

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

גיליון 469 יום ה' 25 בספטמבר 2008

השבוע בגיליון

ביהמ"ש העליון: יפורסמו שמות המגיעים להסדר כופר // מינויים בכירים ביחידות רשות המסים.

הרמת מסך על קיזוז הפסדים – פרקטיקה ותהיות

עליון – שבח – חישוב "ממוצע משוקלל" לצורך קביעת עלות קרקע במושע // מ"ה – ניהול שלבי שומה בידי אותו מפקח ועוד ... // כינוס נכסים – מעמד הנשיה של הפרשי הצמדה וריבית על חוב מס.

18 חודשי עבודות שירות !!! // סימולאטור מ"ה שלילי // חגים ומועדים ברשות // דיווח על נאמנויות - עד 31.12.08 // המוסד לראיית חשבון.

עדכונים מהשטח

תאמר

פסיקה

מחוץ לחוק

עדכונים מהשטח

ביהמ"ש העליון: יפורסמו שמות המגיעים להסדר כופר עם רשות המסים

קבע, כי אין מקום לפרסם את שמות הנישומים, וניתן להסתפק בפרסום פרטי הבקשה וההסדר.

◆ כבי השופטת **עדנה ארבל**, אשר כתבה את פסק הדין קבעה, כי במכלול השיקולים שנשקלו, הרי שבאיזון בין זכות הציבור לדעת לבין זכותם של הנישומים לפרטיות והפגיעה האפשרית באינטרס הציבורי בתפקודו התקין של השירות הציבורי, ראוי להעניק את מעמד הבכורה לזכות הציבור לדעת.

◆ **הערת מערכת**: אנו סבורים, שיתכן, ומשעסקיך בהליך בעל נגיעה ישירה לציבור הנישומים, ייתכן ונכון היה, שגורם האמון על ייצוג נישומים, כגון לשכת עורכי הדין ו/או לשכת רואי החשבון, היו מצטרפים להליך כצד לו (ידיד בית המשפט).

◆ ביום 23.09.08 ניתן פסק דינו של ביהמ"ש העליון בעניין **עע"מ 398/07 התנועה לחופש המידע נ' מדינת ישראל – רשות המסים**.

פסק הדין עסק בשאלה - האם זכאי הציבור, מכוח הוראות חוק חופש המידע, התשנ"ח-1998, לקבל מידע על זהותם של אותם חייבים במס, אשר רשות המסים ערכה עמם הסדרי כופר, במסגרתם משלמים האחרונים לרשות כופר כסף בתמורה לכך שלא יינקטו נגדם הליכים פליליים בגין עבירות מס שבוצעו על-ידם.

עפ"י פסק הדין, החל מ-23.9.08 – **על רשות המסים לכלול את שמותיהם של הנישומים שעמם נערכו הסדרי כופר**. החלטה זו הופכת את החלטת בית המשפט המחוזי שאליו הוגשה העתירה, אשר עד כה

מינויים בכירים ביחידות רשות המסים

◆ **רו"ח יהושע חבר** מונה לתפקיד פקיד שומה פתח תקווה במקומו של מר יאיר ניידורף שפרש לגמלאות בסוף החודש האחרון משירות המדינה. חבר, רואה חשבון ובעל תואר שני במנהל עסקים, שימש בארבע השנים האחרונות כפקיד שומה נצרת וקודם לכן שימש כפקיד שומה ומיסוי מקרקעין טבריה.

◆ **מר סמי ג'רוש** נבחר במכרז לתפקיד ממונה מיסוי מקרקעין נצרת. ג'רוש שימש מזה כ-22 שנה בתפקיד סגן מנהל היחידה.

◆ **המערכת וצוות המשרד מאחלים לכל מקבלי המינויים החדשים בהצלחה בהמשך דרכם.**

◆ ביום 22.09.08 הודיע מר **יהודה נסרדישי**, מנהל רשות המסים על שורת מינויים בכירים ביחידות הרשות:

◆ **מר אמנון לבנטל** מונה לתפקיד מנהל אגף בכיר שומה וביקורת מס הכנסה במטה חטיבת השומה בירושלים. לבנטל, שכיהן כפקיד שומה באר שבע ב-11 השנים האחרונות שימש קודם לכן כמנהל תחום בכיר בחטיבה המקצועית.

◆ **מר אלי יצחקי** ימונה כפקיד שומה כפר סבא במקומו של אהרון אליהו שמונה ביוני האחרון לתפקיד סמנכ"ל בכיר לשומה וביקורת. יצחקי, בעל תואר שני במדיניות ציבורית, משמש מזה כשנתיים כפקיד שומה ירושלים 3 ומילא לפני כן שורת תפקידים בכירים בהם פקיד שומה חקירות ת"א והמרכז ופקיד שומה ירושלים 2.

הערת מערכת: לאור תקופת החגים והמועדים גיליון מס פקס מס' 470 יפורסם ביום 23.10.08 חג שמח ושנה טובה ממערכת מס פקס (ראו גם עמ' 7)



הרמת מסך על קיזוז הפסדים – פרקטיקה ותהיות ליאור פרובק, רו"ח (עו"ד) בלס, יוקל, פרובק – רואי חשבון

בלבד, לפי יחס חלק המיעוט בהפסדי החברה, טרם שינוי השליטה.

ו. מכירת השליטה לבעל מניות המיעוט כשבעל השליטה הקודם נותר בעל מניות מיעוט – יותר לחברה קיזוז הפסדים רק בגובה אלו שהתהוו לבעל מניות המיעוט (שהיום הוא בעל השליטה) ערב רכישת השליטה.

ז. מכירת השליטה לבעל מניות חדש כשבעל השליטה הקודם נותר בעל מניות מיעוט – לא יותר לחברה קיזוז הפסדים, לרבות בגין חלקו של בעל מניות המיעוט כיום, שהיה בעבר בעל השליטה.

ח. העברת/מכירת חלק מהשליטה למי שהיה בעל מניות המיעוט יחד עם הסכם לשליטה משותפת עם בעל השליטה הקודם – אין הכרעה, אולם ייתכן שיותר לחברה קיזוז הפסדים מלא.

ט. העברת/מכירת חלק מהשליטה לבעל מניות חדש יחד עם הסכם לשליטה משותפת עם בעל השליטה הקודם – אין הכרעה, ייתכן שקיזוז הפסדים יותר חלקית או לא יותר בכלל.

◆ תהיות :

ראשית, אם מעמיקים באפשרות האחרונה דלעיל של מכירת השליטה (אפשרות ט') מבחינים, כי במקרה של הסכם לשליטה משותפת מגיעים לתוצאה גרועה יותר, לעניין קיזוז הפסדים, לעומת מכירת השליטה לבעל מניות חדש (אפשרות ז'), **מקרה בו קיים חשש ממשי לאי התרה בניכוי של מלוא הפסדים**!! במצב כזה, לאור הנחת המוצא, שמדובר בעסקה שמטרתה מלכתחילה הינה הפחתת מס, נראה כי עדיף להימנע מהסכמי שליטה משותפת למיניהם. שנית, מעיון מעמיק בעובדות הלכת בן ארי, עולה, כי בשנים בהן המיעוט צבר הפסדים, לא היתה החזקה במניות ישירה של מר בן ארי, אלא החזקה באמצעות חברה שבשליטתו, חברת אסי אור. רק לאחר הפסקת הפעילות ההיסטורית ורגע לפני העברת הפעילות לצורך קיזוז הפסדים, עברה הבעלות המלאה להחזקתו הישירה של מר בן ארי. האם נובע מכך, כי ההגדרה של אותו "מיעוט שצבר הפסדים" הינה לרבות בעל השליטה במיעוט וכל אחת מחברות הקבוצה הנמנות עליו? מה קורה כשיש שותפים חיצוניים לאותו מיעוט? **שלישית**, מפסק הדין ניתן להבין, כי "הפסדים שיותר לקיזוז" יהיו מכפלה של החזקת המיעוט בהפסדים לצרכי מס טרם שינוי השליטה. מה קורה כשהמיומן של אותם הפסדים נעשה על ידי בעל השליטה, מוכר המניות ואילו הרוכש, בעל מניות המיעוט, לא מימן ולו שקל אחד מאותם הפסדים? האם במצב כזה תוצאת פסק הדין הגיונית? ומה קורה להיפך, כשהרוכש, בעל מניות המיעוט, לקח על עצמו את מיומן כל הפסדים, לרבות הערבויות לבנקים והגירעון ההיסטורי בהון? האם במצב כזה תוצאת פסק הדין הגיונית?

לסיכום, האם בעל השליטה המחזיק בשתי חברות או בחברה ועסק, כשהאחד ריווחי ומשלם מס והאחר מפסיד – נוהג בחוכמה?

◆ ביום 29.5.08 נפל דבר בדיני המס בישראל בכלל ובדיני קיזוז הפסדים בפרט. **עד יום זה** עמדו בפני פקיד השומה שני מסלולים עיקריים, רחבים זיים, בכדי להתמודד עם תכנוני מס. המסלול הראשון הוא **מסלול הדין הכללי**, במידה שיש ביכולתו לספק קונסטרוקציות משפטיות שונות לסיווג העסקה באופן שונה מסיווג הצדדים. המסלול השני, הוא **מסלול הנורמה האנטי תכנונית הקבועה בסעיף 86 לפקודה**, המכונה גם **העסקה המלאכותית**. בפיסקי הדין האחרונים בנושא, נקבע כי עסקה הנעדרת טעם מסחרי, מלבד הטעם להימנע ממס, היא עסקה מלאכותית. **בע"א 3415/97**, פקיד שומה למפעלים גדולים נ' יואב רובינשטיין ושות' חברה לבנין פיתוח ומימון בע"מ חזר כב' הנשיא ברק (כתוארו דאז) על ההלכה ואף הוסיף כי "מבחן זה יש לבחון באספקלריה רחבה שבוחנת את כלל נסיבות העסקה. יש לזכור כי זה מבחן עזר והשאירה המהותית היא לאזן בין זכות הנישום לתכנן את המס ובין האינטרס הציבורי בגביית מס ובקיום מערכת מס צודקת ושוויונית."

ביום 29.5.08, במסגרת **ע"א 7387/06 בן ארי ש. סוכנות לביטוח (1968) בע"מ נ' פקיד שומה 1 ירושלים** (להלן – "הלכת בן ארי") נראה, כי התווסף מבחן חדש, מכריע, המצמצם את יכולת פקיד השומה להתמודד עם תכנוני מס. כרונולוגית, מופעל מבחן חדש זה לאחר שנקבע, כי העסקה נעדרת טעם מסחרי וכי הביאה להפחתת מס. מבחן חדש זה בוחן האם מדובר בהפחתת מס **בלתי נאותה**. במאמרי זה אביא מעט דוגמאות לתוצאות המס של עסקאות נעדרות טעם מסחרי מתוך הלכת בן ארי וכן אעלה מספר שאלות העולות מפסק הדין.

◆ היבטים פרקטיים :

להלן יובאו מספר דוגמאות לתוצאות המס של מקרים שונים, שכולם נדלו מתוך הלכת בן ארי, שעניינם עסקאות נעדרות טעם מסחרי מלבד הרצון לקזז הפסדים בעקבות מכירת מניות בחברות בעלות הפסדים צבורים :

א. **בעל מניות מיעוט מוכר מניותיו לגורם פלוני שלא נשא בהפסדים** – יש לשים לב, כי על פי הלכת בן ארי, **כל עוד לא מתקיים שינוי שליטה בחברה שמניותיה נמכרות, אין מדובר בהפחתת מס בלתי נאותה** וקיזוז מלוא הפסדים אפשרי, על אף היעדר קיומו של טעם מסחרי.

ב. **בעל השליטה רוכש את מניות המיעוט** – אין שינוי שליטה ולכן אין בעיה לקזז את מלוא הפסדים.

ג. **בעל השליטה מוכר/מנפיק חלק מאחזקותיו אך נותר בעל השליטה** – יש קושי מסוים, אבל אין הכרעה, ייתכן ומן הראוי להתיר קיזוז חלקי בלבד.

ד. **מלוא הזכויות בחברה נמכרות לגורם שלישי שלא נשא בהפסדים (מקרה רובינשטיין)** – הפסדים לא יותרו בקיזוז.

ה. **מכירת השליטה לבעל מניות המיעוט** – יותר לחברה קיזוז הפסדים שהתהוו ערב רכישת השליטה



חישוב "ממוצע משוקלל" לצורך קביעת עלות קרקע ב"מושע" ע"א 345/04 ד"ר משה וינברג ואח' נ' מנהל מס שבח תל אביב

מסוימים בכל אחת מן ההורשות, היא בעצם ירשה את החלקים האלה 'בכל אתר ואתר שבמקרקעין'. משמע, שבכל אתר ואתר של החלקים שנמכרו ישנו חלק בלתי מסוים שהיא ירשה מאמה בהורשה הראשונה, חלק בלתי מסוים נוסף שירשה מאביה בהורשה השניה וחלק בלתי מסוים שלישי שירשה מסבתה בהורשה האחרונה. מהקונסטרוקציה הזאת, שהינה מעוגנת במונחים פסיים הקשורים במקרקעין, נובע כי החלקים הבלתי מסוימים שנמכרו על ידי המערערות מורכבים משלושה חלקים בלתי מסוימים שנרכשו בהורשה נפרדת ממורשיים שונים ושגודלם היחסי הוא לפי גודל החלקים שהיו לכל אחד מהמורשיים בשלם."

◆ תמצית הלכת קלמס הינה, כי כשם שאין המוכר יכול "לסיים" ולזהות את חלקו הבלתי מסוים במקרקעין המשותפים בשטח פיזי מסוים של אותם המקרקעין, כך אין הוא יכול לסיים ולזהות את החלק הנמכר דווקא עם רכישה פלונית מכלל רכישותיו ההדרגתיות של אותם המקרקעין. אין בכך פגיעה באוטונומיה של בעל זכות במקרקעין למכור את זכויותיו כחפצו וכרצונו, אולם עיקרון ה"בלתי מסוימות" הגלום בסעיף 27 לחוק ובהלכת קלמס אינו ניתן להתנאה על ידו: "אין חולק כי לבעליו של נכס נתון חופש פעולה לעשות בנכס כרצונו, ואיש לא יעמוד בדרכו, אם יחליט למכור את הנכס כולו או כל חלק ממנו בשיעור שהוא יקבע. אולם, חופש הפעולה הזה אינו מתרחב גם לקביעת הרכבו או מהותו של החלק שהוא מוכר". זאת מן הטעם הפשוט ולפיו קביעת מועד הרכישה של נכס במקרקעין, אינו עניין למוכר הזכות לענות בו, אלא לקביעת המחוקק כפי שזו נתפרשה ומתפרשת בפסיקה. מועד הרכישה של חלק בלתי מסוים במקרקעין שנרכשו מהווה את צירופם היחסי של מועדי הרכישות של כלל זכויותיו של המוכר בנכס – כפי חלקו.

◆ לסיכום, לא נמצא טעם או נימוק המצדיקים שינוי ההלכות כפי שנפסקו בבית משפט זה בהלכות סבן, קלמס וגרינהולץ. הגיונם המשפטי, הכלכלי והמיסוי של אותן ההלכות – כוחו עמן גם עתה.

◆ **כבוד השופט א. רובינשטיין בדעת מיעוט, סבר, כי** הלכת קלמס הינה בגדר חזקה הניתנת לסתירה, ויש לבחון כל מצב ומצב לגופו על מנת לשאוף למס אמת. בכך הוא מחזק את הלכת אינטרבילדינג לפיה עקרון העל העומד בפנינו הוא תשלום מס אמת וכל אימת שניתן לסתור חזקה על מנת להגיע למס אמת, כך ייעשה. במקרה שלפנינו, טוען כב' השופט, כי ניתן לראות, כי משמעותה הכלכלית האמיתית של העסקה היא מכירת זכויות ספציפיות במקרקעין ובהתאם לכך יש למסות את העסקה.

התוצאה:

◆ הערעור נדחה.

ניתן ביום 22.9.2008

ב"כ המערערות: עו"ד מ. וינברג.

ב"כ המשיב: עו"ד א. פרסקי.

◆ המנוחה אהובה וינברג (להלן: "המנוחה") ושתיה אחיותיה היו בעלים משותפים של מספר חלקות בתל אביב. זכויותיהן של השלוש נרכשו במועדים שונים. בסופו של יום כל אחת מהאחיות הייתה בעלים במשותף (ב"מושע") בשליש מהמקרקעין.

בשנת 98' מכרה אחת האחיות את כל זכויותיה במקרקעין, דהיינו שלישי. את מחצית זכויותיה מכרה למנוחה ואת מחציתה השניה מכרה לחברה משפחתית בבעלות בנה של המנוחה. בעקבות זאת הפכה המנוחה לבעלת מחצית מהזכויות בכלל המקרקעין. עשרה חודשים לאחר מכן, נערך הסכם בין המנוחה לבין חברה משפחתית נוספת (להלן: "המערערת 2") בבעלותו של בנה, ובו מכרה והעבירה לה חלק נוסף מרכוש הנרכש.

בהצהרה שהגישה המנוחה למנהל מס שבח לעניין ההסכם השני הוצהר, כי הזכויות הנמכרות נרכשו על ידה בשנת 98' וכי מחיר המכירה למערערת 2 זהה לחלוטין למחיר הרכישה בעסקה שהתבצעה בשנת 98' ועל כן לא נוצר שבח במקרקעין בעסקה.

מנהל מס שבח טען, כי תאריך הרכישה של החלק שנמכר "מתמזג בכל חלק וחלק של המקרקעין, וכאשר נמכר חלק כלשהו יש לראותו לצורך חישוב המס כאילו הוא מורכב מכל אחת מהרכישות באופן יחסי כיחס החלק שנמכר לכלל הזכות". בפסק דינה של הוועדה נקבע, כי עמדת המשיב עולה בקנה אחד עם פסיקותיו של בית המשפט העליון, ובייחוד עם הנפסק בע"א 45/80 קלמס נ' מנהל מס שבח מקרקעין (להלן: "הלכת קלמס").

בימ"ש העליון - כב' השופט א. רובינשטיין; כב' השופט ס. ג'ובראן; כב' השופט י. אלון:

◆ על פי סעיף 27 לחוק המקרקעין, התשכ"ט-1969 (להלן: "חוק המקרקעין"): "מקרקעין שהם של כמה בעלים, בעלותו של כל אחד מהם לפי חלקו מתפשטת בכל אתר ואתר שבמקרקעין ואין לשום שותף חלק מסוים בהם". "חוסר המסוימות" שבסעיף 27 לחוק המקרקעין מתייחס כפשוטו לשטחם הפיזי של המקרקעין. ברם, פועל יוצא מתבקש מכך הינו, כי אותו חוסר המסוימות מונע – מעצם היותו כזה – ייחוס תאריך רכישה פלוני במכירתו של חלק בלתי מסוים אלמוני. זאת, כמובן שעה שענייננו בזכויות המקרקעין שנרכשו לשיעורין ובשלבם שונים ונפרדים. כשם שאין בעל מקרקעין שכזה יכול "לסיים" ולזהות חלק בלתי מסוים במקרקעין הנמכרים על ידו עם שטח ספציפי ומוגדר מכלל המקרקעין (שכן חלקו "מתפשט" בכל אתר ואתר במקרקעין), כך אין הוא יכול לסיים ולזהות החלק הנמכר עם רכישה פלונית מבין כלל הרכישות או עם חלק מאותה הרכישה.

קביעה מפורשת לעניין זה קיימת בעניין קלמס, מפי השופט יהודה כהן, כדלהלן: "המתבקש מסעיף זה (ס' 27 לחוק המקרקעין – י"א) הוא, שכאשר המערערות (באותו העניין) ירשה חלקים בלתי



לסתור את עמדת המשיב לעניין הפסילה, ועולה, כי קיימים כשלים מהותיים בהתנהלות המערער ביחס לניהול ספריו, כגון אי דיווח על הוצאות, אי דיווח על משכורות ועוד. על כן דחה ביהמ"ש את הערעור על הפסילה.

◆ באשר לפגם בהוצאת הצווים, השומות לשנים נשוא הערעור הוזנו במחשבי רשות המס בשלב אי ע"י מפקח אחד, אשר ערך את השומה בהתייעצות עם רכוז החוליה ואילו המפקח השני לא נטל כל חלק בדיונים שהתקיימו בשלב זה ולא סייע בהכנת השומה. ביהמ"ש סבור, ולו למראית עין, כי מוטב היה שביצוען של כל המטלות הנוגעות לשלב אי, ואף אלו הטכניות, לא יבוצעו ע"י מפקח העתיד לדון בתיק בשלב אי והיודע זאת זה מכבר. עם זאת, אין בכך כדי להביא לתוצאה הקיצונית של ביטול הצו והסקת עובדת היותו של אותו מפקח שבו בעמדה סופית וחתומה, אשר מנעה ממנו להיות קשוב לטענות המערער ביחס לשומה בשלב ההשגה. אין לקבל, את המשתמע מטענותיו של המערער כאילו דעתו של אותו מפקח גובשה כבר בשלב אי, "ננעלה" ולא היתה ניתנת לשינוי. המשיב העניק למערער אפשרות להתייחס לחישוב אשר נערך על ידו, גם בשלב אי כדן. תכלית סעיף 150 לפקודה הינה, כי מי שדן בשומה בשלב אי, דן בה מתוך שהוא אינו מקובע ונעול באופן שמונע ממנו הפעלת שקול דעת עצמאי באופן ממש. אשר על כן יש לבחון את השומה גופא.

◆ באשר לסבירות השומה, הלכה היא, כי בהעדר נתונים מוצקים מתוך הספרים, פקיד השומה רשאי להניח הנחות ולשער השערות בבסיס שומתו ואל לו לבית המשפט להחליף שקול דעתו בשקול דעת פקיד השומה. כדי לסתור את הנחותיו של המשיב, על המערער המבקש להוכיח את המוטל עליו, לתמוך טענותיו בראיות אובייקטיביות של ממש. המערער לא הציע כל חישוב חלופי, זולת דבקותו ביומן העבודה ובנתונים עליהם הצהיר, אשר כאמור נפסלו. אכן, אפשר שההתייחסות לנתוני התדריך הכלכלי הענפי מקפחת את הנישום, אך הלכה היא, כי התחשיב הוא אמצעי חלופי שהשימוש בו נדרש כתוצאה מהעדר חשבונות מסודרים. עם זאת, יש לקבל את טענות המערער ביחס לשביתת יתר כליו בשעה שהוא עובד באחד מהם, ואין לקבל את עמדת המשיב, כי סבר שהמערער העסיק עובדים נוספים להפעלת כלים נוספים. הנחה זו לא בוררה די על ידי המשיב, אשר יכול היה לבדוק נתון זה עם לקוחות העסק, וממילא נסתרה בעדויות המערער ועדיו.

תוצאה:

◆ הערעור נדחה ברובו.

ניתן ביום: 18.09.08

ב"כ המערער: עו"ד י. מדר.

ב"כ המשיב: עו"ד י. טופף.

ניהול שלבי שומה בידי אותו מפקח ועוד ...
עמ"ה 1107/02 ג'ונדיה מחמוד נ' פ"ש כפר סבא

◆ המערער עסק במתן שירותים חקלאיים וכן התפרנס כשכיר אצל מעבידים שונים. ספריו של המערער נפסלו ע"י המשיב מכוח סעיף 130 לפקודה. בשל הליקויים שונים בניהול ספריו ובדיווח הכנסותיו, קבע המשיב למערער שומות מס לפי מיטב השפיטה. המשיב תמך נימוקיו, בין היתר, על הפרשי הון בלתי מוסברים של כ- 240,000 ₪.

◆ לטענת המערער, ההליך לקביעת השומות היה לקוי, שכן המשיב פעל בניגוד להור' סעי' 150א' ו-158א' לפקודה. המערער טוען, כי נציג המשיב נטל חלק פעיל הן בשלב אי והן בשלב ב' בעריכת והוצאת השומות, תוך הפרת הוראת סעיף 150א' לפקודה, וכתוצאה מכך לא ניתן לו יומו בפני פקיד השומה על פי סעי' 158א'. כמו כן, תוקף הוא את פסילת הספרים. טענה זו הועלתה על ידו לראשונה בעת הגשת ההודעה המפרשת את הנימוקי הערעור, ולא נזכרה במסגרת הודעת הערעור. כמו כן חלק על סבירות השומה שהוצאה.

◆ לטענת המשיב, מפקח אחד דן בתיק בשלב אי והוא אשר הזין במחשבי רשות המס את השומות. תפקידו של המפקח השני בשלהי שלב אי היה תפקיד טכני בלבד והתבטא במילוי הטופס ושליחתו בדואר בלבד.

ביהמ"ש מחוץ ת"א – כב' הש' מ. אלטוביה:

◆ בהתאם לתקנות, על ערעור מס יחולו תקנות סדר הדין האזרחי הרגילים, בשינויים המחויבים, כאילו הייתה זו תביעה אזרחית רגילה הנידונה בערכאה הראשונה. כתב התביעה כביכול, בערעור המס, מובא בפני ביהמ"ש, כשהוא מחזיק שני חלקים, המוגשים על ידי המערער בפרקי זמן שונים – הודעת הערעור, המוגשת בתחילת ההליך, ונימוקי הערעור, המוגשים לאחר שהמשיב הגיש את נימוקי השומה. נימוקי הערעור אינם אלא השלמה לאשר "צריך היה להטען מעיקרו נגד השומה". כמצוות המחוקק, על המשיב להתייחס לטענות אותן מעלה בפניו המערער בכתב הערעור, אך אינו נדרש לעשות כן, ואף אינו יכול לעשות כן, ביחס להודעה המפרשת את נימוקי הערעור. משכך, אין לראות בנימוקי הערעור "מקצה שיפורים" לאמור בהודעת הערעור ואשר צריך היה להטען בה כבר בראשית הדרך. בהודעת הערעור על המערער לפרט מהן ההחלטות והשומות עליהן הוא מערער. ההודעה המפרשת את נימוקי הערעור אינה המקום להעלות טענות לראשונה בקשר עם פסילת ספרים או שנות מס שלא נכללו בהודעת הערעור. בית המשפט יתן אפשרות למערער לתקן את הדרוש תיקון, אך רק אם השתכנע, כי אכן מדובר בשגגה, בהתנהלות בתום לב וכיוצא בזה, בבחינת היוצא מן הכלל המעיד על הכלל, שהוא ציון מפורש בהודעת הערעור, כי המערער חולק על קביעת המשיב בדבר פסילת ספריו. בנוסף לכך המערער לא הביא ראיות



מעמד הנשיה של הפרשי הצמדה וריבית על חוב מס
בש"א 14100/07, 19576/07 פש"ר 656/04 עו"ד גרנות שי - כונס נכסים
קבוע נ' מיסוי מקרקעין חיפה

ביהמ"ש מחוזי חיפה - כב' הש' ב.גילאור - נשיאה:

◆ פקודת המסים (גביה) היא אמצעי אכיפה ייחודי להקלת והבטחת גביית המס, אשר באמצעותו הקנה המחוקק לרשות המס יכולת לאכוף את תשלום המס בעצמה ומחוץ למערכת ההוצאה לפועל הרגילה. במסגרת סעיפיה מוקנים לרשות המס אמצעי הוצאה לפועל נגד סרבן מס ורכושו. הסדרים אחרים במסגרתה מעניקים לרשות המס בטוחה בנכסי סרבן המס להבטחת חוב המס. כזה הוא סעיף 11א(1) הרלוונטי לעניינינו, במסגרתו נקבע כדלקמן: **"מס המגיע על מקרקעי הסרבן יהיה שעבוד ראשון על אותם המקרקעין"**. "ראשון" משמע, ששעבוד לפי הפקודה קודם לכל זכות אחרת, מובטחת ושלא מובטחת, מוקדמת או מאוחרת בזמן, בנושא השעבוד. אלא שהפרשנות שמציע כונס הנכסים אינה עולה בקנה אחד עם לשון החוק, כמו גם עם תכליתו. משמעותו של "שעבוד ראשון" היא הקניית **עדיפות גורפת**.

◆ משכך, לא קיבל ביהמ"ש את פרשנות ההסדר באופן שאינו תואם תכלית החקיקה ולשונה, ובניגוד להלכה הקיימת, אשר לא אחת לוותה בטרוניה על מצב הדברים, אלא שנקבע שאין לסטות מפרשנות זו. בעיני ביהמ"ש ראוי היה, לכל הפחות, שלא להכיר בעדיפותו של המנהל באשר לקנסות בגין הפיגור בתשלום. משמע, בעוד שיכול ביהמ"ש, להשתכנע, כי ההעדפה של המנהל באשר להפרשי הצמדה והריבית ראויה משום שאלו נועדו לשמירת ערכו של הכסף ומניעת שחיקתו עקב חלוף הזמן, לא מוצא ביהמ"ש הצדקה להכיר לעדיפות לסכומי הקנס בגין פיגור בתשלום. אלא שלא מצא ביהמ"ש כיצד ניתן לסטות מהוראותיו הברורות של המחוקק בסעיף 33(ג) לפקודה, שאינן משתמעות לשתי פנים, והן באופן ברור מעידות על "כוונת מס ספיציפית".

משנקבע שעל גביית המס תחול הפקודה (כהוראת סעיף 32 לחוק), ושעלעניין גביה, דין הפרשי הצמדה, הריבית והקנס כדין המס (כהוראת סעיף 33(ג) לחוק) אין מנוס מלקבוע שעל גביית הפרשי הצמדה, הריבית והקנס תחול הפקודה. בהיעדר כל אבחנה עניינית לה אחיזה מינימאלית בלשון החוק, לא יכול ביהמ"ש לקבוע דין שונה לסכום הקנס.

תוצאה:

◆ הערעור נדחה.

ניתן ביום 14.9.08

המבקש: בעצמו.

ב"כ המשיב: ע.רזניק, עו"ד – פרקליטות חיפה.

◆ עניינה של המחלוקת העיקרית - מעמדם בנשייה של הפרשי הצמדה, הריבית והקנס בגין איחור בתשלום, המתווספים לחוב מס רכוש של חברה בכינוס נכסים.

◆ **לטענת כונס הנכסים**, רק קרן חוב מס הרכוש מהווה שיעבוד ראשון לפי סעיף 11א(1) לפקודה, להבדיל מהפרשי הצמדה, הריבית והקנס בגינה. כונס הנכסים מפנה לע"א 648/82 **פקיד השומה לגבייה מיוחדת נ' ישראל גפני** (להלן: **"הלכת גפני"**) ולומד ממנו, כי חוב מס המגיע לרשויות המס בדין קדימה הוא רק קרן החוב, ללא הפרשי הצמדה והריבית, וזאת בניגוד לחוב רגיל שאינו בדין קדימה. לטענתו הוראות סעיף 33(ג) לחוק מס רכוש וקרן פיצויים, תשכ"א-1961 (להלן: **"החוק"**) רלוונטיות אך ורק לצרכי גבייה מקום בו המנהל הוא הנוקט בהליכי גביה, ואינן רלוונטיות לגבייה באמצעות הפקודה. כונס הנכסים מבקש לפרש את החוק באופן צר, על רקע הפרשנות הנהוגה בדיני המסים, ומתוך המטרה שהמחוקק מקדם – שמירת זכותו הקניינית של נושה מובטח, ולאור חוק יסוד: כבוד האדם וחירותו.

◆ לחילופין, מבקש כונס הנכסים מביהמ"ש לנקוט פרשנות תקדימית, ולקבוע שחוב מס רכוש אשר נוצר לאחר רישום השעבוד על המקרקעין לא יזכה למעמד של שיעבוד ראשון לפי הפקודה.

◆ לחילופי חילופין טוען כונס הנכסים שאין לכלול במסגרת השעבוד הראשון את רכיב הקנס אלא רק את רכיבי החוב המתמצים בשמירת ערכו הנומינאלי של החוב.

◆ **לטענת המנהל**, דינם של הפרשי הצמדה והריבית והקנס המתווספים למס הרכוש – דינם כדין קרן המס, המהווה שיעבוד ראשון על המקרקעין. לטענת המנהל הוראת סעיף 33(ג) לחוק ברורה ומפורשת, ומעידה על בחירתו של המחוקק להסדיר סוגיה זו. לטענתו מטרת הפרשי הצמדה וריבית לשמור על ערך הכסף לאורך זמן, ומכאן הצדקה עיונית נוספת לעמדתו. עוד נטען, שמכיוון שהבנק והמנהל שניהם נושים מובטחים, הם זכאים לקבל נשייתם באותם תנאים, ואם הבנק זכאי לקבל הפרשי הצמדה וריבית וכן ריבית פיגורים שדינה כקנס בנוסף לקרן החוב, כך גם זכאותו שלו, ובמיוחד לאור העדיפות הסטטוטורית לה הוא זוכה. המנהל טוען באשר לאי תחולתה של הלכת גפני על העניין לפנינו, על בסיס מספר אבחנות, שעיקרן שבאותו עניין דובר בהליך של פירוק, להבדיל מכינוס; שבאותו עניין דובר בחוב מס הכנסה, להבדיל מחוב מס רכוש; שבאותו עניין סוגיה ההלכה ותחולתה רק מקום שאין הוראה ברורה אחרת, ובעניינינו ישנה; ומשום שעיקרון השוויון בין נושים בשמו נקבעה ההלכה מחייב דווקא קבלת עמדת המנהל.



דוחות להחזר: - יצואנים בהסדר מזורז (חוליה י) אשר יגישו את הדו"ח להחזר בין התאריכים 2-3 לאוקטובר 2008, יזוכה חשבון הבנק שלהם עד לתאריך 10 לאוקטובר. - מייצגים / משדרים / אינטרנט אשר יגישו את דוחותיהם להחזר במשרדי מע"מ האיזוריים עד ה- 12 לאוקטובר חשבון הבנק שלהם יזוכה עד ה- 30 לאוקטובר.

דוחות לתשלום: - תאריך התוקף לדיווח בחודש אוקטובר 2008 הוא 26/10/08 - חשבון העוסקים בכל המסלולים (כולל האינטרנט) יחוייב בתאריך זה. פירוט יתר של התאריכים ניתן לראות בשאילתת 104. EMTV

דיווח על נאמנויות - עד 31.12.08

ביום 22.9.08 הודיע מנהל רשות המסים, **מר יהודה נסרדישי**, כי החליט להיענות לבקשות שהועלו על ידי מייצגים, למתן אורכה להגשת הבקשות להחלת הדיווחים השונים הנוגעים לנאמנויות וזאת כדי לאפשר לציבור הרחב ולציבור המייצגים להיערך מבעוד מועד ובצורה נאותה להכנת הדיווחים כאמור ולהכנת הבקשות להסכם המס במתווה שהוצע, למי שיבחר בכך. לאור זאת נקבע ה- 31.12.2008, כמועד להגשת כל הדיווחים הקשורים לנאמנויות והבקשות להסכם מס במתווה שהוצע, וכן המועד להגשת דוח שנתי לשנת המס 2006 ולשנת המס 2007, למי שחייב בהגשתם בשל הוספת פרק הנאמנויות ובשל כך בלבד.

המוסד לראיית חשבון

משרד המשפטים השלים הכנת תזכיר לתיקון חוק רואי חשבון, המקבע מוסד חדש - המוסד לראיית חשבון - כמוסד שיסדיר את מקצוע ראיית החשבון. עפ"י התזכיר, יוקם מוסד לראיית חשבון, שיחליף את מועצת רו"ח והמוסד לתקינה חשבונאית, ויאגד את כל פעולותיהם, כשבמקביל יוקם לצידו בית דין משמעתי. לפי תזכיר החוק, המוסד יסדיר את המקצוע ויפקח עליו, לרבות בחינות הסמכה והתמחות; יעניק רישיונות; יסדיר את התקינה החשבונאית (במקום המוסד לתקינה), לרבות קביעת תקני חשבונאות, עדכון כללים קיימים וקביעת הבהרות מקצועיות; ויסדיר נושאים נוספים הנוגעים לרו"ח, לרבות סוגיות מחקר וייזום מחקרים בנושאים חשבונאיים.

18 חודשי עבודות שירות !!!

הוועד המרכזי של לשכת עורכי הדין מקדם הצעת חוק להארכת התקופות לנשיאת מאסר בעבודת שירות מ-6 ל-18 חודשים, כאשר אחד הנימוקים המרכזיים להצעה הינו הצורך להקטין את הצפיפות בבתי-הסוהר. לפי ההצעה שהתגבשה, יוכל בית משפט לקבוע, כי כל עונש המאסר או חלקו ירוצה בעבודות שירות. בשנת 1986 האריכה הכנסת את תקופת המאסר שירוצה בעבודות שירות מ-3 ל-6 חודשים, בראש ובראשונה כדי להקטין את הצפיפות בבתי-הסוהר. מאז, רק החמירה הצפיפות שם וההצעה הנוכחית תסייע בהקלתה.

סימולטור מ"ה שלילי

באתר האינטרנט של רשות המסים פורסם **סימולטור** המאפשר בדיקת זכאות לקבלת מענק הכנסה במסגרת חוק מס הכנסה שלילי (נמצא תחת סימניית חשב/בדוק). באמצעות הסימולטור, יכול כל מי שמעוניין, בתהליך פשוט **וללא כל צורך בהזדהות**, לבדוק את עמידתו בתנאים ואת סכום המענק לו הוא זכאי. עפ"י הודעת הרשות, בקשות לקבלת המענק ניתן להגיש עד סוף שנת 2008, אך לזכאים שיזדרזו ויגישו את בקשתם עד ל- 30 בספטמבר 2008 ישולם התשלום הראשון (מתוך שלושה) החל מה - 15 באוקטובר 2008. התשלום יועבר ישירות לחשבונות הבנק של הזכאים וכתוספת נטו לשכר מעבודה. המענק ישולם באופן הדרגתי, תחילה באזורים המכונים בחוק "אזורי שילוב" (בהם פועלת תכנית ויסקונסין), כך שעד שנת 2010 תחול התכנית בכל הארץ. לפי נתוני רשות המסים, פוטנציאל הזכאים בשלב הראשון עומד על כ-60-70 אלף. בשלב הראשון, למענק יהיו זכאים עובדים שבשנת המס 2007 היו שכירים תושבי ישובים אלה, והנם בני 23 ומעלה עם ילד אחד או שניים, או שגילם 55 ומעלה (גם ללא ילדים) ומשכורתם באותה שנה הייתה גבוהה מ-1,810 ₪ ונמוכה מ-5,367 ₪, או אם יש להם שלושה ילדים ומעלה ומשכורתם הייתה גבוהה מ-1,810 ₪ ונמוכה מ-5,895 ₪, ייתכן והם זכאים לקבל את מענק ההכנסה.

הגים ומועדים ברשות

עפ"י הודעת רשות המסים, בראש השנה ובימי חול המועד סוכות יהיו חלק מעובדי רשות המסים בישראל בחופשה מרוכזת. להלן ההנחיות לגבי דוחות להחזר ודוחות לתשלום:

מס פקס מערכת ושיווק: רוך מנחם בגין 132, מגדל עזריאלי 1
תל אביב 67021; טל. 03-6966416 פקס. 03-6953991



מערכת העיתון תשמח לקבל פניות, הערות והארות, לגבי סוגיות ושאלות שמתעוררות בתחום המס במישור הפלילי, האזרחי, איסור הלבנת הון ונושאים אשר ברצונכם שיקבלו התייחסות / ניסוי. האמור בעיתון זה אינו מהווה יעוץ מקצועי, חוות דעת, סקירת המצב המשפטי ו/או הדין הרלבנטי טל. 03-6966733 (למקרים דחופים: 054-4492973) פקס. 03-6966744

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

GOLDMAN&BARONE

גולדמן ברון

LAW OFFICES

משרד עורכי דין



שנה טובה

נדיבות מניבה חדווה
יושר מניב שלוה

מכל צוות המשרד

GOLDMAN&BARONE

גולדמן ברון

LAW OFFICES

משרד עורכי דין

דרך מנחם בגין 132 | מרכז עזריאלי 1 | מגדל ענול קומה 23 | תל-אביב 67021
סלמון 6966733-03 | פקס 6966744-03 | gb@goldmanbarone.co.il
www.goldmanbarone.co.il