

עמ' 1

מועד תחילת חישוב הקנס על פיגור בתשלום מס שבח ומס רכישה

מאת

עוזי שוחט, עו"ד (רו"ח)
משה שקל, עו"ד

מבוא

חוק מס שבח מקרקעין, התשכ"ג-1963 (להלן - "החוק") קובע שני סוגי קנסות עיקריים: קנס על אי הגשת הצהרה או הודעה במועד (סעיף 94 לחוק), וקנס על פיגור בתשלום (סעיף 94ב לחוק).

הסוגייה שתידון להלן הינה, מהו המועד שממנו יש לחשב את הקנס על פיגור בתשלום, וזאת ביחס לסכומי מס שבח או מס רכישה השנויים במחלוקת בין מנהל מס שבח לבין החייב, שהתנהלו לגביהם הליכי השגה או ערר או ערעור ושנפסקו לטובת מנהל מס שבח.

הוראות החוק

סעיף 94ב לחוק קובע כדלקמן:

"(א) סכום שחייבים לשלמו על פי חוק זה ולא שולם במועדו, יווסף עליו קנס של 0.4% לכל שבוע של פיגור ובלבד שלא יוטל קנס לפי סעיף זה על אי תשלום מס בשל תקופה שחייבים לגביה קנס על פי סעיף 94א.

(ב) לענין קנס לפי סעיף זה בשל פיגור בתשלום המס יראו את תחילת תקופת הפיגור בתום 14 ימים מיום שבו נמסרה השומה לחייב ולגבי מי שעשה שומה עצמית - מיום שבו היתה שומתו לסופית".

השאלה המשפטית

מהו מועד תחילת הפיגור לענין תשלום הקנס על פי סעיף 94ב לחוק (להלן - "קנס על פיגור בתשלום"), בשעה שהחייב השיג או ערער על השומה שהוצאה לו. האם המועד נקבע, כאמור, בסעיף 94ב(ב) לחוק, דהיינו בתום 14 יום מיום שהשומה נמסרה לחייב, או מיום שהשומה העצמית שלו הפכה לסופית, או שמא, במועד אחר.

עמ' 2

חוזרי מס שבח

בקובץ הפרשנות לחוק מס שבח מקרקעין, בעמוד 572 נקבע כדלקמן:

"אין להטיל קנס זה לפני שהוצאה שומה זמנית או סופית כאשר נמסרה הצהרה רגילה או כל עוד לא הוצאה שומה סופית אם הוגשה הצהרה שהיא שומה עצמית".

מכאן עולה, כי אליבא דרשויות המס, אפילו הוגשו השגה, ערר או ערעור, הרי במידה שהוצאה שומה זמנית או סופית (כאשר נמסרה הצהרה רגילה) ובמידה שהוצאה שומה סופית (כאשר נמסרה שומה עצמית) - אין הגשת ההשגה או הערר משהים את מועד תחילת חישוב הקנס.

המס שחייבים בתשלומי

סעיף 94ב לחוק פותח במילים "סכום שחייבים לשלמו על פי חוק זה ולא שולם במועדו, יווסף עליו..."

דהיינו, התנאי הראשון לתשלום הקנס על פיגור בתשלום הינו, שאותו הסכום שעליו מצטבר הקנס צריך שיהיה "סכום שחייבים לשלמו על פי חוק זה".

עולה השאלה, מהו אותו הסכום שחייבים לשלמו על פי החוק, במידה שמוגשים השגה, ערר או ערעור.

לענין זה קובע סעיף 91 לחוק כדלקמן:

"(א) יתרת מס על פי שומה תשלום תוך ארבע-עשר ימים מיום שנמסרה השומה הסופית לחייב, או אם לא נעשתה שומה סופית אך נעשתה שומה זמנית ישולם המס תוך ארבעה עשר ימים מיום שנמסרה השומה הזמנית, ואם השיג החייב בתשלום המס על השומה, ישלם את המס שאינו שנוי במחלוקת ויתן ערבות בנקאית או ערבות אחרת שיקבע המנהל, להבטחת תשלום המס, הפרשי ההצמדה והריבית והקנס שהוא עשוי להתחייב בהם; תקפה של הערבות עד למתן פסק דין סופי; המנהל יקבע כללים לחישוב סכום הפרשי ההצמדה והריבית המשוערים.

(ב) שולם מס לפי סעיף 90א או סעיף קטן (א) ונקבע לאחר מכך שהמכירה חייבת בסכום מס גבוה יותר מהסכום ששולם, ישולם המס תוך שלושים יום מיום שנמסרה לחייב המס השומה הסופית, השומה המתוקנת כאמור בסעיף 84 או השומה החדשה, ואם היו השגה, ערר או ערעור - תוך שלושים יום מיום שניתנו ההחלטה בהשגה או פסק דין סופי בערר או בערעור". (ההדגשות שלנו).

עמ' 3

מהוראות סעיף 91 לחוק עולה כדלקמן:

1. ככלל, יתרת המס תשלום תוך 14 יום מיום שנמסרה לחייב שומה זמנית או סופית.

2. במידה שהחייב השיג על השומה - ישולם המס שאינו שנוי במחלוקת תוך פרק הזמן הנקוב בסעיף 1 לעיל, ואילו ביחס למס השנוי במחלוקת יפקיד החייב ערבות בנקאית או אחרת בידי מנהל מס שבח להבטחת תשלום המס השנוי במחלוקת, הפרשי ההצמדה, הריבית והקנס שהחייב עשוי להתחייב בהם. תקפה של הערבות הינו עד למועד תשלום המס השנוי במחלוקת.

3. המס השנוי במחלוקת ישולם תוך 30 יום מיום שניתנו החלטה בהשגה או פסק דין סופי בערר או בערעור.

מכל האמור לעיל עולה המסקנה, כי במידה שהוגשו השגה, ערר או ערעור, הרי המס השנוי במחלוקת אינו בגדר סכום שחובה לשלמו למנהל מס שבח, ולכל היותר יש להעמיד ערבות בנקאית או אחרת לתשלומיו.

פסק דין "לימג נכסים"

המסקנה שלעיל עולה גם מפסק הדין שניתן לאחרונה בעמ"ש 78/91 לימג נכסים נ' מנהל מס שבח, "מיסים" ח/4 ה-320 (להלן - "עניין לימג נכסים"), שם הוגש ערר לביטול הערות שנרשמו לפי פקודת המיסים (גביה) על נכסים של העוררת בגין סכום מס שנוי במחלוקת, שלגביו הוגש ערר לוועדת הערר לפי החוק.

בפסק הדין שניתן מפי כב' השופט בר נפסק, כי סכום המס השנוי במחלוקת אינו עומד לתשלום ועל כן התקבל הערר לאמר:

"אני מקבל טיעונו של ב"כ העוררת, כי אותו המס השנוי במחלוקת, אינו מס העומד לפרעון עד אשר תחליט על כך ועדת הערר בערעור זה. מכאן, שזה מס שעדין אינו עומד לפרעון, ולכן לא חלים עליו הוראות פקודת המיסים (גביה). העוררת איננה "סרבן" כמוגדר בסעיף 2 לפקודת המיסים (גביה). ראה גם סעיפים 3 ו-4 בפקודה זו.

נוסף לכך, סעיף 91(א) לחוק מס שבח מקרקעין במפורש קובע, כי לגבי אותו קטע המס השנוי במחלוקת יתן העורר "ערבות בנקאית, או ערבות אחרת שיקבע המנהל ... תקפה של הערבות עד למתן פסק דין סופי".

גם מסעיף 91(א) דלעיל ניתן ללמוד שהמס השנוי במחלוקת לא עומד לפרעון, עד אשר ינתן פסק דין סופי לגביו".

גם חבר הוועדה הנכבד, ד"ר גדעון קלוגמן, פסק, כי יש לקבל את הערר בנקודה זו לאמר:

"סעיף 91(א) הוא הסעיף המטפל באופן ספציפי בנושא סכום המס השנוי במחלוקת וקובע כי הדרך להבטחת תשלום מס זה הינה מתן "ערבות בנקאית או ערבות אחרת שיקבע המנהל". במקרה שלפנינו בחר המנהל לנקוט בהליכי גביה כדי להבטיח את תשלום המס השנוי במחלוקת". (ההדגשה שלנו).

עמ' 4

ובהמשך הדברים:

"משהגעתי למסקנה זו ומשהשתתי אותה על הוראות סעיף 91(א) לחוק ברור גם שהמשיב חרג במקרה דנן ממסגרת שיקול הדעת שהוקנה לו בחוק ביחס למס השנוי במחלוקת ולכן יש לבטל את החלטתו".

בשולי הדברים ברצוני להעיר כי ב"כ המשיב טען בסיכומיו בענין ראובן כי:

"אין בחוק או בפקודת המיסים (גביה) הוראה המאפשרת למנהל לאכוף מתן הערובה על מס השנוי במחלוקת וכי סקרנו ובחנו ולא מצאנו כל סנקציה אזרחית בידי המנהל כדי לאכוף מתן הערבות לא בחוק עצמו ולא בפקודת המיסים (גביה)".

והנה במקרה דנן מבקש המשיב לא רק לאכוף את מתן הערובה אלא לגבות בפועל את המס השנוי במחלוקת באמצעות פקודת המיסים (גביה)".

נדמה, שבעקבות פסק הדין בענין **לימג נכסים**, לא יכול להיות ספק בדבר, כי במידה שהוגשו השגה, ערר או ערעור, הרי סכום המס השנוי במחלוקת אינו עומד לפרעון ואינו סכום שחייבים לשלמו למנהל מס שבח ועל כן לא ניתן להפעיל לגביו את פקודת המיסים (גביה).

ראוי להדגיש את שנפסק על ידי חבר הוועדה ד"ר קלוגמן, כי סעיף 91(א) לחוק הינו סעיף ספציפי לענין סכום המס השנוי במחלוקת.

נפקות פסק דין לימג נכסים

כ

הנפקות שיש להלכה שנפסקה בפסק דין **לימג נכסים** לענין השאלה שפתחנו בה הינה ברורה, וממנה עולה, כי הואיל ובהליך השגה, ערר או ערעור אין חובה לשלם למנהל מס שבח את סכום המס השנוי במחלוקת, הרי טרם הגיעה תחילת תקופת הפיגור בתשלום המס השנוי במחלוקת.

תחילת מועד הפיגור בתשלום המס השנוי במחלוקת תהיה רק מיום שבו קמה החובה לשלמו למנהל מס שבח, ומועד זה נקבע לפי הוראות סעיף 91 לחוק המהווה הסדר ספציפי לענין זה, דהיינו בתוך שלושים יום מיום שניתנו ההחלטה בהשגה או פסק דין סופי בערר או בערעור.

ערבות בנקאית או אחרת

יודגש, כי המסקנה העולה לעיל מפסק הדין בענין **לימג נכסים** תואמת את שורת ההגיון לפיה, משנקבע בחוק מנגנון המבטיח למנהל מס שבח את גביית המס השנוי במחלוקת בהשגה, בערר או בערעור, בדרך של הפקדת ערבות בנקאית או אחרת, הרי אין כל הגיון להטיל קנס על פיגור בתשלום, שהרי מנהל מס שבח הבטיח לעצמו בדרך נאותה את גביית המס ואין כל סיכון שהחייב לא ישלם את המס, כפי שייקבע בהחלטה או פסק דין סופיים.

עמ' 5

הקנס על פיגור בתשלום כנושא אופי עונשי

הואיל ועסקינן בקנס על פיגור בתשלום, הרי אין כל ספק, שהוא נושא אופי עונשי בהיותו מתווסף להפרשי ההצמדה והריבית. כך, לדוגמא, הקנס על פיגור בתשלום מס הרכישה אינו מותר בניכוי בשמות מס השבח שעה שיימכרו המקרקעין.

עולה השאלה, מדוע יש צורך להעניש את החייב ולהטיל עליו קנס על פיגור בתשלום בגין סכום המס השנוי במחלוקת בתום לב בינו לבין מנהל מס שבח.

לגבי דידנו, אין כל ספק בכך, שהטלת קנס על פיגור בתשלום המס השנוי במחלוקת הינה פסולה מעיקרה, הואיל והיא איננה עומדת בקנה אחד עם כללי מינהל תקינים, לפיהם זכותו של החייב

במס לחלוק בצורה עניינית על קביעת רשויות המס, מבלי שיהיה עליו לשאת בתשלום קנסות בעלי אופי עונשי, מה גם שהוא הבטיח על ידי ערבות בנקאית או אחרת את תשלום המס השנוי במחלוקת.

אין ספק גם, שהטלת קנס, כאמור, תגרום לעוול דיוני של ממש לחייבי המס, אשר בודעם, כי יהיה עליהם לשאת בקנס על פיגור בתשלום המס השנוי במחלוקת, יהססו מלהגיש השגות, עררים או ערעורים, ומכל מקום, ייווצר תמריץ כלכלי ויתרון דיוני למנהל מס שבח בכל השגה, ערר או ערעור שיוגשו.

גם העובדה, שהחוק לא קבע מועד מוגבל למנהל מס שבח במתן החלטה בהשגה, מוכיחה בעליל, כי הקנס על פיגור בתשלום אינו חל על סכומי מס שנויים במחלוקת, שהוגשה לגביהם השגה, כל עוד לא ניתנה החלטה בהשגה.

מגילת זכויות הנישום

כ גם ממגילת זכויות הנישום, שפורסמה בהוראת ביצוע 51/91 של נציבות מס הכנסה, עולה, כי אחת מזכויות היסוד (המועטות) של הנישום הינה אי תשלום המס השנוי במחלוקת מבלי להתחייב במועד מאוחר יותר בקנסות, אלא אך ורק בהפרשי הצמדה וריבית.

וכך נאמר במגילת זכויות הנישום תחת הכותרת "הזכות לעיכוב תשלום מס השנוי במחלוקת":

"אינך חייב לשלם את המס השנוי במחלוקת, העולה על המס המגיע על פי הצהרתך, שנוצר בעקבות שומה לפי מיטב השפיטה או בעקבות הצו שהוצא לך. עם זאת עליך לדעת כי אם יקבע שהינך חייב בתשלום מס זה, תהיה חייב בתשלום הריבית והפרשי ההצמדה שיצברו עליו".

אמנם, מגילת זכויות הנישום מתייחסת לפקודת מס הכנסה, אך לדעתנו, עקרונות היסוד המנויים בה מתייחסים, בשינויים המחוייבים, גם לחוק מס שבח ולחוקי מס אחרים. לדעתנו, ההבדלים שבין הוראות פקודת מס הכנסה והוראות חוק מס שבח אין בהם כדי לשנות את העקרון המונח בבסיסה של ההוראה הנ"ל, שבמגילת זכויות היסוד, לפיה אין כל חובה שבדין לשלם סכום מס שנוי במחלוקת, ועל סכום כאמור, במידה שייקבע לחובת הנישום, לא נצברים אלא הפרשי הצמדה וריבית (ללא קנסות).

עמ' 6

ערבות על הקנס

כ עולה השאלה, מדוע נדרש המשיג בסעיף 91(א) לחוק להפקיד ערבות בנקאית או אחרת, בין היתר להבטחת תשלום הקנס שהוא עשוי להתחייב בו, אם הקנס על פיגור בתשלום, לגירסתנו, כלל אינו חל בתקופת ההשגה, הערר או הערעור.

התשובה לכך הינה, שהמשיג עשוי להידרש לשלם קנסות מסיבות אחרות בתכלית, ולא בשל אי תשלום הסכום השנוי במחלוקת; לדוגמא: בגין אי הגשת הצהרה במועד או בגין אי תשלום במועד של המס שאינו שנוי במחלוקת.

סיכום

נראה מכל האמור לעיל, כי משעה שהוגשו השגה, ערר או ערעור, הרי סכום המס השנוי במחלוקת אינו סכום שחייבים לשלמו למנהל מס שבח לפי החוק, ומכאן שטרם התחילה תקופת הפיגור בתשלום לצורך חישוב הקנס על פיגור בתשלום המס.

במידה שהוגשו השגה, ערר או ערעור, יש לראות את מועד תחילת הפיגור בתשלום המס השנוי במחלוקת רק בתום שלושים יום מיום שניתנו החלטה או פסק דין סופי בערר או בערעור.