

15 באוגוסט 2001

א.ג.נ.,

אנו מתכבדים להגיש בזאת ידיעון מס' 195/2001 ובו מידע תמציתי על שינויים שחלו לאחרונה בחקיקה פיסקאלית, על פסקי דין בנושאי מיסוי ועל חידושים בחשבונאות.

נשמח לעמוד לרשותכם במתן הבהרות והסברים נוספים בנדון.

בכבוד רב,
סומך חייקין

ידיעון זה נועד למסירת מידע בלבד ואין לראות בתכנו מתן ייעוץ או מתן חוות דעת.

ידיעון 195/2001 - תוכן עניינים

עמוד

- | | | |
|----|--|----|
| 1 | בקצרה | .1 |
| 3 | תקנים אמריקאיים חדשים | .2 |
| 5 | סיכול תכנוני מס המבוססים על אמנות
למניעת כפל מס
חוזר מס הכנסה מספר 3/2001 | .3 |
| 16 | עסקת קומבינציה - אי הכרה בהפסד ממתן שרותי
שרותי בניה, בגין החלק שנבנה כנכס קבוע
עמ"ה 1066/98 דירום (1971) בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים | .4 |
| 19 | נוהל מכירות נדל"ן בגין חובות מס
הוראת ביצוע מס' 10/2001 | .5 |

1. בקצרה

• תקנים אמריקאיים חדשים (סעיף 2 בידיעון)

בחודש יולי 2001 פרסם המוסד לתקינה חשבונאית בארה"ב (FASB) את FAS 141 העוסק בצירופי עסקים ואת FAS 142 העוסק במוניטין ונכסים בלתי מוחשיים אחרים. התקנים החדשים הללו מחליפים את APB 16 ואת APB 17 ומשנים את פני החשבונאות האמריקאית בכל הנוגע לשילובי עסקים, מוניטין ונכסים בלתי מוחשיים.

FAS 141 קובע כי צירופי עסקים יוכלו להיות מטופלים רק לפי שיטת הרכישה, בעוד ששיטת איחוד העניין (Pooling) תבוטל. עוד נקבע שם כי נכס בלתי מוחשי יוצג בנפרד מהמוניטין במידה והוא עונה על אחד מהתנאים הבאים:

א. הוא נובע מזכות חוזית או זכות משפטית אחרת או
ב. הוא ניתן להפרדה.

FAS 142 קובע כי מוניטין שלילי שנותר לאחר ייחוסו לנכסים ולהתחייבויות הנרכשים יוצג כרווח בלתי רגיל. כמו-כן, נקבע כי מוניטין לא יופחת באופן תקופתי, אך ייבחן הצורך בביצוע הפרשה לירידת ערך בגינו על בסיס שנתי, או באופן תכוף יותר אם מתרחשים אירועים המצביעים על כך שערכו של המוניטין עלול לרדת. הבחינה האם יש צורך בביצוע הפרשה לירידת ערך המוניטין תתבצע ברמת היחידה המדווחת (Reporting Unit Level) ובהתאם לכללים מפורטים שנקבעו בתקן. היחידה המדווחת תהיה מגזר פעילות כהגדרתו ב-FAS 131, (העוסק בדיווח החשבונאי על מגזרים), או רמה אחת מתחת. ירידת הערך של המוניטין, אם נדרשת, תוצג בשורה נפרדת בדוח רווח והפסד לפני רווח מפעולות נמשכות (אלא אם היא קשורה בהפסקת פעילות).

• סיכול תכנוני מס המבוססים על אמנות למניעת כפל מס חוזר מס הכנסה מספר 3/2001 (סעיף 3 בידיעון)

בחוזר זה מוצגים מספר תכנוני מס בתחום המיסוי הבינלאומי המבוססים על ניצול הוראות הנכללות באמנות מס. מטרת החוזר היא להציג דרכים אפשריות בהן ניתן לתקוף ולסכל תכנוני מס בלתי ראויים בדרך של בחינת מבחן התושבות, סעיפי הגבלת הטבות ואיתור "בעל הזכות שביושר" כפי שנקבע בחלק מהאמנות וכיוצא באלה.

• עסקת קומבינציה - אי הכרה בהפסד ממתן שירותי בנייה, בגין החלק שנבנה כנכס קבוע (סעיף 4 בידיעון)

פסק הדין דן בהשלכות מס העולות מהסכם קומבינציה להקמת בניין משרדים ומסחר. במסגרת העסקה רכשה המעוררת כ-65% מהבעלות על הקרקע בתמורה למתן שירותי בניה על יתרת 35% מהקרקע, שנותרה בידי בעליה. הבניה העצמית של החברה נועדה בחלקה למכירה כמלאי עסקי (על כ-70% מהקרקע שרכשה), והיתרה (כ-30%) נועדה לשמש בידיה כרכוש קבוע לצרכי השכרה.

בעת ביצוע העסקה קבעו שלטונות מס שבח כי שווי הקרקע המתקבלת (65%) הינו כ-9.5 מיליון ש"ח, ואולם בסופו של דבר הסתכמו שירותי הבניה בסך של כ-15 מיליון ש"ח, כך שנוצר הפסד משירותי בניה. פקיד השומה סירב להכיר בחלק מההפסד, המתייחס לחלק שנבנה כנכס קבוע (30% מה-65%).

בית המשפט דחה את ערעור החברה וקבע כי קבלת עמדתה תפגע בעיקרון היסוד המונח בבסיסו של הטיפול בעסקת קומבינציה והוא המשוואה המאוזנת שבה שוויו הכלכלי של הנכס הנרכש זהה בהכרח לשווי עלויות הבניה המהוות תמורה לרכישתו. בנוגע לתביעת ההפסד/העלות בעתיד, הבטיח פקיד השומה כי בעת מכירת הנכס הקבוע בעתיד, תחושב עלות הנכס על פי עלות הבניה בפועל ולא על פי העלות שהוצהרה למס שבח, וזאת על אף שהדיווח יהיה לשלטונות מס שבח, ולא לשלטונות מס הכנסה.

• נוהל מכירות נדל"ן בגין חובות מס הוראת ביצוע מס 10/2001 (סעיף 5 בידיעון)

במטרה להגביר את הגביה מונה על ידי הנציב צוות מיוחד שהמליץ על הגברת הפעולות למכירת נדל"ן, שהוא אחד מאמצעי האכיפה לגביית חובות מס. בפועל, מכירת נכסי הנדל"ן מבוצעת ע"י עו"ד חיצוניים, הפועלים ע"פ יפוי כח מאת היועץ המשפטי לממשלה.

בהוראת ביצוע זו נקבעו הנחיות בדבר הפעולות המתחייבות, הן במשרדי המס והן ע"י עורכי הדין שמונו לכך.

בחוזר מתואר הבסיס המשפטי למכירת מקרקעין כאמצעי לגביית חובות מס, שיעור חובות המס שיטופל בשיטה זו, נכסי הנדל"ן שיוצעו למכירה, קביעת מכסת תיקים לרבעון, דיווח על התקדמות המהלך, פעולות שיבוצעו ומסמכים שיכללו בתיק מיועד לביצוע מכירת נכס נדל"ן, ותהליך המכירה של הנדל"ן.

2. תקנים אמריקאיים חדשים

חידושים בטיפול החשבונאי האמריקאי בשילובי עסקים, נכסים בלתי מוחשיים ומוניטין

בחדש יולי השנה פרסם המוסד לתקינה חשבונאית בארה"ב (FASB) את 141 FAS, העוסק בשילובי עסקים ומחליף את 16 APB, ואת 142 FAS, העוסק במוניטין ונכסים בלתי מוחשיים אחרים ומחליף את 17 APB. שני התקנים החדשים כוללים שינויים משמעותיים בהשוואה לכללים הקיימים כיום בתקינה האמריקאית לגבי הנושאים האמורים. להלן תמצית השינויים שחלו :-

141 FAS קובע כי שילובי עסקים יוכלו להיות מטופלים רק לפי שיטת הרכישה, **קרי שיטת איחוד העניין (pooling) תבוטל.**

עוד נקבע ב- 141 FAS כי נכס בלתי מוחשי שנרכש במסגרת שילוב עסקים יוצג בנפרד מהמוניטין במידה ו-

(1) הוא נובע מכוח זכות חוזית או כל זכות משפטית אחרת (ללא תלות בשאלה האם זכויות אלו ניתנות להעברה);
או

(2) ניתן להפריד את הנכס הבלתי מוחשי או לחלקו ולמוכרו, להעבירו, להשכירו או להחליפו, ללא תלות בשאלות האם החברה מתכוונת לעשות זאת או האם קיים שוק לנכס הבלתי מוחשי. נכס בלתי מוחשי ייחשב כנפרד גם אם הוא לא יכול באופן עצמאי להימכר, להיות מועבר, להיות מושכר או להיות מוחלף, כל עוד הוא יכול להימכר, להיות מועבר, להיות מושכר, או להיות מוחלף ביחד עם חוזה, נכס או התחייבות קשורים.

141 FAS מוסיף כי מוניטין שלילי שנתר לאחר ייחוסו לנכסים ולהתחייבויות הנרכשים יוצג כרווח בלתי רגיל.

142 FAS קובע כי **מוניטין לא יופחת באופן שיטתי, אך ייבחן הצורך בביצוע הפרשה לירידת ערך בגינו על בסיס שנתי או באופן תכוף יותר אם מתרחשים אירועים המצביעים על כך שערכו של המוניטין עשוי לרדת.**

הבחינה האם יש צורך בביצוע הפרשה לירידת ערך המוניטין תבצע ברמת היחידה המדווחת (reporting unit level), ובהתאם לכללים מפורטים שנקבעו בתקן. היחידה המדווחת תהיה מגזר פעילות (כהגדרתו ב- 131 FAS), העוסק בדיווח החשבונאי על מגזרים) או רמה אחת מתחת. ירידת הערך של המוניטין, אם נדרשת, תוצג בשורה נפרדת בדוח רווח והפסד לפני רווח או הפסד מפעולות נמשכות (אלא אם היא קשורה בהפסקת פעילות).

נכסים בלתי מוחשיים, בעלי תקופת חיים כלכלית סופית, שנרכשו במסגרת שילוב העסקים יופחתו באופן שיטתי בהתאם לתקופת החיים הכלכלית שלהם (לא קיימת הגבלה על תקופת ההפחתה, כפי שהייתה ב- 17 APB, של עד 40 שנה). כן ייבחן הצורך בהפרשה לירידת ערך בגין הנכס הבלתי מוחשי, בהתאם להוראות 121 FAS.

נכסים בלתי מוחשיים בעלי תקופת חיים בלתי מוגדרת (indefinite) לא יופחתו עד שהחברה תקבע שתקופת החיים שלהם מוגדרת. יודגש כי תקופה בלתי מוגדרת אינה תקופה בלתי סופית (infinite), ותקופת החיים של הנכס הבלתי המוחשי לא תיחשב כבלתי מוגדרת, כיוון שתקופת החיים הסופית המדויקת אינה ידועה.

זה המקום לציין שאף אחד מהתקנים שהוזכרו לעיל לא עוסק בטיפול החשבונאי בפרויקטים של מחקר ופיתוח בתהליך הקיימים בחברה הנרכשת (או מתמוזגת) במסגרת שילוב עסקים המטופל בשיטת הרכישה. כלומר, הטיפול הנוכחי לפיו העלויות הקשורות לפרויקטים אלה נזקפות לרווח והפסד במועד הרכישה נותר על כנו. ה- FASB מתכנן לדון בסוגיה זו במסגרת פרויקט מקיף על מחקר ופיתוח.

הוראות המעבר שנקבעו בשני התקנים הינן מפורטות ביותר. המרכזיות שבהן הן: השימוש בשיטת איחוד העניין יהיה אסור לגבי שילובי עסקים שיהיו ניזומים (

(initiated) לאחר ה- 30 ביוני 2001. שילובי עסקים מוקדמים יותר שטופלו לפי שיטת איחוד העניין לא יהיו כפופים לתקן החדש. FAS 142 יהיה בתוקף לשנים פיסקליות שמתחילות לאחר ה- 15 בדצמבר 2001. עם זאת, ניתן ליישמו מוקדם יותר עבור שנים פיסקליות שמתחילות לאחר ה- 15 במרץ 2001. בכל מקרה, התקן חייב להיות מאומץ בתחילת השנה הפיסקלית. חשוב להזכיר כי חברה תטפל במוניטין ונכסים בלתי מוחשיים שנרכשו בעסקה שהושלמה לאחר ה- 30 ביוני 2001 בהתאם לכללים שנקבעו ב- FAS 142, אולם מוניטין שמקורו בעסקאות עבר ימשיך להיות מופחת עד לאימוץ התקן.

3. סיכול תכנוני מס המבוססים על אמנות למניעת כפל מס

(חוזר מס הכנסה מספר 3/2001 - היחידה למסוי בינ"ל/משפטית מ- 22.5.2001)

1. כללי

בעידן הסחר הבינלאומי, עידן של ניידות אנשים, סחורות, הון ושירותים, מתעורר צורך למנוע מסוי יתר של הכנסות הניתנות למסוי על פי דיני המס של יותר ממדינה אחת.

אמנות למניעת כפל מס הן הסכמים בין מדינות בהם נקבעים כללים למסוי הכנסות שיש להן זיקה ליותר ממדינה אחת (להלן - "אמנות מס"). מטרת אמנות המס היא בראש ובראשונה למנוע חיוב כפול במס ולמנוע התחמקות מחיוב במס. לשם כך קובעות אמנות המס כללים והסדרים לחלוקת הזכות להטיל מסים על הכנסות מסוגים שונים בין המדינות המתקשרות.

הבסיס לתחולת אמנות מס וקבלת הטבות לפיהן הוא תושבות הצדדים באחת מן המדינות שהן צד לאמנה (להלן - "מדינה מתקשרת"). סוג ההטבה או ההקלה נקבע בהתאם לסוג ההכנסה או התשלום.

עד היום חתמה מדינת ישראל על אמנות מס עם 35 מדינות שונות. לאחר חתימתן עוברות אמנות המס הליך אשרור בכל אחת מן המדינות המתקשרות, על פי דיניה. בישראל נקלטות האמנות בדין הפנימי בצו של שר האוצר הניתן מכוח סעיף 196 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א - 1961 (להלן - "הפקודה").

במרוצת השנים ועם התגברות החשיפה לשוק העולמי נוצרו תכנוני מס בינלאומיים, בין היתר, תוך שימוש בהוראות הקובעות באמנות מס. הצבת הגבול בין תכנון מס שהוא לגיטימי לבין תכנון המהווה ניצול פסול של אמנות היא משימה סבוכה ומורכבת. גישת רשויות המס הנה כי שימוש באמנות מס לצורך קבלת הקלות או הטבות במס בדרך שעורכי האמנה לא התכוונו לה מהווה ניצול פסול של אמנות ("treaty abuse"). ביצוע פעולה או פעילות מסוימות ללא הגיון כלכלי מהותי במטרה לזכות בהטבות הנובעות מאמנות מס ייחשב אף הוא לניצול פסול של אמנות מס.

2. מטרת החוזר

בחוזר זה מוצגים מספר תכנוני מס בתחום המסוי הבינלאומי המבוססים על ניצול הוראות הנכללות באמנות מס. מטרת החוזר הנה להציג דרכים אפשריות בהן ניתן לתקוף ולסכל תכנוני מס בלתי ראויים. בכל מקרה בו מתעורר חשד לניצול הוראות באמנות מס לצורך הקטנת חבות המס או התחמקות משלומו, יש לפנות ליחידה למסוי בינלאומי, למחלקה המקצועית או למחלקה המשפטית, לפי העניין, לבחינת אופן הטיפול בעניין.

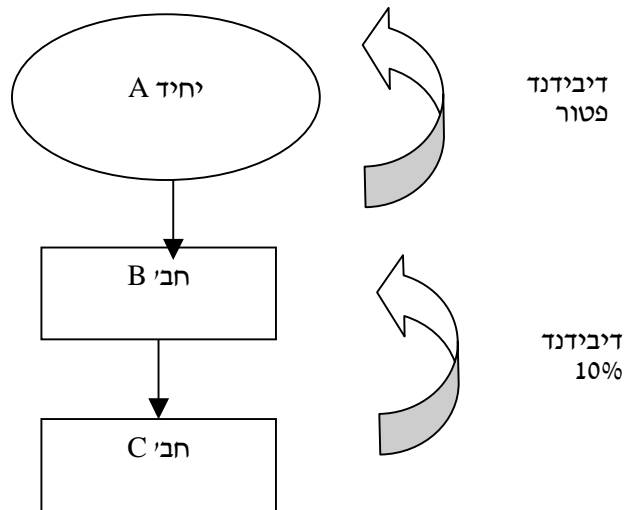
3. תכנוני מס המבוססים על אמנות מס

רבים מתכנוני המס במישור הבינלאומי מבוססים על רשת אמנות המס בה קשורות מדינות, לעיתים תוך היזקקות להוראה מקלה בדין המס הפנימי במדינה. במסגרת זו ינקוט תושב של מדינה מסוימת באמצעים ובפעולות על מנת להקנות לעצמו או לפעילותו זיקה למדינה אחרת במטרה לזכות בהטבות או בהקלות על פי דיניה, ובין היתר, על בסיס אמנות מס שאותה מדינה אחרת צד להן.

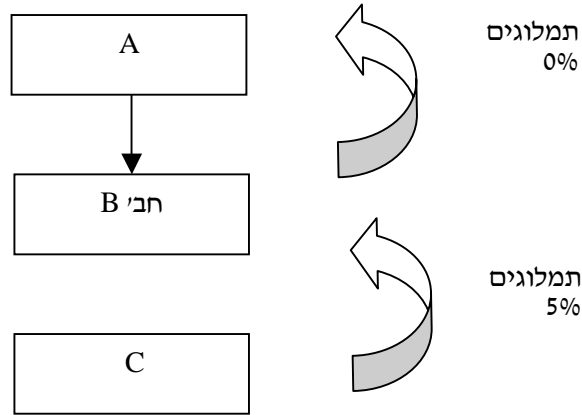
באמצעות פעולה זו, המוכרת בשם "ברירת אמנות" או "קניית אמנות" (TREATY SHOPPING), מבקש האדם לזכות בהקלה או בהטבה שלא היה זכאי לקבלה בעצמו.

דוגמאות:

3.1 יחיד תושב מדינה A מעוניין להשקיע במניות של חברה תושבת מדינה C (ישראל). בין מדינה A ומדינה C לא נחתמה אמנת מס ועל כן, בהתאם לדיניה, בעת חלוקת דיבידנד ינוכה על ידה מס במקור בשיעור של 25%. בין מדינה B לבין מדינה C קיימת אמנה הקובעת, בין היתר, כי מדיבידנד המחולק מרווחי חברה תושבת אחת המדינות לחברה תושבת המדינה האחרת ינוכה מס במקור בשיעור של 10%. אמנת המס שבין מדינה A למדינה B מעניקה, בין היתר, פטור מניכוי מס במקור בעת העברת דיבידנד מתושב מדינה מתקשרת לתושב המדינה השניה. לאור נתונים אלו, יקים תושב מדינה A חברה בשליטתו במדינה B והיא תחזיק במניות החברה תושבת מדינה C בעת חלוקת דיבידנד לחברה במדינה B ינוכה במקור מס בשיעור של 10% בלבד, והעברת הדיבידנד לתושב מדינה A (במישרין או לחברה בשליטתו) תהא פטורה מניכוי מס במקור.

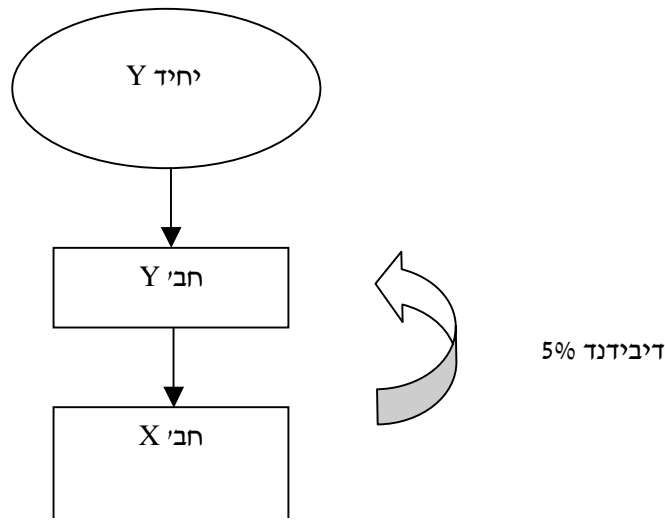


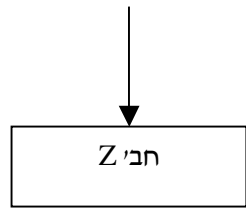
3.2 תושב מדינה A מעוניין להעניק לתושב מדינה C (ישראל) זכות לשימוש בפטנט תמורת קבלת תמלוגים. על פי אמנת המס שבין מדינה A למדינה C בהעברת תמלוגים מתושב מדינה מתקשרת לתושב המדינה המתקשרת האחרת, ינוכה במקור מס בשיעור של 15%. על פי הוראות אמנת המס שבין מדינה A למדינה B, בעת העברת תמלוגים כאמור לא ינוכה מס במקור. על פי אמנת המס שבין מדינה B למדינה C, בעת העברת תמלוגים כאמור ינוכה מס במקור בשיעור של 5%. לפיכך, יעניק תושב מדינה A זכות שימוש בפטנט לחברה תושבת מדינה B, אשר בשליטתו, בתמורה לתמלוגים, והיא תעניק זכות שימוש לחברה תושבת מדינה C. בעת העברת התמלוגים מהחברה תושבת מדינה C לחברה תושבת מדינה B ואחר-כך העברה לתושב מדינה A, ינוכה במקור מס כולל בשיעור של 5% בלבד. חברה תושבת B לא תחויב במס על הכנסה זו שכן תותר לה הוצאה כנגדה.



3.3 בדין של מספר מדינות אירופיות כגון הולנד ובלגיה, קיימת הוראה בדבר "פטור השתתפות" (participation exemption), לפיה, בהתקיים תנאים שנקבעו, מוענק לחברה תושבת המדינה פטור ממס בגין דיבידנדים שקבלה מחברות בנות או מוחזקות (לרבות חברות זרות) וכן בגין רווחי הון שנוצרו לה ממכירת מניותיהן של חברות כאמור.

בין מדינה X למדינה Y (ישראל) קיימת אמנה למניעת כפל מס הקובעת, בין היתר, כי מדיבידנד המחולק מרווחי חברה תושבת אחת המדינות המתקשרות לחברה תושבת המדינה האחרת ינוכה מס במקור בשיעור של 5% בלבד. יחיד תושב מדינה Y מעוניין להשקיע בנדל"ן במדינה Z ששיעור מס ההכנסה הקבוע בה הוא 3%. מס זה נמוך מהמס המוטל על רווחי פעילות במדינה Y. היחיד יקים חברה במדינה Y, אשר תחזיק במניות חברה שתוקם במדינה X והיא אשר תחזיק בכל הון המניות של חברה שתוקם במדינה Z. החברה במדינה Z תהא בעלת הנדל"ן. על הרווח מעסקי הנדל"ן במדינה Z ישולם מס בשיעור של 3% רווחים אלו יחולקו כדיבידנד לחברה תושבת מדינה X. על פי הדין במדינה Z לא ינוכה מס במקור בעת העברת התשלום. בדין הפנימי של מדינה X קיימת הוראה בדבר "פטור השתתפות" ועל כן, בעת קבלת הדיבידנד יחול פטור ממס, ובעת העברת הדיבידנד לחברה תושבת מדינה Y ינוכה במקור מס בשיעור 5% בלבד על פי אמנת המס. עוד נקבע באמנת המס שבין X ל-Y, כי דיבידנדים המשולמים על ידי חברה תושבת מדינה X לחברה תושבת מדינה Y, המחזיקה בה מעל שיעור מסוים, יוצאו מכלל בסיס המס במדינה Y באותו שיעור שהיו דיבידנדים אלה מוצאים מכלל בסיס במדינה Y אם שתי החברות היו תושבת מדינה Y.





דיבידנד פטור מכוח
PARTICIPATION
EXEMPTION
מס על רווחים 3%

לתכנוני המס מסייעים גורמים נוספים, כגון התדמית הסולידי של חלק מהמדינות המתקשרות אשר אינן מזוהות בדרך כלל כמקלטי מס, מיקום גיאוגרפי נוח של מדינות מתקשרות, קיום מערכות תקשורת ובנקאות מודרניות, רמה גבוהה של שירותים מקצועיים, יציבות פוליטית, העדר שקיפות ביחס לזהות הנהגים האמיתיים בחשבונות פיננסיים ובגופים משפטיים שונים ומגבלות בדין על מסירת מידע.

4. דרכים לסיכול תכנוני מס המבוססים על אמנות למניעת כפל מס

ההתמודדות עם תכנוני מס על בסיס אמנות מס נעשית בדרכים שונות ובבסיסה השאיפה למנוע התחמקות מתשלום מס והפרת איזון המסוי שבין המדינות. להלן מספר דרכים להתמודדות עם תכנוני מס המבוססים על אמנות למניעת כפל מס, בין היתר כפי שהוצגו לעיל:

4.1 **בחינת התושבות - אמנות מס מעניקות הטבות בהתאם למדינת התושבות של אדם.** כאשר מועלית הטענה כי אדם הוא תושב מדינה מתקשרת לצורך החלת הוראות אמנות מס, יש לבחון את התושבות מבחינה עובדתית ומשפטית.

באמנות מס שמדינת ישראל צד להן נקבע כי "תושב מדינה מתקשרת" הינו אדם אשר לפי דיני אחת המדינות המתקשרות נתון בה למס מכח מושבו, מקום מגוריה, מקום ניהול עסקיו, מקום התאגדות או כל מבחן אחר כיוצא באלה. לענין זה, אין די בכך שאדם מפיך הכנסה בתחומי מדינה מתקשרת, לרבות באמצעות "מוסד קבע" כמשמעות המונח באמנת המס. אם נמצא שאדם הוא תושב של שתי המדינות המתקשרות, תוכרע התושבות על פי כללים שנקבעו באמנה.

לצורך אימות מדינת תושבותו הפיסקלית של האדם ניתן להיעזר גם בטופס 114A (חלק H).

בהקשר זה נציין כי על פי פקודת מס הכנסה ייחשב לתושב ישראל חבר בני אדם שהשליטה על עסקיו וניהולם מופעלים בישראל (גם אם מקום התאגדותו מחוץ לישראל).

4.2 **סעיפי הגבלת הטבות - ישנן אמנות מס הכוללות סעיפים הדנים בהגבלת הטבות "Limitation on Benefits" (LOB).**

באופן כללי, נועדו סעיפים אלו להוות "שומרי סף" ולמנוע קבלת הטבות על ידי מי שאינם ראויים לכך. תוכנם של סעיפי LOB והתנאים המפורטים בהם משתנים מאמנה לאמנה, בהתאם להסכמת המדינות המתקשרות. להלן יפורטו הסוגים העיקריים:

א. סעיפים הקובעים תנאים אשר בהתקיימם או בהעדרם תישללנה ההטבות (לדוגמא: סעיף 25 לאמנת המס בין ישראל לארה"ב).

ב. סעיפים הקובעים כי, בהסכמה הדדית, רשאית מדינה מתקשרת להתעלם מהטבות מכוח האמנה ביחס לאדם אשר קיומו, מבנהו או פעילותו גורמים באופן לא ראוי להפחתת מס (לדוגמא: סעיף 25 לאמנה בין ישראל להונגריה).

ג. סעיפים הקובעים כי, לאחר התייעצות עם המדינה המתקשרת האחרת, רשאית מדינה מתקשרת לשלול הטבות הניתנות מכוח האמנה מכל אדם או ביחס לעסקה אם לדעתה הענקת ההטבות מהווה ניצול לרעה של האמנה לאור מטרותיה (לדוגמא: סעיף 25 לאמנה שבין ישראל לצ'כיה).

ד. סעיפים המקנים למדינה מתקשרת סמכות לשלול הטבות באופן חד צדדי אם לדעתה הענקת ההטבות מהווה ניצול לרעה של האמנה לאור מטרותיה (לדוגמא: פרוטוקול שצורף לאמנה בין ישראל לבין קוריאה).

ה. סעיפים המקנים למדינה מתקשרת סמכות לשלול הטבות מכח אמנה בהסתמך על הוראות בדין הפנימי, אם לדעתה הענקת

ההטבות מהווה ניצול לרעה של האמנה לאור מטרותיה (לדוגמא: פרוטוקול שצורך לאמנה בין ישראל לסיף).

4.3 **איתור "בעל הזכות שביושר" ("Beneficial Owner")** - ישנן אמנות מס בהן מותנית הזכאות לקבלת הטבות מכוח האמנה בכך שתושב המדינה המתקשרת המקבל את ההכנסה הוא בעל הזכות שביושר לקבלה, דהיינו: הוא בעל הזכות הכלכלית המהותית ליהנות ממנה.

לעיתים נכללות התניות אלו במסגרת סעיף "הגבלת ההטבות" הכללי, אשר קובע כי ההטבות מכוח האמנה תישללנה מתושב מדינה המפיק הכנסה ממקורות שבמדינה המתקשרת האחרת אם שיעור מסוים מהזכויות שביושר בו הינם, במישרין או בעקיפין, בידי מי שאינם תושבי אחת המדינות המתקשרות (דוגמא: סעיף 25(א)(1) לאמנה בין ישראל וארה"ב), או כאשר שיעור מסוים מההכנסה המתקבלת משמש בעיקרו, במישרין או בעקיפין, למילוי התחייבויות כלפי מי שהינם תושבי מדינה שאינה מדינה מתקשרת (דוגמא: סעיף 25(1)(ב) לאמנה בין ישראל ומקסיקו).

לעיתים נקבעות הוראות מיוחדות לגבי פריטי הכנסה כלשהם, בדרך כלל דיבידנד, ריבית או תמלוגים. הטבה לגבי פריט הכנסה זה תינתן רק אם מקבל ההכנסה הוא בעל הזכות שביושר לקבלה (לדוגמא: סעיפים 10, 11, ו-12 לאמנה בין ישראל וצרפת).

בנסיבות מתאימות, רשאית מדינה מתקשרת לטעון כי מקבל התשלום אינו בעל הזכות שביושר לקבלו גם בהעדר הוראה באמנה, ולשלול עקב כך הטבות והקלות מכוח האמנה.

4.4 **פרשנות אמנות מס** - באמנות המס שבמדינת ישראל צד להן נקבע על פי רוב כלל פרשנות הקובע כי, לצורך יישום הוראות האמנה בידי מדינה מתקשרת, תהא לכל מונח שלא הוגדר באמנה המשמעות שיש לו לפי דיניה הפנימיים של המדינה המתקשרת, אלא אם משתמע אחרת מן ההקשר. בנוסף על כללי פרשנות שנקבעו באמנות, ניתן להסתמך במלאכת הפרשנות על כללי פרשנות שמקורם במשפט הבינלאומי ובין המדינות.

אמנת וינה משנת 1969 - The Vienna Convention on Law of Treaties מסדירה את הדין החל על אמנות בינלאומיות. על פי האמור בסעיף 31(1) לאמנת וינה יש לפרש אמנה בתום-לב ולאור תכליתה ומטרתה. "המונח הרגיל" של מונחים המופיעים באמנה ייקבע בהקשר של מכלול הוראות האמנה, לרבות המבוא והנספחים, ושל מסמכים הנלווים אליה, כולל עבודות ההכנה. המונח "תום-לב" מקפל בתוכו את הדוקטרינה בדבר מניעת שימוש לרעה בזכויות Abus de droit המקובלת אף היא כעקרון פרשנות במדינות מסוימות.

כלל שקנה אחיזה איתנה בתחום פרשנות אמנות המס קובע כי מונחים הכלולים באמנות מס יפורשו בהתאם לכוונות או לציפיות המשותפות של הצדדים לאמנה (Genuine shared expectations of the contracting parties), וזאת בהתחשב לא רק בלשון האמנה אלא אף בהקשרה הכולל. בפרשת Revenue יישם ביהמ"ש בארה"ב עקרון זה בהעניקו פרשנות תכלית למונח "received by" שהופיע באמנת המס שבין ארה"ב להונדורס. ביהמ"ש פסק כי חברה המשמשת כצינור להעברת תשלומי ריבית לחברה שאינה תושבת אחת המדינות המתקשרות אינה "מקבלת" תשלומים אלו לצורך האמנה, ולפיכך לא יחול הפטור מניכוי מס במקור הקבוע באמנה. נימוק נוסף להחלטה הוא כי לא הוכח שהיתה לעסקה כפי שנערכה מטרה כלכלית או מסחרית, זולת הימנעות מניכוי מס במקור. כלל פרשנות זה נזכר גם בפסקי דין נוספים כגון: Johnsonson v. United States - imaximov v. United States .

בפסק הדין בעניין Crown Forest limited v. the Queen (1995) יוני נדרש ביהמ"ש העליון בקנדה למשמעות המונח "תושב מדינה מתקשרת" המופיע באמנת המס שבין קנדה לארה"ב. ביהמ"ש קבע כי אמנות מס תפורשנה בהתאם למטרתן הכללית ובהתאם לכוונת הצדדים,

ותוך העדפת גישה שאינה מעודדת treaty shopping . בהסתמך על תפיסה זו, קבע ביהמ"ש כי תושב מדינה מתקשרת לצורך אמנת המס הוא מי שנישום במדינת המושב על כלל הכנסתו העולמית.

כאשר מתערר ספק באשר לפרשנות הוראה באמנה יש לבחנה בהתאם לכללי הפרשנות שנקבעו באמנה ובהתאם לכללים המקובלים לפירוש אמנות מס כמפורט לעיל. קו מנחה בפירוש הוראות אמנה הוא כי אמנות מס לא נועדו לשמש כאמצעי להתחמקות מתשלום מס על הכנסה, כפי שמצוין בפתיה של אמנות רבות.

4.5

החלת נורמות אנטי-תיכנוניות - הגישה המקובלת במדינות רבות היא כי ניתן להחיל נורמות אנטי - תיכנוניות שמקורן בדין הפנימי לצורך סיכול תכנוני מס פסולים המבוססים על אמנות מס. זהו המצב למשל בקנדה, באוסטריה ובשווייץ.

סעיף 196 (א) לפקודה קובע כדלקמן:

"משהודיע שר האוצר בצו, כי נעשה הסכם כמפורט בצו עם מדינה פלונית ליתן הקלה ממסי כפל לעניין מס הכנסה.... וכן מן המועיל הוא שיינתן להסכם זה תוקף בישראל - יהא תוקף להסכם (להלן - ההסכם) לעניין מס הכנסה, על אף האמור בכל חיקוק".*

* הסעיף נוקט במונח "הסכם" שמשמעותו זהה למונח "אמנת מס" הנזכר בחזור זה.

סעיף 196(א) מקנה תוקף להסכם שנועד ליתן הקלה ממסי כפל בדין הפנימי של ישראל. הוראת הסעיף תפורש לאור המטרה הנזכרת בו, שהינה אף המטרה המרכזית שלשמה נכרתות אמנות מס - מתן הקלה ממסי-כפל. מתוקף סעיף זה ניתנת עדיפות להוראות ההסכם על פני הוראות כל חיקוק פנימי, וזאת במקרים בהם קיימת סתירה בין הוראות ההסכם לבין הוראות חיקוק פנימי. עם זאת, אין הוא שולל, במפורש או במשתמע, תחולת הוראות שבדין הפנימי בעניינים הכרוכים בהסכם אשר לא הוסדרו בו.

במקרים מתאימים, ניתן לשלול הטבות והקלות הניתנות מכח הסכם (אמנת מס) בהסתמך על נורמות אנטי-תכנוניות שמקורן בדין הישראלי.

מספר הוראות אנטי-תיכנוניות שולבו בחקיקה הפיסקלית הישראלית, כגון: סעיף 86 לפקודה, המקנה סמכות להתעלם מעסקה או פעולה מלאכותית או שאחת ממטרותיה העיקריות היא הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותות: סעיף 84 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג - 1963, הקובע הוראה דומה.

בפרשת שפאר נ' מנהל מס רכוש וקרן פיצויים, ביסס ביהמ"ש מקור לנורמה אנטי - תיכנונית שיפוטית כללית שניתן להפעילה גם בהעד הוראה סטאטוטורית.

זאת ובנוסף, בית המשפט בישראל הכירו בסמכותן של רשויות המס לסווג עסקה באופן שונה מכפי שהוצגה על ידי הצדדים, ולמסותה בהתאם למהותה הכלכלית. סמכות זו היא סמכות עצמאית ונפרדת מזו הקבועה בסעיף 86 לפקודה - פ"ד רוכורגר רוטמנש נ' פ"ש ת"א 1. השימוש בסמכות זו בהקשר להיבטי מס בעסקאות בינלאומיות מקובל זה מכבר בארצות העולם. במשפט האנגלו-אמריקאי מוכרת דוקטרינה זו בשם "Substance-over-form" או כמבחן ה- "Economic Substance" והיא נטועה עמוק בשרשי הפסיקה - ראה: Compaq Computer Corporation v. Commissioner of internal Revenue.

5. הנחיות לפעולה

חוזר זה עוסק בתכנוני מס בהם נעשה שימוש פסול באמנות מס לצורך התחמקות מתשלום מס, כולו או מקצתו. הדוגמאות הנזכרות בחוזר נועדו להמחשה בלבד ואינן ממצות את מגוון המקרים בהם יחולו הוראות החוזר.

5.1 בחוזר זה הוצגו דרכים אפשריות לסיכול תכנוני מס. למען הסר כל ספק, יובהר כי הדרכים שפורטו בו אינן ממצות את מכלול הטענות והאמצעים העומדים לרשות שלטונות המס לצורך התמודדות עם תכנוני מס, ועם אלו המתבססים על אמנות מס בפרט.

5.2 במקרים בהם מתעורר חשד כי נעשה שימוש פסול באמנות מס לצורך התחמקות מתשלום מס כאמור לעיל, יש לפנות אל היחידה למסווי בינלאומי, למחלקה המקצועית או למחלקה המשפטית לפי העניין, לבחינת אופן הטיפול בעניין.

4. עסקת קומבינציה - אי הכרה בהפסד ממתן שירותי בנייה, בגין החלק שנבנה כנכס קבוע

(עמ"ה 1066/98, בבית המשפט המחוזי בתל-אביב מיום 27.6.01)
המערערות: דירום (1971) בע"מ
המשיב: פקיד שומה למפעלים גדולים

העובדות:

המערערות, היא חברה קבלנית העוסקת בבניית דירות למכירה ובהשכרת נכסים. המערערות התקשרה בהסכם קומבינציה עם חברה בעלת קרקע.

במסגרת הסכם זה, רכשה המערערות מבעלת הקרקע, כ-65% מזכויותיה בה, וזאת, בתמורה למתן שירותי בנייה, על 35% הנותרים שנשארו ברשותה של זו.

על הקרקע שרכשה המערערות, נבנה בניין שכלל שטחי מסחר ומשרדים. 70% מהבנייה העצמית של המערערות נמכר כמלאי עסקי (להלן – "המלאי העסקי"), והיתרה, כ-30%, נועדה לשמש בידיה כרכוש קבוע לצורכי השכרה (להלן – "הרכוש הקבוע").

שווי הקרקע שהתקבלה בתמורה לשירותי הבנייה (המהווה את התמורה בעסקת הקומבינציה), כפי שנקבע על ידי שלטונות מס שבח, הנו 9.5 מיליון ש"ח. בעוד שעלות שירותי הבנייה שניתנו לבעלת הקרקע הסתמכו בפועל בסכום של כ-15 מיליון ש"ח.

ההפרש בין עלות שירותי הבנייה לבין שווי הקרקע, בסך 5.5 מיליון ש"ח נתבע כהפסד שוטף ממתן שירותי בנייה. 70% מההפסד נדרש בדוח החשבונאי בעוד ש-30% מההפסד נזקפו חשבונאית לקרקע אשר נרשמה כרכוש קבוע ונתבעו כהפסד נוסף בדו"ח ההתאמה למס (להלן - "ההפרש").

יתרת הפרש זו שהגיעה לסך 1.6 מיליון ש"ח, לא הוכרה על ידי המשיב כהפסד ולא הותרה בקיזוז כנגד הכנסות המערערות לאותה שנה.

סלע המחלוקת

השאלה הניצבת בלב המחלוקת בין הצדדים, הינה, האם נצמח אצל המערערת הפסד שנבע מעודף עלויות הבניה אותן השקיעה בחלק שנותר אצל בעלת הקרקע, מעבר לשווי הקרקע שקיבלה תמורתן, ואם אכן כן, האם יש לראות בהפסד האמור, הפסד מוכר, או שמא, יש לראותו כ"הפסד וירטואלי", כטענת ב"כ המשיב.

בית המשפט פסק

עקרון היסוד המונח בבסיסה של עסקת קומבינציה, הוא, כי עניין לנו במשוואה מאוזנת, שבה שווי הכלכלי של הנכס הנרכש, זהה בהכרח לשווי עלויות הבניה המהוות תמורה לרכישתו. לשון אחר, חזקה היא בעסקת קומבינציה - אשר אינה אלא "עסקת חליפין" - שהצדדים מחליפים ביניהם במסגרתה, נכסים שווי ערך; כך, שאין לדבר כלל בהקשר זה, במונחים של "רווח" או "הפסד", לפיכך, לא ניתן לקבל את טענת המערערת, לפיה, יכול שלא תתקיים סימטריה כאמור, בין שני הערכים הנ"ל.

עסקת החליפין/הקומבינציה נתבססה על הערכה סובייקטיבית של הצדדים, לפיה, אותם 65% מן הקרקע, היו שווי ערך לשירותי הבניה המתוכננים. הערכה זו בענייננו נמצאה בסופו של דבר שגויה, כאליבא דמערערת, כאשר הוברר לה כי בפועל הגיעה עלות שירותי הבניה בה נדרשה לשאת, הרבה מעל המוערך; עובדה שהובילה אותה לאותה מסקנה כי יצאה בהפסד מן העסקה.

מדובר בסיטואציה של לא יותר מאשר שינויי עלויות שהתרחשו לאחר קשירת העסקה. ומה לשינוים מאוחרים אלה, ול"הפסד" או ל"רווח", הנצמחים, ככלל, מתוצאותיה של עסקה שכשלה או שצלחה לעת מימושה? קביעת שווי הקרקע בעת קשירת העסקה בוססה על טעות בהערכה. אין בכוחה של טעות זו, ובהפרש העלויות שנצמח בעקבותיה כדי להצמיח הפסד עסקי כמשמעותו בפקודה. בכל מקרה, לא יוכל המונח הפסד לדור בכפיפה אחת עם הנחת היסוד של עסקת קומבינציה שבמהותה הכלכלית אינה כאמור אלא עסקה של החלפת נכסים/שירותים שווי ערך, זה בזה.

אין חולק, כי היה ותחליט המערערת ביום מן הימים, אם בכלל, למכור אותו רכוש קבוע שטרם נמכר על ידה עד היום, תהיה היא בת שיח של מנהל מס שבח, ולא של פקיד השומה.

לפיכך, נוצר מצב לפיו בעת מכירת הרכוש הקבוע ניתן יהיה להכיר בסכום "ההפרש", אולם, היות והדיווח יהיה לשלטונות מס שבח הרי שאלו יבקשו להתחשב בסכום עלות הרכוש הקבוע כפי שנקבעה בשומת מס הרכישה בעבר (ללא הכללת סכום ההפרש בעלות זו). על מנת למנוע עיוות זה הסכימו שלטונות מס הכנסה, בתיאום עם מס שבח, כי בעת מכירת הרכוש הקבוע יחושב סכום העלות לפי עלויות הבנייה בפועל (הכוללות כמובן את סכום ההפרש), ולא לפי שומת מס הרכישה.

הערעור נדחה

5. נוהל מכירות נדל"ן בגין חובות מס

הוראת ביצוע מס' 10/2001 - גביה
(מ- 1.4.2001)

במטרה להגביר את הגביה מונה ע"י הנציב צוות מיוחד שהמליץ על הגברת הפעולות למכירת נדל"ן שהוא אחד מאמצעי האכיפה היעילים והאפקטיביים לגביית חובות מס.

בפועל מבוצעת המכירה ע"י עורכי דין חיצוניים הפועלים ע"פ יפוי כח מאת היועץ המשפטי לממשלה.

בנוהל זה נקבעו הפעולות המתחייבות בהליך של ביצוע מכירת נכסי נדל"ן, הן במשרדי המס והן ע"י עורכי הדין שמונו לכך.

1. הבסיס המשפטי

מכירת מקרקעין כאמצעי לגביית חובות מס, ע"פ פקודת מסים (גביה), מתבצעת ע"פ ההוראות של סעיף 8 (1) לפקודת מסים (גביה) ותקנה 28 (ב) לתקנות המסים (גביה) הקובעות:

סעיף 8 (1) קובע:

"אם לא נמצאו די מטלטלים משל הסרבן בביתו או בקרקעותיו, ואם נתברר לאחר חקירה שיש לו לסרבן נכסי מקרקעים שאפשר למכור אותם לשם תשלום הסכום המגיע ממנו, בין שרשומים המקרקעים על שמו ובין שאינם רשומים על שמו, הרי אם הוכח לממונה על הגביה כי אמנם אין לו לסרבן די מטלטלים, יכול הוא להוציא כתב הרשאה למכירת אותם נכסי מקרקעים באותו אופן כאילו נמכרו עפ"י צו מאת בית משפט מוסמך לשם סילוק חוב שבפסק דין".

תקנה 28 (ב) קובעת:

"נתן הממונה על הגביה הרשאה למכירת המקרקעין של החייב, כאמור יימכרו באמצעות לשכות ההוצאה לפועל בהליכים הקבועים במכירת מקרקעין ע"פ חוק ההוצאה לפועל, תשכ"ז - 1967 בשינויים המחוייבים".

2. שיעור חובות מס

2.1 תיק מכירת נכס נדל"ן של חייב מס, יועבר לעורך הדין, בתנאי שחובות המס בהרשאה מכלל מערכי המס יהיה גדול מ- 100,000 ש"ח, וזאת לאחר שנקטו הליכי גביה ממטלטלין של הסרבן אם יש לו מטלטלין.

2.2 אין להעביר למכירה נכס נדל"ן אם החוב היחיד הינו חוב מס רכוש והחייב איננו חברה.

אם החייב הינו חברה והנכס רשום על שם החברה ניתן להגיש הנכס למכירה גם אם החוב היחיד הוא חוב מס רכוש בלבד והחוב גדול מ- 100,000 ש"ח.

3. נכסי נדל"ן שיוצעו למכירה

כל נכס נדל"ן הרשום על שם החייב ואיננו דירת מגורים המשמשת למגורי הסרבן או נכס חקלאי למחיתו ניתן להעמידם למכירה.

נכס "תפוס" אחר כגון דירה או חנות (מושכרת), ניתן להעמיד למכירה לאחר קבלת אישור מיוחד מסגן נציב לגביה או מנהל תחום גביה (בכיר).

4. בחירת תיק למכירת נכס נדל"ן בגין חובות - קביעת מכסת תיקים לטפול ברבעון

במערך התל"מ פותחה אופציה מיוחדת שמספרה 233.

באופציה זו ניתן לקבל תיקים בהם חוב המס גדול מ- 75,000 ש"ח ובבעלותו של החייב נכסי נדל"ן.

בהקשה על PF 4 ניתן לקבל את נכסי הנדל"ן שרשומים על שם החייב. כל משרד נדרש בשלב ראשוני לאתר מדי רבעון 30 תיקים, עם חוב של לפחות 100,000 ש"ח, אשר יהיו פוטנציאל לתחילת טיפול.

מיד לאחר בחירת התיק הרלוונטי למכירה בגין החובות בתל"מ, יש לבדוק אם לנישום חובות בהרשאה במערכי מס נוספים כמו ניכויים, מס רכוש, מס שבח וכו'.

במכתבי ההתראה לנישום יש לפרט את החובות בהרשאה ממערכי המס השונים תוך ציון משרד המס בו מתנהל תיק הניכויים או החוב במיסוי מקרקעין.

חשוב לשלוח עותק ממכתב ההתראה למשרדי המס האחרים שחובות המס בהם נכללו במכתב ההתראה.

5. שאילתא לניהול המהלך, לפיקוח ובקרה

במסגרת שאילתת תלם 264 ניתן יהיה לסמן את שלבי הטיפול ולעקוב מקרוב אחר התקדמות הטיפול ותוצאותיו.

6. דיווח על התקדמות המהלך

בתום כל רבעון, כל יחידה נדרשת למלא ולהעביר למנהל תחום גביה בכיר, דו"ח מכירות נדל"ן לרבעון (רצ"ב הדו"ח).

7. פעולות שיבוצעו, ומסמכים שיכללו בתיק מיועד לביצוע מכירת נכס נדל"ן:

יחידה המבקשת להגיש לעורך דין תיק למכירה, תוודא שבוצעו הפעולות המתחייבות ובתיק ימצאו המסמכים שיפורטו להלן:

7.1 נסחי המקרקעין ב- 3 העתקים מאושרים על ידי רשם המקרקעין, שמועד הוצאתם לא יותר מחודש טרם העברת התיק.

- יש לשים לב כי על גבי הנסחים תופיע ההערה בדבר רשום השעבוד לפי סעיף 11 א' 2 לפקודת המסים (גביה) וכי הבעלות תהיה רשומה על שם החייב.
- 7.2 העתק טופס 9315 - רשום הערה על שעבוד בפנקס המקרקעין הנושא על גביו אישור רשם המקרקעין על רשום השעבוד ומספר השטר לפיו נרשם.
- 7.3 העתק טופס 9313 - הודעה לחייב על מכירת נכסי מקרקעין וזכותו של החייב לבחור הנכס שיימכר וכן אישור המסירה חתום על ידי החייב או מייצגו.
- 7.4 העתק טופס א' 9301 ו-ג/9301.
- 7.5 טופס סמ/9885 - המלצה לנקיטת הליכים למכירת מקרקעין כשממולאים בו כל העמודות (קרן, קנס, ריבית והצמדה) וחתום על ידי הגובה הראשי ומנהל המשרד.
- 7.6 כתב הרשאה למכור נכסי מקרקעין (טופס 9314) על שלושת עותקיו.
- 7.7 פירוט הכתובות שיש.
- יצויין כי כל הטפסים המוזכרים בסעיפים 2-6 חייבים לשאת חותמת אישית של הגובה הראשי הממונה ושל חותמת היחידה.
- תיקים מושלמים יועברו לנקיטת הליך מכירה ואילו התיקים הלא מושלמים יוחזרו ליחידה.
- 8. תהליך המכירה**
- 8.1 עם קבלת התיק אצל עורך הדין תשלח לנישום על ידי עורך הדין התראה על כוונה לפתוח בהליכי הוצאה לפועל והתוצאות הנובעות מכך ובו מרווח זמן של 14 יום לסידור החוב.
- 8.2 עברו 14 יום והנישום לא סידר חובו, יפתח עורך הדין תיק הוצאה לפועל ותישלח לחייב אזהרה מטעם לשכת ההוצאה לפועל. יחד עם זאת שולח עורך הדין ליחידה הודעה על פתיחת התיק, מספרו ושכר הטרחה הראשוני שנקבע.
- דבר פתיחת התיק (ולאחר מכן כל אירוע נוסף) יירשמו במסך נדל"ן.
- 8.3 על מנת לזרז את הליכי המכירה תבוצע מסירת האזהרה - ככל שהדבר אפשרי - במסירה אישית, ועורך הדין יעביר לשם כך המסמכים ליחידה. היחידה תדאג למסירה על ידי פקיד גביה ותחזיר עם אישור המסירה. לעורך הדין כשהוא חתום על ידי פקיד הגביה ומצויין בו תאריך המסירה. באשר לחתימת החייב, רצוי כי יחתום על קבלת האזהרה במקום המיועד לכך באישור המסירה. בנסיבות של סירוב לקבל האזהרה הדבר יצויין על אישור המסירה.
- להלן תקנה 3 ב הקובעת הליכי המצאת האזהרה:
- (א) "המצאת האזהרה תהא, ככל האפשר, לחייב עצמו.
- (ב) לא ניתן להמציא את האזהרה לחייב, די בהמצאתה למי שמצוי בבית החייב או במקום עסקו של החייב, ולפי מראית עין אינו קטין, ואם היה החייב תושב קיבוץ, מושב עובדים או מושב שיתופי (להלן - הישוב), די בהמצאת האזהרה לידי מזכיר הישוב או לחבר ועד הישוב.
- (ג) המצאת האזהרה לחייב שהוא חבר בני אדם תיעשה על ידי הנחתה במשרדי חבר-בני האדם או במענו הרשום. המצאת האזהרה לשותפות יכול שתעשה במסירה לאחד השותפים.

(ד) לא נמצא אדם שניתן לו את האזהרה לפי תקנות משנה (א) עד (ג), או שאדם כאמור סירב לקבלה, תודבק האזהרה על הדלת החיצונית של הבית שבו רגיל האדם לגור או על הדלת החיצונית של מקום עסקו, או במקום אחר נראה לעין.

(ה) גובה המס ירשום על גבי העתק האזהרה הודעה המציינת את מועד מסירת האזהרה ואת דרך מסירתה.

(ו) על אף האמור בסעיפים קטנים (א) עד (ה), ניתן לשלוח לחייב אזהרה בדואר רשום; אזהרה כאמור תישלח למענו של החייב כפי שמסר לאחרונה, ויראו אותה כאילו הגיעה לידי החייב ביום הששי שלאחר היום שבו נשלחה".

8.4 עברו 21 יום מיום מסירת האזהרה והחייב לא הסדיר חובותיו, יוגש התיק לראש ההוצאה לפועל למתן צו מכירת הנכס.

מונה עורך דין לכונס נכסים על הנכס האמור תרשם הערה בלשכת רשום המקרקעין בדבר צו המנוי והודעה תשלח ליחידה ולחייב. בהודעה יוזהר החייב שאם לא יסדיר עניניו תוך 7 ימים יימכרו הנכסים והוא יחוייב בסכום ההוצאות המתחייב מכך, לאור הצורך בשמאות ופרסום.

8.5 לא הסדיר החייב את עניניו כאמור תוך 7 ימים, תערך שמאות בדבר שווי הנכסים. עם קבלת השמאות תפורסם בעתונות מודעה בדבר מכירת הנכסים.

הפרסום ייעשה דרך המחלקה להסברה ושיפור השירות של הנציבות.

הודעה על גובה דמי השמאות - בה יש לחייב את החייב - תועבר ליחידה על ידי עורך הדין (בחוזר המקורי צורף נספח ו') והחייב יירשם במסך MKIF.

עם הפרסום תעביר המחלקה להסברה ושיפור השירות לעורך הדין שני עותקים מהפרסום (מלוא עמוד העתון) יחד עם העתק החשבון לעורך הדין, אשר יודיע סכום החיוב ליחידה. את סכום החיוב יש להזין למסך הנדליין (במידה וכאמור קיים).

8.6 הגובה הראשי אחראי לכך שהליכי גביה בתיק, הנמצא אצל עו"ד לצורך מכירת נכס, יתבצעו בידיעה ובתאום עם העו"ד וזאת כדי להבטיח שהחייב ישלם, בנוסף לחובות המס, גם את ההוצאות לצורך הליך המכירה (שמאות, פרסום ושכר טרחת עו"ד).

8.7 הגובה הראשי אחראי לכך שעו"ד שמונה למכירת נכס, יגיש לו לאחר סיום הטיפול בתיק (מכירה או גביה) דו"ח מסכם שיכלול דין וחשבון על תקבולים, פירוט הוצאות, סכום זיכוי חוב המס. לדו"ח יצורפו מסמכים העתקי קבלות וצילום משוברי תשלום.