



בית המשפט המחוזי בחיפה

20 יולי 2011

ע"מ 237/00 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 238/00 ייני דוד נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 317/02 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 318/02 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 420/03 חברת ייני דוד בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 421/03 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 534/04 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 535/04 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

בפני כב' השופטת ס' נשיאה ש' וסרקרוג

ע"מ 237/00 - דוד ייני בע"מ, ח"פ 510585714
 ע"מ 238/00 - דוד ייני, ת"ז 006250492
 ע"מ 317/00 - דוד ייני בע"מ, ח"פ 510585714
 ע"מ 318/00 - דוד ייני, ת"ז 006250492
 ע"מ 420/03 - דוד ייני, ת"ז 006250492
 ע"מ 421/03 - דוד ייני, ת"ז 006250492
 ע"מ 534/04 - דוד ייני, ת"ז 006250492
 ע"מ 535/04 - דוד ייני בע"מ, ח"פ 510585714

נגד

המשיב פקיד שומה חיפה

1

בשם המערערות: עו"ד אסף הופמן ממשרד עו"ד דורון, טיקוצקי
 בשם המשיב: עו"ד יהודה גלייטמן – ס' בכיר א' לפרקליט מחוז חיפה (אזרחי)

הערה:

עמוד שתוקן ביום 21/7/11.

2

3

פסק - דין

4

רקע:

1. המערערות, חברת דוד ייני בע"מ (להלן: **החברה** או **המערערות**) עוסקת בתחום של מימון פרויקטים נדלניים וכן בייזום וניהול השקעות בתחום הנדליון.
 2. המערערות היא חברה משפחתית כהגדרתה בסעיף 64א לפקודת מס הכנסה (להלן: **הפקודה**) והמערער, מר דוד ייני (להלן: **המערער** או **ייני**) המחזיק ב-99% ממניותיה הוא הנישום המייצג שלה (להלן יכוננו יחד: **המערערים**).
 3. המערער עובד כשכיר בחברה. החברה מדווחת עליו בספריה כעובד, לרבות כל התשלומים הנגזרים במעמד זה.
 4. בשנות המס שבערער מקור ההכנסה היחיד שלו היה מעבודתו אצל המערערות.
 5. הערער הוא לגבי שנות המס 1994-2000 (להלן: **שנות המס שבערער**).
 6. ספרי המערערות לא נפסלו.

16



בית המשפט המחוזי בחיפה

20 יולי 2011

ע"מ 237/00 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 238/00 ייני דוד נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 317/02 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 318/02 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 420/03 חברת ייני דוד בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 421/03 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 534/04 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 535/04 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

2. הצדדים חלוקים בינם לגבי תחום עיסוקה של המערערת ומיקום עסקיה.
- המשיב טוען כי בתקופה הרלוונטית להוצאת השומות, המערערת עסקה בייזום פרויקטים בענף הבניה וכן בייעוץ, ייזום, ניהול ומימון השקעות בתחום הנדל"ן לסוגי השונים, הן בארץ והן בחו"ל. המשיב מסתמך על ביאור למואזן חברה לגבי שנים 1997-1998 שם נרשם בביאור 1 כי החברה נוסדה בשנת 1971 ועוסקת בייעוץ, יזום, וניהול של השקעות בתחום הנדל"ן וכו', הן בארץ והן בחו"ל.
- המערערת טוענת כי מעולם לא עסקה בקבלנות, אינה עוסקת בבנייה, ולכן לעמדתה אין להגדירה כחברה קבלנית או כקבלן בניין, ובשנות המס שבערעור לא עסקה בנדל"ן בישראל. לטענתה, בשנות המס שבערעור רוכזו עסקיה של המערערת בחו"ל בלבד. על משמעותה של המחלוקת בעניין זה אעמוד בהמשך, ככל שיידרש.
3. למערערת ולמערער הן באופן אישי והן כנישום מייצג של המערערת הוצאו שומות הנוגעות להכנסות נוספות שיש לייחסן למערערת ואי התרת ניכוי הוצאות (עמ"ה 237/00); אי הכרה בפרוייקט נדל"ן של המערערת בצ'כיה כמלאי שוטף אלא כנכס קבוע וזאת לעניין החלת חוק התיאומים ביחס להשקעת החברה בנכס וכן לעניין אי התרת ניכוי הוצאות שוטפות (עמ"ה 237/00, עמ"ה 317/02, עמ"ה 535/04); וכן שומות בגין אי הכרה במקורות להלוואת בעלים שהעמיד המערער לטענתו לטובת המערערת ומשום כך אי התרת הוצאות מימון בגין אותן הלוואות (עמ"ה 317/02, עמ"ה 420/03).
- בנוסף הוצאו שומות אישיות למערער בגין הפרשי הון בלתי מוסברים שנמצאו בהשוואת הון (עמ"ה 238/00, עמ"ה 318/02).
- הערה מקדימה:**
4. תיק עמ"ה 237/00 נפתח ביום 11/12/00 לגבי שנות המס 1994-1999 ונקבע לדיון בפני כב' השופט (בדימוס) ביין. התיק אוחד עם תיקים נוספים ודיון מקדמי ראשון בהם נדון בפניי ביום 21/10/02. לאחר סיום שלב ההוכחות בתיק ועם מתן צו לסיכומים נקבע התיק למעקב בפני לצורך מתן פסק דין ליום 12/12/05.



בית המשפט המחוזי בחיפה

20 יולי 2011

ע"מ 237/00 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 238/00 ייני דוד נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 317/02 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 318/02 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 420/03 חברת ייני דוד בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 421/03 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 534/04 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 535/04 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

1 עם הגשת ערעורים נוספים (עמ"ה 534/04 + עמ"ה 535/05) הנוגעים לשנת המס 2000,
 2 ביקשו הצדדים לאחד הדיון בתיקים, מאחר שהמחלוקת בכל התיקים נסבה על אותה
 3 מסכת עובדתית. בנסיבות אלה אוחד הדיון בכל התיקים, התיק נקבע להוכחות נוספות
 4 ועוכב הליך הגשת הסיכומים מטעם הצדדים עד להשלמת ההוכחות בתיקים הנוספים. ביום
 5 7/5/07 ניתן צו משלים להגשת סיכומים בכל התיקים שאוחדו, ולאחריו ביקשו שני הצדדים
 6 דחיות רבות בהגשת סיכומים.
 7

8 עוד יש להעיר כי בין המערערים לבין רשות מס ערך מוסף היתה התדיינות קודמת בפניי
 9 לגבי אחד מנושאי המחלוקת – סיווג עסקת דרך היס, שתוזכר בהמשך – במסגרת ע"ש
 10 685/01 (פסק הדין ניתן ביום 8/10/03), שלגביה נקבע כי מדובר בעסקה שיש לראותה
 11 כעסקה של החברה המערערת ולא של משפחת ייני, והמערער בתוכס, כפרטים.
 12

טענות בעלי הדין:

13
 14 5. לטענת המערערים לא הומצא להם כל נימוק או נתון עובדתי ממנו ניתן ללמוד מדוע הוצאו
 15 להם שומות לשנות המס שבערעור ומה הנימוקים או כיצד בוצעה בדיקת המשיב על בסיסה
 16 הוצאו השומות. כמו-כן לא ניתן למערער הסבר מדוע לא נתקבלו הסבריו במסגרת הליך
 17 ההשגה שנערך בפני המשיב.
 18

19 לטענתם, העדר נימוק, מהותי שבעתיים שעה שמדובר ב"שומה לפי מיטב השפיטה", בה
 20 נדרש המשיב לשיקול דעת מדוקדק (סעי' 3 לסיכומי המערערים), מבלי שהמשיב נקט בהליך
 21 של פסילת ספרים, ובייחוד שעה שהמשיב מייחס להם, הכנסות אסטרונומיות של למעלה
 22 מ-10 מיליון ₪. לטענתם, יש בפגם זה כדי להביא לביטול השומה.
 23

24 עוד טוענת המערערת כי עקרונית לא היה מקום להוצאת שומה לפי מיטב השפיטה שעה
 25 שספריה לא נפסלו, ואלו מקימים חזקה לכאורה כי דווחיה משקפים נאמנה את היקף
 26 הפעילות בשנות המס שבערעור.
 27

28 בנסיבות אלה לטענת המערערים, לא העמיד המשיב כל בסיס המצדיק דחיית דיווחי
 29 המערער וקביעת שומה לפי מיטב השפיטה, ויש לפיכך לקבל את הערעור מבלי לדון בערעור
 30 לגופו.



בית המשפט המחוזי בחיפה

20 יולי 2011

ע"מ 237/00 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 238/00 ייני דוד נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 317/02 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 318/02 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 420/03 חברת ייני דוד בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 421/03 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 534/04 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 535/04 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

6. המשיב מבקש לדחות הטענות. לעמדתו, השומות שהוצאו, לרבות תצהירו של המפקח סלים חנג'ר על צרופותיו מהווים נימוק מספק והצדקת השומה (סעי' 10 לסיכומי המשיב). טענתו העיקרית של המשיב היא כי מבדיקותיו עולה שהמערער ומשפחתו ביצעו עסקאות עבור החברה המערערת, אך הסוו אותן כעסקאות פרטיות במטרה לחמוק מנטל המס (סעי' 5 לתצהיר חנג'ר, מפקח ראשי בפקיד שומה חיפה (להלן: **חנג'ר** או **המפקח**). מסומן נ/2). את הרווחים מעסקאות אלה, שדווחו כפטורות ממס, הלוו **הפרטים** לחברה כהלוואת בעלים, בתנאים מופרזים. פעולות אלה נעשו לטענת המשיב, באמצעות עסקאות סיבוביות ורישומים שונים בספרי המערערת. בנוסף נמצאו לטענת המשיב הפרשי הון בלתי מוסברים בסכומים ניכרים אצל המערער.

10

11

דיון ומסקנות

7. הבחינה תיעשה תוך התייחסות לשנות המס השונות, ותוך פירוט טענות הצדדים בנוגע לכל אחת מהשומות שהוצאו – הן למערערת והן למערער והכרעה בכל אחד מהנושאים. ככול שמדובר בנושאים חוזרים, תשמש ההכרעה בנוגע לשומה אחת או שנת מס אחת, כחלה בהתאמה גם על שנות המס האחרות. יתרה מזאת, ככל שהכרעה בסוגיה אחת משליכה על שינוי השומה לשנים אחרות, תראה ההכרעה כמורה על השינוי הנדרש.

17

18

עמ"ה 237/00 – שומת המערערת לשנת המס 1995:

8. בדו"ח על הכנסותיה לשנת המס 1995 דיווחה המערערת על הפסד עסקי מצטבר בסך 905,213 ₪ (ראו נימוקי השומה בתיק). המשיב לא קיבל את דיווחי המערערת והוסיף לה לפי מיטב השפיטה הכנסות ממספר מקורות:
- (1) הכנסה על פי פסק בורר שניתן לטובת המערערת ביום 27/4/95 בסך 242,522 ₪;
- (2) תאום מלוא הוצאות מימון שנתבעו על-ידי המערערת לשנת 1995, בסך 200,000 ₪, שנוקפו כהוצאות מימון בגין הלוואת בעלים;
- (3) תוספת בשל אינפלציה בסך 16,988 ₪, בשל נכס של המערערת שנרכש בצ'כיה – שדווח על ידה כמלאי בעוד שהמשיב סיווגו כנכס קבוע. לטענת המערערת שעה שהיא עוסקת בייזום נדל"ן בחו"ל היה מקום לראות בנכס מלאי;

24

29 לאור האמור קבע המשיב את הכנסת המערערת בצו לשנת המס 1995, לפי הפירוט הבא:



בית המשפט המחוזי בחיפה

20 יולי 2011

ע"מ 237/00 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 238/00 ייני דוד נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 317/02 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 318/02 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 420/03 חברת ייני דוד בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 421/03 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 534/04 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 535/04 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

(905,213)	הכנסה מעסק (הפסד)
242,522	ביטול הכנסה פטורה (פסק בוררות)
200,000	תיאום ריבית על הלוואות בעלים
16,988	תוספת בשל אינפלציה (נכס בצ'כיה)
445,703	סה"כ

1

2 מאחר שהמערערת היא חברה משפחתית, נוקפה ההכנסה כתוספת להכנסתו של המערער,
 3 לאותה שנה, בדו"ח האישי.

4

5 להלן ידונו כל אחת מקביעות המשיב בשומה:

6

7

הכנסה מכוח פסק בוררות - הכנסה חייבת:

8

9 המדובר הוא בפסק בוררות שניתן בקשר לשתי דירות שחברת יוטבין מהנדסים וקבלנים
 10 בע"מ (להלן: חב' יוטבין) התחייבה לתת למערער ולשותפו נחמיאס ביום 31/7/1974 (להלן:
 11 עסקת יוטבין).

12

13 אין חולק כי נכון לאותה עת עסקו המערער ושותפו נחמיאס בעסקי קבלנות ודיווחו על
 14 הכנסותיהם על בסיס מצטבר. לפיכך, עקרונית היה עליהם לדווח על הכנסותיהם כבר בשנת
 15 1974.

16

17 בפועל לא נמסרו הדירות לידי המערער ושותפו נחמיאס. בגין כך התנהלו הליכים משפטיים
 18 בהם דרשו המערער ונחמיאס מאת חב' יוטבין פיצוי בגובה שווי הדירות – הליכים אלו
 19 הסתיימו בפסק הבוררות ביום 27/4/95, במסגרתו נפסק לטובת המערער הסכום האמור.

20

21 ההכנסה של 242,522 ₪ מכוח פסק הבוררות, דווחה אמנם על-ידי המערער (ולא על ידי
 22 המערער) כהכנסה בשנת המס 1995, ואולם סווגה כהכנסה פטורה, מן הטעם שלטענתה
 23 דווחה אותה הכנסה בשנת המס 1974 לרשויות המס על-ידי המערער באופן אישי ומוסתה.

24

25



בית המשפט המחוזי בחיפה

20 יולי 2011

ע"מ 237/00 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 238/00 ייני דוד נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 317/02 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 318/02 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 420/03 חברת ייני דוד בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 421/03 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 534/04 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 535/04 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

11. אין חולק לפחות עקרונית, כי התקבול מכוח פסק הבוררות, אינו פטור ממס - ואם אכן דווח על הכנסה זו לראשונה בשנת 1995, הרי שיש למסות הכנסה זו כהכנסה חייבת, ובאותה שנת מס, כאשר לכול היותר יכולה להישאל השאלה, אם הדיווח כהכנסה של המערער, מקורו בטעות.
- בפועל חלוקים הצדדים בשאלות נוספות בנוגע לתקבול זה והן: אם אכן נעשה דיווח קודם בנוגע לתקבול האמור, ועל מי הנטל להוכיח זאת, ועוד, כאמור, אם מדובר בהכנסה של החברה או של המערער.
- טענות בעלי דין בסוגיית תקבול מפסק הבוררות:**
12. לעמדת המערער, למרות שההכנסה דווחה כהכנסה של החברה בשנת המס 1995, מדובר בהכנסה של ייני, והדיווח של החברה מקורו בטעות. לעניין זה מפנה המערער לפסק הבוררות שם היה המערער עצמו צד לבוררות ולא החברה-המערער. ועוד, הפסק ניתן לטובת ייני אישית, ולכן, על-פי מהותם של ההליכים עולה בברור, לעמדתו כי מדובר בהכנסה שצריך לייחס למערער ולא לחברה.
- עוד מבקש המערער לסמוך על חו"ד של עו"ד פלר (נספח טו ל-4, תצהיר של מר ייני) המופנית לבנו של המערער, מר ירון ייני, ממנה מבקש המערער להסיק כי ההכנסה האמורה דווחה על-ידי המערער כהכנסה-חייבת עוד בשנת 1974 עם ביצוע העסקה, שהרי כך מתחייב מכוח הדין בנוגע לנישום החייב בניהול ספרים על בסיס מצטבר (סעי' 93 לתצהיר ייני. מסומן ת/4), ולכן אין מקום לחייבו במס בשנית בשנת 1995, מועד בו ניתן פסק הבוררות.
- בנוגע לחובת הראיה - טענת המערער היא כי לא היה מקום שהמשיב ידרוש ראיות להוכחת הדיווח על ההכנסות, שהרי כל דוחות המערער נמצאים בדיעתו של המשיב ובחזקתו; וכי בכל מקרה, עומדת לנישום החזקה כי משדיווח המערער כנדרש על הכנסותיו בשנת 1974, כי כלל באותו דיווח גם על אותה הכנסה, ואם טוען המשיב אחרת, הנטל הוא על המשיב להוכיח טענתו. על המשיב היה לבדוק את דוחות המערער לשנים 1975-1971, ולמרות טענות המפקחים מטעם המשיב בעניין זה, לא הוכיח המשיב כי אכן בוצעה הבדיקה על-ידי מי מהם (סעי' 8 לסיכומי התשובה). ועוד, משלא מציג המשיב את דוחותיו של ייני לאותן שנים, הריהו גורם נזק ראייתי למערערים (סעי' 12 לסיכומי התשובה).



בית המשפט המחוזי בחיפה

20 יולי 2011

ע"מ 237/00 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 238/00 ייני דוד נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 317/02 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 318/02 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 420/03 חברת ייני דוד בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 421/03 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 534/04 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 535/04 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

- 1
- 2 13. לטענת המשיב, המערער או החברה מעולם לא דווחו על הכנסה זו. הדווח היה פעם ראשונה
- 3 בשנת המס 1995, ואין למעשה מחלוקת שקבלת התקבול היא אירוע מס בנוגע לאותה שנת
- 4 מס (סעי' 9 וסעי' 12 לתצהיר חנג'ר).
- 5 הנטל להוכיח כי התקבול דווח ובשנת 1974 מוטל על המערערים, והם לא הביאו כול ראייה
- 6 לעניין זה, וחוות הדעת של עו"ד פלר, אינה ראייה לעניין הנתונים העובדתיים אותם מסר
- 7 ייני לנותן חוות הדעת. יתר על כן ייני לא עשה דבר במהלך השנים, כדי לקבל את התקבול,
- 8 וממילא אין גם כל הגיון סביר, לדיווח על עסקה כזו.
- 9 בנוגע לשאלה אם מדובר בהכנסה של החברה או של המערער, עומד המשיב על טענתו כי
- 10 מדובר בהכנסה של המערערת, כפי שדווח על ידה בפועל.
- 11 בנושא זה יש לקבל את עמדת המשיב.
- 12
- 13 14. אקדים ואדגיש, כי לא היה מקום להגיש את חוות הדעת של עו"ד פלר, בהיותה חוות דעת
- 14 משפטית, הנסמכת על נתונים עובדתיים שנמסרו לעו"ד פלר על ידי מר ייני. לנתונים אלה
- 15 ניתן יהיה להתייחס, אך אם היו מוצגים בדרך של עדות ולא בדרך של חוות דעת.
- 16 ככלל, אין מקום להגיש חוות דעת משפטיות לבית המשפט - אלא אם הורה בית המשפט
- 17 מפורשות לעשות כן - בנוגע לדין החל בשיטת המשפט בארץ.
- 18 חוות דעת משפטיות יש להן מקום, אם למשל מתעוררת שאלה של תחולת דין זר, או אם
- 19 נדרש לעיתים משפט השוואתי. לא כך בענייננו.
- 20 לצורך קביעה כי המערערים כנישום המנהל ספריו בשיטה מצטברת, חייבים היו לדווח על
- 21 **עסקת יוטבין**, עובר למועד כריתת הסכם ביניהם, או כי אופן מיסוי הפיצוי יהא כסיווג על-
- 22 פי עסקת היסוד, אין בית משפט זה נדרש לחוות דעת משפטית.
- 23 לפיכך, אין כול מקום להסתמך על חוות דעת זו, ומכל מקום אין בה לתמוך בעמדת
- 24 המערערים שעה שהמחלוקת היא עובדתית.
- 25
- 26 בנוגע לנטל הראייה, משדיווחה המערערת על ההכנסה שנתקבלה אצלה מפסק הבוררות,
- 27 ומשמבקשת היא לטעון כי מדובר בהכנסה פטורה, עליה הנטל הראייתי, להוכיח טענתה
- 28 (נע"א 9792/02 פואז נ' מס הכנסה טבריה. ניתן ביום 13/9/05; רע"א 1436/90 גיורא ארד,
- 29 חברה לניהול השקעות ושירותים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד מו(5) 101).



בית המשפט המחוזי בחיפה

20 יולי 2011

ע"מ 237/00 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 238/00 ייני דוד נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 317/02 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 318/02 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 420/03 חברת ייני דוד בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 421/03 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 534/04 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 535/04 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

- 1 על דרך ההשוואה, ניתן לראות בדיווח שנעשה בנוגע לאותה עסקה כטענה של "הודאה
 2 והדחה".
- 3 למעשה מסכים המערער כי מדובר בהכנסה חייבת, אלא שלטענתו כבר שילם בעבר את
 4 המס המתחייב בדיווח קודם. הנטל להוכיח טענה כזו, מוטל על הטוען.
 5
- 6 ואולם, מעבר לאמור, גם אם אקבל הטענה כי חובת ההצדקה מוטלת על המשיב, במקרה
 7 כזה, ובהנחה שמדובר במחלוקת פנקסים בספרים שלא נפסלו, גם אז המסקנה היא, כי
 8 המשיב עמד בנטל, והמערערים לא סתרו מסקנה זו.
 9
- 10 15. מפסק הבוררות עולה כי ייני ושותפו לא עשו דבר כדי לממש את התחייבות יוטבין עד הגשת
 11 התביעה (1991), והערת אזהרה לטובת ייני ושותפו נרשמה רק ב-1992. לפיכך הטענה לפיה
 12 הסכום כבר דווח, אינה מגובה בראיות וסותרת את אופן התנהלות המערער בעניין זה (ראה
 13 גם סעי' 15 לסיכומי המשיב).
 14
- 15 יש לקבל טענת המשיב, כי לא היה גם כל נימוק מסחרי סביר לדווח על ההכנסה טרם זמנה:
 16 בשנת 1974 לא סוכמו פרטים מהותיים לגבי הדירות; רק ב- 30/4/92 נרשמה הערת אזהרה
 17 לטובת ייני ושותפו; המערערת לא ידעה אם תקבל את הדירות המובטחות; לא הוסכם
 18 בשנת 1974 על הפרטים המהותיים ביחס לדירות וכפי שעולה גם מפסק הבוררות, שתקו ייני
 19 ושותפו במשך שנים לגבי זכותם לממש את ההתחייבות שקיבלו. בנושא זה מן הראוי
 20 להפנות לאמור בפסק הבוררות, שם נאמר:
- 21 **"התובעים** (ייני היה אחד התובעים - ש' ו') **בחרו לפעול בשקט ובהיחבא, והם ארבו**
 22 **לנתבעת** (חב' יוטבין - ש' ו') **והמתינו לזמן בו תתבשל עסקת מכר עם קונה**
 23 **פוטנציאלי.**
- 24 **נראה כי בעניין זה, פעלו התובעים שלא בהגינות ושלא בתום לב.**
- 25 **... גם אם הנתבעת הפרה באופן בוטה את התחייבותה כלפי התובעים ועל אף**
 26 **שמנהל הנתבעת נהג עמם שלא כהוגן והתכחש במצח נחושה להתחייבות**
 27 **הנתבעת, היה על התובעים לעשות מעשה ולא לישון על זכויותיהם."**
 28



בית המשפט המחוזי בחיפה

20 יולי 2011

ע"מ 237/00 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 238/00 ייני דוד נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 317/02 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 318/02 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 420/03 חברת ייני דוד בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 421/03 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 534/04 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 535/04 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

- 1 עוד מפנה המפקח מטעם המשיב, **מר חנג'ר**, לכך שבהשוואת ההון שנערכה לייני בשנת
 2 1975, עלה כי בשנת המס 1974, במסגרת ההסברים להכנסתו של ייני, לא נרשמה הכנסה
 3 מהעסקה הנדונה (מצורף נספח ג' לתצהיר חנג'ר. ראה עדותו בעמ' 82 לפרוט').
 4
 5 יש בראיות מצטברות אלה, כדי לבסס טענות המשיב כי לא היה דיווח קודם בגין תקבול
 6 פסק הבוררות, ומאחר שמסקנה זו לא נסתרה, הרי שיש לראות בממצא, כקביעה.
 7
 8 16. בנוגע לשאלה, אם יש לייחס ההכנסה למערער, על אף הדיווח של המערערים כהכנסה של
 9 המערערת, יש להשיב בשלילה.
 10 בהתאם לעובדות שהובאו בפני, גם על-ידי המערער עצמו, הרי שנסיונות התחייבותה של חב'
 11 יוטבין, היו בקשר לשירותים שסיפקו לה ייני ושותפו נחמיאס. אותה עת עסקו ייני ושותפו
 12 נחמיאס בעסקי קבלנות (ראו סעי' 7.1.6 לנימוקי הערעור בתיק עמ"ה 237/00).
 13
 14 יתר על כן, החברה המערערת הוקמה על-ידי ייני בשנת 1972. לאורך כל השנים עוסקת
 15 החברה בתחום הנדל"ן, לטענתה בעיקר בתחום מימון פרויקטים נדל"ניים ולא בבניה.
 16 הראיות השונות שהוצגו אף מעידות על ייזום פרויקטים בתחום הנדל"ן, כשטענה זו שהעלה
 17 המשיב, לא הצליח ייני לסתור בחקירתו (עמ' 49 לפרוט'). ראה נ/1 – כתב תביעה בסדר דין
 18 מקוצר 29/8/88 ולפיה נכתב כי המערערת היא חברה העוסקת בייזום עסקאות במקרקעין).
 19
 20 אין גם חולק כי על-פי הגדרתה בשנות פעילותה הראשונות עוסקת החברה גם בבנייה, הגם
 21 שעל-פי עדותו של ייני, למעשה מעולם לא עסקה בבניה עצמה בפועל (עמ' 48 לפרוט'). יודגש,
 22 כי על-פי חוות הדעת של עו"ד פלר, בהסתמך על הנתונים העובדתיים שנמסרו לו על ידי ייני,
 23 עסקו ייני ושותפו "בעסקי קבלנות".
 24 על-פי אותה עדות של ייני, השותפות עם נחמיאס היתה במסגרת החברה (עמ' 48 לפרוט'),
 25 כשיש בכך כדי להעיד, לפחות לכאורה כי את כל עסקאות הנדל"ן שנעשו באותה תקופה יש
 26 לייחס לחברה עצמה.
 27 לא הובאה כל ראיה סותרת.
 28



בית המשפט המחוזי בחיפה

20 יולי 2011

ע"מ 237/00 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 238/00 ייני דוד נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 317/02 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 318/02 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 420/03 חברת ייני דוד בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 421/03 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 534/04 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 535/04 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

17. בנסיבות אלה יש לקבל טענת המשיב כי פעילותו של ייני אותה עת, הייתה למעשה פעילותה של החברה, וניסיונו לייחס את העסקה לכשרותו כאדם פרטי, תכליתה הרחקת ההכנסה מהחברה.
 לפיכך בדין ייחס המשיב את ההכנסה הנדונה לחברה ומשזו התקבלה בשנת המס 1995 ודווחה על-ידי החברה באותה שנה, ובהעדר ראיות כי הכנסה זו כבר דווחה ומוסתה כדין, הרי שיש לאשר קביעת המשיב בשומה שהוצאה, בנוגע לאותו תקבול.
 אשר על כן אני דוחה את הערעור בנוגע לתקבול (242,522 ש"ח קרן) הנובע מפקד הבוררות, וקובעת כי הכנסה זו אינה הכנסה פטורה.

9
 10 **נפקות המיסוי להוצאות מימון בהלוואת בעלים:**
 18. המשיב שלל מהמערערת הוצאות מימון בגין הלוואת בעלים שדרשה בניכוי בסך 200,000 לשנת 1995 ו- 87,000 ₪ שנדרשו בניכוי לשנת 1996, הן בשל אי עמידה בכל התנאים הנדרשים על-פי תקנות מס הכנסה (פטור ממס על הפרשי הצמדה בהלוואה של בעל שליטה), תשמ"ו-1986 (להלן: **תקנות הפטור**) והן מן הטעם שדרישת החברה לניכוי כהוצאה בגין ריבית והפרשי הצמדה, נעשתה על דרך העברת ההוצאה מסוג זה משנת מס אחת לשנת מס אחרת.

17
 18 בנושא זה עולות שתי שאלות:
 19 אם רשאית הייתה חב' ייני לבצע העברת הוצאות מסוג זה, משנת מס אחת לשנת מס
 20 אחרת, לאור טענתם כי ההוצאות מתייחסות לשנים 1990-1994;
 21 אם היה על ייני לעמוד בדרישות המפורטות בתקנות הפטור הנ"ל; ואם כן, האם דרישת ייני
 22 להכרה בפטור אינה עולה על תקרת הסכום הפטור, המוגבלת לשיעור עליית המדד בלבד.

23
 24 נביא תחילה את עמדת המשיב, כדי שטענות המערערים יובהרו:
 25

26 **טענות בעלי הדין בנושא הלוואת בעלים:**
 19. לטענת המשיב, בדיקתו העלתה כי נכון ליום 31/12/95 עמדה יתרת הלוואת הבעלים לזכותו של ייני בחברה על סך של 835,000 ₪. שיעור המדד לשנה זו עמד על 8.1%, בעוד שהסכום שנדרש בניכוי על-ידי החברה היה בניגוד לתקרת המדד כפי שקבוע בתקנות הפטור (סעי' 18 לתצהיר חג'ר). עוד נטען כי בשנת 1996 לצורך השוואה עמדה האינפלציה על 10.6% ואילו



בית המשפט המחוזי בחיפה

20 יולי 2011

ע"מ 237/00 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 238/00 ייני דוד נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 317/02 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 318/02 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 420/03 חברת ייני דוד בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 421/03 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 534/04 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 535/04 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

- 1 ההוצאות שנדרשו היו 87,000 ₪ בלבד. עוד טען המשיב כי המערער לא המציאה אישור
 2 רוי"ח כי כל התנאים על-פי אותן תקנות מולאו ולפיכך, משלא עמדו המערערים בכל
 3 התנאים הנדרשים בתקנות הני"ל, רשאי היה שלא להכיר כלל בפטור הנוגע להלוואות בעלים,
 4 ובפועל, לא הכיר המשיב במלוא הסכום שנדרש בניכוי לשנים 1995-1996.
 5
 6 עוד טען המשיב, כי לא ניתן לבצע העברת הוצאות מסוג זה משנת מס אחת לאחרת, במיוחד
 7 כאשר התקופה בגינה בוצעה ההעברה (1990-1994) התיישנה מבחינת דיני המסים. לטענת
 8 המשיב, טענת המערערים לפיה נמנעו מלזכות את ייני בהפרשי הצמדה באותן שנים כדי
 9 שלא להביא להגדלת הפסדי החברה, מוכיחה כי מדובר במהלך מחושב ולא בטעות. ועוד
 10 טוען המשיב כי הימנעות המערער מלדרוש ניכוי הוצאות מימון מוכיחה כי ויתרה על
 11 זכותה לעשות כן (סעי' 23 לסיכומי המשיב).
 12
 13 20. טענת המערער היא כי בכל שנות פעילותה קיבלה הלוואות בעלים מהמערער בסכומים
 14 ניכרים, אלא שבמרבית השנים נמנעה מלזקוף לטובת המערער הוצאות מימון על ההלוואה:
 15 לגבי השנים 1990-1993 לא זוכה כרטיס החו"ז של המערער בהפרשי הצמדה להם היה זכאי
 16 כדי לא להגדיל את הפסדיה של החברה (סעי' 24 לסיכומי התשובה) ומאחר שממילא לא היה
 17 באפשרותה של החברה להחזיר את החוב והיה בוקיפת הוצאות המימון להביא אך להגדלת
 18 יתרת הפסד של החברה (סעי' 9.5 לסיכומים) נמנעה מלדווח ו/או מלדרוש את הוצאות
 19 המימון בשנים עברו.
 20
 21 לכן, ניתן להבין טענתה, כי לעמדתה – וללא קשר להעדר דיווח על הוצאות המימון בשנים
 22 עברו - כי משלא זוכה המערער בהפרשי הצמדה בגין השנים 1990-1993 (1990 – 61,283 ₪;
 23 1991 – 64,815 ₪; 1992 – 123,131 ₪; 1993 – 121,976 ₪ (ראה מכתבו של רוי"ח שטרן.
 24 מצורף כנספח י"ג לתצהיר ייני. וכן תצהיר שטרן. מסומן ת/1), זוכה ייני באופן חלקי
 25 בהפרשים אלה בשנים העוקבות (1994-1995), כאשר לטענת המערערים גם לאחר זקיפת
 26 ההפרשים, עומדת לזכותו של המערער יתרת זכות של 120,000 ₪ בגין הפרשי הצמדה. לכן
 27 לטענתה בדיון נדרשו סכומים אלה כהוצאה, ובשל הצטברותם מדובר בסכומים הנראים
 28 כגבוהים באותה שנת מס.
 29



בית המשפט המחוזי בחיפה

20 יולי 2011

ע"מ 237/00 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 238/00 ייני דוד נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 317/02 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 318/02 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 420/03 חברת ייני דוד בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 421/03 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 534/04 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 535/04 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

21. ייני מדגיש עוד, כי כל הסכומים שהועמדו כהלוואות בעלים למערערת, הם ממקורות פרטיים, גם אם אלו הולוו לו על-ידי מי מבני משפחתו (סעי' 61 לתצהיר. מסומן ת/4); ומוסיף כי אלמלא היה מעמיד הלוואות לטובת המערערת, הייתה זו נדרשת ללוות כספים למימון פעילותה ממקורות חיצוניים – בגין אלו הייתה זכאית לדרוש ניכוי הוצאות מימון (סעי' 63 לתצהיר ייני). לפיכך, אין בדרך בה בחרה כדי ליתן כל יתרון מיסוי ואין כל מניעה מליתן לייני הפרשי הצמדה וריבית בגין ההלוואות שניתנו (סעי' 62 לתצהיר ייני). לכל הפחות, היה על המשיב להכיר לו הוצאות מימון בשיעור האינפלציה בשנת 95 (8.1%) (סעי' 72 לתצהיר ייני).
22. בהתייחס לטענת המשיב, כי החברה דרשה הוצאה בגין ריבית והפרשי הצמדה בניגוד לתקנות הפטור, טענה החברה כי בכל מקרה ניתן היה להכיר בסכום היחסי, ולחלופין טענה לאי תחולתן של תקנות הפטור בעניינה של החברה. לעמדתה, אין חולק שהלוואות הבעלים שנתן המערער לחברה ליום 31/12/95 עמדה על 835,000 ₪, כך שהוצאות המימון שהייתה רשאית החברה לדרוש בניכוי באותה שנה עמדו על 67,635 ₪ ולפיכך לכל הפחות היה על המשיב להכיר בהוצאות אלה באותה שנה ולא לדחות את כל דרישת המערערת (סעי' 9.12.2 לסיכומי המערערים).
- בנוגע לתקנות הפטור אליהן הפנה המשיב בסעי' 19 לתצהירו, טענה המערערת כי אין רלוונטיות במקרה זה, מאחר שהתקנות מסדירות פטור ממס אצל נותן ההלוואה/מקבל ההצמדה ואינן נוגעות לדרישת ההוצאה על-ידי מקבל ההלוואה - החברה (סעי' 9.10 לסיכומי המערערים וכן סעי' 20 לסיכומי התשובה).
23. **דיון ומסקנות בנושא נפקות המיסוי להוצאות מימון בהלוואות בעלים:**
23. עיקרה של המחלוקת מתמצה בשאלה, אם יש מניעה לנכות הוצאות מותרות בניכוי בשנת מס מסוימת, שעה שמדובר בהוצאה הנוגעת לשנת מס קודמת, שטרם נוכתה. לעמדת המשיב אין להתיר העברת הוצאה משנת מס אחת לאחרת, אם זו לא נדרשה בשנת המס הרלוונטית. לביסוס עמדתו הפנה המשיב לעמ"ה (מחוזי-ת"א) 17/97 (מר סחר בינלאומי בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1, מסים יד/6 (דצמבר 2000) ה-102 (כב' השו"ת' אופיר-תום), להלן: פס"ד סחר בינלאומי).



בית המשפט המחוזי בחיפה

20 יולי 2011

ע"מ 237/00 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 238/00 ייני דוד נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 317/02 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 318/02 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 420/03 חברת ייני דוד בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 421/03 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 534/04 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 535/04 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

- 1 המוערעים מפנים לצורך כך לע"א 438/90 (פקיד שומה חיפה נ' הד הקריות בע"מ, פ"ד
 2 נא(5) 668 (להלן: **פס"ד הד הקריות**)) (סעי' 27 לסיכומי התשובה).
 3 במחלוקת זו בעיקרון הדין עם המשיב בנוגע להוצאות לעבר, ואולם יש לקבל את הערעור בחלקו
 4 בהתייחס לשנת המס 1995 ולהתיר ניכוי הוצאות יחסי.
 5
 6 24. ניכויין של הוצאות מוסדרת בסעיף 17 לפקודה, שזו לשונו:
 7 **"לשם בירור הכנסתו החייבת של אדם, ינכו - זולת אם הניכוי הוגבל או לא הותר**
 8 **על פי סעי' 31 - יציאות והוצאות שיצאו כולן בייצור הכנסתו בשנת המס ולשם כך**
 9 **בלבד, לרבות ..."**
 10
 11 לפי הוראה זו הכלל הוא שהוצאה מותרת בניכוי בשנת המס שבה הוצאה, כך שהכלל הוא
 12 שיש לדווח על הוצאה בכול שנת מס בדו"ח השנתי כחלק מן הניכויים שמבקש הנישום
 13 לבצע, וככול שמדובר בהוצאה שנוצרה לצורך יצירת הכנסה, הרי זו כוללת גם הוצאות
 14 ריבית והפרשי הצמדה הנובעים מהלוואות בעלים.
 15 לעומת זאת, על-פי סעיף 28 לפקודה שעניינו **קיצוץ הפסדים** - לא תהא מניעה שאותו הפסד,
 16 אם לא ניתן היה לקזזו כנגד אותה הכנסה חייבת (סעיף 28א), ניתן יהא לקזזו משנים
 17 הבאות, על דרך העברת ההפסד כנגד סך כל הכנסתו החייבת של אותו אדם באותן השנים,
 18 מעסק או ממשלוח יד, לרבות רווח עסק מעסק או ממשלוח יד, הכל כמפורט בסעיף. (ראה
 19 סקירה אצל אמנון רפאל **מס הכנסה** (כרך ראשון) 545 (1995).
 20 ואולם ככלל ניתן להתיר הפסד מצטבר, רק כאשר מדובר בהוצאה שדווחה בשנת המס
 21 הרלוונטית.
 22
 23 25. על-פי הפסיקה, לסעיפי המשנה של סעי' 17, ובינם גם סעיף המתיר ניכוי הוצאות ריבית (סעי'
 24 17(1) לפקודה) מעמד עצמאי ביחס לרישא של הסעיף, כך שרשימת סעיפי המשנה אינה
 25 מהווה רשימה סגורה וכי גם אם מדובר בהוצאה שאינה עומדת בעקרון הקבוע ברישת
 26 הסעיף, הרי שזו תותר בניכוי (אמנון רפאל **מס הכנסה** 448 (2009)).
 27 ועוד, אין גם מחלוקת כי עקרון ההקבלה הקבוע ברישת הסעיף אינו מתקיים בהכרח לגבי
 28 כל אחד מסוגי ההוצאות המותרות בניכוי, שהרי יכול שהוצאה שיצאה בשנה מסויימת, לא
 29 תספיק להניב רווחים דווקא באותה שנת מס, וגם הוצאה כזו לא תיפסל מניכוי באותה שנה



בית המשפט המחוזי בחיפה

20 יולי 2011

ע"מ 237/00 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 238/00 ייני דוד נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 317/02 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 318/02 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 420/03 חברת ייני דוד בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 421/03 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 534/04 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 535/04 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

- שבה יצאה (ראה דברי הש"י ויתקון בע"א 191/61 **חברה לפיתוח טבריה בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב**, פ"ד טו(3) 2455, 2458);
- ואולם, אין במעמדם העצמאי של המקרים המובאים בסעיפי המשנה - וזאת לעניין מהות ההוצאה המותרת בניכוי - כדי להשליך על עיתוי הניכוי ולשנות את העיקרון הכללי הקבוע בסעיף 17 ולפיו כאמור כל הוצאה תותר בניכוי באותה שנת מס בה הוצאה.
26. בענייננו, קיבלה המערערת משך כל שנות פעילותה הלוואת בעלים מאת ייני, ונדרשה לתשלום ריבית בגין ההלוואה בכל שנה ושנה. על-פי טענתה, בשנים 1990-1993 לא שילמה לייני, בדרך של זיכוי כרטיס החוי"ז שלו אצלה, את הריבית המגיעה לו בגין הלוואתו וזאת כדי שלא ליצור הוצאות נוספות אשר יגדילו את הפסדיה לאותן שנים. המערערת גם לא דיווחה בשום צורה שהיא בספריה על הוצאות הריבית באותן שנים, ובשנת 1995 דרשה בניכוי את כל הוצאות הריבית, שנדרשה לכאורה לשלם לייני בגין ההלוואה שהעמיד לרשותה, וזאת רטרואקטיבית.
- המשיב כאמור דחה את דרישת המערערת לניכוי ההוצאה משלטענתו אינה עומדת בעיקרון הקבוע בסעיף 17 לפקודה.
- יש כאמור, לאשר עמדת המשיב בעניין זה.
27. על המערערת, ככל נישום, חלה החובה לדווח לגבי כל שנה בנפרד בדבר ההוצאות הנדרשות בניכוי, ולהעמיד לידי המשיב את האפשרות לבדוק את אמיתות דיווחיה וסבירותם. חובה זו עולה מהוראת סעיף 17 לפקודה. אין המערערת יכולה על דעת עצמה, ומבלי ליתן נימוק סביר לאופן פעולתה, לדחות דיווח על הוצאות ולבחור את שנת המס המתאימה לה כדי לנכות בה את הוצאותיה - בייחוד שעה שעל-פי הצהרתה מדובר היה בהעברת הוצאות משנים בהן היו הפסדים לשנה בה הייתה ככל הנראה הכנסה חייבת - ובכך לנסות להקטין את הכנסתה החייבת.
- יתרה מזאת, השנים בהן נוצרו ההוצאות (1990-1993) הן שנים סגורות, כך שלא ניתן כיום גם להכשיר את ניכוי ההוצאות הלא מדווחות בדיעבד ולייחסן לשנה בה הוצאו (ראה להשוואה פס"ד **סחר בינלאומי** שם נדונה כבענייננו, שאלת זכאותה של חברה לנכות הוצאות, שלא דווחו כלל במועדן, בשנים מאוחרות ובית המשפט אישר עמדת פקיד השומה



בית המשפט המחוזי בחיפה

20 יולי 2011

ע"מ 237/00 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 238/00 ייני דוד נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 317/02 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 318/02 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 420/03 חברת ייני דוד בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 421/03 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 534/04 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 535/04 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

- 1 ולא התיר לה את הניכוי. ראה גם עמ"ה 186/91 **טמפו, תשלובת מפעלי ירוחם בע"מ נ'**
 2 **פקיד שומה למפעלים גדולים**, המוזכר בפס"ד סחר הנ"ל).
 3 גם שם (**פס"ד סחר בינלאומי**) העמיד בית המשפט את השאלה - מדוע לא הייתה דרישה של
 4 ההוצאות בשנות הוצאתן, ומדוע נמנעה המערערת שם מלדווח כדין על הוצאות אלה. באותו
 5 מקרה, קבע שם בית המשפט שכאשר **"עומדת דרישתה של המערערת, היום, להתרת**
 6 **הוצאותיה האמורות מן השנים הקודמות בהן לא דווחה אלה ובהן לא נרמז קיומן, כחסרת**
 7 **אחיזה בדין וכבלתי מוסברת כלל"**, במיוחד כאשר מדובר בשנים עברו שחלקן שנים
 8 סגורות.
 9
 10 **בפס"ד סחר בינלאומי** הגיע בית המשפט למסקנה האמורה מן הטעם שהמערערת שם לא
 11 העמידה בסיס של היגיון למחדל הדיווחי שנקשר בהוצאותיה, ולאי תביעתן על ידה באותן
 12 שנים רלוונטיות, כמתחייב.
 13 במקרה דנן, הועלתה טענה בדבר היקף הפסדיה של החברה באותן שנים כניסיון להצדיק
 14 את אי דרישת הניכוי, ואולם, לא היה בכך להצדיק העדר דיווח מוחלט - גם לא בפנקסיה -
 15 של ההוצאה האמורה.
 16
 17 בדומה לתוצאה אליה הגיע בית המשפט **בפס"ד סחר בינלאומי**, שם אומץ הכלל שנקבע
 18 **בפרשת טמפו** שבנוגע להכנסות והוצאות **"יש לייחס לצורך חישוב של ההכנסה החייבת,**
 19 **אך ורק לאותן שנים בהן נוצרו, ומי שלא תבע ניכוייה של הוצאה בשנת המס הנכונה, אינו**
 20 **זכאי לנכותה בשנת מס מאוחרת"**, כך גם בהתאמה, בענייננו.
 21
 22 **בפס"ד סחר בינלאומי**, בדומה לתיק זה, בנוגע לניכוי הפרשי הצמדה וריבית, טענה שם
 23 המערערת, שאין כל מניעה לתבוע בשנת מס פלונית, הפרשי הצמדה וריבית שהצטברו על
 24 קרן החוב בגין שנות מס קודמות, בהסתמך על **פס"ד-הד הקריות**.
 25
 26 השופטת ברכה תום-אופיר **בפסה"ד סחר בינלאומי**, לא קיבלה טענה זו וסברה שאין
 27 להסיק מסקנה כזו **מפס"ד הד הקריות**, תוך שהדגישה שהפרשי הצמדה וריבית נצברים
 28 התייחסו שם **בהד הקריות** לניכויים משכר עובד שלא הועברו לפקיד השומה, אשר בגינם
 29 הייתה מחלוקת ארוכת שנים עד שבסופו של דבר הוכרעה בבית המשפט העליון וכאשר
 30 מדובר בניכויים משכר עובד שלא הועברו לפקיד השומה ואשר יכולים להתבע בניכוי גם



בית המשפט המחוזי בחיפה

20 יולי 2011

ע"מ 237/00 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 238/00 ייני דוד נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 317/02 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 318/02 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 420/03 חברת ייני דוד בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 421/03 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 534/04 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 535/04 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

- 1 לשנים קודמות, על פי התנאים או בנסיבות שפורטו בגוף פסק הדין ובסופו. שם דובר
 2 בניכויים במקור שהטיפול בהם תוחם בפקודה בפרק לעצמו, בהיותם מהווים תחום מיסוי
 3 שונה, בעוד שבענייננו מדובר בהוצאות מימון שלא דווחו ולא נתבעו בניכוי.
 4 יתירה מכך, שם תבעה המערערת את החזרי הריבית והפרשי הצמדה שהוציאה בכל אותן
 5 שנים, בשנת המס בה שילמה את חובה למשיב בפועל, כלומר בשנה בה העבירה את מלוא
 6 התשלום (קרן וריבית) לאוצר, ואילו בענייננו לא שולם החוב עד היום.
 7
 8 לאור ניתוח פסק הדין **הד הקריות** כפי שניתן על ידי ההרכב שם, קבע בית המשפט המחוזי
 9 בתל-אביב, כי בעיקרון, אכן אפשרי ניכוי הוצאות משנים קודמות, ואולם זאת לא בכל תנאי
 10 אלא בתנאים שהוגדרו לצורך העניין הספציפי שנדון באותו פסק דין.
 11
 12 29. אותה תוצאה יש להחיל גם בתיק זה, וזאת למרות התוצאה אליה הגיע בית המשפט העליון
 13 בעניין **אלקטריק** (ע"א 10691/06 שריג אלקטריק בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים, ניתן
 14 ביום 23/1/11, להלן: **פס"ד אלקטריק**), על דרך השוואה להבחנה שנעשתה בנוגע לשלילת
 15 יישום פס"ד **הד הקריות** בפס"ד **סחר בינלאומי**, במיוחד לאור תשתית ראייתית דומה בין
 16 פס"ד **הד הקריות** לפס"ד שריג אלקטריק.
 17 התוצאה אליה הגיע בית המשפט העליון בפס"ד **אלקטריק**, מתייחסת לנסיבות המיוחדות
 18 לאותו מקרה.
 19
 20 שאלת ניכוי של הפרשי הצמדה וריבית כחלק מתשלום חוב מס הניכויים, בגין פיגור
 21 שהצטבר, כהוצאה מוכרת לצורך חישוב חבות המס, התעוררה בפס"ד שריג אלקטריק.
 22 שם, בין השנים 1995-1999, משכו מנהלי המערערת כספים, שנרשמו בספרי החברה
 23 כהלוואה. פקיד השומה סיווג סכומים אלה כשכר עבודה למנהלים, והמערערת חוייבה
 24 בתשלום מס הכנסה וניכויים. מששולם חוב הניכויים, תבעה המערערת את ניכוי הוצאות
 25 ריבית והפרשי הצמדה ששילמה למשיב בגין שומת הניכויים שהוצאה לה על בסיס הסכם
 26 פשרה. המשיב לא התיר את הניכוי.
 27
 28 בית המשפט המחוזי אישר את עמדת המשיב וקבע שאין להכיר בהוצאות ריבית והפרשי
 29 הצמדה ששילם מעסיק לרשות המס בגין פיגור שהצטבר בחוב ניכויים שהוא חב לה,
 30 כהוצאה מוכרת לצורך חישוב חבות המס החלה עליו.



בית המשפט המחוזי בחיפה

20 יולי 2011

ע"מ 237/00 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 238/00 ייני דוד נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 317/02 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 318/02 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 420/03 חברת ייני דוד בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 421/03 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 534/04 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 535/04 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

- 1
 2 בית המשפט העליון (מפי השופטת ארבל ובהסכמת השופטים פרוקציה ומלצר), קיבלו את
 3 הערעור וקבעו שסעיף 164 לפקודה קובע את חובת הניכוי במקור בשעת התשלום לעובד,
 4 ניכוי במקור של המיסים שחייב בהם העובד בגין הכנסת עבודה.
 5 בגין אי ניכוי המס במקור, יש להוסיף הפרשי הצמדה וריבית בגין הפיגור בתשלום.
 6
 7 לאחר העברת מס הניכויים של העובד לרשויות המס והמשכורת לעובד, רשאי המעביד
 8 לנכות את משכורת הברוטו של העובד כהוצאה מוכרת לצרכי מס מכוח סעיף 17 לפקודה.
 9 בנוגע למחלוקת של ניכוי הפרשי הצמדה וריבית שנצברו בגין איחורו של המעביד לנכות מס
 10 במקור, השיב בית המשפט העליון בחיוב, בהסתמך על **פרשת הד הקריות** (נ"א 438/90),
 11 על בסיס מתן משקל מכריע לשיקול של גביית מס אמת, מניעת כפל מס ומתוך שיקולי
 12 תקנת הציבור ולהתנגשות בין הרצון למנוע כפל מס מן הנישום לרצון לשמור על שקילות
 13 כלכלית בין המצבים השונים, וקבע שאין בהם כדי להטות את הכף לכיוון אי התרת הניכוי,
 14 כול זאת כאשר הדבר נגע לחוב ניכויים של מעביד, וכאשר עצם סיווגה של ההכנסה כ"שכר
 15 עבודה" הייתה במחלוקת.
 16
 17 המסקנה המתבקשת היא, שנושא התרת ניכוי בגין הפרשי הצמדה וריבית, משנים עברו,
 18 בגין חוב ניכויים של מעביד, בעד העברת חוב הניכויים, אינו ישים בענייננו, ויש לראותו
 19 כמקרה בעל מאפיינים השונים מענייננו, הנוגעים למערכת היחסים בין המעביד, העובד
 20 ורשויות המס והחובות הנוצרות מכוח מערכת יחסים זאת.
 21
 22 אני ערה להערת הנשיא ברק (כתוארו אז) בפסק דין **הד הקריות**, שם נדונה השאלה אם
 23 מעביד שלא העביר במועד הקבוע בפקודה את הסכומים שניכה במקור מהכנסת עבודה של
 24 עובדיו לפקיד השומה, ובגין כך התחייב בהפרשי הצמדה וריבית, רשאי לנכות אותם הפרשי
 25 הצמדה וריבית אלה כהוצאה בחישוב הכנסתו החייבת, ואולם שם הייתה **מחלוקת אם**
 26 **התשלומים ששולמו הם אכן בגדר "שכר"** וממילא לא ניתן היה לדווח על התשלום
 27 כהוצאה. לא כן בענייננו. על-פי הצהרת המערערים דובר בהלוואת בעלים לחברה. הפרשי
 28 הצמדה וריבית היו צריכים להיות מדווחים, בהתאם להסכם ההלוואה, ולא הייתה כול
 29 סיבה להעדר דיווח כאמור.
 30



בית המשפט המחוזי בחיפה

20 יולי 2011

ע"מ 237/00 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 238/00 ייני דוד נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 317/02 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 318/02 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 420/03 חברת ייני דוד בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 421/03 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 534/04 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 535/04 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

- 1 מדברי השופט ברק שם (בעמ" 721 לפסה"ד) עולה כביכול כי עקרונית אין לשלול ניכוי
 2 הוצאה בתאריך אלמוני אם זו לא נוכחה במועד מוקדם יותר והנישום היה רשאי לנכותה.
 3 ואולם, יש לשים לב כי במקרה **הד הקריות**, דובר בחוב מס ניכויים של נישום לרשות המס,
 4 אשר שולם במלואו בשנה בה נדרש על-ידי רשות המסים לעשות כן, כשיחד עם תשלום קרן
 5 המס שולמו גם הוצאות ריבית והצמדה השומרים על ערך הקרן. בנסיבות אלה, וכדי לשמור
 6 על עקרון ההדדיות, אישר בית המשפט העליון להד הקריות, וגם זאת תחת התנאים
 7 הספציפיים שפורטו בפסק הדין, לנכות כהוצאה, את הוצאות הריבית וההצמדה יחד עם
 8 ניכוי הקרן, תוך שיש להדגיש כי הד הקריות דרשה בניכוי את הוצאות הריבית וההצמדה
 9 **באותה שנה** בה ניכתה את הקרן, קרי בשנה בה הוצאה ההוצאה בפועל, ולא כבענייננו,
 10 דחיית דרישת ניכוי הוצאות הריבית לשנת מס המאוחרת לשנה בה הוצאו.
 11 לאור כל האמור יש לאשר עמדת המשיב אשר לא התיר למערערת לנכות הוצאות ריבית בגין
 12 הלוואות בעלים, משלא דרשה ניכוי ההוצאה בשנה בה הוצאה, לגבי שנות המס לעבר (1990-1993).
 13
 14 יחד עם זאת, יש לקבל באופן חלקי טענות המערערים, ככל שהן מתייחסות לשנת המס 1995
 15 שהיא שנה פתוחה. לגבי שנת 1995 אין מחלוקת לגבי עצם קיומה של הלוואות הבעלים, ואין מקום
 16 למנוע מהמערערת לנכות הוצאות מימון - ריבית והפרשי הצמדה היחסיות לאותה שנה - וליתן את
 17 הפטור המתחייב על-פי תקנות הפטור, לעניין הכנסתו של ייני.
 18
 19 31. בנוגע להחלת תקנות הפטור, יש לקבל טענת המערערת כי הן חלות על ייני כ"בעל שליטה",
 20 כהגדרתו בסעיף 3(ט)(1)(ג) לפקודה.
 21 הפטור הוא עד לתקרת סכום הפטור, כקבוע בתקנה 2(א) לתקנות הפטור. עוד מחייבת
 22 תקנה 3 כסייג לפטור בהמצאת אישור מתאים על ידי רואה החשבון, במועד הגשת הדוח.
 23 להלן לשון הסעיף:
 24 "הפטור לפי תקנה 2(א) יחול רק אם בעל השליטה המציא במועד להגשת הדו"ח
 25 השנתי לפי סעיף 131 לפקודה שלו או של החברה, אישור מרואה חשבון של
 26 החברה המעיד שכל התנאים בתקנות אלה קוימו בשנת המס וכן פירוט דרך
 27 חישוב הסכום הפטור"
 28 בנסיבות העניין אני קובעת כי יש לראות במכתב רואה החשבון לגבי יתרות הלוואות בעלים
 29 שצורף כנספח לתצהיר ייני כאישור נדרש לעניין תחולת תקנות הפטור, והחישוב לגבי גובה



בית המשפט המחוזי בחיפה

20 יולי 2011

ע"מ 237/00 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 238/00 ייני דוד נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 317/02 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 318/02 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 420/03 חברת ייני דוד בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 421/03 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 534/04 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 535/04 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

- 1 הפרשי הצמדה וגובה סכומי ההלוואה שהוקצו לחברה, ייעשה על ידי המשיב, בתוך 30
 2 ימים מהיום, בכפוף לקביעות בפסק הדין לגבי סכומי הלוואה שיוכרו כי ניתנו מייני לחברה.
 3
 4 **אשר על כן, בנושא זה יש לקבל את הערעור באופן חלקי, ועל-פי המפורט להלן:**
 5 מבחינת חברת ייני - היקפה של הלוואות הבעלים נכון לשנת 1995, תחושב מחדש לאור הקביעות
 6 בפסק דין זה לגבי היקף ההכנסות הפרטיות של ייני שאותן רשאי היה להעביר למערערת כהלוואות
 7 בעלים.
 8 בנוגע לתחולת תקנות הפטור, יש לראות את התקנות כחלות על המערער וכי הוא עומד בתנאים
 9 הקבועים בהן לצורך תחולתן לגביו. הפטור יינתן על-פי חישוב שייעשה על ידי המשיב לגבי
 10 הכנסות מהפרשי הצמדה על הלוואות שנתן ייני כבעל שליטה, ככל שיימצא, בהתחשב גם
 11 בקביעות בפסק דין זה, כי אכן קיימת בשנת 1995 יתרת הלוואות בעלים מאת ייני לחברה.
 12
 13 **סיווג הנכס בצ'כיה – מלאי עסקי כטענת המערערת או נכס קבוע כטענת המשיב:**
 14 32. בשנת 1995 רשמה החברה במאזן השקעה בעסקאות בחו"ל בסך של 1,140,000 ₪ בהתייחס
 15 לרכישת קרקעות בצ'כיה במטרה לפתחם לכדי מתחם עסקי (להלן: **פרוייקט צ'כיה**).
 16 תחילת ההשקעה בפרוייקט צ'כיה הייתה בשנת 1993 ועד לשנת 2000 לא דיווחה החברה על
 17 כל הכנסה ממכירה של הנכס או חלקים ממנו.
 18
 19 עד ליום סיום ההוכחות בתיק לא נמכר הנכס למעט מכירה חלקית, קרי למעלה מ-13 שנה,
 20 מאז רכישתו. לטענת המשיב הנכס בצ'כיה עונה איפוא לאופיו של נכס קבוע כנכס שמשמש
 21 את העסק תקופה ארוכה ושאינו מיועד למכירה במהלך העסקים הרגיל.
 22 העובדה שהחברה רשמה השקעה זו בחו"ל כהשקעה שוטפת היא מוטעית, ואין בה כדי
 23 לחייב את המשיב לסיווג מוטעה. לאור הדברים, ומאחר שמדובר בחברה משפחתית, יש
 24 לטענת המשיב לזקוף את כל התיאומים כתוספת להכנסתו של ייני (סעי' 26 לתצהיר חנג'ר),
 25 ובמקביל בהיות הנכס הוני, אין להתיר הוצאות מימון שוטפות בגינו.
 26
 27 לפיכך הוסיף המשיב בשומה תוספת בשל תיאומי אינפלציה בשנת 1995 – 16,998 ₪; 1996 –
 28 – 120,752 ₪; 1997 – 109,759 ₪; ו-1998 – 175,477 ₪.
 29
 30



בית המשפט המחוזי בחיפה

20 יולי 2011

ע"מ 237/00 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 238/00 ייני דוד נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 317/02 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 318/02 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 420/03 חברת ייני דוד בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 421/03 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 534/04 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 535/04 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

טענות בעלי הדין בנושא סיווג הנכס בצ'כיה :

- 1
 2 לטענת המערערת מדובר בנכס שנמצא בבעלות חלקית של החברה, שמטרת רכישתו הייתה
 3 לצורך פיתוחו כשטח מסחרי הכולל תחנת דלק, מרכז קניות, מועדון נופש, בית מלון
 4 וכיוצ"ב. לטענתה, פעילותה העסקית של החברה נוגעת לייזום ופיתוח מקרקעין בחו"ל (סעי'
 5 74 לתצהיר ייני), ולפיכך תמוה לטענתה הדבר שהמשיב לא הכיר בנכס כחלק מהמלאי
 6 העסקי ובחר לסווגו כנכס קבוע.
 7 לטענת המערערת, תוך הפניה למבחני היכר של נכסים קבועים מול מלאי עסקי (עמ' 7 ואילך
 8 לנימוקי הערעור), עומד הנכס בתנאים לצורך הכרה בו כמלאי עסקי: מדובר לטענתה בנכס
 9 שנועד למימוש במהלך הרגיל של העסק לכשיבשיל לצורך מכירתו; הנכס לא מניב הכנסות
 10 לאורך כל שנות הבעלות בו, אף לא דמי שכירות ואף אופן המימון של הנכס, באמצעות הון
 11 זר, יש בו להעיד כי מדובר במלאי ולא בנכס קבוע.
 12
 13 עוד נטען כי מאז 1997 מנהלת החברה מגיעים עם חברות שונות לצורך מכירת חלקים
 14 מהנכס, כשכוונת החברה למוכרו לאחר השבחתו (סעי' 75 לתצהיר ייני). פעילותה של החברה
 15 בנכס דומה לכלל פעילותה בנכסים דומים בחו"ל (סעי' 10 לסיכומי המערערים).
 16 אמנם טרם נמכר כלל הנכס ואולם לטענתה משמדובר בנכס של כ-76 דונם בו היו למערערת
 17 1/3 מהזכויות נדרשת שהות למכירת השטח ויש לעניין בנושא גופים עסקיים גדולים.
 18 עוד ביקשה המערערת להדגיש כי היא נקטה פעולות השבחה של הנכס מול הרשויות
 19 בצ'כיה, ובכך יש להעיד על היות הנכס נכס עסקי. לצורך כך אף הפנתה המערערת לעמ"ה
 20 (חי') 170/99 באראקה השקעות בע"מ נ' פקיד שומה חיפה, שם הכיר בית המשפט (כב'
 21 השופט בייך) בדירת מגורים ומגרש כמלאי ובכך קיבל עמדת הנישום. השכרה שהייתה
 22 בנכס, הרי שהייתה שולית ואינה סותרת את הכוונה המקורית למכור את הנכס (סעי' 10.17
 23 לסיכומי המערערים).
 24
 25 לעמדת המשיב יש לראות בנכס שנרכש במסגרת פרויקט צ'כיה נכס הוני (ששוויו נכון לשנת
 26 2001 כ- 4,260,000 ₪) אשר יש להחיל עליו את חוק התיאומים ולהחיל עליו תוספת בגין
 27 אינפלציה ולהוסיף סכום זה להכנסתה החייבת של החברה. לצורך כך מפנה המשיב
 28 לפסיקה ובאמצעותה למבחן המכריע לטענתו הוא מבחן המטרה והנסיבות (סעי' 29
 29 לסיכומים). המשיב מדגיש כי במאזן החברה לא הוצגה השקעה זו בנדל"ן כמלאי עסקי (סעי'
 30 21 לתצהיר חנ"ר).



בית המשפט המחוזי בחיפה

20 יולי 2011

ע"מ 237/00 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 238/00 ייני דוד נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 317/02 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 318/02 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 420/03 חברת ייני דוד בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 421/03 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 534/04 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 535/04 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

- 1 ועוד, מאחר שהנכס אינו מניב הכנסה כלשהי, הרי שאין להתיר הוצאות מימון שוטפות
 2 בגינו. לטענתו, גם אם יש כוונה למכור את הנכס, הכוונה עצמה אינה הופכת את הנכס
 3 למלאי עסקי (סעי' 23 לתצהיר חנ"ר).
 4
 5 **דיון ומסקנות בנוגע לסיווג הנכס בצ'כה :**
 6 35. אעיר כבר בשלב זה, כי אחד המבחנים לברור שאלת סיווגו של נכס מותנה בפעילות של
 7 הנישום, בהתייחס לאותו נכס. על פני הדברים, אין לכאורה התאמה בטענות בעלי הדין בין
 8 סיווגו של הנכס לפעילות המערערת. המשיב טוען, כי תחום עיסוקה של המערערת הוא
 9 ביזום פרויקטים בענף הבינוי וכן ביעוץ וביזום, לרבות ניהול ומימון השקעות בתחום
 10 הנדל"ן, לרבות היותה חברה קבלנית בארץ ובחול"ל, כך שלכאורה צריך היה להסכים
 11 שרכישת נכס לצורך מכירתו ו/או השבתתו לצורך ביצוע בנייה, יכול היה להיחשב דווקא
 12 כמלאי עסקי.
 13 ואילו המערערת הטוענת כי מעולם לא עסקה בקבלנות, סביר היה כי תסכים שמדובר בנכס
 14 הוני. בפועל טיעוני בעלי הדין נוגדות: המשיב טוען כי מדובר בנכס הוני, ואילו המערערת
 15 טוענת כי מדובר במלאי עסקי.
 16
 17 36. בנוגע לשאלת סיווג נכס כהוני או פירותי בהשוואה להבחנה בין עסקה הונית לפירותית,
 18 עיצבה הפסיקה מבחנים שונים (ע"א 9412/03 עמי חזן נ' פקיד שומה נתניה, פ"ד נט(5) 538,
 19 562-ה-563ג, להלן: **פס"ד חזן**). בין המבחנים נזכיר את מבחן טיב הנכס, מבחן התדירות,
 20 מבחן היקף העסקאות, מבחן המימון, מבחן הבקיאות ומבחן הגג.
 21 ואולם אלה הם מבחני עזר בלבד, כאשר על בית המשפט לשקלל את הנתונים העובדתיים,
 22 לצורך ההכרעה במחלוקת האמורה.
 23 בסופו של דבר ההכרעה היא עובדתית בעיקרה.
 24
 25 37. בחינת העובדות הנוגעות לפרוייקט צ'כה, מלמדת ראשית, כי מדובר בעיקרו בנכס של מר
 26 ייני, שלא נעשתה בו פעילות כלכלית ממושכת. לא הובאה כל עדות מטעמה של המערערת
 27 שיש בה כדי להעיד כי אכן מדובר במלאי עסקי (ראה גם טענת המשיב סעי' 31 לסיכומים):
 28 לא הובאה כל עדות כי החברה השביחה את הנכס, לא הוכח כי עשתה מאמצים סבירים
 29 למכרו על אף שנתוני הנדל"ן במזרח אירופה, שנמצאים במגמת עליה החל משנות ה-80,



בית המשפט המחוזי בחיפה

20 יולי 2011

ע"מ 237/00 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 238/00 ייני דוד נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 317/02 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 318/02 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 420/03 חברת ייני דוד בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 421/03 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 534/04 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 535/04 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

- 1 סותרים טענת המערערת למפולת בשווקי העולם שהביאה לדחיית מכירת הנכס, ולעניין זה
 2 יש לקבל את טענת המשיב (סעי' 36 לסיכומים).
 3
 4 מעדותו של ייני עולה כי הקרקע בצי"ח היא בבעלותה הפורמאלית של חברת
 5 K.Y.INTERNATIONAL TRADE – היא חברה שהקים ייני יחד עם אחר, בשם מתי
 6 קמינר, בצי"ח לצורך רכישת הקרקע (להלן: **החברה בצי"ח**). לאחר תקופה קצרה עזב
 7 קמינר את החברה בצי"ח וזו נותרה בבעלות מלאה של ייני. הקרקע לצורך פרויקט צי"ח
 8 התקבלה **בחינם** מהעירייה באותו מקום, כך שמבחן המימון לצורך רכישת הנכס, אינו יכול
 9 לסייע במקרה זה.
 10
 11 לטענת ייני לא היה לו די כסף לצורך ההשקעה ולכן נדרש להכניס שותף נוסף לפרוייקט –
 12 הוא אורי טליל (עמ' 55-56 לפרוט'), אשר חלקו בפרוייקט נקבע נכון לשנת 1994 –תחילת
 13 1995 כ-2/3.
 14 את ה-1/3 הנוסף הייתה צריכה להשקיע המערערת. ואולם, למרות שעל-פי תצהירו של ייני,
 15 החברה המערערת היא שמכרה 12% מחלקה בפרוייקט צי"ח לאורי טליל, הרי שבהתאם
 16 לעדותו, **ייני כאדם פרטי הוא בעלים של החברה בצי"ח** ולמערערת **אין** כלל מניות בחברה
 17 בצי"ח (עמ' 57 לפרוט' בעמ"ה 534/04).
 18
 19 במהלך העדות לא נתקבל הסבר מייני מדוע איפוא המערערת, שאין חולק שאין לה מניות
 20 בחברה בצי"ח משקיעה בפרוייקט צי"ח – ומה מעמדה לאור העובדה שהשקיעה בפרוייקט
 21 – האם היא בגדר בעלים של החברה בצי"ח, שותפה בפרוייקט או שמה מלווה.
 22
 23 גם טליל לא קיבל מניות בחברה בצי"ח, אלא פעל באמצעותו של ייני. טליל העיד כי לא
 24 עניין אותו האופן בו יקדם ייני את העסקה, אלא שעם מכירת השטח, 2/3 של הרווחים יופנו
 25 אליו וכי במהלך התקופה העירבון לכספים שהשקיע יהיו בדרך של משכון האדמה לטליל
 26 (עמ' 20 לפרוט').
 27
 28 מבחן המימון, לצורך השבחת הנכס, אינו מעיד במקרה זה על עסקה מסחרית, וככל
 29 שהייתה עיסקה מסחרית היא נעשתה בעיקרה, לצורך השקעה משותפת, כפי שאישר טליל
 30 בעדותו.



בית המשפט המחוזי בחיפה

20 יולי 2011

ע"מ 237/00 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 238/00 ייני דוד נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 317/02 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 318/02 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 420/03 חברת ייני דוד בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 421/03 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 534/04 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 535/04 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

- 1 בהתאם לעדותו של ייני התכוון למכור את השטח שרכש בצ'כיה רק לאחר פיתוחו, קרי
 2 הגשת בקשות לתוכנית מתאר, בניין עיר ותוכנית בנייה. התהליך על-פי עדותו היה אמור
 3 לקחת בין 3-5 שנים (נעמ' 45 לפרוט' בעמ"מ 237/00). לטענתו היה במו"מ למכירת השטח כבר
 4 משנת 1996-1997, אלא ששום עסקה לא יצאה לפועל (נעמ' 46 לפרוט').
 5
 6 אין חולק כי נכון ליום עדותו (3/5/04) הקרקע בצ'כיה נותרה ללא בניה, למעט עבודות
 7 פיתוח ודרכי כניסה ויציאה (נעמ' 60 לפרוט' בעמ"מ 237/00). כך גם נכון לעדותו המאוחרת
 8 ביום 7/5/07 (במסגרת תיק עמ"מ 534/04).
 9
 10 במסגרת עדותו בתיק עמ"מ 534/04 (עדות מיום 7/5/04) ביקש ייני להציג מסמכים שיש
 11 בהם להעיד כי ניסה למכור את השטח וניהל מו"מ עם מספר גופים, אשר לא צלח בסופו של
 12 דבר. כך לדוגמא הוצע הפרוייקט לחברת גלרון –חברה בה שותפים מספר קבלנים מאזור
 13 הקריות (נעמ' 50 לפרוט'); נוהל מו"מ מול מוטי לנדה (ראה ע/5 –העתק מכתב מאת מוטי
 14 לנדה לעיריית ורסקה צ'בובה בצ'כיה על מצבו של המו"מ לגבי השטח) (נעמ' 51 לפרוט');
 15 אותו מוטי לנדה על פי העדות אף ניסה לשדך בין ייני לבין קונים פוטנציאליים אחרים (נעמ'
 16 52 לפרוט' בעמ"מ 534/04).
 17 עוד טען ייני בתצהירו (סעי' 10) כי בשנים 1998-1999 פנה למתווכים ישראלים יוצאי ברית
 18 המועצות אשר להם קשרים עם משקיעים זרים.
 19 ייני גם צירף לתצהירו מכתבים המתארים את הפרוייקט וכוונותיו שהופנו למשקיעים
 20 פוטנציאליים (סעי' 10 לתצהיר בעמ"מ 534/04 וההפניות שם).
 21 אין די בכוונה האמורה, כדי להכריע בשאלת סיווגו של הנכס.
 22
 23 38. ראייה לכאורה אם נכס ייחשב כמלאי עסקי או רכוש קבוע הוא הרישום בספרי החשבונות
 24 והמאזנים, הגם שאינו יכול להוות ראייה מכרעת, מאחר שהסיווג ייקבע בסופו של דבר, על-
 25 פי מבנה הפעילות הכלכלית המניבה את התקבול.
 26 החברה עצמה לא ידעה כאמור לסווג את הנכס, ורשמה אותו כהשקעה בחו"ל – השקעה
 27 שוטפת, ואילו בפני המפקח על מטבע חוץ הצהירה המערערת על כוונתה בהשקעה בחו"ל,
 28 בפעולות ייזום המצריכה רכישת נדל"ן לתקופות קצרות. כאשר בנוגע עיסוקה העיקרי
 29 רשמה שם המערערת, בין היתר, **השקעות** בבנייה. במקרה כזה, נוצר גם **השתק שיפוטי**



בית המשפט המחוזי בחיפה

20 יולי 2011

ע"מ 237/00 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 238/00 ייני דוד נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 317/02 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 318/02 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 420/03 חברת ייני דוד בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 421/03 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 534/04 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 535/04 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

- 1 (ע"א 9650/05 פרוינד נ' פקיד שומה ת"א 4. ניתן ביום 7/8/08; רע"א 4224/04 בית ששון נ'
 2 שיכון עובדים, פ"ד נט(6) 625).
- 3
- 4 מאז רכישת הנכס לא דיווחה החברה על הכנסה ביחס אליו. הקרקע נותרה כל השנים ללא
 5 שינוי. לא הוכח כי החברה השביחה את הנכס, ולא הובאו ראיות במסגרת תיק זה, על
 6 מאמצים כנים שנעשו כדי למכרו.
- 7 יתר על כן, המערערת טענה כי אינה חברה קבלנית, אלא יזמת, וככזו היא רכשה את הקרקע
 8 למטרות השקעה.
- 9 על-פי מבחן הנסיבות שהוא מבחן הגג, שבמסגרתו נבחנת כל נסיבה רלוונטית, אין מנוס מלהגיע
 10 למסקנה כי מדובר בנכס הוני, ולפיכך יש לדחות בנושא זה את הערעור.
- 11
- 12 עמ"ה 238/00 – שומת המערער לשנת המס 1995+ עמ"ה 318/02 שומת המערער לשנים 1994 ו-
 13 1996-1998:
 14 הפרשי הון:
- 15 39. בשומה שהוצאה לשנת 1995 (עמ"ה 238/00) מצא המשיב הפרשי הון בלתי מוסברים בסך
 16 243,311 ₪ מהשוואת הון בין הצהרה מיום 31/12/93 להצהרה מיום 31/12/97.
 17 המשיב קבע למערער ולאשתו הוצאות מחיה של 420,000 ₪ לתקופת ההשוואה באופן שיצר
 18 את הפרש ההון הבלתי מוסבר. הפרש ההון חולק על פני תקופת ההשוואה ובאופן יחסי
 19 הוסף הפרש הכנסה של 61,000 ₪ לשנת 1995.
- 20
- 21 בשומה לשנים 1994 ו- 1996-1998 (עמ"ה 318/02) מצא המשיב הפרשי הון של 385,000 ₪
 22 בגין אותן שנים, אותן הוסיף להכנסתו החייבת של ייני.
- 23
- 24 כטענה מקדמית טוען המערער כי בשומה לשנת 1995 מצא המשיב על בסיס אותה השוואת
 25 הון הפרש הון של 243,311 ₪ ולפיכך טוען הוא כי פער הממצאים השונה, מלמד על שרירות
 26 החלטתו של המשיב (סעי' 25.2 לסיכומים). עוד מבקש ייני לקבוע כי הצו שהוצא במסגרת
 27 עמ"ה 238/00 על הפרשי הון של 243,300 ₪ מהווה הודאת בעל דין לגבי גובה חוב המס (סעי'
 28 42 לסיכומי התשובה).
- 29



בית המשפט המחוזי בחיפה

20 יולי 2011

ע"מ 237/00 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 238/00 ייני דוד נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 317/02 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 318/02 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 420/03 חברת ייני דוד בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 421/03 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 534/04 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 535/04 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

- 1 לטענת המערער לא היה מקום להוציא שומת הפרשי הון שנייה, כאשר הסוגיה נבחנה באופן
 2 ספציפי על-ידי המשיב, ויתר על כן קיים חוסר סבירות בין שתי ההשוואות שעה שהמשיב
 3 מגיע לתוצאה שונה בכל שומה (סעי' 25 לסיכומים). תוך הפניה לע"ש 617/02 **קייס תעשיות**
 4 **וארכיטקטורה בסגנון אחר בע"מ נ' ממונה אזורי מע"מ**, טוען המערער כי משבדק המשיב
 5 את שנת 1995, לא היה מקום להוציא שומה נוספת בגין אותה בדיקה, אלא במקרים
 6 חריגים, וזאת בשל עקרון סופיות הדיון (סעי' 25.3 לסיכומים).
 7 באופן זה אף עריכת שומת הפרשי הון במקביל לעריכת שומת הכנסות מהווה מיסוי כפול.
 8
 9 40. עקרונית יש לקבל טענת ייני (סעי' 25.4 לסיכומים), שאם נמצאו הכנסות לא מדווחות
 10 בתקופת ההשוואה, בגינן מוצאת שומה לפי מיטב השפיטה, הרי שאותן הכנסות אינן
 11 יכולות עוד להיווסף להפרש ההון הבלתי מוסבר, אלא יש לקחתן בחשבון כ"הסבר" לגידול
 12 ההון הנטען.
 13 עוד יש לקבל עקרונית טענת ייני, כי ככל שיוכרו במסגרת פסק הדין סכומים אותם העמיד
 14 ייני לחברה כהלוואת בעלים, הרי שזכאי הוא שיוקפו לזכותו הפרשי הצמדה בגין אותן
 15 הלוואות, ואלו יהיו הסברים נוספים לגידול בהון בתקופת ההשוואה.
 16
 17 מוסיפים המערערים וטוענים כי ייחוס כל ההכנסות לשנת 1998, קרי לאחר 31/12/97 הוא
 18 נסיון המשיב להוציא את ההכנסות מתקופת ההשוואה, כדי שאלו לא יהיו הסברים להפרש
 19 ההון, כביכול שנמצא (סעי' 25.6 לסיכומים).
 20
 21 41. בנושא השומות שהוצאו, יש לקבל את הסברו של המשיב לפיו הפער בין קביעתו לגבי גובה
 22 הפרשי ההון בשומה לשנת 1995 לעומת קביעותיו לגבי הפרש ההון בשנת 1998, נובע מטיפול
 23 נפרד בשנת המס בשנת 1995 ובשנים 1996-1998, אשר נעשה בשני שלבי שומה נפרדים:
 24 בשלב הראשון הוצא צו לשנת 1995 ורק לאחר מכן הוצא צו לשנים 1994 ו-1996-1998, בו
 25 הוספו סכומים שנמצאו בקביעת השומה: השומה לשנת 1995 היא חלק משומה כוללת
 26 לשנות המס 1994-1998, אשר הוצאה בנפרד, מאחר שזו הייתה כבר בשלב השגה (סעי' 54
 27 לתצהיר חג'יר). לאחר שנערכה שומה מתאימה לשנים 1994 ו-1998-1996 נוספו בהם
 28 סכומים מממצאים נוספים של המשיב (סעי' 56 לתצהיר חג'יר).
 29



בית המשפט המחוזי בחיפה

20 יולי 2011

ע"מ 237/00 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 238/00 ייני דוד נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 317/02 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 318/02 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 420/03 חברת ייני דוד בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 421/03 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 534/04 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 535/04 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

- 1 ממצאי המשיב לגבי כל תקופת ההשוואה מבססים הפרש הון בלתי מוסבר של 385,000 ₪
 2 לגבי שנות ההשוואה. ואולם, השומה לשנת 1995 לא שונתה, והפרש הסכומים שנמצא
 3 בהפרשי ההון ו/או הוצאה מועברת מהחברה יוחסו באופן שווה לשנים הנוספות (סעי' 61
 4 לתצהיר חנג'ר). כך מתוך הפרש הון בלתי מוסבר של 385,000 ₪ נוטרלו 61,000 ₪ שיוחסו
 5 בשומה קודמת לשנת 1995, והיתרה בסך 324,000 ₪ חולקה על פני השנים 1994, 1996 ו-
 6 1997 באופן שווה (108,000 ₪ לכל שנה).
 7
 8 יש כאמור לקבל הסברו של המשיב ולבחון את השומה שהוצאה לגופה, כאשר טענת המשיב
 9 היא שמדובר בחישוב לקולא ביחס להוצאות המחיה שניתן היה לייחס לייני.
 10
 11 42. לגופו של הערעור לעניין הפרשי ההון שנמצאו, טוען ייני כי יש להוסיף להכנסותיו
 12 המוצהרות בתקופת ההשוואה כ-700,000 ₪ המגיעים לו ממקורות הכנסה נוספים שפירט
 13 וכן בגין זקיפת הפרשי הצמדה בגובה האינפלציה בכל שנה מכוח הלוואת בעלים לחברה
 14 (1994 – 220,000 ₪; 1995 – 200,000 ₪; 1996 – 87,000 ₪; 1997 – 58,430 ₪). הפרשים
 15 אלה פטורים ממס על-פי תקנות הפטור, והם מהווים מקור הכנסה שלא נלקח בחשבון
 16 בהשוואת ההון. תוספת הכנסה זו מבטלת כל הפרש הון לו טוען המשיב (סעי' 13 לסיכומי
 17 המיערים).
 18
 19 עוד טוען ייני כי המשיב ייחס להכנסותיו מימון נסיעת בנו לחו"ל ולימודיו שם בסך 100,000
 20 ₪, שעה שמדובר בנסיעות לחו"ל לצורכי עסקי החברה (סעי' 25.11 לסיכומים).
 21 לא נזקפו לזכותו הפרשי הצמדה וריבית כנכס בהצהרת ההון השניה (סעי' 25.14 לסיכומים).
 22 כמו-כן לא נלקח בחשבון כהסבר הכנסות מפדיון תוכניות חסכון, קופות גמל וקרנות
 23 השתלמות בסך של 130,000 ₪ + מתנות מקרובים בסך של 7,000 ₪ (סעי' 25.16 לסיכומים).
 24
 25 לגבי גובה הוצאות המחיה לו טוען המשיב, טוען המערער כי לא הוסבר על בסיס מה נקבעו
 26 הוצאות אלה ובכך חטא המשיב לחובת ההצדקה של השומה. יתרה מזאת, גם לגופו של
 27 עניין טבלאות הוצאות המחיה הסטנדרטיות המפורסמות על ידי נציבות מס הכנסה מורות
 28 על הוצאות מחיה רלוונטיות של 310,000 ₪ בלבד כשהמשיב לא הסביר מדוע בחר לחרוג
 29 מטבלאות אלה.
 30



בית המשפט המחוזי בחיפה

20 יולי 2011

ע"מ 237/00 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 238/00 ייני דוד נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 317/02 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 318/02 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 420/03 חברת ייני דוד בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 421/03 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 534/04 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 535/04 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

1 יש לקבל באופן חלקי את עמדת המערער.
 2
 3 **שימושים בתקופת השוואה:**
 4 43. המשיב התייחס לנושא השימושים בשני ראשים עיקריים: הוצאות מחיה ומימון הוצאות
 5 לימודים בתקופת השוואה:
 6 **43.1 הוצאות מחיה בתקופת השוואה:**
 7 המשיב קבע למערער הוצאות מחיה בתקופת השוואה בסך 461,886 ₪, שעה שקבע לו
 8 הוצאות מחיה בעמ"מ 238/00 בסך 420,000 ₪.
 9 בכל מקרה לטענת המערער לא פירט המשיב כיצד קבע את הוצאות המחיה ומדוע אלו
 10 בשיעור כה גבוה, ולא נתן דעתו כי החל משנת 1996 מדובר בהוצאות מחיה של ייני ואשתו
 11 בלבד, משילדיו חדלו מלהתגורר בביתו.
 12
 13 אכן, לא נמצא הסבר המצדיק הגדלת הוצאות המחיה, בכלל, ובנוגע לשנות המס 1996
 14 ואילך, בפרט.
 15 לפיכך יועמדו הוצאות המחיה לשנים 1994-1995 על 420,000 ש"ח, והחל משנת 1996
 16 יופחתו לסכום של 380,000 ₪.
 17
 18 **43.2 מימון הוצאות לימודי הבנים:**
 19 המשיב טען כי הוצאות של 100,000 ₪ הן לצורך לימודי שני בניו של ייני. נתון זה לטענת
 20 המערער לא הוכח. יתרה מזאת לטענתו הבנים מימנו את לימודיהם בעצמם (סעי' 25.21
 21 לסיכומים).
 22
 23 למעשה מעדותו של המפקח חנ"ר מטעם המשיב עולה כי תוספת שימושים להצהרת ההון
 24 הקשורה במימון הוצאות לימודי הבנים אינה נסמכת על ראיות שנמצאו אלא על הנחה
 25 שהניח המשיב. בהתאם לאותה הנחה, הניח המשיב כי ייני מימן לימודי כל אחד משני
 26 הבנים התאומים במשך 5 שנים, סך של 10,000 ₪ לשנה לכל אחד. כך הגיע לסכום של
 27 100,000 ₪. ואולם, כפי שהוער מדובר בהנחה בלבד של המשיב שאינה מגובה בראיות. לא
 28 ניתן כל הסבר מדוע נלקחו בחשבון 5 שנות לימודים ולא 3 שנים, כפי שנהוג בלימודי תואר
 29 ראשון. עוד בעניין זה לא השיב המשיב מדוע לא יקבל הגירסה כי הבנים מימנו לימודיהם
 30 בעצמם (עדות חנ"ר בעמ"מ 120 לפרוט').



בית המשפט המחוזי בחיפה

20 יולי 2011

ע"מ 237/00 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 238/00 ייני דוד נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 317/02 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 318/02 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 420/03 חברת ייני דוד בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 421/03 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 534/04 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 535/04 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

1 עוד לא הבהיר המשיב מדוע טבלת הוצאות המחיה בה עשה שימוש כדי להעריך את הוצאות
 2 המחיה של ייני ואשתו, לא לוקחת בחשבון גם מימון הוצאות לימודי הילדים (נעות חגיר
 3 בעמ' 121 לפרוט').
 4 לאור האמור אין לקבל הנחת המשיב שאינה מגובה בראיות ואין לפיכך להוסיף נושא מימון
 5 הוצאות לימודי הבנים לשימושים בתקופת השוואה.
 6

מקורות בתקופת השוואה:

7
 8 44. במסגרת מתן הסברים להפרכי ההון בתקופת השוואה, הצביע ייני על מספר מקורות,
 9 אשר היה בהם להסביר את הפרש ההון הנטען על ידי המשיב, ולמרות האמור, לטענתו, לא
 10 נלקחו אלה בחשבון, ואשר בגינם נוצרה לו הפרש הון בלתי מוסבר. המקורות הם: פדיון
 11 תוכניות חסכון וקופות גמל, מתנות מקרובים וזקיפת הפרשי הצמדה בגובה האינפלציה בכל
 12 אחת משנות השוואה.
 13

44.1 מקורות הכנסה בסך 700,000 ש"ח:

14 בנוגע למקורות ההכנסה להם טוען ייני בסך 700,000 ש"ח, יש לקבל טענת המשיב - בהעדר
 15 ראיה סותרת - כי לפי בדיקתו, התקבל הסכום עוד בשנת 1992, וכי הסכום נכלל בהצהרת
 16 ההון של ייני נכון ליום 31/12/93 (נספח כג). מכאן שקמה חזקה (שכאמור לא נסתרה), כי
 17 אלו נכללו במסגרת הנכסים בהצהרת ההון הראשונה (31/12/93) - ומשכך אין הם יכולים
 18 להוות הסבר לגידול ההון בתקופת השוואה בתיקים אלה.
 19
 20

44.2 זקיפת הפרשי הצמדה בגובה האינפלציה בכל שנה משנות המס כהסבר להפרכי ההון:

21 החברה זקפה לזכות ייני הפרשי הצמדה לפי הפירוט הבא:
 22 1994 - 220,000 ש"ח; 1995 - 200,000 ש"ח; 1996 - 87,000 ש"ח; 1997 - 58,430 ש"ח; (סעי' 51
 23 לתצהיר ייני).
 24 יש לראות הפרשי הצמדה אלה כהכנסה פטורה ממס בכפוף לתקרה הקבועה בתקנות
 25 הפטור.
 26 ועוד, ככל שבמסגרת ההכרעה בתיק יאושרו סכומים שהועמדו לטובת החברה כהלוואת בעלים,
 27 אין מניעה כי יזקפו לטובת המערער הפרשי הצמדה באופן שאלו יהיו הסבר כמקורות בתקופת
 28 השוואה.
 29
 30



בית המשפט המחוזי בחיפה

20 יולי 2011

ע"מ 237/00 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 238/00 ייני דוד נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 317/02 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 318/02 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 420/03 חברת ייני דוד בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 421/03 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 534/04 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 535/04 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

- 44.3 **פדיון תוכניות חסכון וקופות גמל:**
- 1 בנוגע לקופות גמל טוען ייני כי אלה לא דווחו במסגרת הצהרת ההון של שנת 31/12/93 –
 2 בהצהרת הון זו הוזכרה קופת גמל אחת בלבד בסך 50,000 ₪ - גם זאת ללא ציון שמה.
 3
 4 גם בנושא זה יש לקבל את טענות המשיב, לפיה טענות בדבר מספר רב יותר של תוכניות
 5 חסכון לא הועלו בשלבי ההשגה, הסכומים הנטענים אף אינם מכסים את הפרשי ההון,
 6 ובעיקר מפני שבכל מקרה רק מרכיב הרווח הנצבר על הקרן, דהיינו ריבית והצמדה יכולים
 7 להוות הסבר להפרש ההון, ולא הסכומים שנפדו מהקופה (סעי' 61 לסיכומי המשיב), ואולם
 8 כול זאת אם לא יוכח אחרת.
 9 מדפי החשבון שצורפו כנספח י"ב לתצהירו של ייני, עולה כי על-פי דף 2/96 (מיום 21/3/96)
 10 אכן נפדו לחשבונו של ייני 2 קופות גמל (עצמה – 36,147.32 ₪; רימון – 33,678.80 ₪) בסך
 11 כולל של 69,826.12 ₪. כן ניתן לגברת אמירה ייני, אשת המערער, מענק השתלמות בסך
 12 7,851.61 ₪ מקרן השתלמות למורים וגנות.
 13 הסכום הכולל עומד על **77,677.73 ש"ח** ובמעגול סכום של **77,678 ש"ח**. **סכום זה יכול לשמש**
 14 **הסבר להפרש ההון הנטען.**
 15 יחד עם זאת, לגבי סכום של 24,000 ₪ שנטען כי הוא פדיון של תוכנית חסכון, לא ברור
 16 מתוך המסמך שצורף מהותה של ההפקדה ולפיכך לא ניתן לראות בה הסבר.
 17
 18
 19 44.4 **מתנות מחו"ל:**
- 20 לגבי המתנה מקרובים בחו"ל, מתוך המסמך שצורף הנוגע להעברת מט"ח, לא ברורה
 21 מהותה של ההעברה של 6,178 ₪ ומי הגוף המעביר. באופן זה לא ניתן אף לקבוע אם
 22 הסכום הועבר לייני ואשתו כאנשים פרטיים או בהקשר לחברה שבבעלותו, בייחוד שעה
 23 שלפי הראיות שהובאו בתיק לא הקפיד ייני על הפרדה בין התנהלותו העסקית הפרטית ובין
 24 התנהלותו העסקית של החברה. בנסיבות אלה לא ניתן לקבל את הסכום כהסבר להפרשי
 25 ההון.
 26 ככלל, באשר למחלוקת הכרוכה בהפרשי הון, יש להעיר כי מוטל הנטל על הנישום, שבידו
 27 כלל הנתונים על הכנסותיו בתקופת ההשוואה, אשר בידו ליתן תשובות אשר יש בהן כדי
 28 לצמצם את המחלוקת לעצם קיומו של הפרש; נכון הדבר בפרט שעה שטוען הנישום לקבלת
 29 מתנות מקרובים, אשר לגביהן יש לדרוש ממנו ליתן פירוט עובדתי מלא, לרבות הבאת
 30



בית המשפט המחוזי בחיפה

20 יולי 2011

ע"מ 237/00 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 238/00 ייני דוד נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 317/02 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 318/02 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 420/03 חברת ייני דוד בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 421/03 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 534/04 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 535/04 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

1 ראיות ממשיות שיש בהן כדי לבסס גירסתו (ראה להשוואה עמ"ה (מחוזי- חי) 455/03
 2 **אגבירה נ' פקיד שומה חדרה**. ניתן ביום 8/8/07). במקרה זה מעבר לטענה בעלמא בדבר
 3 קבלת מתנה מקרוב בגרמניה, לא ניתן כל הסבר ולא הובאה כל ראיה לנסיבות מתן המתנה,
 4 מיהות הנותן, מועדה או כל ראיה אחרת שיש בה כדי לבסס נתינתה, וזאת למעט דף חשבון
 5 המעיד על כניסה של מט"ח לחשבון הבנק של הנישום.
 6 **בנסיבות אלה אין לקבל הטענה כהסבר.**

7

8 **מקורות נוספים בשנים 1994-1998-1996 (עמ"ה 318/02):**

9 45. לטענת המשיב, ייני מנהל פעילות בעלת אופי מסחרי בתחום הנדל"ן כאמור בסעי' 112)
 10 לפקודה. בהתאם לכך לטענת המשיב יש לראות בהכנסה ממנה כהכנסתו האישית ואף
 11 מספר עסקאות נדל"ן שבוצעו כביכול על-ידי בני משפחתו של ייני, יש לייחס לייני עצמו
 12 וההכנסה מהן היא הכנסה חייבת במס אצלו.
 13
 14 לשנת 1998 הוסיף המשיב לייני הכנסות של 3,160,000 ₪ ממכירת 3 דירות של בני משפחתו
 15 של ייני בפרוייקט **דרך הים**; וכן 700,000 ₪ מדירה **ברח' התשבי** בחיפה.
 16 כמו-כן הוסיף המשיב להכנסה החייבת של ייני 3 התחייבויות לגביהן טוען המשיב כי ייני
 17 לא מתכוון לפרוע את **התחייבויותיו**: התחייבות של 750,000 ₪ לשנפ אקוויטי; 1,400,000
 18 לאלו ארן; ו-700,000 ₪ לבנו ירון ייני.

19

20 **תקבולי מכירת הדירות ברח' דרך הים:**

21 46. במסגרת עמה 318/02 ייחס המשיב כאמור לייני הכנסות ממכירת 5 דירות בפרוייקט ברח'
 22 דרך הים, בסך כולל של 3,160,000 ₪; לחילופין, ייחס המשיב מכירת הדירות למערערת
 23 כהכנסה במסגרת פעילותה העסקית בתחום הנדל"ן (ראה להלן דיון בשומה בעמ"ה
 24 317/02).

25

26 טענתו העקרונית של ייני כי היא את מכירת הדירות יש לייחס לבני משפחת ייני כפרטים
 27 (ייני וילדיו) ולהכיר לפיכך בסכומים אלה שהועברו לחברה כהעמדת הלוואת בעלים על-ידי
 28 ייני למערערת.
 29



בית המשפט המחוזי בחיפה

20 יולי 2011

ע"מ 237/00 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 238/00 ייני דוד נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 317/02 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 318/02 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 420/03 חברת ייני דוד בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 421/03 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 534/04 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 535/04 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

47. עקרונית יכולה להתקבל טענת נישום, כי העובדה שהחברה שבבעלותו עוסקת בתחום
 1 הנדלי"ן והוא שכיר בה, אינה צריכה לפגוע בכשרותו הפרטית או בכשרותם הפרטית של בני
 2 משפחתו לבצע עסקאות נדלי"ן (סעי' 22.2 לסיכומים). ואולם, הבחינה בסופו של דבר היא
 3 תוצאה של תשתית ראייתית.
 4 יש אפוא לבחון את הראיות שהוצגו.
 5
 6
 48. ביום 19/7/93 רכש ייני מקרקעין ברח' דרך הים 195 בחיפה מאת כונסי הנכסים של הקרקע,
 7 עו"ד מיכאל מאירסון ועו"ד יוסף אורון. בני משפחת ייני (המערער, כלתו ארנה ייני, בניו
 8 יובל ייני וניר ייני, ובתו וחתנו סיגל ואייל ווסר) התמודדו במכרז קבוצה יחד עם **שוכל**
 9 **הנדסה** ובנין (1988) בע"מ (להלן: **שוכל הנדסה**) – חלקה של משפחת ייני 40% ושל שובל
 10 הנדסה 60% (להלן: **עסקת דרך הים**).
 11
 12 בהתאם לתצהירו של מר משה מילר, אחד השותפים ב**שוכל הנדסה**, עו"ד ברינט שטיפל
 13 בענייניה של שובל הנדסה, הציע למילר את רכישת הקרקע ואף חיבר אותו לשותפות עם
 14 ייני. לאחר עיון בתנאי המכרז, הציע ייני לשתף את ילדיו בהשתתפות במכרז (תצהיר מילר.
 15 מסומן ת/12). לאחר הזכייה במכרז דווחה עסקת הרכישה לבית המשפט המחוזי בחיפה
 16 ואושרה על-ידו ב-8/93 במסגרת פש"ר 685/87.
 17
 18 **שוכל הנדסה** התחייבה כלפי משפחת ייני לבנות לה 4 דירות תמורת \$295,000 (ניזכר כי
 19 משפחת ייני מנתה יותר מ-4 שותפים בעסקת דרך הים). תמורת הבניה שולמה במלואה
 20 במאי 1995 לשובל הנדסה (סעי' 22.19 לסיכומי המערערים).
 21
 22 למרות שהוסכם כי **שוכל הנדסה** תמציא לבני משפחת ייני 4 ערבויות בנקאיות אוטונומית
 23 בסך \$90,000 כל אחת (סעי' 8א להסכם בין שובל הנדסה למשפחת ייני), ואף ניתנה חלופה
 24 ליתן ערבויות לפי חוק המכר (דירות) על סך של \$150,000 כל אחת (סעי' 8 ב' להסכם
 25 המצורף כנספח ב' לתצהיר מילר), בסופו של דבר לא ניתנה כל ערבות מאת **שוכל הנדסה**,
 26 מאחר שידעה כבר באותו שלב, כי היא מעוניינת לצאת מהפרויקט (סעי' 18 לתצהיר מילר)
 27 וזאת על-אף שמשפחת ייני עמדה בכל התחייבויותיה על-פי ההסכם. בסופו של דבר
 28 הסכימה משפחת ייני לכך ש**שנפ אקוויטי** תחליף את **שוכל הנדסה** ותכנס בנעליה.
 29



בית המשפט המחוזי בחיפה

20 יולי 2011

ע"מ 237/00 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 238/00 ייני דוד נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 317/02 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 318/02 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 420/03 חברת ייני דוד בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 421/03 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 534/04 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 535/04 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

- 1 **שובל הנדסה** לא המציאה איפוא את הערבויות המתאימות למשפחת ייני ויצאה מן
- 2 העסקה. ב-7/95 נעשה הסכם בין **שובל הנדסה** לשנפ אקוויטי לפיו מכרה שובל הנדסה את
- 3 כל זכויותיה והתחייבויותיה לשנפ אקוויטי, אשר נתנה בטוחות על סך 750,000 ₪.
- 4
- 5 הבניה נסתיימה לגירסת המערערים בשנת 1996. איכלוס המבנה היה בשנת 1997. טופס 4
- 6 התקבל ב- 11/97. במרבית הדירות התגלו, לטענת המערערים ליקויי בניה שדרשו תיקונים
- 7 במשך תקופה ארוכה (סעי' 21 לתצהיר ייני).
- 8
- 9 מס רכישה שולם על-ידי כל אחד מהרוכשים בנפרד ושומות מס שבח הוצאו לכל אחד
- 10 ממשפחת ייני באופן פרטי (סעי' 22.22 לסיכומים). בין הרוכשים למס שבח היו הסכמות
- 11 שהסתיימו בהכרה בדירות כדירות מגורים פרטיות (סעי' 25 לתצהיר ייני).
- 12
- 13 לטענת ייני מימון הבניה נעשה מכספים והלוואות אישיות של כל אחד מבני המשפחה (סעי'
- 14 22.25 לסיכומים). המערערת שילמה אמנם עבור משפחת ייני חלק מתשלומי המשכנתא
- 15 שלקחו. ואולם לטענתה, ככל שהחברה המערערת שילמה מספר תשלומי משכנתא עבור ייני,
- 16 הרי שמדובר במספר תשלומים מועט וזאת כנגד חיוב כרטיס חו"ז של המערער בספרי
- 17 החברה, שהרי המערערת חבה כספים לייני.
- 18 עוד טוענים המערערים כי האב ייני סייע לילדיו בעסקת הנדל"ן הזו, אך זאת במישור
- 19 הפרטי כאבי המשפחה.
- 20
- 21 חלק מבני המשפחה אף התגורר בדירה שרכש – כך למשל יובל ייני גר בדירה עד לאחר
- 22 נישואיו ב- 8/98 עת רכש דירה אחרת בת"א. ניר ייני התגורר בדירה עד למכירתה.
- 23
- 24 לאור גודל שונה של הדירות והשקעה נדרשת שונה לצורך הבניה, יחדו הדירות בהסכם בין
- 25 בני המשפחה (נספח ח' בנימוקי הערעור במסגרת עמ"ה 318/02). ייחוד הדירות לא נעשה
- 26 בשנת 1993, בסמוך להסכם עם **שובל הנדסה**, מאחר שעובר לאותו מועד, טרם התקבל
- 27 היתר בניה ולא ניתן היה לדעת כמה דירות ניתן לבנות בפרוייקט (סעי' 22.34 לסיכומים).
- 28



בית המשפט המחוזי בחיפה

20 יולי 2011

ע"מ 237/00 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 238/00 ייני דוד נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 317/02 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 318/02 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 420/03 חברת ייני דוד בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 421/03 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 534/04 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 535/04 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

1 לעמדת המערער, בנוסף לטעונוים שהועלו, לאור פער הזמנים מיום הרכישה ועד ליום
 2 המכירה לא ניתן לראות במכירת הדירות עסק או עסקת אקראי בעלת אופן מסחרי (סעי'
 3 22.35 לסיכומים).

4

5 דירת ניר ייני נמכרה ב- 9/98; דירת יובל ייני נמכרה ב- 1/99; דירת ארנה ייני נמכרה ב-
 6 11/98; הזוג ווסר מכרו דירתם בשנת 2001; וייני עצמו מכר הדירה ב- 2/03.

7

8

טענות בעלי הדין בעסקת דרך הים:

9 49. לטענת המערערים, העסקה אינה עומדת במבחנים לבחינת הכנסה מעסק או מעסקת

10 אקראי – לגבי כל אחד מהמאפיינים: אופי הנכס – דירות ששימשו להשקעה לטווח ארוך;

11 מבחן התדירות – הדירה הראשונה נמכרה לאחר 5 שנים ואחרונה לאחר 10 שנים – ועוד,

12 ילדיו של ייני ביצעו עסקה אחת בודדה בנכס שרשום על שמם בטאבו; נעשה שימוש בחלק

13 מהדירות למגורים; אופן המימון – באמצעות משכנתאות מצביעה על אופי השקעתי לטווח

14 ארוך ובכלל זה אופי הנסיבות האופפות את העסקה.

15

16 עוד טוען המערער כי המשיב לא רשאי למסות את מכירת הדירות שעה שהנושא הוכרע כבר

17 על-ידי רשות מיסוי מקרקעין (סעי' 23 לסיכומים) ומשכך חל על המשיב השתק ומניעות.

18 יוצא איפוא כי עמדת המשיב עומדת בסתירה לרשויות מס שבח וכן בסתירה לעמדת רשות

19 מע"מ, אשר הוציאה שומה למערערת כעסקה שבוצעה על-ידי המערערת (על כך הוגש ערעור

20 במסגרת ע"ש 685/01 ועליו הוגש ערעור במסגרת ע"א 1726/04).

21 כיום שעה שהמשיב מבקש לסטות מקביעות מס שבח מוטל עליו לטענת המערער נטל כבד

22 מאוד (סעי' 23.7 לסיכומים). לעניין זה מפנה המשיב לע"א 9412/03 עמי חזן נ' פקיד שומה

23 נתניה, פ"ד נט(5) 538.

24

25 יתרה מזאת, גם אם לא מתקבלות טענות המערער, הרי שהסכום בו מיסה המשיב את

26 הדירות אינו תואם להצהרת משפחת ייני בעת מכירת הדירות וכן כי לא יכול המשיב למסות

27 בשנות המס שבערער, מכירה עתידית של הדירות (דירת ווסר שנמכרה בשנת 2001 ודירת

28 ייני שנמכרה בשנת 2003) (סעי' 22.37 לסיכומים), אלא למסות כל דירה בשנה בה נמכרה.

29

30



בית המשפט המחוזי בחיפה

20 יולי 2011

ע"מ 237/00 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 238/00 ייני דוד נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 317/02 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 318/02 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 420/03 חברת ייני דוד בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 421/03 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 534/04 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 535/04 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

50. המשיב טוען כאמור, כי מדובר בפעילות עסקית של המערערת.
 המשיב ראה בעסקה כעסקה של המערערת וייחס את מכירת הדירות ו/או שוויין גם אם
 טרם נמכרו בשנות המס שבערעור כהכנסה של החברה.
 מסקנתו האמורה מבקש המשיב לבסס על ראיות נסיבתיות:
 מספר הדירות שאמורה הייתה **שובל הנדסה** לבנות עבור משפחת ייני עמד על 4 בעוד
 שמספר בני המשפחה השותפים בעסקת דרך הים היה גדול מזה, כך שלא הייתה למעשה
 דירה לכל אחד מהשותפים בקבוצה;
 למרות ששוכם על מתן ערבות גם לפי חוק המכר באופן נפרד לכול רוכש, ניתנה בסופו של
 דבר ערבות על ידי **שנפ אוויטי**, וזו נתנה בטוחות על סך 750,000 ש"ח;
 ועוד, על-פי ממצאי המשיב, ההתכתבות מול שובל הנדסה נעשתה על ידי החברה ובנייר
 המכתבים שלה ובכך נוצר מצג ולפיו החברה היא צד לעסקה; החברה מימנה את רוב
 הסכומים שנדרשו לצורך רכישת הקרקע – משכנתאות שנלקחו על-ידי משפחת ייני הוחזרו
 תוך 5 שנים לבנק על-ידי החברה; ההסכם בין משפחת ייני לשובל הנדסה חסר התייחסות
 ספציפית מי מבני המשפחה יקבל דירה מסויימת, הגם שיש הבדל בין גודל הדירות ושוויין –
 יש בכך לטענת המשיב כדי להעיד כי בני משפחת ייני היו אדישים לעסקה, כי ממילא
 הדירות לא נועדו להם למגורים; התמורה שהתקבלה ממכירת הדירות הועברה על-ידי ילדיו
 של ייני לחברה באמצעות ייני ונרשמה כ**הלוואת בעלים** במאזני החברה לשנים 1998-1999
 (סעי' 51 לסיכומי המשיב).
 בהתבסס על עסקת דרך הים, ראה המשיב בייני כעוסק בתחום הנדל"ן, זאת לאור בקיאותו
 בענף, דרכי המימון של הפרוייקט, עסקאות קודמות שנעשו על ידו, רכישת קרקע במסגרת
 משותפת עם חברת בניה, ומכירת מרבית הדירות בסמוך לסיום בנייתן.
 המשיב טוען עוד כי אין בהחלטת רשות מיסוי מקרקעין, כדי למנוע סיווג שונה של העסקה
 שבוצעה, במיוחד בהסתמך על הראיות שעמדו בפניו, ולא עמדו לנגד עיני רשות מיסו
 מקרקעין, ואין חובה כי מסקנות של רשות מיסוי מקרקעין תחייב את פקיד השומה (ע"א
 215/84 מנהל מע"מ נ' גאסר, פ"ד מ(2) 265, וכן חוק לתיקון דיני המיסים (חילופי ידיעות)
 בין רשויות המס), תשכ"ז-1967).



בית המשפט המחוזי בחיפה

20 יולי 2011

ע"מ 237/00 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 238/00 ייני דוד נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 317/02 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 318/02 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 420/03 חברת ייני דוד בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 421/03 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 534/04 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 535/04 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

1 טענת העיקרית של המשיב בעניין זה היא כי ממילא קיים בין הצדדים מעשה בית דין
 2 והשתק ביחס לעסקת דרך הים מכוח ע"ש 685/01 בה נקבע כי העסקה בוצעה על-ידי
 3 החברה כעוסק במהלך עסקיה.
 4 לפיכך אין מקום לקבל טענת המערערת כי מדובר בעסקה שהיא במישור הפרטי (סעי' 31 לתצהיר
 5 חנ"ר).
 6

דיון ומסקנות בעסקת דרך הים :

7
 8 51. שאלת סיווגה של עסקת דרך הים נדונה במסגרת ע"ש 685/01, שהיה אמנם מול רשות מס
 9 אחרת – מס ערך מוסף, ואולם הראיות, הממצאים והקביעות העובדתיות שם רלוונטיים גם
 10 בענייננו. ויוער, הגם שאין לכאורה זהות מלאה במיהות הצדדים, מקום בו מדובר במשיב
 11 שהוא רשות מס אחרת, הרי שקיימת בין המשיב בענייננו למשיב בע"ש 685/01 "קירבה
 12 משפטית", באופן שניתן להחיל על המקרה את הכלל של מעשה בית דין מכוח השתק
 13 פלוגתא (ע"א 735/07 צמרות חברה לבנין נ' בנק מזרחי טפחות. ניתן ביום 5/1/11), ואולם
 14 זאת בנוגע לשלוש דירות בלבד, שיוחסו לאורנה ייני, דירה שנמכרה ב- נובמבר 1998; דירה
 15 שיוחסה ליובל ייני ונמכרה בינואר 1999, ודירה נוספת שיוחסה לניר ייני ונמכרה בספטמבר
 16 1998, וככל שלא הוצגו בפניי ראיות אחרות שיש בהן כדי לשנות את המסקנות האמורות.
 17
 18 52. פסק הדין שניתן בתיק ע"ש 685/01 הוא פסק דין חלוט, לאחר שביום 19/12/05 חזרה בה
 19 המערערת מן הערעור שהוגש בבית המשפט העליון (ע"א 1726/04).
 20
 21 על פי הקביעות בתיק ע"ש 685/01 מבחינת **מהות עיסוקה** של המערערת - החברה עסקה
 22 לא רק במימון פרויקטים בנדל"ן אלא גם ביזום בניה, הגם שהבניה עצמה בוצעה על ידי
 23 אחר (ראה סעי' 11.19 לפסק הדין שם). בין היתר, הוזכר באותו פסק דין כתב תביעה
 24 שהגישה המערערת במסגרת תיק אזרחי 17285/95 בבית משפט השלום בחיפה מיום
 25 29/10/1995, שם הודיעה כי היא עוסקת ב"יזום פרויקטים בענף הבניה..." וכי היא פועלת
 26 כך באמצעות מר ייני, כמנהלה.
 27 על אמירות אלה לפיהן עוסקת היא בייזום פרויקטים בענף הבניה, חזרה המערערת בכתב
 28 תביעה מתוקן שהוגש ב-6/3/96, ואף פורט שם כי היא פועלת עם ליווי של משרד אדריכלות,
 29 כדי לאפשר תכנון מבנה על המגרש (יש עוד להפנות לפירוט הנוסף שהובא שם במסגרת
 30 אותו סעיף).



בית המשפט המחוזי בחיפה

20 יולי 2011

ע"מ 237/00 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 238/00 ייני דוד נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 317/02 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 318/02 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 420/03 חברת ייני דוד בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 421/03 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 534/04 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 535/04 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

- 1
 2 לפיכך נקבע שם ממצא לפיו המערערת בתקופה הרלוונטית עסקה לא רק במימון פרויקטים
 3 ונדל"ן בארץ ובחול"ל, אלא גם ביזום הפרויקטים שפורטו שם בארץ. ולכן, ככל שבוצע
 4 הפרויקט על ידי המערערת, הרי שזה נעשה במהלך עסקיה (ראה סעי' 11.1 של פסה"ד).
 5 **ממצא זה ישים גם לענייננו.**
 6
 7 עוד לעניין ייחוס "עסקת דרך היס" – סווגה העסקה כעסקה של המערערת, כעוסק (לצורך
 8 מע"מ) במהלך עסקיה ונקבע כי "עסקת דרך היס" "הולבשה" בלבוש של פעילות עסקית
 9 פרטית, הגם שבפועל לא הייתה כזו, וזאת במטרה להימנע מתשלום מס (סעי' 12 לפסה"ד).
 10
 11 הקביעות במסגרת ע"ש 685/01 התבססו בין היתר על הראיות שהוצגו בדבר **אופן מימון**
 12 עלויות הבניה, **מעורבותו המסיבית** של המערער בפרוייקט ומעורבות מועטה אם בכלל של
 13 שאר בני המשפחה, **העדר ייחוד דירות** למרות שניתן היה לעשות כן, **ומכירת הדירות ללא**
 14 **מגורים** בהן או מגורים לתקופה קצרה בלבד; כמו גם מהות עיסוקה של המערערת ביזום
 15 ומימון נדל"ן.
 16
 17 יש איפוא לקבוע שעסקת דרך היס היא עסקה של המערערת במסגרת עסקיה ולפיכך
 18 הכנסות ממכירת הדירה יש לייחס לחברה. **יש לתקן השומות שהוצאו לייני בהתאם.**
 19
 20 כנגזרת מקביעה זו יש לאשר החלטת המשיב שלא לראות בסכומים שהתקבלו אצל
 21 המערערת ממכירת הדירות בעסקת דרך היס, כהלוואת בעלים שמקורן בייני כאדם פרטי
 22 ולפיכך אין המערער זכאי להפרשי הצמדה בגין אותם סכומים בגובה העסקאות המיוחסות
 23 לעסקת דרך היס.
 24
 25 יחד עם זאת יש לקבל באופן חלקי את ערעור המערערים בעניין זה לגבי מספר הדירות שאת
 26 מכירתן יש לייחס למערערת בתקופה הרלוונטית לשומה.
 27 הרווח המחושב לחברה מהפרויקט לפי המשיב עמד על 3,160,227 ₪ בהתייחס להכנסות
 28 ממכירת 5 דירות. החישוב התבסס על דיווחים למס שבח לאחר מכירת חלק מהדירות. לגבי
 29 דירות שלא נמכרו החישוב נעשה לפי ממוצע שווי דירות דומות באותו בנין (סעי' 66 לתצהיר
 30 חנ"ר).



בית המשפט המחוזי בחיפה

20 יולי 2011

ע"מ 237/00 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 238/00 ייני דוד נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 317/02 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 318/02 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 420/03 חברת ייני דוד בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 421/03 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 534/04 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 535/04 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

1
 2 פסק הדין בע"מ 685/01 התייחס למכירת 3 דירות. אין חולק כי 2 הדירות הנוספות נמכרו
 3 בשנים 2001 ו-2003, שאינן במסגרת שנות המס שבערעור.
 4
 5 יש אפוא לקבל הטענה כי מקום בו טרם נמכרו חלק מהדירות שמיוחסות לחברה באמצעות
 6 מי ממשפחת ייני, הרי שטרם הגיע המועד לייחס הכנסה כלשהי ממכירתן ואין מקום
 7 לשום את החברה על-פי שוויון המשוער בשנות המס שבערעור.
 8 לעניין זה אישר המשיב עמדת המערערים (ראה חקירה נגדית של המפקח חנג'ר, מיום
 9 11/10/04 עמ' 93 ש' 13-19 עד עמ' 94 ש' 1).
 10 על המשיב להוסיף כאמור להכנסת המערערת מכירת הדירות בפרייקט שנמכרו בשנות
 11 המס שבערעור; ומשאלו נמכרו לצדדים שלישיים בלתי קשורים, ובהעדר ראייה אחרת
 12 שהובאה מטעם המשיב, הרי שאין מקום שלא לייחס למערערת את מחיר המכירה
 13 המוצהר.
 14 אשר על כן, יש לראות בעסקת דרך הים עסקה של המערערת. לייחס את שלוש הדירות שנמכרו
 15 להכנסות של המערערת ולא של המערער, כשמחיר המכירה המוצהר הוא המחיר הקובע. כמו כן,
 16 אין לכלול את שתי הדירות הנוספות שטרם נמכרו, בשנים הרלוונטיות.
 17
 18 **תקבולי מכירת הדירה ברח' תשבי:**
 19 55. המשיב ייחס לייני תקבולי מכירת דירה ברח' התשבי, השייכת באופן פורמלי לבן ירון.
 20 לטענתו, התמורה ממכירת הדירה הועברה כהלוואה למערער, הושקעה במערערת
 21 "כהלוואת בעלים" ולא הוחזרה. לפיכך ראה בה המשיב כרווח מעסק והוסיף אותה להכנסה
 22 החייבת של המערער לשנת 1998.
 23
 24 המשיב מבקש להצביע על דפוס פעולה חוזר בדומה לעסקת דרך הים - שם נמכרות הדירות
 25 כביכול על-ידי ילדיו של ייני בפטור ממס שבח, והתמורה מועברת לחברה בצורה של הלוואת
 26 בעלים (סעי' 72 לסיכומים). לטענת המשיב, גם במקרה של מכירת הדירה ברח' התשבי, עומד
 27 ייני מאחורי עסקת הקומביניציה והתמורה הועברה לחברה ונרשמה כהלוואת בעלים.
 28 המשיב מפנה לעובדה כי הדירה ברח' התשבי שועבדה לבל"ל כבטוחה לאשראי שקיבלה
 29 החברה, כשאין חולק כי מבחינה פורמאלית הדירה מוצגת כשייכת לבן ירון.



בית המשפט המחוזי בחיפה

20 יולי 2011

ע"מ 237/00 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 238/00 ייני דוד נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 317/02 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 318/02 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 420/03 חברת ייני דוד בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 421/03 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 534/04 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 535/04 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

- 1 עוד טוען המשיב כי מאחר שהעסקה טרם דווחה למס הכנסה, ממילא לא חלה לגביה
 2 תקופת התיישנות (סעי' 71 לסיכומים).
 3
- 4 56. לטענת ייני, הדירה ברח' התשבי נרכשה על-ידי הבן ירון (40%) כשהיה בן 21 בשותפות עם
 5 הוריו. לאחר מכן העבירו לו הוריו את חלקם בדירה במתנה. לאחר מכירת הדירה על-ידי
 6 הבן ירון, ומשנזקק המערער לכסף באותה עת, הלווה לו הבן ירון את הסכום שהתקבל
 7 ממכירת הדירה.
 8
- 9 ראשית טוען המערער כי המשיב לא יכול למסות את התקבול מחמת התיישנות, שעה
 10 שהעסקה נעשתה בשנת 1992 ואילו המשיב מבקש למסותה בשנת המס 1998, הכל בניגוד
 11 לסעי' 145(א)(2) הקובע התיישנות של 3 שנים בלבד (סעי' 22.7 לסיכומים), וכי ניסיונו של
 12 המשיב לייחס את ההכנסה לשנת 1998 הוא לכל הפחות תמוה ולמעשה שרירותי וחסר תום
 13 לב (סעי' 22.11 לסיכומים). מטרתו לטענת המערער להגדיל את הפרשי ההון של המערער.
 14 לגופו של עניין טוען המערער כי העסקה נעשתה על-ידי בנו ירון, כשהיה האחרון בן 30 ואין
 15 חולק לגבי כשרותו לבצע עסקאות במקרקעין.
 16
- 17 57. למרות שגם במכירת הדירה ברח' התשבי יש סממנים דומים לאלה שהיו בעסקת דרך היס,
 18 הגעתי למסקנה כי יש לקבל את טענת המערער.
 19
- 20 המגרש עליו נבנתה הדירה נרכש בשנת 1982 על-ידי ייני, אשתו ובנו ירון.
 21 בשנת 1987 העבירו ייני ואשתו את חלקם במגרש לבן ירון, במתנה על-פי גירסתם.
 22 ונראה לכאורה כי ייני יצא מן התמונה של עסקה זו, כך שבשנת 1990 ביצע הבן ירון עסקת
 23 קומבינציה עם חברת יוטבין מהנדסים במסגרתה קיבל דירת מגורים אחת.
 24 העסקה דווחה למס שבח ושולם המס בגינה על-ידי ירון ייני (סעי' 7 לתצהיר ייני. מסומן
 25 ת/4). אותה מעורבות במימון, בהתנהלות הכספית של המערער וייני שהייתה בעסקת דרך
 26 היס, לא קיבלה ביטוי במכירת דירת התשבי.
 27 ביום 3/2/92 נמכרה הדירה בתמורה של 722,000 ₪ והייתה פטורה ממס שבח. למרות
 28 שמכירת הדירה נעשתה בתוך זמן קצר מאז בנייתה, אין בעובדה זו לכשעצמה לשנות
 29 המסקנה האמורה.
 30



בית המשפט המחוזי בחיפה

20 יולי 2011

ע"מ 237/00 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 238/00 ייני דוד נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 317/02 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 318/02 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 420/03 חברת ייני דוד בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 421/03 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 534/04 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 535/04 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

- 1 בנסיבות אלה - ככול שמדובר במידת הראייה הדרושה בהליך אזרחי - ישנם סממנים
 2 מספיקים כי אכן מדובר בעסקה פרטית של הבן ירון.
 3
 4 ועוד, מעבר לטענה הכללית של המשיב כי עסקת הקומבינציה לגבי הדירה ברח' התשבי
 5 נעשתה על-ידי ייני ולא על-ידי הבן ירון, והטענה כי מדובר בדפוס פעולה של ייני לזכות
 6 בפטור ממס שבח, לא הביא המשיב כל ראיה שיש בה כדי לערער את גרסת המערער לגבי
 7 מהות העסקה ומיחות הצדדים לה.
 8
 9 בנסיבות אלה יש לקבל את הערעור ואין לפיכך לראות בהכנסות ממכירת הדירה כהכנסתו החייבת
 10 של ייני, וזאת גם אם בסופו של דבר הועברו ההכנסות לייני מאת הבן ירון כהלואה והוא העבירן
 11 כהלואה בעלים לחברה.
 12
 13 בהתאמה, יש להכיר בהתחייבותו של ייני לבן ירון בתקופת השוואה, ואין מניעה גם להכיר
 14 בהתחייבות של החברה כלפי ייני בגין הלוואת הבעלים שהועמדה, שמקורה בהלוואת הבן ירון,
 15 לרבות הפרשי הצמדה וריבית על הסכום, ככל שעמדה לייני יתרת זכות בכרטיס חו"ז בחברה.
 16 לאור התוצאה אליה הגעתי על-פי מהות הנסיבות העובדתיות, אין צורך להידרש לטענות
 17 האחרות שהועלו על ידי המערער, לרבות טענת ההתיישנות.
 18
 19 **התחייבות לשנפ אקוויטי :**
 20 58. שנפ אקוויטי בנתה יחד עם משפחת ייני את הפרוייקט ברח' דרך היס. במקום ערבות
 21 שהייתה צריכה להינתן על-ידי שובל הנדסה שהעבירה זכויותיה בפרוייקט לשנפ אקוויטי,
 22 סוכם בין הצדדים על סך מזומן של 750,000 ₪ שישמשו כבטוחה עד להשלמת
 23 התחייבויותיה של שנפ (ראה סיכום בין הצדדים מיום 27/8/95. נספח ט' לתצהיר ייני).
 24 לטענת המערער, הסכום המוסכם של 750,000 ₪ ניתן למערער ב-2 צ'קים, שנמשכו לפקודת
 25 המערער: האחד ז"פ 15/9/95, השני ז"פ 30/9/95. הסכום נרשם לטובת ייני בכרטיס חו"ז
 26 (צילום הצ'קים מצורף לנספח ט' לתצהיר ייני).
 27
 28 על-פי הסיכום בין הצדדים, בתום הבניה היה אמור הסכום להיות מוחזר לשנפ אקוויטי
 29 בצירוף הריבית הנהוגה בבנק דיסקונט לישראל בע"מ.



בית המשפט המחוזי בחיפה

20 יולי 2011

ע"מ 237/00 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 238/00 ייני דוד נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 317/02 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 318/02 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 420/03 חברת ייני דוד בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 421/03 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 534/04 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 535/04 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

- 1 על-פי גירסת המערערים, עם השלמת הבניה ותיקון ליקויי הבניה בשנת 1998, הוחזר מלוא
 2 הסכום על-ידי ייני לשנפ אקוויטי, אלא שהסכום הוחזר לטענתם בשיעורו הנומינלי מאחר
 3 וקוּוּזוּ ממנו הליקויים והעיכובים בבניה – בגובה הריבית שהייתה אמורה להשתלם.
 4 על-פי גירסה זו מאחר שהכספים הוחזרו בשנת 1998, התחייבות זו הייתה רלוונטית נכון
 5 לתקופת השוואת ההון.
 6
 7 59. לטענת המשיב, חברת שנפ אקוויטי היא שותף עסקי של ייני, שעה שבנו של ייני משמש בה
 8 סמנכ"ל כספים. לא הוכח כי הוחזר מלוא הסכום לשנפ אקוויטי וממילא לא הוכח כי ליקויי
 9 הבניה שנטען כי קוּוּזוּ מהסכום שהוחזר, אכן היו בגובה הקיזוז – במובן זה אם אכן ביקש
 10 ייני לקזז סכומים בגין ליקויי הבניה, החזרת הפיקדון במלואו מפריכה וסותרת את הגירסה
 11 (סעי' 66 לסיכומי המשיב).
 12 כמו כן חולק המשיב אם אכן מדובר בערבות, ומדוע זו ניתנה בדרך של פיקדון כספי. לטענת
 13 המשיב יש בכך כדי להעיד על התחשבות מסוימת בין חברת שנפ אקוויטי למערערת, וכי
 14 הסכום לא ניתן בגין 'ערבות'.
 15
 16 60. מכלל הראיות שהובאו ומעבר להעדר הפרדה בין חיובים אישיים של המערער לעומת חיובי
 17 המערערת, תמיחות המשיב, לא זכו לתשובה סבירה.
 18 עסקת דרך הים הוכרה, כאמור, גם במסגרת פסק דין זה כעסקה של המערערת. לכן, את
 19 הערבות הייתה צריכה חברת שנפ אקוויטי לתת למערערת ולא לייני. מכאן, שגם אם היינו
 20 מקבלים הטענה בדבר התחייבות להחזר החוב לשנפ אקוויטי, הרי שמדובר היה בחוב של
 21 החברה ולא של ייני עצמו.
 22 לא הובהר מדוע הערבות ניתנה בדרך של פיקדון כספי, ומעבר לכך, לא הוכח שהסכום
 23 שניתן בצ'קים מאת חברת שנפ אקוויטי אכן הופקד בחשבונה של החברה ועוד לא הוכח על-
 24 ידי ייני כי הסכום הוחזר בסופו של דבר – בין אם על ידו ובין אם על-ידי החברה.
 25 זאת ועוד, גם אם מדובר היה בחוב כלפי שנפ אקוויטי משלא הובאו ראיות כי זה הוחזר,
 26 הרי שניתן לראות בו חוב שנמחל. מעבר לאמור אין לשלול גרסת המשיב כי יש בסכום
 27 האמור ובדרך התשלום להעיד על התחשבות מסוימת בין חברת שנפ אקוויטי למערערת,
 28 שלא בגין 'ערבות'.
 29 **בנסיבות אלה לא ניתן להכיר בסכום כחוב שריר וקיים בתקופת ההשוואה וממילא אין מקום**
 30 **לייחסו כהתחייבות של ייני עצמו בתקופת ההשוואה.**



בית המשפט המחוזי בחיפה

20 יולי 2011

ע"מ 237/00 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 238/00 ייני דוד נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 317/02 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 318/02 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 420/03 חברת ייני דוד בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 421/03 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 534/04 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 535/04 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

1

2

התחייבות לאלי ארן:

3 61. המשיב לא הכיר בהתחייבות עליה הצהיר המערער כלפי אלי ארן. לטענת המשיב, אין
 4 הוכחה של המערער ביחס לחוב לאלי ארן, מהותו ונסיבותיו: לא הובאו תגובות בנקאיות
 5 המוכיחות העברת הכספים בגין ההלוואה ולא הוצג הסכם הלוואה וכד' (סעי' 69 לסיכומי
 6 המשיב). עוד מציין המשיב כי אלי ארן הוא בעל מניות בחברת ג'ניסיס, בה משמש בנו של
 7 ייני בתפקיד ניהולי בכיר.

8

9 62. לטענת המערער, באוקטובר 1997 רכש מאת אלי ארן מניות של חברת "אספייד", שלימים
 10 הפכה לחברת "שי-בר". לצורך רכישת המניות נטל הלוואה מאותו אלי ארן סך של
 11 1,700,000 ₪. ייני הקטין את חובו לאלי ארן על-ידי המחאת זכותו לקבל מאת מר שנפ
 12 300,000 ₪, כך שיתרת החוב של ייני לאלי ארן עמדה על 1,400,000 ₪ (לפי ערך שקלי נכון
 13 ליום 15/10/97 או ערך דולרי מקביל, על-פי הגבוה).

14

15 בנוגע להחזר החוב טענת המערער הייתה, שההלוואה הוחזרה לאלי ארן באמצעות אורי
 16 טליל, שתמורת החזר ההלוואה קנה מהמערער חלקים מפרוייקט צ'כיה.
 17 בהתאמה רשמה המערערת בכרטיס החו"ז של ייני, חוב של 1,400,000 ₪.
 18 המשיב כאמור, סירב להכיר בעצם החוב לאלי ארן ולפיכך לא ראה בכך התחייבות בתקופת
 19 ההשוואה.

20

21 63. יושם לב כי טענת המשיב היא לעניין עצם קיומה של ההלוואה, שעה שטענות המערער הן
 22 לעניין אופן החזרתה תחת הנחת קיומה. ואולם, התמיהות העולות מהגרסה העובדתית
 23 שהוצגה על-ידי המערערים, מחזקות את טענת המשיב שלא להכיר בחובו של ייני לאלי ארן
 24 בתקופת ההשוואה, וזאת גם אם מקבלים הטענה בדבר עצם קיומה של ההלוואה.

25

26 נושא ההלוואה המתייחס לשנת 1997 נזכר במכתבו של אלי ארן מיום 30/4/99 (מצורף
 27 נספח י' לתצהיר המערער). ואולם יוער כבר בשלב זה כי למעט האישור שהוצג שהוא אישור
 28 בדיעבד (מיום 30/4/99) שניתן על-ידי אלי ארן לקיומה של ההלוואה, שעה שההלוואה
 29 הנטענת היא מיום 7/10/97, לא הוצג כל מסמך שיצר את ההלוואה, לא הובא אישור בדבר
 30 היקפה, מהם תנאיה, וכיצד ומתי היה אמור ייני לפרוע אותה.



בית המשפט המחוזי בחיפה

20 יולי 2011

ע"מ 237/00 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 238/00 ייני דוד נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 317/02 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 318/02 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 420/03 חברת ייני דוד בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 421/03 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 534/04 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 535/04 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

- 1
- 2 ייני ביקש עוד לטעון שאורי טליל החזיר את ההלוואה לאלי ארן בשמו של ייני, באמצעות
- 3 קיזוז חוב אחר של אלי ארן כלפי אורי טליל במסגרת יחסים עסקיים שאינם קשורים
- 4 במערערים בענייננו (סעי' 76.4 לסיכומי התשובה) – החוב היה מכוח ערבות אישית של אלי
- 5 ארן להשקעה של אורי טליל (עמ' 66 לפרוט' בעמ' 534/04).
- 6 בהתאם לאותה גירסה, בתמורה מכרה המערערת לאורי טליל 12% מפרוייקט צ'כיה
- 7 ששוויים 1,400,000 ₪, כך שהתמורה שהיה אמור אורי טליל לשלם כביכול לא הועברה
- 8 למערערת אלא ישירות לאלי ארן, וגם זאת כאמור כנגד קיזוז חוב של אלי ארן לאורי טליל
- 9 (סעי' 11 לתצהיר ייני בתיק עמ"ה 534/04. מסומן ע/2). בנסיבות אלה, על-פי אותה גירסה
- 10 עובדתית, חייבה המערערת את כרטיס החו"ז של ייני בסך של 1,400,000 ₪ (נספח יא
- 11 לתצהיר ייני).
- 12
- 13 לטענת המערער הכספים הוחזרו בשנת 2000, לפיכך בעת השוואת ההון (ביום 31/12/97)
- 14 היתה ההתחייבות עדיין בתוקף.
- 15
- 16 המערערים מבקשים להסביר כי בין אלי ארן לאורי טליל היה חוב נפרד שאינו קשור בייני.
- 17 אורי טליל ביקש להשקיע במיזם כלשהו של מיזוג של חברת "גינסיס" עם חברת תקשורת
- 18 אמריקאית סך של \$300,000 ואלי ארן ערב באופן אישי לסכום זה. המיזוג לא יצא אל
- 19 הפועל ואורי טליל הפסיד את השקעתו באופן שלאחר כשלון העסקה נוצר חוב של אלי ארן
- 20 כלפי אורי טליל בגובה הערבות (\$300,000).
- 21 סכום זה קוזז כאמור לטענת המערערים מהחוב של ייני לאלי ארן.
- 22 לטענת ייני הוא הכניס את אורי טליל לעסקת המיזוג ולאחר שזו לא יצאה אל הפועל, חש
- 23 שלא בנוח ולכן הוסכם בין אורי טליל, המערער והמערערת כי החברה תעביר לאורי טליל
- 24 12% מזכויותיה בפרוייקט צ'כיה, ששוויים 1,400,000 ₪ ובכך יקבל אורי טליל את כספי
- 25 השקעתו במיזם המיזוג בחזרה – הוא סכום שהיה אלי ארן ערב כלפיו, זאת כנגד קיזוז
- 26 החוב של ייני לאלי ארן (סעי' 76.6 לסיכומי התשובה מטעם המערערים).
- 27 במקביל, מאחר שמדובר בהלוואה אישית של ייני לאלי ארן, שהוחזרה בסופו של דבר
- 28 באמצעות המערערת, נרשם הסכום בחובה בכרטיס החו"ז של ייני בחברה.
- 29
- 30 אין לקבל גירסת המערערים בעניין זה.



בית המשפט המחוזי בחיפה

20 יולי 2011

ע"מ 237/00 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 238/00 ייני דוד נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 317/02 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 318/02 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 420/03 חברת ייני דוד בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 421/03 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 534/04 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 535/04 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

- 1
- 2 64. מעבר לכך שלא הוכח עצם קיומה של הלוואה בסך 1,400,000 ₪ שניתנה לייני מאת אלי
- 3 ארן, למעט כאמור **מכתב מאוחר בשנתיים** למועד מתן הלוואה הנטענת, שלא מן הנמנע
- 4 שהוא בגדר "הסבר" לצורך ההליך המשפטי הנדון, אין סבירות בהסתעפות העסקית אותה
- 5 ביקשו המערערים להציג בהקשר ליחסים שבין ייני- המערערת - אלי ארן - אורי טליל, ולא
- 6 הוצגה גרסה סבירה מצטברת, התואמת את הנתונים המספריים הנטענים.
- 7
- 8 65. בחינת הגירסה העובדתית שהוצגה על-ידי המערערים, מעלה כי אלי ארן חב לאורי טליל סך
- 9 של \$300,000 מכוח ערבותו בעסקת המיזוג.
- 10 בהתאם לאותה גירסה חובו של ייני לאלי ארן עמד על כ- \$500,000 והועמד בשקלים על סך
- 11 של 1,400,000 ₪.
- 12 כבר בהשוואת הנתונים המספריים האמורים עולה כי אין הלימה בין גובה הלוואה
- 13 (\$500,000) לסכום הנטען שהוחזר באמצעות אורי טליל (\$300,000).
- 14 ועוד, לא הובהרה דיה הטענה כיצד באמצעות מכירת 12% ממניות פרוייקט צ'כיה תמורת
- 15 1,400,000 ₪, יקבל אורי טליל את כספי השקעתו במיזם המיזוג, ומה הרלוונטיות במערכת
- 16 שיקולים עסקית, לטענה בדבר חוסר הנעימות שחש ייני כלפי אורי טליל אותו הכניס
- 17 לגרסתו לעסקת המיזוג. בסופו של דבר מדובר היה בניסיון להשקעה עסקית, מלווה
- 18 בערבות, שלא צלח. סיכון כזה הוא חלק בלתי נפרד מכול עסקה.
- 19
- 20 כמו כן לא הובהר - בראיות סבירות, אפילו מצטברות, כיצד אורי טליל על-פי הגירסה
- 21 העובדתית, רוכש 12% ממניות פרוייקט צ'כיה תמורת 1,400,000 ₪ ומחזיר על-ידי כך את
- 22 השקעתו שירדה לטמיון במערכת היחסים מול אלי ארן.
- 23
- 24 כמו-כן לא ניתנה תשובה מדוע במסגרת היחסים בין ייני לאורי טליל, בהעברת 12% נוספים
- 25 בפרוייקט צ'כיה, מוזכרת גם מערכת הלוואות "הפנימית" בין המערערת לייני – הלוואות
- 26 הבעלים שניתנו לאורך השנים – כלומר לא נתקבלה כל תשובה מאורי טליל מדוע ההסכם
- 27 בינו לבין ייני, שאמור להיות בנושא העברת 12% מפרוייקט צ'כיה, מאשר בתוכו מערכות
- 28 יחסים כספיות אחרות של ייני עם גורמים אחרים (עמ' 31 לפרוט').
- 29



בית המשפט המחוזי בחיפה

20 יולי 2011

ע"מ 237/00 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 238/00 ייני דוד נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 317/02 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 318/02 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 420/03 חברת ייני דוד בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 421/03 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 534/04 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 535/04 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

- 1 יוער עוד בהקשר זה כי לא הובהר מעמדו של ייני לגבי פרוייקט צ'כיה למול מעמדה של
 2 המערערת באותו פרוייקט. אין חולק כי בעל המניות הפורמלי בחברה בצ'כיה הוא ייני
 3 עצמו. בנסיבות אלה לא עלתה גרסה ברורה מטעמו של ייני אם פרוייקט צ'כיה נעשה על-ידי
 4 ייני במישור האישי או שמא פרוייקט צ'כיה הוא עסקה של המערערת.
 5
 6 לכאורה עולה שאם אכן רכש אורי טליל 12% מהזכויות בפרוייקט צ'כיה – לאור אי
 7 הבהירות לגבי מעמדה של המערערת בנוגע לאותו פרוייקט – הרי שניתן לראות את רכישת
 8 12% מהזכויות בפרוייקט כאילו נרכשו מאת ייני ולא מאת החברה כפי שביקשו המערערים
 9 לטעון.
 10
 11 66. גם אילו הוכחה הגרסה האמורה, הרי שניתן היה לכול היותר להגיע לתוצאה לפיה החזר
 12 ההלוואה הנטענת על-ידי אורי טליל ישירות לאלי ארן נעשה **בשמו של ייני** ובתמורה מכר
 13 ייני עצמו 12% מזכויותיו בפרוייקט.
 14 במקרה כזה, החברה המערערת אינה קשורה בהעברות הכספיות שנעשו בין ייני-אורי טליל-
 15 אלי ארן ולפיכך, לא היה מקום לזכות את החברה בסכום המכירה ואין מקום להכיר בחיוב
 16 בגובה החזר ההלוואה בכרטיס החו"ז של ייני אצל המערערת.
 17
 18 יצוין כי גם האפשרות של המחאת חובו של ייני כלפי אלי ארן לידי המערערת נבחנה על
 19 ידנו, הגם שגירסה זו לא נטענה על-ידי המערערים.
 20 ניתן היה לטעון כי ייני המחא את החוב כלפי אלי ארן למערערת וזאת כנגד הקטנת יתרות
 21 הזכות שלו בכרטיס החו"ז אצל המערערת מכוח הלוואות הבעלים שהקצה למערערת.
 22 וכך, אורי טליל שרכש 12% מפרוייקט צ'כיה ושהעביר את הכספים ישירות לאלי ארן
 23 למעשה כיסה את החוב של המערערת לאחר שזה הומחה לה מייני.
 24 ואולם, לא ניתן לקבל גם גירסה זו, מאחר שאינה נתמכת בנתונים העולים בתיק.
 25
 26 המניות בחברה בצ'כיה מוחזקות על-ידי ייני באופן אישי ואינן קשורות בחברה ומשכך, רכש
 27 אורי טליל את המניות מאת ייני והעברת הכספים למערערת אינה יכולה להיות בהקשר
 28 לרכישת אותן מניות.
 29



בית המשפט המחוזי בחיפה

20 יולי 2011

ע"מ 237/00 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 238/00 ייני דוד נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 317/02 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 318/02 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 420/03 חברת ייני דוד בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 421/03 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 534/04 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 535/04 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

- 1 נוסיף עוד, שעל-פי הגירסה העובדתית של המערערים עצמם, יוצא כי הלוואה שניתנה בשנת
 2 1997 ועמדה אז על סך של 1,400,000 ₪ הוחזרה לכאורה בשנת 2000, באותו סכום נומינלי
 3 של 1,400,000 ₪ - הוא הסכום בו חוייב כרטיס החו"ז של ייני אצל המערערת.
 4 גירסה זו תמוהה. מעבר לעובדה כאמור, שלא הציג ייני כל מסמך שיש בו להעיד על עצם
 5 קבלת הלוואה, לא כל שכן מהם תנאי פרעונה, הרי שלא הובא כל הסבר כיצד הלוואה
 6 שניתנת במסגרת מערכת יחסים עסקית, לא נושאת כל ריבית, גם אם היא צמודה לשער
 7 הדולר.
 8
 9 יתרה מזאת, על-פי עדותו של אורי טליל (עמ' 30-31 לפרוט' בתיק עמ"ה 534/04), למעשה
 10 הסכום "שולם" עוד בשנת 1997 כשיש בכך לסתור טענת ייני שהלוואה נפרעה בשנת 2000,
 11 לאחר תקופת ההשוואה. כלומר, למרות ההסכם שנעשה כביכול, למעשה לא העביר בפועל
 12 כספים לאלי ארן, אלא מדובר בהסכם שעיגן בדיעבד העברת 12% מפרוייקט צ'יכה, תמורת
 13 הכספים שכבר הושקעו וירדו לטמיון בעסקת ג'ניסיס – טליל/ארן.
 14
 15 יוצא איפוא כי גם אם מכירים בקיומה של הלוואה, הרי שזו הוחזרה עוד בשנת 1997 בתוך
 16 תקופת ההשוואה ולא בשנת 2000 כפי שטען.
 17
 18 נביא הציטוט מעדותו של אורי טליל (עמ' 30 לפרוט' בעמ"ה 534/04):
 19 "ת: שילמתי 300,000 דולר שזה 1,400,000 יצא
 20 ש: זה היה מתי?
 21 ת: "97.
 22
 23 ועוד בהמשך העדות:
 24 "ת: מה השאלה שלך? אתה שואל אם שילמתי את זה בדצמבר 2000 או שילמתי את
 25 זה ב-97?
 26 ש: כן, אם שילמת את זה בדצמבר 2000.
 27 ת: לא, אמרתי לך שהכסף עבר קודם. הכסף הלך לעזאזל כבר קודם"
 28
 29 ובהמשך
 30 "ת: ההסכם נעשה יותר מאוחר כדי שה-12% האלה יהיו מעוגנים"



בית המשפט המחוזי בחיפה

20 יולי 2011

ע"מ 237/00 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 238/00 ייני דוד נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 317/02 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 318/02 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 420/03 חברת ייני דוד בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 421/03 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 534/04 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 535/04 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

- 1
 2 עולה אפוא מהעדויות כי ככל שאכן היה קיים חוב של ייני לאלוהי ארן, לכל היותר הוא הוחזר
 3 על-ידי אורי טליל באופן רעיוני באמצעות ויתור על חובו של אלי ארן כלפיו וזאת בהתייחס
 4 לחובו של אלי ארן משנת 1997, כך שבכל מקרה, לענייננו, אין הוא עוד בגדר התחייבות של
 5 ייני בתקופת השוואה.
 6
 7 לפיכך בכל מקרה יש לאשר מסקנת המשיב שלא להכיר בחוב קיים של ייני לאלוהי ארן
 8 בתקופת השוואה.
 9
 10 בנסיבות אלה, אין צורך עוד לדון בטענות הצדדים אם הייתה חייבת המערערת לדווח על
 11 מכירת החלק בפרוייקט צ'יכה, שעה שלפי טענת המשיב בגין מכירת 12% מהנכס בצ'יכה
 12 היה צריך ייני לדווח על הכנסה חייבת בחברה בסך של 1,400,000 ₪ בשנת 2000 לפי סעי' 89
 13 לפקודה (סעי' 68 לתצהיר חנג'ר). בעוד שלטענת המערערת בגין מימוש 12% מהשקעתה
 14 בחו"ל היא אינה חייבת בהוצאת חשבונות, משמדובר במכירת זכויות בחו"ל שאינה חייבת
 15 במע"מ (סעי' 76.7.1 לסיכומי התשובה). ובכל מקרה טוענת המערערת כי מדובר במישור של
 16 מס הכנסה ולפיכך אם היה הפסד, חייב המשיב להכיר בו (סעי' 76.7.2 לסיכומי התשובה).
 17
 18 **עמ"ה 317/02 – שומת המערערת לשנת המס 1996-1998:**
 19 68. בתיק זה ביקשה המערערת לבטל תוספות שהוסיף המשיב לשומת המערערת, בגין אי הכרת
 20 הוצאות מימון הלוואות בעלים, תוספת בשל אינפלציה בשל השקעות בחו"ל (עסקת צ'יכה)
 21 ותיאום הוצאות חברת בת - חברת צופית.
 22
 23 המשיב לא הכיר למערערת בהוצאות מימון הלוואות בעלים. לטענתו, כספי הלוואה נבעו
 24 מעסקת נדל"ן שבוצעה לכאורה על שם בנו של ייני – ירון, לגבי הדירה שנמכרה ברח'
 25 התשבי, אך למעשה מדובר בעסקה של המערערת עצמה.
 26 עוד הוסיף המשיב וקבע למערערת תוספת בשל אינפלציה להשקעות בצ'יכה (פרוייקט
 27 צ'יכה); וכמו כן, לא הכיר למערערת ניכוי הוצאות שכן עבודה שנדרש פעמיים; ולאור
 28 קביעותיו הקטין הפסדים אצל המערערת.
 29
 30 לטענת המערערת הוצאות המימון שנדרשו מותרות בניכוי.



בית המשפט המחוזי בחיפה

20 יולי 2011

ע"מ 237/00 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 238/00 ייני דוד נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 317/02 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 318/02 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 420/03 חברת ייני דוד בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 421/03 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 534/04 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 535/04 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

- 1
- 2 69. התוצאה אליה הגעתי בנוגע לעסקת מכירת הדירה ברחוב התשבי (סעיפים 55-57 כולל)
- 3 והתוצאה אליה הגעתי בנושא הנכס בצ'יכה (סעיפים 32-38) יש בהן כדי להשליך על
- 4 המחלוקת בערעור בתיק עמ"ה 317/02.
- 5
- 6 כאמור נתקבלה טענת המערערים כי בנוגע לדירה ברחוב התשבי מדובר בעסקה שבוצעה
- 7 על-ידי בנו של ייני, ירון. לפיכך אין מקום לייחס את ההכנסות מהעסקה לייני עצמו אלא
- 8 לבן ירון כמפורט בסעיף 57 לפסק הדין. משכך, שעה שהבן העמיד הלוואה לייני וייני
- 9 העמידה למערערת, אין מקום שלא לאשר הוצאות מימון של המערערת בגין ההלוואה.
- 10
- 11 לפיכך, ומעבר לקבלת הערעור לפיו יש להכיר בהתחייבותו של ייני לבן ירון בתקופת השוואה,
- 12 הרי שיש להכיר בהתחייבות של החברה כלפי ייני בגין הלוואת הבעלים שהועמדה, שמקורה
- 13 בהלוואת הבן ירון, לרבות הפרשי הצמדה וריבית על הסכום, ככל שעמדה לייני יתרת זכות
- 14 בכרטיס החו"ז בחברה.
- 15
- 16 70. המשיב הוסיף וקבע למערערת תוספת בשל אינפלציה להשקעות בצ'יכה (פרוייקט צ'יכה).
- 17 לטענת המערערת הוצאות המימון שנדרשו מותרות בניכוי, בהיות הנכס מלאי עסקי.
- 18
- 19 לאור התוצאה אליה הגעתי לפיה הנכס בצ'יכה הוא נכס הוני, הרי שדין הערעור בנוגע
- 20 להחלטת המשיב - החלת חוק התיאומים ותוספת בגין אינפלציה כהכנסה חייבת של
- 21 המערערת - להידחות. כמו כן יש לדחות את תביעת המערערת להתיר לה הוצאות מימון
- 22 שוטפות בגינה.
- 23
- 24 71. בנוגע להוצאות שכר עבודה-חב' צופית בע"מ, השתכנע למעשה המשיב, כי לא הייתה דרישה
- 25 של כפל ההוצאה הנ"ל.
- 26 בתחילה, לא התיר המשיב למערערת לנכות הוצאות שכר עבודה בסך של 43,795 ₪ ששולמו
- 27 על-ידי חברת צופית בע"מ, שהיא חברת בת של המערערת. סכום דומה נדרש בניכוי גם
- 28 בשנת המס 1996. בתחילה טען המשיב כי בכך דרשה המערערת ניכוי הוצאות שאינן שלה
- 29 ומשום כך לא הותרו הוצאות אלה בניכוי (סעי' 27 לתצהיר חנג'ר).
- 30



בית המשפט המחוזי בחיפה

20 יולי 2011

ע"מ 237/00 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 238/00 ייני דוד נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 317/02 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 318/02 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 420/03 חברת ייני דוד בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 421/03 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 534/04 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 535/04 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

- 1 המערער מודה בתצהירו כי שכר העבודה ששולם בשנת 1995 על-ידי חברת צופית בע"מ,
 2 אינו מעניינה של המערערת ואף מוסיף כי היה על המשיב לפנות לחברת צופית עצמה ולשום
 3 אותה (סעי' 83 לתצהיר ייני) לטענתו, מדובר בהוצאת שכר ששילמה חברת צופית בע"מ
 4 לאחד מעובדיה, ואשר לא נדרש בניכוי על-ידי המערערת (סעי' 84 לתצהיר ייני).
 5
 6 יחד עם זאת בסיכומיהם טוענים המערערים כי ההוצאה נדרשה בניכוי פעם אחת (סעי' 18.2
 7 לסיכומים). לטענת המערערת, רוח"ח של החברה זקף בשנת המס 95 את תשלום השכר
 8 בדוח הרווח והפסד של החברה וביצע תאום של ההוצאה זו בדוח ההתאמה למס הכנסה
 9 באותה שנה. ובדוח לשנת המס 1996 ביצע רוח"ח פעולה הפוכה, קרי הוסיף את הסכום
 10 להכנסת המערערת בדוח הרווח והפסד, לאחר שהגיע למסקנה כי לא היה מקום לזקוף את
 11 ההוצאות בשנה קודמת (סעי' 86 לתצהיר ייני. עדות רו"ח שטרן, מטעם המערערים בעמ' 18
 12 לפרוט').
 13
 14 72. למעשה הצדדים אינם חלוקים כי משאין מדובר בהוצאה שהוציאה המערערת, אלא מדובר
 15 בהוצאה של חברת צופית בע"מ, הרי שאין מקום לנכות את ההוצאה מהכנסתה של
 16 המערערת. עוד מסכימה המערערת כי הרישום של ההוצאה בספריה היה בטעות.
 17 בסופו של דבר, על-פי עדות של מר חנגיר, לאחר הוצאת הצווים והתצהירים הגיע אליו רואה
 18 חשבון של החברה והראה לו שההוצאה האמורה לא נדרשה ולכן הסכים המשיב לקבל את
 19 הערעור בנושא זה. בלשונו:
 20 "הגיע אלי הרו"ח והראה לי שלא נדרשה והניח את דעתי ואני יורד מהנקודה
 21 הזאת..." (עמ' 87 ש' 4-10 לפרוט' מיום 11/10/04)
 22
 23 אשר על כן, אני מורה על קבלת הערעור בנושא זה.
 24 לאור התוצאה אליה הגעתי, תתוקן השומה לשנים 1996-1998 בהתאם, לרבות תיאום הפסדים
 25 שדווחו ככל שיידרש, הכול כמפורט לעיל.
 26
 27 עמ"מ 420/03 – שומת המערערת לשנת 1999:
 28 73. המערערת ערערה בתיק זה על שומה שהוצאה לה בנוגע לעסקת דרך הים, ובאופן ספציפי
 29 לגבי ההכנסה ממכירת דירת הבן יובל, וכן ייחוס ההכנסה למערערת בגין התחייבות כביכול
 30 של המערערת למור אורי טליל, בה לא הכיר המשיב. דנו בנושאים במסגרת ערעור של מר ייני



בית המשפט המחוזי בחיפה

20 יולי 2011

ע"מ 237/00 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 238/00 ייני דוד נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 317/02 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 318/02 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 420/03 חברת ייני דוד בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 421/03 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 534/04 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 535/04 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

1 עצמו - עמ"ה 318/02, וכן התייחסנו לעדותו של מר אורי טליל במסגרת תיק עמ"ה 534/04
 2 (בנוגע לתיק האחרון תהא גם התייחסות בהמשך).
 3
 4 על-פי בדיקת המשיב בשנת 1999 יתרת הזכות של ייני אצל המערער על-פי כרטיס החו"ז 74
 5 בגין הלוואת בעלים הגיעה ל-4,411,000 ₪. הגידול לגבי שנת 1999 עצמה עמד על 2,661,000
 6 ₪ – כספים אלו הועברו לחברה משני מקורות ונרשמו כהלוואת בעלים לטובתו של ייני
 7 בכרטיס החו"ז בחברה.
 8 לטענת המשיב בהתחשב בכך שהכנסתו של ייני באותה שנה נבעה ממשכורת בלבד (120,000
 9 ₪) ושל אשתו בסך נוסף של 102,000 ₪, הרי שנדרש הסבר לגידול בהלוואת הבעלים.
 10
 11 לטענת המערער סך של 684,000 ₪ הועבר לחברה כהלוואת בעלים מהלוואה מאת הבן יובל
 12 ייני לאחר שמכר דירתו ברח' דרך הים. סך נוסף של 1,807,045 הועבר לחברה כהלוואת
 13 בעלים מהלוואה מאת מר אורי טליל, שותפו העסקי של ייני.
 14
 15 לעניין ההלוואה שמקורה בכספי הבן יובל טען המערער כי שומה המתייחסת לעסקת דרך
 16 הים הוכרעה כבר במסגרת קביעות רשויות מיסוי מקרקעין. יתר על כן, במסגרת השומה
 17 שהוצאה בעמ"ה 318/02 ייחס המשיב לייני עצמו את מכירת דירת הבן יובל בפרוייקט דרך
 18 הים ויש בכך לטענת המערער משום "דייג" של עילות, שאין להתירו.
 19 בכל מקרה, טענת ייני הייתה שבין אם מייחס המשיב את ההכנסה למערער או לבנו יובל,
 20 מדובר בהכנסה שלא הייתה של החברה ומשכך הסכום שהתקבל אצל החברה, יש לראות
 21 כהלוואת בעלים ממקור פרטי (סעי' 16.4-16.2 לסיכומים).
 22 לגוף המחלוקת טוענת המערער כי מכירת הדירה ברח' דרך הים בוצעה על-ידי הבן יובל
 23 כאדם פרטי ולפיכך אין מניעה לראות בכספים שהועברו לחברה באמצעות ייני, הלוואת
 24 בעלים של ייני.
 25
 26 המשיב לא קיבל הסברי המערער לעניין זה.
 27 את הכספים שהתקבלו ממכר דירת הבן יובל ייני יש לטענת המשיב לזקוף לזכותה של
 28 החברה בהתאם לפסק הדין בע"ש 685/01 ואין לפיכך להכיר בה כהכנסה פרטית, כך שאין
 29 להכיר בה כהסבר לגידול הלוואת הבעלים; בהתאם לכך הוסיף המשיב למערער תיאום



בית המשפט המחוזי בחיפה

20 יולי 2011

ע"מ 237/00 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 238/00 ייני דוד נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 317/02 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 318/02 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 420/03 חברת ייני דוד בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 421/03 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 534/04 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 535/04 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

- 1 מלוא הוצאות מימון שדרשה המערערת בגין הלוואת בעלים: סכום של 87,000 ₪ לשנת
 2 1996; סך של 58,450 ₪ לשנת 1997; וסך של 86,218 ₪ לשנת 1998.
 3
 4 כמו-כן לא קיבל המשיב את הטענה בדבר הלוואה מאת אורי טליל, מאחר שלטענתו, לא
 5 הוכחה הלוואה שהתקבלה מאת אורי טליל וזאת בהעדר הסברים מניחים את הדעת לדעתו
 6 לגבי מהות הסכום;
 7 לחילופין טוען המשיב, שגם אם תתקבל עמדת המערערת כי מדובר בהלוואה, אזי לכל
 8 היותר, מדובר בחוב שנמחל ויש לפיכך לראותו כהכנסה אצל המערערת. בהתאם לכך הוסיף
 9 המשיב להכנסתה של המערערת את סכום ההלוואה (1,807,000 ₪) וכן תיאום ההוצאה
 10 שדרשה המערערת (214,478 ₪) בגין הפרשי שער משטענה כי מדובר בהלוואת בעלים (סעי'
 11 39 לתצהיר חנ"ר).
 12
 13 75. בהתאם לגירסת ייני הוא העמיד לחברה הלוואת בעלים בסך 684,000 ₪ שמקורם במכירת
 14 דירתו של הבן יובל בפרוייקט דרך הים. אין לקבל טענה זו מאחר שעסקת דרך הים יוחסה
 15 למערערת.
 16 כאמור, מהותה של עסקת דרך הים נדונה במסגרת הדיון בעמ"ה 318/02 וזאת בין היתר
 17 בהסתמך על הקביעות בע"ש 685/01.
 18 כפי האמור בסעי' 54 לפסק דין זה יש לייחס את ההכנסות מהעסקה למערערת, כמי שביצעה
 19 את העסקה, וניסתה להסוותה כעסקה פרטית לצרכי מס. אין לפיכך לייחס הכנסות מכירת
 20 הדירה לבן יובל ומשכך אין להכיר בסכום כזו שהועבר לחברה דרך ייני כהלוואת בעלים.
 21
 22 76. לעניין ההתחייבות הנטענת לאורי טליל, כאמור, סירב המשיב להכיר בגידול הלוואת
 23 הבעלים מכוח כספים שנתקבלו לטענת ייני כהלוואה מאורי טליל.
 24
 25 נזכיר את טענות הצדדים בנושא וכן התוצאה אליה הגענו:
 26 לטענת המערערים, אורי טליל הוא שותפו של ייני בפרוייקט צ'יכה (סעי' 7.2 לנימוקי הערעור
 27 בעמ"ה 420/03). ההלוואה ניתנה על ידו בהתאם לסיכום עם ייני, כדי להבטיח את המשך
 28 פעילותה של המערערת. החוב לא נמחל ואף הושב לאורי טליל בשנים מאוחרות לשנות המס
 29 שבערעור (סעי' 7.2.5 לנימוקי הערעור).



בית המשפט המחוזי בחיפה

20 יולי 2011

ע"מ 237/00 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 238/00 ייני דוד נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 317/02 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 318/02 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 420/03 חברת ייני דוד בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 421/03 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 534/04 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 535/04 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

1 לטענתם ביום 31/3/99 הגיע ייני עם טליל לסיכום לפיו יעמיד לייני הלוואה של \$500,000
 2 לצורך מימון פעילותה של המערערת. על-פי אותה גירסה בשנת 1999 העביר טליל לייני סך
 3 של 1,807,045 ₪ (שהם \$445,000 נכון לאותו מועד). ייני הזרים את הכסף למערערת (סעי' 32
 4 לסיכומים). הלוואה זו היא הלוואה נוספת על זו שניתנה בשנת 1997. הבטחונות להלוואות
 5 היו על-ידי שעבוד זכויות המערערת בפרוייקט צ'יכה.
 6 המערערים טוענים כי מדובר בחוב קיים, שלא נמחל ושנמצאו דרכים שונות להחזירו עם
 7 השנים.
 8
 9 בעדותו בבית המשפט העיד ייני כי בסוף 2004 או 2005 שולם כל הסכום לאורי טליל על-ידי
 10 החברה (נעמ' 68 לפרוט' בעמ"ה 534/04).
 11
 12 לטענת המערערים, העביר טליל לייני את סכום הלוואה ביום 27/4/99 ו-30/4/00 לצורך כך
 13 אף צורף דף חשבון המעיד על העברת הסכומים.
 14 ואולם, יש לשים לב כי לא ידוע מתוך דף החשבון מה מקור ההעברה (נספח א' לסיכומי
 15 התשובה). מככל הראיות עלה כי לא ניתן לקבל גירסת המערערים ויש לאשר עמדת המשיב
 16 כי ייני לא הוכיח למעשה קבלת הלוואה.
 17 ייני הציג אמנם מסמך הלוואה (נספח י"ח לתצהיר ייני). בהתאם לאמור באותו מסמך
 18 הלוואה ניתנה ל- 3 שנים ובמכתב של טליל, אשר לא ברור מועדו, מאחר שהתאריך
 19 הרשום בו הוא 10/18/2000, האריך טליל את משך הלוואה עד ליום 31/5/2004 ומוגדל
 20 סכום הלוואה ל-\$600,000.
 21 משמע, על-פי המסמך שהוצג החוב היה של המערערת כלפי טליל, ולא חוב של ייני לטליל.
 22 ממילא לא נדרש ייני לבצע העברת הלוואה לחברה כהלוואת בעלים.
 23
 24 בנושא זה יש להפנות לעדותו של ייני עצמו בעניין זה. בהתאם לעדותו של ייני (נעמ' 59
 25 לפרוט' בעמ"ה 534/04) אורי טליל תמיד הלווה כספים למערערת ואף פעם לא לייני אישית.
 26 בהתאם לכך גם אם מתקבלת הגירסה לפיה הלווה אורי טליל סך של 1,800,000 ₪ -
 27 הלוואה שאותה לא זכר אורי טליל - הרי שבכל מקרה לא היה מקום לרשום את הסכום
 28 כהלוואת בעלים שהעמיד ייני לטובת החברה המזכה אותו ביתרה בכרטיס החו"ז.
 29 ייני אף מאשר בעדותו כי אין לו מושג מדוע איפוא נרשמה הלוואה לזכותו בספרי החברה
 30 (נעמ' 61 לפרוט'). על תשובתו זו חזר גם בהמשך עדותו (נעמ' 69 לפרוט').



בית המשפט המחוזי בחיפה

20 יולי 2011

ע"מ 237/00 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 238/00 ייני דוד נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 317/02 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 318/02 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 420/03 חברת ייני דוד בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 421/03 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 534/04 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 535/04 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

- 1
- 2 די בכך כדי לקבל עמדת המשיב כי לא היה מקום להגדיל את יתרת הזכות בכרטיס החו"ז
- 3 של ייני אצל המעוררת בשל הגדלת הלוואת הבעלים.
- 4
- 5 זאת ועוד, לא הובאה ראיה ברורה בדבר העברת הכספים מחשבונו של טליל לחשבונה של
- 6 החברה או חשבונו של ייני, וההעברה הנטענת בנספח א' לכתב התשובה לא ברור מהותה.
- 7 לא הוכח כל פירעון על-ידי ייני, גם אם היה זה בשנים המאוחרות לשנות המס שבערעור.
- 8 לטענת ייני במסגרת ההסכם עם אורי טליל נדרש לשעבד לטובתו את הנכס בצ'כיה ואולם,
- 9 הטענה לא גובתה במסמכים (עדות ייני בעמ' 62 לפרוט).
- 10
- 11 יודגש עוד, כי טליל היה שותפו העסקי של ייני בעסקת צ'כיה, לפיכך, גם אם הועברו כספים
- 12 מחשבונו כנטען, הרי שלא הוכח בראיות ממשיות כי מדובר אכן בהלוואה שניתנה לייני ולא
- 13 בהשקעה של אורי טליל בפרוייקט צ'כיה מכוח שותפותו בו, כל זאת גם על רקע העברת
- 14 12% נוספים מפרוייקט צ'כיה לטליל לגביה אין חולק, כך שיתכן ש"הלוואה" נטענת זו היא
- 15 למעשה תמורה למכירת חלק נוסף בפרוייקט צ'כיה לטליל.
- 16
- 17 יתרה מזאת, בעדותו של אורי טליל בבית המשפט לא זכר האחרון כי נתן הלוואה לייני
- 18 כשהדבר מעלה תמיהות, בייחוד לנוכח גובה הסכום (1,800,000 ₪ שהם \$500,000) (עמ' 34
- 19 לפרוט' בעמ' 534/04). טליל נשאל על אודות ההלוואה הנטענת מספר שאלות, אך עמד על
- 20 עדותו כי אינו זוכר.
- 21
- 22 מכלל הנסיבות, ובעיקר בהעדר ראיות לקיומה של הלוואה, לרבות העברת כספים בפועל,
- 23 למעט רישום חשבונאי בכרטיס החו"ז, אין מקום להכיר בהלוואה של אורי טליל לייני או
- 24 למעוררת, ולכל היותר גם אם הייתה העברת הכספים, הייתה זו ככל הנראה השקעה של
- 25 אורי טליל בפרוייקט צ'כיה מכוח שותפות בפרוייקט.
- 26
- 27 **לאור האמור לעיל אני מורה על דחיית הערעור בתיק עמ"ה 420/03.**
- 28
- 29
- 30



בית המשפט המחוזי בחיפה

20 יולי 2011

ע"מ 237/00 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 238/00 ייני דוד נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 317/02 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 318/02 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 420/03 חברת ייני דוד בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 421/03 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 534/04 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 535/04 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

- 1 עמ"ה 421/03 – שומת המערער לשנת 1999 :
- 2 77. מדובר למעשה בשומה מקבילה שהוצאה למערער, כנישום מייצג, על בסיס הכנסות שיוחסו
- 3 לחברה המערערת במסגרת עמ"ה 420/03, וזאת כתלות בהכרעת בית המשפט לגבי מהות
- 4 ההכנסות והנישום המתאים לצורך ייחוסן.
- 5 מאחר שנדחה הערעור של המערערת בתיק עמ"ה 420/03, יש גם לדחות ערעור זה.
- 6 **לפיכך אני מורה על דחיית הערעור בתיק זה.**
- 7
- 8 עמ"ה 535/04 - שומת המערערת לשנת 2000 :
- 9 78. המערערת טענה להוצאות שונות אשר התייחסו לעסקת צ'כיה.
- 10 המשיב מצא כי המערערת לא דיווחה על הכנסות כלשהן ביחס לעסקאות בארץ או בחו"ל,
- 11 אך דרשה ניכוי הוצאות של 487,822 ₪ שקשורות לפרוייקט צ'כיה. המשיב ראה בכך
- 12 הוצאות טרום עסקיות הקשורות בנכס הון שאינו מניב ולפיכך לא התיר ניכוי ההוצאות,
- 13 אלא קבע כי יש להוון את ההוצאות לעלות הנכס.
- 14
- 15 עוד לא הכיר המשיב בהפסד ממימוש חלק מהשקעה בחו"ל בסך 137,822 ₪ מאחר
- 16 שלטענתו לא הוצגו לו מסמכים מאמתים למכירת 12% מהפרוייקט בצ'כיה: בדיקתו העלתה
- 17 כי המערערת לא הוציאה חשבונית על המכירה הנטענת של 12%.
- 18 לחילופין טען המשיב, מדובר בהפסד הון שניתן לקזז מרווחי הון בלבד ובהעדרם לדחות את
- 19 ההפסד לשנים הבאות.
- 20
- 21 כן לא התיר המשיב הפסד מועבר משנת 1999 בסך 727,315 ₪, שנה זו מצויה בערעור
- 22 והמשיב קבע כי לחברה לא היו הפסדים להעברה.
- 23
- 24 79. כאמור, ביקשה המערערת לסווג הנכסים בפרוייקט צ'כיה, כמלאי עסקי, וחזרה על טענתה
- 25 כי אין מדובר בחברת נכסים אלא בחברת השקעות שוטפות המיועדות למימוש מיידית, וכי
- 26 מאז 1997 נמצאת היא במגעים למכירת השטח לאחר פיתוחו (סעי' 6.7 לנימוקי הערעור
- 27 בעמ"ה 535/04).
- 28 בהתאם לכך יש לטענת המערערת להתיר לה את ניכוי ההוצאות הקשורות בהשקעה זו.
- 29



בית המשפט המחוזי בחיפה

20 יולי 2011

ע"מ 237/00 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 238/00 ייני דוד נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 317/02 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 318/02 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 420/03 חברת ייני דוד בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 421/03 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 534/04 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 535/04 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

- 1 כאמור, נקבע כי מדובר בנכס הוני. ועוד, מבחינת הבעלות בחברה הצ'כית, נקבע כי ייני באופן
 2 אישי היה בעל המניות באותה חברה ולמערכת לא היו כלל מניות בחברה הצ'כית.
 3 מטעמים אלו אין להכיר למערכת ניכוי הוצאות שוטפות הקשורות בהשקעה בפרוייקט צ'כיה.
 4
- 5 80. לעניין הפסד מימוש השקעה בפרוייקט צ'כיה, לטענת המערערת כדי להחזיר את החוב לאלו
 6 ארן, נאלצה החברה למכור 12% מזכויותיה בפרוייקט צ'כיה לאורי טליל באופן שיצר אצלה
 7 הפסד. יש לטענתה לראות בכך איפוא מימוש חלק מהשקעתה בפרוייקט צ'כיה ובנסיבות
 8 אלה נוצר אצלה הפסד עסקי שוטף, שיש לאפשר לה לנכותו.
 9 לטענתה לא נדרשה להוציא חשבונית בגין העסקה, מאחר שמדובר במכירת זכויות בחו"ל,
 10 שאינה חייבת במע"מ ומשכך אינה חייבת בהוצאת חשבונית (סעי' 7.5.1 לנימוקי הערעור)
 11 ובכל מקרה שאלת הוצאת החשבונית אינה רלוונטית לדיון במסגרת מס הכנסה (סעי' 7.5.2
 12 לנימוקי הערעור). ועוד משלא רואה בכך החברה הפסד הוני הרי שאין היא נדרשת בדיווח
 13 מקדמה לפי סעי' 91 לפקודה.
 14 **כפי שפורט לעיל, המערערת לא יכולה לטעון למכר של מניות בחברה הצ'כית, מאחר שלא היו לה**
 15 **מניות באותה חברה.**
 16
- 17 81. המערערים טענו עוד לחוסר עקביות בעמדת המשיב:
 18 לעמדתם, במסגרת עמ"ה 318/02 חייב המשיב את המערער בגין התחייבות לאלו ארן, אשר
 19 לטענת המשיב לא נפרעה – כלומר הכיר בקיומה של התחייבות בסך 1,400,000 ₪; מאידך
 20 במסגרת עמ"ה 535/04 טוען המשיב כי התחייבות כלפי ארן לא היתה ולא נבראה; קרי
 21 המשיב טוען דבר והיפוכו (סעי' 78 לסיכומי התשובה).
 22
- 23 עקרונית, יש לקבל עמדת המערערים ולקבוע כי אין המשיב רשאי להעלות גרסאות סותרות.
 24 ואולם אין בטענות שהועלו לשנות את הפרשי ההון אותם מצא המשיב בתקופת ההשוואה
 25 (עמ"ה 318/02) וזאת לאור הקביעה כי ככול שהיה חוב לאלו ארן הרי שזה נפרע עוד ב-1997,
 26 קרי; בתקופת ההשוואה. התוצאה היא, שאין בכך כדי לשנות את הפרשי ההון שנמצאו
 27 בתקופת ההשוואה. ככל שהטענה מתייחסת לתיק עמ"ה 535/04, הרי שטענת המערערים
 28 בדבר החזרת החוב לאלו ארן, בשנת 2000, נדחתה. נקבע כי לעניין זה ככול שהיה חוב,
 29 כאמור, יש לקבל גרסת המשיב, כי חוב כזה - על-פי עדויות מטעם המערערים - הוחזר עוד
 30 בשנת 1997, באמצעות טליל.



בית המשפט המחוזי בחיפה

20 יולי 2011

ע"מ 237/00 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 238/00 ייני דוד נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 317/02 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 318/02 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 420/03 חברת ייני דוד בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 421/03 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 534/04 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 535/04 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

1
 2 82. לעניין ההפסדים השוטפים שלא התיר המשיב בהעברתם, טענתו של המשיב למעשה אינה
 3 עקרונית וככל שמדובר בהפסדים שניתן להעבירם וכול שיוכח קיומם, בנוגע לשומות
 4 עתידיות, לא תהא התנגדות של המשיב להכיר באלה.
 5 אלא שעל-פי השומה שהוצאה לא נוצרו לטענתו אצל המערערות הפסדים הניתנים להעברה.
 6 על-פי הממצאים בפסק דין זה, על המשיב לחזור ולחשב את השומה, וככל שיוותר הפסד
 7 שוטף, אם יהיה כזה, אין מניעה כי זה יותר בהעברה.

8
 9 **עמה 534/04 – שומת המערער לשנת 2000:**
 10 81. תיק זה הוא למעשה שומה מקבילה של מר ייני כנישום מייצג של המערערות.
 11 מאחר שייני הוא הנישום המייצג של המערערות, תוצאת השומה שהוצאה במסגרת עמ"ה
 12 535/04 למערערות הועברה לייני עצמו.

13
 14 **התוצאה:**
 15 82. אשר על כן, אני מורה כמפורט להלן:
 16 (1) עמה 237/00 –

17 א. אני דוחה את הערעור בנוגע לתקבול הנובע מפסק הבוררות, וקובעת כי הכנסה זו היא
 18 הכנסה של המערערות ואינה הכנסה פטורה.
 19 ב. אני דוחה את הערעור בנוגע לניכוי הוצאות ריבית בגין הלוואת בעלים הנובעות משנות המס
 20 1993-1990. אני מקבלת את הערעור ככל שמדובר בהוצאות ריבית יחסיות, המתייחסות
 21 להלוואת בעלים לשנת המס 1995 שהיא שנה פתוחה.
 22 היקפה של הלוואת הבעלים נכון לאותה שנה, תחושב מחדש לאור הקביעות בפסק דין זה
 23 לגבי היקף ההכנסות הפרטיות של ייני שאותן רשאי היה להעביר למערערות כהלוואת
 24 בעלים.
 25 ג. בנוגע לתחולת תקנות הפטור, יש לראות את התקנות כחלות על המערער וכי הוא עומד
 26 בתנאים הקבועים בהן לצורך תחולתן לגביו. הפטור יינתן על-פי חישוב שיעשה על ידי
 27 המשיב לגבי הכנסות מהפרשי הצמדה על הלוואות שנתן ייני כבעל שליטה, ככל שיימצאו,
 28 בהתחשב גם בקביעות בפסק דין זה.
 29 ד. אני דוחה את הערעור לגבי סיווג הנכס בצ'כיה וקובעת כי יש לסווגו כנכס הוני ולהחיל עליו
 30 בהתאמה תיאומים בשל אינפלציה.



בית המשפט המחוזי בחיפה

20 יולי 2011

ע"מ 237/00 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 238/00 ייני דוד נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 317/02 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 318/02 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 420/03 חברת ייני דוד בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 421/03 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 534/04 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 535/04 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

- 1 אני קובעת כי יש לייחס את הנכס בצ'כיה לייני כאדם פרטי.
 2
 3 **(2) עמ"ה 238/00 –**
 4 א. הוצאות המחיה לשנים 1994-1995 יעמדו על 420,000 ₪, והחל משנת 1996 יופחתו לסכום
 5 של 380,000 ₪.
 6 אין להוסיף מימון הוצאות לימודי הבנים לשימושים בתקופת ההשוואה.
 7 ב. אני דוחה את הערעור לגבי הכרה בסך 700,000 ₪ כהסבר לגידול הון בתקופת ההשוואה.
 8 ג. הפרשי הצמדה בגין אינפלציה בין השנים 1994-1997 יהיו פטורים ממס בכפוף לתקרת
 9 הפטור בתקנות הפטור ויהיו להסבר בתקופת ההשוואה.
 10 ד. אני מקבלת את הערעור בנוגע לגובה פדיון תוכניות חסכון וקופות גמל בסך כולל של 77,678
 11 ₪ בתקופת ההשוואה.
 12 ה. שאר הטענות בערעור זה נדחות.
 13
 14 **(3) עמ"ה 317/0 –**
 15 התוצאה אליה הגעתי בנוגע לעסקת מכירת הדירה ברחוב התשבי (סעיפים 55-57 כולל) והתוצאה
 16 אליה הגעתי בנושא הנכס בצ'כיה (סעיפים 32-38) יש בהן כדי להשליך על המחלוקת בערעור בתיק
 17 עמ"ה 317/02.
 18
 19 א. אני מקבלת את הערעור בנוגע לדירה ברחוב התשבי וקובעת כי מדובר בעסקה שבוצעה על-ידי
 20 הבן ירון. אני מקבלת את הערעור לעניין הכרה בהתחייבותו של ייני לבן ירון בתקופת
 21 ההשוואה.
 22 ב. בהתאמה, יש לאשר הוצאות מימון של המערערת בגין הלוואה שהעמיד הבן ירון לייני
 23 ושהאחרון העמיד למערערת.
 24 ג. אני דוחה את הערעור בנוגע להחלת חוק התיאומים ותוספת בגין אינפלציה כהכנסה חייבת
 25 של המערערת בגין הנכס בצ'כיה. כמו כן אני דוחה את ערעור החברה לעניין התרת הוצאות
 26 מימון שוטפות בגין הנכס בצ'כיה.
 27 ד. הערעור בעניין התרת הוצאות שכר עבודה ששולמו על-ידי חברת צופית בע"מ מתקבל.
 28
 29



בית המשפט המחוזי בחיפה

20 יולי 2011

ע"מ 237/00 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 238/00 ייני דוד נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 317/02 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 318/02 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 420/03 חברת ייני דוד בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 421/03 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 534/04 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 535/04 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

- 1 (4) עמ"ה 318/02 –
- 2 א. אני קובעת כי עסקת דרך הים היא עסקה של המערערת במסגרת עסקיה.
- 3 יש לייחס הכנסות ממכירת שלוש הדירות לחברה, כשמחיר המכירה המוצהר הוא המחיר
- 4 הקובע. אין לכלול את שתי הדירות הנוספות שטרם נמכרו בשנות המס שבערעור.
- 5 יש לתקן השומות שהוצאו לייני בהתאמה.
- 6 ב. אני מקבלת את הערעור לעניין מכירת הדירה ברח' התשבי וקובעת כי יש לייחסה לבן ירון.
- 7 בהתאמה, יש להכיר בהתחייבותו של ייני לבן ירון בתקופת ההשוואה, ואין מניעה גם להכיר
- 8 בהתחייבות של החברה כלפי ייני בגין הלוואת הבעלים שהועמדה, שמקורה בהלוואת הבן
- 9 ירון.
- 10 ג. אני דוחה את הערעור לעניין הכרה בחוב נטען לשנפ אקוויטי בתקופת ההשוואה.
- 11 ד. אני דוחה את הערעור לעניין הכרה בחוב נטען לאלי ארן בתקופת ההשוואה.
- 12
- 13 (5) עמה 420/03 –
- 14 א. לאור הקביעה שיש לייחס ההכנסות מעסקת דרך הים למערערת, אני קובעת כי אין לייחס
- 15 הכנסות מכירת הדירה לבן יובל. בהתאמה, אין להכיר בסכום מכירת דירת הבן יובל ככזה
- 16 שהועבר לחברה דרך ייני כהלוואת בעלים.
- 17 ב. אני דוחה את הערעור לעניין הכרה בהלוואה של אורי טליל לייני או למערערת.
- 18
- 19 (6) עמה 421/03 –
- 20 הערעור נדחה.
- 21
- 22 (7) עמה 535/04 + עמה 534/04 –
- 23 א. אני דוחה את הערעור לעניין הכרה בניכוי הוצאות שוטפות הקשורות בהשקעה בפרוייקט
- 24 צ'כיה.
- 25 ב. אני דוחה את הערעור בנוגע להכרה בהפסד מימוש השקעה בפרוייקט צ'כיה.
- 26 ג. על-פי הממצאים שנקבעו בפסק דין זה, על המשיב לחזור ולחשב את השומה, וככל שיוותר
- 27 הפסד שוטף, יש לאפשר העברתו.
- 28
- 29
- 30



בית המשפט המחוזי בחיפה

20 יולי 2011

ע"מ 237/00 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 238/00 ייני דוד נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 317/02 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 318/02 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 420/03 חברת ייני דוד בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 421/03 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 534/04 דוד ייני נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 535/04 דוד ייני בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

1
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14

לאור התוצאה אליה הגעתי ישלמו המערערים ביחד ולחוד למשיב הוצאות משפט ושכ"ט עו"ד בסכום כולל של 30,000 ₪ בתוך 30 ימים מהיום.

המזכירות תמציא עותק פסק הדין לב"כ הצדדים.

ניתן היום, י"ח תמוז תשע"א, 20 יולי 2011, בהעדר הצדדים.

שולמית וסרקרוג, סגנית נשיא

15
16