

1.12.2016

כנס לשכת רואי חשבון בחיפה בנושא: היערכות תום שנת-המס

אלכסנדר שפירא, עו"ד (רו"ח)

Alexander Shapira & Co.
Law Offices



אלכסנדר שפירא ושות'
משרד עורכי-דין

מגדל סונול, קומה 20, דרך מנחם בגין 52 תל-אביב, ת.ד. 65400 תל-אביב 6165301
Sonol Tower, 20th floor, 52 Menachem Begin Road Tel-aviv, P.o.b. 65400 Tel-Aviv 6165301
טל. +972-3-6245444 | פקס. +972-3-6245999 | office@CapiTax.co.il | www.CapiTax.co.il

חלק א'

פסק-הדין בעניין דמארי והירשזון

פסק-הדין בעניין דמארי והירשזון

- ביום 18.3.2013 ניתן פסק-הדין של בית-המשפט המחוזי בתל-אביב (כב' השופט מ' אלטוביה) בעניין הירשזון (ע"מ 16546-03-10).
- ואילו ביום 24.4.2013 ניתן פסק-הדין של בית-המשפט המחוזי מרכז-לוד (כב' השופט ד"ר א' סטולר) בעניין דמארי (ע"מ 25520-01-11).
- בשני המקרים, גנבו המערערים כספים בסכומים משמעותיים והחזיקו בהם מספר שנים, הורשעו בגין כך ונדונו למאסר בפועל ותשלום קנס כספי, אך גם השיבו את כספי הגניבה לקרבנות העבירה במהלך ההליכים הפליליים שהתנהלו בעניינם.
- פקיד-השומה הוציא למערערים שומה המתייחסת לשנות-המס בהן ביצעו המערערים את הגניבות, בגדרה הוטל מס הכנסה על כספי הגניבה, אף שהכספים עצמם כבר הושבו.

פסק-הדין בעניין דמארי והירשזון

- השופטים א' סטולר ומ' אלטוביה קבעו, כי כספי הגניבה הם "הכנסה חייבת" חרף השבתם, וכי אין להכיר בכספים שהשיבו המערערים כ"הוצאה" בשנות-המס נשוא השומות אלא בשנת-המס בה הושבו בפועל.
- על רקע זה ערערו הירשזון ודמארי לבית-המשפט העליון, כשהערעורים נסבים בעיקר על הטענה, כי אין לראות בכספי הגניבה, הן בעת החזקתם על-ידי הנישום והן – ובייחוד – לאחר שהושבו, הכנסה החייבת במס, ואף נכון לסווגם ככזו, יש להתיר בנסיבות העניין את ניכויים כהוצאה בייצור ההכנסה או את קיזוזם כהפסד.
- עוד טענו המערערים, כי יש להתיר להם את הקיזוז או הניכוי כנגד הכנסתם החייבת במס במסגרת שנות-המס שבשומות, אף כי בשני המקרים נעשו תשלומי ההשבה בשנות-מס מאוחרות יותר.

פסק-הדין בעניין דמארי והירשזון

- ביום 3.2.2015 פורסם פסק-הדין של בית-המשפט העליון, מפי המשנה לנשיאה כב' השופט א' רובינשטיין וכב' השופטים נ' הנדל ונ' סולברג.
- בפסק-דין האוחז 92 עמודים, הוחלט ברוב דעות כאמור בחוות-דעתו של המשנה לנשיאה כב' השופט א' רובינשטיין, בהסכמת כב' השופט נ' סולברג, ובניגוד לדעתו החולקת של כב' השופט נ' הנדל, לקבל את הערעורים בחלקם.
- בראשית הדברים, ניתח השופט רובינשטיין את עקרונות הטלת המס בישראל ובכלל זאת את "תורת המקור" ואת כללי ניכוי הוצאות וקיזוז הפסדים.
- לאחר מכן, נדרש השופט רובינשטיין לשאלה האם יש להטיל מס הכנסה על כספי גניבה ומעילה, שעה שעל הנישום העבריין המחזיק בהם רובצת חובה להשיבם.

פסק-הדין בעניין דמארי והירשזון

- השופט רובינשטיין הקדים וציין, כי עמדת המשפט הישראלי (כמו גם מרבית שיטות המשפט המערביות, הן במדינות המשפט המקובל והן במדינות המשפט הקונטיננטלי) היא שיש למסות כספים שמקורם בפעילות בלתי-חוקית, ואל ייצא חוטא נשכר. זאת, למרות השאלות השונות שעולות בעקבות זאת במישור המדיניות והפרקטיקה המשפטית.
- בהמשך הדברים, נדרש השופט רובינשטיין לשאלה שצוינה לעיל. דהיינו, האם יש להטיל מס הכנסה על כספי גניבה ומעילה, שעה שעל הנישום העבריין המחזיק בהם רובצת חובה להשיבם. זאת, תוך שהוא מבהיר, כי עניינה של שאלה זו במצב דברים בו ישנה השבה בפועל. שהרי, מה לי חובת השבה אם לא הושב הכסף.

פסק-הדין בעניין דמארי והירשזון

- השופט רובינשטיין סָקַר את המשפט המשווה בסוגיה זו וציין, כי בכלל שיטות המשפט שנסקרו מלבד אוסטרליה, ההלכה הנוהגת היא שיש למסות רווחים שקיימת לגביהם חובת השבה. זאת, תוך דגש על המציאות הכלכלית ובפרט בכוונת הנישום ביחס לכספים ויכולתו להינות מהם בעת החזקתם וללא התחשבות במה שאירע בהם לאחר מכן ובהתעלם מן השאלה העיונית האם קיימת לנישום זכות משפטית-קניינית בכספים או שמא מחזיק הוא בהם בנאמנות קונסטרוקטיבית עד אשר ישיב את חובו.
- לאחר הניתוח הנ"ל, הביע השופט רובינשטיין דעתו, כי גם מקום שקיימת חובת השבה לבעלים, יש לראות בכספי מעילה וגניבה הכנסה החייבת במס; וכי משנקבע כי המדובר בהכנסה, אין להתחשב, מבחינת שומת ההכנסה לאותה שנה, בפעולות שעשה הנישום עם הכספים לאחר קבלתם, לרבות השבה לבעלים.

פסק-הדין בעניין דמארי והירשזון

- השופט רובינשטיין המשיך ונדרש לשאלה נוספת, והיא האם יכולים המערערים לנפות או לקזז את תשלומי ההשבה.
- השופט רובינשטיין הקדים וציין, כי הסיווג הנכון של כספי הגניבה הינו כהכנסה מעסק או משלח-יד ולא כהכנסה מעבודה. זאת, בין היתר מהטעם שכספי הגניבה אינם עונים על שני המבחנים העיקריים שפותחו בפסיקה לעניין קיומם של יחסי עובד-מעביד: מבחן הפיקוח והמרות ומבחן ההשתלבות בארגון.
- על רקע דברים אלה המשיך השופט רובינשטיין ונדרש לשאלת ניכּוּן של הוצאות בלתי-חוקיות ובכלל זאת קנסות, תוך שהוא סוקר בהרחבה את פסקי-הדין והיסטוריית החקיקה בעניין זה.

פסק-הדין בעניין דמארי והירשזון

- השופט רובינשטיין קבע, כי אין דין ההשבה של כספי הגניבה שבנדון בהכרח כדין קנס שאין לאפשר את ניכוי ואף אין להשקיף עליהם בנסיבות דנא כעל תחליף קנס, וממילא אין בהתרת ניכויים משום סיכול תקנת הציבור.
- עם זאת, השופט רובינשטיין הוסיף וקבע, כי הגם שניתן לראות בתשלומי ההשבה בגדר הוצאה בייצור הכנסה, אין אפשרות חוקית לנכותם כהוצאה בשנות-המס שבשומה באופן רטרואקטיבי.
- שונה הייתה מסקנתו של השופט רובינשטיין ביחס לשאלת הזכאות לקזז את תשלומי ההשבה כהפסד באופן רטרואקטיבי לשנות ההכנסה שקדמו לשנת ההשבה: לשיטתו, התוצאה לפיה לא יוכלו המערערים לקזז השבה זו כהפסד (ובפרט הירשזון אשר פרש לגמלאות ובפועל נעדר הכנסה עתידית שכנגדה יוכל לקזז הפסד זה) אינה צודקת.

פסק-הדין בעניין דמארי והירשזון

- בעניין זה הסכים השופט רובינשטיין עקרונית, ובכפוף לעניין שיעור הקיזוז (ראו להלן), עם גישתו של פרופ' אדרעי הדוגל בזכאות לבצע קיזוז הפסדים לאחור. זאת, תוך שהוא מבהיר כי גישה זו אף תואמת את המגמה בפסיקה לנקוט בפרשנות מרחיבה לטובתו של הנישום בנושא קיזוז הפסדים בדרך של הגדלת "סלי ההפסדים" המותרים לקיזוז לצורכי מס (וראו לעניין זה גם את דברי השופט נ' הנדל בסעיף 19 (פסקה שלישית) לחוות-דעתו).
- השופט רובינשטיין ציין, כי הגם שסעיף 28 לפקודת מס הכנסה אינו מתייחס לאפשרות הקיזוז לאחור ולמרות שהעמדה המקובלת בישראל היא שהשמטה זו מהווה הסדר שלילי, יש לאפשר, במקרים המתאימים וכדי להגשים צדק, לגבות מס אמת ולמנוע גרימת עוול, קיזוז לאחור, כאשר המקרה דנא הוא אחד מאלה.
- עם זאת, ועל-מנת לאזן את מתן אפשרות הקיזוז בשל הרצון

פסק-הדין בעניין דמארי והירשזון

למנוע אי-צדק עם הרקע הלא חיובי במקרה דנא, קבע השופט, כי יש לאפשר למערערים לקזז רק מחצית מהסכומים שהשיבו כהפסד כנגד הכנסתם בשנות-המס הרלבנטיות, ולא את הסכום המלא, בבחינת הטלת אשם תורם על המערערים בגין גניבת הכספים ואי-השבתם למשך פרקי זמן משמעותיים.

- לבסוף, ראה השופט רובינשטיין להוסיף מספר הערות להבהרת עמדתו, וזאת לאחר שעיין בחוות-דעת המיעוט של השופט נ' הנדל לפיה אין לאפשר קיזוז הפסדים לאחור וכי יש להותיר לעת הזו את הפער בין הדין המצוי (בסעיף 28) לבין הדין הרצוי למחוקק.

- במסגרת זו, ציין השופט רובינשטיין, כי אין משמעות הדברים שמעתה תתקבל כל בקשתו של פלוני לקיזוז רטרואקטיבי בטענה כי רק כך תימנע עוולה, אלא אפשרות השימוש בכלי זה תהא מצומצמת בהתאם לשכל הישר ולנסיבות וממילא אין לחשוש מהשלכות רוחב של ממש.

חלק ב'

פסק-הדין בעניין בנימין ואורי שרגא

פסק-הדין בעניין בנימין ואורי שרגא

- המערערים הינם אחים, וכן ילדיה ויורשיה היחידים (בחלקים שווים) של המנוחה רוזה שרגא ז"ל ("המנוחה"), שנפטרה ביום 11.4.2009. זאת, מכוח צו ירושה מיום 17.6.2009.
- במהלך חייה, ניהלה המנוחה קונדיטוריה בבת-ים.
- נכס המקרקעין (החנות) שבו התנהל העסק היה בבעלותה של המנוחה ושל שני בניה (המערערים) ("המבנה").
- בעקבות פטירתה של המנוחה, ירשו המערערים את העסק כמו גם את זכויות הבעלות של המנוחה במבנה.
- המערערים הפעילו את העסק במשך מספר חודשים עד לסגירתו של העסק בחודש יולי 2009.
- ביום 6.9.2009 מכרו המערערים את המבנה לצד שלישי, וזאת בתמורה לסך של 2,720,000 ₪ ("התמורה ממכירת המבנה").

פסק-הדין בעניין בנימין ואורי שרגא

- מכירת הזכויות במבנה דווחה למשרדי מיסוי מקרקעין וחויבה, בידי היורשים, במס שבח.
- ביום 28.6.2010 הומצא למשרדי המשיב הדו"ח השנתי של "יורשי שרגא רוזה ז"ל" (דהיינו, יורשי המנוחה) לשנת-המס 2009, כשהוא חתום על-ידי המערערים (היורשים). במקביל, הומצאו למשיב הדו"חות השנתיים של המערערים לשנת-המס 2009.
- על-פי הדו"ח השנתי של יורשי שרגא רוזה ז"ל, שנת-המס 2009 הסתיימה בהפסד עסקי בסך 199,600 ₪ ("ההפסד העסקי השוטף").
- הפסד זה בצירוף הפסד עסקי מועבר בתום שנת-המס 2008 (בסך 550,239 ₪) של המנוחה ("ההפסד העסקי המועבר") הסתכם בסך כולל של 749,839 ₪ ("ההפסד העסקי").

פסק-הדין בעניין בנימין ואורי שרגא

- בדו"חות השנתיים של המערערים לשנת-המס 2009, תבע כל אחד מהמערערים חלק מההפסד העסקי בסך של כ-375,000 ₪. וקיזזו כנגד חלקו בשבח ממכירת המבנה.
- המשיב התיר למערערים לקזז כנגד השבח את מלוא ההפסד העסקי השוטף הכולל בחובו גם הפסד עסקי שוטף שנוצר מתחילת שנת-המס 2009 ועד לפטירת המנוחה.
- עם זאת, ולמרות שהדבר לא ישונה על-ידי המשיב, אין בו כדי להוות הסכמה מצידו של המשיב לטענות המערערים.
- המחלוקת בין הצדדים נעה סביב השאלה, האם המערערים זכאים לקזז את ההפסד העסקי המועבר כנגד השבח ממכירת המבנה.

פסק-הדין בעניין בנימין ואורי שרגא

- ביום 8.11.2015 ניתן פסק-הדין של בית-המשפט המחוזי בתל-אביב, מפי כב' השופט ה' קירש.
- כב' השופט קירש דחה את הערעור.
וכך הוא קובע:
- "אינני מוצא בלשונו של סעיף 28 כל עיגון לכך שהפסד שהיה לאדם אחד ניתן לקיזוז, בנסיבות כלשהן, כנגד הכנסה המופקת על ידי אדם אחר. כך גם אפילו אם האדם האחר הוא יורשו של בעל ההפסד."
- "סעיף 28(ב) דן באפשרויות קיזוז הפסד מועבר משנים קודמות (המכונה "קיזוז אנכי").. סעיף קטן (ב) פותח אפוא במלים 'מקום שלא ניתן לקזז את כל ההפסד בשנת מס כאמור...'. ומה פירושה של המילה 'כאמור' אם לא 'כנגד סך כל הכנסתו החייבת של אותו אדם וכו', כפי ששנינו."

פסק-הדין בעניין בנימין ואורי שרגא

- "אלא מאי? המערערים דן מקשים וטוענים כי 'אותו אדם' גם יורשיו של האדם קא משמע לן. לצערי, גם לכך לא מצאתי כל עיגון..."
- "אדם איננו מזוהה עם יורשיו לכל דבר ועניין. אמנם בענייני רכוש יקבלו היורשים את עזבונו של המוריש בכפוף להוראות הדין (ולכך נשוב בהמשך), ולעניינים מסויימים ומוגדרים אחרים החוק קובע כי יורש ייכנס בנעליו של מוריש. אך לא קיים כלל גורף הקובע כי כל זכות, חיוב או מעמד, מכל סוג שהוא, בין רכושית ובין אישית, שהיה לאדם פלוני, יעבור במותו למי שיירש את עזבונו."
- "בהגדרת 'אדם' המופיעה בסעיף 1 לפקודת הפרשנות לא נאמר כי המשמעות של אדם כוללת גם יורשיו של האדם. פקודת מס הכנסה עצמה, בסעיף 1, כוללת הגדרה של המונח "אדם" אך אין בה כל אזכור של יורשים."

פסק-הדין בעניין בנימין ואורי שרגא

- "סעיף 1 לחוק הירושה מורה כי 'במות אדם עובר עזבונו ליורשיו'. כפי שכבר צוין, במשפט האמור גלום עקרון הנפילה המידית – 'העזבון' עובר מיד עם פטירת המוריש לידי היורשים, גם אם החלוקה המדויקת של ההורשה בין היורשים השונים תיעשה לאחר מכן. אולם, כידוע, אין בחוק הירושה הגדרה למונח המפתח 'עזבון'. מקובל לאמר כי העזבון מורכב מ'כלל נכסי הנפטר העוברים בהורשה' או מ'מסת הרכוש' של הנפטר, וכן מכלל התחייבויות הנפטר, כך שהעזבון הוא 'מסת הזכויות והחובות שהניח אחריו המנוח'."
- "אין פסיקה ישראלית שדנה במישרין בסוגיית הורשת הפסדים. המערערים מביאים פסקי דין שונים כדי לתמוך בטענתם כי הפסד לצורכי מס הוא 'נכס' ועל כן מן הראוי לכלול אותו בעזבונו של נישום."

פסק-הדין בעניין בנימין ואורי שרגא

- "לשם הנוחות אחלק את הפסיקה האמורה לשלוש קבוצות: פסיקה בענייני נשייה; פסיקה בעניין 'רכישת הפסדים'; ופסיקה אחרת."
- "עם כל הכבוד, אינני מוצא בכל קבוצת פסקי הדין הנ"ל בעניין הנשייה כל תמיכה לגישה כי הפסד לצורכי מס הוא עביר (במובן הקנייני). כל מה שניתן ללמוד מפסיקה זו לענייננו הוא כי נישום רשאי, בנסיבות מתאימות, ליצור חיוב אובליגטורי כלפי הזולת לפיו הנישום מתחייב לנצל את ההפסד העומד לזכותו באופן מסוים, ואף ייתכן שאם הימנעות הנישום מלהתחייב כאמור מהווה בנסיבות המקרה חוסר תום לב, הדין יחייבנו להשתמש בהפסד לטובת הזולת. מכל מקום, הדברים כלל אינם כרוכים בהעברת ההפסד מנישום לנישום."

פסק-הדין בעניין בנימין ואורי שרגא

- "הקבוצה השנייה של פסקי דין עוסקת בתופעת 'רכישת ההפסדים' כעסקה מלאכותית..."
- "כידוע, בפסיקה זו נדונו מקרים בהם נרכשה שליטה בחברה בעלת הפסדים לצורכי מס על מנת לקזזם כנגד רווחים שיצמחו מפעילות עסקית חדשה אשר תנוהל באמצעות אותה חברה נרכשת. העיקרון שהנחה את בית המשפט העליון היה כי רק מי ש"ספג" את ההפסד מבחינה כלכלית כתוצאה מניהול פעילות עסקית כושלת זכאי לאחר מכן ליהנות (במישרין או בעקיפין) מן התועלת הכלכלית הכרוכה בקיזוז ההפסד כנגד רווח שעשוי להתחייב מס."

פסק-הדין בעניין בנימין ואורי שרגא

- "עקרון זה, לפיו רק מי שספג הפסד בעסקיו זכאי לקזזו לאחר מכן, מהווה נימוק ממשי לשלילת עבירותם של הפסדים. יתרה מזאת, נקודת המוצא של פסקי הדין בקבוצה זו היא העדר עבירות של ההפסדים, ה'כלואים' כביכול בתוך אותן חברות. הרי בשל כך נרכשו מניות החברות על מנת 'לשים יד' (בעקיפין) על ההפסדים. נפסק כי כאשר פעולת רכישה זו נעדרת טעם מסחרי של ממש פרט לרצון לנצל את ההפסדים, העסקה הינה מלאכותית ורשאי פקיד השומה להתעלם ממנה על פי סעיף 86 לפקודה."

פסק-הדין בעניין בנימין ואורי שרגא

- "אין כל הצדקה או מקום לאפשר סיחורו של הפסד, לא על ידי חבר בני אדם ולא על ידי נישום יחיד. הכרה בזכות למכור, להמחות, להסב או להעניק הפסד צבור מנישום לנישום תחטיא לחלוטין את תכלית קיזוז ההפסדים... ועלולה לגרום לפגיעה הרסנית באוצר המדינה."
- "קשה להעלות על דעת כל נימוק של יעילות כלכלית או בדבר שכלול שווקים העשוי להצדיק 'ניוד' הפסדים צבורים מנישום לנישום."
- "הייתי דוחה איפוא מכל וכל טענה לעבירות כללית של הפסדים."

פסק-הדין בעניין בנימין ואורי שרגא

- "אם כן, נשאלת השאלה האם יש מקום ליצור חריג (דהיינו, להכיר בעבירות מוגבלות) למקרה של הורשה. לדעתי התשובה לכך היא שלילית."
- "אינני סבור כי מתקיים בעצם מצב ההורשה כל פרמטר שמצדיק סטייה מהעיקרון האמור והנחלת הפסדים לידי יורש: לא קרבה משפחתית בין המוריש לבין היורש, לא המשכת הפעילות העסקית של המוריש בידיו של היורש, ולא הקניית נכסי המוריש לידי היורש כתוצאה מההורשה."
- "מעבר לקושי התפיסתי והעקרוני עליו עמדתי לעיל, אימוץ רעיון הורשת ההפסדים... עלול ליצור קשיים פרקטיים רבים במקרים אחרים שאינם כה פשוטים."

סוף מעשה במחשבה תחילה...

תודה על ההקשבה!

Alexander Shapira & Co.
Law Offices



אלכסנדר שפירא ושות'
משרד עורכי-דין

מגדל סונול, קומה 20, דרך מנחם בגין 52 תל-אביב, ת.ד. 65400 תל-אביב 6165301
Sonol Tower, 20th floor, 52 Menachem Begin Road Tel-Aviv, P.o.b. 65400 Tel-Aviv 6165301
office@CapiTax.co.il | פקס. +972-3-6245999 | טל. +972-3-6245444
www.CapiTax.co.il



האמור במצגת זו אינו מהווה תחליף לייעוץ פרטני!