוין, כי המוכרת קיבלה את התמורה המלאה עבור הנכס. בנה של העוררת העיד, כי בשל גילה המבוגר חתמה אמו על ייפוי הכוח ואילו חוזה המכר נחתם כעבור כחמישה חודשים, לאחר שהושלם משא ומתן ארוך והסדרת זכויות החכירה במינהל מקרקעי ישראל. העוררת נפטרה ביום 29.4.06. ב"כ העוררת הסביר בעדותו, כי ייפוי הכוח הופק במשרדו תוך שימוש בתוכנת "אסקי", אשר קיימים בה מס' נוסחים שונים של ייפוי כוח. בשל טעות בהיסח הדעת ובתום לב הופק ייפוי הכוח בו צוין, כי התמורה שולמה במלואה עבור הנכס. כשבפועל הסכם המכר נחתם מספר חודשים מאוחר יותר והתמורה שולמה לאחר כריתתו. ב"כ העוררת הוסיף, כי בעת הנפקת ייפוי הכוח טרם הבשילו התנאים לביצוע עסקת המכר בין הצדדים. היה צורך לחדש את חוזה החכירה עם המינהל ולרשום בשם העוררת בפנקס המקרקעין את הקניית חלקו של בעלה שהוריש לה בצוואתו את חלקו בנכס. המשיב קבע, כי עסקת המכר בוצעה בתאריך מתן ייפוי הכוח הבלתי חוזר ואילו לטענת העוררת יש לראות את יום המכירה בתאריך כריתת חוזה המכר.

ועדת ערר (חיפה) – כב' הנשיא (בדימוס) מ. סלוצקי; חברי הוועדה: ג. יחזקאלי-גולן – ר"ח; א. שניאור – עו"ד

◆ בדנ"א 1522/94 נוסר נ' מיטל ברג פס"ד מט(5) ע' 314 בע' 325 נפסק כי "ייפוי כוח אינו יוצר את הזכות (חוץ מאשר במקרים חריגים שאינם לענייננו) הזכות עצמה היא חיצונית לו... משמע שלפי הדין הכללי ייפוי כוח אינו מהווה עסקה כל עוד אין עסקת יסוד מפורשת בו שלביצועה הוא ניתן". מהראיות שבפנינו עולה בברור, כי עסקת המכר לא השתכללה להתחייבות חוזית לעשיית עסקה במקרקעין בעת מתן ייפוי הכוח, אלא מספר חודשים לאחר מכן. על החייב במס שבח במכירת זכות במקרקעין חלות הוראות חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 (להלן: "החוק") והשאלה היא, אם קיימת התאמה בין הדין הכללי לקביעת הוראות החוק. בפסקה 3 להגדרת "מכירה" שבסעיף 1 לחוק, אין דרישה לעסקה בבסיס ייפוי הכוח.



אולם, במהלך חקירה אחרת, עלה חשד כי כהן מבצע עבודות בניה לחברה קבלנית בסכומים של מיליוני ₪, תוך שימוש באנשי קש, אשר הקימו חברות והשתמשו בחשבוניות כוזבות במטרה להתחמק מתשלום מס. בבקשת המעצר של פחרי, נכתב כי הוא עוסק בעבודות בנייה ושלד וכי במסגרת חקירה בעניינו של כהן עלה חשד כי פחרי שימש כקבלן משנה עצמאי ולא דיווח לרשויות המס על הכנסותיו מעיסוקו זה. פחרי רשום כשכיר בחברות פיקטיביות ומדווח על סכומי הכנסה נמוכים, יוצא מכך שאינו משלם מס אמת.

**חובת רישום פרוטוקולים**

השבוע אושרה בקריאה שניה ושלישית הצעת חוק אותה יזם חבר הכנסת מיכאל איתן (ליכוד), המחייבת את כל בתי המשפט לנהל רישום פרוטוקולים שיתעדו את דיוניהם. החוק החדש יחייב גם את בית המשפט העליון ובתי הדין הרבניים, שעד כה לא הקפידו על הנוהל. הצעת החוק שאושרה, מעגנת את זכותם של הצדדים במשפט לקבל עתק מפרוטוקול הדיון, ובין היתר מאפשרת לשופטים להורות שלא ירשמו בפרוטוקול דברי גידוף ונאצה. עוד עולה, כי במסגרת דיונים קדם משפטיים ניתן יהיה, בכפוף להסכמת הצדדים, לנהל פרוטוקול תמציתי שיכלול רק את עיקרי הדברים. חידוש נוסף בחוק הוא אישור הקלטת דיון משפטי על ידי אחד הצדדים, אם יסכים לשאת בעלויות. עוד יצויין, כי החוק, לכשיפורסם, עתיד לתקן מצב דומה גם בבתי הדין הרבניים, על אף התנגדות במפלגות הדתיות, אלא שההסדר החדש יחול על בתי הדין הללו רק 18 חודשים מיום פרסום החוק, כדי לאפשר להם להיערך כיאות ולדרוש תוספת תקציב ממשרד האוצר לשם קיום החוק.

**פחות מ- 300,000 ₪ - שופט אחד**

ועדת החוקה אישרה ביום 16.7.08 לקריאה שנייה ושלישית תיקון לחוק בתי המשפט הקובע כי ערעורים על תביעות כספיות שסכומן או שווין ביום הגשת התובענה נמוך מ-300,000 ₪ יידונו בפני שופט יחיד. התיקון נועד כדי להקל מהעומס הרב הקיים על בתי המשפט ולקצר את ההליכים השיפוטיים. עד כה נדונו, בדרך כלל, ערעורים אלה בפני הרכב של שלושה שופטים, מה שסרבל את ההליך השיפוטי והאריכו. בנוסף קבעו חברי ועדת החוקה עיקרון, לפיו ניתן יהיה להגיש בקשת רשות ערעור על החלטות ביניים רק במקרים בהם אם יידון הערעור על החלטות הביניים במסגרת הערעור על פסק הדין כולו, יהיה בכך כדי לגרום נזק לאחד מהצדדים להליך.

**עדכון: הוצאות טיפול בילדים**

הוועדה לקידום מעמד האישה אישרה ביום 16.7.08, את העלאתה להצבעה בקריאה ראשונה של הצעת החוק למתן זיכוי וניכוי במס ההכנסה בגין הוצאות טיפול בילדים. יצויין, כי האישור ניתן בניגוד לעמדת משרד האוצר. עוד יצויין, כי מאחר שמדובר בהצעת חוק תקציבית שעלותה לקופת המדינה למעלה מ-5 מיליון שקל בשנה, יידרש לה רוב של 50 ח"כים בקריאות ראשונה עד שלישית במליאה. מהזיכוי בגין הוצאות הטיפול בילדים ייהנו משפחות בהן שני ההורים עובדים במשרה מלאה, או כאשר אחד מהם עובד במשרה מלאה והילד במשמרתו הבלבדית, כשמדובר בילדים עד גיל 5. לגבי אמהות שאינן מגיעות לסף המס - הן יוכלו להעביר את נקודות הזיכוי למשכורתן החייבת של הגבר - או ליהנות ממענק, על פי הדגם של מס הכנסה שלילי.

**עשרות נחקרים - בי-ם ובפ"ת**

משרד חקירות מס הכנסה ירושלים והדרום, חקר בימים האחרונים עשרות בעלי עסקים, עצמאים, מנהלי חברות ומנהלי עמותות מאזור ירושלים ומאזור פתח תקווה בגין אי הגשת דוחות שנתיים למס הכנסה ואי העברת ניכויים. במהלך המבצע נגבה חוב ניכויים בסך של למעלה מ-3 מיליון ₪, באזור ירושלים כמיליון ₪ ובאזור פתח תקווה כשני מיליון ₪. עפ"י הודעת רשות המסים, משרד השומה ירושלים 3 ומשרד השומה פתח תקווה איתרו בעלי עסקים ומנהלי חברות בענפים שונים: קבלנות, נדל"ן, שיווק מזון, היי-טק ואדריכלים וכן מנהלי עמותות ספורט וחינוך, אשר לא הגישו דוחות ולא העבירו לרשות המסים את הניכויים. ממשרד חקירות מס הכנסה ירושלים נמסר כי בתיקים בהם לא הוסדרו החובות יוגשו, מיידית, כתבי אישום. עוד נמסר כי בתקופה הקרובה יערכו מבצעי איכפה נוספים. רשות המסים פונה לציבור הסרבנים להקדים ולהסדיר את מחדליהם ובכך להימנע מאי נעימויות.

**עבודות בניה פיקטיביות ?**

כבוד השופטת אתי באום-ניקוטרה, מבית משפט השלום בירושלים, הורתה השבוע על מעצרו של דניאל כהן מיקנעם עלית ועל שחרורו בערובה של פחרי כילאני מכפר יפיע, החשודים בעבירות על פקודת מס הכנסה. בבקשות המעצר, כפי שהוגשו ע"י, מחלקת חקירות מס הכנסה ירושלים, מצוין, כי כהן עוסק בביצוע עבודות בניה וכי בדוח האחרון שהגיש למס הכנסה, לשנת 2006, דיווח על הכנסה ממשכורת בסך 67,731 ₪.



מס פהס מערכת ושיווק: רוך 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 / 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.