



בית המשפט המחוזי בנצרת

30 ספטמבר 2014

בפני כב' השופט עאטף עיילבוני
ע"מ 12-01-25948 ... נ' פקיד שומה

המערערת

--

נגד

פקיד השומה

המשיב

פסק דין

הקדמה:

תיק זה עניינו הודעת ערעור שהגישה המערערת, --, על שומה בצו שהוציא לה המשיב, פקיד שומה --, ביחס לשנת המס 2006, אשר על פי הנטען הומצאה לה ביום 13/12/11.

העובדות הצריכות לעניין:

ביום 1/5/02, לאחר מאבק משפטי ממושך, קבע בית המשפט לענייני משפחה בנצרת (--), במסגרת פסק דין, כי המערערת היתה ידועה בציבור של -- ז"ל (להלן: "המנוח") בין השנים 1980 ל- 1995. כפועל יוצא נקבע כי עם פרידתם של בני הזוג, זכאית המערערת מכוח חזקת השיתוף למחצית הנכס העסקי, חברת -- בע"מ (להלן: "החברה" או "הנכס"). לעניין שווי החברה, קבע בית המשפט לענייני משפחה כי על פי הערכת המומחה שמונה, שווי החברה נאמד בסך של 8,093,855 ש"ח, וכי המערערת זכאית למצית הזכויות הרכושיות בנכס, בניכוי החובות. עוד הוסיף בית המשפט לענייני משפחה וקבע כי הואיל ומדובר בחיוב כספי שאינו כרוך בהליכים נוספים, התשלום יבוצע באמצעות לשכת ההוצאה לפועל.

לאחר שהמערערת הגישה את פסק הדין לביצוע בהוצאה לפועל, על פי החלטת בית המשפט לענייני משפחה, הגיש המנוח בקשת רשות ערעור לבית המשפט המחוזי בנצרת (--), שבמרכזה שאלת זהות הגורם שיפקח אחר ביצוע פסק הדין. בית המשפט המחוזי בנצרת קיבל את הערעור וסבר כי אין מדובר בחיוב כספי, בקובעו כי ככל שהמערערת אינה חפצה בחלקה במניות בעין, הפיתרון הראוי הוא פירוק השיתוף בנכס על דרך של מינוי כונס נכסים, מכירת הנכס לצד ג' וחלוקת התמורה בין הצדדים שווה בשווה.



בית המשפט המחוזי בנצרת

30 ספטמבר 2014

בפני כב' השופט עאטף עיילבוני
ע"מ 12-01-25948... נ' פקיד שומה

במסגרת בקשת רשות ערעור שהוגשה על פסק הדין לבית המשפט העליון (-), נקבע בפסק דין מיום 18/1/05 כי יש לפרש את פסק הדין המקורי כמטיל חיוב כספי, וכי הואיל ומדובר בחיוב כספי העומד בפני עצמו, המקום לביצועו הוא במסגרת הוצאה לפועל. בנסיבות אלה, אפוא, שב על כנו פסק הדין של בית המשפט לענייני משפחה.

ביום 31/1/05 פתחה המערערת תיק הוצאה לפועל לגביית החוב הפסוק.

בשנת 2006 נפטר המנוח, ובמהלך חודש 8/06 פרע עיזבונו את מלוא החוב שהצטבר בתיק ההוצאה לפועל, תוך שהוא משלם למערערת כ – 12 מיליון ש"ח סכום המורכב מקרן החוב בתוספת אגרות, ריביות והפרשי הצמדה.

במהלך חודש 3/07 פנה המשיב אל המערערת בדרישה כי תגיש דוחות מס לשנים 2002-2006 וכן הצהרת הון. במהלך חודש 11/07 הגישה המערערת דוחות כפי שנדרשה.

בהתאם לתיק ההוצאה לפועל קבע המשיב כי הריבית וההצמדה הקשורה בה, החייבים במס, נאמדים בסך של 3,568,469 ₪ (בתצהיר המפקחת הובהר כי סכום זה הנו שגוי וכי הסכום הנכון הוא 3,751,807 ₪, הגם שאין בכך כדי לשנות את התוצאה הסופית לעניין הסכום הסופי לחיוב), תוך שהוא קובע חיוב מס בגין רכיב הריבית בלבד.

לאחר ניכוי חלק יחסי מההוצאות המשפטיות בהן נשאה המערערת בסך של 1,111,840 ₪, העמיד המשיב את הסכום החייב במס על סך של 2,639,967 ₪.

במסגרת השומה, קבע המשיב כי הכנסתה החייבת במס של המערערת בגין ריבית והפרשי הצמדה של הסכומים שנגבו בתיק ההוצאה לפועל, בניכוי חלק יחסי מההוצאות משפטיות לעו"ד, עומדת על סך של 2,639,967 ₪, והמערערת חויבה במס בשיעור של 20% על הכנסה זו.

ביום 25/5/08 המציאה המערערת למשיב השגה על השומה שהומצאה לה לפי מיטב השפיטה בהתבסס על הוראות סעיף 145(א)(2)(ב) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש].



בית המשפט המחוזי בנצרת

30 ספטמבר 2014

בפני כב' השופט עאטף עיילבוני
ע"מ 12-01-25948 ... נ' פקיד שומה

ביום 11/12/11 הוציא המשיב את השומה בה עסקינן לשנת המס 2006 וביום שלאחר מכן (13/12/11) הומצא הצו לידי המערערת.

למען שלמות התמונה יצוין כי במקביל להליכים מושא ערעור זה, נדרשה המערערת בתשלום מס רווח הון על מכירה רעיונית של מניות החברה, ואולם בסופו של יום בוטלה השומה לאור טענת המערערת שלפיה ביצוע התשלום בהתאם לפסק הדין חוסה תחת הוראות סעיף 4א **לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה)**, **תשכ"ג-1963**, שעניינו העברת זכויות בזכות במקרקעין או בזכות באיגוד מקרקעין, הנעשית על פי פסק דין שניתן אגב הליכי גירושין.

בהמשך, גם שלטונות מס שבח הוציאו למערערת שומה לפי מיטב השפיטה לתשלום מס שבח בגין הסכומים שגבתה בהליכי ההוצאה לפועל, ואולם אף שומה זו בוטלה לבסוף לאור השגה שהגישה המערערת.

השאלה העיקרית הטעונה הכרעה:

במסגרת ערעור זה, השאלה המרכזית הטעונה הכרעה היא השאלה אם בדין חויבה המערערת במס בגין ריבית שנתקבלה בידה במסגרת תיק ההוצאה לפועל שפתחה לגביית חובה מעיזבון המנוח על פי פסק הדין, ובמילים אחרות: **האם הריבית וההצמדה על רכיב הריבית שגבתה המערערת במסגרת תיק ההוצאה לפועל הם הכנסה חייבת במס, אם לא.**

הטענה להתיישנות השומה:

בטרם נצלול אל מעמקי השאלה העיקרית הטעונה הכרעה בתיק זה, יש לפתוח ולהכריע בטענת המערערת בדבר התיישנות השומה, הנסמכת על הטענה כי הצו לא הוצא במועד החוקי להוצאתו על פי פקודת מס הכנסה.

בהקשר זה טוענת המערערת כי הואיל והשגתה על השומה שהוצאה לפי מיטב השפיטה התקבלה אצל המשיב ביום 25/5/08 והואיל והצו מושא ערעור זה הוצא רק ביום 12/12/11, יוצא כי לפי הוראות סעיף 152(ג) לפקודת מס הכנסה, ובהתחשב בכך שבמקרה זה לא ניתן אישור כדין מטעם המנהל להארכת תקופת התיישנות, יש לראות בהשגה כאילו התקבלה.



בית המשפט המחוזי בנצרת

30 ספטמבר 2014

בפני כב' השופט עאטף עיילבוני
ע"מ 12-01-25948 ... נ' פקיד שומה

המערערת עומדת על חשיבות עמידת פקיד השומה בלוח הזמנים שנקבע בחוק, כפי שהובהרה בפסיקה.

עוד טוענת המבקשת כי במקרה זה, "אישור המנהל" להארכת תקופת ההתיישנות אינו תואם את הנוהל הפנימי של רשות המיסים, המבהיר באילו מקרים ובאיזה אופן ניתן לפנות בבקשה להארכת תקופת ההתיישנות (חוזר 3/2009).

על פי הנטען, אישור המנהל לוקה בפגמים בציון שם הנמען והסעיף שעל בסיסו ניתן האישור, והדבר מלמד כי האישור הונפק מבלי שנשקלו באופן מעמיק כל השיקולים המתבקשים. כך, מצוין בגוף האישור כי ההחלטה להאריך את תקופת ההתיישנות ניתנת מתוקף הסמכות בסעיף 145(א)(2) לפקודת מס הכנסה, שעניינו בשלב א', בעוד שבעניינינו, עסקינן בהערכת תקופת ההתיישנות לשומה במסגרת שלב ב', שהסעיף הרלוונטי לגביה הוא סעיף 152(ג) לפקודת מס הכנסה. כמו כן, בכותרת האישור מצוין כי הוא ממוען לפקיד שומה --, כאשר על האישור המודפס נערך תיקון בכתב יד ונכתב פקיד שומה --. המערערת טוענת כי לנוכח השיגאות והפגמים באישור עצמו, לא עומדת למנהל חזקת התקינות, ועליו הנטל להוכיח כי הליך אישור הארכת תקופת ההתיישנות היה תקין וכי ערך במסגרתו בדיקה עניינית והפעיל שיקול דעת כדין, על יסוד ההנחה שלפניו שומה הנמצאת בשלב ב' ולא בשלב א'. עוד מוסיפה המערערת וטוענת כי משלא זומן הגורם החתום על האישור לעדות מטעם המשיב (רו"ח --), פועל הדבר לחובת המשיב על יסוד הכלל בדבר אי הבאת ראיות ועדים רלוונטיים.

יתירה מכך, לטענת המערערת, המשיב מעולם לא המציא לה את החלטת המנהל בדבר הארכת מועד ההתיישנות, בניגוד לחוזר 3/2009 האמור, ועל אף הכיתוב על גבי האישור. על פי הנטען, רק במהלך חקירת רו"ח --, מי שייצג את המערערת לפני רשויות המס בשעתו, הוברר כי קיים "מזכר" בדבר הודעה טלפונית שנמסרה בנדון לרו"ח --, כשהאחרון לא יכול היה לאשר או להכחיש את הדברים. המערערת טוענת כי אין לייחס למזכר שנמצא כל משקל ראייתי, בין משום שדבר קיומו לא נזכר קודם לכן (גם לא במסגרת תצהירי המשיב), בין משום שלא יעלה על הדעת לקיים שיחה טלפונית ולתעד את קיומה במקום לשגר את המכתב עצמו באמצעות הפקס, ובין משום שפקודת מס הכנסה מחייבת המצאת הודעה באמצעות מסירתה או בשליחתה בדואר רשום, דבר שלא נעשה בעניינינו. המערערת מוסיפה כי אי המצאת המכתב לידיה מנעה ממנה את האפשרות להעלות טענות כנגד מתן האישור, בזמן אמת. עוד טוענת המערערת – בהשאלה מהפסיקה הקובעת כי אין די שפקיד השומה יחתום על הוצאת שומה בצו לנישום בטרם סיום תקופת ההתיישנות ועליו גם להעביר את החלטתו



בית המשפט המחוזי בנצרת

30 ספטמבר 2014

בפני כב' השופט עאטף עיילבוני
ע"מ 12-01-25948 ... נ' פקיד שומה

החתומה לנישום – כי גם במקרה דנא לא נעצר מירוץ ההתיישנות הואיל ואישור הארכת תקופת ההתיישנות לא הועבר למערערת כנדרש.

אליבא דמערערת, גם אם ניתנה הסכמת מייצגה דאז, רו"ח --, להארכת תקופת ההתיישנות, אין בכך כדי להעלות או להוריד בנסיבות העניין, בין משום שהסכמה זו ניתנה בלית ברירה, עקב סד הזמנים הקצר שנותר, בין משום שבניגוד לטענת המשיב, ההסכמה לארכה לא הייתה ביוזמת רו"ח --, אלא ביוזמת המשיב, ובין משום שגם אם ניתנה הסכמת רו"ח --, אין הדבר פוטר את המשיב מלפעול על פי חוזר 3/2009 ולהמציא את ההחלטה החתומה למערערת, על מנת שתדע באופן סופי אם הוחלט להאריך את המועד, אם לאו.

לדידי, טענת ההתיישנות שהעלתה המערערת אין בה ממש ודינה להידחות.

סעיף 152(ג) **לפקודת מס הכנסה** קובע כי על פקיד השומה לקבוע את השומה בצו תוך שלוש שנים מתום שנת המס שבה נמסר הדו"ח (ובענייננו: עד ליום 31/12/10), ובאישור המנהל תוך ארבע שנים (היינו: עד ליום 31/12/11), או תוך שנה אחת מיום הגשת ההשגה, לפי המאוחר ביניהם.

וכך מורה הסעיף:

"אם בתוך שלוש שנים מתום שנת המס שבה נמסר הדוח לפי סעיף 131, ובאישור המנהל – בתוך ארבע שנים מתום שנת המס כאמור, או בתום שנה מיום שהוגשה השגה, לפי המאוחר מביניהם, לא הושג הסכם כאמור בסעיף קטן (א) ולא השתמש פקיד השומה בסמכויותיו לפי סעיף קטן (ב), יראו את ההשגה כאילו התקבלה..."

במקרה שלפנינו, שומת המערערת נקבעה על ידי המשיב ביום 12/12/11 והובאה לידיעת המערערת ביום שלמחרת (13/12/11), כך לפי גרסת המערערת עצמה. היינו: ביחס לדוחות מושא ענייננו, המועד האחרון להפעלת סמכות המשיב לקבוע את השומה בצו הינו 31/12/10, ובמקרה שניתן אישור המנהל, עד ליום 31/12/11.

יוצא אפוא שבשלב ראשון, עלינו לבחון אם בדין ניתן אישור המנהל להארכת המועד בשנה נוספת.



בית המשפט המחוזי בנצרת

30 ספטמבר 2014

בפני כב' השופט עאטף עיילבוני
ע"מ 12-01-25948... נ' פקיד שומה

ביום 23/12/10 נשלח אל המערער מאת החטיבה המקצועית ברשות המסים (רו"ח --) אישור בדבר "הארכת תקופת התיישנות שומות". באישור צוין בזו הלשון:

"הריני להודיעך, כי בתוקף הסמכות שניתנה לי על פי סעיף 145(א)(2) לפקודה, ולאחר שעיינת בחומר הנוגע לדוח לשנת המס 2006 של -- החלטתי כי יש מקום להפעיל את הסמכות שניתנה למנהל ולהאריך את תקופת התיישנות בשנה נוספת.
 לפיכך, תקופת התיישנות מכוח סעיף 145(א)(2) לפקודה לדוח לשנת המס 2006 שהוגש ביום 06/11/2007, תסתיים ביום 31/12/11".

אמנם נכון כי הנמען המקורי על פי אישור זה הוא פקיד שומה --, כאשר על גבי האישור נמחקה המילה -- ונרשם תחתה "--", בכתב יד. כמו כן, נכון כי נרשם בטעות שהחלטה להאריך את תקופת התיישנות ניתנת מתוקף הסמכות בסעיף 145(א)(2) לפקודת מס הכנסה, שעניינו בשלב א', בעוד שבעניינינו, עסקינן בהערכת תקופת התיישנות לשומה במסגרת שלב ב', שהסעיף הרלוונטי לגביה הוא סעיף 152(ג) לפקודת מס הכנסה. יחד עם זאת, עובדות אלה, גם בהצטרף יחדיו, אין בהן כדי להעלות או להוריד לעניין תוקף האישור, וברי כי אין מדובר אלא בטעות סופר שנבעה לכל היותר משגגה טכנית או חוסר תשומת לב מספקת, שאין בהן כדי להביא, מניה וביה, למסקנה כי האישור הוצא שלא כדין.

עובדה היא כי במקביל לבקשה הפורמלית להארכת תקופת התיישנות, שיגרה המפקחת -- אל רו"ח -- (הרפרנט המקצועי החתום על החלטת ההארכה) דואר אלקטרוני המפרט בהרחבה את השתלשלות האירועים ואת מורכבות התיק, תוך שהיא מבהירה כי רו"ח -- טען כי הדיון טרם מוצה וכי לא ניתנה לו שהות מספקת להשיב לטענת חיוב מרכיב הריבית לגופה. הובהרו, אפוא, היטב למנהל מורכבות התיק והצורך בהארכת המועד, כך שלנגד עיניו, בטרם קבלת ההכרעה, עמדו כל השיקולים הרלוונטיים וכל המסכת העובדתית הנחוצה להכרעה בבקשה, כך שלא ניתן לומר כי החלטתו ניתנה ללא בדיקה עניינית וללא הפעלת שיקול דעת.

ודוק: המערער לא הוכיחה כי האישור ניתן שלא מטעמים ענייניים וכי בנסיבות העניין הארכת המועד לא הייתה מוצדקת לגופה, אלא נסמכת על טעמים "קוסמטיים" שאין בהם כדי להצדיק את הקביעה כי השיקולים שעמדו ביסוד ההארכה, לגופם, לא היו ענייניים ונכונים ו/או לא נשקלו בצורה מעמיקה וראויה.



בית המשפט המחוזי בנצרת

30 ספטמבר 2014

בפני כב' השופט עאטף עיילבוני
ע"מ 12-01-25948... נ' פקיד שומה

למה טענת המערערת עשויה להיות דומה? לערעור על פסק דין המבוסס כל כולו על הטענה שלפיה טעות סופר שנפלה בפסק הדין מלמדת כי בית המשפט לא הפעיל שיקול דעת ענייני ולא בחן את הטענות לעומקן. היעלה על הדעת שכך ייטען מבלי שסבירות פסק הדין ונכונותו ייבחנו לגופם? מובן שלא.

לא מצאתי כי הפגמים שנפלו באישור מלמדים כי נסתרה בנסיבות העניין חזקת התקינות וכי על המשיב להוכיח כי הליך האישור היה תקין. גם המפקחת מטעם המשיב, --, ציינה בתצהירה (סעיף 9 לתצהיר) כי הרישום באישור כי ניתן מכוח סעיף 145(א)(2) לפקודת מס הכנסה – בטעות יסודו, ועל כך גם העידה במסגרת חקירתה בבית המשפט, שהייתה אמינה עלי (עמ' 14 לפרוטוקול, בשורות 9-6).

בשולי הדברים יוער כי מקובלת עלי גם טענת המשיב שלפיה בין אם אישור מסוים ניתן בהתבסס על סעיף 145(א)(2) ובין אם ניתן בהתבסס על סעיף 152(ג), התוצאה האופרטיבית לעניין הארכת המועד היא אחת, ובשני המקרים המועד מוארך בשנה נוספת (ובעניינינו: עד ליום 31/12/11), מה גם שבשני המקרים השיקולים הנשקלים על פי חוזר מס הכנסה 3/2009 הם היינו הך (סעיף 2 לחוזר, וכן חקירתה של -- בעמ' 14 לפרוטוקול, בשורות 10-11). נתונים אלה תומכים גם הם במסקנה כי הרישום בדבר המקור הנורמטיבי להארכה (או שם הנמען) נעשה בטעות ואין לייחס לו כל משמעות מעבר לכך.

בנסיבות אלה גם אין להפעיל לחובת המשיב את העובדה שרו"ח --, עורך המסמך והמנהל המאשר, לא זומן לעדות.

אשר על כן, סבורני כי בדין ניתן אישור המנהל להארכת המועד בשנה נוספת.

יושם אל לב כי רו"ח -- מסר הסכמתו להארכת תקופת ההתיישנות, במפורש, במסגרת הדיון שהתקיים בנוכחותו בהשגה ביום 21/12/10, שבו נרשם: **"-- מבקש לא להוציא צו גם אם אתם חושבים שיש פה חבות במס, אלא לאפשר את המשך הדיון בדרך של ס' 152 – סמכות נציב. -- מוכן לחתום על הארכת נציב. -- חושב שהדיון לא מוצה ומביע ספק אם נצליח במערכת לקבל החלטות בזמן שמוצה"** (ראו גם סעיף 8 לתצהירה של המפקחת --). על פי הנטען, רו"ח -- אף חתם על פרוטוקול הדיון האמור בחתימת ידו. גם אם אכן הסכמה זו ניתנה מכורח הנסיבות ובשל דוחק הזמנים, אין בכך כדי לסייע למערערת בטענתה. אדרבה, העובדה שרו"ח -- מצא לנצל את ההזדמנות לקיים דיון ממצה בסוגיית החבות במס בגין הריבית, ולצורך כך הסכים להארכת תקופת ההתיישנות (בין אם העניין עלה מיוזמתו ובין אם לאו), לא ניתן לראות בה אלא ויתור על נושא ההתיישנות.



בית המשפט המחוזי בנצרת

30 ספטמבר 2014

בפני כב' השופט עאטף עיילבוני
ע"מ 12-01-25948... נ' פקיד שומה

מעבר לכך, לא הוכח לפני כי נשללה חזקת התקינות המנהלית העומדת לצד המשיב וכי ההחלטה בדבר הארכת תקופת ההתיישנות לא נשלחה למערערת (ולו בדואר רגיל), ולמצער, כי לא הודע על תוכנה למייצגה של המערערת דאז, ר"ח --.

בהקשר זה, העידה המפקחת -- כי קיבלה בדואר הפנימי העתק ממכתב הארכת התיישנות ובו מצוין וי ליד כל אחד מהמכותבים, לרבות מייצג המערערת (עמ' 13 לפרוטוקול, שורות 25-26). לא הובהר מדוע אין לקבל עדות זו כנכונה וכמלמדת על כך שגם ר"ח -- קיבל עותק מאותו מכתב, אף שצוין בתצהירו, בלשון זהירה יש לומר, כי למיטב זכרונו וידיעתו, עד כה לא התקבלה במשרדו הודעה בכתב בדבר הארכת תקופת ההתיישנות.

מקובלת עלי בהקשר זה עמדת המשיב והפסיקה עליה נסמך, שלפיה אין הכרח כי המצאת מסמכים לנישום, בנסיבות מעין אלה בהן עסקינן, תהא דווקא באמצעות משלוח בדואר **רשום** (השוו: בש"א (ת"א) 13876/08 מרוז נ' פקיד שומה תל אביב (פורסם בנבו, 30/11/08)).

יתירה מכך, וזה העיקר, לרו"ח -- אף נמסרה הודעה **טלפונית על אודות תוכן ההחלטה**. הודעה טלפונית זו גובתה בתרשומת פנימית מיום 27/12/10 של המפקחת -- (מש/2), שבה ציינה: "**בשיחה טל' עם --, הודעתי על הארכת תוקף מועד שומה לפי המכתב הרצ"ב...**". אזכור "המכתב" (ההחלטה בדבר הארכת המועד) במסגרת ציון פרטי ההודעה למייצגה של המערערת דאז מלמד כי לא זו בלבד שהובהר כי הוארכה תקופת ההתיישנות, אלא אף הובהר כי הדבר נעשה בזיקה למכתב רשמי. אמנם תרשומת זו הוגשה באיחור, אך לא מצאתי באיחור זה כדי לגרוע ממשקל הראייה, בייחוד בהינתן העובדה כי -- העידה על אמיתות המסמך ועל הסיבה להגשתו באיחור (כיוון שאותר רק מספר ימים לאחר הגשת התצהיר, תוך כדי הכנה לדיון – עמ' 13 לפרוטוקול בשורות 12-14), ועדותה בנדון היתה מהימנה ומקובלת עלי. ר"ח -- בעצמו, במסגרת חקירתו, לא יכול היה לשלול כי אכן הודע לו טלפונית על הארכת תקופת ההתיישנות (עמ' 7 לפרוטוקול, בשורות 15-18), וגם התנסחותו הזהירה בסעיף 17 לתצהירו, שלפיו עד כה לא התקבלה בידיו כל הודעה "בכתב", עשויה אולי ללמד כי הודעה מעין זו אכן נמסרה לו.

אם לא די בכך, הרי שלאורך כל משך ההתנהלות בין ר"ח -- למשיב לאחר הגשת הבקשה להארכת מועד (היינו: במהלך שנת 2011), לא העלה ר"ח -- כל טענת לעניין התיישנות השומה, אלא ניהל דין



בית המשפט המחוזי בנצרת

30 ספטמבר 2014

בפני כב' השופט עאטף עיילבוני
ע"מ 12-01-25948... נ' פקיד שומה

ודברים בסוגייה המרכזית של חיוב במס, לגופו של עניין (ראו עדותו בעמ' 7 ו-8 לפרוטוקול), כך שיש לראות במערערת כמי שהכירה בכך שבפועל הוארכה תקופת ההתיישנות, על כל המשתמע מכך.

העובדה שהמערערת ניהלה את הדיונים המתקדמים בשלב ההשגה (לאחר שהוגשה הבקשה להארכת מועד), לגופה של המחלוקת, ולא העלתה מחדש את טענת ההתיישנות, כמו גם העובדה שטענה זו הועלתה מחדש רק במסגרת נימוקי הערעור ביום 18/3/13, כשהנושא לא עלה במסגרת הודעת הערעור שהוגשה קודם לכן ביום 12/1/12, אף היא אומרת דרשני ועשויה להביא לדחיית טענת ההתיישנות (השוו: עמ"ה (י-ם) 506/07 **אביטן נ' פקיד שומה** (פורסם בנבו, 23/4/13)).

בשולי הדברים אציין כי הואיל ועל פי סעיף 152(ג) לפקודת מס הכנסה, מניין הימים נספר רק מתום שנת המס שבה נמסר הדו"ח, יוצא כי לאחר שקבענו כי ניתן אישור כדין מטעם המנהל להארכת מועד ההתיישנות והואיל ואין חולק כי הדו"ח הוגש בחודש 11/07, המועד האחרון להתיישנות (טרם החלטה להאריך את המועד) הוא 31/12/10, כך שהן החלטה בבקשת הארכה והן העברת תוכן החלטה לידיעת המערערת (לכל הפחות, ככל שלא הועברה החלטה עצמה) - נעשו שתיהן בתוך תקופת ההתיישנות.

ער אני לפסיקה אליה מפנה המערערת שלפיה לא די בכך שרשויות המס יחליטו על הוצאת שומה בצו לנישום מסוים בטרם חלוף תקופת ההתיישנות, אלא על מנת שיוסר עניין חוסר הוודאות מצדו של הנישום וייעצר מירוץ הזמנים, על פקיד השומה להעביר את החלטתו לידיעת הנישום (ע"א 5954/04 **פקיד שומה ירושלים נ' סמי** (פורסם בנבו, 22/4/07) (להלן: "**הלכת סמי**"); ע"א 429/12 **זור און נ' מס הכנסה פקיד שומה** (פורסם בנבו, 6/1/13)). יחד עם זאת, גם אם ניתן להקיש מפסיקה זו, שעניינה העברת החלטה **בשומה** לידיעת הנישום, למקרה כגון המקרה שלפנינו, שעניינו העברת החלטה **בבקשה להארכת מועד** תקופת ההתיישנות לידיעת הנישום, ומבלי להכריע בשאלה זו – עדיין אין בכך כדי לסייע למערערת.

וכל כך למה? משום שכל שנקבע בפסיקה זו הוא כי יש **ליידע** את הנישום על כך שנקבעה שומה ומה תוכנה. לא בכדי בחר בית המשפט העליון **בהלכת סמי** להשתמש בביטויים דוגמת: "הצו טרם הגיע לידיעת הנישום" (פיסקה 9 לפסק הדין) או "הועברה על כך בדרך כלשהי הודעה לנישום" וכן "אינו עושה דבר על מנת שמושא הצו יהיה מודע לכך שנעשה בעניינו צו" (פיסקה 10 לפסק הדין), כדי לתאר מה נכנס בגדר הפעלת הסמכות על ידי פקיד השומה. ודוק: **הובא לידיעתו** – נאמר; **הומצא לידי** – לא נאמר. יוצא אפוא שההלכה שנקבעה תחת ידי בית המשפט העליון אינה עוסקת בשאלת אופן המצאת



בית המשפט המחוזי בנצרת

30 ספטמבר 2014

בפני כב' השופט עאטף עיילבוני
ע"מ 12-01-25948 ... נ' פקיד שומה

השומה לנישום ובשאלה אם השומה הומצאה כדין, אם לאו, ותחת זאת נדרש רק להביא לידיעתו את דבר קביעת השומה ותוכנה כדי להביא לצמצום חוסר הוודאות בה הוא שרוי (השוו: ע"מ (ת"א) 1092/05 עמירם סיון בע"מ נ' פקיד שומה כפר סבא (פורסם בנבו, 3/6/13)).

הואיל וכבר קבעתי כי במקרה זה ידע מייצגה של המערערת דאז, רו"ח --, על הארכת מועד ההתיישנות לכל המאוחר כבר ביום 27/12/10 ובטרם הסתיים מירוץ ההתיישנות המקורי, יוצא כי כבר אז ידעה המערערת בוודאות (ולא באופן משוער) מה עלה בגורל בקשת ההארכה, וכי החלטה זו הינה בזיקה למכתב רשמי שהוצא, כך שהמערערת לא היתה שרויה עוד בחוסר וודאות בכל הקשור למועד ההתיישנות, ואין בהלכות אליהן הפנתה כדי לסייע לה.

אשר על כל האמור לעיל, אני קובע כי שומת המערערת נקבעה בצו טרם חלוף המועד הסופי והאחרון לפי הקבוע בסעיף 152(ג) לפקודת מס הכנסה, לאחר שהוארך כדין על ידי המנהל, וכי טענת ההתיישנות שהעלתה המערערת בנסיבות העניין – דינה להידחות.

דיון והכרעה בשאלת עצם החיוב במס:

1. הטענה כי הפרשי הריבית וההצמדה שהתקבלו בתיק ההוצאה לפועל אינם צריכים לבוא

בבסיס המס

לטענת המערערת, אין לראות בהפרשי הריבית שהתקבלו במסגרת תיק ההוצאה לפועל כהכנסה החייבת במס על פי סעיף 2(4) לפקודת מס הכנסה.

המערערת טוענת כי תקבולים אלה אינם נושאים אופי מסחרי-עסקי, הכוללים יסוד של תמורה, אלא הם בעלי אופי פרטי, וככאלה אינם באים כלל בבסיס המס ואינם חייבים במס. לטענתה, כספי תיק ההוצאה לפועל הם חלק בלתי נפרד מתשלום ששולם לה על פי דין במסגרת ההפרדה הרכושית בינה לבין המנוח, הידוע בציבור, אשר לא ניתנה כל תמורה בעדו. כמו כן, יש לראות בכספים ששולמו למערערת כרכוש שהיה שייך לה מלכתחילה, על פי פסק הדין שקבע את אופן חלוקת הרכוש המשותף בין בני הזוג.

מכל מקום, לטענת המערערת, קיבלה לידה את מלוא סכום החוב רק בחודש 8/06, ועד למועד זה לא יכולה הייתה לעשות שימוש בכסף.



בית המשפט המחוזי בנצרת

30 ספטמבר 2014

בפני כב' השופט עאטף עיילבוני
 ע"מ 25948-01-12 ... נ' פקיד שומה

בנוסף טוענת המערערת כי ההפרדה שביצע המשיב בין רכיב הקרן וההצמדה (שלא מוסה) לבין רכיב הריבית, לרבות הפרשי הצמדה בגינה (שכן מוסו), היא מלאכותית ונכונה לצורכי הוצאה לפועל בלבד. על פי הנטען, הפרדה זו יוצרת חוסר צדק כלפי המערערת וחוסר שוויון בינה לבין המנוח, שכן לא יעלה על הדעת מחד גיסא להקנות למערערת במסגרת פסק הדין המקורי מיום 1/5/02 מחצית משווי החברה נכון ליום 31/12/95 (מועד הקרע בין המערערת למנוח) ולא להתחשב בעליית שווי החברה עם השנים, ומאידך גיסא, למסות את תשלומי הריבית שקיבלה ולהתעלם מכך שלא נוצר למערערת רווח כלשהו על פי הערכת השווי העדכנית של הנכס. על פי הנטען, יש לראות בתשלום הריבית על קרן החוב, בנסיבות העניין, כחלק בלתי נפרד מחלקה של המערערת בנכס בגין עליית הערך שחלה בו עם השנים.

במילים אחרות: לשיטת המערערת, לו הערכת השווי במסגרת פסק הדין של בית המשפט לענייני משפחה לא הייתה נעשית לפי ערך החברה בשנת 1995 אלא לפי שווי עדכני, אותו שווי עדכני כבר היה מגלם בתוכו את החלק היחסי של תשלומי הריבית ששולמו למערערת ולא היה כל חיוב במס, שכן כל הסכום בתיק ההוצאה לפועל היה בגדר "קרן" בלבד.

עוד טוענת המערערת כי גביית המס בנסיבות העניין עלולה להביא לכך שבני זוג יירתעו מלהגיע להסכם בדבר פירוק השיתוף הנכסים באמצעות העברת זכויות אגב גירושין, שמא אחד מבני הזוג לא יעמוד בהתחייבויותיו הכספיות, כך שהצד השני יאלץ לשאת בהפרשי מס בגין הריבית שתקבל במסגרת הליכי הגבייה, בעוד בן הזוג הנוסף נהנה מעליית שווי הנכס.

לחלופין טוענת המערערת כי יש לראות בתשלומי הריבית מתנה פטורה ממס בהתאם להוראות סעיף 97(5) לפקודת מס הכנסה, הקובע פטור ממס לרווח הון מקום בו עסקינן במתנה לקרוב, שניתנה בתום לב. על פי הנטען, גם תשלומי הריבית חוסים תחת אותו פטור ומהווים מתנה פטורה ממס לפי אותו סעיף.

כן מוסיפה המערערת וטוענת כי מיסוי תשלומי הריבית יוצר תוצאה של מיסוי כפל, וגם מטעם זה יש לבטל את הצו שהוצא. על פי הנטען, ממועד פסק הדין ואילך עד לביצוע התשלום על ידי העיזבון, צבר סכום התשלום רווחים שחזקה כי שולם עליהם מס כדין. בנוסף, לכשתימכר החברה, תגבה רשות המסים את מלוא המס בגין מכירה זו, כשבמקביל, נאלצת המערערת לשלם את המס בגין רכיב



בית המשפט המחוזי בנצרת

30 ספטמבר 2014

בפני כב' השופט עאטף עיילבוני
 ע"מ 12-01-25948... נ' פקיד שומה

הריבית הגלום במחצית הסכום שקיבלה. בנסיבות אלה, כך נטען, נוצר מצב שבו המדינה גובה מס פעמיים על אותם כספים ובגין אותה תקופת זמן, ומשמדובר בכפל מס, יש להורות על ביטול השומה.

מנגד, לטענת המשיב, בדין מוסה רכיב הריבית בגין התשלום שנגבה בהליכי הוצאה לפועל.

המשיב מבהיר כי התשלום אותו גבתה המערערת במסגרת תיק ההוצאה לפועל אינו בגדר תשלום פרטי, כנטען על ידי המערערת, כי אם תשלום בגין מחצית שווי של חברת איגוד מקרקעין, שרכושה הנו מגרש שעליו מבנה עסקי, היינו: תשלום בגין מחצית שווי של נכס עסקי. על פי הנטען, התשלום דנא הנו בגין חלקה של האישה בעסק, וככזה מהווה תשלום על רקע מסחרי.

המשיב מוסיף וטוען כי גם מבחינה משפטית, אין יסוד לטענת המערערת. על פי הנטען, סעיף 2 לפקודת מס הכנסה מורה מהם המקורות החייבים במס, וריבית, ככזו, מהווה על פי סעיף 2(4) מקור עצמאי לחיוב במס. המשיב טוען כי סעיף 2(4) האמור אינו עוסק בריבית במהלך פעילות העסק, אלא עניינו בהכנסות מימון שנותקו מפעילות עסקית שוטפת או שכלל לא היו קשורות אליה מלכתחילה. המשיב מדגיש כי שאלת חיוב ריבית במס הוכרעה בפסיקת בית המשפט (עניין צימרמן להלן) ואומצה גם בפסיקה מאוחרת יותר. לטענת המשיב, בהעדר הוראת פטור ספציפית – מחויב תשלום הריבית במס הכנסה.

עוד מתייחס המשיב לטענות המערערת בדבר שווי הנכס, ולהשוואה שעורכת המערערת בין השווי שנקבע בפסק הדין, לעומת השווי האמיתי של הנכס כפי שנאמד בשלב מאוחר יותר. לטענת המשיב, כל טענות המערערת בהקשר זה, דינן דחייה. המשיב מבהיר כי גם מבחינת דיני המשפחה, אין יסוד לטענות המערערת בנדון. לדידו, על פי פסיקת בית המשפט העליון, אין לפסוק רווחים שנוצרו לאחר מועד הפירוד, שכן משמוערך נכס עסקי במועד הפירוד, נלקחים בחשבון גם סיכויי צמיחתו או כישלונו. על פי הנטען, ממועד הפירוד, כשם שבת הזוג אינה נושאת בהפסדים שייצרו בהמשך, כך אינה זכאית לרווחיו.

בשלהי פרק זה טוען המשיב כי יש לדחות את טענת המערערת בדבר היות רכיב הריבית בגדר מתנה פטורה ממס לפי סעיף 97(5) לפקודת מס הכנסה, וכך כי יש לדחות את טענת המיסוי הכפול.

עד כאן טענות הצדדים ולהלן אדון ואכריע בסוגיות העולות מהן.



בית המשפט המחוזי בנצרת

30 ספטמבר 2014

בפני כב' השופט עאטף עיילבוני
ע"מ 12-01-25948... נ' פקיד שומה

סעיף 2 לפקודת מס הכנסה מגדיר מהם מקורות הכנסה חייבים במס הכנסה, ועל אלה נמנים בסעיף קטן (4): "דיבידנד, לרבות דיבידנד המשתלם מתוך רווחי הון של חברה, ריבית, הפרשי הצמדה או דמי נכיון" (סעיף זה, בכל הנוגע למרכיב הריבית, נכלל עוד במסגרת הפקודה המקורית שפורסמה בדיני מדינת ישראל [נוסח חדש] מס' 6 מיום 25/4/1961 עמ' 120, ואולם בשלב מאוחר יותר תוקן הסעיף במסגרת תיקון מס' 22 והוכנסה ההתייחסות להפרשי הצמדה).

הסכום הכולל שהתקבל אצל המערערת במסגרת הגבייה בתיק ההוצאה לפועל מורכב, כאמור, מקרן החוב בתוספת אגרות, ריביות והפרשי הצמדה.

ומהי אותה ריבית? זו לא הוגדרה בפקודת מס הכנסה בהקשר הנוגע לענייננו. יחד עם זאת, המגמה בפסיקה הקיימת, בפרט בדיני מסים, היא להעניק למונח זה משמעות רחבה למדי (השוו למקרים שנסקרו בספרו של יוסף גרוס **דיני המס החדשים** (מהדורה שלישית, 2003)).

ריבית זו מתייחסת לתשואה לכספו של נישום מסוים כשהוא בשימושו של אחר, המחושבת באחוזים מהכספים, וזאת לאו דווקא רק במקרים של לווה ומלווה, אלא גם במקרים בו עסקינן בריבית המשתלמת בגין חובה שבחוק או בגין תביעה בבית המשפט (אהרון נמדר **מס הכנסה** (מהדורה רביעית, 2013), בעמ' 167-168; וכן ע"א 230/72 **צימרמן נ' פקיד השומה תל אביב**, פ"ד כז(1) 802 (1971) (להלן: "**עניין צימרמן**") אליו אתייחס עוד בהמשך). פרופ' נמדר בספרו מבהיר כי אמנם במקרה שכזה אין לריבית קיום עצמאי עד לפסיקתו של בית המשפט, ברם יש לראות בעיכוב כספו של התובע אצל הנתבע שימוש שיש לשלם עליו תמורה. ובהמשך קובע כי ככלל ניתן לראות בכל מקרה שהתקבול מייצג תשלום בעבור השימוש בכסף משום הכנסה החייבת במס לפי סעיף (4)2 לפקודת מס הכנסה (שם, בעמ' 168).

בעניין צימרמן הנזכר לעיל התעוררה שאלת פרשנות המושג ריבית שבסעיף (4)2 לפקודת מס הכנסה בהקשר של פסיקת ריבית על ידי בית משפט בגין סכום כסף שנפסק על ידו. באותו מקרה נדון נישום, שלאחר מספר שנים של התדיינות זכה בתביעתו ונוסף לסכום הזכייה, נפסקה לטובתו ריבית בשיעור של 11% מיום הגשת התביעה ועד התשלום. פקיד השומה ראה בסכום הריבית כהכנסה החייבת במס לפי סעיף (4)2 לפקודת מס הכנסה. ערעורו של הנישום נדחה על ידי בית המשפט המחוזי, ובהמשך על ידי בית המשפט העליון. בית המשפט העליון, מפי כב' השופט כהן, העניק למונח "ריבית" בפקודת מס הכנסה משמעות רחבה, שאינה מצטמצמת ליחסים בין מלווה ללווה, אלא



בית המשפט המחוזי בנצרת

30 ספטמבר 2014

בפני כב' השופט עאטף עיילבוני
ע"מ 12-01-25948... נ' פקיד שומה

כוללת כל תשלום עתי בעד עיכוב כספים, המחושב לפי אחוזים מהקרן. ראו לעניין זה דברי כב' השופט כהן בפסקה 3 לפסק הדין:

"כפי שבצדק טוען בא-כוח המערער, מכיון שלא ניתנה הגדרה מיוחדת למילה 'ריבית' בפקודת מס הכנסה, מחובתנו לפרשה לפי המשמעות הרגילה בלשון בני אדם. לדעתי הביטוי 'ריבית' בלשון בני אדם אינו מצטמצם ליחסים בין מלווה ולווה, אלא כולל כל תשלום עתי בעד עיכוב כספים, המחושב לפי אחוזים מהקרן".

פסיקה זו עדיין תקפה ומחייבת גם בימנו, ולא מצאתי כי יש מקום לאבחן אותה מנסיבות המקרה שלפני. טוענת המערערת כי בעניין צימרמן דובר בצד ג' שעיסוקו בהפקת רווח, בעוד שבעניינינו, התשלום בוצע בנסיבות פרטיות ולא מסחריות. בעניין זה, אין לי אלא לחזור על קביעותיו של כב' השופט כהן בעניין צימרמן, שמהם עולה כי פירוש המונח "ריבית" שנקבעה בפקודת מס הכנסה צריכה להיעשות על פי משמעות הביטוי בלשון בני אדם. כפועל יוצא, כל ריבית שנפסקת לטובת אדם ומתקבלת בידי, בין אם מצד ג' ובין אם מכל מקור אחר, מחויבת במס, ברמה העקרונית, אלא אם קיים לגביה פטור מפורש בדין.

כן טוענת המערערת כי בעניין צימרמן העלה הנישום טענה כי מדובר בריבית המשולמת על קרן פטורה ממס ולפיכך גם הריבית בגינה פטורה ממס, בעוד שבעניינינו, אין מדובר בטענת פטור, אלא נטען כי כל הסכום שהתקבל אינו בא בבסיס המס. אף טענה זו אינה יכולה לסייע למערערת מכיוון שתקבולים המתקבלים בתורת ריבית הם בגדר הכנסה עצמאית שחייב המס בגינה הוא חיוב עצמאי, ללא קשר לאופי הקרן ולשאלת חיוב הקרן, אם בכלל, כך שבין אם הקרן פטורה ובין אם כלל אינה באה בבסיס המס, הריבית המתקבלת בגין אותה קרן היא הכנסה עצמאית שיש לגבות בגינה את המס המתחייב.

הריבית במקרה דנא מיועדת לפצות את המערערת על אבדן הכנסת פירות מסכום הקרן של החוב – הכנסה שיכולה היתה להפיק בתקופה בה עוכב התשלום בידי המנוח ו/או עיזבונו. הריבית חושבה לפי סכום הקרן והתקופה בה עוכב סכום זה ונמנע מהמערערת. לדידי, מקרה מעין זה נמנה על המקרים המנויים בסעיף 2(4) לפקודת מס הכנסה ובצדק הוגדר כהכנסה חייבת במס, וזאת בין לאור לשון הפקודה, שאינה מסייגת את הריבית שתיחשב להכנסה החייבת במס הכנסה, ובין לאור הפסיקה הקיימת דהיום.



בית המשפט המחוזי בנצרת

30 ספטמבר 2014

בפני כב' השופט עאטף עיילבוני
 ע"מ 12-01-25948 ... נ' פקיד שומה

נניח, לשם ההמחשה, כי המערערת הייתה מקבלת לידיה את סכום החוב כבר עם קביעתו הסופית של בית המשפט העליון מיום 18/1/05 כי החוב כלפיה הוא חוב כספי שיש לבצעו במסגרת הוצאה לפועל, וכי לא היו נדרשות כל פעולות גבייה נוספות מצדה. במקרה מעין זה, ברור כי יכולה הייתה להפקיד את הכסף (קרן החוב) וליהנות מהריבית שתצמח בגינו. ברור גם כי במצב דברים זה הייתה נדרשת לשאת בתשלומי המס המתחייבים על ריבית זו, כמקובל. מדוע אם כן, אין לחייבה בתשלום מס על הריבית גם שעה שהסכום לא היה בידיה (ואמנם נמנע ממנה השימוש בו), אך התקבל בשלב מאוחר יותר, כשהוא כבר כולל בתוכו את מרכיב הריבית!?

סבורני כי דוגמה זו ממחישה את הצורך ליצור אבחנה בין מרכיב הקרן ומרכיב הריבית בסכום שהצטבר בתיק ההוצאה לפועל, תוך ייחוס החבות במס לרכיב הריבית בלבד (שהיה ממוסה בלאו הכי), אף שהקרן עצמה אינה ברת חיוב במס, כפי שהסכים המשיב.

אשר על כן בנסיבות העניין מתחייבת המסקנה כי אף ריבית שהתקבלה במסגרת גבייה בהליכי הוצאה לפועל הנה בבחינת תוספת לעושר החייבת במס הכנסה לפי סעיף 2(4) לפקודת מס הכנסה.

אמנם נכון כי אם היה המנוח מקיים את פסק הדין במועד והמערערת לא הייתה נדרשת לנקוט נגדו הליכי הוצאה לפועל, לא היה כלל אירוע מס, שכן סכום הקרן עצמו חוסה תחת סעיף 4 לחוק מיסוי מקרקעין (גם היום קרן החוב אינה חייבת במס, ועל כך אין מחלוקת), ברם אין אנו עוסקים בשאלות תיאורטיות אלא בעובדות עצמן, ומשהתקבלו בסופו של יום תשלומי ריבית בגין סכום הקרן, יש לראות באותה ריבית שהצטברה ושולמה למערערת משום הכנסה חייבת במס לפי פקודת מס הכנסה. לא ברורה לי, אגב, טענתה של המערערת בהקשר זה. האם לשיטתה עדיף היה לה לא לקבל תשלומי ריבית רק כדי שמש הכנסה לא יגבה שיעור מסוים מהכנסות אלה כהכנסה חייבת במס?! למערערת הפתרונים.

לעניין הטענה כי תקבולי הריבית מתיק ההוצאה לפועל אינם נושאים אופי מסחרי ואין תמורה בצידם, ועל כן אין לראותם כהכנסה החייבת במס, הרי שפסק הדין בעניין צימרמן שלל כל אבחנה מלאכותית בין סוגי ריבית שונים (בין אם כאלה שמקורם ביחסים חוזיים ובין אם כאלה שמקורם בפסק דין), כך שהכלל המתבקש הוא שתקבולים בגין ריבית, ויהא מקורה אשר יהא, הם בגדר הכנסה החייבת במס הכנסה, אלא אם נקבע בדיון אחרת.



בית המשפט המחוזי בנצרת

30 ספטמבר 2014

בפני כב' השופט עאטף עיילבוני
ע"מ 12-01-25948... נ' פקיד שומה

לעניין הטענה כי כספי תיק ההוצאה לפועל הם חלק בלתי נפרד מתשלום ששולם למערערת על פי דין במסגרת ההפרדה הרכושית בינה לבין המנוח, טענה זו אינה מקובלת עלי. יש לערוך אבחנה ברורה בין קרן החוב לבין הריבית שהתקבלה במסגרת ההליכים לגביית אותה קרן. כפועל יוצא, גם אם אין הקרן חייבת במס, אין משמעות הדבר שהריבית המתקבלת בגינה פטורה ממס אף היא, אלא אם ניתן פטור מפורש בדין לאותה הכנסה שהתקבלה כריבית, דבר שלא נטען במקרה שלפנינו.

אשר לטענה כי יש לראות בכספים ששולמו למערערת כרכוש שהיה שייך לה מלכתחילה, על פי פסק הדין שקבע את אופן חלוקת הרכוש המשותף בין בני הזוג, טענה זו אין בה כדי לשנות מקביעותיי דלעיל, וזאת בעיקר משום שפסק הדין שניתן בבית המשפט העליון בעניינה של המערערת (-- הנזכר לעיל) קבע כי יש לפרש את פסק הדין המקורי (פסק הדין של בית המשפט לענייני משפחה) כמטיל חיוב כספי לטובת המערערת, העומד בפני עצמו. סכום זה אמנם חוסה תחת סעיף 4 לחוק מיסוי מקרקעין, ועל כן אין מחלוקת, וכך גם לא הוטל חיוב במס בגין הפרשי ההצמדה בגין הקרן. יחד עם זאת, הסוגיה העומדת להכרעה במקרה זה היא כאמור רק שאלת חיוב סכום הריבית שהתקבל על הקרן (וכן הפרשי ההצמדה שהתקבלו על הריבית), ובהקשר זה, כפי שפירטתי לעיל, מדובר בהכנסה חייבת, על כל המשתמע מכך.

ביחס לטענה כי המערערת קיבלה לידה את מלוא סכום החוב רק בחודש 8/06, ועד למועד זה לא יכולה הייתה לעשות שימוש בכסף, הרי שבדיוק משום כך זכתה המערערת בהכנסה נוספת בדמות ריבית - הכנסה שבגינה עליה לשלם מס הכנסה, כמפורט לעיל.

באשר לטענת המערערת שלפיה יש לראות בתשלומי הריבית שקיבלה כמשקפים את עליית שווי החברה עם השנים, שכן לו הערכת השווי במסגרת פסק הדין של בית המשפט לענייני משפחה לא הייתה נעשית לפי ערך החברה בשנת 1995 אלא לפי שווי עדכני, אותו שווי עדכני כבר היה מגלם בתוכו את החלק היחסי של תשלומי הריבית ששולמו למערערת ולא היה כל חיוב במס, שכן כל הסכום בתיק ההוצאה לפועל היה בגדר "קרן" בלבד, הרי שבצדק טוען המשיב כי כל טענות המערערת שבמרכזן ניסיון לתקוף את גובה הסכום שנפסק לה על ידי בית המשפט לענייני משפחה, אין להן עוד מקום. משנקבע מהו שווי החברה שיש לפסוק מחציתו לטובת המערערת, אין מקום להעלות טענות נוספות בהקשר זה, לאחר שכל פסקי הדין שדנו בעניין הפכו חלוטים זה מכבר, וקביעת שווי הנכס לקחה בחשבון גם את סיכויי צמיחתו וגם את הסיכון לכשלונו.



בית המשפט המחוזי בנצרת

30 ספטמבר 2014

בפני כב' השופט עאטף עיילבוני
 ע"מ 25948-01-12 ... נ' פקיד שומה

לא מצאתי ממש בטענת המערערת שלפיה ייתכן ובני זוג יירתעו מלהגיע להסכם רכושי במסגרת הליכי גירושין ביניהם, על בסיס החשש שאחד מבני הזוג לא יעמוד בהתחייבויותיו הכספיות, כך שהצד השני יאלץ לשאת בהפרשי מס בגין הריבית שתתקבל במסגרת הליכי הגבייה, בעוד בן הזוג הנוסף נהנה מעליית שווי הנכס. הרי המס שדורש המשיב מהמערערת במקרה זה הנו אך ורק בגין רכיב הריבית, שהוא למעשה "תוספת" על הקרן המגיעה למערערת. האמנם חשש מחיוב במס בגין הריבית יכול להביא לתוצאה הדרמטית שלה טוענת המערערת? נראה לי כי התשובה לכך ברורה.

באשר לטענת המערערת כי יש לראות בתשלומי הריבית מתנה פטורה ממס בהתאם להוראות סעיף 97(א)(5) לפקודת מס הכנסה, טענה זו מוטב היה לה אלמלא הועלתה. לשון סעיף 97(א)(5) מורה כי יש לראות ריווח הון כפטור ממס אם הוא נובע מאחד מאלה: "... מתנה לקרוב וכן מתנה ליחיד אחר אם שוכנע פקיד השומה כי המתנה ניתנה בתום לב ובלבד שמקבל המתנה אינו תושב חוץ". לדידי, לא ניתן לטעון ברצינות כי הסכום שקיבלה המערערת מעיזבון המנוח בגין מחצית שווי החברה מכוח חזקת השיתוף, לרבות הריבית שנצברה בגין סכום זה, וזאת לאחר שנים של התדיינות משפטית ופסיקות של בתי המשפט השונים (כשהמערערת אף אינה משלימה בטיעוניה עם גובה הסכום שנפסק וטוענת למעשה כי נעשה לה עוול בקביעת שווי החברה), הנם בגדר "מתנה" אליה מתייחסת פקודת מס הכנסה. ברי כי אין מדובר בסכום כסף שנתן המנוח (או עיזבונו) למערערת בחינם וללא תמורה, בבחינת חסד, כי אם תמורה בגין תרומת המערערת למאמץ המשפחתי במסגרת מערכת היחסים שניהלה עם המנוח (והתשלום המתחייב בגין עיכוב אותם כספים), כאשר תמורה זו נתקבלה, אף היא, רק לאחר שנים של ניהול מערכות משפטיות ונקיטה בהליכי הוצאה לפועל.

בנוגע לטענה כי מיסוי תשלומי הריבית במקרה דנא יוצר תוצאה (ולו אפשרית) של כפל מס, הרי שגם טענה זו דינה דחייה. טענה זו שגויה פעמיים: פעם אחת משום שחיוב המס מחושב על בסיס ההכנסה של הנישום הספציפי שבגינו מוצא הצו, כך שהעובדה שבגין אותו סכום משולם מס אצל נישום אחר אינה פוטרת את אותו נישום ספציפי מתשלום המס המתחייב; ופעם שנייה, משום שההכנסה שהתקבלה אצל המערערת יכול ותהיה הוצאה מותרת לניכוי אצל החברה ששילמה את התקבול. במילים אחרות: השאלה אם הכנסה מסוימת חייבת במס, אם לאו, קשורה לנישום העומד במרכז השומה, ולא במקור הכסף. לפיכך תשלום מס הכנסה על ידי נישום אחר, שהעביר מצדו כסף למערערת, אינו רלוונטי לשאלת חבותה של המערערת עצמה בגין אותו תשלום שקיבלה.

2. הטענה בדבר שינוי המדיניות הנוהגת, אפלייה ואכיפה בררנית



בית המשפט המחוזי בנצרת

30 ספטמבר 2014

בפני כב' השופט עאטף עיילבוני
ע"מ 12-01-25948... נ' פקיד שומה

המערערת טוענת כי חיובה בתשלום מס בגין תשלומי הריבית ששולמו במסגרת תיק הוצאה לפועל מפלה אותה לרעה, מפר את עיקרון השוויון ומהווה אכיפה בדרנית.

לטענת המערערת, מדי יום ניתנים בבתי המשפט לענייני משפחה ובבתי הדין הרבניים בישראל פסקי דין רבים, בין היתר לגבי רכוש משותף של בני זוג מכוח חזקת השיתוף, ואף נפתחים תיקי גבייה בלשכות הוצאה לפועל לגביית חובות שלא שולמו, בין אם לפי פסקי דין ובין אם לפי פסקי דין אזרחיים שהזוכים בהם הם אנשים פרטיים. בהקשר זה מפנה המערערת לתעודת עובד ציבור שהוגשה, ממנה עולה כי נכון לסוף שנת 2013 היו במלאי כ- 2.5 מיליון תיקי הוצאה לפועל של זוכים פרטיים, אשר סכום החוב הכולל בהם, בהפחתת קרן החוב בפתחה ובהפחתת שכר טרחת עו"ד, עומד על כ- 89.5 מיליארד ₪, סכום אסטרונומי שהוא בבחינה ריבית פוטנציאלית החייבת במס. כמו כן, בשנת 2013 נגבו בלשכות הוצאה לפועל חובות בסך כולל של כ- 33 מיליארד ₪.

לשיטת המערערת, נתונים אלה (שיפיים גם ביחס לשנים קודמות) מלמדים כי הסכומים הנגבים בלשכות הוצאה לפועל בגין חובות פרטיים, לרבות בגין ריבית, הם סכומים עצומים. המערערת טוענת כי לכאורה, לפי עמדת המשיב, כל הריביות שנצברו בגין חובות אלה הן בגדר הכנסות חייבות במס.

דא עקא, שלטענת המערערת, רשות המסים אינה עושה דבר, לרבות לא באופן יזום, כדי לגבות את המס בגין תקבולי הריבית הנצברים בתיקי הוצאה לפועל, אשר עשוי להגיע לסכומים ניכרים ביותר. לטענתה, בנסיבות אלה, מפלה אותה המשיב לרעה לעומת כלל הזוכים הפרטיים שגבו וגובים כספים במסגרת הוצאה לפועל ואשר לא חויבו ואינם מחויבים במס.

המערערת מוסיפה וטוענת כי יש לדחות את טענת המשיב בדבר הקושי בקבלת מידע בדבר שיעור גביית הריבית בלשכות הוצאה לפועל. לשיטתה, כל הנתונים ביחס לסכומי הגבייה ומקורם מצויים ברשות האכיפה והגבייה, שהיא זרוע מנהלית נוספת של המדינה, לצד רשות המסים, וניתן בנקל לקבל את כל הנתונים בדבר סך כל החוב שנגבה ומרכיביו, לעומת סכום הקרן, ומכך לגזור את סכום המס המתחייב.

עוד טוענת המערערת כי התנהלותו של המשיב כלפיה מהווה אכיפה בדרנית. לדידה, התנהלותו של המשיב לא הייתה תקינה, בפרט שעה שביקש להתעמק בשאלת החיוב במס בגין רכיב הריבית רק לאחר שהתברר כי לא יוכל לגבות מס בגין התקבול העיקרי (לאור הטענה כי זה חוסה תחת סעיף 4א



בית המשפט המחוזי בנצרת

30 ספטמבר 2014

בפני כב' השופט עאטף עיילבוני
ע"מ 12-01-25948... נ' פקיד שומה

לחוק מיסוי מקרקעין). המערערת סבורה כי התנהלות רשות המסים (מס הכנסה ומיסוי מקרקעין) מחזקת את המסקנה כי במקרה זה נעשה כל מהלך אפשרי כדי לגבות ממנה מס כלשהו, ויהי מה. בנוסף, לטענתה, גם בהינתן טענת המשיב כי משאביו מוגבלים, לא ניתן לקבל כי כמה מקרים בודדים בלבד חויבו במס, ואין מדובר ולו באכיפה חלקית בהינתן מספר התיקים הרב המתנהל מדי יום ביומו בלשכות ההוצאה לפועל.

מנגד, המשיב בסיכומיו מבהיר מדוע אין בנסיבות המקרה ממש בטענת ההפלייה, כמו גם בטענה לאכיפה בררנית.

אקדים אחרית לראשית ואבהיר כי לדידי, בנסיבות המקרה שלפני, לא עלה בידי המערערת להוכיח כי מדובר בהפלייה אסורה בין שווים, או כי גביית המס בנסיבות נעשתה תוך אכיפה בררנית.

בטרם נבחן את הדברים לגופם, נדגיש כי הנטל להוכחת טענת אכיפה סלקטיבית מונח לפתח המערערת, לאור חזקת החוקיות העומדת למשיב (השוו: בר"ם 7515/07 גלינה בר בע"מ נ' ראש עיריית תל אביב יפו (פורסם בנבו, 5/9/07)).

יתירה מכך, כבר נקבע בפסיקה כי אכיפה חלקית הינה כורח המציאות, ובלבד שהיא מבוצעת באופן סביר ועל יסוד שיקולים ענייניים. ראו לעניין זה: ע"א 1081/00 אבנעל חברה להפצה בע"מ נ' מדינת ישראל, פ"ד נט(5) 193 (2005), שם נקבע:

"הקביעה לפיה התנהלות של רשות פלונית היא מפלה אינה אך קביעה עובדתית הנסמכת על השוואת נתונים של מכסות יבוא בין שתי חברות שונות. מבחינה מעשית אכיפה חלקית או מדגמית היא, לעיתים, כורח המציאות. לרשויות המינהל תקציב מוגבל לאכיפת המדיניות המוטווית. על כן, מדיניות אכיפה שונה מחברה לחברה כשלעצמה אינה מהווה אפליה... תהא זו הפליה אם ננקטת אכיפה שונה מתוך שרירות או מתוך מטרה פסולה".

כן ראו בג"צ 6396/96 זקין נ' ראש עיריית באר שבע, פ"ד נג(3) 289 (1999) בהקשר של אכיפה בררנית:

"אכיפה בררנית (באנגלית: selective enforcement) אינה היפוך של אכיפה מלאה. לעתים קרובות אין אכיפה מלאה, ומבחינה מעשית אף לא יכולה להיות אכיפה מלאה, של חוק או תקנות. אכיפה חלקית אינה בהכרח אכיפה פסולה. כך גם אכיפה מדגמית, שהרי המדינה אינה יכולה להקצות אלא



בית המשפט המחוזי בנצרת

30 ספטמבר 2014

בפני כב' השופט עאטף עיילבוני
ע"מ 12-01-25948... נ' פקיד שומה

משאבים מוגבלים לאכיפת החוק. כך גם רשויות מינהליות שונות, כמו רשויות מקומיות. לכן רק טבעי וראוי הדבר שהמדינה ורשויות אחרות יקבעו לעצמן מדיניות, ובמידת הצורך והאפשר גם הנחיות כתובות, שיקבעו סדר עדיפות לאכיפת החוק. אכן, מדיניות או הנחיות כאלה צריכות לעמוד במבחנים המקובלים לגבי כל החלטה מינהלית, כגון מבחנים של מטרה כשרה, שיקולים ענייניים, סבירות ועוד. אולם, אם הן עומדות במבחנים אלה, אכיפת החוק על-פי מדיניות או הנחיות כאלה אינה אכיפה פסולה. אכיפה כזאת, אף שהיא אכיפה חלקית, אינה אכיפה בררנית".

וכן ראו בהמשך, לעניין הוכחת טענה של אכיפה בררנית על רקע חזקת החוקיות:

"אכן, רשות מינהלית המבקשת לאכוף את החוק נהנית, כמו כל רשות מינהלית, מחזקת החוקיות. מי שמעלה נגד החלטת הרשות טענה של אכיפה בררנית, ולכן הוא מבקש לפסול את ההחלטה, עליו הנטל להפריך חזקה זאת. הדעת נותנת כי רק במקרים נדירים ניתן יהיה להפריך את החזקה ולהוכיח אכיפה בררנית. ראשית, הדעת נותנת כי בדרך-כלל רשות מינהלית, שיש לה סמכות לאכוף את החוק, תפעיל את הסמכות על יסוד שיקולים ענייניים לאור מטרת החוק. שנית, גם במקרה שבו קיים חשד בדבר אכיפה בררנית, בדרך-כלל קיים קושי להוכיח כי הרשות המינהלית הפעילה את הסמכות לאכוף את החוק על יסוד שיקול זר או להשגת מטרה פסולה. אולם, במקרה הנדיר, שבו ניתן להוכיח אכיפה בררנית, מן הראוי שתהיה לכך נפקות משפטית".

אכן, הנושאים שהעלתה המערערת בפרק זה, ובראשם שאלת ההפליה והאכיפה הבררנית הם נושאים מהותיים ונכבדים. דא עקא שבנסיבותיו של תיק זה, לדעתי, אין בהם כדי לסייע למערערת.

בסעיף 4 לתצהירה, הצהירה סגנית פקיד השומה --, הגב' --, כי ככל שנמסר לרשויות המס מידע על תשלומי ריבית שהתקבלו אצל נישומים אלה ואחרים, נעשות פעולות לגביית החוב. היינו: לא קיימת מדיניות של אי גביית מס מתקבולים מריבית המתקבלת במסגרת תיקי הוצאה לפועל. בהמשך תצהירה, שבה הגב' -- והבהירה כי כל הנתונים על אודות חייבים פרטיים שקיבלו כספים (לרבות בגין ריבית) בתיקי הוצאה לפועל מגיעים בדרך של מידע ספציפי על זוכה זה או אחר. הגב' -- גם הבהירה בתצהירה כי רשות המסים אמנם עורכת בדיקות יזומות, אך מסגרת התקציב ומגבלת כוח האדם אינן מאפשרות להגיע לכל נישום פוטנציאלי, באופן פרטני, ולכן נערכות בדיקות מדגמיות בלבד (סעיף 9 לתצהיר). בסעיף 5 לתצהיר הוסיפה וציינה כי ידוע לה שזהו אינו המקרה היחיד שבו חוייב נישום על פי סעיף 2(4) לפקודת מס הכנסה (ראו גם בעמ' 16 לחקירתה, שורות 14-23). עוד הצהירה הגב' -- כי לשכות הוצאה לפועל אינן מדווחות באופן שוטף לרשות המסים על תשלומי ריבית המגיעים לתיקי



בית המשפט המחוזי בנצרת

30 ספטמבר 2014

בפני כב' השופט עאטף עיילבוני
ע"מ 12-01-25948... נ' פקיד שומה

הוצאה לפועל, ולעיתים מועברים הכספים מיידית לזוכים ולא מופקדים בתיק ההוצאה לפועל (סעיף 6 לתצהיר).

בתצהירה מוסיפה הגב' -- ומציינת כי לא ניתן להטיל חובת ניכוי במקור על לשכות ההוצאה לפועל, שמשמשות צינור בלבד לגביית כספים והעברתם לזוכים, וזאת להבדיל מהחייבים עצמם. כמו כן, לא ידוע על מקור חוקי שלפיו רשות המסים יכולה לחייב את לשכות ההוצאה לפועל לדווח לה באופן שוטף על הכספים הנגבים ומקורם (סעיף 8 לתצהיר).

הובהר אפוא שאמנם קיימת אכיפה חלקית בנסיבות תיק זה, שכן לא כל הכספים הנגבים בתיקי הוצאה לפועל בתורת ריבית אכן בפועל מחויבים במס, ברם הדרך היחידה העומדת כיום לרשות המשיב לגביית מסים בגין התקבולים העוברים בצינורות לשכות ההוצאה לפועל היא באמצעות מיידעים, ואין לו כל דרך (בין אופרטיבית, לאור מגבלות התקציב וכוח אדם במשרדי פקיד השומה, ובין אם, אולי, חוקית) לקבל מידע גורף מלשכות ההוצאה לפועל בדבר כספים המוזרמים בתיקי הוצאה לפועל "פרטיים", מקורם של אותם כספים ומרכיבי הריבית שהצטברו.

אינני סבור כי יש לחייב את המשיב בהמצאת נתונים בתמיכה לטענתו כי מבחינת תקציבית אין בידי לשים יד על כל נישום המקבל לידי כספים החבים במס הכנסה במסגרת כל תיק ותיק המנהל במסגרת ההוצאה לפועל, ודי בכך שהדבר עלה במפורש בתצהירי המשיב, מה גם שהדבר ברור מאליו ומתיישב עם הגיונם של דברים והשכל הישר.

בנסיבות אלה ובהינתן הפסיקה שלפיה אכיפה חלקית היא לעיתים כורח המציאות ונובעת משיקולים כלכליים ותקציביים כבדי משקל, סבורני כי לא עלה בידי המערערת להוכיח את טענתה לאכיפה בררנית.

יתירה מכך, גם טענת ההפליה הנה מוקשית בנסיבות. ואבהיר: המדינה, בכובעה כרשות המסים, אינה מתימרת לגבות מס הכנסה בגין כל תיקי ההוצאה לפועל שבמסגרתם נגבה מרכיב של ריבית. אדרבה, לטענת המדינה הדבר אף אינו אפשרי מבחינתה, ולו מטעמים תקציביים. בנסיבות אלה, מסד הנתונים שעליו מבקשת המערערת להסתמך ואשר עניינו כלל תיקי ההוצאה לפועל שבהם נגבו חובות "פרטיים", אינו רלוונטי לענייננו.



בית המשפט המחוזי בנצרת

30 ספטמבר 2014

בפני כב' השופט עאטף עיילבוני
ע"מ 12-01-25948 ... נ' פקיד שומה

למעשה, כל שטוענת המדינה הוא כי מקום שמגיע לידיה מידע קונקרטי בדבר כספים המוזרמים בלשכת ההוצאה לפועל שאפשר כי הם חבים במס – הנושא נבדק. טענת הפלייה בנסיבות מעין אלה יכולה להתעורר רק מקום שבו ה**ובא** לידיעת רשויות המס מידע קונקרטי ביחס לחבות פוטנציאלית של נישום מסוים, והנושא **לא נבדק** או לא ננקטו נגד אותו אדם ההליכים המתאימים. על מקרה שכזה לא הוצגו לפניי נתונים.

במילים אחרות: לו הייתה המערערת מציגה נתונים ביחס לנישומים שהוצגו לגביהם מידעים לרשויות המס, וחרף זאת לא נבדק עניינם כראוי, כי אז ייתכן שיכולה הייתה להיתלות בטענת ההפלייה. דא עקא שהמערערת בטיעוניה מבקשת להשוותה לכלל הנישומים הפוטנציאליים בתיקי ההוצאה לפועל, שלגביהם מלכתחילה לא התיימרה המדינה לפעול באופן ייזום, בהעדר מסגרת תקציבית מספקת.

אשר לפסיקה עליה נסמכת המערערת בשאלת ההפלייה (בג"צ 637/89 **חוקה למדינת ישראל נ' שר האוצר**, פ"ד מו(1) 191 (1991)), הרי שעיון בפסיקה זו מלמד כי המערערת אינה עומדת בקריטריונים שהותוו בפסיקה בהקשר זה, בין משום שאין לה זכות קנויה שלא להיות מחוייבת במס הכנסה (ולהיפך, הדין מורה במפורש כי הכלל הוא חיוב במס בנסיבות מעין אלה); בין משום שאין לרשויות המס שיקול דעת, על פי דין, אם לחייב במס בנסיבות מעין אלה, אם לאו, היינו: לא ניתנה לרשויות המס כל סמכות שבדין לפטור ממס בנסיבות שאינן מנויות בחוק (ראו סעיף 245(א) לפקודת מס הכנסה); ובין משום שבכל מקרה, אין לרשויות המס סמכות להעניק למערערת וכדוגמתה פטור ממס בניגוד להוראות פקודת מס הכנסה, כך שבין כה וכה אין מקום לצוות על המשיב להעניק למערערת פטור ממס בנסיבות שאינן מנויות בפקודת מס הכנסה. לכך נוסף כי האבחנה בין נישומים שונים בכל הקשור לגביית המס בגין ריבית שהתקבלה בידם בהליכים משפטיים נעוצה בעיקרה בטעמים מערכתיים ותקציביים, כמבואר לעיל, כך שהובהר כי אין לפנינו הבחנה על יסוד שיקולים זרים או מתוך שרירות גרידא. על יסוד כל אלה, וכפי שציינתי קודם, במקרה זה אין יסוד לטענות המערערת.

באשר לטענת המערערת כי אין כל קושי בקבלת מידע מלשכות ההוצאה לפועל, תוך גזירת הסכום החייב במס מסך כל הסכום שנגבה בניכוי קרן החוב, הרי שכאמור הובהר כי הנתונים הרלוונטיים להוכחת הפלייה או אכיפה בררנית במקרה זה הם אותם תיקי הוצאה לפועל שלגביהם הובאו מידעים לרשות המסים, וחרף זאת לא ננקטו הליכים בהתאם. במקרה זה, כאמור, מסד הנתונים שעליו נשענת המערערת להוכחת טענותיה אינו רלוונטי, ועל כן אין גם כל רלוונטיות לטענה כי ניתן למשוך את אותם נתונים "בלחיצת כפתור".



בית המשפט המחוזי בנצרת

30 ספטמבר 2014

בפני כב' השופט עאטף עיילבוני
ע"מ 12-01-25948... נ' פקיד שומה

העובדה כי בשלב זה טרם גובשה מדיניות ברורה מצד רשויות המס לגבייה יזומה של אותם כספים הזורמים ברשת ההוצאה לפועל והנם ברי חיוב במס, אף היא אין בה כדי לסייע למערערת, ולו מהטעם שככל שהטענה ממוקדת לעניין אי קביעת מדיניות "רוחבית" מחייבת מצד המשיב, אין מותב זה הערכאה המוסמכת לדון ולהכריע בכך.

כך גם לא מצאתי כי יש בעובדה שנושא החיוב בריבית עלה במסגרת ההשגה בשלב א' ואולם נדחק אל הפינה בהמשך, בשלבים הראשונים של ההשגה בשלב ב', כדי לסייע למערערת בהקשר בו עסקינן. הובהר היטב כי נושא הריבית עלה עוד במסגרת ההשגה בשלב א' (ראו גם חקירת המפקחת -- בעמ' 9 לפרוטוקול), ברם בשלבים הראשונים של הדיונים בהשגה בשלב ב' הסוגייה המרכזית שעמדה על הפרק הייתה שאלת חיוב התקבולים כולם במס רווח הון (לאור הטענה כי אלה חוסים תחת סעיף 4א לחוק מיסוי מקרקעין), כך שהדיון התמקד בסוגיה זו. משכך, לא ניתן לראות בעובדה שנושא החיוב במס בגין הריבית לא נידון במסגרת כל ישיבה וישיבה, משום זניחת הטענה על ידי המשיב, ובוודאי שלא הוכח כי המשיב צפה כי לא יעלה בידיו לגבות מס בגין התקבול העיקרי ועל כן העלה את הטענה הנוגעת לחיוב בגין הריבית, כטענה חלופית, כדי "לתפוס" את המערערת בכל מחיר, כנטען על ידי המערערת. מכל מקום, טענת המשיב לחיוב במס על רכיב הריבית עלתה עוד בטרם התיישנה השומה, כמפורט לעיל, ואין בטענותיה של המערערת בנדון כדי לסייע לה, בפרט לא בהקשר של הדיון בשאלת האכיפה הבררנית וההפלייה בו עסקינן.

מהנימוקים שמניתי לעיל, טענות ההפלייה והאכיפה הבררנית שהעלתה המערערת נדחות.

גובה החיוב במס:

בהקשר זה טוענת המערערת כי שגה המשיב בחישוביו, עת נמנע מלהביא בחשבון בחישוב ההכנסה החייבת את מלוא הוצאותיה המשפטיות של המערערת, בדגש להוצאות בגין שכר טרחה לעו"ד --, שבגין הונפקו שתי חשבוניות בשנים 2009 ו-2010.

לאחר בחינה ושקילה, מצאתי להיעתר לערעור בנקודה אחת, כפי שיפורט להלן.

ראשית, בנוגע לטענת המערערת כי לא נוכחה אגרת פתיחת תיק הוצאה לפועל, הרי שהובהר על ידי המשיב כי אגרת פתיחת התיק לא חושבה (וכך גם עולה מנספח כג' לתצהירה של המפקחת --).



בית המשפט המחוזי בנצרת

30 ספטמבר 2014

בפני כב' השופט עאטף עיילבוני
ע"מ 12-01-25948 ... נ' פקיד שומה

בנוגע להוצאות המשפטיות על פי החשבוניות המתייחסות לשנים 2009 ו-2010, טוען המשיב כי על פי הוראות סעיף 17 לפקודת מס הכנסה לא ניתן לקחת בחשבון הוצאות אלה, שכן סעיף 17 האמור מתיר ניכוי הוצאה רק אם זו מתייחסת לייצור הכנסה באותה שנת מס. על פי הנטען, הואיל והכנסת המערערת מושא הצו בענייננו התקבלה בידיה בשנת 2006, לא ניתן להכיר בהוצאות לאחר שנה זו.

מנגד, טוענת המערערת בהקשר זה כי שתי הקבלות בגין שכר טרחה לעו"ד -- האחת מיום 12/6/09 והשנייה מיום 9/5/10 -- אמנם הוצאו בפועל לאחר שנת המס 2006, אך מתצהיר עו"ד -- הובהר כי התשלום עצמו בוצע בשנת 2006 והוחזק בידיו בנאמנות עד לבירור תביעת העיזבון להשבת חלק מהסכומים ששולמו למערערת בהתאם לפסק הדין (סעיפים 14 ו-15 לתצהיר). בהקשר זה, הובהר עוד בתצהירו של עו"ד -- כי החל ממועד פסק דינו של בית המשפט העליון ביום 18/1/05 הפסיק עו"ד -- לייצג את המערערת ורק נושא שכר הטרחה המוחזק בנאמנות נותר על הפרק (סעיפים 8 ו-17 לתצהיר).

אין חולק כי יש להכיר בחלק היחסי מסך ההוצאות המשפטיות שהיו למערערת במסגרת ההליכים המשפטיים, וזאת בהתאם ליחס שבין תשלומי הריבית והסכום הכולל שגבתה במסגרת תיק ההוצאה לפועל. בהקשר זה קובע סעיף 18(ג) לפקודת מס הכנסה:

"כללה הכנסתו של אדם הכנסה שלגביה נקבע שיעור מס מיוחד או שהיא פטורה ממס (להלן - הכנסה מועדפת), ההוצאות שבהן עמד אותו אדם לשם השגת ההכנסה המועדפת יותרו לניכוי לפי סעיף 17 רק כנגד הכנסה זו; לא ניתן לקבוע את ההוצאות כאמור, ינוכה כנגד ההכנסה המועדפת חלק יחסי מן ההוצאות שבהן עמד בייצור כלל הכנסתו, כיחס ההכנסה המועדפת לכלל הכנסתו; אך רשאי שר האוצר להורות על אופן חלוקה אחר של ההוצאות אם ראה לעשות כן לפי הנסיבות".

לעניין הניכויים המותרים, קובע סעיף 17 לפקודת מס הכנסה כדלקמן:

"לשם בירור הכנסתו החייבת של אדם ינוכו... יציאות והוצאות שיצאו כולם בייצור הכנסתו בשנת המס ולשם כך בלבד...".

הואיל והמונח "הוצאה בייצור הכנסה" ניתן לפרשנויות שונות (כפי שהודגם בענייננו), על בית המשפט לבחון את הפרשנות הראויה על רקע תכלית החקיקה הרלוונטית. בהקשר זה, אין חולק כי התכלית העומדת ביסוד דיני המס, לרבות סעיף 17 לפקודת מס הכנסה מושא ענייננו, היא הטלת מס באופן



בית המשפט המחוזי בנצרת

30 ספטמבר 2014

בפני כב' השופט עאטף עיילבוני
ע"מ 12-01-25948 ... נ' פקיד שומה

שווינוני ביחס להכנסה האמיתית החייבת במס, לאחר ניכוי ההוצאות שהוצאו לשם הפקתה. היינו: חיוב במס אמת. בע"א 4243/08 פקיד שומה גוש דן נ' פרי (פורסם בנבו, 30/4/09) אף הובהר כי ככל שלא נתיר ניכוי הוצאה שהוצאה לצורך ייצור הכנסה, שקול הדבר להטלת "מס ביתר", דבר שיש בו כדי לפגוע בתכלית החוק.

בעידן של היום, אין הכרח שהוצאה מסוימת תוצא באותו מקום שבו מיוצרת ההכנסה, כמו גם באותו זמן שבו מתקבלת ההכנסה. אין מניעה, אם כן, שהוצאות שגורם מסוים מוציא לצורך ייצור הכנסה, תוצאנה במקום אחר ובזמן אחר בהשוואה למועד קבלת ההכנסה החייבת.

לדעתי, יישום תכלית החוק, דהיינו: קביעת ההכנסה החייבת והטלת מס אמת, מחייב את המסקנה כי במקרים המתאימים, יש לנכות את ההוצאות שהוצאו לצורך ייצור הכנסה מסוימת, בין אם אלה הוצאו במקום אחר ובין אם בנקודת זמן אחרת על ציר הזמן בהשוואה למועד קבלת ההכנסה.

אין ספק שאל מול תכלית זו עומד במלוא הדרו עיקרון רם מעלה אחר – הוא עיקרון סופיות השומה. בהקשר זה עשויה להתעורר בעייתיות במצב שבו נדרש לייחס הוצאות שהוצאו בשנת מס מאוחרת יותר לשנת מס קודמת שבה התקבלה ההכנסה.

האיזון בין תכלית החוק, דהיינו: הטלת מס אמת והכרה בכל הוצאה שהוצאה לצורך ייצור ההכנסה, לבין עיקרון סופיות השומה, צריך שייעשה על פי נסיבותיו של כל מקרה ומקרה.

במקרה שלפנינו, ההכנסה מריבית שגבתה המערערת במסגרת הליכי ההוצאה לפועל היא הכנסה שלא התקבלה במסגרת עסקית רגילה של המערערת. מדובר במערערת שהנה שכירה ואין בתיקה רצף של פעילות עסקית על פני מספר שנים. ייאמר מיד: במקרה שבו מדובר בעסק הפעיל לאורך שנים, הרי תיתכן בהחלט סיטואציה שבה הוצאו הוצאות בשנת מס מסוימת והתקבלו בגינן הכנסות בשנת מס אחרת. אפשרות שכזו גם לרוב אינה בעייתית, שכן לאור פעילותו השוטפת של העסק, אין מניעה לנכות הוצאות אלה בשנת המס שבה הוצאו. דא עקא שבמקרה כגון זה שלפנינו, כאשר אין מדובר בעסק הפעיל באופן שוטף על פני שנים, ייתכן שתתעורר בעיה משום שאי הכרה בהוצאה מסוימת רק משום שהוצאה בשנת מס מאוחרת לקבלת ההכנסה (כאשר אין מחלוקת שאילו היו מוציאים את אותה הוצאה בשנת המס שבה התקבלה ההכנסה, הרי שהייתה מותרת בניכוי), עשויה להביא להטלת מס ביתר ולהפליית אותו נישום לעומת נישומים אחרים ביחס לאותה הכנסה ואותה הוצאה. כאן המקום לשוב ולהדגיש כי ענייננו כאן ב"עסקה אחת", כך שכל ההכנסות וההוצאות הקשורות אליה



בית המשפט המחוזי בנצרת

30 ספטמבר 2014

בפני כב' השופט עאטף עיילבוני
ע"מ 12-01-25948... נ' פקיד שומה

הן במידה רבה תחומות וברורות אף שהוצאו ו/או התקבלו על ציר זמן שחרג משנת מס אחת. בנסיבות מעין אלה, גובר הצורך לקיים את תכלית החוק: היינו, הטלת מס אמת על הכנסת אמת, וזאת הן משום חשיבות הדבר, הן כדי לקיים את השוויוניות בנטל המס והן משום שמדובר בהכנסה יחידה, להבדיל מעסק פעיל המניב הכנסות שוטפות במשך שנים.

מסקנה זו גם משתלבת היטב עם לשון סעיף 17 לחוק, אשר קובע כאמור כי "לשם בירור הכנסתו החייבת של אדם ינוכו... יציאות והוצאות שיצאו כולם בייצור הכנסתו בשנת המס ולשם כך בלבד...". עינינו הרואות: אין בסעיף הוראה מפורשת שמשמעותה כי ההוצאה צריכה להיות מוצאת באותה שנת מס שבה התקבלה ההכנסה. גם למעשה, כדבר שבשגרה, לא מתנה פקיד השומה ביחס לעסק פעיל ניכוי הוצאה אך ורק אם ההכנסה בגין אותה הוצאה התקבלה באותה שנת מס. נהפוך הוא: עסק מנכה הוצאות בשנת מס אחת, אף שההכנסות בגינן מתקבלות בשנת מס מאוחרת.

יתירה מכך, על מנת לשלול ניכוי של הוצאה מסוימת, שעל פי דין היא מותרת בניכוי בהיותה הוצאה שהוצאה לצורך ייצור הכנסה, נדרשת הוראה מפורשת בחוק. בהתאמה, כדי לשלול ניכוי של הוצאה מותרת בניכוי שהוצאה בשנת מס שאינה שנת המס שבה התקבלה ההכנסה, גם אז נדרשת הוראה מפורשת. דוגמה מובהקת לכך הוא סעיף 18 לפקודת מס הכנסה. בסעיף 18(א) לפקודת מס הכנסה ביקש המחוקק להתיר הוצאות מסוימות בניכוי אך ורק בשנת המס שבה הוצאו. לשם כך, נקבע בסעיף הוראה מפורשת המאפשרת ניכוי הוצאות אלה רק בשנת המס הספציפית. מאידך גיסא, בסעיף 18(ג) לפקודת מס הכנסה, שהוא הסעיף הרלוונטי לענייננו, אין כל הגבלה המחייבת להוציא את ההוצאה שמבוקש לנכותה דווקא בשנת המס שבה התקבלה ההכנסה. נתון זה מלמדנו כי הכלל הוא שהוצאה שהוציא נישום מסוים בשנת מס מאוחרת לשנת המס שבה התקבלה ההכנסה שאותה הוצאה שימשה לייצורה, היא הוצאה מותרת לניכוי, בהעדר קביעה אחרת על פי דין.

באשר לע"א 6557/01 **פז גז חברה לשיווק בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים**, פ"ד סא(3) 413 (פורסם בנבו, 20/11/06), אליו מפנה המשיב, הרי שבאותו מקרה דובר על חוב תלוי, להבדיל מהמקרה שלפנינו.

אשר לטענת המשיב כי ממילא המערערת הנה עובדת שכירה, כך שכל דיווח של הכנסה או הוצאה, עליה לדווח על פי שיטת המזומנים ולא על בסיס השיטת המסחרית, ובנסיבות אלה, ניתן לייחס את ההוצאה רק במועד הוצאתה בפועל (שנת 2009), ולא ניתן לנכותה כחוב תלוי ביחס להכנסה שהתקבלה בשנת 2006, טענה זו נדחית.



בית המשפט המחוזי בנצרת

30 ספטמבר 2014

בפני כב' השופט עאטף עיילבוני
ע"מ 12-01-25948 ... נ' פקיד שומה

הדברים שנקבעו בפסק הדין בע"א 3348/97 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' דיקלה חברה לניהול קרנות נאמנות בע"מ, פ"ד נו(1) 1(2001), שאליו מפנה המשיב, שלפיהם בשיטת המזומנים "... הכנסות והוצאות מובאות בחשבון אך ורק בשנת המס שבה נתקבלו או שולמו בפועל", יפים ביחס לעסק הפעיל לאורך שנים, שבו שיטת המזומנים מחייבת תשלום מס בגין הכנסות שנת המס, לאחר ניכוי ההוצאות המותרות בניכוי באותה שנה. שיטה זו, במשך השנים, מביאה לאיזון בתשלום מס אמת כיוון שהוצאה שגורם מסוים הוציא בשנת מס מסוימת ואשר ייצרה הכנסה בשנת מס אחרת מקוזזות זו מזו, במבט רחב וכולל, במשך השנים.

במקרה שלפנינו, מדובר בפעילות אחת שההכנסה בגינה התקבלה בשנה מסוימת ובודדת, אף שחלק מההוצאות שנדרשו לייצורה הוצאו בשנת מס אחרת. יישום דווקני של ההלכה שנפסקה בע"א 3348/97 הני"ל, כפי שהמשיב מבקש לעשות, יביא לתוצאה אבסורדית שאינה מקיימת את תכלית החוק. משמעות הדברים על פי עמדת המשיב היא הטלת מס ביתר כתוצאה מכשל "טכני" של פיצול מועד קבלת ההכנסה ביחס למועד הוצאת ההוצאה, דבר שאינו מחויב המציאות ואינו קבוע בדין. בנסיבות אלה, יש להעדיף את הפרשנות שמקיימת את תכלית החוק במובן של גביית מס אמת ביחס להכנסתה החייבת של המערערת.

אשר על כל האמור לעיל, סבורני כי על המשיב היה להביא בחשבון במסגרת חישוביו גם את הסכומים שהופקדו בנאמנות בידי עו"ד --, על פי החשבוניות שהוצאו בשנים 2009 ו-2010, ולעדכן את סכום ההוצאות המשפטיות שיש להתיר למערערת את ניכויין.

הואיל ולמעשה, הכיר המשיב ביתר ההוצאות המשפטיות לעו"ד --, אינני מוצא להכריע בגדרי פסק דין זה בשאלה אם היה מקום להכיר בהוצאה המתייחסת לטיפול בתיקי בית המשפט, להבדיל מהטיפול בתיק ההוצאה לפועל.

לאור הסכמת המשיב לקחת בחשבון במסגרת הצו את סכום המע"מ ששילמה המערערת למשרד -- (מי שלקח על עצמו את ייצוג המערערת לאחר עו"ד --), יתוקן הצו גם בנקודה זו (ראו הסכמת המשיב בסעיף 84 לסיכומיו).

סוף דבר :

**בית המשפט המחוזי בנצרת**

30 ספטמבר 2014

בפני כב' השופט עאטף עיילבוני
ע"מ 12-01-25948 ... נ' פקיד שומה

על יסוד הנימוקים שלעיל ובסופו של יום, החלטתי לדחות את ערעורה של המערערת כנגד השומה שהוצאה לה לשנת המס 2006, למעט ביחס לניכוי חלק מההוצאות המשפטיות שבהן נשאה המערערת, כמפורט לעיל.

בנסיבות העניין ולפנים משורת הדין, לא מצאתי לחייב בהוצאות משפט.

ניתן היום, ו' תשרי תשע"ה, 30 ספטמבר 2014, בהעדר הצדדים.

עאטף עיילבוני, שופט