

עורכים מקצועיים: יעקב גולדמן, עו"ד. אורי גולדמן, עו"ד.
מנהל מערכת: אורי גולדמן, עו"ד.

גיליון 690 יום ה' 6 בפברואר 2014

השבוע בגיליון

הצעת חוק ממשלתית: חילופי מידע בין מדינות

עדכונים מהשטח

נאמנות יוצר תושב חוץ – האומנם סוף למקלט המס הפטור?

מאמר

פסיקה

עליון – שבח – דירת נופש אינה דירת מגורים לעניין מס רכישה //
עליון – מ"ה – סיווג "מענק פיצול" ו"מענק הפרטה" לצרכי מס (בז"ן) //
מע"מ – דיירי דיור מוגן יחוייבו בנטל מע"מ על ריבית רעיונית //

ביקורות של רשות המסים בת"א // השלום זיכה – המחוזי הרשיע //
בנקים יחוייבו להודיע על פירעון הלוואות // עו"ד מרצקי – יו"ר מועצת עוה"ד

מחוץ לחוק

עדכונים מהשטח

הצעת חוק ממשלתית: חילופי מידע בין מדינות

אכיפת דיני המס של המדינה האחרת שעמה נחתם ההסכם ("הסכם לחילופי מידע").

◆ בהתאם להצעת החוק, מוצע לאפשר למנהל רשות המסים (או למי שהוא הסמיך לעניין הפרק הרביעי המוצע), להעביר מידע לרשות מס במדינה אחרת בהתאם להסכם בין-לאומי גם אם אינו הסכם למניעת כפל מס, בין על פי בקשתה של אותה רשות מס ובין ביוזמת המנהל.

◆ על פי המוצע, העברת המידע תהיה מותנית בהתקיימותם של שלושה תנאים שמטרתם להגן על פרטיותם של הנישומים שלגביהם המידע המועבר:

1. המידע דרוש למדינה האחרת לצורך אכיפת דיני המס שלה ורשות המסים היתה רשאית להשתמש באותו מידע לצורך אכיפת חוקי המס בישראל.
2. בהסכם הבין-לאומי נקבע, כי המדינה האחרת מחויבת בשמירת סודיותו של המידע ובאבטחתו;
3. העברת המידע הותנתה בכך שהמדינה מקבלת המידע תעשה שימוש במידע שיתקבל אך ורק לצורך אכיפת דיני המס שלה, לא תעביר את המידע לגוף אחר באותה מדינה שאינו עוסק באכיפת דיני המס שלה ולא תעבירו למדינה אחרת.

◆ עוד מוצע לקבוע, כי המנהל לא יעביר מידע לפי הסכם בין-לאומי אם העברתו עלולה לפגוע בביטחון המדינה, בשלום הציבור או בביטחון, בחקירה תלויה ועומדת או בעניין חיוני אחר. כמו כן רשאי המנהל לסרב להעביר מידע למדינה שסירבה להעביר מידע לרשות המסים בישראל לפי הסכם בין-לאומי או שלא קיימה תנאי אחר בהסכם.

◆ מוצע לקבוע, כי שר האוצר יפרסם הודעה ברשומות על כל הסכם לחילופי מידע שנחתם, כדי להביאו לידיעת הציבור.

◆ ביום 29.1.14 פורסמה ברשומות [הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה \(מס' 200\), התשע"ד-2014](#) (להלן: "הצעת החוק"). עפ"י הצעת החוק, יתווסף לפקודת מס הכנסה "פרק רביעי: חילופי מידע לפי הסכם בין-לאומי".

◆ סעיף 196 לפקודת מס הכנסה מסמיך את שר האוצר להודיע בצו, כי נעשה הסכם עם מדינה אחרת שעניינו מתן הקלה ממסי כפל, לעניין מס הכנסה וכל מס אחר כיוצא בו המוטלים לפי דיני מדינת ישראל ולפי דיני המדינה האחרת. צו כאמור מקנה תוקף לאותו הסכם על אף האמור בכל חיקוק (להלן – "הסכם למניעת כפל מס"). במרבית ההסכמים למניעת כפל מס יש הוראה המאפשרת חילופי מידע בין רשויות המס של המדינות שהן צד להסכם. על פי המצב המשפטי הקיים אין אפשרות לאכוף לפי הדין הפנימי הוראה בהסכם בין-לאומי, שאינו הסכם למניעת כפל מס, בין שהוא הסכם דו-צדדי ובין שהוא הסכם רב-צדדי, המאפשרת חילופי מידע וסיוע בענייני מס.

◆ הצעת החוק באה לאפשר חילופי מידע וסיוע כאמור בין מדינת ישראל לבין מדינה אחרת לפי הסכם בין-לאומי, גם אם אינו הסכם למניעת כפל מס, וכן לקבוע בדין הפנימי את התנאים והמגבלות לחילופי המידע ולסיוע הן לפי הסכם למניעת כפל מס והן לפי הסכם בין-לאומי אחר לחילופי מידע, תוך יצירת איזון בין תכליות דיני המס לבין ההגנה על פרטיות ושמירת על זכויותיהם של הנישומים.

מוצע לקבוע, כי הוראות הפרק לעניין אופן ביצוע חילופי מידע על פי הסכם בין-לאומי יחולו על הסכם למניעת כפל מס, וכן על כל הסכם בין-לאומי אחר בין מדינת ישראל למדינה אחרת, אחת או יותר, שעניינו מתן סיוע, לרבות חילופי מידע, לשם אכיפת חוקי המס של ישראל, כהגדרתם המוצעת, או

נאמנות יוצר תושב חוץ – האומנם סוף למקלט המס הפטור?

מאת: איתי הכהן, עו"ד

איתי הכהן - משרד עורכי דין

פרסמה בימים אלה, לאחר חלוף המועד (משום מה), הודעה על אורכה להגשת ההודעה כאמור עד ליום 30.6.2014.

◆ נשאלת השאלה מה הדין לגבי נאמנויות יוצר תושב חוץ (לפי הדין הקודם) שבהם נפטר היוצר שהיה בגדר "קרוב" כהגדרתו לעניין נאמנות קרובים. בסעיף 1ח75(ח) שהוסף בתיקון כאמור, נקבע בין היתר כי: נפטר אחד היוצרים בנאמנות קרובים, תהפוך הנאמנות לנאמנות תושבי ישראל מיום הפטירה ואילך, כשהמשמעות הינה שנאמנות זו חייבת במס כהכנסתו של יחיד תושב ישראל. ככל הנראה פרשנות רשות המיסים הינה כי נאמנות יוצר תושב חוץ שביום התחילה 1.1.2014 היוצר (שהינו קרוב) לא היה בין החיים תיחשב כנאמנות תושבי ישראל ולא יחולו לגביה ההוראות החלות על נאמנות קרובים. לדעתנו עמדה זו מוטלת בספק משפטי וזאת משני טעמים עיקריים: א. לשון החוק מתייחסת רק לגבי יוצר שנפטר "בנאמנות קרובים" כלומר יוצר שנפטר לאחר שכבר הייתה הנאמנות "נאמנות קרובים" קרי, לאחר יום התחילה (1.1.2014) שהרי קודם למועד האמור לא הייתה כלל נאמנות שהיא בגדר נאמנות קרובים. על כן אין הכוונה ליוצר שנפטר "בנאמנות יוצר תושב חוץ" ולדעתנו נאמנות שכזו תמשיך להיחשב "נאמנות קרובים" לתמיד. ב. לפי פרשנות רשות המיסים יוצא לכאורה שנאמנות כאמור חייבת במס "מיום הפטירה ואילך". כלומר מתקבלת תוצאה אבסורדית ולפיה נאמנות יוצר תושב חוץ שבה היוצר נפטר לדוגמה בשנות ה-80 תחויב במס מיום הפטירה ואילך וזאת בשעה שעל פי המצב החוקי שקדם לתיקון 197 האחרון, נאמנות שכזו הייתה פטורה לחלוטין הן ממס בגין הכנסות בחו"ל והן מדיווח. זוהי כמובן תוצאה בלתי מתקבלת על הדעת שיש בה משום מיסוי רטרואקטיבי. אין לייחס למחוקק פרשנות המביאה לתוצאה שכזו המנוגדת למשוכלות יסוד בדיני המס השוללות מיסוי רטרואקטיבי ללא הוראה חד משמעית של המחוקק שאינה משתמעת לשני פנים.

◆ לפיכך, לדעתנו נאמנות שקודם לתיקון 197 נחשבה כנאמנות יוצר תושב חוץ ושה נפטר היוצר, שהינו גם בגדר "קרוב", קודם לתיקון (כלומר לפני 1.1.2014) יש לראותה "כנאמנות קרובים" לתמיד והוראת סעיף 1ח75(ח) אינה חלה לגביה. המשמעות הינה כי נאמנות זו יכולה לבחור במסלול מיסוי החלוקה ותמשיך להיות פטורה ממס ומדיווח כל עוד לא בוצעה חלוקה לנהנה. אומנם, בכך שונה המצב המשפטי מהדין הקודם שבו נהנתה הנאמנות מפטור מוחלט ממס גם במועד החלוקה אולם אין להקל ראש גם בדחיית מס.

◆ **לסיים**, מעבר לאמור יש לזכור, כי חרף התיקונים האחרונים שנעשו במסגרת תיקון 197 כאמור ותיקון 198 ביחס למיסוי חנ"ז וחמ"ז שסתמו את הגולל על מספר תכנוני מס, עדיין לא נעלו כל שערי תכנוני המס וקיימים עדיין מספר מבנים מס פטורים ממס ביחס להכנסות מחו"ל שאינם באים בגדר "נאמנות" ולא חלים עליהם הוראות מיסוי חנ"ז וחמ"ז.

◆ בחודש אוגוסט במסגרת "**חוק הסדרים**", חוקק תיקון מספר 197 לפקודה שבו שונה פרק רביעי2 של חלק ד לפקודה (להלן: "**פרק הנאמנויות**"), וכן סעיף 131 לפקודה. השינוי המהותי בפרק הנאמנויות הינו בקשר לחבות המס של נאמנויות בהן יוצר הנאמנות הינו תושב חוץ, או שהיוצר היה במוותו תושב חוץ, ואשר יש בהן, או שהיה בהן בעבר, נהנה שהוא תושב ישראל (שמעתה תכונה: "נאמנות נהנה תושב ישראל"). התיקון יחול בנוגע להכנסות שיופקו על ידי נאמנויות כאמור החל מיום 1 בינואר 2014 ("**יום התחילה**"), זאת בין אם הנאמנות הוקמה לפני יום התחילה ובין אם היא הוקמה לאחריו.

◆ התיקון מרחיב, את חובת הדיווח החלה על נאמנויות מסוימות ועל נהנים בנאמנויות שקיבלו חלוקה (כהגדרת מונח זה בסעיף 75 לפקודה) מהנאמנות, במישרין או בעקיפין. במסגרת התיקון היתה כוונה לבטל את המעמד של נאמנות יוצר תושב חוץ ככל שיש בה נהנים תושבי ישראל.

◆ כמו כן, במסגרת התיקון הוגדרה נאמנות נהנה תושב ישראל כנאמנות שמקיימת שני תנאים במצטבר כדלקמן: א. ממועד יצירת הנאמנות ועד לשנת המס כל יוצרי הנאמנות הם תושבי חוץ. ב. בשנת המס יש בנאמנות נהנה אחד לפחות שהוא תושב ישראל (למעט נהנה ישראלי שהוא מוסד ציבורי). קודם לתיקון נכללה נאמנות כאמור בהגדרת נאמנות יוצר תושב חוץ.

התיקון עורך הבחנה בין נאמנות נהנה תושב חוץ החייבת מעתה במס כתושב ישראל לבין נאמנות קרובים שאף היא חייבת במס אלא שלגביה נקבעו שני מסלולים חלופיים: א. מסלול החלוקה – שבמסגרתו יחויב הנהנה במס בשיעור של 30% בגין החלוקה אלא אם יוכח לפ"ש כי החלוקה נעשתה מהקרן ולא מרווחי הנאמנות. ואולם במסלול זה הנאמנות עצמה תהיה פטורה מחובת דיווח ותשלום מס על הכנסותיה אלא אם הופקו בישראל (ובמקרה זה החלוקה תהיה פטורה ממס). ב. מסלול יעוד ההכנסות – שבמסגרתו הכנסת הנאמן המיועדת לנהנים שהם תושבי ישראל ("**ההכנסה המיועדת**"), אשר הופקה או נצמחה מחוץ לישראל, תחויב במס בשנת המס שבה הופקה או נצמחה, בשיעור של 25%. בנוסף, הנאמנות תהיה חייבת במס בישראל בגין הכנסותיה שהופקו או נצמחו בישראל. חלוקה לנהנה שמקורה בהכנסת הנאמן אשר התחייבה במס בישראל תהיה פטורה ממס בישראל אך חייבת בדיווח.

נאמנות קרובים הינה נאמנות נהנה תושב ישראל, שבין כל יוצריה לבין כל הנהנים בה שהם תושבי ישראל מתקיימים יחסי קרבה מדרגה ראשונה, כלומר: שהיוצר הוא הורה, בן זוג, ילד או נכד של הנהנה; או שבין היוצר לנהנה מתקיימים יחסי קרבה מדרגה רחוקה יותר כאמור בפסקה (1) ובפסקה-2 (יחסי שליטה בחברה) בהגדרת "קרוב" שבסעיף 88, שאינם כלולים בחלופה 1 לעיל, ופקיד השומה שוכנע כי הקמת הנאמנות וההקניות לנאמנות היו בתום לב וללא תמורה בצדן. על מעמדה של נאמנות "נאמנות קרובים" ועל הבחירה באחד משני מסלולי המיסוי כאמור חלה חובה על הנאמן להודיע עד 1.2.2014 אולם רשות המיסים



העליון הכריע: דירת נופש אינה דירת מגורים לעניין מס רכישה

ע"א 4299-11 גיצלטר נ' מנהל מס שבח

ויקטור עטיה, עו"ד (רו"ח)

של דירות נופש; והדירות אינן "חדרי מלון", אלא דירות עצמאיות.

◆ המשיב טוען כי, פתח תשובתו באזכור סעיפי הסכס הרכישה, בהם הצהירו הרוכשים כי הפרויקט מהווה מלון סוויטות, כי ייעוד הקרקע הוא למלונאות ונופש וכי הם יהיו מנועים מלטעון אחרת. מכך, טען המשיב, כי המבחן הסובייקטיבי אינו מתקיים. זאת בייחוד על רקע דבריו של המערער, אשר העיד כי מרכז חייו הוא בארצות הברית וכי המשפחה מתגוררת בישראל תקופות קצרות במשך השנה. כן טען המשיב, כי אף העובדה שמדובר בשלוש דירות נופש אשר אינן ניתנות לאיחוד – מצביעה על כך שהן אינן משמשות למגורים.

בית המשפט העליון: כבוד השופטים מ. נאור, י. עמית, א. שוהם:

◆ ביהמ"ש סבור, כי בבסיס ההגבלה המונעת מבעליהן של דירות הנופש להשתמש בהן למגורי קבע, ניצבות תכליות ציבוריות, הנובעות, בין היתר, מייעודן הציבורי של הקרקעות הסמוכות לחוף הים ומהאינטרס הציבורי בשימורן לרווחת הציבור כולו. עקב תכליות אלה, נקבע בפסיקה כי השימוש בדירות לצורכי מגורים רגילים אינו עולה בקנה אחד עם הגדרתן של הדירות כ"דירות נופש". ביהמ"ש עמד על כך שחווה הרכישה עליו חתם המערער התייחס במפורש למגבלות אלו, ואף הפנה מפורשות לפסיקה הרלוונטית, וכי הרוכשים קיבלו על עצמם מגבלות אלה. ביהמ"ש עמד גם על היחס בין מס רכישה למס שבח, ועל ההגדרות השונות ל"דירת מגורים" ביחס לשני סוגי המס. ביהמ"ש ציין כי לעניין מס רכישה המבחן הוא משולב - אובייקטיבי וסובייקטיבי, בעוד שלעניין מס שבח המבחן הוא אובייקטיבי בלבד. בדוננו בשאלה האם דירת הנופש היא "דירת מגורים", הזכיר ביהמ"ש את המבחן המשולש שהותווה בעניין מנדל, והגיע למסקנה כי המערער לא תכנן כך שהדירה תשמש אותו למגוריו. זאת, בין היתר, נוכח פרקי הזמן הקצרים בהם התעתד להתגורר בדירה וחובתו להעמיד את הדירה להשכרה משך מרבית ימי השנה. לאור כל זאת, ביהמ"ש דחה את הערעור וקבע כי דירת נופש איננה דירת מגורים לעניין מס רכישה.

התוצאה:

◆ הערעור נדחה.

ניתן ביום: 21.1.2014

ב"כ המערער: עו"ד עמירם גיצלטר ועו"ד זיו שרון
ב"כ המשיב: עו"ד עמנואל לינדר

◆ **הערת מערכת: במקביל ובסמוך לפס"ד זה יצא פס"ד נוסף מבית המשפט העליון ע"א 1046/12 חכיס נגד מנהל מיסוי מקרקעין נתניה. בו נקבע לצרכי מיסוי מקרקעין, כי "דירת נופש" אינה נחשבת לדירת מגורים לצרכי חוק מיסוי מקרקעין, דהיינו מכירתה לא תקבל את הטבות המס הניתנות למוכרי דירות מגורים.**

◆ בשנת 2006 רכש המערער שלוש דירות בפרויקט "חוף הצוק" בתל אביב. הקרקע עליה הוקם הפרויקט הוגדרה בתב"ע בתור קרקע המיועדת לאזור מלונאות ונופש. על פי האמור בהיתר הבניה שיצא לפרויקט, על כל חוזה רכישה לכלול "הוראה מתאימה בדבר חבותו של רוכש להעמיד את הדירה לרשות הציבור הרחב במשך חצי שנה לפחות בכל שנה". בהתאם לכך, התחייב לכך המערער בחוזה הרכישה עליהם חתם. המערער דיווח למשיב על חיוב במס רכישה בגין "דירת מגורים", אשר לפי סעיף 9(ג) לחוק ותקנה 2(2) לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (מס רכישה) תשל"ה-1974 (להלן: תקנות מס רכישה), מס הרכישה המשולם בעבורה הוא בשיעור מופחת (מדורג). שומתו העצמית של המערער נדחתה על ידי המשיב, אשר חייבו במס רכישה בשיעור של 5%. השגתו של המערער נדחתה, ועל כך הוגש הערר לועדת הערר.

◆ ועדת הערר עמדה על פרשנותו של המונח "דירת מגורים" הקבוע בסעיף 9(ג) לחוק כפי שזו משתקפת בפסיקה, ועל כך שיש לבחון את ייעוד הדירה הן מבחינה אובייקטיבית הן מבחינה סובייקטיבית. בדונה במבחן האובייקטיבי, קבעה ועדת הערר כי אכן מדובר בדירת מגורים, בהעדר מחלוקת על כך שהיא מכילה את המתקנים הפיזיים המאפיינים דירת מגורים. יישום המבחן הסובייקטיבי הוביל את ועדת הערר למסקנה שונה. ועדת הערר עמדה על הגישות השונות בפסיקה לאופן סיווגה של "דירת נופש", וקבעה כי השכרת דירה לציבור הרחב כדירת נופש לתקופות קצרות אינה מעידה על כוונה מצד הרוכש לעשות בדירה "שימוש למגורים". ועדת הערר הוסיפה כי פרשנות זו מתיישבת עם הבחנות הקיימות בתחומים אחרים בין "דירת נופש" לבין "דירת מגורים", כגון דיני התכנון והבניה ודיני הארנונה והמע"מ. סופו של דבר, שהערר נדחה ברוב דעות, ונקבע כי יש להשית על המערער מס רכישה בשיעור של 5% החל על בניין רגיל. מכאן הערעור שלפנינו.

◆ המערער טען כי שלוש הדירות שרכש מהוות כולן דירות מגורים, הן על פי המבחן האובייקטיבי והן על פי המבחן הסובייקטיבי. במישור הסובייקטיבי, המערער טען כי אמנם, בהתאם להוראות התב"ע, בכוונתו להעמיד את דירתו לרשות הציבור למשך 6 חודשים בשנה, אך זאת עקב החובה החוקית והחוזית, שעה שמבחינה סובייקטיבית הוא היה מעדיף שהדירה תעמוד לרשותו כל אימת שיחפוץ.

המערער הפנה ל"מאפיינים נסיבתיים" המצביעים, לדבריו, על כך שמדובר בדירת מגורים, ביניהם: הפרויקט בו מצויות הדירות נמצא בסמוך לשכונת מגורים ולא באזור בו מתקיימת פעילות מלונאית; הדירות רשומות בטאבו על שם הרוכשים, בשונה מבית מלון; אין חובה על הרוכשים להעמיד את הדירות לרשות מאגר מלונאי; אין מגבלה תכנונית בתב"ע או בהיתר הבניה המונעת שימוש בדירות כדירות מגורים; מחיר הדירה גבוה באופן משמעותי בהשוואה למחירן



סיווג "מענק פיצול" ו"מענק הפרטה" של עובדי בז"ן לצרכי מס ע"א 2640/11 פקיד שומה חיפה נ' חיים ניסים איננה אייזנברג, עו"ד (חשבונאית)

לתשלומים ממעביד לעובד במסגרת יחסי העבודה. מן הראוי, כי תשלומים שונים שמעביר המעביד לעובד, לרבות תשלומים חד-פעמיים שנועדו לפצות על שינויים כאלה ואחרים בתנאי עבודתו, למתן את התנגדותו לשינוי או להפיס את רוחו – יהוו חלק מהכנסת העבודה של העובד. לעניין זה אין חשיבות אם מדובר בתשלום חד-פעמי או במספר תשלומים. הנמקתו של ביהמ"ש המחוזי מעוררת קושי לא רק מנקודת מבט של מיסוי הכנסת העבודה, אלא אף כאשר בוחנים את הדין המסדיר מיסוי של רווחי הון. עפ"י חלק ה' לפקודה, חיוב במס רווח הון יוטל על "נכס" כהגדרתו בסעיף 88 לפקודה, אשר לגביו בוצע "מימוש" או "מכירה". ביהמ"ש המחוזי קבע, כי זכותם של העובדים להתנגד לשינוי המבני בעסקם ולעבוד אצל מעסיקים הקודם היא "זכות ראויה" הכלולה בהגדרת "נכס" אותה הבאנו זה עתה. לגישתו של ביהמ"ש המחוזי, העובדים "מכרו" או "מימשו" זכות זו תמורת המענקים שקיבלו. ההלכה המחייבת היחידה לעניין פרשנות המונח "זכות ראויה" בפקודת מס הכנסה היא הלכת אברך (ע"א 182/72 אברך נ' פ"ש, ת"א 3), שלפיה יש לפרש מונח זה ככולל "זכויות בלתי-חוזיות וכן כל זכות שניתנת לאכיפה באמצעות תביעה". הש' מ' נאור לא נדרשה לפתח את הדיון בסוגיות האמורות, וזאת משום שלא נתמלאו התנאים ליציאה אל מחוץ לגבולותיו של סעיף 22(2) לפקודה. **תשלומים כספיים ששולמו לעובד מאת מעבידו במסגרת יחסי העבודה הם הכנסת עבודה, אלא אם קבע המחוקק אחרת.**

◆ **כב' הש' א' חיות** מסכימה עם המשנה לנשיא מ' נאור, כי דין הערעור להתקבל, וכי המענקים ששולמו למשיב יסווגו כהכנסת עבודה עפ"י סעיף 22(2) לפקודה. אולם, לשיטתה אין מקום לקבוע כלל המסווג כל תקבול המועבר לעובד ממעבידו כהכנסת עבודה אלא אם נקבע אחרת בחוק, ויש לבחון כל תקבול ותקבול עפ"י מהותו על מנת לקבוע האם מדובר ברווח הון או בהכנסה פירונית. עם זאת, בחינת אופי המענקים במקרה דנן מובילים אל המסקנה, כי יש לסווגם כהכנסה פירונית.

◆ **כב' הש' ע' פוגלמן** מסכים, כי דין הערעור להתקבל, וכי המענקים ששולמו למשיב יחויבו במס הכנסה לפי סעיף 22(2) לפקודה. כב' הש' סבר, כי הדין כפי שפורש עד כה אינו שולל לחלוטין אפשרות שתקבול שניתן לעובד ממעבידו יוחרג מגדרי סעיף 22(2) לפקודה. **מן הראוי לקבוע חזקה שלפיה כל תקבול שמשולם לעובד ממעבידו הוא הכנסה פירונית שמקורה בעבודה.** זאת, מכיוון שככלל, תקבול המשולם לעובד ממעבידו יהיה בתמורה לעבודתו. אולם חזקה זו ניתנת לסתירה. לשם סתירת החזקה האמורה, העובד לא יידרש בהכרח להצביע על הוראת חוק ספציפית הקובעת, כי מדובר ברווח הון, אלא יידרש לשכנע את פקיד השומה ואת ביהמ"ש, כי מאפייניו הפרטיקולאריים של התקבול מצדיקים את סיווגו כרווח הון, על רקע המבחנים שנקבעו בהלכה הפסוקה.

תוצאה: ◆ הערעור התקבל.

ניתן ביום 2.2.14

ב"כ המערער: עו"ד יורם הירשברג; **יעל ורבה-זלינגר**
ב"כ המשיב: עו"ד אדם קדש; **ירון מהולל; נעה לב-גולדשטיין**

◆ במוקד הערעור עומדת השאלה מהו סיווגם, לצרכי מס, של "מענק פיצול" ושל "מענק הפרטה" שקיבלו עובדי החברה הממשלתית חברת בתי זיקוק לנפט בע"מ, עם פיצול החברה לשתי חברות והעברתן לידיים פרטיות.

◆ **ביהמ"ש המחוזי בחיפה, כב' הש' ר' סוקול,** קיבל את ערעורו של המשיב. ביהמ"ש עמד על ההבחנה המקובלת בדיני המס בין הכנסה פירונית להכנסה הונית, ועל יישומה בכל הקשור לתקבולים שמקבל עובד ממעבידו. ביהמ"ש המחוזי קבע, כי המענקים ששולמו לעובדים הם פיצוי על ויתורם של העובדים על זכותם לעבוד אצל מעסיקים הקודם, ועל כן, לשיטתו, לא יהיה זה נכון לסווג פיצוי זה כהכנסת עבודה. עוד קבע ביהמ"ש, כי לעובדים הייתה זכות להתנגד לשינוי המבני בחברה, וכי תשלום המענקים נועד להשיג את הסכמתם של העובדים למהלך, תוך ויתור על זכות זו. כן ציין ביהמ"ש המחוזי, כי בהסכמים עצמם נקבע שהמענקים אינם בגדר שכר. רשות המסים הגישה ערעור לביהמ"ש העליון.

ביהמ"ש העליון בים – כב' המשנה לנשיא מ' נאור;
הש' א' חיות; הש' ע' פוגלמן;

◆ **כב' המשנה לנשיא- מ' נאור** קבעה, כי בשאלת סיווג מקורות ההכנסה, הלכה שיטת המס בישראל בעקבות "תורת המקור" שישודה בדין האנגלי. עפ"י תורה זו, רק תקבול שיש לו מקור קבוע נחשב כ"הכנסה" וחייב במס. ואולם, תורת המקור לא קפאה על שמריה, וחלו בה תמורות שונות. כידוע, בחקיקה הישראלית מנויים המקורות העיקריים בסעיף 2 לפקודת מס הכנסה (להלן: "הפקודה"). עוד קבעה, כי לפי הכלל הרגיל, כשמשלם מעביד לעובדו סכום כסף במסגרת יחסי העבודה, וכאשר השניים פועלים בהקשר זה בכובעם כמעביד וכעובד, חזקה, כי מבחינת העובד התשלום הוא הכנסת עבודה לפי סעיף 22(2) לפקודה. כך קובעת לשון הסעיף בבירור. ואולם, אם קבע המחוקק במפורש הסדר בעל מאפיינים הוניים, כפי שעשה בסעיפים 9(א7) ו-102 לפקודה בנוגע למענקי פרישה ולאופציות המוקצות לעובדים (בהתאמה), יחול ההסדר המיוחד שנקבע בחוק. לשון אחר, בכל הקשור לתשלומים ממעבידים לעובדיהם, ההסדר הקבוע בסעיף 22(2) נהנה מ"עדיפות" או "עדיפות" על ההסדרים ההוניים, המהווים חריג לו.

כב' המשנה לנשיא מ' נאור קבעה, כי לעובדים זכויות רבות וחשובות הכלולות במשפט העבודה. כזו גם זכותם להתנגד לשינוי מבני במקום עבודתם אשר הוכרה בפסיקה. יש להגן על זכויות העובדים לפי משפט העבודה ככל משפטו וחוקתו, לרבות באמצעות פיצוי לעובדים במקרים המתאימים. המדינה חייבת בכיבוד זכויות העבודה של העובדים, בפרט כאשר נוקטת היא בצעדים רבי-משמעות של הפרטה. ואולם, קיומה של זכות והכרה בה במסגרת דיני העבודה אין פירושה שפיצוי לעובד בגין ויתור עליה או השעייתה יהווה "מכירה" של "נכס" בדיני המס. במישור דיני המס, אין מקום להכרה, כי הפיצוי הוא הכנסה הונית. הדבר יוביל לפריצת המסגרת של הכנסת העבודה, בהיעדר הסדר סטטוטורי שקבע זאת. סעיף 22(2) לפקודה הוא המסגרת מבחינת דיני המס

דיירי דיור מוגן יחויבו בנטל מע"מ על ריבית רעיונית
ת"א 28523-08 אהרוני ואח' נ' שבעת הכוכבים דיור מוגן בע"מ
אמיר אבו ראזק, משפטן

גם בכל עסקה אחרת עליה משתלם מע"מ, משלם הצרכן את המע"מ על התמורה שהוא משלם, ושממנה נהנה נותן השירות. ביהמ"ש הוסיף וקבע, כי ההוראה החוזית בקשר לניכוי המע"מ והפיקדון אינה מעורפלת, אלא ברורה. ההוראה, ככל שיושגת בקשר עם הפיקדון, עלתה במו"מ עם הדיירים, הנתבעת לא הסתירה אותו בשלב המו"מ לקראת כריתת ההסכמים, ואף לא לאחר כריתתם, והדבר לא נודע לתובעים במקרה רק בשנת 2006. **על הריבית הרעיונית מוטל מע"מ**, בתשלום זה על התובעים לשאת, ובתביעה אין אלא ניסיון להעביר נטל זה, שלא בצדק, על שכם הנתבעת. גם טענת התובעים כי הריבית הרעיונית כוללת את סכום המע"מ בגינה, דינה להידחות. טענה כאמור היא בין רשויות המס לבין הנתבעת שחויבה בתשלום המס. משחויבה הנתבעת במע"מ על הריבית הרעיונית והיא שילמה ומשלמת סכומים אלה בפועל, מוטל על התובעים, ביחסים שבינם לבין הנתבעת, לשאת בתשלום, שאחרת הם מעבירים לשכם הנתבעת חלק מתשלום המס המוטל עליהם.

◆ לבסוף הוסיף ביהמ"ש, כי בית הדיור הוא בית דיור ברמה גבוהה ביותר. דייריו אינם, כפי שב"כ התובעים טוענים פעם אחר פעם, קשישים חסרי ישע שלא ידעו את תנאי ההסכם שבינם לבין הנתבעת, אלא אנשים משכילים, בעלי דעה מוצקה בניהול ענייניהם המשמייעים קולם באופן צלול וברור, כפי שניתן היה גם להתרשם מעדויותיהם. **התובעים, רובם ככולם, היו מיוצגים בניהול המו"מ לקראת כריתת ההסכמים על ידי עורכי דין מנוסים או רו"ח, מנהלי עסקים וכו', וחלקם על ידי קרובי משפחה בעלי כישורים כאמור.** ביהמ"ש קבע, כי רבות מהעדויות מטעם התובעים היו עדויות מפי השמועה והם לא זימנו לעדות מי שניהל את המו"מ בשמם. מחומר הראיות עולה, כי נוהלו מו"מ שארכו זמן, התייחסו בפרוט להוראות ההסכם, ובעקבותיהם גם נעשו שינויים בטיטות שהוציאה הנתבעת. **התובעים העידו באופן נחרץ כאילו הסתירו מהם את החיוב במע"מ על ריבית רעיונית, אך למעשה לא זכרו דברים מהותיים הקשורים למו"מ ואף להגשת התביעה והתצהירים שהוגשו במסגרתה.** בנוסף, כאמור, הוגשו על ידי הנתבעת מסמכים שמהם עולה ההיפך, דהיינו שהנושא עלה במהלך המו"מ ולאחר כריתת ההסכמים, והחשוב מכל, ההוראה החוזית, על-פיה בוצע הניכוי מהפיקדון, ברורה, והניכוי בוצע על פי ההסכמים ובהתאם לתכליתו של החוק. בשל האמור, התביעה נדחתה.

תוצאה:

◆ התביעה נדחתה.

ניתן ביום 14.1.2014

ב"כ התובעים: עו"ד זאב וייס

ב"כ הנתבעת: עו"ד משה מרדלר

◆ התובעים, דיירים בבית דיור מוגן בשם "שבעת הכוכבים" אשר התקשרו עם הנתבעת, המפעילה את בית הדיור המוגן ונותנת לדיירים את השירותים, בהסכם. התביעה הוגשה על ידי 45 תובעים, כאשר כל תובע או מספר תובעים התקשר בהסכם נפרד עם הנתבעת. התובעים משלמים לדיור המוגן תמורה הנחלקת לשניים: האחד - פיקדון, ממנו מנכה בית הדיור המוגן אחוז מסוים מידי שנה, והתמורה מוחזרת לדייר או לעוזבונו בתום תקופת ההסכם, והשני - תשלומים חודשיים. שירותי הדיור המוגן חייבים במע"מ ואינם זכאים לפטור עסקת שכירות. עניין התביעה הינו, ניכוי המע"מ בגין הריבית הרעיונית על הפיקדון שמפקידים הדיירים, מהפיקדון.

◆ **לטענת התובעים**, הנתבעת הסתירה מהם את העובדה שהיא מחייבת את הפיקדון מידי שנה במע"מ על ריבית רעיונית, וכי היא לא שלחה להם דיווח שוטף על חיוב זה, על אף שהיא מחויבת לכך על פי ההסכם ביניהם. התובעים טענו גם, כי הריבית הרעיונית כוללת את סכום המע"מ בגינה. לפיכך, תבעו התובעים לפסק דין המצהיר, כי ההוראה החוזית האמורה אינה מאפשרת לנתבעת לנכות מע"מ ריבית רעיונית מהפיקדון וכי היא אינה רשאית לחייב אותם בתשלום האמור.

◆ **לטענת הנתבעת**, ההסכם בין הצדדים ברור, ולפיו, בכל מקרה בו יחול מע"מ, הוא יחול על הדיירים. עוד טענה הנתבעת, כי נכללה בהסכם הוראה המאפשרת לה לנכות את המע"מ האמור מהפיקדון. הנתבעת הוסיפה וטענה כי ההסכם אינו הסכם אחיד, וכי התובעים, רובם ככולם, ניהלו עמה מו"מ ממושכים על תוכנו, העבירו הערות רבות, ובעקבות כך הוכנסו שינויים לא מעטים בהסכמים. בנוסף, נטען, כי ההוראה לפי במידה ויחול מע"מ, הוא יחול על הדיירים, אינה מקפחת. הנתבעת הכחישה כי הסתירה מהדיירים את ניכוי המע"מ או הטעתה אותם ביחס לכך. לבסוף, הכחישה הנתבעת את טענות התובעים בדבר הטעיה, עושר וכפייה.

בימ"ש השלום בתל אביב-יפו, בפני כב' השופטת רונית פינצ'וק אלט:

◆ ביהמ"ש קבע, כי לאור החוק והסכמות הצדדים במסגרת ההסכם שביניהם, טענות התובעים לעניין ההיגיון מאחורי הטלת החיוב במס עליהם, אינן רלוונטיות, מה גם שמדובר בשאלה שעניינה מוכרע, לא במישור היחסים שבין התובעים לנתבעת אלא בין הנתבעת לרשויות המס.

◆ יתר על כן, הריבית הרעיונית ממנה נהנית הנתבעת אינה וירטואלית אלא ממשית. כמו כן, טענת התובעים כי הנתבעת היא שנהנית מהריבית הרעיונית, לאו טענה היא לעניין זה, שכן זו מהווה חלק מהתמורה שמשלמים הדיירים תמורת השירותים שהם מקבלים על-פי ההסכמים שבין הצדדים, ותמורה זו, בגין השירותים האמורים, חייבת, כאמור, במע"מ.

בנקים יחויבו להודיע על פירעון הלוואות

ביום 5.2.14 אישרה ועדת הכלכלה לקריאה שנייה ושלישית הצעת חוק לתיקון חוק הבנקאות, המחייבת את הבנקים לתת ללקוחות הודעה מוקדמת לפני נקיטת הליכים של העמדת הלוואה לפירעון מוקדם, של ח"כ אורי מקלב וחברי כנסת נוספים. הצעת החוק, שנדונה בוועדה בכנסת הקודמת, נועדה לסייע ללקוחות שלקחו הלוואות ולא עמדו בתנאי הפירעון להימנע ממצב של סחרור כלכלי. היו"ר ברוורמן וח"כ מקלב הזכירו, כי מטרת ההצעה היא להגן על האזרח הקטן מול הבנקים. לפי ההצעה שאושרה, ההודעה תישלח במסירה אישית לכתובת הלקוח הרשומה בבנק וגם בדרך המשלוח הרגילה באמצעותה שולח הבנק הודעות ללקוח, 21 ימי עסקים לפני ביצוע הפעולה. עוד נקבע, כי המכתב יכלול מידע על יתרת ההלוואה, שיעור הריבית עליה, סכום הפיגור, אופן חישובו ושיעור ריבית הפיגורים וסכום העמלה בגין העמדת הלוואה לפירעון מיד. כמו כן המכתב יכלול מידע ללקוח על חובת הבנק להעביר את המידע על החוב, אם הוא לא ייפרע או יוסדר תוך 60 יום, לחברות המספקות שירות נתוני אשראי. הוועדה אישרה, כי הבנקים לא יחויבו למסור את ההודעה במקרים בהם יש חשש ממשי שההודעה תפגע ביכולת גביית החוב, אם בשל שינוי לרעה במצב הפיננסי של הלקוח שיקשה עליו לפרוע חובותיו או בשל תנאים אחרים המחייבים ביצוע מידע של פעולה לגבי ההלוואה (כמו למשל חשש שהלקוח יצא מהארץ לפני שיפרע את חובו). עוד קבעה הוועדה, כי ההוראות יחולו גם על הלוואות שניתנו לפני כנסית החוק לתוקף, והוא יכנס לתוקף 6 חודשים לאחר פרסומו ברשומות.

עו"ד חוה מרצקי – יו"ר המועצה בלשכת עו"ד

ביום 3.2.14 התכנסה המועצה הארצית בלשכת עורכי הדין ובחרה פה אחד בעו"ד חוה מרצקי, חברת הוועד המרכזי, ליו"ר המועצה הארצית, במקום עו"ד צבי פירון. בנוסף, עו"ד פאדיה עתמאלה-שלבי נבחרה על ידי המועצה הארצית כנציגה בוועדה למינוי קאדים שרעיים - הוועדה הממנה דיינים לבתי הדין של העדה המוסלמית. ועו"ד מתעב פלאח נבחר על ידי המועצה הארצית כנציג בוועדה למינוי קאדים מדיהב - הוועדה הממנה דיינים לבתי הדין של העדה הדרוזית. ראש לשכת עורכי הדין, עו"ד דורון ברזילי, בירך על המינויים וציין, כי הבחירה מעידה על שינוי דרך ומצביעה על אחידות ולכידות בקרב חברי המועצה. בחירת הנציגים נעשית על פי כללי לשכת עורכי הדין, המסדירים את בחירת את הלשכה בוועדות הבחירה.

info@masfax.co.il

מס פקס מערכת ושיווק: דרך מנחם בגין 132, מגדל עזריאלי 1
תל אביב 67021; טל. 03-6966416; פקס. 03-6953991

ביקורות של רשות המסים בתל אביב

בשבוע שעבר ערכו משרדי מס הכנסה בתל אביב ביקורות ב-390 עסקים ברחבי העיר, וביום חמישי מיקדו את הביקורות שנערכו בשעות הערב והלילה במסעדות, פאבים, קיוסקים ופיצוציות. במהלך המבצע התברר, כי ב-15% מהעסקים שנבדקו לא רשמו בעלי העסקים את ההכנסות. בין השאר גילו מבקרי מס הכנסה, כי בפאב מוכר בת"א לא נרשמו בספרי העסק כ-10,500 ש"ח ששולמו במזומן. עוד התברר במהלך הביקורת, כי הלקוחות משלמים בעבור שתיה 85 ש"ח ו-120 ש"ח ומקבלים צמידים, המאפשרים לברמן לדעת איזו שתיה לספק להם. כשביקשו המבקרים הסבר להתנהלות בפאב, סיפר אחד העובדים, כי הכספים נרשמים בקופה לאחר סגירת הפאב. הוא הוסיף ואמר כי צמיד הלקוחות מהווים קבלה. המבצע נערך כחלק מפעילות נרחבת של רשות המסים כנגד מעלימי מס והון שחור ובמסגרת הנחיה למשרדים האזוריים להגביר את פעילות האכיפה ולשפר את כושר ההרתעה, בין היתר ע"י עריכת מבצעי שטח שמטרתם להביא לדיווחי וגביית מס אמת ולהגביר את השוויון בנטל בקרב האזרחים.

עבירות מס: השלום זיכה – המחוזי הרשיע

בשנת 2012 הואשמו טרבלסי, יחד עם גיסו שנפטר במהלך הדיונים המשפטיים (ואשר אחותו, אלמנתו של השותף, היא מנהלת החשבונות בחברה), בכך שבמהלך שש שנים הגישו למע"מ דוחות כוזבים של חברת האבטחה 'איילת השחר בטחון' מאשדוד בהם השמיטו עסקאות בהיקף של כ-14 מיליון ש"ח, אשר המע"מ הנגזר מהן עומד על כשלושה מיליון ש"ח. השניים, בעלי ומנהלי החברה, טענו כי רק "הזיזו" (ביצעו shifting) את מועד הדיווח על העסקאות, מאחר שחלק מן התשלומים טרם הועברו אליהם בפועל. בספטמבר 2013 החליט כב' השופט חיים חדש מבית משפט השלום באשדוד להימנע מהרשעה של נאשמים למרות שהשניים הודו במיוחס להם, שכן על מנת שהחברה – המעסיקה מאות עובדים, תמשיך לפעול, עליה ועל מנהליה להיות נטולי הרשעות פליליות. רשות המסים ערערה לבית המשפט המחוזי בבאר שבע אשר, בהרכב בראשות נשיא ביהמ"ש כב' השופט יוסף אלון, כב' השופטת יעל רז לוי וכב' השופט יורם צלקובניק, החליט להפוך את ההחלטה ולהרשיע את טרבלסי. הערעור הוגש ע"י עו"ד הדס זוהר ועו"ד סעיד עתמאנה ממע"מ אשדוד. ביהמ"ש קבע, כי: "לא היה מקום להימנע מהרשעת המשיבים אשר נטלו בפועל את החוק לידיהם..."