

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

גיליון 692 יום ה' 20 בפברואר 2014

השבוע בגיליון

רשות המסים ורשויות נוספות: אזהרה ביטקוין ! //

עדכונים מהשטח

משכורת או דיבידנד – מה עדיף ? (מעודכן ל- 2014)

מאמר
פסיקה

עליון – מ"ה – עסקה מלאכותית יכולה להיות גם רצף של פעולות //

מ"ה – הוצאות אש"ל – נדחתה תביעה לייצוגיות //

שבח – פטור ממס שבח בגין מכירת דירת ירושה לאחר חוק הגדלת הייצע //

מינוי שופטים חדשים (2014) – גם במיסים // אל-תור בפיקד שומה כפ"ס //

הקרב על המתמחים בעריכת דין מגיע לכנסת //

מחוץ לחוק

עדכונים מהשטח

רשות המסים ורשויות נוספות: אזהרה ביטקוין !

◆ **מרמה והונאה** - המאפיינים הייחודיים של המטבעות הווירטואליים עלולים להוות קרקע פורה לפעולות מרמה, כדוגמת "**הונאות פונזי**" – הונאת ממון שבה מובטח למשקיעים החזר השקעה גבוה במיוחד בפרק זמן קצר, אך למעשה כספי החזר ההשקעה המוצגים כפירותיה, משולמים מכספם של המשקיעים העתידיים, דהיינו החזר חלקי של הקרן.

◆ **תנודתיות גבוהה** - הערך של המטבעות נתון לתנודתיות גבוהה במיוחד (ראה **באתר MT.GOX**).

◆ **ניצול לצרכים פליליים לרבות להלבנת הון ומימון טרור** – מאחר ועסקות במטבעות הווירטואליים הן גלויות ומתבצעות ישירות בין שני צדדים (Peer-To-Peer), הצדדים לעסקה נשארים אנונימיים, דבר שלרוב מקשה על התחקות אחריהם. אנונימיות זו עלולה להיות מנוצלת לצרכים פליליים.

◆ **גניבה** - מטבעות וירטואליים נשמרים בדרך כלל על גבי מחשב או טלפון חכם; בהקשר זה דווחו מקרים של פריצה למחשבים וגניבת ביטקוין בסכומים גדולים. בנוסף, מקרה של אובדן או שכחת סיסמת הגישה עלולים להוביל לאובדן מוחלט.

◆ **הפסד הכסף בפלטפורמות המסחר** - הן זירות המסחר והן שירותי החליפין בדרך כלל אינם פועלים תחת רישיון ייעודי ופיקוח רלוונטי. במספר מקרים גורמים אלו הפסיקו את פעילותם והמטבעות שהוחזקו בהם ירדו לטמיון.

◆ **היעדר פיקוח על המסחר** - המסחר במטבעות וירטואליים אינו מפוקח בידי רשות כלשהי מרשויות המדינה. כולל סוחרים ישראלים בביטקוין ודומיו הרשומים כנותני שירותי מטבע במשרד האוצר, שאינם רשומים שם בהקשר של המסחר בביטקוין.

◆ **לאור האמור, מזהירות הרשויות, הציבור המתכוון להשתמש בביטקוין ודומיו נדרש להיות מודע לסיכונים הייחודיים הגלומים בשימוש בהם, ולגלות ערנות וזהירות מוגברת.**

◆ **ביום 19.2.14** פורסמה הודעה משותפת לעיתונות ע"י רשות המסים, בנק ישראל, אגף שוק ההון, ביטוח וחסכון, רשות ניירות ערך והרשות לאיסור הלבנת הון ומימון טרור: **הודעה לציבור בדבר סיכונים אפשריים הטמונים במטבעות וירטואליים מבוזרים (דוגמת ביטקוין)** (להלן: "**ההודעה**").

◆ בהתאם להודעה, לאחרונה מתגבר בעולם השיח הציבורי בנושא 'מטבעות וירטואליים' מבוזרים (**דוגמת ביטקוין**). המדובר בקבצי מחשב המשמשים גם כאמצעי תשלום וירטואליים אשר מונפקים על ידי מערכת מחשבים מבוזרת שאינה נמצאת בשליטת גורם מרכזי. בהודעה מודגש, כי הם אינם "הילך חוקי" של אף מדינה, וכי אין בשמם כדי להעיד על מעמדם החוקי כ"מטבע".

◆ הרשויות סיכמו להמשיך ולבחון היבטים שונים הקשורים לשימוש ולמסחר במטבעות וירטואליים, לרבות השלכות מקרו אפשריות, בהקשרים של מעמדם החוקי, אסדרתם, סיכונים הלבנת הון ומימון טרור, מיסוי והגנת הצרכן. עם זאת, ובטרם סיום הבחינה הכוללת, הוחלט על ידי הגופים המפורטים לעיל להפנות את תשומת לב הציבור לסיכונים אפשריים הכרוכים במטבעות וירטואליים כדוגמת הביטקוין. **להלן עיקרי "האזהרות" (מפורטים בהרחבה בהודעה):**

◆ **'מטבע וירטואלי' שאינו מהווה הילך חוקי** - המטבעות הווירטואליים אינם מונפקים על ידי בנק מרכזי ואינם זוכים לגיבוי של בנק מרכזי הערב לערכם הנקוב של המטבעות המונפקים על ידו ופועל לשימור האמון בהם.

◆ **ניהול סיכונים על ידי מוסדות פיננסיים** - מאחר ושימוש במטבעות וירטואליים מאפשר העברתם באופן אנונימי, על המוסדות הפיננסיים להתחשב בכך במסגרת מדיניות ניהול הסיכונים שלהם, לרבות לעניין הדייווח לרשות לאיסור הלבנת הון.



כמו כן, השכר המבוטח חשוב גם לגבי ביטוח" אובדן כושר עבודה". בנוסף, במקרה חלילה של מחלה שיש בגינה זכאות לפטור ממס לנכה לפי סעיף 59(5) לפקודה, הפטור חל על הכנסה ממשכורת (יגיעה אישית), ולא יחול על הכנסה מדיבידנד.

2. במידה ונשקלל את ה"ניכוי" בשל גמל שמוכר כהוצאה בחברה לאור תיקון 190 לפקודה נגיע למסקנה שלא כל ספק יש כדאיות למשכורת. בחברה יש ניכוי של 7.5% מהשכר לגמל עד לסך של 36,356 ש"ח, ללא חיוב במס של בעל-השליטה. למען הדיוק אז ה"הטבה" הזו היא עד לשכר של 36,356 ש"ח, ולא עד 41,830 ש"ח.

◆ **בין משכורת של 41,830 ש"ח ל- 43,240 ש"ח:** בשנת 2014, לאור העובדה שכבר שנתיים לא הצמידו את המדרגה העליונה במס הכנסה למדד המחירים לצרכן, נוצר פער בין ה"תקרה" של ביטוח לאומי לבין המדרגה העליונה של מס הכנסה. מעל ל- 43,240 ש"ח, אין דמי ביטוח לאומי, ואז כפי שכבר הראנו בתחילה יש פער לטובת משכורת. בשכר שבין 41,830 ש"ח ל- 43,240 ש"ח נוצר בוודאי פער.

לטובת דיבידנד, כדלקמן: נערוך תחשיב לגבי תוספת עלות שכר של 100 ש"ח (בין 41,830 ש"ח ל- 43,240 ש"ח). במישור החברה: כדי שעלות השכר יהיה 100 ש"ח, הרי שסכום המשכורת יהיה: $100/1.0659 = 93.82$ ש"ח. כלומר, במידה והמשכורת היא 93.82 ש"ח, ה"עלות" לחברה היא 100 ש"ח (לאחר הוספת "חלק מעביד" בביטוח לאומי המשולם ע"י החברה). משכר של 93.82 ש"ח יש להפחית 48% מס הכנסה (45.03 ש"ח), וכן 11.79% דמי ביטוח לאומי (11.06 ש"ח). סה"כ נטו ליחיד: 37.73 ש"ח. סה"כ מס כולל: 62.27%. כפי שראינו שיעור המס הכולל במשיכת דיבידנד יהיה: 48.55%. כלומר, ההפרש לטובת משיכת דיבידנד הוא: 13.72%. כלומר, הפער שבין 41,830 ש"ח ל- 43,240 ש"ח הוא: 1,410 ש"ח, ובפער הזה יש כדאיות לדיבידנד, והפער לטובת דיבידנד הוא מס נוסף של: 193 ש"ח.

לסיכום: מעל ל- 67,630 ש"ח בחודש – הפער לטובת משכורת הוא 0.02%. בין 43,240 ש"ח ל- 67,630 ש"ח – הפער לטובת משכורת הוא 0.55%. בין 41,830 ש"ח ל- 43,240 ש"ח – הפער לטובת דיבידנד הוא 13.72%. בין 20,000 ש"ח ל- 41,830 ש"ח הפער לטובת דיבידנד הוא 0.58%. בין 14,000 ש"ח ל- 20,000 ש"ח יש פער לטובת משכורת של 2.23%. מתחת ל- 14,000 ש"ח יש כבר פערים "יותר משמעותיים" כמובן לטובת המשכורת.

◆ **מסקנות:** עד ל- 20,000 ש"ח אין כל ספק שיש כדאיות למשוך משכורת. מעל ל- 20,000 ש"ח לטעמנו גם אין סיבה לשקול דיבידנד. אומנם כפי שהראנו יש מצבים מסוימים בהם יש לכאורה פער לטובת דיבידנד, אבל מדובר בסכומים. יחסית נמוכים ועם מוסיפים את השיקול של הפרשות לגמל/פנסיה וכן שיקולי ביטוח לאומי, אובדן כושר ועוד, הרי שנגיע למסקנה שיש כדאיות למשכורת. בשורה התחתונה – אין "נקודת איזון" שניתן לומר לגביה שמעל לסכום מסוים יש עדיפות לדיבידנד, לכאורה ניתן למשוך כל סכום כמשכורת.

כמו כן, נישום ("נותן שירותים") שטרם התאגד כחברה, וזקוק לכל הרווחים שלו למחייה – הרי שאין לו שום סיבה "כלכלית" (מבחינת שיעורי המס) להתאגד כחברה. מעבר לכל האמור פה, לגבי "בעלי שליטה" יש חשיבות רבה מאוד לשמירה על יציבות השכר לאורך השנים. לא כאן המקום להאריך, אבל החשיבות של שכר-יציב לאורך השנים חשובה מאוד לעניין המעמד בביטוח לאומי (יש תקדימים שראו בעל-שליטה שערך שינויים בשכר "כאילו" אינו שכיר), ובנוסף יש חשיבות לעניין ביטוח אכ"ע וכן חלילה במקרה של מחלה, במידה ובעל-השליטה יהיה זכאי לפטור ממס של נכה, זה יחול לפי השכר האחרון היציב שלו (ראו למשל הלכת "בן עוזי")

* **איילת אור בע"מ ("בית הספר להשתלמויות מקצועיות")**

◆ בתחשיבים שלהלן נבדוק מה שיעור המס הכולל שיוטל על "בעל מניות מהותי" המבקש למשוך דיבידנד, ונשווה זאת לחלופה של משיכת משכורת מהחברה בשליטתו.

◆ **בחלוקת דיבידנד, להלן תחשיב המס:** מס חברות (במישור החברה): 26.5%. מה"נטו" שנשאר (73.5%) יש להפחית 30% מס דיבידנד. נשאר ליחיד נטו של: 51.45%, כך שהמס הכולל הוא 48.55%. המס השולי המקסימאלי הוא 48%, כך שבסכומים מעל ל"תקרה של ביטוח לאומי" יש כדאיות למשכורת ולא דיבידנד (בהמשך נראה סכומים מתחת לתקרה של ביטוח לאומי). במידה וליחיד יש "הכנסה חייבת" מעל 811,560 ש"ח, יוטל מס נוסף בשיעור של 2% (מס זה יוטל רק על ההכנסה מהדיבידנד, ולא במישור החברה). במקרה שכזה נטל המס הכולל יהיה: מס חברות (במישור החברה): 26.5%. מה"נטו" שנשאר (73.5%) היחיד ישלם 32% מס דיבידנד (30% + "מס נוסף" של 2%, כאמור לעיל): נשאר ליחיד נטו של: 49.98%, כך שהמס הכולל הוא 50.02%. במקרה זה, המס השולי המקסימאלי הוא: 50% (48% + 2%). עד עכשיו ראינו שבסכומים מעל התקרה של ביטוח לאומי (מעל 43,240 ש"ח) יש כדאיות למשכורת (אם כי חשוב לציין שלא מדובר באחוזים מאוד משמעותיים...). נבחן כעת משכורות נמוכות יותר, ובשילוב של ביטוח לאומי.

◆ **משכורת חודשית של 14,000 ש"ח עד 20,000 ש"ח:** בשכר של 14,000 ש"ח עד 20,000 ש"ח המס השולי הוא 31%, אך יש להוסיף לסכום זה את דמי הביטוח הלאומי. דמי הביטוח הלאומי חלק העובד: 11.79% (לבעל שליטה). חלק המעביד: 6.59% (לבעל שליטה) נערוך תחשיב לגבי תוספת עלות שכר של 100 ש"ח (מעל ל- 14,000 ש"ח) במישור החברה: כדי שעלות השכר יהיה 100 ש"ח, הרי שסכום המשכורת יהיה: $100/1.0659 = 93.82$ ש"ח. כלומר, במידה והמשכורת היא 93.82 ש"ח, ה"עלות" לחברה היא 100 ש"ח (לאחר הוספת "חלק מעביד" בביטוח לאומי המשולם ע"י החברה). משכר של 93.82 ש"ח יש להפחית 31% מס הכנסה (29.08 ש"ח), וכן 11.79% דמי ביטוח לאומי (11.06 ש"ח). סה"כ נטו ליחיד: 53.68 ש"ח. סה"כ מס כולל: 46.32%. כפי שראינו שיעור המס הכולל במשיכת דיבידנד יהיה: 48.55%. כלומר, ההפרש לטובת משכורת הוא: 2.23%.

◆ **משכורת חודשית של 20,000 ש"ח עד 41,830 ש"ח:** בשכר של 20,000 ש"ח עד 41,830 ש"ח המס השולי הוא 34%, אך יש להוסיף לסכום זה את דמי הביטוח הלאומי. דמי הביטוח הלאומי חלק העובד: 11.79% (לבעל שליטה). חלק המעביד: 6.59% (לבעל שליטה) נערוך תחשיב לגבי תוספת עלות שכר של 100 ש"ח (מעל ל- 20,000 ש"ח).

◆ **במישור החברה:** כדי שעלות השכר יהיה 100 ש"ח, הרי שסכום המשכורת יהיה: $100/1.0659 = 93.82$ ש"ח. כלומר, במידה והמשכורת היא 93.82 ש"ח, ה"עלות" לחברה היא 100 ש"ח (לאחר הוספת "חלק מעביד" בביטוח לאומי המשולם ע"י החברה). משכר של 93.82 ש"ח יש להפחית 34% מס הכנסה (31.89 ש"ח), וכן 11.79% דמי ביטוח לאומי (11.06 ש"ח). סה"כ נטו ליחיד: 50.87 ש"ח. סה"כ מס כולל: 49.13%. כפי שראינו שיעור המס הכולל במשיכת דיבידנד יהיה: 48.55%. כלומר, ההפרש "לכאורה" לטובת משיכת דיבידנד הוא: 0.58%. הפער הזה יכול להסתכם במקסימום של 127 ש"ח בחודש (21,830 ש"ח כפול 0.58%). ההפרש הזה הוא רק "לכאורה", ובפועל גם בין שכר של 20,000 ש"ח ל- 41,830 ש"ח יש כדאיות למשוך משכורת ולא דיבידנד, וזה מכמה סיבות: 1. בהפרש כזה זניח כבר ממש לא ניתן להתעלם מהעובדה שיש כיסוי של ביטוח-לאומי רחב יותר בגין המשכורת (קרי – הביטוח לאומי חל על משכורת של 41,830 ש"ח ולא 20,000 ש"ח. רלוונטי ל: דמי לידה, מילואים, תאונות עבודה וכו').

עסקה מלאכותית יכולה להיות גם רצף של פעולות ע"א 6539/12 מנשה בכור ואח' נ' פקיד שומה כפר סבא ירון הרוש, עו"ד

בסך 15,000,000 ש"ח מחברת מפעת לחברה ביום 26.9.2000, ולאחר שאחזקות החברה במפעת דוללו ביום 3.12.2000 לשיעור אפסי, וכאשר בסופו של יום חולקו כספי החברה בסך 15,722,988 ש"ח בין המערערים. בדוח לשנת המס 2002 שהגישו כל אחד מהמערערים דווח על הכנסה של 5,000,000 ש"ח כריווח הון מפירוק החייב במס בשיעור 10% ודיבידנד נוסף בסך 240,996 ש"ח החייב במס בשיעור 25%. המשיב לא קיבל את הצהרת המערערים – ועל השומה שהוצאה נסב הערעור בבית המשפט קמא, בית המשפט קמא קבע כי, מדובר בעסקה מלאכותית מובהקת ומסקנה זו מתחדדת נוכח העובדה שהחברה, שנטען כי היא חברת החזקות, לא החזיקה בחברות נוספות. המערערים שבו והעלו בפני בית המשפט העליון את כל טענותיהם שנדחו כאמור על ידי בית המשפט המחוזי – הן טענותיהם המקדמיות והן טענותיהם לגופו של עניין. המשיב סומך ידיו על פסק דינו של בית המשפט המחוזי וטוען כי מדובר ב"ערעור סרק".

ביהמ"ש העליון בפני כבוד הש' י' דנציגר, ע' פוגלמן, נ' סולברג:

♦ ביהמ"ש קבע, כי לא נפלה שגגה כלשהי בפסק דינו של ביהמ"ש המחוזי הן בעניין טענותיהם המקדמיות של המערערים והן לגופו של עניין. הממצאים העובדתיים שנקבעו בפסק דינו של ביהמ"ש קמא מדויקים והם תומכים במסקנות המשפטיות שאליהן הוא הגיע. לא נמצא שנפלה כל טעות בחוק בקביעותיו של ביהמ"ש קמא. עוד השתכנע ביהמ"ש העליון, כי אכן הפעולות השונות שבוצעו במקרה דנן בזו אחר זו – העברת השליטה במפעת לחברה; חלוקת הדיבידנד לחברה; דילול אחזקותיה של החברה לכדי 1% סמוך לאחר חלוקת הדיבידנד ופירוקה של החברה וחלוקת הכספים שנתרו בקופתה – שרובם המוחלט מקורו בחלוקת הדיבידנד הנ"ל לבעלי מניותיה – נעשו במטרה לזכות את המערערים בחבות מופחתת במס. **מדובר בעסקה מלאכותית שבמסגרתה נעשה שימוש בפעולות משפטיות שונות לצורך תכנון מס בלתי לגיטימי שנועד להפחית את החיוב במס באופן הסותר את האינטרס הציבורי בגביית מס אמת.** עפ"י ביהמ"ש, למסקנה זו תורמת העובדה שלחברה לא היתה כל פעילות עסקית לפני פירוקה, ואין בניסיונות העסקיים שנעשו לאחר החלטת הפירוק – אף אם היו של החברה ולא של מערער 2 כאדם פרטי – כדי לשנות דבר. אשר על כן, בסופו של דבר קבע ביהמ"ש העליון, כי צדק בימ"ש קמא בקובעו, כי יש למסות את המערערים בהתאם לשומה המתוקנת שהוצאה להם.

התוצאה:

♦ הערעור נדחה.

ניתן ביום 11.2.2014

ב"כ המערערים: עו"ד ניסן שריפי

ב"כ המשיב: עו"ד עמנואל לינדר

♦ בשנת 1987 ייסדו המערערים את מפעת עבודות ציבוריות בע"מ (להלן "מפעת") והחזיקו במניותיה בחלקים שווים ובאמצעותה עסקו במתן שירותי תברואה. בשנת 1993 ייסדו המערערים את מפעת החזקות (1993) בע"מ (להלן: "החברה"), החזיקו במניותיה בחלקים שווים והעבירו אליה את מניותיהם במפעת בפטור ממס. ביום 26.9.2000 החליטה מפעת לחלק דיבידנד לבעלי מניותיה בסך 15,000,000 ש"ח, ביום 3.12.2000 הקצתה מפעת למערערים 102,000 מניות בחלקים שווים, באופן שלאחר ההקצאה דוללו מניותיה שבידי החברה ל-1% בלבד. לאחר קבלת הדיבידנד החליטה האסיפה כללית שלא מן המניין של בעלי המניות בחברה, על פירוק מרצון של החברה וחלוקת נכסי החברה בין המערערים. ביום 1.9.2002 חולקו כספי החברה בסך 15,722,988 ש"ח בין המערערים. במקרה שלפנינו דחה בית המשפט המחוזי טענות מקדמיות שונות שאותן העלו המערערים. כך, קבע בית המשפט קמא כי על אף שמי שחתם על נימוקי השומה המתוקנת של המשיב לא היה פקיד השומה עצמו, הרי שמדובר במי שהוסמך כדין לעשות זאת מכוח סעיף 152(ב) לפקודת מס הכנסה ולמעשה פעל כך במשותף עם פקיד השומה. כמו כן דחה בית המשפט קמא את טענת המערערים לפיה בחינת השומה מהווה הליך שנלווית לו סמכות שיפוטית ולכן לא ניתן לאצול סמכות זו, הואיל ואין מדובר בהכרעה בסכסוך בין שני צדדים אלא בהליך שאותו מנהל איש רשות המיסים. בית המשפט קמא דחה גם את טענת המערערים לפיה השומה שהוצאה להם אינה מנומקת. אמנם נימוקי המשיב הם תמציתיים, כך צוין, אך אין בכך כדי לאפשר קבלת הטענה בדבר חוסר הנמקה, ובפרט בהתחשב בכך שנימוקים תמציתיים אלו הועלו על הכתב לאחר התדיינות בין הצדדים. עוד דחה בית המשפט קמא את הטענה כי יש לפסול את השומה עקב העדר שימוע מצד פקיד השומה בטרם הוצאה השומה, מן הטעם שמי שערך את השומה והוסמך לפעול כפקיד שומה נפגש עם מייצגי המערערים בטרם קבע את השומה. בית המשפט קמא דחה אף את טענת המערערים לפיה המשיב מנוע מלטעון למלאכותיות העסקה משעה שבמסגרת השומה המתוקנת שהוציא התייחס המשיב אך לשינוי סיווג העסקה. בית המשפט קמא קבע כי אף אם לא דייק המשיב בלשונו, הרי ששינוי סיווג העסקה אפשרי רק אם מתייחסים לפעולת פירוק החברה כמלאכותית.

♦ **במסגרת פסק דינו דחה ביהמ"ש המחוזי את טענת המערערים** לפיה החברה מפעת החזקות (1993) בע"מ הוקמה כחברת החזקות לגיטימית וכי פירוקה מרצון של החברה היה מטעמים עסקיים לגיטימיים והוא הגיע רק משכשלו ניסיונות למציאת אפיקי השקעה נוספים. בית המשפט קמא קבע כי עסקה מלאכותית יכולה להיות גם רצף של פעולות מסוימות המהוות אותה ולא רק פעולה בודדת-ספציפית. נפסק כי אף אם פירוקה של חברה (שהחלטה עליו התקבלה ביום 28.12.2000) אינו מהווה כשלעצמו עסקה מלאכותית, הרי שבמקרה דנן בו החלטת הפירוק התקבלה בסמוך לאחר חלוקת דיבידנד

הוצאות אש"ל – נדחתה תביעה ייצוגית

ת"צ (ת"א) 24742-07-11 חיים מן נ' מדינת ישראל רשות המיסים
אינגה אייזנברג, עו"ד (חשבונאית)

הייצוגית יידרש בית המשפט רק לשאלת גובה המס ביתר שיש להשיב לכל אחד מחברי הקבוצה הנטענת. **משכך נראה, כי התובענה כאן אינה מעוררת שאלות מהותיות של עובדה או משפט המשותפות לכלל חברי הקבוצה, ולא מתקיים התנאי הקבוע בסעיף 18(1) לחוק תובענות ייצוגיות. לכל נישום, נסיבות אישיות ועסקיות המיוחדות לו, על פי הן, נגזרת ההכנסה החייבת שלו ונקבע שיעור המס בו יחויב. לפיכך, וכדי להבטיח החזר מס הוגן לנישומים אשר היו להם הוצאות אש"ל נדרש יהיה לבחון את נסיבותיו המיוחדות של כל נישום. שר האוצר עדכן את הסכומים המירביים ביום 11.10.2011, ומאותו היום יכול היה כל נישום לדווח על הוצאות האש"ל שהיו לו בשנות המס 2010 אם וככל שעד לאותו היום לא הגיש דוח לשנת המס האמורה. בנוסף, עולה, כי כל נישום העומד בתנאי תקנה 32(3), יכול להגיש בקשה לתיקון דוחות המס לשנים 2009 ו-2010 ולבקש להתיר בניכוי את הסכומים המירביים המעודכנים מהוצאות האש"ל שהיו לו.**

♦ בעדכון הסכומים המירביים נקבעו סכומים שיוכרו כהוצאות אש"ל במקרה שלא הוגשו קבלות על ידי הנישום. ממילא אין באי שמירת קבלות להוכחת היקף הוצאות האש"ל כדי לפגוע בנישומים שיבקשו לתקן את דוחות המס שהגישו, מקום שהם עומדים בתנאי תקנה 32(3) והיו להם הוצאות אש"ל בתקופה הרלבנטית. לפיכך, נראה, כי אם וככל שיש בהליך השומתי פגיעה במי מהנישומים מדובר בפגיעה קטנה מאוד וזניחה. במיוחד כך בהתחשב בתקופה המוגבלת לגביה ניתן להגיש הוצאות אש"ל (1.3.2009 – 31.12.2010).

♦ טענת המבקש, לפיה כיום אינו יכול להציג אסמכתאות בדבר נסיעות שביצע לפני כשלוש שנים אינה מקובלת על ביהמ"ש. סביר להניח שרוב מוחלט של הנישומים הרלבנטיים מנהלים את עסקיהם בעזרת מחשב, יומנים אלקטרוניים ו/או יומנים ידניים, ולא יקשה עליהם לברר ולמצוא את הימים בהם יצאו לפגישת עסקים הכרוכה בנסיעה ובהוצאות אש"ל העומדות בתנאי תקנה 32(3). לפיכך, די בהוכחת הנסיעות כדי שניתן יהיה להכיר בהוצאות אש"ל שהיו לנישומים בתקופה הרלבנטית. במצב דברים זה, נראה, כי ניהול תובענה ייצוגית אינה הדרך היעילה להכרעה במחלוקות.

♦ לאחר מתן **פסק הדין בבג"צ 1878/09** בוטלה תקנה 32(3), וככל שמדובר במבט לעתיד, לא מתקיימת לנישומים עילת תביעה בקשר עם הוצאות אש"ל שהיו להם. לכך יש להוסיף, כי שר האוצר עדכן את הסכומים המירביים, ובכך פעלה המשיבה לאפשר ניכוי של הוצאות אש"ל בתקופה הרלבנטית בכפוף לתנאים הקבועים בתקנה 32(3). נסיבות אלה מצביעות על כך שהמשיבה חדלה מגביית המס ביתר שבשלה הוגשה הבקשה לאישור תובענה ייצוגית, ועל כן, ובהתאם להוראות סעיף 9(ב) לחוק תובענות ייצוגיות, אין לאשר את תביעת המבקש כתובענה ייצוגית.

תוצאה:

♦ הבקשה לתביעה ייצוגית נדחתה.

ניתן ביום: 2.2.2014

ב"כ המבקש: עו"ד דורון לוי, רחלי גוז-לביא, זיו שרון ומיכל סולמונוביץ

ב"כ המשיבה: עו"ד אורית וינשטיין, פרק' מחוז ת"א (אזרחי)

♦ בסעיף 31 לפקודת מס הכנסה (להלן: "הפקודה") הוסמך שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת, להתקין תקנות בדבר הגבלה או אי-התרה בניכוי של הוצאות מסוימות. מכוח הוראה זו התקין שר האוצר את תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסוימות) (להלן: "התקנות"). בתקנה 32(3) לתקנות נקבעו הגבלות על ניכוי הוצאות בשל ארוחת בוקר, צהריים או ערב (להלן: "הוצאות אש"ל") ובנוסף נקבע, כי הוצאות אש"ל שנישום רשאי לנכותן לא יעלו על סכומים מירביים שיקבע שר האוצר מעת לעת, בשים לב לעליית המדד לצרכן וקביעת נציבות שירות המדינה לגבי עובדי מדינה. שר האוצר מימש את סמכותו האמורה מעת לעת עד לשנת 1985 עת עדכן את הסכום המירבי שנישום רשאי לנכות בגין הוצאות אש"ל. מאז הקביעה, לא הפעיל שר האוצר את סמכותו ולא עדכן את הסכומים המירביים עד **להגשת עתירה בעניין זה לבית המשפט העליון (בג"צ 1878/09)**. העתירה הוגשה בשנת 2009 ע"י עו"ד ענת ארז ועמותת להב. בעתירתן טענו העותרות, כי נוכח עליית המדד בשיעור של 1,385 אחוזים מהמועד האחרון בו עודכנו הסכומים המירביים הפך הסכום המוכר להוצאות אש"ל לסכום זניח אשר לא הצדיק ריכוז חשבונות ודיווח, ובכך למעשה נמנעה מהנישומים לממש את זכות הניכוי של הוצאות אש"ל.

♦ במקביל לדיון בעתירה, פעל שר האוצר לביטול תקנה 32(3), ובתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסוימות) (תיקון), נקבע, כי תקנה 32(3) תימחק. תחולת התיקון האמור נקבע ביחס להוצאות אש"ל שהוצאו ביום 1.1.2011 ואילך. בפסק דין מיום 13.7.2011, קיבל ביהמ"ש העליון את העתירה והורה לשר האוצר לקבוע סכומים מירביים מעודכנים לצורך ניכוי הוצאות אש"ל לפי תקנה 32(3), ולהתיר לנישומים ניכוי של הוצאות אש"ל שהוצאו בתקופה שמיום 1.3.2009 ועד ליום 1.1.2011, מן ההכנסה החייבת. לאחר מתן פסק הדין בבג"צ 1878/09 הגישה עו"ד ארז תביעה לביהמ"ש, בה טענה, כי נזק הממון הישיר שנגרם לה בגין הוצאות אשר שהוציאה בתקופה שבין 1.3.2009 ועד 31.12.2010 (להלן: "התקופה הרלבנטית"), מוערך בסך של 1,000 ש"ח. יחד עם התביעה האמורה הגישה עו"ד ארז בקשה לאישור התביעה כתובענה ייצוגית. לאחר מכן, הוחלפה עו"ד ארז במבקש.

♦ **לטענת המבקש, במשך כל השנים בהן לא עודכנו הסכומים המירביים, גבתה המשיבה מס שלא כדיון והתעשרה על חשבון הנישומים שלא כדיון. על כן, חייבת היא בהשבת הסכומים שגבתה.**

♦ **לטענת המשיבה, המבקש לא הוכיח שהוא עומד בתנאי תקנה 32(3), ועל כן, אין הוא זכאי להשבה של הסכום המוערך על ידו כהוצאות אש"ל. כן טוענת המשיבה, כי מבלי לגרוע מטענותיה, היה על המבקש לתבוע את סכום המס שלכאורה נגבה ביתר כתוצאה מאי ניכוי הוצאות אש"ל ולא את מלוא הוצאות האש"ל. לעניין זה מוסיפה המשיבה וטוענת, כי חישוב המס שלכאורה שולם ביתר ע"י כל אחד מחברי הקבוצה, אם וככל שקיימת הקבוצה נטענת, משתנה מנישום לנישום לאור מדרגות המס, נקודות זיכוי, זיכויים ופטורים.**

ביהמ"ש המחוזי בתל אביב – כב' הש' מגן אלטוביה:

♦ שאלת חוקיות גביית המס ו/או נפקות אי עדכון הסכומים המרביים כבר הוכרעה בבג"צ 1878/09, ובמסגרת התובענה



פטור ממס שבח בגין מכירת דירת ירושה לאחר חוק הגדלת ההיצע ו"ע 13-02-34044 שחם ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז אמיר אבו-ראזק, משפטן

חברתית (הגדלת היצע הדירות למגורים בטווח הקצר בניסיון לעצור את עליית מחירי הדירות). מדברי ההסבר לסעיף הפטור במכירת דירת מגורים מזכה, עולה כי הפטור ממס שבח מזכה מכוח חוק ההיצע, הינו בנוסף על הפטורים הקיימים לפי כל דין ובלא קשר למכירות שבוצעו לפני תחילת התקופה הקובעת. ועוד, בקביעתו לפיה במכירת דירת מגורים מזכה, בתקופה הקובעת, יהיה המוכר/ת זכאי/ת לפטור ממס שבח עד לסכום התקרה, אין המחוקק מתנה את הפטור בקיום תנאים נוספים מלבד אלה הקבועים בסעיף 6 לחוק ההיצע. זאת ועוד, מדברי ההסבר עולה, כי המחוקק ביקש לקבוע מסלול נוסף לפטור ממס שבח בלא קשר למכירות שבוצעו לפני תחילת התקופה הקובעת. על כן, **אין להניח שהמחוקק התכוון להגביל את הפטור החל על מכירת דירת מגורים מזכה בתקופה הקובעת, מקום שחלות הנסיבות הקבועות בסעיף 49טז (א) לחוק.** בהתחשב בכל אלה ועוד, לטעמה של העודה, יש לפרש את הוראות סעיף 6 לחוק להגדלת ההיצע, באופן השולל את תחולתו של סעיף 49 טז (א) לחוק, ככל שמדובר בתקופה הקובעת, בהתקיים התנאים הקבועים בסעיף 6 לחוק ההיצע. משאין מחלוקת שהדירה השנייה הינה דירת מגורים מזכה ומכירתה עומדת בתנאי סעיף 6 לחוק ההיצע, יש לקבל את הערר ולחייב את המשיב בהוצאות משפט ושכ"ט עו"ד בסך 25,000 ש"ח.

♦ **עו"ד דב שמואלביץ (מיעוט)** - הציג עמדה שונה, במסגרתה סבר, בין היתר, כי בעניין הנדון, העורר מבקש להרחיב את משמעות כניסת היורש לנעלי המוריש יתר על המידה. המסקנה אליה הגיע עו"ד שמואלביץ הייתה כי הוראת השעה אינה יכולה לחול על מקרה בו נערך שחלוף, באשר מהות השחלוף הינה כניסה למסלול החייב במס והחבות במס חלה על הדירה מיד עם עריכת השחלוף (in rem). שיעור החבות כגון שיעור המס ייגזר ממחיר מכירת הדירה החליפית. הוראת השעה יכולה שתחול רק על דירה אשר טרם נכנסה למסלול של חבות במס. עיסקה הנערכת בדירה אשר כבר נמצאת במסלול החבות במס אינה יכולה לקבל את פטור הוראת השעה כיוון שהוראת השעה אינה פוטרת חבות מס אלא מרחיבה את מספר הפטורים רק לדירות אשר נמכרו במועד הקובע ולא לחובות מס אשר כבר חלו ורק השלמת פרטי החוב עדיין חסרים. לבסוף סבר עו"ד שמואלביץ כי דין הערר להידחות על כל טיעונו וכי יש לחייב את העוררים בהוצאות ובשכ"ט עו"ד בסך 10,000 ש"ח.

תוצאה:

♦ הערר נתקבל. המשיב חוייב בהוצאות משפט ושכ"ט עו"ד בסך 25,000 ש"ח.

ניתן ביום: 11.2.2014

ב"כ העוררים: עו"ד רמי נוסל

ב"כ המשיב: עו"ד שירה קדרון-גוטליב, פרק' מחוז ת"א(אזרחי)

♦ העוררים הינם יורשיה של חנה שחם ז"ל אשר רכשה בשנת 1959 דירה, בה התגוררה עד שנת 2003 (להלן: "הדירה הראשונה"). בסמוך לשנת 2002 ירשה המנוחה 5% מהזכויות בדירה ברחוב שינקין בת"א (להלן: "הדירה בשינקין"). ביום 7.10.2002 נמכרה בדירה בשינקין ולפי בקשתה הופטרה המנוחה מתשלום מס שבח בגין מכירת חלקה בדירה זו. יוער, כי ביום 8.1.2001 ביקשה המנוחה לבטל את הפטור האמור אולם בקשתה זו נדחתה על ידי מנהל מיסוי מקרקעין מרכז (להלן: "המשיב"). ביום 17.9.2003 רכשה המנוחה את הדירה נשוא הערר (להלן: "הדירה השנייה") המהווה "דירה מזכה" כהגדרתה בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "החוק"). ביום 28.12.2003 מכרה המנוחה את הדירה הראשונה. נוכח סמיכות הזמנים בין מכירת הדירה בשינקין למכירת הדירה הראשונה, לא הייתה המנוחה זכאית לפטור ממס שבח על מכירת הדירה הראשונה, ועל כן, ביקשה המנוחה לראות בדירה השנייה דירה חליפית לדירה הראשונה ובהתאם הופטרה מתשלום מס שבח מכוח הוראות ס' 9 יב לחוק. לאחר פטירת המנוחה ירשו העוררים את הדירה השנייה. ביום 30.1.2012 הגישו העוררים בקשה מתוקנת לפטור ממס שבח על מכירת הדירה השניה מכוח הוראות סעיף 6 לחוק מיסוי מקרקעין (הגדלת ההיצע של דירות מגורים-הוראת שעה), התשע"א-2011 (להלן: "חוק ההיצע"). גם בקשה זו נדחתה וביום 5.6.2012 נשלחה אל העוררים הודעת שומה-מס שבח, במסגרתה חויבו העוררים במס שבח בסך של 95,916 ש"ח. יומיים לאחר מכן נשלחו נימוקי השומה אל העוררים. העוררים השיגו על השומה, כאמור, והשגתם נדחתה.

♦ **לטענת העוררים, הוראות חוק ההיצע גוברות על כל הוראות החוק, למעט הוראות פרק חמישי 1. על כן, אין בהוראות סעיף 49טז (א) לחוק, כדי לשלול את הפטור הקבוע בחוק ההיצע.** לחילופין מבקשים העוררים להחליף את הפטור שניתן למנוחה בגין מכירת חלקה בדירה בשינקין בפטור שיינתן בגין מכירת הדירה השנייה.

♦ **לטענת המשיב, היורשים אינם זכאים לשום פטור בגין מכירת הדירה לא לפי סעיף 49 (1) לחוק, לא לפי סעיף 49 (5) לחוק ולא לפי הוראת שעה (החוק להגדלת היצע דירות מגורים).** סעיף 49 טז (ב) מתנה את הפטור ממס שבח בכך שמי שמכר את הדירה עליו להיות אותו אדם שרכש אותה. היורשים לא רכשו את הדירה אלא קיבלו אותה בירושה. יום הרכישה של הדירה החלופית הינו יום הרכישה של הדירה הנמכרת בעבר, ומאותו מועד מחושב השבח אשר בגינו משולם המס. דרך חישוב זו מורה בעליל כי הדירה החליפית נמצאת בסד חיוב מס שבח אף טרם מכירתה.

ביהמ"ש המחוזי בתל אביב-יפו בשבתו כועדת ערר כב' הש' יו"ר מגן אלטוביה, עו"ד דב שמואלביץ ורו"ח יהושע בילצקי:

♦ הועדה קבעה, כי בחוקקו את חוק ההיצע, ביקש המחוקק לקבוע חוק לתקופה מוגבלת להשגת תכלית

אל-תור בפקיד שומה כפר סבא

במשרד מס הכנסה בכפר סבא נחנכה השבוע ע"י רשות המסים עמדת מרכז "מידע, שירות ומשאבים" (מש"מ), כחלק מהחזון להתייעל ולהשתפר בשירות הניתן ללקוחותיה. העמדה החדשה מצטרפות לעמדות קדמיות דומות הפועלות במשרדי מס הכנסה ומיסוי מקרקעין בנתניה, אשקלון, חדרה, רמת-גן, ירושלים ורחובות וכן בקריות הממשלה בתל-אביב ובחיפה. העמדות החדשות מאפשרות לפונים למשרדי מס הכנסה ומיסוי מקרקעין לקבל שירותים מהירים בתור מקוצר. בין השירותים הניתנים בעמדה, ובכלל זה במרכז החדש בכפר סבא: מתן אישור על קיום/אי קיום תיק במס הכנסה, הפניית אזרחים למפקח המטפל בתיק, חלוקת טפסים ועוד. בנוסף, השירות החדש יאפשר להגיש טפסי מס שבח גם במשרד מס הכנסה כפר סבא, נוסף להגשה במשרד מיסוי מקרקעין בנתניה או תל-אביב. המרכז יפעל בימים א' – ה' בין השעות: 8:30 – 13:00 ובימים א', ב' וד', המרכז יהיה פתוח בנוסף גם בין השעות 15:00 – 18:00 אחר הצהריים.

הקרב על המתמחים בעריכת דין מגיע לכנסת

בהתאם לתקנות ולכללים החלים על עורכי הדין, מותר לראיין מתמחים במשפטים, החל מיום 15.3 באותה שנה. השנה (2014) ה- 15.3.14 יוצא ביום שבת. מסתבר, שבמסגרת "הקרב על המתמחים", בשל התחרות בין המשרדים, ומכיוון שמועד תחילת הראיונות נקבע ל- 15.3 שחל השנה בשבת, ישנם משרדים שזימנו סטודנטים לראיונות כבר במוצאי שבת. כמו כן טענו הסטודנטים, כי הם מתבקשים להחזיר תשובה תוך מספר שעות ולעתים אף תוך כדי הראיון, וזאת ללא שניתנת להם האפשרות לקבל את ההחלטה לאחר שיקול דעת. למרות פנייתה של יו"ר הוועדה לפניות הציבור, ח"כ ד"ר עדי קול (יש עתיד) לקיים אמנה חברתית מוסכמת על כלל המשרדים- בשל התחרות, משרדים נוספים החליטו להקדים ראיונות למוצ"ש ולהחמיר את הפגיעה בסטודנטים, לפיכך התכנסה הוועדה לפניות הציבור לדיון ביום 18.2.14 והחליטה, כי המועצה הארצית של לשכת עורכי הדין תקיים דיון דחוף על מנת להעביר תקנות ברורות על כללי הזימון לראיונות, הכוללות מנגנוני פיקוח, והטלת סנקציות על אלו שיפרו אותם. יו"ר הוועדה ח"כ קול, פנתה למשרד המשפטים בבקשה להיערך לאישור התקנות החדשות על מנת שיכנסו לתוקף עוד לפני תחילת מועד הראיונות ב- 4.3.14. הוועדה לפניות הציבור תתכנס שוב ב- 4.3.14 על מנת לבחון את התקנות החדשות ולוודא את אכיפתן.

מינוי שופטים חדשים (2014) – גם במיסים

ביום 19.2.14 בחרה הוועדה למינוי שופטים 22 שופטים וארבעת רשמים בכירים לכהונה בבתי המשפט המחוזיים, השלום, לענייני משפחה ותעבורה.

◆ נתחיל דווקא בשופטי המיסים החדשים:

שני עורכי דין מהמגזר הפרטי המתמחים במיסים נבחרו לשופטים מחוזיים:

הרי קירש - שהיה היועץ המשפטי של נציבות מס הכנסה ועומד כיום בראש מחלקת המיסים במשרד יגאל ארנון יהיה שופט בביהמ"ש המחוזי בתל אביב.

שמואל בורנשטיין - מנהל מחלקת המיסים במשרד גרוס-חודק, נבחר לשופט בביהמ"ש המחוזי מרכז.

עו"ד זנה אמיר - המשמשת כיום כסגנית היועץ המשפטי של רשות המסים, לשעבר מנהלת המחלקה לתיקים מיוחדים מכס ומע"מ, מונתה כשופטת בבימ"ש השלום בת"א.

◆ בנוסף, לביהמ"ש המחוזי בת"א קודמו שני שופטות שלום: **ארנה לוי ואיריס לושי-עבודי**. השופט **יחזקאל קינר**, שכהן בפועל במחוזי מרכז, קיבל מינוי קבוע.

◆ לביהמ"ש המחוזי בחיפה - נבחרו מי שכהנו בו בפועל: השופטות **תמר נאות-פרי וישראלה קראי-גירון-גרינבוים**.

◆ בביהמ"ש המחוזי בירושלים - נבחרה לכהן **השופטת אסתר נחליאל-חייט**, שהייתה רשמת בימ"ש המחוזי בת"א.

◆ לשופטים בבימ"ש השלום ת"א נבחרו: זנה אמיר, סיגל דומיניץ-סומך וגלעד לוביצקי-הס.

לבימ"ש השלום במחוז המרכז נבחרו: אביב שרון והרשמת מירב כפיר.

הרשמת איריס אסל תכהן בבית המשפט למשפחה בתל אביב.

לשופט בבימ"ש השלום ירושלים נבחר: מוחמד חאג' יחיא.

לבימ"ש השלום במחוז הצפון - ניר מישורי לב-טוב. לבימ"ש השלום במחוז הדרום- השופט הצבאי אמיר דהאן, הרשמת עדי אייזדורפר ורחל טיקטין-עדולם. גם בבתי המשפט לתחבורה נבחרו שופטים חדשים: הרשמת רות וקסמן במחוז המרכז, רונה פרסון במחוז חיפה והרשם אלכס אחרט במחוז הצפון.

הרשמים הבכירים שנבחרו: ליאת דהן-חיון במחוז חיפה, אלעד טל במחוז הצפון ואורי הדר וכרמית חדד במחוז הדרום.

◆ אנו מאחלים הצלחה לכל המינויים החדשים, שאת חלקם נפגוש בקרוב באולמות בתי המשפט.

info@masfax.co.il

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



מערכת העיתון תשמח לקבל פניות, הערות והארות, לגבי סוגיות ושאלות שמתעוררות בתחום המס במישור הפלילי, האזרחי, איסור הלבנת הון ונושאים אשר ברצונכם שיקבלו התייחסות / כיסוי. האמור בעיתון זה אינו מהווה יעוץ מקצועי, חוות דעת, סקירת המצב המשפטי ו/או הדין הרלבנטי טל. 03-6966733, פקס. 03-6966744

אין לצלם, להעתיק או להפיץ בדרך אחרת גיליון זה, או חלקים ממנו, ללא היתר בכתב ומראש מהעורכים.