

מומחי מיסוי מגיבים על ענייני דיומא /

אורח המדור: אלכסנדר שפירא

קיזוז, הורשה ותום לב

בית המשפט המחוזי בתל אביב ובית המשפט המחוזי מרכז דחו את ערעורי הני-שומים וקבעו, 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. בערעורים לעליון נטען, כי אין לראות בכספי הגניבה, הן בעת החזקתם על ידי הני-שומים והן – ובייחוד – לאחר שהושבו, הכנסה החייבת במס; ואף אם נכון לסווגם ככזו, יש להתיר בנסיבות העניין את ניכוסם כהוצאה בייצור ההכנסה או את קיזוזם כהפסד. עוד טענו המערערים, כי יש להתיר להם את הקי-זוז או הניכוי כנגד הכנסתם החייבת במס במסגרת שנות המס שבשומות, אף כי תשלומי ההשבה היו בשנות מס מאוחרות יותר.

בחודש פברואר 2015 החליטו המשנה לנשיאה אליקים רובינשטיין והשופט נעם סולברג, בניגוד לדעתו של השופט ניל הנדל, לקבל חלקית את הערעורים. השופט רובי-נשטיין קבע, כי אין דין ההשבה של כספי הגניבה שבנדון בהכרח כדין קנס שאין

פרשות הירשזון ודמארי: תקציר העלילה

בשורות הבאות אבקש להפנות זרקור להש-לכות מעניינות וחשובות הנובעות מפסק הדין שניתן על ידי בית המשפט העליון בדיון הנוסף בעניין הירשזון ודמארי. אך בטרם אעשה כן, אפרוש תחילה בקליפת האגוז את הרקע העובדתי הרלוונטי.

בשני המקרים, גנבו המערערים כספים בסכומים משמעותיים והחזיקו בהם מספר שנים, הורשעו בגין כך ונדונו למאסר וקנס, אך גם השיבו את כספי הגניבה לקורבנות העבירה במהלך ההליכים הפליליים שהת-נהלו בעניינם. פקיד השומה הוציא למערע-רים שומה המתייחסת לשנות המס בהן ביצעו המערערים את הגניבות, בה הוטל מס הכנסה על כספי הגניבה, אף שהכספים עצמם כבר הושבו.

עו"ד ורו"ח אלכסנדר שפירא,
CapiTax.co.il

דבר המערכת < רו"ח צבי פרידמן



על אף שבעשותו כן, באותה שעה, כבר ידע שהשיבו את הגניבה... ייתכן, אם כן, שיש מקום לקבוע שעל אף שמגנון קיזוז ההפסדים אינו מאפשר קיזוז לאחור, הרי שבמצבים מסוימים, כאשר פקיד שומה מטיל שומה בשלב מאוחר, כשידוע לו על הפסד שאירע האם זה חוסר תום לב מצידו".

השופט חנן מלצר הצטרף לדבריים. מן הראוי שפקידי השומה ומנהל רשות המיסים יטמיעו דברים אלה בטרם יפנו לבתי המשפט במקרים מיוחדים וחריגים, שבהם מידת הצדק צריכה לגבור על מידת הדין, שהרי כבר אמרו חכמינו: "אמר ר' יוחנן: לא חרבה ירושלים אלא על שהעמידו ביניהם את דין תורה ולא עבדו לפנים משורת הדין".

בחודש ספטמבר פרסם בית המשפט העליון את פסק דינו בדיון הנוסף (דנ"א 2308/15) בעניינים של הירשזון ודמארי. תוצאת פסק הדין היתה צפויה ולא מפתיעה, שכן פרשנות לפיה ניתן לקזז הפסדים אחרונות לשנים קוד-מות אינה מתיישבת, לצערנו, עם לשון החוק הדוקנית ועם ההיסטוריה החקיקתית של סעיף קיזוז ההפסדים. אולם, אין ספק שצדק לא נעשה כאן ונגרם עוול להירשזון ולד-מארי (גם אם פשעו בחטא הגניבה).

מן הראוי לצטט את דבריו של השופט נעם סולברג באותו פסק דין: "דומני כי הקושי המרכזי שבתיק הזה, תחושת העוול שנגרם, מקורה לא בדיני הקיזוז אלא בהתנהלותו של פקיד השומה, אשר הטיל את השומה על הנישומים



לאפשר את ניכוי ואף אין להשקיף עליהם בנסיבות דנא כעל תחליף קנס, וממילא אין בהתרת ניכויים משום סיכול תקנת הציבור. עם זאת, הגם שניתן לראות בתשלומי ההשבה 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 הקודמות. 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. בעניין זה הסכים השופט רובינשטיין עקרונית, ובכפוף לעניין שיעור הקיזוז, עם גישתו של פרופ' יוסף אדרעי הדוגל בזכאות לבצע קיזוז הפסדים לאחור, ותוך שהוא מבהיר, כי גישה זו אף תואמת את המגמה בפסיקה לנקוט בפרשנות מרחיבה לטובתו של הנישום בנושא קיזוז הפסדים, בדרך של הגדלת "סלי הפסדים" המותרים לקיזוז לצורכי מס.

השופט רובינשטיין ציין, כי הגם שסעיף 28 לפקודת מס הכנסה אינו מתייחס לאפשרות הקיזוז לאחור ולמרות שהעמדה המקור בלת בישראל היא שהשטמה זו מהווה הסדר שלילי, יש לאפשר קיזוז לאחור, במקרים המתאימים וכדי להגשים צדק, לגבות מס אמת ולמנוע גרימת עוול, כאשר המקרה דנא הוא אחד מאלה. עם זאת, בשל הרקע הפלילי של מקרים אלו, קבע השופט רובינשטיין, כי יש לאפשר למערערים לקזז רק מחצית מהסכומים שהשיבו כהפסד כנגד הכנסתם בשנות המס הרלוונטיות, ולא את הסכום המלא, בבחינת הטלת אשם תורם על המערערים בגין גניבת הכספים ואי-השבתם למשך פרקי זמן משמעותיים.

לבסוף העיר 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 רחב של ממש.

על פסק הדין, שזכה להדים רבים ואף כונה (בצדק) "רעידת אדמה בעולם המיסים", הגישה המדינה בקשה לדיון נוסף. הבקשה נענתה תוך שהדיון הנוסף מתמקד בשאלה

לצאת נשכר). השופט רובינשטיין נותר איתן בעמדתו וסבר, כי שיקולים של צדק, של הגינות ושל מידתיות בדיני המיסים מצדיקים להתיר למשיבים לקזז הפסדים לאחור באופן חלקי כך שהם יידרשו לשלם מס רק בגין מחצית מהכספים שגנבו והשיבו. כאמור, הפיכת פסיקתו של השופט רובינשטיין לא הפתיעה, בבחינת כרוניקה ידועה מראש. על כן, אבקש להתייחס להשלכות העולות מפסק הדין במספר היבטים.

אמת או יציב - יציב עדיף

בפסק דינה ציינה הנשיאה נאור, כי הגם שיש לשאוף לפרשנות שתגשים צדק, מידתיות והגינות בכל עניין ובדיני המס בפרט, הרי שלצד עקרונות אלה – המהווים כולם מאפיינים של התכלית בדבר מס אמת – ניצבות גם תכליות אחרות ובהן יעילות, יציבות וודאות בדיני המס. דהיינו, הנשיאה בחרה ב"יציב" על פני "אמת".

גם בעניין זה אין אני סבור, כי מדובר ב"דרמה" גדולה. בית המשפט העליון עמד לא אחת על חיוניותה של הודאות המשפטית בדיני המיסים, אשר מקלה על גביית המס ומיעלת אותה, חוסכת את הצורך בהתייחסות משפטיות ומאפשרת הן לנישור

בה נחלקו הדעות בפסק הדין: האם ניתן לקזז הפסדים לאחור, קרי כנגד הכנסות שהופקו בשנות מס שקדמו לשנת ההפסד.

בדומה לרבים מחברי, צפיתי שפסק הדין יהפוך את פסיקתו של השופט רובינשטיין. ואכן, הנשיאה מרים נאור (בהסכמת השופטים סלים ג'ובראן, אסתר חיות, חנן מלצר, ניל הנדל וניס סולברג וכנגד דעתו של השופט רובינשטיין) קבעה, כי דין הבקשה להתקבל.

הנשיאה בחנה את הוראות סעיף 28 לפקודת מס הכנסה וקבעה, כי הוראות אלו קובעות הסדר שלם, מקיף וסדור שנועד להקנות זכות מוגבלת לקיזוז הפסדים לנישום שום בכפוף לתנאים ולמגבלות שנקבעו בו. אי-התייחסות לקיזוז הפסדים במקרים מסוימים – בענייני לקיזוז הפסדים לאחור – אינה מהווה אי-שלמות העולה כדי חסר חקיקתי. זאת, הן לאור נוסחן של ההוראות, הן לאור ההיסטוריה החקיקתית שלהן והן לאור תכלית חקיקתן.

הנשיאה נאור המשיכה ונדרשה לנושא של "שיקולי צדק" תוך שהיא דוחה את טיעוני המשיבים ומצינת, כי ככל שיש השלכה בעניינינו למעורבותם של המשיבים בפעילות בלתי חוקיות, הרי שזו מצדיקה דווקא הימנעות מהתרתו של קיזוז הפסדים לאחור בעניינים (לאור העיקרון לפיו אין לתת לחוטא

מפאת חשיבות דברים אלה אביאם במלואם (ההדגשות שלי):

”ייתכן, אם כן, שיש מקום לקבוע שעל אף שמנגנון קיזוז הפסדים אינו מאפשר קיזוז לאחור, הרי שבמצבים מסוימים, **כאשר פקיד השומה מטיל שומה בשלב מאוחר, כשידוע לו על הפסד שארע, יהא זה חוסר תום לב מצידו.** ביחס לענייננו, כאשר לפקיד השומה נודע על אירוע של גניבה – ובד בבד נודע לו שהגניבה הושבה, הרי שהטלת מס על אותה גניבה עשויה להיות בלתי ראויה, וכמוה, אולי, כשימוש בסמכות מינהלית בחוסר תום לב. כלומר, יש להשקיף על הסיטואציה לא מצידו של הנישום (שאינו יכול לקזז את הפסדו), אלא מצידו של פקיד השומה (המודע להפסד זה).

”הלכה ותיקה בדיני המס גורסת, כי **כאשר נודעו עובדות חדשות בעת הדיון המשפטי בשומה, אין טעם להסיח דעתנו מידיעתנו דהיום ולעשות כאילו עדיין מגששים או באפלה.** יש יסוד לדעה שחובה מעין זו מוטלת גם על פקיד השומה. עליו להטיל על הנישום מס אמת, לפי מיטב ידיעתו ושיפוטו. אל לו להסתתר מאחורי שיטת החישוב השנתי שבדיני המס, שעלולה לגרום לעיוותים בדיעבד, באופן שיוצר עיוות בידועין מלכתחילה”.

קביעה זו של השופט סולברג ברורה ונהירה: אל לו לפקיד השומה לחייב במס הכנסה כלשהי שעה שכבר ידוע לו, כי בשנת מס מאוחרת אותה הכנסה התאינה ואינה עוד. לשון אחר: למרות שמדידת ההכנסה לצורכי מס נעשית לפי חישוב שנתי, אין בכך כדי להצדיק עיוות מיסויי בגדרו ישולם מס על הכנסה שבסופו של יום התברר כי זו נגוזה ונעלמה.

בצדק רב הפנה השופט סולברג להלכת תל רונן, המאפשרת להכיר בהפרשה חשבו-נאית להוצאה שטרם שולמה בפועל. בהתאם, מצווה פקיד השומה להכיר בהפרשה לחובות מסופקים בשנת המס בה נערכה ועוד בטרם הפך החוב לאבוד, אם נודע לו במועד עריכת השומה כי החוב המסופק הפך לאבוד. ואידך זיל גמור. ●

ראו גם מאמר בעמוד 28 וסקירה מקיפה בעמוד 94.



העליון. דא עקא, שאחרי שמיעת טיעוני הצדדים, הציעו לי השופטים רובינשטיין, הנדל ומני מזוז (ועל כך יש להצר), למשוך את הערעור בעיקר עקב עמדתם לפיה לשון סעיף 28 הנוקטת במונח ”אותו אדם”, אינה מאפֿ שרת לכלול בגדרן את יורשי החוקיים של המנוח שצבר הפסדים לצורכי מס. לשון אחר: האפשרות לקזז הפסדים מוקנית, לשיטת שופטי ההרכב, אך רק לאותו נישום שצבר את הפסדים ולא ליורשיו. מטבע הדברים, קיבֿ לתי את ההמלצה והערעור נמחק.

ומהתם להכא: ניתן היה לצפות, כי פסק הדין בדיון הנוסף בעניין דמארי והירשֿ זון יביא לחשיבה מחודשת בשאלת הזכאות להוריש הפסדים לצורכי מס. שהרי ביטול האפשרות לקזז הפסדים לאחור אך מעצימה את העיוות הגלום בגישה השוללת הורשת הפסדים. ברם, הנשיאה נאור הציגה את העדר האפשרות להוריש הפסדים לצורכי מס כעורֿ בדה מוגמרת והותירה למחוקק לטפל בעיוות זה. מסמר נוסף (ואחרון) בארון הקבורה של הורשת הפסדים? נראה שכן.

תום לב מצד רשויות המס

דומני, כי אחת ההשלכות החשובות ביותר של פסק הדין אינה נמצאת דווקא בפסק דינה של הנשיאה נאור, אלא, ובכל הכבוד, בדבריו של השופט סולברג אליהם הצטרף השופט מלצר.

מים לכלכל את צעדיהם בתבונה והן לרשויות השלטון לחזות את היקף הגבייה הצפויה. יש לקוות אפוא, כי עיקרון ה”אמת או יציב – יציב עדיף” יהיה לנגד בית המשפט העליון גם במחלוקות אחרות שיובאו לפתחו. והמֿ בין יבין.

הורשת הפסדים

בחודש נובמבר 2015 פורסם פסק הדין של בית המשפט המחוזי בתל אביב בעניין שרגא. עניינו היה בשאלה, האם ניתן להוריש ולרשת הפסדים לצורכי מס, בכלל; והאם, למצער, ניתן להוריש ולרשת הפסדים מעסק מסוים כך שההפסדים יקוזזו כנגד רווח הון (שבח) שנצמח ליורשים במכירת נכס ששימש באותו עסק, בפרט.

המערערים, בנימין ואורי שרגא (שיוצגו בידי הח”מ), ירשו מאמם המנוחה מקרקעין שבהם ניהלה קונדיטוריה ובעתיה נוצרו לה הפסדים עסקיים ומכרו אותם. במכירת המקֿ רקעין נוצר למערערים רווח הון (שבח) שכֿ גדו ביקשו לקזז את הפסדיה העסקיים (המורֿ עברים) של המנוחה. זאת, בטענה שהפסדים אלה עברו אליהם בירושה מהאם המנוחה. פקיד שומה חולון, סירב לאשר את הקיֿ זו והשופט הרי קירש, דחה את הערעור על החלטת פקיד השומה.

על פסק הדין הוגש ערעור לבית המשפט