

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

גיליון 485 יום ה' 12 בפברואר 2009

השבוע בגיליון

עדכונים מהשטח

מאמר

פסיקה

מחוץ לחוק

עדכונים מהשטח

פורסים: קובץ החלטות מיסוי לשנת 2007

המקצועית בשיתוף עם עובדי החטיבה המשפטית, מתוך כלל החלטות שניתנו במהלך שנת 2007. החלטות מיסוי אלה עוסקות בסוגיות שונות בתחום שינויי מבנה (מיזוגים ופיצולים), שוק ההון, עידוד השקעות הון, מיסוי מקרקעין, אופציות לעובדים ומיסוי בינלאומי.

◆ לנוחיותכם, רצ"ב קישורית לקובץ: [קובץ החלטות מיסוי ינואר - דצמבר 2007](#).

◆ רשות המסים פירסמה קובץ רביעי במספר של **תמצית החלטות מיסוי - לשנת 2007**, שניתנו על ידי המוסד להחלטות מיסוי. הפרסום נעשה מתוך רצון ליתן שקיפות למעשה המנהלי ומביא לקידום השוויון, ההוגנות והאחידות במתן החלטות המיסוי לעיני כלל הציבור ובהפעלת מדיניות מיסים הלכה למעשה. הקובץ של תמצית החלטות המיסוי הכולל כ- 60 החלטות מיסוי, הוכן על ידי עובדי החטיבה

הוראות שעה – אורכה להפקדות לקופות

המוסדי **עד ליום 1.4.09** (לנוחיותכם נוסח הצהרת העמית מצ"ב בקישורית).

תוקפן של הוראות השעה יהיה שלושה חודשים מיום פרסומן ברשומות.

◆ עוד עולה מהודעת **משרד האוצר - אגף שוק ההון ביטוח וחיסכון**, כי הגוף המוסדי ינפיק לעמית, שהגיש הצהרה כאמור, אישור בגין ההפקדות. לצורך קבלת ההטבות במס בגין שנת המס 2008, והעמית יצרף את האישור לספח המצורף לדוח השנתי לעמית בעת הגשתו לרשויות המס.

◆ ביום 11.2.09 פורסמו באתר משרד האוצר - **תקנות מס הכנסה (הארכת תקופת התשלום לקופת גמל ולביטוח חיים) (הוראת שעה), התשס"ט-2009**.

עפ"י הוראת השעה, הוארך המועד להפקדות עמיתים עצמאיים בגין שנת המס 2008 עבור קופות גמל, לרבות קרנות השתלמות וביטוח חיים (תשלומים כאמור בסעיפים 17(א5), 45(א) ו-1(ב), ו-47(ב) ו-1(ב) לפקודת מס הכנסה), **עד לסוף חודש פברואר 2009**, ובלבד שהעמית יגיש הצהרה לגוף

שורת מינויי סגני פקידי שומה

בכיר חברות במשרד השומה ת"א 1 ב-7 השנים האחרונות, לפני כן היה מפקח חברות ועצמאים כ-7 שנים.

◆ **מר אמיר שטרן** נבחר במכרז לתפקיד **סגן פקיד שומה ת"א 4**. שטרן בעל תואר ראשון בכלכלה וחשבונאות ותואר שני במנהל עסקים, כיהן כרכז בכיר חברות במשרד השומה רחובות ב-10 השנים האחרונות.

◆ **מר אייל ירושלמי** נבחר במכרז לתפקיד **סגן פקיד שומה אשקלון**. ירושלמי, רו"ח בהשכלתו ובעל תואר שני במשפטים, כיהן כרכז בכיר חוליית חברות וקבלנים וחוליית מרכזית במשרד השומה ירושלים 3 ב-9 השנים האחרונות.

המערכת מאחלת איחולי הצלחה למינויים החדשים

יהודה נסרדישי, מנהל רשות המסים, הודיע השבוע (9.2.09) על שורת מינויים בכירים ביחידות הרשות:

◆ **גב' ורד עורקבי** נבחרה במכרז לתפקיד **סגן פקיד שומה רחובות**. עורקבי, רו"ח ושמאית מקרקעין בהשכלתה, כיהנה כרכזת בכירה במשרד השומה ת"א 4, ב-14 השנים האחרונות.

◆ **גב' מיכל טולדנו** נבחרה במכרז לתפקיד **סגן פקיד שומה גוש דן**. טולדנו, רו"ח ועו"ד בהשכלתה, בעלת תואר שני במנהל עסקים כיהנה כרכזת בכירה בפשמ"ג בחוליית קבלנים ב-5 השנים האחרונות, לפני כן היתה מפקחת כ-7 שנים בחוליית בנקים ושוק ההון.

◆ **מר סעיד מסרי** נבחר במכרז לתפקיד **סגן פקיד שומה ת"א 3**. מסרי, רו"ח בהשכלתו, כיהן כרכז



האמנם נדרש לחשב פחת רעיוני לצורך השבח במכירת דירת מגורים?

גיל רוזנשטוק, רו"ח (משפטן)
שיף הזנפרץ ושות' רואי חשבון

המחוקק שלא לקבוע הוראה דומה בדבר "הסכום המרבי של הפחת" במסלול הפטור, חזקה עליו שהתכוון שלא לעשות כן. לפיכך, נישום המוכר דירה שהושכרה למגורים במסלול הפטור, רשאי להפחית משווי הרכישה את **הסכום המזערי של הפחת**, שניתן היה לנכותו לפי כל דין, ובפרט, רשאי הנישום שלא לבחור בחלופה, לפיה הוצאות הפחת מחושבות אף על מרכיב הקרקע.

לא זו אף זו, סעיף 5 לחוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים), קובע מפורשות כי: "מי שקיבל הטבה לפי חוק זה, **לא יחולו עליו** תקנות מס הכנסה (שיעור פחת לדירה המושכרת למגורים) התשמ"ט-1989". לטעמי, האיסור להחיל את תקנות הפחת המיוחדות לדירה המושכרת למגורים, תקף אף לגבי חישוב השבח במכירת הדירה, שכן **לא היה ניתן** לתבוע הוצאות פחת אלו.

הזכאות לבחור פחת מינימלי - פרשנות תכליתית

◆ בהלכת **סלון מרכזי** נקבע כי: "תכליתו של חוק מיסוי מקרקעין בכלל, ושל סעיף 39 בפרט, היא **מיסוי הרווח הכלכלי** שצומח לבעל המקרקעין עקב עליית ערכם הכלכלי". ניכוי פחת רעיוני בגין קרקע עומד בסתירה למהות הכלכלית, לפיה קרקע משקפת את מיקום המקרקעין, שאינו משתנה עם חלוף הזמן. לכן, **שבח תיאורטי, שנוצר כתוצאה מניכוי פחת רעיוני של קרקע, אינו עולה בקנה אחד עם תכליתו של חוק מיסוי מקרקעין**. אדרבה, תקנות מס הכנסה, המאפשרות לנכות פחת בגין דירה המושכרת למגורים אף על מרכיב הקרקע, מהוות הטבה מיוחדת, המהווה סטייה מהמהות הכלכלית, וזאת בשל רצונו של המחוקק לעודד השכרת דירות למגורים.

◆ זאת ועוד, בהלכת **סלון מרכזי** נקבע, כי כאשר הנישום רשאי לבחור בין שתי חלופות מיסוי אפשריות, הרי שאין לנכות הוצאות רעיוניות משווי הרכישה בשל האפשרות התיאורטית להתיר הוצאה ספציפית לפי הפקודה, שכן בפועל הנישום בחר דווקא בחלופה אחרת, שלא איפשרה את הניכוי. וכך פסק בית המשפט העליון: "אם נישום בוחר לדווח בשיטת דיווח המוכרת בדיני המס, ובמסגרת אותה שיטת דיווח הוצאה פלוניית אינה מותרת בניכוי, בנסיבות הקונקרטיים, התוצאה האחת היא שיש לקבוע כי הוצאה זו אינה מותרת בניכוי לפי הפקודה. **עצם קיומה של האפשרות, שהיתה מונחת בפני הנישום, לבחור בשיטת דיווח לגיטימית אחרת, שבה ניתן היה לנכות את ההוצאה, אינה הופכת את ההוצאה למותרת בניכוי** במקרה הקונקרטי בו בחר, כדת וכדין, בשיטת דיווח מוכרת אחרת".

◆ לטעמי, הדברים יפים אף לגבי החלופות האפשריות לניכוי הפחת, והנישום רשאי לבחור בחלופה שתביא למינימום את ניכוי הפחת הרעיוני. בפרט, אין חובה לבחור דווקא בחלופה המהווה סטייה מהמהות הכלכלית, לפיה הפחת יחול אף על מרכיב הקרקע.

◆ ביום 27.8.2008 פרסמה רשות המיסים בישראל תוספת מס' 1 להוראת ביצוע מיסוי מקרקעין 5/2007. הוראת הביצוע עוסקת בחישוב השבח במכירת דירת מגורים, שהושכרה למגורים במסלול הפטור, וקובעת: "יש לנכות משווי הרכישה את הפחת שניתן היה לדרוש במס הכנסה... הפטור מגלם את התרת ההוצאות".

מרכיב הקרקע בניכוי הפחת הרעיוני

◆ בפני יחיד, המשכיר דירת מגורים במסלול מס מלא, עומדות מספר חלופות לניכוי הפחת:

1. פחת בשיעור של 2% משווי הדירה **כולל מרכיב הקרקע**.

2. פחת בשיעור של 4% בגין הדירה **ללא מרכיב הקרקע**, וזאת לגבי נישום שחל עליו חוק התיאומים בשל אינפלציה.

3. פחת בשיעור שבין 1.5% ל- 6.5% בגין הדירה **ללא מרכיב הקרקע**, בהתאם לאיכות המבנה.

◆ החלופות העומדות בפני נישום, המשכיר דירת מגורים בפטור ממס, הינן חלופות תיאורטיות, שכן לצורך חישוב תקרת הפטור, לא ניתן לנכות הוצאות כלל. לעניין החיוב במס שבח, בעת מכירת דירת המגורים, עולה השאלה האם רשאי הנישום לבחור את החלופה, שתביא להוצאות פחת הנמוכות ביותר מבין החלופות האפשריות, באופן שימזער את השבח בגין המכירה? האם רשאי הנישום שלא לבחור בחלופה, לפיה הוצאות הפחת מחושבות **אף על מרכיב הקרקע**?

◆ שאלה זו מקבלת משנה תוקף לאור הפסיקה, שקובעת כי החלק המיוחס למרכיב הקרקע תלוי בשווי הכלכלי של מרכיב זה, ולא נקבע על פי נוסחה שרירותית, לפיה שליש מהתמורה הכוללת מיוחס למרכיב הקרקע.

וכך נפסק בעניין **בנימין מוסאי**: "בהתאם להוראת סעיף 21 לפקודה, זכאי נישום לניכוי בגין פחת בנכס מקרקעין רק ביחס לנכסים בנויים. מכאן שיש לחלץ משווי הנכס את שווי הקרקע... נוכח קיומן של ראיות פוזיטיביות באשר לשווי הקרקע אין לקבל את עמדתו של המשיב, כי לפי נהליו שווי הקרקע הנו שליש משווי הנכס. בהתנגשות שבין נהלים לבין ראיות, אשר אין חולק על אמינותן, גוברת ידן של הראיות...".

הזכאות לבחור פחת מינימלי - לשון החוק

◆ לקרקע אין פחת. סעיף 21(א) לפקודת מס הכנסה קובע כך: "יותר ניכוי בעד פחת של בנין... **למעט מחר הקרקע שעליה הוקם הבנין**". כאשר נישום רוכש מקרקעין, נדרש לפצל את העלות הכוללת, בין מרכיב הקרקע ומרכיב המבנה. החלק שיוחס למרכיב הקרקע אינו מופחת, ולפיכך, על חלק זה להיכלל ב"שווי הרכישה", במסגרת חישוב מס השבח.

יתרה מכך, סעיף 122 לפקודה, המאפשר לבחור במסלול מס בשיעור 10%, בשל הכנסה מהשכרת דירת מגורים, קובע כך: "לענין חישוב מס השבח החל במכירת הדירה, יווסף לשווי המכירה **הסכום המרבי של הפחת** שניתן היה לנכותו לפי כל דין...". משבחר



מכר דירות "על הנייר" או מכר קרקע?

ע"א 6165/04 ועד הקהילה רמת ויז'ניץ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין

המשיב, מסכת עובדתית זו אינה תואמת בחלקה את קביעותיה העובדתיות של ועדת הערר. כך או אחרת, משיושבים השופטים כערכאת ערעור, ובמיוחד על רקע הוראת סעיף 90 לחוק מיסוי מקרקעין, תתבסס ההכרעה על הקביעות העובדתיות שבפסק דינה של ועדת הערר. הנושא השני נוגע למצפן שאמור להנחות את ביהמ"ש להכרעה במחלוקת. דומה, כי קיימת תמימות דעים בין בעלי הדין על כך שיש לבסס את ההכרעה במחלוקת על מהותה הכלכלית האמיתית של העסקה שנערכה בין המוכרות למשתכנים. ברי, כי אין הסכמה בין בעלי הדין בנוגע לשאלה מהי אותה מהות כלכלית והאם עולה היא בקנה אחד עם הצורה הפורמאלית שבה נבנתה העסקה. הנושא השלישי נוגע למס מכירה, שהינו אחד מהמסים העומדים בבסיס המחלוקת בין בעלי הדין בגדר הערעור דנא. מס זה בוטל במסגרת תיקון מס' 61 לחוק מיסוי מקרקעין. עם זאת, הביטול חל אך ביחס למכירת זכות במקרקעין אשר נעשתה מיום 1.8.07 ואילך (סעיף 9 לתיקון). ממילא אין הוא נוגע להליך זה.

ביהמ"ש קבע, כי בפסק דינה של ועדת הערר נפרש מארג סבוך של נסיבות עובדתיות שונות, אשר יש בהן כדי להוות אינדיקציה לכך שעסקינן בעסקת מכר דירות "על הנייר" ולא בעסקה למכר קרקע בלבד.

ביהמ"ש קבע, כי בכל אחת מהאינדיקציות שהועלו בדיון, כשלעצמה, אין די בכדי לבסס את המסקנה לפיה מדובר במכר של דירות. זאת ועוד, ההסכמים השונים אינם כוללים הוראה שיש בה כדי ליצור קשר מובהק בין הסכמי המכר והסכם השיתוף לבין הסכם הבנייה עם הקבלן. אף על פי כן, סבר ביהמ"ש, כי בנסיבות הייחודיות של המקרה דנן, מובילה הצטברותן של האינדיקציות יחד לכלל מסקנה מסתברת, לפיה יש לראות בעסקה בין המוכרות למשתכנים כעסקה למכירת דירות.

ביהמ"ש קבע, כי הפעולות המקדמיות שבוצעו על ידי שלוחיהן של המוכרות, תניות מסוימות הכלולות בחוזים השונים והנתון לפיו חלק מהמשתכנים כרתו הסכמי מכר בעת שהבנייה כבר הייתה בשלב מתקדם, מעידים, כי המשתכנים רכשו מהמוכרות "דירות על הנייר" ולא קרקע בלבד.

ביהמ"ש הוסיף את הנתון לפיו המערערים בחרו שלא להעיד אף אחד מהמשתכנים. עדות זו הייתה עשויה לשפוך אור על העסקה ועל נסיבותיה.

תוצאה:

♦ הערעור נדחה.

ניתן ביום 4.2.2009.

ב"כ המערערים: עו"ד פ. רובין; עו"ד ר. אבירם.

ב"כ המשיב: עו"ד ע. לינדר.

♦ המערערות 1-2 (להלן: "המוכרות") הינן עמותות רשומות. ביום 22.5.88 רכשה המערערת 1 את הזכויות במקרקעין המצויים בחיפה. עוד קודם לכן, ביום 8.3.87, רכשה המערערת 2 את הזכויות במקרקעין אחרים באותו גוש.

במועדים שונים במהלך השנים 2000 ו-2001, נערכו הסכמים בין המוכרות לבין המערערים 3-56 (להלן: "המשתכנים"), בהם הוקנו למשתכנים זכויות בחלקים משתי החלקות האמורות. כמו כן, נערך הסכם שיתוף בין המשתכנים והסכם עם חברת סולל בונה בע"מ (להלן: "הקבלן"), לבניית שני בנייני דירות רבי קומות על המקרקעין.

בעקבות עריכתם של הסכמי המכר הגישו המוכרות שומה עצמית למשיב. בגדר השומה העצמית חושבה חבות המוכרות במס שבה ומס מכירה על בסיס החלופה שעניינה מכירת קרקע בלבד. כנ"ל לגבי המשתכנים. המשיב דחה את השומות שהוגשו לו ועל החלטתו זו הוגשה השגה שנדחתה. בעקבות דחיית ההשגה הגישו המערערים ערר לוועדת הערר. הערר שהוגש נדחה בפסק דינה של ועדת הערר מיום 1.4.04, לפיו נקבע, כי קיים קשר בין החוזים השונים באופן שלא ניתן להפריד ביניהם ועל כן מדובר במכירת דירות "על הנייר" ולא במכירת קרקע בלבד. השאלה השנויה במחלוקת במקרה דנן, נוגעת למהות העסקה שנערכה בין המוכרות לבין המשתכנים. לנתון זה השפעה על החבות במסים השונים (מס שבה, מס מכירה ומס רכישה) החלה על המערערים.

המערערים טענו, כי בעסקה בין המוכרות למשתכנים הועברו זכויות בקרקע ותו לא. משכך, על המוכרות והמשתכנים לשלם מס רק בגין הקרקע שהזכויות בה הועברו. לשיטת המערערים, לא דבק בעסקה כפי שבוצעה ובחוזים השונים שנערכו במסגרתה שמץ של מלאכותיות.

המשיב סמך ידיו על האמור בפסק דינה של ועדת הערר וטען, כי הסכמי המכר, הסכם השיתוף בין המשתכנים והסכם הבנייה עם הקבלן, מהווים מערכת חוזית אחת למכירת דירות מגורים "על הנייר". עוד טוען המשיב, כי אף אם הסכמים אלה לא נחתמו באותו מועד, הרי שהם חלק ממהלך אחד משולב שבוצע על ידי המוכרות ואשר פוצל לשלושה הסכמים, על מנת להציג לרשויות המס מצג, אשר אינו תואם את מהות העסקה שבוצעה בפועל.

ביהמ"ש העליון – כב' הש' א. פרוקצ'יה; כב' הש' א. גרוניס; כב' הש' א. רובינשטיין:

♦ טרם נכנס ביהמ"ש לעובי הקורה, ראה לנכון ליתן מספר מילות הקדמה בשלושה נושאים. הנושא הראשון הינו התשתית העובדתית שעל בסיסה על ביהמ"ש להכריע במחלוקת שלפניו. בכתבי טענותיהם הציגו המערערים מסכת עובדתית מסוימת בכל הנוגע לאירועים שהתרחשו עובר לחתימה על ההסכמים השונים ולאחר מכן. לטענת



העיתון המקצועי לענייני מסים

קיצוץ הפסד מעסק כנגד הכנסה ממשכורת עמ' 1133/05 לוי נחמה ופרץ נ' פקיד שומה רמלה

אף עמד על כוונת המחוקק:
"הגבלת אפשרות הקיזוז משנים עברו בסעיף 28(ב),
באופן שהקיזוז ייעשה כנגד הכנסה חייבת מעסק
או משלח יד (לעומת סעיף 28(א) המאפשר קיזוז גם
כנגד מקורות אחרים) באה מתוך הכוונה שלא
לאפשר קיזוז "מין בשאינו מינו" ועל ידי כך
להקטין את האפשרות למניפולציות" (ע"א 615/85
פקיד השומה חיפה נ' א.ח.א. גולדשטיין בע"מ,
תק-על 390(3), 542 (1990)).

ביהמ"ש המחוזי ת"א: כב' הש' מ. אלטוביה:

◆ אין חולק, כי הוראת סעיף 28 (ב) לפקודה, כנוסחו
היום, מאפשרת את קיזוז הפסדי העסק כנגד
משכורת ובלבד שהנישום עומד בתנאים המנויים בו.
בדברי ההסבר לתיקון הסעיף גילה המחוקק את
דעתו, כי אין המדובר ב"תיקון מבהיר", כי אם
בתיקון שנועד לשנות מהמצב המשפטי עובר לתיקון.
לשון החוק כמו גם פרשנותו בהלכה הפסוקה, הציבו
לעניין קיזוז הפסדי עבר חיץ המבדיל בין ההכנסה
מהמקורות המנויים בסעיף 28(1) לפקודה ובין
הכנסות ממקורות אחרים.

לשיטת המערערים, סיווג ההשתכרות יעשה לאור
זהות מעניק השכר. לדבריהם, במקום בו מקבל
השכר משמש גם כבעל הגוף המשפטי מעניק השכר,
אזי יש לראות בשכר זה השתכרות מעסק או משלח
יד. פרשנות זו, שאין לה כל עיגון, אין לקבל. אופי
קשרי המערער והחברה הינם קשרי עובד-מעביד
והיות המערער בעל מניות בחברה, אינה מעלה ואינה
מורידה לעניין סיווג הכנסתו מהחברה כהכנסת
עבודה.

הבחירה במסגרת משפטית כזו או אחרת לניהול
הפעילות הכלכלית, נושאת בחובה את היתרונות
והחסרונות הקיימים באותה המסגרת. משבחר
הנישום בדרך מסוימת לגיטימית לניהול עסקיו, הרי
הוא מחויב לה, על מעלותיה וחסרונותיה ואין הוא
יכול עוד ליהנות מיתרונותיה של דרך חלופית
שנזנחה על ידו.

אין מקום להתערב בשיקול דעתו של המשיב שעה
שנסמך הוא על המצג שמציג הנישום ועל לשונה
המפורשת של הפקודה.

תוצאה:

◆ הערעור נדחה.

ניתן ביום 8.2.09

ב"כ המערערות: מ.הרשקוביץ, עו"ד.
ב"כ המשיבים: א.סמרה, עו"ד.

◆ עניינו של הערעור, המתייחס לשנות המס -2002
2003, בפרשנותו של סעיף 28(ב) לפקודת מס הכנסה
(נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה"),
כנוסחו בשנים הרלוונטיות לערעור.

המערער הפעיל עסק - סופרמרקט עד לתום שנת
המס 2001. עד לתום שנת המס 2001, צבר העסק
הפסדים בסך של 477,807 ₪. בסוף שנת מס זו הקים
המערער ומר קרויס אברהם, בחלקים שווים, את
חברת סופר ברכפלד בע"מ, לאחר שהמערער העביר
אליה את העסק. לאחר הקמת החברה עבד בה
המערער כשכיר. במהלך השנים 2002-2003, קיבל
המערער משכורת מהחברה וביקש לקזז את
ההפסדים המועברים מהעסק כנגד הכנסותיו
מהמשכורת. המשיב לא התיר את ביצוע הקיזוז.

◆ **לטענת המערערים**, הפרשנות המילולית הנכונה
של הסעיף, כמו גם פרשנותו התכליתית הכלכלית,
מלמדת, כי ניתן לקזז את הפסדי העסק המועברים
של המערער כנגד משכורתו מהחברה. לדבריהם,
המונח "השתכרות" מופיע תחת מקורות הכנסה
שוניים המנויים בסעיף 2 לפקודה. לעיתים השתכרות
תסווג כהכנסה מעסק ולעיתים כהכנסת עבודה.

◆ לטענתם, סיווגה של ההשתכרות צריך להיעשות
בהתאם לזהות מעניק השכר: "כאשר השתכרות
הינה קבלת שכר מעסק השייך לנישום והמופעל על
ידו" יש לראות בה הכנסה בהתאם לסעיף 28(1)
לפקודה, היינו הכנסה מעסק או משלח יד. בעוד
שהשתכרות מ"עסק של אחרים" תסווג כהכנסת
עבודה כמוגדר בסעיף 28(2) לפקודה (פסקה 8
לסיכומי המערערים).

לשיטת המערערים, פרשנות מילולית זו עולה בקנה
אחד עם פרשנותה התכליתית של הפקודה.
לדבריהם, הן בתי המשפט והן המלומדים, סבורים
כי יש להקל על קיזוז ההפסדים.

◆ המערערים ערים לתיקון שנעשה בסעיף 28
לפקודה, לפיו מתיר המחוקק כיום קיזוז הפסדי
עסק כנגד הכנסה ממשכורת גם בשנים שלאחר
היווצרות ההפסד. לשיטתם, המדובר ב"תיקון
מבהיר" שלא שינה את המצב המשפטי הקיים, אלא
אך נועד למנוע פרשנות שגויה.

◆ **לטענת המשיב**, תיקון הסעיף מלמד על שינוי
המצב המשפטי שנהג בשנים נשוא הערעור. לדבריו
אין לקבל את טיעון המערערים, כי סיווג ההשתכרות
יקבע בהתאם למעניק השכר. לפיכך, לטענתו, לשון
החוק כנוסחו אז ברורה, והיא מורה, כי קיזוז הפסד
משנים עברו יתאפשר כנגד הכנסות מ"עסק או
משלח יד" בלבד. עוד ציין המשיב, כי בית המשפט



בקשה לאישור תביעה ייצוגית

בש"א 30602/07 בת"מ 141/06 רשות המסים נ' עו"ד אריה גבע

הגשת הדו"ח, בקשת החזר, ההשגה וכיוצא בזה, הם הליכים המצריכים לא אחת ליווי מקצועי וכרוכים בהשקעה כספית ואישית, בעוד סכום המס הנתבע כמס ששולם ביתר עשוי להיות קטן. האם לא לשם כך נועד חוק התובענות הייצוגיות? לסייע בידי תובע שלא לזנוח את זכותו נוכח המאמץ הכרוך במימוש זכות זו? האם יש מקום לקביעה גורפת כעמדת המבקשת, החוסמת כמעט כל שימוש בכלי התובענה הייצוגית שעה שמוסדרים מסלולי ברור חלופיים בחוק מס? בתשובה לתהיה זו, סבור בית המשפט, כי שני הכלים הדיונים האמורים יכולים ואף צריכים לדור בכפיפה אחת שעה שמבקש עותר לעשות שימוש בכלי התובענה הייצוגית בעילת השבה כקבוע בסעיף 11 לתוספת השניה לחוק.

לחקיקתו של חוק תובענות ייצוגיות בכלל, ולסעיף 11 בתוספת השניה לחוק בפרט, קדמו דיונים רבים. ככל שהדברים אמורים ביחס לסוגיה שלפנינו, המחוקק הביע דעתו בצורה ברורה, כי יש למסור בידו של האזרח את "הכוח" להגשתה של תובענה ייצוגית כנגד הרשות להשבת סכומים שגבתה שלא כדין, בין השאר, אם אלו נגבו כמס. לצד זאת, יש לדון באופן מימושו של "כוח" זה ובפרוצדורה הראויה בהפעלתו. הזכות לייצג תעוצב והיקפה יקבע בהתחשב באותם שיקולים שמעלה המבקשת. אולם אין בשיקולים אילו, כדי למזער את כוונת המחוקק המגולמת במלות החוק, כדי העברתה בקוף המחט.

ברגיל, לא קמה זכות ההשבה, לא קמה עילת תביעה, אלא למי שעמד בהליכי השומה הקבועים בחוקי המס. עבר התובע הייצוגי הליכי שומה, אם התקבלה עמדתו ובכל זאת סובר התובע, כי הרשות אינה נוהגת כך כלפי קבוצה כזו או אחרת, הרי שחוק התובענות הייצוגיות והסמכות המקנה כוח ייצוגי שבו, מאפשרות לו להגיש תובענה בקשר עם כך ולבקש כי הרשות תנהג כפי שפעלה בנוגע אליו. בחברי הקבוצה יכללו רק מי שבדומה לעותר, היתה לו עילת תביעה, זכות להשבה, במועד הגשת העתירה. כך מבהיר הברור השומתי כמו הדיון בערכאה הדיונית אם ראויה העילה להיות בסיס לתובענה ייצוגית.

משכך, קובע בית המשפט הנכבד, כי יש מקום לאפשר לעותר לתקן את עתירתו בהתאם לאמור בהחלטה זו ולאפשר לרשות להגיב לה. יש לדון תחילה בהודעת הערעור שהגיש העותר על מנת לקבוע אם הוא בעל עילת תביעה השבה אם לאו ויש מקום להאריך את המועד להגשת עתירה מתוקנת לאחר מועד בירור ערעור המס.

תוצאה:

הבקשה התקבלה באופן חלקי.

ניתן ביום: 4.2.2009.

ב"כ המבקשת: עו"ד א. בורשטיין מוזס.

ב"כ המשיב: עו"ד ד. לוי, עו"ד ר. גוז לביא ועו"ד מ. רוזנברג.

ביום 28.12.2006 הגיש המשיב, עתירה מנהלית כנגד רשות המסים נשוא בקשה זו (להלן: "התובענה" או "העתירה"). בתמצית, התובענה עוסקת בגביית מס שלא כדין, בראיית התובע, בגין ריבית, הפרשי הצמדה ורווחים אחרים שנצמחו על כספי פיצויים שהופקדו לקופת גמל או לפוליסות ביטוח עד ליום 31.12.2002, עבור עמית שהגיע לגיל פרישה ופרש מעבודתו לאחר יום ה-1.1.2003. בד בבד עם הגשת התובענה, נתבקש בית המשפט לאשר עתירה זו כתובענה ייצוגית ולראות בעותר, תובע ייצוגי (להלן: "בקשת האישור").

בטרם הוגשה עתירה זו, בהליכים קודמים, הגיש המשיב עתירה לבג"ץ באותו הנושא, אשר נדחתה על הסף וכמו כן הגיש המשיב תובענה במסגרת המרצת פתיחה באותו נושא, אותה ביקש למחוק בעצמו, לאור תגובת ביהמ"ש, כי זו אינה המסגרת לניהול הנושא. לאחר מכן, במסגרת תיקו האישי הגיש המשיב ערעור לבית המשפט על צו שהוציא פקיד השומה באותו הנושא תוך כדי ניהול התיק במסגרת ערעור מס הכנסה, הגיש המשיב תובענה זו וביקש, כי תנהל על ידי אותו השופט אשר דן בערעור.

רשות המסים (להלן: "המבקשת") מבקשת לסלק על הסף את העתירה, ובכלל זה את בקשתו לאשר את העתירה כתובענה ייצוגית (להלן: "בקשת האישור"). לטענתה אין מקום לשימוש בכלי התובענה הייצוגית בתביעה נגד רשות להשבת סכומי מס, אגרה או תשלום חובה אחר, אשר נטען לגביהם כי הרשות גבתה שלא כדין, כאשר קיים בחוק מטיל החבות (להלן: "חוק מס") מסלול בירור ייחודי.

לטענת המבקשת, ההליך הנכון לבירור מחלוקת בעניין חבותו של נישום היא זו הקבועה בפקודה. ההלכה הפסוקה קובעת, כי מקום בו נקבעו הליכים ייחודיים בחוקי המס השונים לבירור טענות הנוגעות לשומה או לתקיפתה, אין לעקפם בדרך של הגשת תובענה רגילה. משכך סבורה המבקשת שודאי שאין לחרוג מהלכה זו באמצעות מכשיר התובענה הייצוגית.

לטענת המשיב, דבריו של המחוקק מדברים בעד עצמם ואין בפסיקותיו הרבות של בית המשפט, אשר קדמו לחוק תובענות ייצוגיות, כדי להסות את הקול החדש והברור העולה מתוך החוק.

בימ"ש המחוזי בתל אביב, כב' הש' מ. אלטוביה:

כבר בתחילת הדיון בפסק הדין, מעלה כבוד בית המשפט תהיות לגבי השאלה האם יש מקום להעביר את כל יחיד מחברי הקבוצה בנתיב הדיוני הקבוע בפקודה, לשם מימוש זכותו להשבת מס, היטל או אגרה ששולמו שלא כדין? שהרי הליכי השומה,



העוקלת וגם נגנבת?

בימים האחרונים נגנבו כ- 150 מפתחות של מכוניות מעוקלות או מוחרמות, הנמצאות במגרש חניה בפתח תקווה. המגרש משמש כמגרש אחסון למכוניות שהוחרמו על ידי המשטרה או עוקלו על-ידי ההוצאה לפועל. המכוניות והמפתחות מוחזקים במקום עד להסדרת החוב או עד שבעל הרכב יסיים לרצות את עונשו. כמובן שהחשש של בעלי המכוניות הינו, כי לאחר שיוחזרו להם רכביהם, הגנבים יוכלו לפרוץ אותם עם המפתחות שבידם. בימ"ר מרכז, בראשותו של ניצב משנה **אבי נוימן**, חוקרים את הפרשה זה מספר ימים, לפי שעה טרם נעצר חשוד בגניבה.

משרד המשפטים נגד נס ולהיפך

משרד המשפטים תובע כ- 80 מיליון ש"ח מנס טכנולוגיות, זאת לטענת משרד המשפטים, בשל הפרות חוזרות ונשנות של הסכם לפיתוח מערכת מידע עבור הפרקליטות. משרד המשפטים טוען, כי בנובמבר 2005 נשכרה נס טכנולוגיות לביצוע פרויקט הקמת ניהול מידע עבור פרקליטות המדינה, פרויקט אליו הקצתה משאבים רבים. עם זאת, כך נטען, החל מאותו היום, הפרה חברת נס את מחויבותיה במסגרת ההסכם אל מול המשרד. יצויין, כי בתחילת השבוע הוגשה תביעה של נס טכנולוגיות נגד משרד המשפטים בהיקף של כ- 20 מיליון ש"ח. לטענת נס טכנולוגיות, על פי ההסכם בינה לבין משרד המשפטים מערכת המידע היתה אמורה להיות מבוססת על מערכת קיימת הנמצאת בשלבי פיתוח מתקדמים ואשר היתה אמורה לחסוך זמן, כסף והקצאת כוח אדם. לטענת נס, כאשר החלה העבודה על הפרויקט, נמנעו נציגי משרד המשפטים מקיום תנאי ההסכם וביקשו שינויים רבים באפיון המערכת, כך שמדובר, למעשה, בהקמת מערכת אחרת ולא כפי שסוכם.

נתפס מפעל לייצור סיגריות מזויפות

בית משפט השלום בחיפה האריך עד יום חמישי 12.2.09, את מעצרים של חשודים המעורבים בכנופיה שעסקה בייצור סיגריות מזויפות. **מחלקת חקירות מכס ומע"מ חיפה** בשיתוף עם **מכס חיפה**, ניהלה חקירה נגד הכנופיה, שגרמה בפעילותה נזק כבד לקופת המדינה הנאמד במיליוני ש"ח ועברה על עבירות על חוק מע"מ, פקודת המכס, פקודת סימני מסחר וחוק העונשין.

ירושלים של ... ליקויים

משרד השומה ירושלים 3 ערך בשבוע שעבר, מבצע ביקורות ניהול ספרים רחב היקף ברחבי העיר ירושלים. במהלך המבצע בוקרו 112 עסקים, בסה"כ נמצאו כ- 30% ליקויים: ב- 19% מהעסקים ליקויים מהותיים, ב- 11% מהם נמצא אי רישום תקבולים. 17 צוותים ערכו ביקורות בעסקים בענפי המסחר, בין היתר בשוק מחנה יהודה, השירותים והמקצועות חופשיים. המבצע שערך משרד השומה ירושלים 3 הינו חלק ממבצע הארצי שעורכת רשות המסים לאיתור מעלימי מס בארבעת החודשים הקרובים.

"פרפר מעופף" במכס נתב"ג

במהלך השבוע האחרון ערכה **יחידת המכס בנמל התעופה בן - גוריון** מבצע בשם **"פרפר מעופף"**, מבצע שמטרתו הגברת האכיפה מול צוותי אוויר ישראלים החוזרים מחו"ל. עפ"י הודעת רשות המסים, במסגרת המבצע נתפסו 6 אנשי צוות אוויר שלא הצהירו, כנדרש, על טובין שהיו ברשותם ושילמו קנסות. הטובין שנתפסו: משקאות אלכוהול, מצלמות ושעונים מזויפים. מההודעה עולה, כי הגדיל לעשות איש צוות אוויר שחזר מתאילנד וברשותו נתפסו: ברזים, מצלמות במעגל סגור, מערכות אינטרקום, גלאים ואביזרים סניטאריים רבים. להגנתו טען החשוד, כי כל הטובין שברשותו מיועדים לבית שהוא בונה. האיש הועבר להמשך חקירה.

מושביניק פיקטיבי?

בית משפט השלום בחיפה, עצר ביום 5.2.09 ושחרר תחת מגבלות את **תומר האזה** ממושב צופית, בחשד להפצה וקיצוץ חשבוניות פיקטיביות במיליוני ש"ח. החשוד בעל תיק פרטי במע"מ בענף גידול ירקות. עפ"י הודעת רשות המסים, **במחלקת חקירות מע"מ ומכס חיפה**, מתנהלת חקירה נגד החשוד בחשד להפצת חשבוניות מס פיקטיביות לחברות ולעוסקים שונים, ומנגד קיצוץ חשבוניות מס פיקטיביות במהלך שנת 2008, בהיקף של מיליוני ש"ח, במטרה להתחמק מתשלום מס אמת והשמטת הכנסות. עפ"י הודעת הרשות, ביום 3.2.09 נחקר החשוד והודה בחשדות המיוחסים לו.



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

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 גיליון זה, או חלקים ממנו, ללא היתר בכתב ומראש מהעורכים.