

חברים יקרים:

הרינו מתכבדים לשלוח אליכם עדכונים, רשמים ומאמרים בתחום המס. קריאה נעימה.

תכנוני מס לא לגיטימיים, ומאחר שזו לא הייתה מטרתם, אזי יש להתיר להם לבצע חישוב נפרד על אף לשון הסעיף. המחלוקת הגיעה לפתחי בית המשפט העליון, אשר דחה את עמדת הנישומים, וקבע כי הסעיף יוצר חזקה שאינה ניתנת לסתירה. דהיינו, משתאם הסטטוס של הנישומים את המקרה המתואר בסעיף, לא ניתן היה לאפשר להם לערוך חישוב נפרד. בסיום פסק הדין התייחס בית המשפט העליון לתחושת אי הצדק העולה מהכרעתו:

"אין להכחיש כי פרשנות זו מכבידה על בני-זוג שעובדים ביחד, ואף מתמרצת אותם לעבוד במקומות עבודה נפרדים או בחברות שאינן בשליטתם כדי להפחית את חבות המס שלהם. מכיוון שקשה לתאר אינטרס חברתי מתקבל על הדעת אשר מצדיק הטלת נטל כלכלי מוגבר על מגזר זה דווקא, תוך ייחוס חשד מתמיד כי כלל חבריו מעבירים לרשויות המס דיווחים מסולפים ומלאכותיים, תוצאה זו מעוררת אי-נוחות רבה. שיטת המשפט שלנו, על כל תחומיה ורבדיה, הן בחקיקה הן בהלכה הפסוקה, השכילה בעבר לנקוט בצעדים רבי משמעות למען קידום השוויון בחברה בכלל ובתשלום המס בפרט. האתגר בפיתוח ושכלול מנגנוני גביית המס מזוגות נשואים, כך שימשיכו ויקדמו מגמה מבורכת זו, אינו תמיד קל לביצוע אך עמידה בו היא הכרחית לשם שימור ערכי היסוד של החברה בישראל... אשר על כן, ניתן לקוות כי המחוקק יבחן בשנית

"הכל או כלום" או שמא פתרון ביניים - על

המגמה הקיימת בפסיקה האחרונה לאימוץ

פתרונות ביניים מבוססי צדק לצרכי מס

פסקי דין מהעת האחרונה עשויים להצביע על מגמה לפסוק שלא באופן בינארי, כלומר, לטובת הנישום או לטובת רשות המסים, אלא להציע פתרונות ביניים משיקולי צדק. כך, בעניין שלום חנוך העדיף בית המשפט פתרון ביניים בעניין חבות מס העסקאות של עוסק בשל מכירת נכס, אשר שימש למשך תקופה קצרה כצימר.

מבוא

פסיקת בתי המשפט בכלל ובמיסים בפרט מתבססת, בראש ובראשונה, על לשון החוק. במקרים בהם לשון החוק נהירה מצא עצמו בית המשפט לא פעם פוסק בניגוד לחוש הצדק, מכיוון שהחוק וכללי הפרשנות חייבו אותו לעשות כן. דוגמא יפה לכך הוא פסק הדין בעניין **מלכיאלי** (ע"א 8114/09). באותו מקרה, היו הנישומים בני זוג, אשר אחד מהם קיבל משכורת מחברה, שמניותיה היו בבעלות בן הזוג השני או שני בני הזוג יחדיו. סעיף 66(ד) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א – 1961 (להלן: "**הפקודה**") קבע באותה עת, כי מצב מעין זה משקף תלות בין מקורות ההכנסה של בני הזוג, וכתוצאה מכך, אינו מאפשר חישוב נפרד של המס על הכנסותיהם. הנישומים טענו כי תכלית הסעיף הייתה למנוע מצבים של

יותר, בהן בוצעה הגניבה. התוצאה היא שעקב אי התרת ההוצאה בניכוי, נגרמו למערערים הפסדים כבדים, אשר בהתאם לסעיף 28(ב) לפקודה (שעניינו קיזוז הפסדים), מותרים בקיזוז רק כנגד הכנסות עתידיות. תוצאה זו קשה במיוחד עבור המערער הירשזון, אשר עקב גילו המתקדם, סביר כי לא יעלה בידיו להפיק הכנסות גבוהות בעתיד. על רקע זה ערערו הנישומים לבית המשפט העליון. בית המשפט העליון, בפסק דין תקדימי ומפתיע, התיר בקיזוז 50% מההפסדים באופן רטרואקטיבי, כנגד הכנסות שנבעו בשנים קודמות. בית המשפט קבע את שקבע משיקולי צדק:

"כאמור, יש לראות את הכספים שנגנבו כהכנסה החייבת במס, בהתאם לעמדתו של המשיב... אולם דומה, כי תוצאה מוחלטת זו אינה מוצדקת בניסבות, 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. כנאמר בפתח הדברים, ראוי בענייננו לנקוט פתרון של מתן אפשרות למערערים לקזז את תשלומי ההשבה, ולוא באופן חלקי, כהפסד באופן רטרואקטיבי, לשנות ההכנסה שקדמו לשנת ההשבה, וזו הצעתי לחברי. אמנם כאמור, הדעה המקובלת במשפט הישראלי היא, כי ככלל אין לאפשר קיזוז הפסדים כנגד הכנסות של נישומים בשנים שקדמו לשנת ההפסד... חרף זאת, נראה כי בתנאים מסוימים

האם נוסחו של סעיף 66(ד) לפקודה הוא עדיין הנוסח הרצוי כיום, כ-55 שנים לאחר חקיקת הסעיף."

אם כן, על אף התחושה הקשה העולה מפסק הדין, לא היה בידו של בית המשפט לפעול אחרת, מאחר שהיה כבול ללשון החוק החד משמעית. במאמר מוסגר, יצוין, כי המחוקק שעה לבקשתו של בית המשפט העליון ותיקן את ההסדר האמור במסגרת תיקון 199 לפקודה.

לאחרונה פורסמו שני פסקי דין, בהם לא התכחש בית המשפט ללשון החוק, אך מטעמי צדק, הגיע לתוצאה שאינה "שחור או לבן", והעניק לנישום את מבוקשו באופן חלקי.

פסק דין דמארי-הירשזון

לפסק דינו של בית המשפט העליון בעניין דמארי-הירשזון (ע"א 4157/13) התייחסנו ברשומונים קודמים. באותו מקרה דובר במערערים (אילנה ואבישי דמארי, ואברהם הירשזון) אשר גנבו כספים בסכומים משמעותיים ממקומות העבודה שלהם, הורשעו על מעשיהם ונדונו למאסר בפועל ותשלום קנס כספי, אך גם השיבו את הכספים הגנובים. פקיד השומה הוציא למערערים שומות, בהן קבע כי הכספים הגנובים יוצרים למערערים הכנסה חייבת במס בשנים בהן נגנבו. המערערים ערערו על השומות לבית המשפט המחוזי, אשר קבע כי הכספים הגנובים הם אכן הכנסה חייבת בידם, ואילו הכספים המושבים הם הוצאה, אך היא מותרת בניכוי רק בשנה בה הושבו, ולא בשנים המוקדמות

פסק דין **שלום חנוך** (ע"מ 58730-12-13), אשר ניתן לפני כחודש על ידי בית המשפט המחוזי בתל אביב, אמנם אינו מאזכר את עניין **דמארי-הירשזון**, אך רוחו של פסק הדין האמור שורה עליו.

באותו מקרה רכשו המערער ואשתו המנוחה בינואר 2011 בית בעיר צפת, בתמורה ל-680,000 ש"ח. עסקה זו לא חויבה במע"מ, מאחר שהן המוכרים והן הרוכשים לא ראו עצמם כ"עוסקים" במקרקעין. במהלך השנה שלאחר הרכישה, ביצעו בני הזוג שיפוץ מקיף בבית, והשתמשו בו מדי פעם למגורים, בעת ביקוריהם בצפת (שם גרה משפחתה של בת הזוג המנוחה).

במשך ארבעה חודשים, בין יוני לאוקטובר 2012, הופעל הבית כצימר, ופעילות זו הניבה הכנסות בסך 32,000 ₪. באוקטובר 2012 נמכר הבית כדירת מגורים, תמורת 2 מיליון ₪, ובגין המכירה לא שולם מע"מ. מנהל מע"מ טען כי יש לחייב את המכירה במע"מ, בין השאר מפני שבני הזוג הפעילו בבית עסק של השכרת צימר, ולפיכך הבית הוא בבחינת "צידוד" בעסק, אשר מכירתו חייבת במע"מ, לפי הגדרות סעיף 1 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו – 1975 (להלן: "**חוק מע"מ**").

בית המשפט פתח וציין, כי הפיכת הבית ל"צידוד", אשר כתוצאה ממנו מכירתו חייבת במע"מ, נובעת מהכנסות בסך 32 אלף ₪ בסך הכל – סכום קטן לאין שיעור מהתמורה עבור מכירת הבית (כשני מיליון ₪), וחוסר פרופורציה שכזה הוא בלתי צודק. אך הגדרת "צידוד" בחוק מע"מ היא בינארית, ולא ניתן לקבוע כי נכס שימש בחלקו כצידוד ובחלקו כנכס

ניתן לעשות שימוש באמצעי זה כדי למנוע גרימת עוול לנישום... התוצאה לפיה לא יוכלו המערערים לקזז השבה זו כהפסד - ואולי בפרט המערער, אשר פרש לגמלאות ובפועל נעדר הכנסה עתידית שכנגדה יוכל לקזז הפסד זה - אינה נראית צודקת... מנגד, אציע להגביל את שיעור הקיזוז, באופן שיביא לידי ביטוי בחשבון הסופי את העובדה שהמערערים גנבו כספים אלה, ונהגו בהם בפועל מנהג בעלים... ואולם, כאשר בוחר בית המשפט לנקוט בפרשנות מרחיבה מעין זו, רשאי הוא גם להפעיל שיקול דעת כיצד ובאילו תנאים לאפשר את ההסדר האמור. וראוי לאזן את מתן אפשרות הקיזוז בשל הרצון למנוע אי צדק, עם הרקע הלא חיובי בענייננו; העובדה היא, שהמערערים גנבו כספים ונהגו בהם מנהג בעלים למשך תקופות משמעותיות... משכך, בנסיבות הענין יש לדעתי לאפשר למערערים לקזז מחצית מן הסכומים שהשיבו כהפסד כנגד הכנסתם בשנות המס הרלבנטיות, ולא את הסכום המלא. דהיינו, כל אחד מן המערערים יוכל לקזז מחצית מתשלומי ההשבה כהפסד נגד הכנסותיו."

אם כן, בית המשפט העליון קבע כי אלמלא הקיזוז הרטרואקטיבי של ההפסדים, היה נגרם למערערים אי צדק, ועל כן יש להתירו. יחד עם זאת, קבע בית המשפט כי אי הצדק האמור נגרם עקב העבר הבעייתי של הנישומים, אשר יש בו מעין "אשם תורם". על כן, יש להעניק למערערים זכות קיזוז רטרואקטיבית בגין מחצית מההפסדים בלבד.

עניין שלום חנוך

באותו נכס לצרכים לבר-עסקיים. הדבר יכול לקרות מפני שהעסק כולו נגדע באבו, או מפני שהנכס המסויים שימש באופן רגעי ביותר בעסק קיים לפני שהשימוש העסקי בו הופסק. הדברים אמורים במקרים בהם נעשה שימוש אחר, בלתי עסקי, באותו נכס והשימוש העסקי היה "בטל בשישים" לעומתו (de minimis).

במקרים קיצוניים כאלה, יהיה זה צודק לומר כי השימוש העסקי בנכס לא עבר את הרף המינימלי הדרוש כדי להוות "צידוד", או לחלופין לקבוע כי כלל לא התקיים "עסק", הכל בהתאם לנסיבות המקרה.

לגופו של עניין קבע בית המשפט כי במקרה שלפניו השימוש של הבית כצימר אינו "בטל בשישים", ועל כן יש לראות בבית כ"צידוד". יחד עם זאת, מבלי שנתבקש לכך על ידי הצדדים, מצא בית המשפט "פתרון יצירתי" שהפחית את המע"מ על המערער – בית המשפט קבע, כי למעשה הבית נרכש על ידי המערער בכובעו כמפעיל צימר, כלומר כעוסק הרוכש "צידוד". משכך, עסקת הרכישה של הבית הייתה בגדר "עסקת אקראי" החייבת במע"מ בידי המערער. את אותו מע"מ לא היה המערער רשאי לנכות כמס תשומות, מאחר שתקנה 15 לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו – 1976 קובעת כי עוסק לא יהיה רשאי לנכות מס תשומות על רכישה או בניה של דירת מגוריו, גם אם אותה דירה משמשת כמקום עסקו. לפיכך, נקבע כי המערער פטור ממע"מ במכירת הבית מכוח סעיף 31(4) לחוק מע"מ, הקובע כי מכירת נכס, אשר ברכישתו לא

פרטי, למעט מקרים בהם השימוש כצידוד הוא בטל בשישים:

"לפחות על פני הדברים קיים חוסר פרופורציה בולט בין המס שעשוי להגבות בשל מכירת הצידוד לבין המס שנגבה בשל הפעילות העסקית שהתנהלה בזכות הצידוד (ביחס של כ- 1:50). מצב זה הוא למצער אנומלי ומעלה סימן שאלה באשר לצדקת גישתו של המשיב במישור הכלכלי המהותי....."

יש להעיר כי לפי הפשט של הגדרות המונחים "עסקה" ו"צידוד" בחוק, נכס פלוני ייחשב "צידוד" או לא ייחשב כ"צידוד" (באופן דיכוטומי), ואין הוא יכול להיות בבחינת "צידוד" במקצתו בלבד. דהיינו, אין מעמד חלקי או יחסי בעניין זה. אמנם בחוק מע"מ ישנם הסדרים אחרים וחשובים שמכירים ב"חלקיות" דברים, למשל הוראות תקנה 18 לתקנות המתירות קיזוז תשומות על בסיס יחסי בנסיבות מסויימות, או הוראות סעיף 58 לחוק שמאפשרות סיווג שונה "למקצתם" של עיסוקיו של חייב במס. הסדרים אלה מכירים בכך שעולם העסקים איננו תמיד "שחור ולבן" ולעתים נדרשת קביעה יחסית או חלקית על מנת להגיע לתוצאת מיסוי צודקת. לא כך לכאורה לגבי הגדרת "צידוד" ודי בכך שנכס שימש, או אף נועד לשמש, בעסק כדי לגרום לחיוב מכירת הנכס במע"מ באופן מלא.

עם זאת, דומה כי בנסיבות יוצאות דופן יהיה מקום להוציא מכלל "צידוד" נכס ששימש בעסק אך באופן חולף ומועט ביותר ביחס להיקף השימוש

בפרופורציה נכונה יותר בהתחשב בשימוש המעורב שהתכוונו בני הזוג לעשות בבית הנדון.

סיכום ותקנות לעתיד

עינינו הרואות, כי במקרים אותם סקרנו, מצאו לנכון בתי המשפט להגיע להכרעות שאינן "שחור ולבן", וזאת על אף הניסוח הברור לכאורה של ההוראות הרלוונטיות בחוקי המס. בתי המשפט לא היו יכולים לפטור את הנישומים בלא כלום, אך חשו כי חיובם במס מלא יהיה בלתי צודק, ועל כן בחרו בפתרונות ביניים. אנו תקווה כי בעתיד ילכו וירבו המקרים בהם בתי המשפט יתנו ביטוי לתחושת הצדק שלהם בהכרעותיהם, וגם אם יהיו סבורים כי יש מקום לחיוב במס, ימצאו את הדרך שלא לפגוע בנישומים יתר על המידה. שהרי, ברטוריקה של צדק, כמו זו שהובאה לעיל בעניין **מלכיאלי**, אין די, ויש להביא את הצדק לכלל מעשה. ברור, כי טוב היה קורה, אילו כבר בשלב השומה רשויות המס היו נוקטות במידה של צדק כלפי הנישומים וחוסכות את הצורך בניהול הליך משפטי ארוך ויקר. לבטח בנסיבות עניין שלום חנוך.

נשמח לסייע בשאלות והבהרות נוספות, עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי, עו"ד מיכל זנקו, עו"ד (כלכלן) אדי רשקובן ועו"ד (חשבונאות) שי ארז.

הנכם מוזמנים לקרוא מאמרים ועדכונים נוספים באתר המשרד www.ampeli-tax.co.il.

אין באמור ברשימה זו כדי להוות חוות דעת ו/או ייעוץ משפטי בסוגיות הנידונות ובכל אופן מומלץ להתייעץ עם מומחה מס לפני נקיטת צעדים משפטיים ו/או אחרים המסתמכים על רשימה זו.

ניתן היה לנכות את מע"מ התשומות בגינו, תהיה פטורה ממע"מ עסקאות.

בית המשפט קבע, אם כן, כי המערער יחויב במע"מ רק בגין רכישת הבית, כלומר בגין הסך של 680,000 ₪, ולא בגין המכירה בסך 2 מיליון ₪. בסיכום פסק הדין, קבע בית המשפט כי תוצאה זו עולה בקנה אחד עם עקרונות הצדק, שהרי כאמור, הבית שימש כצימר תקופה קצרה והניב הכנסות בסכום נמוך, ואין זה צודק להטיל מע"מ על מלוא סכום המכירה, בשל פעילות שהניבה הכנסות זעומות: **"לדעתי תוצאה זו היא מידתית וצודקת מסיבה נוספת. כמפורט לעיל, אפשרות חיוב עסקת המכירה במס ערך מוסף, בנסיבות הנדונות, נובעת מהיות הבית "צידוד". אולם הוא היה "צידוד" רק בחלקו, במקצתו, במובן זה שהוא גם שימש או נועד לשמש את המשפחה במישור הפרטי כמקום לינה בצפת. שנינו כי אין בחוק מע"מ הסדר ייחודי ל"צידוד במקצת" וגם מכירתו של צידוד המשמש בשימוש מעורב חייבת במס במלואה. תוצאה כזאת במקרה דנן, דהיינו **חיוב מלוא מחיר המכירה (2,000,000 ש"ח) במס עסקאות בשל עיסוק במיזם הצימר שהכניס ככלות הכל כ- 30,000 ש"ח פדיון לכיס המשפחה, היא תוצאה צורמת שקשה להצדיק מבחינה כלכלית מהותית. לעומת זאת החיוב במס המתחייב מניתוח הנסיבות שנערך לעיל – לפיו עסקת הרכישה, בהיקף של 680,000 ₪, חייבת במס ללא זכות קיזוז מס תשומות – עומד לטעמי****