



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11034-02-13 א. נ' מס הכנסה פקיד השומה נתניה

תיק חיצוני:

בפני כב' השופט ד"ר אחיקם סטולר

מערער ש.א.

נגד

משיב מס הכנסה פקיד השומה נתניה
באמצעות פרקליטות מחוז ת"א
ע"י עו"ד שגית כחלון

פסק דין

בין המערער לבין המשיב התעוררו מספר מחלוקות בקשר לשומה שהוציא המשיב. לאחר דיון מקדמי בבית משפט הצטמצמה ידיעת המחלוקת לשלושה נושאים: טענות המערער כי אין למסות אותו על הכנסות שכר משתי דירות בבעלותו, מאחר ששכר הדירה משולם לביתו ולאחותו, ולא לו, חרף העובדה שהוא הבעלים של הדירות הללו; האם יש לזקוף למערער הכנסה בגין השימוש בדירה הרשומה על שם חברה שבבעלותו ובעלות בת זוגו; וכן האם יש מקום להתערב בקביעת המשיב לתאם הוצאות שנוכו על ידי המערער.

א. להלן העובדות הנחוצות לעניין

1. המערער - עורך דין במקצועו, דיווח על הכנסותיו מעריכת דין כעורך דין עצמאי, עד אוגוסט 2010.
2. מאז שנת 1996, המערער הוא בעלים של 50% ממניות חברת אר-שח נכסים בע"מ (להלן: "חברת אר-שח" או "החברה"), ביחד עם רעייתו, המחזיקה אף היא ב- 50% ממניות החברה. בבעלות חברת אר-שח 4 נכסי נדל"ן - שלושה נכסים עסקיים וכן דירה ברחוב שמואל שניצר בתל אביב, בה מתגוררים המערער ורעייתו (להלן: "הדירה ברחוב שניצר"), מאז שנת 2003.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11034-02-13 א. נ' מס הכנסה פקיד השומה נתניה

תיק חיצוני:

3. מחקירה שנערכה על ידי המשיב עלה, כי בנוסף לנכסים הנמצאים בבעלות חברת אר-שח, בבעלות המערער ישנן 6 דירות נוספות המושכרות לעסק ו/או למגורים, אשר הכנסות שכר הדירה מהן לא דווחו על ידי המערער.
4. עוד עולה מממצאי החקירה, כי המערער ורעייתו מתגוררים בדירה ברחוב שניצר, ללא חוזה שכירות שנערך עם בין החברה לבעלי מניותיה, ללא תשלום שכר דירה ואף ללא התחשבות כספית עם החברה, לגבי השימוש בדירה למגורים. המערער לא דיווח על ההטבה שקיבל מחברת אר-שח, המתבטאת בכך שהתגורר ללא תמורה, במשך מספר שנים, בדירה ברחוב שמואל שניצר שנמצאת בבעלותה של חברת אר-שח.
5. בדיקה שביצע המשיב העלתה, כי המערער דרש להכיר לו בהוצאות בסכומים גבוהים, המגיעים בשנה מסוימת אף עד לכ-97% מהמחזור המדווח וזאת ללא אסמכתאות מתאימות.
6. בהתאם לממצאים הנזכרים לעיל, נערכה למערער שומה לשנים 2007-2010 הכוללת הכנסות לא מדווחות מדמי שכירות, אשר חויבו בשיעור מס פירותי רגיל; זקיפת הכנסה בידי המערער בגין השימוש שנעשה על ידו בדירת המגורים שנמצאת בבעלות חברת אר-שח; אי התרת הוצאות בגובה ההפרש שבין התשומות שנדרשו במע"מ להוצאות החייבות מע"מ שנוכו במס הכנסה. המערער הגיש התנגדות לשומה.
7. במהלך ניהול הערעור בבית המשפט, נמצא כי יש להפחית את השומה שהוצאה למערער באופן הבא:
 - א. השומה לשנת 2007 תבוטל, מאחר שלאחר בדיקה נמצא שהיא הוצאה באיחור.
 - ב. שיעור המס שבו יש לחייב את המערער בגין הכנסות מהשכרת דירה למגורים יופחת ויעמוד על 10% בלבד, ולא כפי שנקבע בשומה. זאת, לנוכח תיקון מס' 159 לפקודה, ושינוי עמדת רשות המיסים לפיה לאחר התיקון, סעיף 122 אינו מתנה את הזכאות לשיעור מס מוגבל של 10% מדירה המושכרת למגורים בתשלום המס בתוך 30 ימים מתום שנת המס.
 - ג. שכר הדירה מהדירה ברח' הפלמ"ח בת"א המושכרת על ידי המערער לעסק (גן/משפחתון), תחויב בשיעור מס פירותי מלא, מאחר שהזכאות לשיעור מס מוגבל של 10% הינה רק בגין בהשכרה דירה למגורים. זאת בהינתן שהדירה מושכרת לעסק ולא למגורים.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11034-02-13 א. נ' מס הכנסה פקיד השומה נתניה

תיק חיצוני:

8. המחלוקות שנותרו לדיון בין הצדדים הן כדלקמן:

- א. טענות המערער כי אין למסות אותו על הכנסות שכר דירה מהדירה ברחוב בית צורי בתל אביב והדירה ברח' פינסקר בהרצליה (להלן: "הדירה ברח' בית צורי והדירה ברח' פינסקר"). זאת מאחר ששכר הדירה משולם לביתו ולאחותו, בהתאמה, ולא לו, חרף העובדה שהוא הבעלים של הדירות הללו.
- ב. האם יש לזקוף למערער הכנסה בגין השימוש בדירה שברחוב שמואל שניצר שנמצאת בבעלות חברת אר-שח, ומה גובה ההכנסה הנזקפת.
- ג. האם יש מקום להתערב בקביעת המשיב לתאם הוצאות שנוכו על ידי המערער.

ב. טענות המערער

1. לטענת המערער, אין חולק כי פנקסי המערער לא נפסלו ע"י המשיב והם קבילים. לפיכך ועפ"י הוראת סעיף 155 לפקודת מס הכנסה (להלן: "הפקודה") על המשיב להצדיק את שומתו. נטל ההוכחה להצדקת השומות רובץ אפוא על המשיב.
2. בסעיף 158א(א) לפקודה נקבע כי לא תיעשה שומה לפי סעיף 145 ולא יינתן צו לפי סעיף 152 לפקודה, מבלי שניתנה לנישום הזדמנות סבירה להשמיע טענותיו. מתן אפשרות לנישום להשמיע טענותיו מתחיל בחשיפת הנתונים שהמשיב מבקש להשתית עליהם את שומתו כדי לאפשר לנישום להתייחס אליהם. בענייננו, הובהר כי המשיב לא זו בלבד שלא איפשר למערער, בשלב השומה לטעון את טענותיו בהתייחס לבסיס השומה, אלא שגם המשיב עצמו לא טרח לבדוק את נתוני ההכנסות וההוצאות של המערער כפי שדווחו בפנקסיו, ופעל ברשלנות רבתי ללא מתן אפשרות למערער לבדוק את הנתונים הרלוונטיים ולהתייחס אליהם.
3. לטענת המערער, המשיב התעלם מהוצאות שנדרשו; בסעיף 14 לנימוקי השומה טען המשיב, כי דרש מהמערער, "דרישות חוזרות" של "תיעוד הסברים ואסמכתאות" להוצאות שנדרשו, ולא קיבלם. המערער בעדותו סתר אמירה סתמית זאת מכל וכל. מאידך גיסא, משנחקר המשיב על פעולותיו בשלב השומה והצו, לא היה יכול להצביע



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11034-02-13 א. נ' מס הכנסה פקיד השומה נתניה

תיק חיצוני:

- על כל דרישה קונקרטיית להמצאת כל תיעוד או הסבר ספציפיים, ולבסוף העיד, כי בעצם לא בדק כלל את פנקסי המערער.
4. מר חמאראשי, אשר הכין את הצו נושא הערעור והיה העד היחיד מטעם המשיב, העיד, כי המפקחת שהכינה את השומה בשלב א' ואשר היו בפניה פנקסי החשבונות של המערער לא הצליחה להבין מהם דבר, ואף המערער כשל במתן הסברים להוצאות. אמירה זאת אין בה ממש ואף אינה קבילה, שכן המפקחת לא הטריחה עצמה לדוכן העדים, וחזקה על המשיב כי אילו נקראה להעיד הייתה סותרת את גרסתו.
5. למשיב די והותר אמצעים לדרוש בשלבי השומה הסברים והוכחות לכל הוצאה נדרשת. לא זו אף זאת; המשיב אינו יכול להציג אף לא דרישה אחת להוכחת הוצאה קונקרטיית שלא נענתה. בספר התקבולים והתשלומים המונפק ע"י לשכת עוה"ד והמשמש את כלל עוה"ד בישראל, קיים פירוט לזיהוי כל הוצאה נדרשת וברי שרישומים אלה נעשו ע"י המערער כדין. שאם לא כן מן הסתם היו ספריו נפסלים. מכאן ברור, כי המשיב כשל בהוכחת האמור בסעיף 14 בנימוקי השומה.
6. הוכח בעליל כי המשיב סירב לאפשר למערער להתייחס למסמכים שהיו ברשותו בשלב השומה, בטיעון כוזב, כאילו מסמכים אלה אינם ברשות המשיב. התנהלות זאת חמורה ואינה מקובלת.
7. גם האמור בסעיף 15 בנימוקי השומה מופרך מיסודו. העד חמאראשי לא היה יכול להצביע בעדותו על "בדיקה מדגמית" קונקרטיית של שיעור ההוצאות המקובל בענף הרלוונטי, סירב להצביע בפני המערער על בדיקה ונתונים קונקרטיים, ולא איפשר למערער לטעון לגבי בדיקה כאמור, לא בשלב השומה ולא בשלב ההוכחות בערעור. בדיקה מדגמית זאת שהמשיב סמך עליה את שומתו בוודאי היה עליו להציגה למערער עפ"י החלטת ביהמ"ש מ-7.4.14, והדבר לא נעשה.
8. בעדותו הסביר העד חמאראשי, כי תיאום ההוצאות שביצע בשומה נסמך למעשה אך ורק על ההפרשים בין הדיווח על תשומות למע"מ ובין הדרישות להוצאות בייצור ההכנסה. לא זו בלבד שהשוואה בין התשומות להוצאות הנדרשות לצורך מס הכנסה אינה חזות הכל, ועל המשיב היה למצער לבדוק לגופו כל הפרש עליו הוא מתכוון לסמוך את שומתו, אלא שגם את השוואה שעשה המשיב (אם אכן עשה) לא עשה כראוי, והעד לא היה יכול להשיב באיזה תקופות דיווח נתגלו אי התאמות ואף לא באיזה מרכיבים קונקרטיים מדובר. (ראו עמ' 32 שורות 4-5, עמ' 34 שורות 10-22).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11034-02-13 א. נ' מס הכנסה פקיד השומה נתניה

תיק חיצוני:

9. הגם שמחדלי המשיב בשלבי השומה חמורים במיוחד ועושים את הליך השומה פלסטר, עדיין הם מחוורים לעומת מחדלו במהלך שמיעת הערעור. בדיון ביום 7.4.14 הורה ביהמ"ש למשיב להמציא למערער "את כל החומר ששימש אותו בעריכת השומה וזאת בתוך 24 שעות מהיום". אין חולק כי המשיב לא קיים את הוראת ביהמ"ש ולא המציא למערער אף לא אחד מהמסמכים שלטענתו שימשהו בעריכת השומה למצער בעניין פסילת ההוצאות שנדרשו.
10. באשר להכנסות המערער ממגורי חנם כביכול בדירת המגורים; בסעיף 12 בנימוקי השומה מייחס המשיב למערער טובת הנאה שקיבל המערער כביכול מחברה שבבעלותו ע"י מגוריו בדירה השייכת לחברה, וזאת בלא שנתן כל תמורה לחברה. את קביעתו זאת מבסס המשיב כביכול על הוראת סעיף 2(10) לפקודה. אלא שאין כל בסיס לקביעת המשיב גם בעניין זה. סעיף 2 לפקודה מונה את מקורות ההכנסה שבגינם מוטל המס ואין המשיב חופשי להוסיף עליהם. חסכון הנובע לאדם ממגורי חנם אינו מקור הכנסה בר מיסוי, כיוון שאינו "השתכרות או ריווח". שאם לא כן, יחויב כל בן במס הכנסה על מגוריו בבית הוריו ועל עלות כלכלתו, בעודו סמוך על שולחן ההורים, ככל שאין הוא משלם להוריו בגין אלה.
11. זאת ועוד, בענייננו אין מדובר במגורי חנם, שכן המערער (ורעייתו) מימנו מכספם את רכישת הדירה ומימון זה מהווה טובת הנאה מובהקת לחברה, תמורה שהמשיב לא מצא כלל לבודקה ולהתחשב בה.
12. בסעיף 13 בנימוקי השומה טוען המשיב (לחילופין) כי מגורי החנם הנ"ל מהווים דיבידנד ששילמה החברה למערער. אף קביעה זאת חסרת יסוד, מלאכותית ושרירותית כיוון ש "אין לך דיבדנד אלא אם כן הוא נובע מרווחיה של החברה" (אמנון רפאל, בספרו "מס הכנסה", הוצאת שוקן, מהד. 3, חלק א' עמ' 103).
13. אפילו היה מקום לחייב את המערער במס בגין מגורי חנם, בוודאי לא היה מקום לגלם את טובת הנאה רק לצורך ניפוח שווי "ההנאה". לכל היותר ניתן היה לראות בדמי השכירות הנחסכים כהכנסה בידי המערער.
14. ייחוס הכנסות שכירות שגבו בתו של המערער ואחותו. העובדה שאדם מאפשר לאחר להשכיר דירה השייכת לו, אם היא נעשית בכנות ואם דמי השכירות לא מועברים אל המסב, אינה כשלעצמה בסיס לראיית המסב כמקבל ההכנסה המוסבת.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11034-02-13 א. נ' מס הכנסה פקיד השומה נתניה

תיק חיצוני:

15. על מנת שהמשיב יראה את דמי השכירות ששולמו לבתו של המערער ולאחותו בגין השכרת דירות שהמערער איפשר להן להשכירן ולגבות את דמי השכירות בגינן, כאילו הם הכנסות המערער, היה על המשיב לבדוק את התקיימות הוראת סעיף 84 לפקודה בכל אחת משנות המס הרלבנטיות. למצער היה על המשיב לבדוק האם הסבת דמי השכירות הייתה חלוטה או ניתנת לביטול.

בענייננו, המשיב לא בדק כלל את התקיימות תנאי סעיף 84 לפקודה, ואף לא טען מעולם (גם לא בנימוקי השומה שהגיש כאן) כי ייחוס ההכנסה מדמי השכירות הוא מכוח סעיף 84 לפקודה. (ראו עמ' 38 שורות 12-5).

16. משאין בפי המשיב טענה כי ההסבה דנן היא הסבה הניתנת לביטול כנדרש בסעיף 84 לפקודה, ומשאין הוא טוען לחיוב המערער מכוח סעיף 84 הנ"ל, ברי כי אין הוא יכול לייחס למערער הכנסות שלא היו לו.

ג. טענות המשיב

1. הדירות ברח' בית צורי וברח' פינסקר נמצאות בבעלות המערער, והוא זה החייב במס בגין הכנסות שכר דירה. אין מחלוקת כי מבחינה קניינית המערער הוא הבעלים של הדירות המושכרות ברחוב בית צורי בתל אביב, וברחוב פינסקר בהרצליה.

2. המשיב פעל בהתאם לעיקרון הקובע כי: "בעל הנכס הוא בעל הפר". מקור ההכנסה - נכסי המקרקעין - לא יצאו מידי המערער, אלא הכנסת דמי השכירות מהם הוסבה לביתו של המערער ולאחותו. בנסיבות אלה, העברת הזכות לפירות תוך הותרת העץ בידי המסב - המערער, נופלת לגדר "שימוש בהכנסה" שאין בו כדי להעביר את חיוב המס אל המוסב.

3. למען הזהירות בלבד, המשיב מוסיף וטוען שגם אם נניח שמקור ההכנסה אינו נכסי המקרקעין עצמם אלא זכות השכירות - ונניח, לצורך הדיון בלבד, שזכות השכירות שנמצאת בבעלות המערער היא זו שהועברה על ידי המערער לאחותו ולביתו (למרות שלא הוצג מסמך כזה שהמערער מעביר זכות השכירות לביתו ולאחותו), עדיין יש לקבוע, על פי סעיפים 83 ו-84 להוראות הפקודה, ועל פי ההלכה הקיימת, כי



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11034-02-13 א. נ' מס הכנסה פקיד השומה נתניה

תיק חיצוני:

- הכנסת דמי השכירות מהדירות שבמחלוקת הינה הכנסתו של המערער, ולא של ביתו או של אחותו.
4. במסגרת הפסיקה נאמר, כי סעיפים 83-84 לפקודה מניחים חזקת מלאכותיות, דהיינו כי עסקה שהיא הסבה המנויה בסעיפים 83-84, מוטלת על המסב, אשר ההכנסה מיוחסת אליו, ועליו לסתור אותה אם חולק הוא על כך. בענייננו, המערער לא נשא בנטל לסתור את החזקה כי הסבת זכות השכירות ממנו לידי ביתו ואחותו הינה "הסבה ניתנת לביטול".
5. בנוסף, בענייננו, לא יכולה להישמע הטענה כי עסקת השכירות שבין המערער לביתו, או זו שבין המערער לאחותו, מהווה עסקה מסחרית, או עסקה בעלת טעם מסחרי של ממש. שהרי, המערער ציין בעדותו כי העביר להן את פירות השכירות על מנת לסייע להן (ראה למשל עמ' 5 לפר', שורות 8-10).
6. לאור כל האמור לעיל, אין ספק כי המערער הוא זה שחייב במס גם בגין הכנסת שכר דירה מהדירה ברח' בית צורי ומהדירה ברח' פינסקר. זאת, גם נניח שהעברה שכר הדירה לביתו ולאחותו לא נעשתה תוך ניצול לרעה ועל מנת להתחמק מתשלום מס (הנחה הנעשית לצורך דיון זה בלבד!).
7. באשר לזקיפת הכנסה בשווי דמי השכירות שנחסכו מהמערער, טוען המשיב, כי המערער ורעייתו עברו להתגורר בדירה ברחוב שמואל שניצר בתל אביב בשנת 2003. דירה זו שנרכשה על ידי חברת אר-שח בפברואר 2003 ונמצאת בבעלותה עד היום. הדירה רשומה "כמשרד" במאזן של חברת אר-שח. חברת אר-שח קיזזה את מע"מ התשומות ששולם בגין דירת מגורים זו, כאילו מדובר בנכס עסקי לכל דבר ועניין (ראו נא מש/8). חברת אר שח אף דרשה פחת בגין הנכס הזה, כפי שעולה ממש/7. הינה כי כן, חברת אר-שח, שנמצאת בבעלותה מלאה של המערער ורעייתו, קיזזה הוצאות שונות בגין הנכס הזה שהיה רשום כ"משרד" במאזנה, ושילמה, כמובן, מס מופחת.
8. עתה, משהתברר שמאז שנת 2003 ועד היום, המערער ורעייתו מתגוררים בדירה ברחוב שמואל שניצר ללא חוזה שכירות שנערך עם בין החברה לבעלי מניותיה, ללא תשלום שכר דירה וללא התחשבנות כספית עם החברה לגבי השימוש בדירה למגורים, טענת המערער הינה כי הדירה בעצם נרכשה מכספו ולכן יש לו את הזכות להתגורר בה ללא תשלום. מקום בו המערער מנכה תשומות ודורש הוצאות בחברה לנוכח בעלותה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11034-02-13 א. נ' מס הכנסה פקיד השומה נתניה

תיק חיצוני:

- בנכס, הוא אינו יכול לעשות באותה הדירה שימוש בכובעו הפרטי, בחינם, מבלי שתזקף לו בשל כך הכנסה.
9. לכל אלה יש להוסיף את העובדה שלאחר פתיחת הליכי חקירה מיהר המערער לרשום חשבונית מחברת אר-שח על סך של 360,000 ₪ לפי חישוב של 5,000 ₪ לחודש כפול 6 שנים רטרואקטיבית, כמפורט בסעיף 7 לנימוקי הערעור.
10. כאמור, המערער ורעייתו מחזיקים ב – 100% ממניותיה של חברת אר-שח. ההטבה של מגורים בדירה שבבעלות החברה לא ניתנה להם במישור היחסיים האישיים, אלא בכובעם כבעלי מניות. טענות המערער כי לא ניתן לראות בהטבה זו כהכנסה כשם שלא ניתן לראות בבן המתגורר בדירת הוריו, כאילו צמחה לו הכנסת דמי שכירות, שגויות כמובן. מדובר בהכנסה בשווה כסף או בהכנסה זקופה, שהיא הכנסה בת מיסוי לכל דבר ועניין.
11. בענייננו, מקור ההכנסה הוא החברה שהמערער ורעייתו בעלי מניות בה. ההוצאה שנמנעה מהמערער היא הוצאת שכר דירה, וההכנסה הזקופה שנצמחה לו היא הכנסה לפי סעיפים 2(10) החייבת במס פירותי רגיל, או לחלופין הכנסת דיבידנד לפי סעיף 2(4) החייבת במס בשיעור של 25%.
12. כל תשלום שנעשה על-ידי חברה מתוך רווחיה לבעלי מניות יכול להיחשב דיבידנד. אין הגדרה של "דיבידנד" לענין פקודת מס הכנסה, וניתן להיזקק לדין הכללי כפי שהוא מוצא ביטויו בחוק החברות התשנ"ט - 1999, אשר מגדיר דיבידנד כ"כל נכס הניתן על ידי החברה לבעל מניה מכוח זכותו כבעל מניה, בין במזומן ובין בכל דרך אחרת, לרבות העברה ללא תמורה שוות ערך ולמעט מניות הטבה.
13. המערער לא עמד בנטל להוכיח את סבירות ההוצאות. הבסיס הנורמטיבי להתרת הוצאות שהוצאו בעסקו של נישום עוגן בסעיף 17 לפקודה. הנטל להוכחת סעיף 17 מוטל על כתפיו של המערער, שהוא בבחינת "המוציא מחברו". על מנת שנטל ההצדקה יוטל על המשיב, השאלה שבמחלוקת צריכה להיות "שאלה פנקסית". אלא שהיקף ההוצאות שהוצאו על ידי המערער וטיבן, היא שאלה לבר פנקסית – לא ניתן ללמוד עליה מספרי המערער. משכך, כשבהתרת הוצאות עסקינן, נטל השכנוע מוטל על המערער מתחילת הדרך ועד סופה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11034-02-13 א. נ' מס הכנסה פקיד השומה נתניה

תיק חיצוני:

14. יודגש, כי מספרי המערער לא ניתן היה להבין כלל על בסיס מה ומדוע ניכה מהכנסתו הוצאות בסכומים שניכה. המערער, במקום שיפעל להמצאת "אסמכתאות ותיעוד מתאים", כפי שאמר מייצגו שיעשה, בחר להיתלות בטענה כי ניתן ללמוד על נכונות ההוצאות שנדרשו על ידו מספר "תקבולים ותשלומים" שלו, אולם מאחר שספר זה נלקח על ידי מחלקת חקירות, אין לו גישה אליו ואין לו דרך להוכיח טענותיו.
15. לטענת המשיב, למערער ניתנו אינספור הזדמנויות לעיין בחומר החשבונאי השייך לו. בית המשפט מופנה לסעיפים 8 ו-9 לתגובה מטעם המשיב לבקשה לגילוי מסמכים מיום 30.6.13, שם מבהיר המשיב, כי המערער זכאי לעיין בחומר השייך לו. בנוסף, בית המשפט מופנה לפרוטוקול הדיון מיום 7.4.14, שבו הוצע למערער לחזור לשלב ההשגה על מנת שתינתן לו שהות לעיין בחומר החשבונאי שלו ולהוכיח את טענותיו לעניין ההוצאות, והמערער סרב. גם לאחר דיון ההוכחות, הוצע למערער, שוב, בהמלצת בית המשפט, לחזור לשלב ההשגה, על מנת שתינתן לו הזדמנות להציג ראיות התומכות בהוצאות שדרש, אולם הוא סרב.

דיון והכרעה

ד. נטל ההוכחה

1. הסוגיה הראשונה המתעוררת בעניינו הינה נטל ההוכחה. המערער טען כי נטל ההוכחה חל על המשיב, כיוון שפנקסי המערער לא נפסלו ע"י המשיב והם קבילים. המשיב טען מנגד, כי מאחר שענייננו בסעיפים 83-84 לפקודה העוסקים בהסבה – הנטל הוא על המערער.
- אקדים ואומר, כי על פי שורת פרמטרים, נטל ההוכחה מוטל על המערער. להלן אפרט;
2. כלל יסוד לעניין חלוקת הנטלים קובע, כי המבקש ל"הוציא מחברו" הוא המעורר את הטענות לדיון ועליו מוטל הנטל להוכיח את העובדות שהוא טוען אליהן. ו"הכול – על פי נטל השכנוע באותה תובענה" (ראה אורי גורן, סוגיות בסדר דין אזרחי, מהדורה עשירית תשס"ט עמ' 307).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11034-02-13 א. נ' מס הכנסה פקיד השומה נתניה

תיק חיצוני:

3. בגדר רע"א 1436/90, גיורא ארד חברה לניהול השקעות ושרותים בע"מ נ' מנהל מע"מ (מיסים ו/6 (דצמבר 1992, להלן: "עניין ארד"), נאמר כי ערעור מע"מ, כמו ערעור מס הכנסה, כמוהו כתובענה לכל דבר ועניין הבא לפני ערכאה ראשונה, שבה יש "תובע", הוא המערער, ו"נתבע" הוא המשיב. המערער, אשר נחשב כתובע לצורך העניין. עליו מוטל נטל השכנוע להוכחת ערעורו בהיותו המוציא מחברו. דינו כדין כל תובע גם לעניין נטל השכנוע. בעניין ארד גם נאמר כי "לתוצאה זו אכן מגיעים אנו גם לאור תקנות 158 ו-159 לתקנות סדר הדין האזרחי, אשר חלות על ערעור מע"מ לפי תקנה 10(א) לתקנות מע"מ הנ"ל (למעט חלקים מסוימים שבהם, שאינם לענייננו)" (שם).

4. בערעורי מע"מ, קבע בית המשפט העליון בענין כ.ו.ע (רע"א 3646/98 כ.ו.ע לבניין בע"מ נ' מע"מ, פ"ד נז (4) 891, להלן: "עניין כ.ו.ע") קריטריון ברור, בעניין נטל ההוכחה. לפי קריטריון זה, נטל הבאת הראיות עובר למנהל כאשר הפנקסים נוהלו כדין ולא נפסלו והמנהל הוציא שומה לפי מיטב השפיטה. נטל זה עובר למנהל כאשר השאלה היא פנקסית. כאשר המחלוקת היא לבר- פנקסית נטל השכנוע על העוסק. וכך נאמר:

"בערעור מס ערך מוסף לעניין ניכוי מס תשומות 'נטל השכנוע' על העוסק המבקש לנכות את המס. נטל זה מלווהו מתחילת הדרך עד סופה ויחד איתו מוטל על העוסק 'נטל הבאת הראיות'. 'נטל הבאת הראיות' עובר למנהל כאשר הפנקסים נוהלו כדין ולא נפסלו והמנהל הוציא שומה לפי מיטב השפיטה. נטל זה עובר אל המנהל כאשר השאלה שבמחלוקת היא פנקסית או שהצדדים חלוקים בשאלה אם המחלוקת היא כזו. כאשר המחלוקת היא לבר- פנקסית, 'נטל השכנוע' ו'נטל הבאת הראיות' על העוסק" (עניין כ.ו.ע).

5. השאלה תהיה "שאלה פנקסית" – כאשר העובדות השנויות במחלוקת הן מסוג העובדות המוצאות את ביטויין בפנקסים המנוהלים כדין. לעומת זאת, כאשר מדובר בעובדות שאינן מוצאות את ביטויין בפנקסים, כי אז המדובר בשאלות לבר-פנקסיות. ההיגיון לכך הוא שכאשר השאלה השנויה במחלוקת בין הצדדים היא שאלה פנקסית, הרי שהפנקסים יכולים לשמש אסמכתא לבירור השאלה. לפיכך, משפנקסי העוסק לא נפסלו, יצא העוסק ידי חובתו הראשונית להוכיח זכאותו לניכוי המס ומשכך עובר



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11034-02-13 א. נ' מס הכנסה פקיד השומה נתניה

תיק חיצוני:

'נטל הבאת הראיות' אל המנהל. נטל זה מחייב את המנהל לפתוח בהבאת ראיותיו ולהוכיח לכאורה ש"הדו"ח איננו מלא או איננו נכון או אינו נתמך בפנקסי חשבונות כפי שנקבע". לעומת זאת שאלה לבר – פנקסית היא שאלה שהתשובה לגביה מצויה מחוץ לפנקסים. אימתי נמצאת שאלה מחוץ לפנקסים? **זאת כאשר עולות שאלות שעיון בפנקסים לא יהיה בו להוכיח את המצב לאשורו.** במקרה כזה, כאשר אין תשובה בפנקסים, עולה צורך בשמיעת עדויות מחוץ לספרים, וזאת על מנת לוודא האם עמדה עסקה של ממש מאחורי החשבונית.

6. בערעור זה התעוררו שלוש מחלוקת כאמור: טענות המערער כי אין למסות אותו על הכנסות שכר דירה מהדירה ברחוב בית צורי בתל אביב והדירה ברח' פינסקר בהרצליה, מאחר ששכר הדירה משולם לביתו ולאחותו, ולא לו, חרף העובדה שהוא הבעלים של הדירות הללו; האם יש לזקוף למערער הכנסה בגין השימוש בדירה שברחוב שמואל שניצר הרשומה על שם חברה שבבעלותו ובעלות בת זוגו; וכן האם יש מקום להתערב בקביעת המשיב לתאם הוצאות שנוכו על ידי המערער (להלן: המחלוקת הראשונה, השנייה, והשלישית – בהתאמה).

7. שתי המחלוקת הראשונות עוסקות בעניינים משפטיים גרידא ואני סבור, כי אין מקום להגדירן כמחלוקות פנקסיות. הדיון במחלוקות הראשונה והשנייה להלן מעלה בנקל את העובדה, כי הסוגיות המוזכרות לעיל הן סוגיות משפטיות. כך לדוגמה, סוגית המיסוי של דירותיו של המערער ואשר הכנסות הנובעות מהם הועברו לאחותו ולביתו היא סוגיה משפטית גרידא, שכן היא דנה בסעיף 84 לפקודת מס הכנסה שעניינו הסבת סכומים שהתקבלו משכר דירה לקרובי משפחה (ראו להלן הדיון בסעיפים ה-1 ו-6). אף המחלוקת השנייה שעניינה אי תשלום דמי שכירות על ידי המערער ועל ידי בת זוגו לחברה שבבעלות הנכס הינה סוגיה משפטית הדרושה בירור ובוודאי איננה שאלה שתשובה ניתן למצוא לה בפנקסי המערער (ראו להלן הדיון בסעיפים ו-8 ו-11).

8. לא זו אף זאת, בפסיקה אנו מוצאים התייחסות מפורשת לנטל ההוכחה בעסקה שעניינה סעיפים 83-84 לפקודה. בעניין עמ"ה 1109/04 + עמ"ה 1141/01 **ברגמן אמנון נ' פקיד שומה גוש דן**, דן בית המשפט המחוזי בסעיפים 82-84 לפקודה, וקבע כדלקמן:

"...סעיפים אלו מניחים חזקת מלאכותיות, דהיינו כי עסקה שהיא הסבה המנויה בסעיפים 83-84, על המסב, אשר ההכנסה מיוחסת אליו, לסתור אותה אם חולק הוא על כך.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11034-02-13 א. נ' מס הכנסה פקיד השומה נתניה

תיק חיצוני:

בהמשך לכך נטל ההוכחה והשכנוע לסתור חזקה זו מוטל על כתפי המסב, הנישום... סעיפים אלו מקפלים בחובם הנחת מוצא בדבר ניכור פסול של ההכנסה ועל המבקש לסתור חזקה זו לשאת בנטל לסתרה כאמור. ... המשך להלכת פרידמן על מנת לסתור את החזקה שבסעיפי ההסבה, על הנישום להוכיח ראשית כי מדובר בעסקה מסחרית ואם כך, כי לא נעשה בה שימוש שהוא בבחינת ניצול לרעה שלא בתום לב קרי כי אין תכליתה הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותה. הצורך בהוכחת קיומה של עסקה מסחרית ... הוא תנאי ראשוני לשלילת החזקות שבסעיפי ההסבה האמורים...

9. זאת ועוד; הלכה היא עימנו לפיה, מי שניכה את ההוצאות בספריו הינו בעל מירב הידע ומיטב המידע בכל הקשור לניכוייה של ההוצאה הנזכרת. בפסק דין שיצא מבית המשפט העליון נפסק כי הנישום הטוען כי הוא זכאי לנכות הוצאה כלשהי, עליו הנטל להוכחת טענתו:

"כפי שציין בית-המשפט המחוזי, סעיף 155 לפקודה מטיל את נטל השכנוע בערעור על שומה שהוצאה לנישום שספריו קבילים, על כתפי פקיד השומה רק במצב שבו המחלוקת נושא הערעור היא בעניין הנובע מהספרים, דהיינו "מחלוקת פנקסית". אך כאשר המחלוקת בין הנישום לפקיד השומה היא בעניין לבר-פנקסי, אין תחולה לסעיף 155 לפקודה. נטל השכנוע ונטל הראיה יוטלו במקרה כזה על-פי הדין הכללי (השוו רע"א 3646/98 כ.ו.ע. לבנין בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף (להלן – פרשת כ.ו.ע. [12])). בענייננו המחלוקת איננה נובעת מהרישום החשבונאי בספרים, כי אם מעצם שאלת הוכחתן של הוצאות מותרות בניכוי בהתאם לתנאים שהוכרו במשפט הישראלי. הכלל הוא כי על הטוען לקיומה של הוצאה הנטל להוכיחה מפני שהוא "המוציא מחברו" במצב זה (ראו: ע"א 4125/90 ענבר נ' פקיד השומה, גוש דן [13], בעמ' 392; ע"א 2082/92 שחם נ' פקיד שומה תל-אביב 2 [14]; והשוו רע"א 1436/90 גיורא ארד, חברה לניהול השקעות ושרותים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף [15], בעמ' 107-108) ע"א 1124/03 גני עופר



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11034-02-13 א. נ' מס הכנסה פקיד השומה נתניה

תיק חיצוני:

בניה והשקעות בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1, (ההדגשה שלי
א.ס.), פורסם בנבו, ניתן ביום 24/01/2005).

10. נעלה מכל אלה העובדה שבדבריו לפרוטוקול ציין המערער כי כל הסוגיות בתיק זה הן משפטיות וכדבריו: "התיק הזה איננו תיק של עובדות. התיק הזה הוא משפטי בלבד" (פרו' עמ' 39, שור' 6). בהינתן שהמערער הוא עורך דין במקצועו ומודע היטב לדבריו – אין לי אלא לקבל את דבריו כמות שהם ולקבוע שהתיק עוסק בסוגיות משפטיות ולא פנקסיות.

התוצאה מכל המצטבר היא שנטל ההוכחה חל על המערער.

ה. מיסוי מהכנסות מדירות ברחוב בית צורי ופינסקר

1. המערער טען, כי אין למסות אותו בגין הכנסות שכר דירה מהדירה ברחוב בית צורי בתל אביב והדירה ברח' פינסקר בהרצליה (להלן: "הדירה ברח' בית צורי והדירה ברח' פינסקר") מאחר ששכר הדירה משולם לביתו ולאחותו, בהתאמה, ולא לו, חרף העובדה שהוא הבעלים של הדירות הללו. לא מצאתי בטענות אלה ממש ודינן להידחות.

2. פקודת מס הכנסה מתייחסת לנושא של הסבת הכנסה מאדם לאחר. סעיף 84 שכותרתו "הסבה הניתנת לביטול" קובע כי:

"84. (א) היתה הכנסה משתלמת לאדם בכל שנת מס שהיא, מכח הסבה הניתנת לביטול או בעקבותיה, ... - ינהגו בה, לענין פקודה זו, כאילו היתה הכנסתו של המסב באותה שנה ולא הכנסה של זולתו.

(ב) לענין סעיף קטן (א) יראו הסבה כניתנת לביטול, אם יש בה הוראה בדבר העברתם או החזרתם של ההכנסה, או של הנכס שממנו היא נובעת, אל המסב, או אל בן-זוגו, בין במישרין ובין בעקיפין, או אם יש למסב או לבן-זוגו, במישרין או בעקיפין, כוח בכל דרך שהיא לקבל או להחזיר לעצמו את השליטה, במישרין או בעקיפין, על ההכנסה או על הנכס שממנו היא נובעת."



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11034-02-13 א. נ' מס הכנסה פקיד השומה נתניה

תיק חיצוני:

3. מבט על נוסח החוק מובילנו למסקנה, לפיה המחוקק העניק חשיבות רבה לעצם הכוח של המסב להחזיר לעצמו את השליטה בנכס. במקרה כזה קובע המחוקק מפורשות כי יש לנהוג לצורך מס הכנסה "כאילו היתה הכנסתו של המסב באותה שנה ולא הכנסה של זולתו". דומה שהרעיון הועתק מן הפסיקה האנגלית ולפיו יש להבדיל בין ניכור ההכנסה לשימוש בהכנסה. לפי הפסיקה האנגלית באספקלריא של כב' השופט אשר:

"אדם אשר מוציא מרשותו את מקור ההכנסה עצמו ומעבירו לזולתו, נחשב כמי שניכר את הכנסתו, והתוצאה הנובעת מאותו מקור תהיה שיכת למוסב; ואילו במקרה שמקור ההכנסה עצמו נשאר בידי המסב ורק כספי ההכנסה מועברים לזולת נחשב המסב לבעל ההכנסה ופעולת ההסבה נחשבת ל"שימוש בהכנסה" בלבד" (ראו בעניין עמ"ה 27/71 לביא נ' פקיד השומה, ניתן ביום 27.4.71).

4. בעניין ע"א 1107/03 יעקב טהורי נ' פקיד שומה ת"א 2 (פורסם בנבו, ניתן ביום 4.8.04) נדון בפני בית-המשפט העליון עניין דומה ובו נקבע ע"י כב' השופט מ' חשין כדלקמן:

"נהוג להבחין בין עיתוק הכנסה (או ניכור הכנסה) לבין שימוש בהכנסה. שימוש בהכנסה משמעו ניתוב הכנסה שנתקבלה אצל ראובן לאפיקים שונים כרצונו. שימוש בהכנסה - למותר לומר - מותר את חבות המס אצל ראובן, המעביר.

שלא כשימוש בהכנסה, עיתוק הכנסה מראובן לשמעון משמעו כי ראובן מתנתק מן-השורש מן ההכנסה, כי שמעון הוא הזכאי להכנסה (ההכנסה מועתקת אליו), ועימה - כנדרש מכך - חייב הוא ממילא במס. בהתאם לגישה המקובלת, עיתוק הכנסה נעשה יחד עם העברת מקור ההכנסה, בהתאם לכלל שלפיו "בעל העץ הוא בעל הפרי". ... משל למה הדבר דומה (בערך ובקירוב), לעץ מעלה פרי הנטוע בחלקתו של ראובן. העץ הוא של ראובן ופיריו הוא של ראובן. ראובן יכול שיתן את פרי העץ, במלואו ומדי שנה בשנה, לשמעון שכנו הגר בסמוך לו, ואם כך יעשה יחוייב במס על פרי העץ במלואו כפרי שעלה בגנו. ואולם, אם יטול ראובן את העץ ויעתיקנו לחלקתו של שמעון על-מנת שפיריו יעבור



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11034-02-13 א. נ' מס הכנסה פקיד השומה נתניה

תיק חיצוני:

לתקופת-שנים לשמעון, כי אז יראו את ראובן כמי שהתנכר לפרי ויהיה זה שמעון שיחוייב במס על הפרי במלואו. הווריאציות לדגם-יסוד זה רבות ושונות, ולמותר לומר כי לא נתעמק בהן עתה. ואולם זאת נדע, כי על הטוען לעיתוק הכנסה - כמערער בענייננו - להוכיח כי הכנסתו אכן עותקה לאחר. וכפי שנאמר בע"א 468/61 פקיד השומה נתניה נ' עזבון יוסף חאמד מנצור, פ"ד טז(2) 930, 934:

סבורים אנו, שכדי לנכר הכנסה ולעשותה מלכתחילה להכנסת הזולת, לא די בהצהרה סתמית המבטיחה, כביכול, לזולת את השימוש ואת ההנאה מרכוש מסויים. לשם כך יש צורך, אם לא בהעברת הבעלות, אז לפחות בפעולה משפטית אחרת כגון החכרת הרכוש."

5. בהלכה זו לעיל מבהיר, כב' השופט מ' חשין באור נגוהות את ההלכה לפיה בעל העץ הוא בעל הפרי. לפי ההלכה, כאשר ראובן מעביר את הפירות של העץ לשמעון, מדובר ב"שימוש" של הכנסה ובמצב כזה ימוסה ראובן – שכן העץ נותר בחזקתו ובבעלותו של ראובן. ואולם, במקרה שראובן מחליט להעביר את העץ וגם את הפירות של העץ לשמעון – שמעון הוא גם מי שיהיה חייב במס. על מנת לקבוע כי ב"ניכור" מדובר - נדרשת לא הצהרה סתם – אלא פעולה משפטית המצביעה על העברת הבעלות על הרכוש.

6. המערער מביא ציטוט מהחבק באשר לפרשנות סעיף 84, ולפיו כאשר מדובר בהסבה אמיתית של הפירות אל המוסב, תוכר ההסבה. אין בידי לקבל את פרשנות המערער המבקש להסתמך על האמור בחבק בבחינת "כזה ראה וקדש". זאת שכן, על פי הפסיקה - הסתמכות על החבק אפשרית, אך היא מותנית בנסיבות ואין ליתן לה משקל מכריע;

7. כך, בעניין ע"א 976/06, 4998/06 פקיד השומה נ' מוטי שמחה ואח' [פורסם בגבו, ניתן ביום 6.11.08] השתררה מחלוקת בין שופטי ההרכב באשר למשקל שיש ליתן לפרשנות המובאת בחבק או בהנחיות פנימיות אחרות של מס הכנסה. בעוד כב' השופט דנציגר סבר, כי "בבוא בית המשפט לפרש הוראת מס אל לו לפנות לקובץ הפרשנות לפקודת מס הכנסה (ה'חבק') או להנחיות פנימיות אחרות של רשות המיסים", סברה דעת הרוב מפי כב' השופט ג'ובראן, כי "בית המשפט ייתן בנסיבות מסוימות משקל לפרשנות הנקוטה בידי הרשות". זאת, בעוד כב' השופט ריבלין חתם



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11034-02-13 א. נ' מס הכנסה פקיד השומה נתניה

תיק חיצוני:

את דעת הרוב באומרו, כי יש "חשיבות רבה לתפישה הפרשנית של יוזמי החוק ולכוונתם של מחוקקיו למצער, יש בתפישתם ובכוונתם כדי לשמש כלי חשוב ומועיל (אם כי לא מכריע) בפרשנות החוק."

8. בענייננו, יש ליתן משקל לנסיבות הבאות: ראשית, המערער לא טען בשלבי השומה שונים ואף לא בהודעה המפרשת נימוקי הערעור מטעמו, כי הסבת ההכנסה לביתו ולאחותו אינה ניתנת לביטול. טענה זו נשמעה לראשונה במהלך דיון ההוכחות, אולם גם אז לא הובאה כל ראיה להוכחתה. שנית, הדעת נותנת ודומה שעל כך לא יכולה להיות מחלוקת, כי כשם שהמערער העביר את שכר הדירה לביתו ולאחותו, ועל מנת לעזור להן (עמ' 5 לפרוטוקול, שורות 8-10), כך הוא גם יכול לבטל את ההעברה הזו. זוהי טיבה של הושטת עזרה היא תלויה ברצונו הטוב של מי שהושיט אותה. אין שום דבר שמונע מהמערער להשיב לעצמו את פירות השכירות, ואם רצה בכך, כי אז יכול היה לעשות זאת בכל עת. יתרה מכך, במסגרת "מש/3" (אסופת מסמכים שנתפסה אצל המערער בקשר להשכרת הדירה ברח' בית צורי) נמצא ייפוי הכוח לפיו ביתו של המערער הקנתה לו הכוח לעשות כל מה שיחפוץ בנכסיה וכן בנכס הזה ברחוב בית צורי (שממילא נמצא בבעלותו). בנסיבות בהן ישנה הוכחה פוזיטיבית שההסבה ניתנה לביטול, בהינתן החזקה שבסעיף 84, אין לייחס את ההכנסה לביתו של המערער.

9. מהאמור לעיל עולה, כי המערער השאיר בידי את עצם הכוח להחזיר לעצמו את השליטה בנכס בכל עת. במקרה כזה קובע המחוקק מפורשות כי יש לנהוג לצורך מס הכנסה "כאילו הייתה הכנסתו של המסב באותה שנה ולא הכנסה של זולתו". בענייננו העברת דמי השכירות לבת ולאחות של המערער מותירה את המערער כבעל ההכנסה ופעולת ההסבה נחשבת לשימוש בהכנסה בלבד. אם המערער היה מוציא מרשותו את הדירה שהיא מקור ההכנסה עצמו ומעבירה לזולתו, כי אז היה נחשב כמי שניכר את הכנסתו, והתוצאה הנובעת מאותו מקור הייתה שייכת לאחותו או לביתו – אך כאמור, לא כך ארע. כיוון שהמערער השאיר אצלו את הדירה – כלומר את העץ – התוצאה היא שהוא עצמו ימוסה בגין השכירות – שהיא הפירות במקרה דנן.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11034-02-13 א. נ' מס הכנסה פקיד השומה נתניה

תיק חיצוני:

1. זקיפת הכנסה למערער הכנסה בגין השימוש בדירה שברחוב שניצר

1. בנימוקי השומה מייחס המשיב למערער טובת הנאה שקיבל המערער מחברה שבעלותו, בעת שהוא ואשתו התגוררו בדירה שברחוב שניצר וזאת בלא שהעבירו כל תמורה לחברה. לטענת המערער, חיסכון הנובע לאדם ממגורי חנם אינו מקור הכנסה בר מיסוי, כיוון שאינו "השתכרות או ריווח". אם לא כן יחויב כל בן במס הכנסה בגין מגוריו בבית הוריו ובגין עלות כלכלתו, בעודו סמוך על שולחן ההורים, ככל שאין הוא משלם להוריו בגין אלה.

2. ראשית, נפנה מבט לעובדות שהתחווירו לנו בעניין. המשיב ניהל חקירה בדבר הדירה ברחוב שמואל שניצר שבמהלכה התקבלו הממצאים הבאים, אשר דומה כי אין לגביהם כל מחלוקת: המערער ורעייתו עברו להתגורר בדירה ברחוב שמואל שניצר בתל אביב בשנת 2003. כאמור, דירה זו נרכשה על ידי חברת אר-שח בפברואר 2003 ונמצאת בבעלותה עד היום. דירה זו נרשמה בשנות המס כנכס במאזן החברה ומוצגת בדוחותיה כמשרד המשמש את פעילות החברה. כמו כן, בדוחות הכספיים שהגישה למשיב לשנות המס, לא כללה החברה הכנסות משכר דירה שהתקבלו מידי המערער בגין השימוש בדירת המגורים ולא הוצגה בדוחותיה כל התחשבנות כספית בעניין זה. בנוסף, במהלך דיוני השומה, לא הציג המערער בפני המשיב כל חוזה שכירות בינו ובין החברה בגין דירת המגורים.

3. לא זו אף זאת; הדירה רשומה "כמשרד" במאזן של חברת אר-שח. חברת אר-שח קיזזה את מע"מ התשומות ששולם בגין דירת מגורים זו, כאילו מדובר בנכס עסקי לכל דבר ועניין (ראו נא מש/8). חברת אר-שח אף דרשה פחת בגין הנכס כפי שעולה ממש/7. הינה כי כן, חברת אר-שח, שנמצאת בבעלותה מלאה של המערער ורעייתו, קיזזה הוצאות שונות בגין הנכס הזה שהיה רשום כ"משרד" במאזנה, ושילמה מס מופחת.

4. במהלך שנת 2012 נחקר המערער במחלקת החקירות של רשות המסים בחשד לאי דיווח והשמטת הכנסות שהפיק מהשכרת נכסי נדל"ן בבעלותו ובעלות החברה וזאת, בין השנים 2003-2010. המערער בחקירותיו במס הכנסה לא הכחיש את מגוריו בדירה ביחד עם אשתו, אך טען שקיים הסכם שכירות בינו לבין החברה. בחקירתו התבטא כדלקמן:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11034-02-13 א. נ' מס הכנסה פקיד השומה נתניה

תיק חיצוני:

"דירה ברחוב שמואל שניצר בתל אביב שבה אני מתגורר. יש הסכם שכירות ביני ובין החברה ודמי השכירות מדווחים. אני חושב שקיים חוזה" (עמ' 3 בחקירה מיום 14.5.12).

ואולם, כיוון שהמערער לא הציג חוזה שכירות בינו לבין החברה אינני מקבל את גרסתו כי הסכם שכירות כזה נקשר בין הצדדים אי פעם וסביר להניח שלא היה כל הסכם שכוח.

5. יתר על כן, המערער אף הודה מפורשות, כי הוא מצטער שלא דיווח על הכנסותיו משכר דירה (עמ' 11 בפרו' החקירה מיום 15.5.12):

"שאלת מס הכנסה": אתה מבין שהעובדה שלא דיווחת על הכנסותיך משכר דירה היא עבירה על פקודת מס הכנסה?

תשובת המערער: זו חוות דעת משפטית ... אין ספק שהדבר לא תקין...

שאלה: האם אתה מצטער...

תשובה: בוודאי שאני מצטער. אני רוצה להוסיף בדיון שהיה לי עם המפקחת כלולו מפקיד שומה בנתניה היא הציגה בפני את העובדה שדמי השכירות לא דווחו אמרתי לה בוודאי שזה לא תקין והצעת לי לשלם את מלוא המס המתחייב מדמי השכירות ככל שנגבו בפועל...

6. בחקירתו מיום 15.5.12 המערער הודה כי רואה החשבון עימו עבד התריע בפניו כי אי דיווח על הכנסותיו מהדירה אינו תקין וכי הוא חייב לעשות כן לרבות דיווח רטרואקטיבי:

" שאלה: האם חברת אור שח נכסים בע"מ דיווחה על הכנסות כלשהן שנבעו לה מהשימוש שלכם / התגוררות שלך ושל אשתך בדירת המגורים ברחוב שניצר...?"

תשובת המערער: כן

שאלת המשיב: כיצד אתה אומר בצורה כה מוחלטת שחברת אר שח דיווחה על הכנסות מדירת המגורים...?



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11034-02-13 א. נ' מס הכנסה פקיד השומה נתניה

תיק חיצוני:

תשובת המערער: במסגרת דיון שומות לקראת סוף שנת 2011 שאל אותי בני מלמן אם אני משלם לחברת אר שח בע"מ או רושם הכנסות בחברה בגין השימוש .. בדירת המגורים ..השבתי שלא כי חברת אר שח נכסים בע"מ חייבת לי כספים ובני מלמן אמר לי שזה לא תקין וזה לא בסדר והציע לעשות חיוב רטרואקטיבי בגין דמי שכירות ואז הוצאתי חשבונית מס הכנסות שכירות בחברת אר שח נכסים."

7. המערער ורעייתו מחזיקים ב – 100% ממניותיה של חברת אר-שח. ההטבה של מגורים בדירה שבבעלות החברה לא ניתנה להם במישור היחסיים האישיים, אלא בכובעם כבעלי מניות. בענייננו, מדובר בהכנסה בשווה כסף או בהכנסה זקופה, שהיא הכנסה בת מיסוי לכל דבר ועניין. ראו נא בעניין זה דבריו של המלומד אמנון רפאל, בספרו: **מס הכנסה (כרך א)**, פרק שני: מהותה של הכנסה, בעמ' 46 ולפיהם:

" לצידן של ההכנסות בכסף ובשווה-כסף, המועברות מהמשלם לנישום, מצויה אותה הכנסה שמאפיינה הוא "הנחה" ו"הימנעות מהוצאה", אותה נכנה "הכנסה זקופה". כך הוא הרווח שנצמח לנישום שקיבל נכס או שירות במחיר מופחת. במישור הענייני, ניתן לצייר את הקו המבחין בין הכנסה זקופה לבין הכנסה ממשית (בכסף או בשווה-כסף) באופן הבא: ההכנסה הממשית נסמכת על מומנט חיובי, מסביבת הנישום "פנימה" לעבר כיסו, המביא לתוספת מוחשית לעושרו של הנישום. לעומתה, הכנסה מהסוג השני, סובבת סביב מומנט פסיבי של "מחדל": התעשרות הנישום על דרך של הימנעות מהוצאה "מהנישום החוצה". הווה אומר, בעוד שהכנסה "ממשית" בכסף משולה, למעשה, להוצאה בסכום שלילי, הרי ש"הכנסה זקופה" מפחיתה עבור הנישום את סך ההוצאות שהיו משתלמות בגין עצם הפעולה ממנה נצמחה הכנסה זו.על האבחנה בין הכנסה מוחשית לזקופה ניתן לעמוד גם בהיבט הפיסי-מוחשי: ההכנסה הממשית כשמה כן היא - הכנסה המתקבלת בכסף או "בעיף" (שווה-כסף מוחשי). לעומתה, הכנסה זקופה מתקבלת גם היא בשווה-כסף, אך בשווה-כסף שאינו "בעיף", באשר אינו מוחשי.

הכנסה זקופה, איפוא, אינה אלא הכנסה ב"שווה-כסף"; וכפועל יוצא: היא אינה "הכנסה רעיונית", שעל מהותה נעמוד בהמשך.ככל הכנסה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11034-02-13 א. נ' מס הכנסה פקיד השומה נתניה

תיק חיצוני:

בשווה-כסף, גם "הכנסה זקופה" הינה בת-מיסוי. דין הכנסה זקופה כדין הכנסה ממשית. אפשרות מיסויה אינה תלויה בכינוייה של ההכנסה."

8. ב"הודעה המפרשת את נימוקי השומה" מיום 11.3.13 ציין המשיב כי אפשר למסות את מגורי בני הזוג בדירה ברחוב שניצר לפי שתי אופציות אפשריות: לפי האופציה הראשונה, יש לזקוף להכנסת המערער את שוויה המגולם של טובת ההנאה בשנות המס כהכנסה לפי סעיף 2 (10) לפקודה על פי שווי שעומד על סך של 5,000 ₪ לחודש (סעיף 12 לנימוקי השומה, להלן: "האופציה הראשונה"). לפי האופציה השנייה, ניתן לזקוף להכנסת המערער בכל שנות המס את שוויה המגולם המוערך של טובת הנאה כהכנסה מדיבידנד שהתקבלה בידי מהחברה לפי סעיף 2(4) לפקודה (סעיף 13 לנימוקי השומה, להלן: "האופציה השנייה").

9. נוסחו של סעיף 2 במקומות הרלוונטיים לענייננו הוא כדלקמן:

2" מקורות הכנסה מס הכנסה יהא משתלם, בכפוף להוראות פקודה זו, לכל שנת מס, בשיעורים המפורטים להלן, על הכנסתו של אדם שנצמחה, שהופקה, או שנתקבלה בישראל ממקורות אלה:

... דיבידנד, ריבית (4) דיבידנד, לרבות דיבידנד המשתלם מתוך והפרשי הצמדה רווחי הון של חברה, ריבית הפרשי הצמדה או דמי נכיון; ...

מקורות אחרים (10) השתכרות או ריווח מכל מקור אחר שאינו כלול בפסקאות (1) עד (9), אך לא הוצא מהם בפירוש ולא ניתן עליו פטור בפקודה זו או בכל דין אחר".

10. בדיון הנוסף בעניין מינץ וזילברשטיין (דנ"א 3962/93 שלמה מינץ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים ואח' פ"ד נ (4) 817 (להלן: "דנ"א מינץ") הוסדר אופן מיסוין של הכנסות זקופות. נקבע שם, כי סעיף 2 לפקודה הוא המקור למיסוי הכנסה זקופה וכי שיוך ההכנסה למקור צריך להיעשות על-פי מהותה האמיתית של העיסקה. עוד נקבע בדנ"א מינץ, כי הבדיקה הנעשית לשם שיוך למקור צריכה להיות מהותית ולא פורמאלית. בית המשפט הוסיף וקבע כי סעיף 2(10) שהוא סעיף עוללות, מקרבנו



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11034-02-13 א. נ' מס הכנסה פקיד השומה נתניה

תיק חיצוני:

לשיטה האמריקנית, בקובעו, כי הכנסה מכל מקור שהוא תיחשב להכנסה. כך נוסחה ההלכה מעטה של כב' השופטת ט' שטרסברג כהן:

"תמימת דעים אני אפוא עם ההלכה שיצאה מלפני בית המשפט שלערעור, וכמוהו סבורה אף אני כי "הכנסה רעיונית", הצומחת מהלוואה ללא ריבית, חייבת במס על-פי ההוראות הכלליות שבסעיף 2 לפקודה, וכי סעיף 3(ט)(1) לפקודה לא נועד להטלת מס אלא לכימות ולהבהרה, והייתי מוסיפה, לסיווג ההכנסה. הלוואת חינם יוצרת "הכנסה רעיונית", וחשוב לזהות את אופייה של ההכנסה ואת מקורה ולסווגה למקור הכנסה, הואיל ובשיטתנו קיימים דינים מיוחדים להכנסות ממקורות מסוימים

כל שניתן להסיק מקביעות בית המשפט לעניין דוקטרינה זו הוא, כי בית המשפט שייך את ההכנסה ל"מקור". וכך קובע בית המשפט: "יש אפוא לשייך את ההכנסה למקור...*" (ההדגשה שלי - ט' ש' כ'). בית המשפט גם חיפש ומצא מהו המקור המתאים ואיתר אותו בסעיף 2(4) לפקודה, ובבואו לפרש את מהותו של אותו מקור, קבע בית המשפט, כי שיוך ההכנסה למקור צריך להיעשות על-פי מהותה ותוצאתה האמיתית של העיסקה. עוד קבע, כי הבדיקה הנעשית לשם שיוך למקור צריכה להיות מהותית ולא פורמאלית. הוא הוסיף וקבע כי הכנסה אינה חייבת להיות בכסף דווקא וכי כל עשרת המקורות של סעיף 2 לפקודה כוללים בחובם "הכנסות רעיוניות" המוגבלות לעניינים עסקיים....בית המשפט הוסיף וקבע כי סעיף 2(10), שהוא סעיף עוללות, מקרבנו לשיטה האמריקנית, בקובעו כי הכנסה מכל מקור שהוא תיחשב להכנסה..."

11. לאור האמור לעיל, אני מקבל את עמדת המשיב, לפיה מאחר שבשנות המס השתמשו המערער ובת זוגו בדירת המגורים ברחוב שניצר, ללא העברת כל תמורה בפועל עבור טובת הנאה זו בשנות המס, יש לזקוף להכנסת המערער את שווייה המגולם של טובת הנאה בשנות המס, כהכנסה לפי סעיף 2(10) לפקודה. אין למשיב על מה להלין כנגד הערכת השווי של המשיב, שאמד את גובה השכירות בסך של 5,000 ש"ח תשלום לחודש, שכן אומדן זה נגזר מהערכת השווי שנעשתה על ידי המערער עצמו (לחישוב מפורט ראה האמור בסעיף 12 בהודעה המפרטת את נימוקי השומה).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11034-02-13 א. נ' מס הכנסה פקיד השומה נתניה

תיק חיצוני:

12. באשר לאופציה השנייה, בסעיף 13 בנימוקי השומה טען המשיב לחילופין, כי מגורי החינם הנ"ל מהווים דיבידנד ששילמה החברה למערער. המערער טען מנגד כי קביעה זאת חסרת יסוד כיוון ש "אין לך דיבדנד אלא אם כן הוא נובע מרווחיה של החברה" (זאת בהסתמכו על ספרו של אמנון רפאל, בספרו "מס הכנסה", הוצאת שוקן, מהד. 3, חלק א' עמ' 103). אין בידי לקבל אף קביעה זו של המערער. במאמרם של ד"ר רפאל אמנון ואבידור אבני, "זיכוי מיסי כפל: גופים שקופים", נאמר מפורשות כי :

"רשות המיסים מרחיבה את הגדרת הדיבידנד לצורכי מס ומכנסת תחתיה העברות של משאבים מתאגיד לבעל זכויות הכוללים גם מקרים בהם לא מדובר בחלוקה של רווחים".

13. בהשאלה לאמור בעניין דנ"א מינץ שם נפסק, כי הלוואה ללא ריבית הניתנת ע"י חברה לבעל השליטה בה, היא למעשה דיבידנד ויש לראותה ככזה לענין מיסוי – ניתן אף לפרש את שכירות החינם שהמערער ורעייתו קיבלו במשך מספר שנים כדיבידנד. ואולם כיוון שטענת הדיבידנד נטענה בעלמא ללא תשתית עובדתית ובמיוחד לאור העובדה שהכרעתי בשאלת המיסוי לפי סעיף 2(10) לפקודה, אני רואה עצמי כפטור מלקבוע מסמרות בעניין זה ומשאיר שאלה זו בצריך עיון.

14. **לאור המקובץ, אני קובע כי זקיפת הכנסה למערער בגין השימוש בדירה שברחוב שניצר היא בת מיסוי וכי יש לזקוף להכנסת המערער את שווייה המגולם של טובת ההנאה בשנות המס כהכנסה לפי סעיף 2 (10) לפקודה על פי שווי שעומד על סך של 5,000 ₪ לחודש וזאת כאמור בסעיף 12 לנימוקי השומה.**

ז. הוצאות

1. המערער העלה בעניין ההוצאות שורה של טענות. כך למשל, טען המערער, כי מר חמאראשי אשר עשה את הצו מושא הערעור והיה העד היחיד מטעם המשיב, העיד, כי המפקחת שהכינה את השומה בשלב א' ואשר היו בפניה פנקסי החשבונות של המערער לא הצליחה להבין מהם דבר, ואף המערער כשל במתן הסברים להוצאות. המפקחת לא הטריחה עצמה לדוכן העדים, וחזקה על המשיב כי אילו נקראה להעיד הייתה סותרת את גירסתו. כן שאל המערער, הכיצד זה אין המשיב יכול להציג אף לא



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11034-02-13 א. נ' מס הכנסה פקיד השומה נתניה

תיק חיצוני:

דרישה אחת להוכחת הוצאה אחת קונקרטיית שלא נענתה. לדבריו, בספר התקבולים והתשלומים המונפק ע"י לשכת עוה"ד והמשמש את כלל עוה"ד בישראל, קיים פירוט לזיהוי כל הוצאה נדרשת וברי שרישומים אלה נעשו ע"י המערער כדין, שאם לא כן מן הסתם היו ספריו נפסלים.

2. במענה לטענות המערער, הדגיש המשיב כי מספרי המערער לא ניתן היה להבין כלל על בסיס מה ומדוע ניכה מהכנסתו הוצאות בסכומים שניכה. לטענת המשיב, המערער, במקום שיפעל להמצאת "אסמכתאות ותיעוד מתאים", כפי שאמר מייצגו שיעשה, בחר להיתלות בטענה כי ניתן ללמוד על נכונות ההוצאות שנדרשו על ידו מספר "תקבולים ותשלומים" שלו, אולם מאחר שספר זה נלקח על ידי מחלקת חקירות, אין לו גישה אליו ואין לו דרך להוכיח טענותיו. כן הבהיר המשיב, כי למערער ניתנו אינספור הזדמנויות לעיין בחומר החשבונאי השייך לו ואף הפנה את בית המשפט לסעיפים 8 ו-9 לתגובה מטעם המשיב לבקשה לגילוי מסמכים מיום 30.6.13 שם מבהיר המשיב כי המערער זכאי לעיין בחומר השייך לו. בנוסף, בית המשפט הופנה לפרוטוקול דיון מיום 7.4.14, שם הוצע למערער לחזור לשלב ההשגה על מנת שתינתן לו שהות לעיין בחומר החשבונאי שלו ולהוכיח את טענותיו לעניין ההוצאות, והמערער סרב.

3. הטענות דלעיל בעניין ההוצאות שנטענו בסיכומים החזירוני לדיון שהתקיים בפני ביום 7.14.14. במסגרת הדיון ביקש המערער מהמשיב כל מסמך ששימש אותו בחקירה כנגדו. ב"כ המשיב הבהירה מיד כי היא מפנה את ביהמ"ש לסעיפים 8-9 לתגובה לבקשה לגילוי מסמכים וכי עומד לרשות המערער כל החומר החשבונאי בעניינו. ואולם, ב"כ המשיב התבטאה באותו דיון, כי "הדבר היחיד שסירבנו לתת ועדיין מסרבים זה את חומר החקירה ולא אגישו בדיון".

4. לאחר דברים אלה ניתנה על ידי ביום 7.4.14 ההחלטה הבאה:

"התיק היום היה קבוע להוכחות, מסתבר שהמערער לא קיבל חומר ששימש לפקיד השומה לעריכת השומה. הטענה היא שמדובר בחומר חקירה ועדיין לא ניתן למסור אותו מאחר שלא הוחלט עדיין אם יוגש כתב אישום כנגד המערער אם בכלל. על פי הדין יש למסור למערער את כל החומר שעליו ביסס פקיד השומה את שומתו וזאת על מנת שהמערער יוכל להתמודד עם השומה."



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11034-02-13 א. נ' מס הכנסה פקיד השומה נתניה

תיק חיצוני:

לא נראית לי עמדת המשיב לפיה הוא רשאי שלא למסור חומר ששימש את פקיד השומה בשל העובדה שמדובר בחומר שהוא גם חומר חקירה בתיק שייתכן שיוגש בו כתב אישום.

אם נקבל את עמדת המשיב ייווצר מצב שכל אימת שהמשיב לא ירצה לקיים את הדין, ולמסור מסמכים לידי המערער בתיק האזרחי, יסווגו המסמכים כמסמכים בתיק פלילי שבו טרם הוגש כתב אישום, מה שיקפח באופן משמעותי את זכויות המערער בתיק האזרחי כפי שנעשה בתיק דנן.

אשר על כן, אני מורה למשיב להעביר את כל החומר ששימש אותו בעריכת השומה וזאת בתוך 24 שעות מהיום."

5. מסתבר שהוראת בית המשפט לא קוימה כהלכתה. למסקנה זו אני מגיע, כיוון שאני מאמין לגרסתו של המערער שטוען כי הוראות בית המשפט לא קוימו ולאור העובדה שבשלב הסיכומים, חזר המשיב על אותן טענות שטען בדיון ביום 7.14.14. כמובהר לעיל טענות אלו נדחו וניתן צו להמציא החומר למערער בתוך 24 שעות.
6. התרשמותי זו לעיל התחזקה לאחר חקירה נגדית של רו"ח פרוז'ן (רואה החשבון מטעם המערער) ע"י ב"כ המשיב:

"ש. (ב"כ המשיב) תאשר שהגעת למשרדי יחד עם עו"ד בניסיון לסיים את התיק לפשרה בהתאם להמלצה של ביהמ"ש?

ת. (רו"ח פרוז'ן) אכן כך.

ש. באותה פגישה הובהר לך ולמערער על ידי שהמערער זכאי לעיין בחומר החשבונאי השייך לו. מדוע לאחר אותה פגישה לא פנית אליי כדי שאסייע ביך בכדי להשיג את החומר החשבונאי של המערער?

ת. לפי זיכרוני שאינו מטעני את אמרת בפגישה הזאת שחומר החקירה נמצא בפרקליטות.

ש. אני מדברת על החומר החשבונאי של המערער,



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11034-02-13 א. נ' מס הכנסה פקיד השומה נתניה

תיק חיצוני:

- ת. לפי מיטב זיכרוני את אמרת בפגישה הזאת שהחומר החשבונאי היה מצוי בפרקליטות ואם אני זוכר נכון גם אמרת שאת בספק רב אם אפשר להוציא אותו. אם אני זוכר נכון גם דיברנו ואמרנו וביקשנו שהחומר הזה במלואו יעבור לפקיד השומה כדי שנוכל להתדיין ואולי לנסות להגיע דרך החומר הנמצא לפשרה או להבנות לגבי הטיעונים של פקיד השומה.
- ש. כשאני אומרת חומר חשבונאי אני מדברת על ספרים של הנישום שהיו נמצאים אצל ר"ח שלו ונלקחו על ידי מחלקת החקירות. האם נכון שבאותה פגישה הובהר לך שהמערער זכאי לעיין בחומר החשבונאי השייך לו? כן או לא?
- ת. הוברר לי שהוא רשאי לעיין בו אך היות והוא קיים וכפי שהבנו בפגישה יהיה קושי רב להוציא אותו מהפרקליטות אז ביקשנו שהחומר יגיע לרשותו של פקיד השומה בנתניה כדי שנוכל להמשיך את המשך הדיון.
- ש. לאחר שהובהר לך שהמערער זכאי לעיין בחומר החשבונאי השייך לו, מדוע לא פנית אליי לאחר אותה פגישה וביקשת לסייע לך להגיע לפרקליטות בפעם נוספת על מנת לעיין בחומר?
- ת. במהלך הדיון מולך שנערך במשרדך בת"א ביקשנו לקבל את החומר ולהעביר אותו לפקיד השומה בנתניה בכדי שנוכל להמשיך את הליך הדיון.
7. כל האמור לעיל ובמיוחד עצם החזרה בסיכומים של ב"כ המשיב על אותן טענות שהושמעו לפני החלטת הביניים מביאים אותי לכלל דעה, כי הוראתי לחשוף את החומר הרלוונטי ששימש את המשיב בחקירה - לא קוימה. אשר על כן אני קובע כי לא ניתנה למערער הזדמנות נאותה להתגונן. התוצאה היא שדין הערעור בעניין ההוצאות - להתקבל.
8. אציין מעל לצורך, כי מצאתי ממש בטענות המערער לפיהן העד כאמארשי לא היה יכול להצביע בעדותו על "בדיקה מדגמית" קונקרטיית של שיעור ההוצאות המקובל בענף הרלוונטי, סירב להצביע בפני המערער על בדיקה ונתונים קונקרטיים, ולא איפשר למערער לטעון לגבי בדיקה כאמור, לא בשלב השומה ולא בשלב ההוכחות בערעור. כך לדוגמה כשנשאל העד כאמארשי ע"י המערער אם הוא יכול לפרט הוצאות קונקרטיות שבהן לא הכיר, השיב:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11034-02-13 א. נ' מס הכנסה פקיד השומה נתניה

תיק חיצוני:

"לאחר עיון – אני לא יודע להגיד למשל כמה הוצאות טלפון לא הכרתי או כמה הוצאות משרדיות לא הכרתי או שליחויות שלא היכרתי או ספרות מקצועית או חשמל, או שירותים מקצועיים" (עמ' 34 לפרו' מיום 2.614).

9. יתר על כן, בעדותו הסביר העד חאמארשי כי תיאום ההוצאות שביצע בשומה נסמך למעשה אך ורק על ההפרשים בין הדיווח על תשומות למע"מ ובין הדרישות להוצאות בייצור ההכנסה. לא זו בלבד שהשוואה בין התשומות להוצאות הנדרשות לצורך מס הכנסה אינה חזות הכל, ועל המשיב היה למצער לבדוק לגופו כל הפרש עליו הוא מתכוון לסמוך את שומתו, אלא שגם את השוואה שעשה המשיב (אם אכן עשה) לא עשה כראוי, והעד לא היה יכול להשיב באיזה תקופות דיווח נתגלו אי התאמות ואף לא באיזה מרכיבים קונקרטיים. (ראו עמ' 32 שורות 4-5, עמ' 34 שורות 10-22).

10. **הנה כי כן, בעניין ההוצאות דין הערעור להתקבל.**

11. **סוף דבר: הערעור בעניין ההוצאות מתקבל. בעניין הדירה להשכרה, מדובר בעסקה חייבת במס, שמקורו הוא בסעיף 2 (10) לפקודה. בעניין העברת דמי השכירות לאחותו וביתו של המערער – דין הערעור להידחות.**



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11034-02-13 א. נ' מס הכנסה פקיד השומה נתניה

תיק חיצוני:

12. באשר להוצאות תיק זה - נוכח העובדה שחלק מהערעור התקבל וחלקו נדחה, ראיתי לחייב את המערער בשיעור מופחת של שכר טרחה והוצאות. המערער ישלם למשיב הוצאות ושכ"ק בסך של 7,500 ₪. סכום זה יהיה צמוד למדד וישא ריבית חוקית מהיום ועד לתשלומו המלא בפועל.

13. ניתן לפרסם את פסק הדין בהחלפת שם המערער בראשי תיבות שמו בעוד 14 יום מהיום.

ניתן היום, ז' תמוז תשע"ה, 24 יוני 2015, בהעדר הצדדים.

ד"ר אחיקם סטולר, שופט