

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

גיליון 751 יום ה' 17 בנובמבר 2017

השבוע בגיליון

הצעת חוק: תרומות למוסד שפועל נגד ישראל לא יוכרו לצרכי מס //
רשות המסים: אישור אוטומטי לתושב הזכאי להטבות מס //

עדכונים מהשטח

חוק אשראי הוגן – הסדרת תחום הלוואות חוץ בנקאיות

מאמר
פסיקה

עליון – מ"ה – אי התרת קיזוז הפסדים 'לאחור' (דיון נוסף הירשזון ודמארי) //
מ"ה – האם הכנסה פאסיבית בשליטת בעלת הכנסה אקטיבית מהווה חני"ז? //
שבח – תיקון שומת מס שבח לפי סעיף 85 לחוק גם בחלוף ארבע שנים //

חשד: מכרו קרקעות באיו"ש ללא דיווח // עובדי המכס למען הנופלים //
האוצר בשולחן עגול עם לשכת רו"ח // הסדר מטיב ללשכת יועצי המס //

מחוץ לחוק

עדכונים מהשטח

הצעת חוק: תרומות למוסד שפועל נגד ישראל לא יוכרו לצרכי מס

◆ בדברי ההסבר מוסבר, כי סעיף 46(א) לפקודת מס הכנסה קובע הכרה לצורכי מס בתרומות הניתנות למוסדות ציבוריים. משמעות ההכרה היא מתן זיכוי בשיעור של עד 35% מגובה התרומה בתשלומי המס שמשלם התורם על הכנסתו, בכפוף לסייגים ולתקרות הזיכוי הקבועים בפקודה.

מוסד ציבורי מוגדר בסעיף 9(2) לפקודה כ"חבר בני אדם... המקיימים ופועלים למטרה ציבורית..."

◆ עוד נכתב בדברי ההסבר, כי פטור ממס על תרומות מהווה מעין מימון של אזרחי המדינה את העמותות הפועלות למטרות ציבוריות ומן הראוי שהוא ינתן לאלו הפועלות לטובת תושבי ישראל. אזרחי ישראל אינם צריכים לממן מכיסם פעילות שאינה מבוצעת לרווחתם. הם יכולים לעשות זאת כמובן מרצונם החופשי, אולם אי אפשר לכפות זאת עליהם באמצעות מערכת המס הממשלתית. במדינה דמוקרטית לא ניתן, אולי, למנוע מעמותה לפעול, אולם המדינה לא חייבת לעזור לה לפעול נגדה ולממן אותה באמצעות הכרה בתרומות לצורכי מס.

◆ בתחילת חודש אוקטובר 2017 החלו להתנהל דיונים בועדת הכספים [בהצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה \(מוסד הפועל לטובת מדינת ישראל\), התשע"ז-2017](#). מדובר בהצעת חוק אשר הונחה על שולחן הכנסת על ידי חה"כ בצלאל סמוטריץ' וכ- 27 ח"כ נוספים עוד ב- 9.1.17.

◆ עפ"י הצעת החוק, יתוקן סעיף 9 לפקודת מס הכנסה, העוסק בפטורים והטבות מס, כך שבהגדרת המונח "מוסד ציבורי" אחרי המילים "למטרה ציבורית" יבוא: "ובלבד שהמוסד הציבורי אינו פועל נגד מדינת ישראל בעולם; לעניין זה יראו מוסד ציבורי המפרסם פרסומים המאשימים את מדינת ישראל בביצוע פשעי מלחמה וכן מוסד ציבורי המשתתף בקריאה לחרם על מדינת ישראל או מי מאזרחיה כמוסד ציבורי הפועל נגד מדינת ישראל בעולם";

כמו כן מוצע, כי בהגדרה "מטרה ציבורית", אחרי "כמטרה ציבורית" יבוא "והכל בלבד שהיא בזיקה ישירה לאזרחי מדינת ישראל או יהדות התפוצות".

רשות המסים: אישור אוטומטי לתושב הזכאי להטבות מס

פיזית לרשות המקומית. לאחר בדיקה שקיימה הרשות המקומית היא אישרה את דבר התושבות על גבי טופס 1312א' ואותו מסר העובד למעסיק לשם קבלת ההנחה במס.

◆ בהתאם להנחיה החדשה, שגובשה לאור פנייה של מספר רשויות מקומיות מוטבות, יוכלו הרשויות המקומיות, לאחר בדיקת קיום התנאים למתן אישור, לשלוח לתושביהן במהלך יזום ומרוכז אישור תושבות מעודכן (טופס 1312א) וזאת ללא חובה של הגעת התושב למשרדי הרשות ומבלי להגיש טופס בקשה.

◆ מצ"ב לנוחיותכם [קישורית להודעת רשות המסים לרשויות המקומיות ולמעסיקים במשך](#).

◆ ביום 7.11.17 פירסמה רשות המסים למעבידים, מנכים, ומרכזי השירות [הודעה בדבר הנפקת אישורי תושב לצורך הנחה במס](#).

עפ"י ההודעה, אישרה רשות המסים לרשויות מקומיות מוטבות לשלוח לתושביהן במהלך יזום ומרוכז אישורי תושבות, שיאפשרו להם ליהנות מהטבות מס, וזאת כחלק ממאמצי הרשות לשפר את השירות לציבור.

◆ בהתאם לסעיף 11 לפקודת מס הכנסה, תושבים שמרכז חייהם ביישובים מוטבים זכאים להנחה במס בשיעור של 7%-20%. כדי לממש את ההנחה, נדרש למלא בקשה לאישור תושבות לשם קבלת הנחת תושב (טופס 1312), לצרף מסמכים מאמתים ולפנות

חוק אשראי הוגן – הסדרת תחום הלוואות חוץ בנקאיות אורי גולדמן, עו"ד ; גיא שנער, משפטן גולדמן ושות' – משרד עורכי דין

◆ התיקון לחוק מסדיר גם את **ריבית הפיגורים** – במקרה של אי עמידה במועדי החזר ההלוואה, הגופים המלווים קבעו ריבית פיגורים גבוהה. כעת הריבית הזו הוגדרה בחוק והיא תהיה בטווח של עד 3% (שיעור העלות המרבית של האשראי כשהוא מוכפל ב-1.2, בחישוב שנתלי). כלומר, בהתחשב בריבית בנק ישראל כיום, הריבית המרבית האפשרית היא בשיעור ריבית בנק ישראל בתוספת 15%, בתוספת 3% ריבית פיגורים, היינו ריבית בנק ישראל **בתוספת 18%**.

◆ חובת הגילוי הנאות –

התיקון לחוק מגביר השקיפות. לגוף המלווה חובה, כי חוזה הלוואה חייב להיות מסמך בכתב וכן ישנה חובה על המלווה לתת ללווה עותק מהסכם ההלוואה לפני החתימה ולאפשר לו זמן סביר לעיין בו, ולאחר חתימת ההסכם, עליו להמציא עותק ללווה. מעבר לכך, התיקון לחוק יחייב להוסיף גם את שם הערב להלוואה (במידה ויש כזה), והן את מספרי הזהות של כל המעורבים. בנוסף, יש לציין את שיעור העלות המרבית של האשראי והן את שיעור ריבית הפיגורים המרבית, וכן פרוט על הזכות לפירעון מוקדם של ההלוואה ומהם התנאים במקרה כזה.

◆ תחולה –

החוק יכנס לתוקף בשני שלבים, **בשלב הראשון, החל מיום 9.10.2017**, יחול הסעיף המרכזי בחוק שעניינו קביעת ריבית מקסימאלית בהלוואה, **והשלב השני, ביום 9.11.2018**, בו יכנסו כלל סעיפי התיקון לתוקף, ביניהם, בין היתר, הסנקציות הפליליות והעיצומים הכספיים שיושטו על מפרי החוק. התיקון יחול על הלוואות שנלקחו ממועד התחולה ואילך.

◆ על מי יחול התיקון ?

התיקון חל על הלוואה ליחידים בלבד ואינו חל על הלוואות לתאגידים, על הלוואות ללא ריבית או על הלוואות בין קרובי משפחה. בנוסף הסמיך התיקון ועדה במשרד האוצר לקבוע סוגי הלוואות שעליהן לא יחול התיקון ותנאיו.

◆ לאחר שנים ארוכות של דיונים ובהמשך להמלצותיה של הוועדה לשינוי כלכלי-חברתי מ-2011, מינו שר האוצר ונגיד בנק ישראל צוות לבחינת **הגברת התחרותיות במערכת הבנקאית**, בראשות המפקח על הבנקים. במסגרת עבודתו בחן הצוות את החסמים המעכבים את כניסתם של גופים שאינם תאגידיים בנקאיים לשוק האשראי הקמעונאי או המונועיים את הרחבת פעילותם. התיקון לחוק הוא תולדה של המלצות הצוות, ועיקרן עדכון מנגנון תקרת הריבית והרחבת תחולת החוק גם על תאגידיים בנקאיים, לצד הבטחה של הגנה נאותה על הצרכנים בשוק האשראי.

◆ **חוק הסדרת הלוואות חוץ בנקאיות (תיקון מס' 5) התשע"ז 2017** (*), אשר חלקו כבר נכנס לתוקף **בתחילת חודש אוקטובר 2017**, מרחיב את תחולתו של החוק גם על מלווים מוסדיים, לרבות תאגידיים בנקאיים וחוף בנקאיים, אשר עד כה הוחרגו ממנו, וקובע תקרת ריבית להלוואות, כמו גם שורה של עיצומים שיוטלו על מפר אשר גבה ריבית גבוהה יותר מן המותר בחוק או כאשר מופרת חובת הגילוי הנאות כלפי הלווה על מאפייני ההתחייבות שהוא נוטל על עצמו.

◆ החוק הוא בעל אופי צרכני במהותו ומתמקד בהגנה על הלווים. החוק דורש שקיפות ובהירות בתנאי ההלוואה ומחייב את המלווה לוודא שהלווה הבין את תנאיה. בשלב זה החוק **חל על הלוואה ליחידים בלבד**, אך יצוין, כי התיקון מסמך את שר המשפטים להרחיב את הגדרת המונח "לווה", המתייחסת נכון להיום **ליחידים בלבד**, גם לתאגידיים מסוימים וזאת מתוך כוונה לסייע לעסקים הקטנים ומתוך הבנה, כי לא כל התאגידיים הם בעלי כוח מיקוח מול הגופים הפיננסיים.

◆ במסגרת התיקון לחוק הוטלה הגבלה המהווה את **תקרת ה"ריבית האזרחית"**, **בהלוואות ליחידים** – הריבית המקסימלית בהלוואה, שתורכב משיעור ריבית בנק ישראל (העומדת כיום על 0.1%) בתוספת **15% בהלוואות רגילות**, או **עד 20%** לאשראי קצר מועד (הניתן לתקופה הקצרה מ 90 יום).

◆ כמו כן נקבעה **"ריבית פלילית"** – שהיא שיעור ריבית בנק ישראל **בתוספת 30%**. גוף שילווה בריבית מעל לריבית האזרחית יהיה חשוף לעיצומים כספיים בסכומים גבוהים, והלוואה עם ריבית העולה על סכום הריבית הפלילית תיחשב לעבירה פלילית שהעונש בצידה הוא עד שלוש שנות מאסר.

שלוש עבירות פליליות הקבועות בחוק הוספו כ"עבירות מקור" לחוק איסור הלבנת הון, התש"ס-2000: א. כריתת חוזה הלוואה ללא מסמך בכתב או ללא הפרטים המהותיים במטרה להתחמק ממילוי אחר הוראות החוק; ב. כריתת חוזה שהריבית הקבועה בו עולה על ה"ריבית הפלילית"; ג. קבלת תשלום החורג מהתקרה שנקבעה.

(* האמור במאמר זה מהווה סקירה של התיקון. הנוסח הקובע הינו **נוסח התיקון** עצמו והפרשנות שתיתן לו בבתי המשפט).

אי התרת קיזוז הפסדים 'לאחור' (דיון נוסף הירשזון ודמארי) דנ"א 2308/15 פקיד השומה רחובות ואח' נ' הירשזון, דמארי ואח' אינגה אייזנברג-עצמון, עו"ד (חשבונאית)

גרימת עוול לנישום. "ביהמ"ש העליון בזמנו היה ער לכך שהסעיף בפקודת מס הכנסה העוסק בקיזוז הפסדים - סעיף 28 - אינו מתייחס לאפשרות של קיזוז לאחור וכי העמדה המקובלת בפסיקה ובספרות היא כי בכך משתקף הסדר שלילי; אולם חרף זאת דעתו הייתה כי "במקרים המתאימים וכדי להגשים צדק ולמנוע גרימת עוול, יש לאפשר קיזוז לאחור" (פס' קי"א). ולכן קבע ביהמ"ש העליון בזמנו כי יש להכיר במחציתו של הסכום שהוחזר, שכן "בגניבת הכספים ובאי-השבתם למשך פרקי זמן משמעותיים יש לראות את המערערים כנושאים במחצית מן היאשמה".

ביהמ"ש העליון – דיון נוסף – כב' מ. נאור - נשיאה, א. רובינשטיין, המשנה לנשיאה (בדימ'), ס. ג'ובראן - המשנה לנשיאה (בדימ'), א. חיות, ת. מלצר, נ. הנדל, נ. סולברג

◆ **כב' הנשיאה (היוצאת) מ' נאור :**

יתכן שהשיטה הנקוטה בישראל לקיזוז הפסדים אינה אופטימלית. יתכן גם שבמקרים מסוימים נישומים נותרים ללא אפשרות לנצלם, למשל עקב מותם או עקב העדרן של הכנסות עתידיות (כמו בענייננו, אך גם בעניינים אחרים יכול שלא תהייה הכנסות עתידיות). אולם, וזה העיקר, לכל מדינה יש שיקול-דעת לעצב כרצונה את המנגנון לטיפול בהפסדים, תוך התוויית מגבלות ותנאים. ככל שנדרשים להיעשות שינויים במנגנון הטיפול בהפסדים, תפקידו של המחוקק לטפל בכך. להשקפתה לא ניתן ליצור באופן פרשני, יש מאין, כללים חדשים. יתרה מכך, אף אם היה מקום לכך - וכאמור, זו אינה עמדתה - המקרה הנוכחי אינו המקרה המתאים לעשות כן, בשום לב לכלל שלפיו אין ליתן לחוטא לצאת נשכר.

◆ עם זאת, ביהמ"ש אינו שולל כי ההסדר הנוגע לקיזוז הפסדים ככלל אינו מגשים במלואו חלק מהשיקולים הרלוונטיים לעניין. לדוגמה, השיקול של שוויון (הבא לידי ביטוי, בין היתר, בעקרון היכולת לשלם) או השיקול של צדק חלוקתי. לנוכח ההתדיינות המרובות בשנים האחרונות בנוגע לקיזוז הפסדים - ובעיקר העובדה שבמקרים שונים הנישומים אינם יכולים לנצלם, מה שמעמיד אותם בפני שוקת שבורה - **יתכן שהגיעה העת לבחון מחדש את מטרותיו של הסדר קיזוז הפסדים**, את השיקולים הרלוונטיים ואת האופן שבו ראוי להגשימם. אין לשלול שעשויים להיות מקרים נוספים שבהם ראוי יהיה לאפשר לקזז הפסדים, כפי שאכן נקבע במדינות שונות. כאמור, זה הוא תפקידו של המחוקק לבחון אם יש מקום לשינוי.

◆ ביהמ"ש קבע, כי יש לקבל את הדיון הנוסף ולקבוע, כי המשיבים אינם יכולים לקזז את הפסדם מהחזרת כספי הגניבה כנגד הכנסותיהם משנות-המס שבהן הגניבות בוצעו. הוחלט כאמור בפסק דינה של הנשיאה מ' נאור.

תוצאה :

◆ ערעור המדינה התקבל בדנ"א.

ניתן ביום 12.9.17

ב"כ המבקשים: עוה"ד יעל רובה זלינגר ועמנואל לינדר ;
ב"כ המשיבים: עוה"ד זיו שרון, עמית גליק, אמיר טנא, מיכה ביסטרצקי ואח'

◆ במסגרתו של פסק-הדין מושא הדיון הנוסף נדונו שני ערעורי המדינה שעסקו בסיטואציה עובדתית זהה: **סכומי כסף משמעותיים שגנבו המערערים הושבו בסופו-של-דבר על-ידם מספר שנים מאוחר יותר לקרבנות העבירות. בדיון הנוסף התעוררה שאלת המיסוי של המערערים בגין סכומים שגנבו ובהמשך הוחזרו.**

- תזכורת: **ביום 3.2.15 קבע ביהמ"ש העליון**, כי בנסיבות מסוימות ניתן יהיה לקזז חלק מההפסדים לאחור. ועל כן הגישה המדינה דיון נוסף לביהמ"ש העליון.

◆ המשיבה 1 – דמארי גנבה בצוותא-חדא עם משה ענתבי כ-2,400,000 ש"ח ממעסיקתם, קופת חולים "מכבי שירותי בריאות". השניים הורשעו על-פי הודאתם בעברה של גנבה. במקביל הגישה מכבי תביעה אזרחית נגד גורמים שונים ובהם דמארי וענתבי. במסגרתה של התביעה הגיעו הצדדים עוד לפני מתן גזר-הדין בעניינה של דמארי להסכם פשרה לפיו דמארי וענתבי, יחויבו לשלם למכבי 1,054,000 ש"ח ו-910,000 ש"ח (בהתאמה) ולשחרר לטובתה את הסכומים שנצברו על-שםם בקרנות הפנסיה, סכום שעמד בעניינה של דמארי על סך של 295,706 ש"ח.

◆ דמארי הגישה דוחות מס לשנים 2007-2008 ובהם הצהירה על הכנסה ממשכורת. פקיד השומה, המבקש 1, לא קיבל את הצהרתה והוציא לה שומה בצו. בשומה הוספה לדמארי הכנסת עבודה לפי סעיף 2(2) בפקודה, בגין כספי הגנבה, בסך של 1,223,717 ש"ח. בהודעה המפרשת את נימוקי השומה נאמר כי מדובר, לחלופין, בהכנסה מעסק או ממשלח-יד לפי סעיף 1(2) בפקודה. דמארי, שסברה כי אין זה "הוגן" ואין זה "ראוי" למסותה בגין סכומים שבסופו-של-דבר החזירה וכי הדבר מנוגד לעקרון של מס אמת, הגישה ערעור לבית-המשפט המחוזי. הערעור נדחה. בית-המשפט המחוזי קבע, כי גם הכנסות בלתי-חוקיות חייבות במס; וכי הסכומים שהוחזרו מותרים בניכוי כהוצאות רק בשנת-המס שבה הוצאו בפועל ולא בשנות-המס אחרות, כגון שנות-המס שמחלוקת.

◆ **אברהם הירשזון** שכיהן בשנים 1995-2005 כחבר-כנסת וכיו"ר הסתדרות העובדים הלאומית הורשע בגניבת הכספים מההסתדרות בסכום של 1,732,000-1,932,000 ש"ח. בטרם נגזר עונשו, השיב הירשזון להסתדרות סך של 1,730,000 ש"ח. פקיד השומה, המבקש 2, ערך להירשזון שומה לשנים 2000-2005. במסגרת השומה הוספה להירשזון הכנסה מעסק לפי סעיף 1(2) בפקודה בסך של 1,932,000 ש"ח והוטלה עליו תוספת מס לפי סעיף 191 בפקודה בגין אי-ניהול פנקסים כנדרש בדין.

◆ **בזמנו ציין ביהמ"ש העליון** (התהפך בדנ"א), כי התוצאה שלפיה לא ניתן לנכות את תשלומי ההשבה באופן רטרואקטיבי "אינה מוצדקת בנסיבות, ואינה מביאה לידי ביטוי את האיזון הנכון בין השיקולים השונים - מזה, שמירה על תקנת הציבור; ומזה, שמירה על עקרונות המיסוי ובעיקרם שיוטל מס אמת; ובפרט, שיוכלו המערערים לתת ביטוי לכך שלצד הכנסתם צברו הוצאות או הפסדים." לפיכך, ראוי לדעתו "לנקוט פתרון של מתן אפשרות למערערים לקזז את תשלומי ההשבה, ולוא באופן חלקי, כהפסד באופן רטרואקטיבי, לשנות ההכנסה שקדמו לשנת ההשבה". לדבריו, בהתבסס על שיקולי צדק ולאור העיקרון של מס אמת ראוי "בתנאים מסוימים לעשות שימוש באמצעי זה [של קיזוז לאחור] כדי למנוע



האם הכנסה פאסיבית בשליטת הכנסה אקטיבית מהווה חני"ז? עמ (ת"א) 7678-09-11 רוזבאד נכסים (אירופה) בע"מ נ' פשמ"ג עו"ד ישראל בן ציון

בערעור זה נשאלו שלוש שאלות עיקריות:

◆ **האחת:** האם ניתן לראות בחברת בת שכל פעילותה הינה רכישה ומכירה של נכס בחו"ל, כבעלת הכנסה מעסק, בשל כך שהיא חלק מקבוצת חברות שעוסקות כולם בעסק של איתור רכישת ומכירת חברות, אף שחברת הבת הוגדרה בדוחות והצהרות שונות הן לרשויות המס בישראל והן בחו"ל כחברה בעלת הכנסות פסיביות.

◆ **השניה,** האם יש לכבד הסכם מס שקובע שבניגוד לכל דין לא יותרו ניכויים וזיכויים כנגד הכנסה מסוימת, או שמא יש להעדיף את עיקרון מס אמת.

◆ **השלישית,** האם יש לראות ברכישה עצמית של אג"ח כהכנסה ממחילת חוב.

רקע עובדתי לעניין השאלה הראשונה: המערערת 2 רוזבאד נכסים החזיקה באמצעות שרשרת של חברות בת בחברות זרות בלוקסמבורג (להלן: "**החברות המחזיקות**") שרכשו ומכרו את כל נכסי הנדל"ן שהחזיקו תמורת 134,000,000 יורו (להלן: "**עסקת המכירה**"). כאשר הכסף בחלקו הועבר כדיבדנד לחברת האם ובחלקו ניתן כהלוואות לחברות אחרות בקבוצה.

◆ לטענת פקיד השומה, החברות המחזיקות היו בגדר חני"ז החייבות במס בישראל, הואיל וכל הכנסתן הייתה פאסיבית, ואין חולק, כי בפני עצמן פעילותן לא עלתה בכדי עסק, ואף נרשמו כך בהצהרת הון של חברת האם, וגם בדיווחים לרשויות בחו"ל הוגדרו מכירות הנכסים כמכירות הוניות (וייתכן כי בשל כך לא חויבו שם במס).

◆ לטענת רוזבאד נכסים, יש להסתכל על מהות העסק של החברות המחזיקות ולא על הכסות הכלכלית שניתנה להן בטעות (לטענת החברה) בדוחות והצהרות שונים, ובדיוק כפי שפקיד השומה רשאי להורות, כי יש לבחון עסקה לפי מהותה ולא לפי הכסות שניתנה לה, כך רשאי לעשות גם הנישום. ומהות החברות המחזיקות כחלק מקבוצת רוזבאד נכסים שעוסקת באיתור אקטיבי של נכסים רכישתם ומכירתם עולה כדי עסק, וכדי הכנסה אקטיבית ולא פסיבית, כך שאין לראות בחברות חני"ז החייבת במס בישראל.

◆ פקיד השומה טען כי אין להתיר לנישום שמחליט בעצמו איזו כסות כלכלית ליתן לעסקה להחליט כי יש למסות את העסקה לפי מהותה ולא לפי הכסות שהוא בעצמו בחר לה.

ביהמ"ש המחוזי בת"א- כב' השופט מגן אלטוביה:

◆ ביהמ"ש קיבל את עמדת רוזבאד נכסים, וקבע כי בחינת מהות העסקה, הינה כלי העומד בפני עצמו ואינו עומד באופן בלעדי בידי המשיב, וגם אם טעה הנישום בהגדירו את פעילות החברות בדוחות שונים כפאסיבית וכחני"ז, אין בכך כדי לשנות את מהות העסקה, ויש לקבל ההסבר שמדובר בטעות. במיוחד משלא הוכיח המשיב את הוראות הדין המיסויי הזר אילו הייתה העסקה מדווחת כעסק בחו"ל.

◆ לפיכך, קבע ביהמ"ש, כי מדובר בהכנסה אקטיבית וממילא החברות המחזיקות אינן עולות בדין חני"ז ואינן חייבות במס בישראל.

◆ ביהמ"ש מציין, כי לכאורה יכול היה המשיב לטעון כטענה חלופית שאם מדובר בעסק בשל כלל פעילות הקבוצה, הרי שזהו עסק בישראל, אך המשיב לא טען זאת לאורך כל דיוני השומה והערעור, ועקרון סופיות הדיון מחייב, כי לא יוכל המשיב להעלות טענה זו כעת.

◆ **רקע עובדתי לעניין השאלה השניה:** חברת רוזבאד הגיעה בשנת 2004 להסדר שומה מקיף עם המשיב ביחס להכנסות שהיו לה בשנות המס 2000-2002, במסגרתו נקבע כי הכנסות מריבית שנצמחו לה בשנים 2000-2002 ייזקפו כהכנסה בשנת 2005 עליה יושת מס בשיעור 36% כמס סופי עליו לא יינתן כל ניכוי או זיכוי כלשהו. אולם, בשנת 2005 נדרשה חברת רוזבאד לתשלום מס זר בארה"ב אותו רצתה לדרוש כזיכוי כנגד ההכנסה שנקבעה בהסכם, בטענה כי זכותה לזיכוי הינה על פי חוק וכי הסעיף לפי לא יותר לה זיכוי נכפה עליה, וכי על מנת לקיים "מס אמת" יש להתיר לה הזיכוי.

◆ ביהמ"ש דחה את טענות המערערת בקובעו, כי הסכמים יש לכבד, וההסכם כמו בכל הסכם, כולל חלקים נוחים יותר למערערת בהם המשיב ויתר לה על מס אמת, וחלקים פחות נוחים למערערת בהם המערערת ויתרה, ויש לקיים את ההסכם כפי שנקבע במפורש, וככל ויש כאן טעות מדובר בטעות בכדאיות העסקה לכל היותר.

◆ **רקע עובדתי לעניין השאלה השלישית:** בשנת המס 2008 רכשה רוזבאד נדל"ן אגרות חוב שהנפיקה באופן שנצמח לה רווח החשבונאי בגין רכישת האג"ח העצמית, אך בדו"ח התאמה למס הופחת הרווח האמור מהכנסתה החייבת של רוזבאד נדל"ן.

◆ פקיד השומה טען, וביהמ"ש קיבל טענתו, כי יש לראות ברכישת האג"ח העצמית כפירעון חוב, ומשנפרע החוב בפחות מסכום ההלוואה שניתנה יש בכך לעוסק הכנסה ממחילת חוב. לעניין זה, קבע ביהמ"ש, אין לייחס משקל לכוונת בעלי איגרות החוב שמכרו אותן לרוזבאד נדל"ן, ודי בכך שמבחינה כלכלית ומשפטית בעצם הרכישה העצמית נשמטה החובה של רוזבאד נדל"ן לשלם לבעלי אגרות החוב את הסכום הנקוב באגרות החוב, כדי לראות בכך שמיטת חוב של הפרש בין הסכום הנקוב באגרות החוב לבין התמורה ששילמה רוזבאד נדל"ן בפועל.

תוצאה:

◆ הערעור לעניין השאלה הראשונה התקבל, הערעור לעניין השאלה השניה והשלישית נדחה, אין צו להוצאות.

ניתן ביום: 15.8.17

ב"כ המערערות: עוה"ד אהוד ברזילי (רו"ח), עו"ד ירדן אבידני-עקירב

ב"כ המשיב: עוה"ד אריק ליס פרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)



תיקון שומת מס שבח לפי סעיף 85 לחוק גם בחלוף ארבע שנים ו"ע 16-10-9451 מיטל אביבי רייך ואח' נ' מנהל מס שבח תל אביב עו"ד מיכאל כאשכ

לחוק. ביום 04.05.2017, כחודש ימים לאחר מתן החלטת הוועדה התקיים בבית המשפט העליון דיון בעניין בר גיורא ממנו נראה היה, כי עמדת שופטי בית המשפט העליון היא כי סעיף 85 לחוק יוצר התיישנות מהותית אשר לא ניתן להאריכה באמצעות הגשת בקשות להארכת מועד בהתאם לסעיף 107 לחוק. מכאן בקשת המנהל לדיון מחדש. המשיבים ביקשו לדחות על הסף את בקשת המנהל ולחילופין עתרו לעיון מחדש בהחלטת הוועדה במסגרתה ביקשו להיבנות מדעת המיעוט של כב' השופט מגן אלטוביה, לפיה מניין תקופת ההתיישנות יחל ממועד קביעת השומה המתוקנת.

ועדת ערר מיסוי מקרקעין ת"א- כב' הש' מ.אלטוביה, רו"ח צ. פרידמן, רו"ח י. בילצקי:

הוועדה קבעה, כי המנהל לא נשא בנטל לשכנע שנוצרו נסיבות חדשות המצדיקות ומאפשרות לשנות את החלטת הביניים. פסק הדין שניתן בעניין בר גיורא אין בו הלכה סדורה מלבד מתן תוקף של פסק דין להצהרה פרשנית של המנהל שהוסכמה על ידי הצד שכנגד, על אחת כמה וכמה כאשר בעבר ציין בית המשפט העליון, באמרות אגב, כי במקרים חריגים שבהם נפלה טעות בתום לב, תקופה קצרה של איחור או כאשר דחיית הבקשה תגרום לעוול ברור יש לאפשר הארכת המועד הקבוע בסעיף 85 לחוק מכוח הוראות סעיף 107 לחוק. הוועדה עמדה על כך שהלכה צומחת מהכרעה במחלוקת. **משאין מחלוקת – אין הכרעה, משאין הכרעה אין הלכה מחייבת.** בשעה שבית משפט נותן להסדר תוקף של פסק דין, יוצר הוא דה-פקטו הערת אגב, כי פרשנות הצדדים אינה מנוגדת לדיון ומשכך מקובלת על בית המשפט. אלא שהערת אגב משתמעת שכזו, על רקע הערת אגב שונה שנאמרה במפורש על ידי בית המשפט בעבר, אין בה די כדי לדון מחדש בשאלה שהוכרעה בהחלטת ביניים.

הוועדה קבעה, כי אין ספק שמדובר באזרחים מן השורה שאינם בקיאים בנבכי החוק, הפסיקה והוראות הביצוע של רשות המיסים, ולכן טעותם, שלא להחיל לגבהים את הלכת פלם עולה לכדי טעות בתום לב. הוועדה הוסיפה והדגישה כי אם יתברר בשלב הליך ההוכחות עצמו כי לא כך הם פני הדברים - לא תהסס הוועדה לשנות את דעתה בעניין. משכך פסקה הוועדה כי אינה רואה כל סיבה מדוע למנוע מן המשיבים את האפשרות לערוך ולתת להם את יומם בבית המשפט.

באמרת אגב ציינה הוועדה, מפי היו"ר כב' השופט אלטוביה, כי התוצאה הפרשנית לפיה יש לאפשר במקרים חריגים את תיקון השומה, מעוררת קושי אימננטי שכן מס השבח הוא מקדמה על חשבון מס ההכנסה, והרי שומת מס הכנסה ניתנת לתיקון במסגרת תקופת זמן מוגבלת ונוקשה, גם כאשר מגבלת השנים יוצרת תחושת אי נוחות וחוסר צדק. משכך קשה ליישב בין יכולת הארכת מועד בלתי מוגבלת לגבי שומת מס שבח, בעוד המס הסופי נתון בסד זמנים. מידת הרחמנות והחמלה במקרה פרטי כזה או אחר סופה שהיא מזיקה, אם כי עניין זה מצריך אמירה מפורשת של המחוקק.

תוצאה: הבקשה נדחתה. התיק נקבע להוכחות.

ניתן ביום 22.8.17

ב"כ המבקש: עו"ד לירון ארצי, מאיר פורת פרק' ת"א
ב"כ המשיבים: עוה"ד זיו שדה

המדובר בבקשת מנהל מיסוי מקרקעין, תל-אביב (להלן: "המנהל") לעיון מחדש בהחלטת ועדת הערר בבקשת המנהל לדחות על הסף את בקשת המשיבים לתיקון השומה מכוח הוראת סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג - 1963 (להלן - "החוק") מחמת התיישנות. הבקשה הוגשה בעקבות פסק דינו של בית המשפט העליון ב- ע"א 5070/15 אבשלום בר-גיורא (להלן: "עניין בר-גיורא"), שניתן כחודש ימים לאחר החלטת הוועדה.

העובדות הצריכות לעניין: ביום 07.08.2009 רכשה המשיבה, בהיותה רווקה, דירה במודיעין שמומנה מכספי הוריה. כשנה לאחר רכישת הדירה במודיעין נישאה המשיבה למשיב, וזו הושכרה לצד ג'. כשנתיים לאחר נישואיהם רכשו המשיבים דירת מגורים בתל-אביב, שטרם הושלמה בנייתה. בשומה העצמית שהגישו למנהל הצהירו המשיבים על שיעורי מס רכישה רגילים ובקשו לדחות את תשלום המס עד למועד מכירת הדירה במודיעין, אותה התחייבו למכור סמוך לקבלת הדירה מהקבלן. ביום 28.6.2012 קיבל המנהל את הצהרת המשיבים וחישב את מס הרכישה כרכישה של דירה לא יחידה והקפיא את יתרת חוב המס עד ליום 31/1/2016 - המועד הצפוי של מכירת הדירה במודיעין.

ביום 14.01.2016 הודיעו המשיבים למנהל, שהדירה בתל אביב נמסרה להם רק ביום 10.10.2015 וביקשו לדחות את תשלום חוב במס הרכישה בשנה נוספת מיום 20/10/2015, בהתאם לסעיף 9 לחוק. ביום 18/1/2016 נעתר המנהל לבקשת תיקון השומה וקבע שבמידה שהדירה במודיעין לא תמכר במועד, ישולם מס רכישה על הדירה בתל-אביב לפי שיעורי מס הרכישה החלים על רכישת דירה שאינה דירה יחידה. ביום 13.07.2016 חתמו המשיבים על הסכם ממון שקיבל תוקף של פסק דין ביום 20.07.2016, לפיו הדירה במודיעין תהיה בבעלותה הבלעדית של המשיבה.

ביום 31.8.2016, פנו המשיבים בשנית למנהל וביקשו שיתקן את שומת מס רכישה כך שבמידה שהדירה במודיעין לא תימכר, יחול על חלקו של המשיב חישוב מס רכישה בהתאם לשיעור החל על בעל "דירה יחידה" ואילו לגבי חלקה של המשיבה יחול חישוב מס רכישה לפי שיעורי מס רכישה החלים על רכישת דירה שאינה דירה יחידה. זאת בהתאם להלכה שנקבעה ב- ע"א 3183/03 מנהל מס שבח מקרקעין מרכז נ' שחר פלם (פורסם בנבו) (להלן - "עניין פלם"). בבקשתם השניה ציינו המשיבים שבמועד פנייתם הראשונה לא היו מודעים להלכת פלם.

המנהל דחה את בקשת המשיבים בהטעומו שחלפו למעלה מ- ארבע שנים מיום 28.06.2012 בו הפכה שומתם העצמית לסופית. על החלטה זו הגישו המשיבים ערר. בתגובתו ביקש המנהל לדחות את הערר על הסף מחמת התיישנות השומה לפי הוראת סעיף 85 לחוק. ביום 09.04.2017 החליטה הוועדה לדחות את טענת הסף שעורר המנהל. **דעת הרוב קבעה שסעיף 107 לחוק מאפשר להאריך גם את המועד הקבוע בסעיף 85 במידה שיש "סיבה מספקת" לכך ואילו כב' יו"ר הוועדה השופט מגן אלטוביה בדעת מיעוט קבע שיש לעשות כן מאחר שמניין ארבע השנים מיום תיקון השומה - 18/1/2016 ולפיכך טרם עברו 4 השנים שנקבעו בסעיף 85**



האוצר בשולחן עגול עם לשכת רואי חשבון

נציגות של לשכת רואי חשבון בישראל השתתפה יום 14.11.17 בדיון במסגרת "שולחן עגול" בראשות שר האוצר מר משה כחלון, סגן שר האוצר וחברי הנהלת האוצר לאור הכנת תקציב המדינה לשנת 2019 אשר עליו עובדים בימים אלו משרד האוצר. פגישת השולחן העגול התקיימה עם נציגי הלשכה גם מתוך רצון להיוועץ עם הלשכה בנוגע לצעדי מיסוי אפשריים במטרה להגדיל את הצמיחה והפרייון לצד הקטנת הפערים החברתיים. כחלק מהמפגש הלשכה הגישה והציגה בפני שר האוצר [מסמך המרכז את הנושאים המרכזיים לצעדים הכלכליים הנדרשים בתחום המיסוי](#).

על פי מסמך הלשכה, לאור גביית היתר השנה והעודפים ממיסים, ולאור חקיקות המס הנוקשות בעשור האחרון, הרי שלדעת לשכת רואי חשבון, על האוצר לפעול כעת בכל הרגישויות הכלכלית, העסקית והחברתית הגבוהות ביותר לטיפול נקודתי, מועיל ומיוחד במספר תחומים אשר זנחו לאורך שנים ושיטת המס החלה לגביהם מחמירה ופוגעת באופן קשה בשיוויון בצדק, בהוגנות ובחלוקת הנטל באופן שוויוני ונכון.

במסמך פורטו בקצרה פירוט הנושאים המרכזיים ביותר אשר לדעת הלשכה לא זכו לטיפול נכון בחקיקה, כגון: שכירים, עצמאיים בעלי עסקים קטנים, עיוותי מס ותיקוני מס הנדרשים במיסוי התא המשפחתי, חקיקה שמטילה מיסי כפל במע"מ ובמיסוי הוצאות רכב, נדל"ן וכן בליקויים נוספים הקבועים בחקיקת המס אשר נדרש לתקנם.

הסדר מטיב ללשכת יועצי המס

לשכת יועצי המס בישראל, בראשותו של יועץ מס ירון גינדי, [הודיעה לחברי הלשכה](#), כי היא הגיעה להסדר מיוחד עבור חבריה והם מוזמנים להתחבר בחינם למערכת "חשב פיננסי" בגרסת יועצי המס.

ההסדר מעניק לחברים בחינם (בסיבסוד הלשכה) גישה למערכת החישובים והטבלאות המובילה בתחום שתסייע ליועצי המס בעבודה השוטפת.

עפ"י הודעת הלשכה, במידה ואחד החברים טרם ביצע התחברות הוא מוזמן לעשות זאת בהקדם וליהנות מיתרונות המערכת בכל שאלה ניתן לפנות בטל' 03-6044964

בנוסף, במסגרת ההסדר המיוחד, זכאים חבריה הלשכה להנות מהנחה משמעותית ברכישת מנוי בתחום המיסים - "מיסים אונליין" (בגרסה החדשה) וכן, מנוי לתחום דיני העבודה - "חשב עבודה ושכר".

* מצ"ב לנוחיות החברים [קישורית להודעת ההטבה של לשכת יועצי המס בישראל](#)

חשד: מכרו קרקעות באיו"ש ללא דיווח

ביום 6.11.17 הורה בימ"ש השלום בירושלים על מעצרו ושחרורו בתנאים מגבילים של משה גליק (63) מנחלים החשוד בעבירות מס בהיקף של עשרות מיליוני שקלים הקשורות למכירה ושיווק קרקעות ביהודה ושומרון. יחד עם החשוד נעצרו ושחררו בערבות עוד שניים החשודים, כי סייעו לחשוד בביצוע העבירות. החקירה בעניינים של השלושה התבצעה על ידי **יחידת חקירות מכס ומע"מ ירושלים** בשיתוף **יחידת הביקורת במשרד מע"מ רמלה**. על פי בקשת המעצור, החשוד העקרי הינו משה גליק מנחלים, אשר רכש על פי החשד קרקעות ביהודה ושומרון בכסות של חברות זרות על מנת להתחמק מתשלומי מסים בגובה עשרות מיליוני שקלים, בעוד שהניהול והשליטה של החברות התבצע מישראל. הקרקעות, הסמוכות למודיעין עילית, נמכרו לקבוצות רכישה. החשוד, באמצעות החברות "בלו הרבור" ו"רלטור" הרשומות בפנמה, לא דיווח למע"מ על עסקאות מכירות בהיקף של כ-280 מיליון ש"ח בין השנים 2011-2017. בפרשה נעצרה ושחררה בערבות גם **רחל אלבוים** עו"ד משהם, בחשד שסייעה לגליק ואחרים בנוגע להתחמקות ממסים בהיקפים של עשרות מיליוני שקלים. רחל אלבוים הינה עורכת דין אשר על פי החשד שימשה כזרוע של החשוד משה גליק לביצוע פעולותיו העברייניות אל מול הרשויות והלקוחות. כמו כן, נעצר ושחרר בערבות **אהרון טולנפלד** מפתח תקווה. טולנפלד שימש כמנהל חברת "ניהול דיור", אשר חשודה בסיוע לגליק לשווק ולמכור את הקרקעות המדוברות ביהודה ושומרון, ובכך סייע לגליק להתחמק מתשלום מסים בהיקף של עשרות מיליוני שקלים.

עובדי המכס למען הנופלים

בחודש אוקטובר 2017 וכחלק מהמסורת **עובדי מעברי המכס הצפוניים** בשיתוף **עובדי מטה בית מכס מעברים** ממשכים בתחזוקת 'בוסתן הלוחמים' שהוקם ליד קיבוץ אורטל ברמת הגולן – גן זיכרון, הסמוך לאנדרטה לזכרם של חללי חטיבת השריון 434/679 ושל המצפור להנצחת החטיבה, שלחמה במלחמת יום הכיפורים בסמוך לגבול וסייעה בבלימת הכוחות הסורים. העובדים יצאו לעבודת שיקום סביבת האנדרטה וגן הזיכרון, נכשו עשבים שוטים, פינו אבנים והמשיכו בעבודות התחזוקה השוטפת כדי להקנות לגן הזיכרון את הכבוד הראוי לו. עוד באותו השבוע השתתפו העובדים בטקס לזכר נופלי החטיבה וזכו להערכה רבה מהעמותה להנצחת החטיבה, מלוחמי החטיבה ומפקדיה לדורותיהם ומהמשפחות השכולות. יישר כוח.

