

**בית המשפט המחוזי בחיפה**

21 נובמבר 2010

ע"מ 524-03 זיו דסקלו נ' פקיד שומה חיפה

בפני כב' השופטת ס. נשיאה שולמית וסרקרוג

המערערים

בעניין: זיו דסקלו, ת"ז 06913915

יונת דסקלו, ת"ז 023068760

- נ ג ד -

המשיב

פקיד שומה חיפה

בשם המערערים: עו"ד ד"ר אמנון רפאל, ועו"ד שלומי לזר

בשם המשיב: עו"ד י' גלייטמן, סגן בכיר ראשון לפרקליט מחוז חיפה (אזרחי)

**פסק דין משלים**

1. הערעור שהוגש ב- 27/8/2003 התייחס לשומות שהוצאו למערערים: שומה לשנת 1998 - שומה לתשלום מס בערכי קרן 1,687,117 ש"ח, ושומה לשנת 1999 - לתשלום מס בערכי קרן של 3,023,417 ש"ח. השומות הוצאו בצו אשר הוסיפו להכנסתו של המערער מס' 1 (להלן: **המערער**) יחד עם ההכנסות שהיו למערערת מס' 2, כספים שהתקבלו אצל המערער ממכירת מניות בחברת שתף פתרונות בע"מ, שפורקה מרצון ומכירת מניות בחברת אבירנט שהיו בבעלותה של חברת שתף ונמכרו לחברת ממקו.
- לשנת 1998 הוספה הכנסה חייבת בסך 21,595,835 ש"ח ובשנת המס 1999 הוספה הכנסה חייבת בסך 12,050,834 ש"ח. בהסתמך על סעיף 93 **לפקודת מס הכנסה** (להלן: **הפקודה**) - קודם לתיקון 132 - הופחת סכום המס ששולם על ידי חברת שתף, בגין שתי המכירות האמורות.
2. ערעורם של המערערים התבסס על הטענה כי יש להחיל את הוראת סעיף 93 קודם לתיקון על בסיס שיטת "הנטו". כלומר, כי בהליך של פירוק מרצון של חברה יש לחשב את נכסי החברה המועברים לבעלי המניות בתמורה למניותיו, לאחר ניכוי מס שהחברות שילמו בעבור מימוש נכסיהם בפירוק מרצון, ובהסתמך על סעיף 93(ב) לפקודה להוסיף וליתן זיכוי בסכום המס ששילמה החברה, מסכום המס המוטל על החבר (**שווי נטו**). המשיב סבר כי יש להעריך את שווי נכסי החברות במועד הפירוק, מבלי לנכות מהם את סכום המס ששילמה החברה במכירתן (**שווי הנכסים ברוטו**).
3. זמן רב לאחר הגשת הדוחות אישר בית המשפט המחוזי את גישת הנטו בה נקט המערער בדוחותיו, בתיק אחר, וזאת **בפרשת מנו**, פס"ד שניתן ביום 17/12/02 (עמ"ה (מחוזי-חי'))

138/00 שמואל (ואסתר) מנו נ' פקיד שומה חיפה, [פורסם בנבו] מיסים יז/2 ה-137, להלן: **פס"ד מנו**).

המשיב הגיש ערעור על פסק דין זה.

4. לאחר פסיקת בית המשפט המחוזי בפרשת **מנו**, הוציא המשיב למערער שומות בצו לשנים 1998-1999 ודרש מן המערער מס נוסף בסך של 5,265,000 ש"ח, וזאת למרות שהשומות שהוצאו עמדו בסתירה לפסק הדין שניתן בפרשת **מנו**.

בעקבות הוצאת השומה האמורה, ומאחר שהמשיב הגיש, כאמור, ערעור על **פס"ד מנו**, הגיעו בעלי הדין בתיק דנן להסדר דיוני, להמתין בגביית חוב המס עד לפסיקת בית המשפט העליון בערעור.

בפסק דין שניתן ביום 9/5/10 על ידי בית המשפט העליון, נתקבל הערעור שהוגש על ידי המשיב (ע"א 1194/03 פקיד שומה חיפה נ' אסתר מנו, [פורסם בנבו] מיסים כד/3 ה-87, להלן: **פס"ד מנו בעליון**).

לאור ההסכמה הדיונית שהייתה בין הצדדים נדחה מועד תשלום המס עד למתן **פס"ד מנו בעליון** (9/5/10). מכיוון שמדובר היה בשומות לשנים 1998-1999, התווספו לסכומי קרן המס ריבית והפרשי הצמדה בהתאם להוראות סעיף 159א לפקודה, קרי; מתום שנת המס הרלוונטית ועד למועד תשלום המס.

5. ביום 27/5/10 פנה המערער לעו"ד זאב פורת, סמנכ"ל בכיר לאכיפת הגבייה ברשות המסים (להלן: **עו"ד פורת**), בבקשה להפחית את חיובי הריבית והפרשי ההצמדה שנצברו בגין השומה נשוא הערעור. הבקשה נדחתה על ידי המשיב במכתב תשובה שניתן ביום 27/8/10. לאור הדחייה האמורה, הוגשה בקשה לבית משפט זה.

6. עם מתן **פס"ד מנו בעליון**, לא הייתה עוד מחלוקת בין הצדדים כי על המערער להוסיף ולשלם את תוספת המס על פי השומות שהוצאו על ידי המשיב. ביום 21/9/10 ניתן פס"ד חלקי לעניין זה, והמחלוקת נותרה בעינה לעניין הפחתת שיעורי הריבית וההצמדה. מחלוקת זו היא נשוא פסק הדין המשלים.

על פי הפירוט שהובא על ידי המשיב בכתב התשובה לבקשה להפחתת הפרשי הצמדה וריבית (סעיף 6), מדובר בריבית צפויה בגין שנת המס 1998 המגיעה לסכום העולה על 1.5 מיליון ש"ח, ועוד סכום שלמעלה מ-500,000 ש"ח בגין שנת המס 1999. הסכומים מתעדכנים אוטומטית למועד הוצאת שומת הדרישה.

#### טענות בעלי הדין:

7. המערער מבקש להסתמך על סעיף 185 לפקודה, ולפיו מקנה ההוראה סמכות לבית המשפט להפחית את החיוב בריבית ובהפרשי הצמדה מיום הגשת הערעור ועד למועד מתן פסק

הדין, כאשר המטרה, לטענת המערער היא, לעשות צדק עם נישומים במקרים בהם נצברו חיובי ריבית והפרשי הצמדה בסכומים משמעותיים, מסיבות לגיטימיות.

במקרה דנן טוען המערער, כי הייתה מחלוקת כנה ואמיתית בנוגע לחבות המס של המערער, בהסתמך על פסק הדין שניתן בפרשת מנו בבית המשפט המחוזי, ובהעדר הלכה מחייבת בבית המשפט העליון;

המערער ביקש להפנות לפס"ד מבע (בג"צ 653/83 מבע מוציאים לאור בע"מ נ' סגן נציג מס הכנסה, פ"ד לט(3) 29 (להלן: פס"ד מבע)) ולהסיק ממנו כי גם במקרה דנן לא קמה חבות תשלום המס במיוחד לאור פסק הדין שניתן בבית המשפט המחוזי, ובהעדר הלכה מחייבת, לא קמה חבות כזו עד למועד מתן פס"ד מנו בעליון;

בנוגע להיות ההלכה, הלכה חדשה, הדגיש עוד המערער כי גם המחוקק מצא לנכון לתקן את סעיף 93 לפקודה, במסגרת תיקון 132, כך שגישת הנטו הייתה למעשה מקובלת על המחוקק עד לתיקון האמור.

המערער טוען עוד כי הסכומים שבמחלוקת הושקעו על-ידו בהשקעות שתשואתן מוסתה במלואה באופן שוטף, והוספת הריבית והפרשי הצמדה יהיה בהם משום כפל מס; עוד טוען המערער להפלייה, על דרך השוואה לנישומים אחרים אשר כלל לא נדרשו לתוספת מס או שהגיעו להסדרי פשרה נוחים.

לאור הפירוט האמור, יש לעמדתו לראות את אי תשלום המס במועד, כתשלום שהתעכב מסיבות שאינן תלויות בו, ומאחר שנצברו לחובתו חיובי ריבית והפרשי הצמדה בסכומים ניכרים, הרי שיש מקום להיעתר לבקשה.

8. המשיב מתנגד לבקשה. לעמדתו, כבר במועד הוצאת השומה הודע למערער כי המס המגיע ממנו על פי אותה שומה הוא בערכי קרן, וכי המס לתשלום אינו כולל ריבית, הצמדה ו/או קנסות.

בנוגע לטיעונים המשפטיים, מבקש המשיב להסתמך על מכתבו של עו"ד פורת ולראות בו חלק בלתי נפרד מכתב התשובה שהוגש מטעם המשיב.

עמדת המשיב בנוגע לחוב המס על פי סעיף 93 הייתה עמדה עקבית מאז שנת 1994, ולמעשה בית המשפט העליון אימץ בפסק הדין שנתן את עמדת המשיב, כך שלא היה כל שינוי בחיובים הנוהגים;

המשיב מבקש לדחות את הטענה כי היה בתיקון שבוצע בפקודה על ידי המחוקק (תיקון 132) משום תיקון מהותי, והפנה לפס"ד מנו בעליון, שם קיבל בית המשפט העליון את טענת המשיב, כי התיקון היה תיקון מבהיר.

עוד מוסיף המשיב ומציין כי לא הייתה הסכמה לעכב את הדיון בבית משפט זה, באופן ששיעור המס לא יצבור הפרשי הצמדה וריבית.

לעניין הסמכות העניינית של בית משפט זה, טען המשיב, כי זו חלה על ערעורי מס ואינה חלה על החלטה מינהלית שיכול היה המשיב לקבל, בקשר להפחתה בהפרשי הצמדה

וריבית. הסמכות לדון בנושאים - כפי שהדבר עולה גם מפסקי דין שניתנו במחלוקות דומות - נתונה לבית המשפט הגבוה לצדק, הוא הדין בנוגע לטענת הפליה שהעלה המערער.

לחלופין טען המשיב, כי אם ייעתר בית המשפט לבקשה, כולה או חלקה, עלול הדבר להביא להפלייה ביחס לנישומים אחרים המשלמים את המס המגיע מהם לרבות הסכומים הנלווים; ועוד, כי אין על בית המשפט לשקול את נושא ההשקעות שנעשו על ידי המערער. לעניין זה הפנה המשיב לבג"ץ 3246/08 (החברה האמריקאית ישראלית לגז בע"מ נ' מנהל רשות המסים, נבו ניתן ב- 15/2/10, להלן: פס"ד החב' האמריקאית-ישראלית לגז).

המשיב הדגיש, כי לא הועלה כל נימוק הנוגע למערער באופן ספציפי אשר יכול לבסס הפחתה בשיעורי הריבית ו/או ההצמדה. על בסיס האמור לעיל, ביקש המשיב לדחות את הבקשה.

#### דיון ומסקנות:

9. לעניין סמכותו של בית משפט זה לבחון החלטה מינהלית של רשות המס בנוגע להפחתת שיעור הצמדה וריבית, אין כל מניעה כי בית המשפט הדן בערעור המס, ידון גם בנושא זה, ככל שהשאלה עולה במסגרת הערעור התלוי והעומד בפני ערכאה זו. העובדה כי פסקי הדין שניתנו בקשר למחלוקת האמורה ניתנו על ידי בית המשפט הגבוה לצדק, אינה מאיינת את סמכותו של בית משפט זה לדון בנושא, ככל שהוא עולה, במסגרת ערעור מס.

תחום דיני המיסים במהותו, נוגע גם לתחום המינהלי, וכשם שבית משפט הדן בערעור מס מוסמך לדון בעקרונות של תחום המשפט המינהלי, בכלל, כך גם נתונה לו הסמכות לעשות כן, לצורך קביעת שיעור המס הכולל גם התייחסות להפרשי הצמדה וריבית כאשר שאלה זו כאמור, עולה במסגרת הערעור שהוגש (על סמכות שבגררא ראה סעי' 76 לחוק בתי המשפט נוסח משולב], התשמ"ד-1984; על ההשקה בין דיני המסים לתחום המינהלי ראה: ע"א 9412/03 חזן נ' פקיד שומה נתניה, פ"ד נט(5) 538 (2005); עע"ם 398/07 התנועה לחופש המידע נ' מדינת ישראל-רשות המסים. [פורסם בנבו] ניתן ביום 23/9/08; ע"ש (מחוזי-חי') 534/04 רימר ושות' בע"מ נ' מס ערך מוסף חדרה. [פורסם בנבו] ניתן ביום 22/12/05; יצחק זמיר הסמכות המינהלית כרך א' 185 (1996)).

לפיכך, בקשת המערער להפחית את שיעורי המס והריבית, יכול שתידון על ידי בית משפט זה.

10. לגוף הערעור, בין אם המחלוקת נוגעת לביקורת שיפוטית על החלטה מינהלית להקטין את שיעורי הריבית או הקנס, לפי סעיף 192 לפקודת מס הכנסה - שם נתונה הסמכות למנהל להקטין ריבית או קנס (הסמכות אינה כוללת הקטנת שיעורי הצמדה), ובין אם מדובר בסמכותו של בית המשפט להורות על תיאום תשלום המס לאחר מתן פסק דין והפחתת הפרשי הצמדה וריבית, לפי סעיף 185(2) לפקודה, הרי שמדובר בסמכות שיש להפעילה על דרך החריג.

נקודת המוצא היא שעל כל נישום לשלם מס במועד החיוב - מועד שנקבע לתשלומו - או בסמוך לו, כך שישולם על בסיס ריאלי, וכול איחור בתשלום המס יביא להוספת תשלום הפרשי הצמדה וריבית על תקופת הפיגור (ראה פס"ד החב' האמריקאית-ישראלית לגז וכן פס"ד מבע).

מטרת הפרשי הצמדה היא לשמור על הערך הריאלי של המס ואין לראותם כענישה. הריבית אינה אלא פיצוי של אוצר המדינה על שימוש שעשה הנישום בכסף. ועוד, לאור עיקרון ההדדיות שצריך שיחול בהקפדה במקרים כגון אלה, הרי שאם מבוצע תשלום מס ביתר, מקבל הנישום החזר בצירוף ריבית והפרשי הצמדה, כך צריך שיעשה גם במקרים בו משולם המס בחסר.

ולכן, סמכות בית המשפט - ובהתאמה - גם סמכותו של המשיב להפחית את המס - צריך שתופעל, כחריג, וכי יפורטו בכתב "טעמים מיוחדים שיירשמו" (ראה על דרך ההשוואה סעיף 100 לחוק מע"מ).

11. בשל היות רשות המס רשות מינהלית, כל ויתור למערער על הפרשי הצמדה וריבית, צריך שיחייב את המשיב לנהוג באופן דומה כלפי נישומים אחרים בנתונים דומים, דבר העלול להביא להפחתה משמעותית בסכומי המס הנגבים.

שיקול זה התקבל על ידי בית המשפט העליון, כשיקול רציני וענייני במסגרת בג"צ 786/83 קיבוץ דליה נ' נציב מס הכנסה, פ"ד לח(3) 777, שם לא התערב בית המשפט בהחלטת המשיב שלא להפחית את שיעור המס הריאלי, על אף הנסיבות החריגות שם. באותו מקרה הייתה חקיקה רטרואקטיבית אשר חייבה תיקון דוחות באופן רטרואקטיבי תוך הגדלת חבות המס, ולמרות האמור, נעשה חיוב בהפרשי הצמדה וריבית. בית המשפט העליון דחה שם העתירה ולא הורה על הפחתת שיעור המס הריאלי, בשל החשש ליישום ההפחתה על מספר ניכר של נישומים, ופגיעה אפשרית בהיקף המס הנגבה.

לכן, הנחת יסוד נוספת היא, שכדי שנישום או עוסק יהיה זכאי להפחתה מסוימת משיעור המס הריאלי, צריך אותו אדם להצביע על קיומה של מניעה אובייקטיבית, שאינה בשליטתו ואשר מונעת ממנו כנישום ספציפי לשלם את מלוא המס. למשל, התמוטטות עסקו של נישום או אשפוז פתאומי מחמת מחלה (ראה הדוגמאות המוזכרות בפס"ד מבע).

כאשר נישום מצביע על טעמים אובייקטיביים אשר יכולים לחול על כלל הנישומים, הרי שאין באלה כדי להצדיק הפחתה מערך הריאלי של המס המתחייב, שהרי אילו נתקבלה טענה זו, היה על המחוקק לקבוע שכל הליכי השגה וערעור או אי השלמה עם שומה, יש בהם כדי להקים טעם לתשלום מס בערכי קרן. מסקנה כזו, לא רק שאינה עולה מהוראות החוק הרלוונטיות, אלא נוגדת את עצם מהות תשלום המס בערך ריאלי, ומקנה יתרון לא מוצדק דווקא בידי מי שבחר שלא לשלם את המס במועד שנקבע לתשלומו, ולעודד לנקוט בהליכי השגה וערעור (ראה פס"ד החברה האמריקאית-ישראלית לגז). בענייננו, נימוקי המערער, אינם ייחודיים רק לו.

עקרונות אלה ישימים בין אם הבקשה מושתתת, כאמור, על סעיף 192 לפקודה ובין אם על סעיף 185(2) לפקודה.

12. לטענת המערער כי יש להחיל בהתאמה את **הלכת מבע** בענייננו, יש להשיב שאין מקום להרחיב את התוצאה אליה הגיע בית המשפט ב**פרשת מבע**, לנסיבותיו של המקרה דנן. ואולם, כנקודת מוצא להבהרה, ועוד קודם שנעמוד על הנימוקים שפורטו שם, יש לחזור ולהדגיש כי בית המשפט לא פסק שם שהעותרת זכאית אכן להפחתה, אלא כי המשיב טעה בכך שסבר שהמקרה משתבץ לתוך סעיף 192 לפקודה, ומן הטעם האמור לא הפעיל שיקול דעתו כמתחייב מן העובדה, שבאותו מקרה לא התקיימה חובת תשלום המס, העומדת בבסיס הפעלת הסמכות לפי סעיף 192.

בית משפט העליון הבהיר ב**פרשת מבע**, כי היה על המשיב לשקול את הנסיבות הספציפיות של הנישום, במיוחד כאשר שם לא קיבלה העותרת כל הודעה נוגדת משלטונות המס, וכאשר בית המשפט הוסיף והדגיש כי אין בהחזרת התיק לשיקול מחדש למשיב, כדי להצביע על התוצאה המתחייבת של הפחתת המס, דווקא:

**"כל האמור עד כה, אינו מחייב כי המסקנה הסופית תהיה ביטול המס או הפחתתו. יתכן, כי ישנם שיקולים נוגדים, גם על פקיד השומה מוטלת חובה על פי דין לשקול כל מקרה לגופו, ודבר זה לא נעשה במקרה הנדון. בכך שונה מקרה זה מן המקרה שנדון בבג"צ 786/83 (קיבוץ דליה נ' נציב מס הכנסה, פ"ד לח(3) 777 - ש' ו'). באותו מקרה שקל נציב המס את נסיבות המקרה והגיע למסקנה, כי אין מקום להפחתת המס ועל כך אמר בית המשפט, בעמ' 780:**

**"סיכומו של דבר: המשיב פעל במסגרת האופציות המשפטיות החוקיות הפתוחות בפניו ומשבחר באחת מהן ולא באחרת, לא נתערב בשיקול דעתו" (שם, עמ' 45א-ב).**

לכן, הוחזר הדיון לנציב המס כדי שיפעיל את שיקול דעתו כנדרש. העובדה שבעלי הדין הגיעו שם להסדר, אינה יכולה לחייב בתיק דנן.

בענייננו, שקל המשיב נכונה את כלל השיקולים הנדרשים, אין צורך בהחזרת הנושא לבחינה נוספת ואין אף מקום להתערבותו של בית המשפט.

13. אציין עוד כי בנוגע להלכה ב**פס"ד מנו בעליון**, לפיה התמורה בידי בעל המניות לצורך חבות המס היא "התמורה ברוטו", הבהיר בית המשפט העליון כי תיקון 132 לפקודה שאימץ גישה זו בשנת 2002, ושהוא מאוחר לנסיבותיו של תיק זה, אינו בגדר של שינוי מהותי, שבא לשנות פני מצב קיים, אלא נועד להבהיר מצב משפטי קיים (ראה סעיף 50 של פסה"ד).

עוד יש להדגיש, כי על פי האמור ב**פס"ד מנו בעליון**, הפרקטיקה שנהוגה הייתה בידי רשות המס, ודרך יישומו של החוק הלכה למעשה על ידי הרשות המוסמכת, היה לאורך כל הזמן על בסיס חישוב של "תמורה ברוטו" (ראה סעיפים 43-47), כך שמדובר על גישה עקבית של

רשות המס, אשר תואמת לפרשנות תכליתית כפי שנקבעה בפרשת מנו, ואשר הובאה לידיעת בתי המשפט במקרים השונים שבהם נדון הנושא האמור.

בנסיבות אלה, ועל אף שלא הייתה הכרעה בהתדיינות המשפטית על ידי בית המשפט העליון, לא ניתן לומר שדווקא פסק הדין של בית המשפט המחוזי בחיפה היה בו כדי להכריע במחלוקת האמורה ולאייץ את חובת תשלום המס, במיוחד כאשר המשיב הוציא שומה למערערת על בסיס "תמורה ברוטו", ועם הוצאת השומה הודע למערערת כי המס הנקבע הוא בערכי קרן.

14. אוסיף עוד, כי דווקא ההשוואה לסמכות רשות המיסים להטיל בנוסף לחוב המס הריאלי, קנס פיגורים, ממחישה את ההבדל המהותי בין שני סוגי חוב המס. ועוד, משיקש בית המשפט להימנע מן הצורך להפעיל את סמכות הפחתת שיעורי המס - סמכות הנתונה על בסיס נתונים מייחדים - בחר בית המשפט לקבוע "מועד נדחה" לחיוב בתשלום, מועד החל על כלל הנישומים.

יש להבחין בין סמכות להפחית חיוב בקנס פיגורים על חוב מס השנוי במחלוקת בתקופת קיומו של הליך משפטי לצורך בירורה של המחלוקת ולפני מתן פסק הדין המכריע באותה מחלוקת (בג"ץ 9909/01 יגאל שגיא נ' מנהל אגף המכס ומע"מ, פ"ד נז(5) 193, להלן: **פס"ד שגיא**), לבין הקטנת שיעור המס, בדרך של הפחתת שיעור הפרשי ההצמדה והריבית. במקרה האחרון מדובר בהפחתה של **חוב המס עצמו**, שיעור המס אשר אמור להיות משולם בערך ריאלי. ואילו במקרה הראשון על אף שבחוק המיסים (קנס פיגורים), תשמ"א-1980 (להלן: **חוק הקנסות**), המסדיר את נושא הקנס המוטל על פיגורים, מוגדר המונח "מס בפיגור" כ**חוב מס שלא שולם במועד שנקבע לכך**, הרי שמדובר בתוספת מס, בדרך של הפעלת סנקציה מעין פלילית, ולכן הורה בית המשפט בפס"ד שגיא - תוך מתן משקל לזכות הנישום/העוסק להליכי השגה וערעור - כי המועד שנקבע לתשלום קנס הפיגור, יידחה עד לאחר תום הליכי ההשגה והערעור.

לאור כל האמור דין הערעור להידחות. המשיב עמד על הוצאותיו. יחד עם זאת, בקביעת השיעור, יש לקחת בחשבון, כי הדיון בתיק צומצם ומוקד, וכי בית המשפט לא נדרש לשמיעת ראיות.

#### **התוצאה:**

15. אשר על כן, הערעור גם בנושא זה, נדחה. המערער ישלם למשיב הוצאות משפט ושכר טרחת עו"ד, בסכום כולל של 12,000 ש"ח, בתוך 30 ימים מהיום.

#### **המזכירות תמציא עותק פסק הדין לב"כ הצדדים.**

ניתן היום, י"ד כסלו תשע"א, 21 נובמבר 2010, בהעדר הצדדים.

שולמית וסרקרוג 54678313-524/03

נוסח מסמך זה כפוף לשינויי ניסוח ועריכה