



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כב' השופטת מ' מזרחי

עמ"ה 47-09

המערערת

דוויק מיכל-זהבה
ע"י ב"כ עו"ד י. קסטל

נ ג ד

המשיבה

פקיד שומה ירושלים 3
ע"י ב"כ עו"ד נ. ביננבאום
מפרקליטות מחוז ירושלים

פסק דין

עיקר המחלוקת

1. המשיב קבע בצו על פי סעיף 152(ב) לפקודת מס הכנסה (להלן: "הפקודה") את הכנסות המערערת לשנים 2004, 2005.

המערערת היא אלמנתו של יעקב דוויק ז"ל אשר נפטר ביום 9.3.05 (להלן: "המנוח"). המנוח היה אחד השותפים בשותפות בשם **הלוי דוויק ושות'** שעסקה במתן ייעוץ כלכלי והתקיימה במשך 30 שנים. המחלוקת שנותרה בין הצדדים (ולאחר צמצום היקפה במהלך הדיון), עוסקת בחיוב במס של סכומי כסף ששולמו למערערת מהשותפות לאחר מות המנוח. לשיטת המערערת סכומי הכסף האמורים פטורים ממס, מאחר שמדובר בסכומים שהגיעו למנוח עוד בחייו בעת שהיה נכה וזכאי לפטור ע"פ סעיף 9(5) לפקודה (המנוח הוכר כנכה מיום 1.1.04), לכן ההכנסה דווחה ע"י המערערת כהכנסה פטורה. לשיטת המשיב, תשלומים אלה חייבים במס (למעט חלק מהם כפי שיפורט להלן).

המערערת אף עותרת לבטל את קנסות הגירעון שהוטלו עליה.

רקע עובדתי

2. אין למעשה מחלוקת, כי המנוח הגיע להסכם פרישה מהשותפות, בעקבות התערערות מצבו הבריאותי. נציג המשיב, המפקח **יאיר הריס** אישר בעדותו לגבי הסכם זה, כי בתחילת הליך השומה נמסר לו הסכם בלתי חתום וללא תאריך ו"**אח"כ הומצא לפרקליטות חתום ועם תאריך**".



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כב' השופטת מ' מזרחי

עמ"ה 47-09

ע"פ גרסת המערערת שלא נסתרה, מדובר בהסכם מיום 7.2.05. בהסכם זה בסי' 8 נאמר: **"השות' תשלם לדוויק את חלקו ברווחי שנת 2005 בסך כולל של 360,000 ש"ח... סכום זה כולל את כל ההתחשבנויות מעבר בין השותפים ובין דוויק לשות'".** הוסכם גם, שסכום זה ישולם בתשלומים חודשיים שווים בסך 30,000 ש"ח כל אחד, החל מיום 8.3.05. הובהר ע"י עדי המערערת, כי הסכום אשר ע"פ ההסכם התחייבה השותפות לשלם למנוח, בא לבטא **"ההתחשבנויות על הרבה שנים אחורה"** (העד הלוי, עמ' 12 לפרי), **"ואנו משלמים על אחורה"** (עמ' 7).

הסכם זה ע"פ תוכנו, הוא הסכם פרישה כולל הבא לנתק את הקשר בין השותפות למנוח. כך בסעיפים הנוספים הובהר, כי עם כניסת ההסכם לתוקף, ייתמו כל חובותיו של המנוח כלפי מי מהשותפים, השותפות ו/או כלפי לקוחות השותפות, והשותפות מקבלת על עצמה כל חיוב הקשור בו. כחודש לאחר מכן נפטר המנוח, ביום 9.3.05. הובהר בראיות, כי קודם למועד הפטירה הספיק המנוח לקבל רק 20,000 ש"ח מהסכום שאמור היה לקבל (עדות אמיר הלוי, עמ' 11), והיתרה שולמה בתשלומים למערערת כיוורשת. מועדי התשלומים לא הובהרו.

מיום 1.1.04 נחשב המנוח נכה וכזכאי לפטור לפי סי' 9(5) לפקודת מס הכנסה.

הוראות החוק הרלוונטיות

3. סעיפים 3(ו), 9(5)(א) ו-120 לפקודה, הם הרלבנטיים לדיון. סעיף 9(5)(א) נותן פטור ממס להכנסה עד לסכום מסוים **"מיגיעתם האישית של עיוור או של נכה שנקבע לו נכות של 100% או נכות של 90% לפחות"**.

סי' 3(ו) לפקודה קובע:

"אדם שבשנת מס פלונית נפסקה התעסקותו והכנסתו נקבעת בשומה לפי בסיס מזומנים, יראו את כל הסכומים שלא חויבו בידי אותו אדם במס לפני ההפסקה מחמת קביעת ההכנסה על בסיס מזומנים כהכנסה בידי מי שזכאי לאותם סכומים בעת קבלתם ולעניין זה "הפסקת התעסקות" לרבות שינוי התעסקות או פטירה. אולם סכומים כאמור שנכללו בעיזבון של אותו אדם יופחתו לעניין מס עיזבון על פי חוק מס עיזבון תש"ט 1949, בסכום המס המגיע עליהם לפי סעיף 125 א'."



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כב' השופטת מ' מזרחי

עמ"ה 47-09

סעיף 120 לפקודה עוסק בשומת הכנסתו של נפטר, וקובע בין השאר -
**"מיום פטירתו של אדם יראו את הכנסתו החייבת של העיזבון
 כהכנסתם של היורשים לפי חלקיהם בהכנסות העיזבון".**

עמדת המערערות

4. המערערות טוענות, כי כל הסכומים שהתקבלו מהשותפות לאחר ההסכם, נכנסו לגדר המגיע למנוח לפני פטירתו. היא מטעימה, כי למנוח לא היה חלק בהכנסות השותפות לאחר מותו, ולכן טעה המשיב בהפעילו לגבי הכנסות אלו את ס' 3(ו) לפקודה.
5. לשיטת המערערות, ביסוד עמדת המשיב מונחת טעות עובדתית. לדבריה, המשיב טעה לחשוב כי קיבלה משותפות הלוי דוויק את חלקו של בעלה בהכנסות שהתקבלו בשותפות לאחר מותו. ב"כ המערערות הדגיש בהקשר זה, כי ע"פ סעיף 42 לפקודת השותפויות לאחר מות שותף מתהווה מצב משפטי חדש, מאחר שהשותפות מפורקת בעקבות המוות לגבי כל השותפים. ב"כ המערערות הוסיף, כי הוצג למשיב הסכם הפרישה ממנו עולה נתק בין השותפות למנוח, לגבי כל ההכנסות שהתקבלו מאז פעלה השותפות בהרכבה החדש. לפיכך, ע"פ הנטען לא חל סעיף 3(ו) לפקודה והתקבולים שקיבל המנוח לפני מותו, היו תקבולים פטורים ממס (אדגיש, כי לא הובהר שהמנוח קיבל יותר מ-20,000 ₪ לפני מותו. כל שידוע הוא, שההסכם נערך כחודש לפני מותו והיתרה אמורה הייתה להשתלם בתשלומים).
6. לשיטת המערערות משנקבעה זכותו של המנוח לקבל את סכומי הסכם הפרישה לפני מותו, הכנסה זו לא הפכה לחייבת מס רק משום שהמנוח נפטר בינתיים.
7. לדברי ב"כ המערערות, סעיף 3(ו) לפקודה הגדיר את עצם היותו של תקבול שהתקבל לאחר שפסק מקור הכנסה כהכנסה שהפקודה חלה עליה, אך לא קבע את שיעור המס החל עליו, ולא יצר חיוב במס מקום שהתקבול היה ממילא פטור ממס מטעם כזה או אחר, כגון תקבול בידיו של נכה. הוא הוסיף, כי סעיף 125א לפקודה קובע את שיעור המס על התקבול ומגביל אותו לרף מקסימאלי של 40%. ב"כ המערערות, כתב בסיכומיו (סיכומי תשובה ס' 10): **"קביעת שיעור המס בסעיף נפרד והגבלתו לתקרה של 40% מלמדת שני דברים: א. שעצם הגדרתו כהכנסה של תקבול שהתקבל לאחר שמקורו פסק אינה קובעת את שיעור המס שיחול על ההכנסה, ולכן לא יוצרת מאליה חיוב מקום שהתקבול היה פטור. ב. גם הגבלת שיעור המס**



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כב' השופטת מ' מזרחי

עמ"ה 47-09

מלמדת שנקודת המוצא הוא שיעור המס המקורי שהיה חל על התקבול לולא נפסק המקור. סעיף 125 א לפקודה מטיל מס מוגבל גם על הכנסה שסעיף 3(ו) חל עליה. הגבלת שיעור המס באה ללמד שהמחוקק ביקש להקל על היורשים ולא להקשות. מקל וחומר שאין הסעיף מתכוון להטיל מס מקום שהתקבול המקורי היה פטור ממס".

ב"כ המערערת הוסיף והדגיש, כי המשיב לא טען שמועד תשלום התקבול היא עילת השומה, ואף טען שמועד זה אינו רלוונטי. ע"פ הנטען, טענתו (של המשיב) הייתה, שרוב התקבול נשוא הדיון הן הכנסות שהתקבלו בשותפות לאחר מותו של המנוח. ב"כ המערערת הוסיף, כי הבסיס העובדתי ששימש את שומת המשיב הוכח כמוטעה.

עמדת המשיב

8. לשיטת המשיב, רק חלק מהכנסות המנוח מעסק השותפות בשנת 2005, היא הכנסה פטורה לפי סעיף 9(5), מאחר שחלק זה נכנס לגדר "יגיעה אישית". בנימוקי השומה הוסבר, כי חלקו של המנוח בהכנסות מעסק השותפות שהתקבלו עד 31 במרץ 2005, יחשבו כהכנסות מיגיעתו האישית של המנוח ויהיו פטורות ממס ע"פ סעיף 9(5) לפקודה. המשיב קבע חלק זה לפי יחס המחזורים בעסק – היחס שבין המחזור שעד 31.3.05 (בהתחשב בכך שהמנוח נפטר בחודש מרץ), לבין המחזור השנתי של העסק שעמד על 2,095,782 ₪. יחס זה הוא:

$$\frac{443,657}{21,169} = 21$$

2,095,782

לפי יחס זה חושב הסכום הפטור מתוך 360,000 ₪ והתקבלה תוצאה של 76,209 ₪. יתרת ההכנסה מהעסק, בסך 283,791 ₪ הינה, לשיטת המשיב, הכנסה חייבת במס ביד המערערים לאור סעיף 3(ו) לפקודה ולחלופין לאור ס' 120 לפקודה.

ב"כ המשיב הדגיש בסיכומיו, כי לפי מחזורי המע"מ המדווחים של השותפות עד סוף חודש מרץ, הגיעו תקבולי השותפות ל-443,657 ₪, כאשר מחזור שנת 2005 במלואו עמד על 2,095,782 ₪. לכן, הוחלט להוציא שומה ע"פ צו לפיו יש לייחס למנוח הכנסה מיגיעה אישית על פי היחס שצוין לעיל ואת יתר ההכנסה, שדווחה כהכנסה של המנוח מיגיעה אישית, ליחס ע"פ סעיף 3(ו) לפקודה, למערערות. הובהר, כי שיעור המס נקבע לפי סעיף 125 א לפקודה.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כב' השופטת מ' מזרחי

עמ"ה 47-09

ביסוד עמדת המשיב עמדה הקביעה לפיה, השותפות מדווחת על בסיס מזומן (עובדה שלא הייתה במחלוקת). בתצהיר שהוגש מטעם המשיב הוסבר, כי כאשר עסק מדווח על בסיס מזומן, ההכנסה בגין עיסקה נרשמת רק כאשר נכנס תקבול לקופת העסק, ולא בהכרח במועד מתן השרות. וכך על יסוד סעיף 3(ו) לפקודה העוסק בתקבולים שנתקבלו לאחר הפסקת התעסקות וקובע, כי אלה יחשבו כהכנסה של היורשים ולא של המנוח, קבע המשיב כי במקרה דנן יחשבו התקבולים כהכנסה של המעוררת.

9. ב"כ המשיב הוסיף וטען, כי מועד כריתת הסכם הפרישה (בתאריך 7.2.05) במסגרתו הוסכם שהמנוח יקבל סך של 360,000 ₪, אינו רלוונטי לקביעת החלק שניתן ליחס למנוח כהכנסה מיגיעה אישית, מאחר והשותפות מדווחת על בסיס מזומן ומרבית הכספים נתקבלו בקופת השותפות בשנה הרלוונטית, רק לאחר מותו של המנוח. במועד כריתת ההסכם, המחזור ברוטו של השותפות היה כ-125,000 ₪.

ב"כ המשיב מדגיש, כי ביום 7.2.05 לא היה ביד השותפות לחלק כספים שלא היו בידיה למנוח. באותה עת לא היו ב"קופת השותפות" 360,000 ₪ (אלא לכל היותר כ-125,000 בהנחה שלשותפות היו הכנסות בלבד ו-0 הוצאות בחודש ורבע עד ההסכם). לכן, השותפות לא יכולה הייתה לחלק את מה שאין לה.

10. מכל מקום הובהר, כי המשיב מוכן להכיר בסכום מסוים שנכנס לגדר מונח זה, גם ללא כל הוכחה של "יגיעה אישית" (מאחר שלשיטתו, לא הוכחה כלל "יגיעה אישית", והוא בכל זאת הכיר בסכום מסוים כפטור מכוח זכותו של המנוח). מטיעון המשיב עולה, כי הוא קושר ביטוי זה ("יגיעה אישית") לסכומים שהגיעו למנוח עד למותו. בסיכומי המשיב נטען, **"בניגוד לטענת המעוררת, מועד כריתת הסכם הפרישה (בתאריך 7.2.05) במסגרתו הוסכם שהמנוח יקבל סך של 360,000 ₪, אינו רלוונטי לקביעת החלק שניתן ליחס למנוח כהכנסה מיגיעה אישית - מאחר והשותפות מדווחת על בסיס מזומן, ומרבית הכספים נתקבלו בקופת השותפות רק לאחר מותו של המנוח" (ס' 5 בסיכומים).** לצורך זה, מצא המשיב כאמור את היחס בין תקבולי השותפות עד חודש מרץ לסך המחזור. ב"כ המשיב טוען, כי הלכה פסוקה היא, שהמועד בו נוצרה או צמחה ההכנסה, אינו רלוונטי לשאלת מועד יחס ההכנסה. לעמדתו, המועד הרלוונטי - הוא המועד בו נתקבלה ההכנסה בפועל. לדבריו: **"העובדה שהדיווח הוא על בסיס שיטת המזומנים, מחייבת בדיקה של**



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כב' השופטת מ' מזרחי

עמ"ה 47-09

מועד קבלת ההכנסה לצורך הכרעה בשאלה האם מדובר בהכנסה מיגיעה אישית של המנוח או הכנסה בידי יורשיו לפי סעיף 3(ו) לפמ"ה" (שם, סי' 7).

דיון והכרעה

11. על הכספים שהזכות לקבלם נקבעה למנוח בהסכם הפרישה לעבור קודם כל את משוכת הקביעה כי מקורם ב"יגיעה אישית" של המנוח. בע"א 631/79 משה אידר נ. פקיד שומה ירושלים פד לו(2) 223 הבהיר בית המשפט העליון, כי הפטור לפי סי' 9(5) לפקודה מותנה בפעילות אינדיבידואלית של ממש של הנישום, ועליו הנטל להוכיח את יגיעתו האישית. כב' השופט א. ברק (כתוארו אז), כתב לעניין זה:

"כדי ליהנות מהפטור צריך הנישום להראות יגיעה אישית משלו, דהיינו פעילות אינדיבידואלית של ממש שהביאה לצמיחת הכנסה".

באותו עניין משהוברר כי המערער אך שמר על ספרי החשבונו וביצע תשלומים ע"פ דרישת אחרים, קבע בית המשפט, כי מעורבותו לא הגיעה לרמה המינימאלית הנדרשת. גם בע"א 4107/09, 5415/09 בן עוז שמואל וחברת תבניות במשיכה נ. פקיד שומה חיפה, (נבו), הבהיר בית המשפט העליון כי נדרשת פעילות המגיעה לרמה ממשית, אקטיבית.

"דרישת הברורה של הפקודה העומדת בלב הפטור כי ההכנסה תנבע מיגיעה אישית: זו כשמה כן היא – תוצר של "עמל, מאמץ, עבודה קשה" של מבקש הפטור... כך למשל הכנסתו של אדם שבבעלותו עסק שבו הוא אינו פעיל – ואדגיש אינו פעיל פירוש שאינו עובד כלל אלא פועל באמצעות אחרים – לא תיחשב כהכנסה אקטיבית מיגיעה אישית"

בעמ"ה 1179/05 (מחוזי ת"א) עליזה מנסור נ. פקיד שומה (מסים) רמלה, כתב כב' השופט מ. אלטוביה, בהתייחס לפסיקה שצוינה –

"מכאן שמבחן היגיעה האישית הינו מבחן כמותי ואיכותי, דהיינו כדי לקבוע האם הכנסת הנישום מהעסק נובעת מיגיעתו האישית יש לבחון את מכלול הפעילות והמעורבות של הנישום בעסק ובין היתר לבחון האם הפעולות של הנישום בעסק תרמו לצמיחת הכנסה".



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כב' השופטת מ' מזרחי

עמ"ה 47-09

מהאמור לעיל נובע, שאין די בזכות לקבל סכומי כסף בלבד אלא, נדרש שהכספים יגיעו מכוח מאמץ או פעילות בעלת אינטנסיביות של הנישום. לכן, העובדה שהסכם הפרישה קבע את זכות המנוח לקבל סכומים אלו עוד בחייו, ואפילו אם כל התשלומים שולמו בשקים לפני מותו, אינה מכריעה כלל.

12. החישוב שביצע המפקח **יאיר הריס** לפיו, מיום 1.1.05 ועד ל 7.2.05 נתקבלו בשותפות רק כ-125,000 ₪ (עמ' 26 לפר'), לא נסתר. ואולם, לעובדה זו אין קשר לשאלת "היגיעה אישית" המחייבת בחינה מסוג שונה לגמרי. בהיעדר נתון המתייחס למידת פעילותו האינדיבידואלית של המנוח להשגת סכום זה או אחר, גם לא ניתן ליחס חשיבות מכריעה לשאלה, מהו הסכום שהגיע לקופת השותפות בימי חייו. לא הובאה ראייה לעניין אופן פעילותו של המנוח במהלך עבודתו בשותפות ובעיקר לגבי מידת פעילותו מאז נעשה נכה. האם עבד בתקופה הרלבנטית מאז נעשה נכה או שבהסכם הפרישה הכירו בזכותו לקבל סכומי כסף מכוח עבודתו בעבר ואם מדובר בהתחשבות בגין העבר, אפשר שמדובר בשכר בגין תקופה בה לא היה המנוח נכה. יתר על-כן, העד **אמיר הלוי**, שנשאר בעסק לאחר צאת המנוח העיד: **"בכל השנה האחרונה יעקב היה במצב רפואי מאוד קשה והפעילות שלו לאורך זמן לא נשארה באותה רמה"** (עמ' 8 לפר').

13. טעונו של ב"כ המערערות המתמקד במועד ההסכם שקבע את זכותו של המנוח לקבל את הסכום שנקבע בהסכם הפרישה, גם הוא מתעלם מהסיבה העיקרית לפטור הקבוע בס' 9(5) ומהצורך להוכיח "יגיעה אישית" בהקשר לסכום זה. ב"כ המערערות לא עסק בהיבט היגיעה האישית כלל, ובכלל זה לא הפנה לראייה המלמדת על יגיעה אישית של המנוח. ואטעים, לא מצאתי כי הפירוש שנותן ב"כ המערערות לסעיף 125א מביא לתוצאה אחרת. טיעון זה מניח כי התקבול בידי המנוח היה פטור ממס, ולפיו, לנוכח הפטור, אין ללמוד את החיוב במס מסעיף 125א. ואולם, אין מקום להניח את קיום הפטור מכוח סעיף 9(5) אלא יש לבסס אותו בראיות, דבר שלא נעשה כלל ע"י המערערות.

על כן, בסופו של דבר, בהיעדר ראייה המבססת "יגיעה אישית", יש לקבלת עמדת המשיב אשר בנסיבות של אי עמידה בנטל הוכחת "יגיעה אישית" למעשה מטיבה עם המערערות.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כב' השופטת מ' מזרחי

עמ"ה 47-09

14. התוצאה שהמשיב טוען לה נובעת גם מסעיף 3(ו). סעיף זה קובע מפורשות כי, כאשר עסקינן בהכנסה הנקבעת בשומה על בסיס מזומנים, יראו את כל הסכומים שלא חויבו קודם להפסקת ההעסקה של הנישום כ"הכנסה בידי מי שזכאי לאותם סכומים בעת קבלתם" מסעיף זה עולה, כטענת המשיב, כי הסכומים ששולמו ע"י השותפות לאחר פטירת המנוח, יש לזקפם כהכנסה של המעוררת ולא של המנוח. מכאן, שגם אם יש להתייחס לסכומים אלה כסכומי כסף שהמנוח היה זכאי להם מכוח הסכם הפרישה (ואפילו קיבל את הסכום בשקים עוד בחייו), יש לזקפם כהכנסה של המעוררת בשל מועד חיובם במס שבא לאחר מות המנוח.

יתר על כן, גם ס' 120(ב) לפקודה מבסס את עמדת המשיב לפיה, לאחר פטירת המנוח יש לראות את ההכנסות שנתקבלו בעסק כהכנסות של היורשים, ולא של המנוח. בהקשר זה אדגיש, כי לעניין סעיף 3(ו) המעוררת אינה טוענת, שהסכומים האמורים כבר חויבו במס בידי המנוח, וגם אינה טוענת לאי תחולתו של ס' 120 לפקודה.

התוצאה מהאמור היא, שיש להעדיף את עמדת המשיב לעניין החיוב במס אשר במובן מסוים (מאחר שלא הוכחה "יגיעה אישית"), מטיבה עם המעוררת בהכירה בסכום מסוים ככנס לגדר הפטור.

15. נותר לדון בשאלת קנס הגירעון. קנס זה, הוטל לא רק בגין התשלומים מהשותפות, אלא גם בנוגע להכנסות המעוררת מקצבה בשנת 2004. המעוררת הייתה שכירה במשרד האוצר עד שנת 2003 ובעקבות פרישתה משנת 2004, החלה מקבלת קצבה. המעוררת דיווחה גם על הכנסתה מקצבה כהכנסה הפטורה ממס לפי סעיף 9(5)(א) וביקשה בדו"ח לראות את הכנסתה מקצבה כהכנסת המנוח, מיגיעה אישית. אין ספק, כי המעוררת לא הייתה זכאית לפטור האמור לגבי הקצבה, ובכך שגתה. כמו-כן, כאמור, הסכומים שנתקבלו מהשותפות לא היו פטורים (כיום הם פטורים במידה שהמשיב מוכן להכיר בפטור, כאמור לעיל), והדיווח של המעוררת גם לעניין זה, היה שגוי. התוצאה היא, שצדק המשיב בטענה כי הייתה התרשלות בעריכת דוחות המעוררת בהן הוצהרו ההכנסות האמורות כהכנסות פטורות, והיה יסוד הולם להטלת הקנס ע"פ ס' 191 לפקודה.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כב' השופטת מ' מזרחי

עמ"ה 47-09

16. לאור האמור, הערעור נדחה.

המערערת תשלם למשיב הוצאות בסך 7,500 ₪.

המזכירות תשלח העתק פסק הדין לבאי כוח הצדדים.

ניתן היום, 31 ביולי 2012 יב' אב תשע"ב, בהיעדר הצדדים.

מזרחי מיל.
מרים מזרחי, שופטת