

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

גיליון 615 יום ה' 15 במרץ 2012

השבוע בגיליון

הצעת חוק מיסוי מקרקעין – הרחבת הפטור ממס על חיזוק מבנים //
ארכה לתשלומי מיסים לתושבי הדרום – עד 25.3.2012 //
האור שבקצה הפריסה (בעקבות ו"ע גוטצייט)

עדכונים מהשטח

מאמר

פסיקה

מחוץ לחוק

עליון – מע"מ – פגם בניסוח שומה לא יביא בהכרח לדחיית טענות מע"מ
עליון – מ"ה – האם הפסד הוא נכס והאם המשיב מוסמך לשלול אותו (גזית)
מ"ה – המחאת חוב או מחילת חוב? (ד"ר שנהב)
8 שנות מאסר בפועל לעברייני מס !!! // ועדת הכספים: דורשת חינוך פיננסי //
"רובת עץ" – כתב אישום של 169 מיליון ! // תערוכת אומנות ברשות המיסים

עדכונים מהשטח

הצעת חוק מיסוי מקרקעין - הרחבת הפטור ממס על חיזוק מבנים

לקבוע כי מכר זכויות לבנייה נוספת שמקורן בתכנית מפורטת כנ"ל יהיה פטור ממס, דבר אשר יגדיל את הכדאיות הכלכלית ויאפשר את חיזוקם של בניינים רבים נוספים.

2. פטור ממס לזכויות לבנייה נוספת, שמקורן מכל תכנית אחרת, ובלבד שהתמורה היחידה לבעלי הדירות היא בשירותי חיזוק (תיקון סעיף 49לג לחוק) - לפי הדין הקיים, הפטור ממס יינתן אך ורק למכר זכויות לבנייה נוספת לפי תמ"א 38, גם אם התמורה היחידה לבעלי הדירות היא בשירותי חיזוק מפני רעידות אדמה. לעיתים, כדי שניתן יהיה להגיע לכדאיות כלכלית, נאלצים בעלי הדירות למכור במסגרת תכנית החיזוק גם זכויות לבנייה נוספת שמקורן בתוכניות אחרות. מכר הזכויות כאמור גורם לחבות במס ומקטין את הכדאיות הכלכלית של היזם. מוצע לקבוע פטור ממס לזכויות לבנייה נוספת, שמקורן מכל תכנית אחרת, ובלבד שהתמורה היחידה לבעלי הדירות היא בשירותי חיזוק, ושהזכויות כאמור נכללות בהיתר שניתן לצורך חיזוק מבנים קיימים מפני רעידות אדמה.

3. בעל דירה יוכל לשנות את ההצמדות או לבטלן, בפטור ממס, בהתאם לתנאי הפטור (תיקון סעיף 49לד לחוק) - כיום הפטור ממס ניתן אך ורק לגבי הצמדה של רכוש משותף לדירה מסוימת. לעיתים, יש צורך לשנות או לבטל הצמדות קיימות, כדי לאפשר את חיזוק הבניין על ידי בנייה בקומת עמודים. לפי התיקון המוצע, בעל דירה יוכל לשנות את ההצמדות לדירה או לבטלן, בפטור ממס, בהתאם לתנאי הפטור הנקובים בסעיף.

◆ ביום 12.3.12 הונחה על שולחן הכנסת ע"י ח"כ משה גפני ואח', הצעת חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (תיקון - הרחבת הפטור ממס על חיזוק מבנים), התשע"ב-2012.

◆ הצעת החוק באה להרחיב את הפטורים למכירת זכויות עפ"י תוכנית החיזוק (תמ"א 38):
1. פטור ממס למכר זכויות לפי סעיף 23 (תוכנית מפורטת) בתמ"א 38 (תיקון סעיף 49לב לחוק) - סעיף 23 לתמ"א 38, מאפשר לרשויות המקומיות ליזום תוכנית מפורטת המרחיבה את זכויות התוכנית הבסיסית בתוך שטח המוניציפאלי, וליתן זכויות נוספות על פי פרמטרים הקבועים בתוכנית, בד"כ מדובר בתוספת שטח כגון קומה או קומות נוספות. עפ"י חוק מיסוי מקרקעין בנוסחו כיום, אין פטור לבעלי יחידות הדירור ממיסוי מקרקעין עבור החלק שהתווסף מכוח סעיף 23 הנ"ל (יצוין, כי בלי קשר לכך, הרשויות אינם מחויבות לפטור את בעלי יחידות הדירור מהיטלים שונים, כגון היטל השבחה). כיום קובע החוק, כי הפטור ממס יינתן אך ורק למכר זכויות לבנייה נוספת לפי תמ"א 38. אך הניסיון מלמד, שבאזורי פריפריה, בהם שויין של זכויות לבנייה נוספת לפי תמ"א 38 נמוך יחסית, מאושרות תכניות מפורטות לחיזוק מבנים לפי סעיף 23 לתמ"א 38 המאפשר הגדלת זכויות הבנייה, כדי שניתן יהיה להגיע לכדאיות כלכלית. מכר הזכויות לפי התכנית המפורטת גורם לחבות במס ומקטין את הכדאיות הכלכלית, שכן רובן ככולן של עסקאות תמ"א 38 הן עסקאות נטו בהן המס של בעלי הדירות מוטל על היזם. לפיכך מוצע

ארכה לתשלומי מיסים לתושבי הדרום – עד 25.3.2012

◆ על מתן הארכה (הנוספת) כאמור החליטו שר האוצר, ד"ר יובל שטייניץ ומנהל רשות המסים (בפועל), דורון ארבל, ע"מ להקל על בעלי העסקים בדרום לאור המצב הביטחוני.

◆ על פי הודעת רשות המיסים, מועדי הדיווח והתשלום של הדוחות התקופתיים למע"מ, מקדמות מס הכנסה וכן ניכויי מס הכנסה למי שמתגורר באזורי העימות, נדחו ל- 25.3.2012.



האור שבקצה הפריסה ליאור פרובק, רו"ח (עו"ד) בלס, יוקל, פרובק – רואי חשבון

עסק בביקורת על הנחיית היועץ המשפטי של רשות המיסים שפורסמה בסמוך ועסקה בהגדרת התקופה האפשרית לפריסת רווח ההון/השבח ממכירת נכס/זכות במקרקעין שנתקבלו במתנה או בירושה (להלן: "ההנחיה"). לדעת רשות המיסים, כפי שהיא באה לידי ביטוי בהנחיה, "תקופת הבעלות בנכס" לצורך פריסת הרווח/שבח הריאלי תכלול רק את השנים מיום קבלת המתנה/הירושה מבלי להקביל בין תקופה זו לתקופה המשמש לקביעת "יום הרכישה". הח"מ, במסגרת אותו מאמר, סבר כי עמדת רשות המיסים סותרת את עיקרון הרצף, כי המשמעות הכספית של תוספת המס לאוצר המדינה כתוצאה מיישום ההנחיה זניחה, בהשוואה לפגיעה הצפויה באותם נישומים ואף סבר כי פנייה לערכאות, לא בהכרח תוליד תוצאה דומה.

◆ **פסק דין גוטצייט:** והנה, לפני כחודש ימים, פורסם פסק דינה של ועדת הערר שליד בית המשפט המחוזי בת"א בעניינם של בני משפחת גוטצייט (ו"ע 1290/09 גוטצייט ואח' נגד מיסוי מקרקעין ת"א). פסק דינה של ועדת הערר עסק, בין היתר, במספר שנות המס שניתן לייחס אליהן פריסת שבח ריאלי החייב במס שולי. אותן שתי אחיות לבית גוטצייט קיבלו בשנת 2007, במסגרת מתנה פטורה מאמן, זכות במקרקעין שנרכשה על ידי האם בשנת 1987. מייד באותה שנה מכרו האחיות את המקרקעין ברווח ניכר וביקשו לפרוס את השבח הריאלי לאחור, בהתאם ליום הרכישה שנקבע להן לצורך חישוב מס השבח ובשונה מיום הרכישה הקנייני. מנהל מס שבח סבר כי לאור תקופת הבעלות הקניינית הקצרה לא ניתן לעשות כן. דעת הרוב בוועדה קבעה כי לאור תכלית החקיקה בעניין פריסת השבח שמטרתה היא "ביזור ההתעשרות" על פני תקופת צבירתה ומאחר ומקבל המתנה מתחייב במס גם בגין תקופת צמיחת השבח שהיה אצל נותן המתנה ומאחר ולשון החוק "סובלת" גם פירוש שיתמוך בתכלית החקיקה, הרי שניתן לפרוס את השבח לאחור בהתאם ליום הרכישה הפיסקאלי ובשונה מיום הבעלות הקנייני.

◆ לסיכום:

הנה כי כן, מסתבר כי לא תמיד עמדת רשות המיסים הינה זו המתקבלת בערכאות המשפטיות וטענות הגיוניות וכלכליות של נישומים זוכות לאוזן קשבת ולפסיקה כלכלית ונכונה. לא נותר אלא לסיים בתקווה כי הלכת גוטצייט תיושם על ידי רשות המיסים גם בעסקאות שבח מסוג "כניסה לנעליים" שלא אוזכרו מפורשות במסגרת פסק דינה של הועדה, כדוגמת: ירושות והעברת זכויות במקרקעין בפטור ממס שבח על פי סעיף 71 לחוק וגם בנושאים שבטריטוריה של פקודת מס הכנסה, לרבות במקרים רלוונטיים של העברת "פטורות" במסגרת יישום סעיפי המיזוגים והפיצולים.

◆ במשטר המס הישראלי עסקאות הוניות, לרבות עסקאות שבח, ממוסות על בסיס עיקרון המימוש. הגדרת מימוש או מכירה לעניין פקודת מס הכנסה ו/או חוק מיסוי מקרקעין הינה נרחבת ביותר וכוללת, בין היתר: הסבה, ויתור, מתנה, פדיון, הפקעה, החכרת מקרקעין לתקופה העולה על 25 שנים, ויתור על זכות, כל דרך בה נכס הון יוצא מרשותו של אדם וכיו"ב. כתוצאה מכך, לא תמיד קיימת הקבלה בין אירוע הנחשב כמכירה לצורך דיני המס בישראל לאירוע שהינו שינוי בעלות בהתאם לדיני הקניין.

◆ **מיסוי פרוגרסיבי של רווח הוני:** נכסים הוניים, בשונה ממלאי, מתאפיינים בתקופות החזקה ארוכות. ברגיל, התוצאה של אירוע מסוג רווח הוני או שבח, הינה שבשנת מס אחת ממוסה רווח שנצבר במשך מספר שנים. בשיטת מס פרוגרסיבית, כדוגמת שיטת המס הישראלית, הדבר גורם ל"הקפצת" מדרגות המס ותשלום מס גבוה בשנת המכירה, מבלי כל קשר להכנסה והמס השולי של המוכר בשנות המס בהן נצמח לו בפועל הרווח מאותה מכירה. בזמנו, המחוקק היה ער לבעיה זו ואף נתן לה פיתרון מסוים באמצעות מתן אפשרות לפרוס לאחור את אותו שבח/רווח הון ריאלי לתקופה של ארבע שנים או תקופת הבעלות בנכס, כמוקדם. כיום, בעקבות תיקון 132 לפקודת מס הכנסה ותיקון 50 לחוק מיסוי מקרקעין נפתרה במקצת בעיה זו, באמצעות תשלום מס מופחת על רווחים שהינם רווחי הון או שבח. אולם, לגבי מקרקעין שיום רכישתם קדם ליום 7.11.2011 או נכסי הון שיום רכישתם קדם ליום 31.12.2002 אותו "אפקט זחיסה" עדיין קיים, מאחר וחלק מהרווח עדיין מחויב במס שולי, על פי תחשיב ליניארי של בעלות פיסקאלית בנכס.

◆ **הבעייתיות במיסוי עסקאות "כניסה לנעליים":** במסגרת פקודת מס הכנסה ו/או חוק מיסוי מקרקעין, קיימות עסקאות פטורות למיניהן, כדוגמת: מתנה, הורשה, העברת נכס לחברה תמורת הנפקת מניות וקבלת זכות במקרקעין של איגוד אגב פירוקו (להלן – "העסקאות הפטורות"). כאשר נמכרים הלאה נכסים שהתקבלו במסגרת אותן עסקאות פטורות, הרי שלצורך חישוב עלות הרכישה ויום הרכישה הולכים לאחור, עד למועד בו הנכס נרכש בידי זה שמכרו בפטור. מיותר מלציין כי אותה "הליכה לאחור" מביאה את אותו מוכר שלא בפטור לתקופת בעלות ממושכת שמשמעותה ייחוס ליניארי של רווח ריאלי גבוה יותר לתקופה המחויבת במס בשיעור שולי. לעתים, במקרים של "הליכה לאחור" משמעותית יחד עם פערים בין המס השולי של המוכר למס השולי של הרוכש, כדאיותן של אותן עסקאות פטורות מוטלת בספק וקיימת עדיפות ברורה להעברת בעלות במסגרת עסקה חייבת.

◆ **בגיליון מס פקט 407 פירסם הח"מ מאמר,** בשיתוף עם רו"ח כהן-שמאי (רצ"ב קישורית לנוחיותכם),



העיתון המקצועי לענייני מסים

פגם בניסוח שומה לא יביא בהכרח לדחיית טענות מע"מ
ע"א 4027/10 ידיד אליהו ויעקב קבלנים נ' מנהל מס ערך מוסף
אמיר אבו ראזק, משפטן

טענות משפטיות חדשות גם במסגרת הליכי הערעור בבית המשפט המחוזי. בהקשר זה מדגיש המשיב כי טענתו לגבי יישומו השגוי של סעיף 5(ב) על-ידי המערערת הינה טענה משפטית ולא עובדתית, בציינו כי התשתית העובדתית העומדת בבסיס הערעור אינה שנויה במחלוקת. עוד טוען המשיב כי עמדתו לעניין הנדון מתיישבת עם התכלית של השגת שומת אמת, ולפיה אין למנוע העלאת נימוק חדש בשלב הערעור גם אם נימוק זה לא היה ברור די צרכו למערערת בשלב עריכת השומה. לחלופין טוען המשיב כי יש להורות על השבת הדיון לבית משפט קמא לצורך דיון בסוגיית השערוך בלבד, באופן שיתרת השומה עליה לא השיגה המערערת תיזוותר על כנה.

בית משפט העליון בפני כב' השופטים ס' ג'ובראן, א' חיות ו י' עמית:

קבע כי, למרות הניסוח הלקוי ברי כי הנימוק לפיו אין להחיל את סעיף 5(ב) לחוק על התמורה שנתקבלה ממכירת הדירות החדשות, עמד אף הוא בבסיס החלטת המשיב כבר בשלב השומה. על כן, אין מדובר בטענה חדשה שהועלתה רק בשלב הערעור על ההחלטה בהשגה. אין לקבל את טענת המערערת לפיה רכיב החיוב במס בגין התמורה שנתקבלה ממכירת הדירות החדשות, הועלה לראשונה רק בשלב הדיון בערעור ו"הותאם" בדיעבד לסכום המס שבו חויבה המערערת בשלב ההשגה. נמצא כי טענת המשיב בעניין זה אינה עולה כדי טענה כבושה בבחינת "חוכמה שלאחר מעשה ומסקנה זו מייצרת את הצורך להידרש במקרה דנן לטענתו החלופית של המשיב כי נתונה לו הזכות להעלות טענות משפטיות חדשות גם במסגרת הליכי הערעור שלאחר שלב ההשגה. בהינתן המסקנה כי מדובר בפגם שנפל בניסוחו של סעיף 1 לנימוקי השומה, בית המשפט הנכבד אינו סבור כי יש להרחיק לכת כדי הסעד הדרסטי שעותרת לו המערערת לפיו יש לחסום את טענותיו של המשיב בעניין אי-תחולתו של סעיף 5(ב) לחוק על התמורה שנתקבלה ממכירת הדירות החדשות. בנסיבות אלה כולן, השתקת המשיב מלהעלות טענה העשויה להתברר בסופו של יום כטענה נכונה, עלולה להטות את השומה לטובת הנישום בלא שיש לכך צידוק, בסכומים הנוגעים לעיקר השומה ובאופן החוטא לתכלית חקיקת המס והיא - גבית מס-אמת.

תוצאה:

♦ הערעור נדחה.

ניתן ביום 08.03.2012

ב"כ המערערת: עוה"ד יעקב קסטל
 ב"כ המשיב: עוה"ד טליה נעים

♦ מדובר בערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בירושלים בו נקבע כי הדיון בשומת מס ערך מוסף שנערכה למערערת בגין עסקה למכירת נכס מקרקעין יוחזר לשלב ההשגה, וזאת על-מנת לאפשר למערערת להעלות את טענותיה כלפי אחד מנימוקי השומה אשר לא היה ברור לה די צרכו. המערערת הינה שותפות העוסקת במקרקעין ומהווה "עוסק" כמשמעותו של מונח זה בסעיף 1 לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975 (להלן: "החוק"). ביום 3.7.1996 רכשה המערערת מגורמים פרטיים בניין המצוי ברחוב עזה 18 בירושלים, אשר כלל שלוש דירות מגורים ושתי חנויות (להלן: "הנכס"), תמורת סכום כולל של 1,200,000 דולר ארה"ב. סכום נוסף, בסך של 165,000 דולר ארה"ב, שולם על-ידי המערערת כדמי פינוי לדייר מוגן שהתגורר בבניין. ביום 16.10.2003 מכרה המערערת את הנכס, לאחר ששיפצה אותו וביצעה בו חלוקה מחדש, תמורת סכום כולל של 2,500,000 דולר ארה"ב. שיעור מס הערך המוסף בו חויבה המערערת בגין מכירת הנכס לאחר שיפוצו כאמור, הוא העומד במוקד הסכסוך שנתגלע בין הצדדים.

♦ לטענת המערערת, השומה שערך המשיב נגעה אך ורק לסוגיית הוצאות פינוי של הדייר המוגן וכן לסוגיית השערוך. במהלך הדיון בהשגה, כך נטען, חזר המשיב על נימוקי השומה הללו ואילו טענתו לפיה אין להחיל את סעיף 5(ב) לחוק על התמורה שנתקבלה בגין מכירת הדירות החדשות, הועלתה לראשונה רק במסגרת כתב התשובה שהוגש מטעמו בבית משפט קמא ונסמכה על "מסכת עובדתית ומשפטית חדשה". המערערת מוסיפה וטוענת כי עובדה זו לא נסתרה בתצהירו של מר לוי מטעם המשיב וכי הסתרה או ערפול של עובדות ושל נימוקי השומה פוגעת בזכויות הנישומים ואינה עולה בקנה אחד עם שיקולים של יעילות משפטית.

♦ לטענת המשיב, כל הנימוקים העומדים בבסיס השומה שנערכה למערערת פורטו במסגרת אותה שומה ובתחשיב שצורף לה. המשיב מוסיף כי בתחשיב שצורף לנימוקי השומה בוצעה הפרדה ברורה בין חישוב המס בגין התמורה שנתקבלה ממכירת הדירות הישנות ובין חישוב המס בגין התמורה ממכירת הדירות החדשות. המשיב מוסיף וטוען כי הדיון בהשגה התמקד בנימוקים שהעלתה המערערת עצמה - אשר נגעו רק לסוגיית שיערוך מחיר הרכישה ולהחלטה שלא להכיר בהוצאות פינוי של הדייר המוגן - ובהחלטה שניתנה בהשגה אף הקפיד המשיב לציין כי "לגבי יתר הסכומים, השומה בעינה עומדת". המשיב מוסיף וטוען כי גם אם ייקבע שנימוקי השומה אינם בהירים כל צרכם, הלכה היא כי מנהל מס ערך מוסף רשאי להעלות



האם הפסד הוא נכס והאם המשיב מוסמך לשלול אותו (גזית) [ע"א 8876/09 גזית אחזקות בע"מ נגד פ"ש ת"א](#) רוזנברג אברהם, משפטן (יועץ מס)

לשיטת המשיב עצם התעלמותו מן הדיווח מהווה אינדיקציה לכך שכבר בשנת 1995 לא קיבל את ניסיונה להעברת ההפסד. לבסוף נטען, כי המערערת יוצרת מצג מטעה, לפיו ערך מניותיה בשנת 1998 היה נמוך מערכן בתום שנת הרכישה, בעוד שבפועל ערך כל מניה ירד בעקבות פעולת דילול מניות, ולא בגין הפרשים בשוויין המוחלט.

ביהמ"ש העליון בפני כב' הש' א.רובנשטיין; כב' הש' ס.ג'ובראן; כב' הש' ח.מצלר:

◆ ביהמ"ש דן האם יש לראות בהפסד משנת 1994 נכס?, וככל שהתשובה לכך חיובית - האם המשיב הוסמך בנסיבות לשלול נכס זה?; משמעות החלתו לסירוגין של החוק?; איזו משמעות יש לייחס לעובדה, שהמערערת דוחה על ההפסד משנת 1994 גם בשנים הבאות (1995-1998), והמשיב קיבל את דוחותיה ללא הסתייגות מצדו, התיישנות? ביהמ"ש קבע, במצבים בהם ההפסד שנצבר לקיזוז עולה על הרווח הריאלי שנצבר בשנת המס, וכדי שלא "תאבד" יתרת ההפסד - התיר המחוקק לשמר את ההפסד עד שניתן יהיה לקזזו. ואכן אין חולק, כי אילו הייתה תחולה רציפה של החוק בעניינה של המערערת, היה המשיב מתיר לה "לגרור" את הפרש הריאלי משנה לשנה עד לקיזוזו. יש אפוא כדי לתמוך בטענה, כי יש לראות בהפסד שנוצר בגדרי החוק "נכס" כלכלי של הנישום. החלטת המשיב שלא לאפשר את קיזוז ההפסד שנצבר למערערת כמוה לכאורה כשלילת אותו נכס. ויודגש, תפיסת ההפסד כנכס כלכלי שניתן ככלל להעבירו משנה לשנה (עיקרון עליו גם המשיב אינו חולק בנסיבות אחרות), אינה מותנית בשאלת האופן בו נוצר ההפסד. וכן הזכיר ביהמ"ש, כי בנסיבות הדיוניות בתיק זה, יכולתו של המשיב להישמע בטענות לגבי גובה ההפסד או דרכי היווצרותו מוגבלת ביותר. מדובר בהפסד משנת 1994 שדווח למשיב כבר בשנת 1995, היכולת לטעון כלפי גובהו, מהותו ודרך יצירתו התיישנה, ובכך יש משום הליכת כברת דרך מסוימת לקראת טענת ההתיישנות שהעלתה המערערת. אף שביהמ"ש אינו חולק על פרשנותו של ביהמ"ש קמא, לאחר בחינתו של הוראות החוק ביחס להפסד שנוצר בגדרי חוק התיאומים ועמדת המשיב, נראה כי הפסדה של המערערת עולה כדי "נכס" כלכלי וככזה' שלילתו מחייבת עיגון בחוק, סוף דבר, התקבל הערעור במובן זה שהמשיב יכיר בהפסדה של המערערת ויתיר את קיזוזו, על-פי המותר בגדרי חוק התיאומים.

תוצאה:

◆ הערעור התקבל.

ניתן ביום 7.3.2012

ב"כ המערערת: עו"ד רחל גזית ויוסי אלישע

ב"כ המשיב: עו"ד קמיל עטילה

◆ ביום 14.12.93 רכשה המערערת חברת גזית החזקות בע"מ, ביחד עם חברת משאבים אחזקות (מ.ג.ן 1993) בע"מ, את מניות המדינה בחברת מ.ג.ן משאבי גז ונפט בע"מ. מחיר המניות ביום קנייתן עמד על 7,921,591 ש"ח, ובתום שנת המס (ביום 31.12.93), קרי, כשבועיים לאחר קנייתן עמד שוויין על 27,261,304 ש"ח. המערערת בחרה שלא להחיל על עצמה את חוק התיאומים בשנת 1993, ומשכך לא מוסתה על עליית הערך בשנת הרכישה. בשנת 1994 החילה על עצמה המערערת את החוק, ויצאה מתחולתו בשנת 1995. לאחר היציאה מגדרי החוק רשמה המערערת הפסד בגובה 22,434,449 ש"ח. בין השנים 1995-1998 בחרה המערערת שלא להחיל על עצמה את חוק התיאומים. ואולם, אף שהדוחות שהגישה לשנים אלה לא נערכו לפי חוק התיאומים, דווח בהם על הפרש הריאלי משנת 1994 כהפסד לקיזוז עתידי. בין השנים 1999-2001 נוצרו למערערת רווחים ריאליים מניירות ערך (כהגדרתם בחוק התיאומים), מהם ביקשה לקזז את ההפרש הריאלי שצברה בשנת 1994. לשיטת המערערת פעולת הקיזוז אפשרית נוכח הוראות סעיף 32(ג) לחוק התיאומים בו נקבע, כי הוראות סעיף 6(ג) - המאפשר את קיזוז ההפסדים - יחולו "גם לאחר תום תחולתו של חוק זה". כך עלה בידי המערערת - לשיטתה - לשמר את ההפסד עד כניסתה המחודשת לחוק. המשיב סירב לאשר את הקיזוז. בין היתר נטען, כי אין מקור חוקי המאפשר להעביר הפסד חשבונאי בהיעדר תחולה רציפה של החוק; בפרט כאשר ההפסד שנוצר בשנת 1994 הוא תיאורטי במהותו.

◆ טענות המערערת, כי ככל שהמשיב התנגד להעברת ההפסד משנת 1994 לשנת 1995 ומשם לשנים הבאות - היה עליו לציין זאת כבר בעת הגשת הדו"ח לשנת 1995, כיום טענה זו התיישנה. עוד נטען, כי בשנת 1994 חויבה המערערת על-פי הוראות סעיף 27(ג) לחוק התיאומים להחיל את החוק בעקבות פעילות עסקית, ונאלצה לצאת מתחולתו בשנת 1995 עקב היעדר פעילות עסקית. עוד נטען, כי החלתו לסירוגין של חוק התיאומים דווקא גרעה מיתרונות המס שהיו צומחים למערערת אילו היה החוק מוחל ברצף, שכן אז היה ההפסד משנת 1994 מועבר משנה לשנה כשהוא מוצמד ומשוערד לפי שיעור המדד. לבסוף, חוזרת המערערת על טענותיה בעניין ההתיישנות. המשיב רואה בהתנהלות המערערת ניסיון לניצול הוראות חוק מסובכות כדי לזכות ביתרונות מס - אי החלת חוק התיאומים בשנה בה עלה ערך המניות, כדי להימנע מתשלום מס, והחלת החוק לשנה אחת בלבד בה ירד ערכן במטרה לרשום הפסד אותו ניתן יהיה לקזז בעתיד. המשיב שולל את טענת המערערת כאילו אי החלת החוק בשנת 1993 ולאחר מכן על החלתו בשנת 1995 נכפו עליה.



הוקנו למערער הזכויות והחובות מכוח הסדר הנושים. המשיב הפליג בטיעונו לעניין זה, ובין היתר טען, כי ההסדר שהוצג ע"י המערער אינו חתום, עפ"י ההחלטה מיום 26.11.1992 אינו סופי, ההסדר מותנה בקבלת הלוואה ולא נמצאו מסמכים המעידים על ביצוע הסדר הנושים קודם לשנת 1994. ביהמ"ש אינו מוצא ממש בטענותיו של המשיב. אשר על כן, מקובלת על ביהמ"ש טענת המערער לפיה ההכנסה בין אם תוגדר כהמחאת חוב, כטענת המערער ובין אם תוגדר כמחילת חוב כלפי המערער, כטענת המשיב, הופקה בשנת המס 1992 ולכל היותר בשנת 1993 ולא בשנת 1994. ביהמ"ש לא מצא בגרסת המערער הסבר מניח את הדעת למחילת החוב לחברה דווקא באפריל 1997. האירועים עליהם מצביע המערער כגורם למחילת החוב באפריל 1997, הינם אירועים חיוביים מבחינת החברה ומכל מקום אין למצוא בהם הצדקה למחילת החוב באפריל 1997. מחילת חוב ברגיל תעורר חשש שמטרתה יצירת הפסד "מלאכותי" בהתקיים "יחסים מיוחדים" בין המוחל והנמחל. מהצורך לבעל השליטה במחילה כשעומדת לרשותו ההלכה בדבר "חוב אבוד"? כאשר סיכויי גביית החוב אפסו או שעלות גבייתו אינה כדאית לאור סיכויי הגביה הקלושים ממילא תהפוך ההלוואה לחוב אבוד לצרכי מס והמהלך של מחילה מתייתר. אין בכך כדי לשלול מחילת חוב שלה טעם כלכלי, עסקי או מסחרי וכאשר אין עיקר תכלית המחילה הפחתה או הימנעות ממס. בכלל תכלית עסקית, יכול ותבוא מחילת חוב לבעל שליטה שנועדה להפוך את החברה לאטרקטיבית למשקיעים, בהקשר זה לעיתוי המחילה, משקל בבחינת הדברים.

◆ ביהמ"ש קבע, כי נוכח מסקנתו הקודמת ובהתחשב בהלכה שנקבעה בעניין רובינשטיין (ע"א 3415/97 פשמ"ג נ' רובינשטיין), נראה כי יש לראות במחילת החוב של המערער בשנת 1997, כעסקה מלאכותית ממנה רשאי המשיב להתעלם, ועל כן, ביהמ"ש מקבל את טענת המשיב בעניין זה.

התוצאה:

◆ הערער התקבל באופן חלקי.

ניתן ביום 26.2.2012

ב"כ המערערים: עוה"ד ירון מהולל, נועה לב גולדשטיין ושירה רוזנברג.

ב"כ המשיב: אהובה סימון – פרקליטות מחוז ת"א (אזרחי).

המחאת חוב או מחילת חוב?

ע"מ ת"א 1013/02 ד"ר יהודה שנהב נ' פ"ש ת"א 3 אינגה אייזנברג, משפטנית

◆ ד"ר יהודה שנהב (להלן: "המערער") רכש את מלוא הון מניותיה המונפק של אוזו ישראל בע"מ (להלן: "החברה") מכוח הסדר שאושר ע"י ביהמ"ש ביום 26.11.1992, במסגרת הליכי פירוק שנקטו נגד החברה בסמוך לשנת 1992 (להלן: "ההסדר"). בדוחות הכספיים של החברה ליום 31.12.1993 נרשמה "יתרת זכות" בסך 5,002,298 ש"ח על שם המערער והוסבר: "התחייבויות שהומחו לבעלי עניין במסגרת הסדר נושים". בשנת 1997 החליף המערער מניות של מגדל חברה לביטוח בע"מ במניות של לאומי אחזקות ביטוח בע"מ (להלן: "המניות"). ריווח ההון שנצמח למערער מהחלפת המניות הוערך ע"י המערער בסך של 4,548,506 ש"ח. ביום 20.4.97 בין המערער לבין החברה נכרת הסכם מחיקת חוב בסך 3,390,995 ש"ח ובמכתב מיום 10.12.1998 עדכן המערער את סכום המחיקה לסך של 4,000,000 ש"ח נכון ליום 31.12.1997. המערער דיווח על סכום זה כהפסד הון אותו קיזז כנגד ריווח ההון שנצמח לו מהחלפת המניות, ואילו החברה הצהירה על הפסד בסך 12,312,514 ש"ח בשנת 1997 לאחר ההכנסה שנצמחה לה ממחילת המערער על חוב בסך 4,000,000 ש"ח. המשיב לא קיבל את הצהרת המערער והוסיף לשומה בשנת 1994 סך של 5,002,298 ש"ח כהכנסה ממחילת חוב ספקים. לשומה בשנת 1997 הוסיף המשיב סך של 3,881,990 ש"ח כרווח הון ריאלי ועוד סך של 715,940 ש"ח כרווח הון אינפלציוני חייב ב-10%. כך משום שלא הכיר בהפסד שנטען ממחילת חוב שהלווה המערער לחברה בבעלותו.

◆ לטענת המערערים סך של 5,002,268 ש"ח שנרשם בדוחות הכספיים של החברה ליום 31.12.95 כ"יתרת זכות" נובע מהמחאת חוב החברה לספקים אל המערער עפ"י הוראות ההסדר וכפי שצוין בדו"ח הכספי של החברה ליום 31.12.95. על כן, אין לראות "יתרת זכות" זו כמחילת חוב של הספקים למערער אשר עובר לעריכת הסדר הנושים לא היה חייב לספקים דבר. המחאת החוב בסך 5,002,268 ש"ח יוצרת חבות מס, אולם משהמערער מדווח על בסיס מזומן, כל עוד לא התקבל אצלו תשלום מזומן על חשבון הסכום האמור לא השתכלל מועד החיוב. ועוד, הסדר הנושים נעשה והופעל בשנת 1993 ועל כן, ככל שהייתה למערער הכנסה, הרי שהכנסה זו הופקה בשנת 1993 ולא בשנת 1994. למחילת חוב של החברה כלפי המערער בסך 4,000,000 ש"ח בשנת 1997 היה צידוק כלכלי מלא, ועל כן, על המשיב להכיר בהפסד הון זה.

בביהמ"ש המחוזי בתל אביב – כב' הש' מגן אלטוביה:

◆ ביהמ"ש קבע, כי הוראות ההסדר נכנסו לתוקפן עם אישור הסדר הנושים ביום 26.11.1992 ולאחר מועד זה השתכלל הסדר הנושים לכדי חוזה מחייב לפיו



"בובת עץ" – כתב אישום של 169 מיליון!

למעלה משנה התנהלה חקירה מורכבת ורחבת היקף, אשר התנהלה על ידי משרד חקירות מכס ומע"מ חיפה והצפון יחד עם משרד חקירות מס הכנסה חיפה והצפון ויאח"ה. בעקבות החקירה, הוגש ביום 13.3.12 ע"י עורכי הדין ניר ישראל ואסתי ששון מהמחלקה המשפטית לתיקים מיוחדים ברשות המיסים, לבית המשפט המחוזי בחיפה, כתב אישום חמור נגד 17 נאשמים ובהם 4 מבני משפחת פיסו - מאיר פיסו, יוחאי פיסו, משה פיסו ויפה פיסו, מחיפה והסביבה, וכן נגד חברות מקבוצת "מקור הפורמייקה" אשר בבעלותם. כמו כן, נתן בית המשפט צו זמני לתפיסת רכוש, בין היתר, נכסי נדל"ן רבים וכספים הנאשמים הנאמדים בסכום של עשרות מיליוני שקלים. בני משפחת פיסו והחברות שבשליטתם מואשמים, כי משך שנים (2003-2010) הוציאו חשבוניות פיקטיביות בסך של כ- 169 מיליון ש"ח לעוסקים ברשות הפלסטינאית ולסין. עוד מואשמים בני משפחת פיסו בעבירות של הלבנת הון בהיקף של כ- 169 מיליון ש"ח, בעבירות מס בעשרות מיליוני ש"ח, וכן בעבירות נוספות כולל עבירת שוחד, במטרה לקדם עמדתם לאישורו של צו היטל ההיצף על יבוא של לוחות עץ מצופים מסין. ההון אותו צברו הנאשמים כתוצאה מביצוע העבירות המיוחסות להם, שימש את בני משפחת פיסו והחברות שבעלותם, בין היתר, לרכישת זכויות ונכסים רבים, בהם נדל"ן ומיטלטליו, כאשר בחלק מן המקרים נרשם הרכוש על שמם של הנאשמים, ובחלק מן המקרים שימש הרכוש לרכישת נכסים יחד עם אחרים ואף נרשם על שמם.

תערוכת אומנות ברשות המיסים

בשבוע שעבר נערכו בירושלים מספר מושבים של כנס ההנהלה המורחבת של רשות המיסים. את אחד המושבים בכנס פארה תערוכת עבודות בתחומי אמנות פלסטית, שירה וסיפורת של כ- 30 אומנים מקרב עובדי הרשות. התערוכה הוקדשה לזכרה של דבורה הוד ז"ל ששימשה שנים רבות כמנהלת יחידת מיסוי מקרקעין ונפטרה לאחרונה. התערוכה לוותה במושב מיוחד בהשתתפות בני משפחתה של דבורה הוד ז"ל, אשר במהלכו התקיים טקס לזכרה בו נשאו דברים בכירי הרשות ובני משפחה. במהלך הכנס הוצגה תכנית העבודה של הרשות ע"י מנהל הרשות (בפועל) דורון ארבל וכמו כן את הפעילות המוגברת לאכיפה ולהעמקת הגביה לשנת 2012.

[רצ"ב קישורית לצפיה במצגת תערוכת העבודות בתחומי האמנות הפלסטית](#)

8 שנות מאסר בפועל לעבריין מס !!!

ביום 12.3.12 ביהמ"ש המחוזי בתל-אביב, כב' הש' ד"ר עודד מודריק, גזר 8 שנות מאסר בפועל (!) וקנס בסך מיליון ש"ח על גבריאל רבי כהן ממושב הצב, שהורשע בעבירות מס בשני כתבי אישום (האחד - שלום חיפה והשני - מחוזי ת"א). בכתב האישום שהוגש לבית משפט השלום בחיפה ע"י עו"ד ענבל הוכמן מהמחלקה המשפטית מכס ומע"מ מחוז צפון, בעקבות חקירה של משרד חקירות מכס ומע"מ חיפה והצפון, הנאשם, מנהל פעיל בחברות לפירוק ומסחר סיטונאי בבשר עוף והודו, הודה והורשע, כי בשנים 2002 - 2004 הוציא, ביחד עם אחרים, 187 חשבוניות מס פיקטיביות בסך 32 מיליון ש"ח וכן קיזז חשבוניות פיקטיביות בסך 600,000 ש"ח. בתיק בביהמ"ש המחוזי בת"א, הנאשם, מנהל ובעל מניות בחברה הנאשמת, שעסקה בשחיטה, עיבוד ושיווק סיטונאי של עופות הודו הורשעו בביצוע מאות פעולות של מרמה ועבירות מס בשנים 1992 - 1995. לפי כתב האישום שהוגש ע"י פרקליטות מיסוי וכלכלה, הנאשם זייף חשבוניות מס בסך 46 מיליון ש"ח, ביצע רישומים כוזבים בספריו ובדו"חות למס הכנסה בסך 57 מיליון ש"ח. הרישומים הכוזבים והחשבוניות המזויפות הוליכו שולל את רשויות המס להתיר לו לנכות הוצאות בסך 15 מיליון ש"ח. מטעם הפרקליטות ניהל את התיק עו"ד אלעד פנחס. כתב האישום נגד הנאשם הוגש ב- 1997 ובתחילה העלה הנאשם טענת אי כשירות, שהתקבלה על ידי הפסיכיאטרית המחוזית דאז, עובדה זו הביאה להפסקת ההליכים נגד הנאשם עד לשנת 2004, אז התגלה, כי הוא ממשיך בהתנהלותו הפלילית, וכתב האישום הוגש מחדש. ביהמ"ש מתח ביקורת חריפה על התנהלותו הנאשם. (ת"פ 40237-04)

ועדת הכספים: דורשת חינוך פיננסי

ביום 13.3.12 הסכימו כל משתתפי וועדת המשנה לביטוח של ועדת הכספים, כי על רקע המשברים הפיננסיים נדרש חינוך פיננסי החל מילדי הגיל הרך ועד לגמלאים. יו"ר ועדת המשנה, ח"כ פאינה קירשנבאום (ישראל ביתנו) דרשה תכנית ממשלתית מקיפה להטמעת החינוך הפיננסי לאורך שנים. בדיון הביעו כל הגורמים את הסכמתם לכך שלנוכח המשברים הפיננסיים האחרונים, החינוך הפיננסי חייב להיות גבוה בסדר העדיפויות של המדינה. קירשנבאום קראה לריכוז מאמצים בקידומו בין כל משרדי הממשלה.



מס פקס מערכת ושיווק: דרך מנחם בגין 132, מגדל עזריאלי 1
תל אביב 67021; טל. 03-6966416 פקס. 03-6953991 info@masfax.co.il

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

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