

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

גיליון 714 יום ה' 23 באוקטובר 2014

השבוע בגיליון

עדכונים מהשטח

מאמר

פסיקה

מחוץ לחוק

תקנות נקודות זיכוי לעובד זר חוקי //
אושרו המלצות ועדת הראל לוקר - צמצום השימוש במזומן //
והיה ההוני לפירות!

עליון - מ"ה - קיזוז הפסדי החייב - לטובת הנאמן או הבנק? //
עליון - מע"מ - המועד לחיוב במע"מ על עסקאות פינוי בינוי //
מ"ה - עובד זר המועסק בישראל איננו תושב גם לעניין מס הכנסה //

אישום נגד עו"ד שגבה עבור רשות המסים // מר רון חכם מונה לסמנכ"ל בכיר //
ישודרגו בחינות ההסמכה לעורכי דין // לשכת עוה"ד נגד עוה"ד של אקיוטק

עדכונים מהשטח

תקנות נקודות זיכוי לעובד זר חוקי

◆ הגדרת "עובד זר חוקי" מוגדר כעובד זר שהתקיימו בו כל אלה:
1. שהייתו בישראל או באזור והעסקתו בישראל או באזור מותרות לפי דין;
2. הוא אינו "מומחה חוץ" או "מרצה אורח" כהגדרתם בתקנות ניכוי הוצאות שהייה;
3. הוא קיבל אשרה ורישיון לשיבת ביקור מסוג 1/ב (עובד זמני) לעבודה בישראל, כאמור **בתקנה 5(א) לתקנות הכניסה לישראל, התשל"ד-1974**.
◆ יצויין, כי התקנות אף מעניקות חצי נקודת זיכוי לפי סעיף 36א לפקודה **לעובדת זרה חוקית שאינה עובדת זרה חוקית בתחום הסיעוד**.
◆ נקודות הזיכוי יינתנו באופן יחסי לשהייתו של העובד הזר בישראל.
◆ תחולת התקנות תהיה על הכנסות עובדים זרים כאמור בתקנות החל משנת 2015.

◆ ביום 7.10.14 פורסמו **תקנות מס הכנסה (זיכויים לעובד זר), התשע"ה-2014**.
עפ"י התקנות, החל משנת 2015, בחישוב הכנסתו של "עובד זר חוקי" בתחום הסיעוד לפי סעיפים 1(2) ו-2(2) לפקודת מס הכנסה, יובאו בחשבון נקודות זיכוי כפי שזכאי להם תושב כאמור בסעיפים 34, 36 ו-36א לפקודת מס הכנסה. דהיינו:
- לעובד- 2.25 נקודות (תושב + נסיעה)
- לעובדת- 2.75 נקודות זיכוי (תושב+נסיעה+אישה).
- לעובדת זרה חוקית שאינה בתחום הסיעוד- 0.5 נקודות זיכוי.

◆ הגדרת "עובד זר" בתקנות הינה כהגדרתו בחוק עובדים זרים (איסור העסקה שלא כדין והבטחת תנאים הוגנים), התשנ"א-1991, אף אם רואים אותו כתושב לענין פקודת מס הכנסה, שהוא בעל אשרה לפי סעי' 2 לחוק הכניסה לישראל, התשי"ב-1952, או ששהייתו או העסקתו בישראל טעונה אשרה.

אושרו המלצות ועדת הראל לוקר - צמצום השימוש במזומן

◆ הגבלת השימוש בצ'קים: הגבלת האפשרות לפרוע צ'ק שסוחר יותר מפעם אחת, בשלב הראשון עד סכום של 10,000 ₪ ובשלב שני עד 5000 ₪, כאשר הוועדה המליצה לאסור בעתיד על סיחור צ'קים בכל סכום. בנוסף הומלץ על איסור הוצאת/קבלת צ'קים שלא מצוין עליהם שם המוטב ("צ'ק על החלק"/"צ'ק פתוח").
◆ קידום השימוש באמצעי תשלום אלקטרוניים מתקדמים: הוועדה גיבשה מתווה להרחבת השימוש בכרטיס חיוב מיידי (דביט) וכרטיס נטען מזהה. האצת מעבר המערכת הבנקאית ל"כרטיסים חכמים"; קידום ארנק וירטואלי חכם; קידום חוק הסליקה האלקטרונית ועוד.

◆ ביום 22.10.14 אישרה הממשלה פה אחד את המלצות הוועדה לצמצום השימוש במזומן במשק הישראלי, בראשות מנכ"ל משרד ראש הממשלה, הראל לוקר.

המלצות הוועדה נוגעות לשלושה תחומים: הגבלת השימוש במזומן, הגבלת השימוש בצ'קים מוסבים, וקידום השימוש באמצעים אלקטרוניים.

להלן ההמלצות העיקריות שאושרו:

◆ הגבלת סכום העסקאות בהן ניתן להשתמש במזומן: הגבלת סכום עסקה במזומן באופן מיידי ל-10,000 ₪ ולאחר מכן ל-5000 ₪ (כשנה ממועד החקיקה); הגבלת סכום העסקה בין צדדים פרטיים לסכומים של עד 15,000 ש"ח; קביעה כי הפרת האיסור על ביצוע עסקאות במזומן מעל לסף שהוגדר, תיקבע כעבירה פלילית שבגינה יוטל קנס מנהלי או עיצום כספי לעוסק.



והיה ההוני לפירותי!

מאת: נדב הכהן, רו"ח

רוז'נסקי, הליפי, מאירי ושות' - רואי חשבון

♦ בהחלטה מנומקת, שניתנה ביום 21.5.2013 בבית המשפט המחוזי מרכז - לוד על ידי השופט ז"ר אחיקם סטולר (יוסף ברנע נגד פקיד שומה כפר סבא), קבע בית המשפט, כי ככלל נוטה הפסיקה לראות בויתורו של אדם על זכות הקנויה לו, בעבור תשלום, כאילו הייתה זו מכירה של נכס הוני.

על כן, אם יש לאדם יכולת פוטנציאלית להתחרות בעסק קיים, ויש לבעל העסק חשש של ממש, שאם אותו אדם יממש את אותה יכולת צפויה פגיעה ברווחי העסק - אזי יש לראות בתקבולים של אותו אדם מבעל העסק, עבור ויתור על זכות התחרות, כתקבולים ממכירת נכס הון.

♦ החלטה זו "אומצה", במידה רבה, על ידי כב' השופט רון סוקול בבית המשפט המחוזי בחיפה, שקבע, ביום 7.8.2013 (מאיר אבידן נגד פקיד השומה חיפה), כי כאשר מתקיימים התנאים הנחוצים (וההתחייבות להימנע מתחרות משקפת את אומד דעתם של הצדדים) אזי מדובר בתקבול הוני לצרכי מס בידי המקבל, אפילו אם המשלם (המעביד) ניכה מהתשלום מס במקור, כחלק מהכנסת העבודה של המקבל.

♦ רשות המסים בישראל הגיעה, כנראה, למסקנה כי עליה לחסום את הפרצה (למרות שהקריטריונים שנקבעו, כדי שהפיצוי יסווג כהוני, אינם טריוויאליים), ובמסגרת פרק המסים בתזכיר החוק של התכנית הכלכלית לשנת הכספים 2015 (הידוע כ"חוק ההסדרים"), שהופץ לאחרונה, מוצע - בין היתר - לתקן את פקודת מס הכנסה כך, שבמסגרת סיום יחסי עובד-מעביד, או במסגרת הפסקת מתן שירותים, יסווג בכל מקרה מענקים או סכומים שהתקבלו, לרבות בגין אי תחרות, כהכנסת עבודה או כהכנסה ממשלח יד, לפי העניין.

במהלך משלים הוצע גם לקבוע, כי במכירת מניותיו של "בעל שליטה" יסווג כל תקבוליו של אותו בעל שליטה, יהא כינויים אשר יהא, כתמורה בעד המניות, ובמקביל לא תותר הוצאות בידי הרוכש, אלא במכירת המניות (בעתיד).

בדרך זו, מנסה רשות המסים בישראל (ולא בפעם הראשונה), לנקוט במהלך של ענישה סביבתית, ובוחרת במודע להכביד על כל אוכלוסיית הנישומים, כדי למנוע (לכאורה) תכנוני מס יצירתיים, במקרים מסוימים.

מהלכים גורפים שכאלה, נתקלים מטבע הדברים בהתנגדות מקצועית מוצדקת, מה גם שאם יאושר התיקון המוצע אזי תבוטל, במידה ובה, האפשרות לדווח לצרכי מס על רווח הון ממכירת מוניטין עסקיים.

♦ לטעמנו, ההצעה (כפי שנכללה בתזכיר החוק) הינה בלתי מידתית ותביא לפגיעה מיותרת בזכויות הנישומים, ויש לקוות, כי נציגי הגופים המקצועיים (לשכת רו"ח בישראל, לשנת עו"ד בישראל, לשכת יועצי המס בישראל) יצליחו לסכלה.

נוסיף ונציין, כי אם תתקבל הצעת התיקון, כפי שהיא, אזי יהיו נישומים שיוכלו להפיק ממנה דווקא הקלות מס, במקרים מסוימים.

בין היתר, פרדוקס כזה יתאפשר כאשר חברה מועדפת, שעל הכנסתה המועדפת חלים שיעורי מס מועדפים של 9% (או 16%), מתוקפו של החוק לעידוד השקעות הון, תבצע רכישה עצמית של מניות, בתום לב, מבעל שליטה, ותשלם לו גם סכומים נוספים.

במקרה כזה, נראה, כי כל הסכומים שיקבל בעל השליטה יסווגו כתמורה בעד המניות בעוד שהחברה הרוכשת תצא נשכרת מכך שלא תוכל לנכות כל הוצאה לצרכי מס (שכן החיסכון הצפוי במס, במכירת המניות בעתיד, הינו משמעותי יותר מאי ניכוי ההוצאה מההכנסה המועדפת).

במקרים אחרים, יחידים שזכאים לפטור שנתי ממס, בשל נכות, ישמחו "להמיר" את התקבול ההוני בהכנסה מיגיעה אישית, שהפטור השנתי ממס בגינה גבוה במיוחד (עד 614,000 ש"ח, בשנת המס 2014).

♦ סוגיות מס מורכבות יתעוררו, בוודאי, כאשר אחד מהצדדים להתקשרות הינו תושב חוץ (הכל בהנחה שהתיקון יתקבל). במקרים כאלה, יהיו הבדלים של ממש בין הדיווח לצרכי המס בישראל, לבין הדיווח לצרכי המס במדינה האחרת, שהרי כוחו של הסיווג השרירותי לתקבול ההוני יהיה יפה רק בישראל, לעניין הדין הפנימי.

בהקשר זה נזכיר, כי בדרך כלל נקבע באמנות המס השונות, שמדינה ישראל חתמה עליהן, כי על רווח ההון של תושב מדינה אחת, שהופק במדינה האחרת, יוטל המס רק במדינת התושבות.

♦ לא נותר לנו אלא להביע תקווה, כי משרד האוצר ימשוך את התיקון המוצע מחוק ההסדרים (בין אם יעשה כן מרצונו ובין אם יעשה כן ביזמת חברי ועדת הכספים של הכנסת), כדי שלא תחול עליה נוספת במפלס מועקת המס, שבלאו הכי הגיע לרמה מדאיגה.



קיצוץ הפסדי החייב – לטובת הנאמן או הבנק?

ע"א 9060/11 בנק לאומי לישראל בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב אינגה אייזנברג, עו"ד (רו"ח)

אותה הפגינו הצדדים כאן בתחילת הדרך: "כולה שלי, ואם לא – גם לי גם לך לא יהיה", ראוי להציב תקן אחר. אין מדובר בגישה הרחמנית אותה הפגינה אם הילד במשפט שלמה (אשר זכתה בסופו של יום לקבל ולגדל את פרי בטנה), אלא בשיטה של זה נהנה (עפ"י דין) וזה לא חסר (עפ"י דין), כאשר כל צד "מוכוון" עפ"י דוקטרינת ה-Marshalling לקבל בתורו את המירב האפשרי המגיע לו (לרבות מה שנובע, או נמנע הימנו בשל דיני חדלות פירעון). השי' מלצר קבע, כי הנאמן יגיש לפקיד השומה, בתיאום עם הכונס טופס בקשה חדש לאישור על זכאות לקיצוץ הפסדים של החייב לצורך חישוב מס שבח ובו יכלול את הנתונים המדויקים של ההפסד שצמח לחייב בגין מימוש המשכנתא והערבות שלו לבנק. הכונס ישלם לאלתר למנהל מס שבח בתוך המועדים הקבועים בחוק את יתרת מס השבח שתידרש, ככל שתהיה כזו, ויעביר לנאמן את יתרת הכסף שהייתה אמורה להישאר בקופתו – לו שני הצדדים היו משתפים פעולה כנדרש מלכתחילה.

♦ **כב' הש' ברק-ארז** דחתה את הערעור. כב' הש' מלצר ביקש לסמוך את פתרון האמצע שבו הוא מצדד לדוקטרינת ה-Marshalling, שעניינה בעימות בין שני נושים מובטחים. דוקטרינה זו מאפשרת, בנסיבות מסוימות, להתערב באופן שבו מממש נושה מובטח אחד את זכויותיו בנכס המשועבד לטובתו ע"מ שלא לפגוע שלא לצורך באינטרסים של נושה מובטח אחר. כב' הש' ברק-ארז סבורה, כי אין מקום להחלטה של דוקטרינה זו. במקרה דנן היחסים שבין החייב (או הנאמן הבא בנעליו) לבין הנושה המובטח ובמחלוקת המתמקדת בנכס שכלל לא שועבד (היינו הזכות לקיצוץ הפסדים), קרי בסיטואציה שונה לחלוטין. בין הנושה המובטח לבין החייב קיימת מערכת חוזית המסדירה מראש את יחסיהם, וכי לעומת זאת מערכת היחסים בין שני נושים מובטחים היא ברגיל "תאונה משפטית" שאינה מוסדרת מראש באמצעות חוזה בין שני הצדדים, ולכן טעונה הסדרה באמצעות ההיזקקות לעקרונות חיצוניים כדוגמת דוקטרינת ה-Marshalling.

♦ **כב' הש' ברק-ארז** קבעה, כי התוצאה שהתקבלה מעוררת אי-נחת מסוימת במובן זה שהנאמן זוכה לכאורה ביותר מכפי המגיע לו, עקב הגידול של חוב המס מעבר לגובהו המקורי בשל ריביות פיגורים. אולם, אפילו אלה הם פני הדברים – אין כל בסיס לקביעה שהבנק זכאי לחלוק בתוספת זו שהיא חלק מזכותו האישית של החייב לקיצוץ הפסדיו.

הש' ע' ארבל קבעה, כי הצעתו של כב' הש' מלצר היא שובת לב ולא פעם בימ"ש עשה שימוש בפתרונות אמצע. עם זאת, כב' הש' ארבל מצטרפת לעמדתה של ברק-ארז.

התוצאה:

♦ הערעור נדחה.

ניתן ביום 22.9.14

ב"כ המערערים: עו"ד רם יולוס; עו"ד יוסי אלישע; עו"ד ד"ר בני קלדרון

ב"כ המשיבים: עו"ד קלמן ריבקין; עו"ד טל נעים; עו"ד הילה ברק

♦ חברה נטלה הלוואה מבנק ולצורך הבטחת החזר החוב חתם מי שהיה בעל המניות העיקרי של אותה חברה על ערבות בעבורה לקיום התחייבויותיה ואף מישכן לאותו צורך לטובת הבנק נכס מקרקעין שהיה בבעלותו בדרך של משכנתא. לימים לא הצליחה החברה לעמוד בהתחייבויותיה, לרבות בהחזר של חובה לבנק, והיא הוכרזה כחדלת פירעון ופורקה. עקב כך, הועמד החוב לבנק לפירעון מיידי. בהקשר זה נעשתה, בין היתר, פניה לבעלים של החברה, ונפתחו הליכי מימוש של המשכנתא. בד בבד, הדרדר גם מצבו של הבעלים של החברה והוא הגיע לכדי פשיטת רגל, ובמסגרת הליכי פשיטת הרגל מונה לו – נאמן לצורך כינוס נכסיו וחלוקתם בין כל נושיו. עם מימוש נכס המשכנתא על דרך של מכירתו, ונוכח פירוקה של החברה – נוצר לבעלים של החברה הפסד הון לצרכי מס בגובה הערבות, ככל שזו מומשה. הוא גם טען להפסדים נוספים. ההפסדים, ככל שנוצרו – ניתנים לקיצוץ – מבחינת דיני המס – גם כנגד רווח ההון הגלום בשבח שנוצר על הנכס ובמקרה שלנו הוברר, כי לבעלים לא הייתה כל אפשרות אחרת לעשות שימוש בהפסדים. הסוגיה שהתעוררה התמקדה בשאלה מי רשאי ליהנות מהתועלת הכלכלית הצומחת מקיצוץ הפסדי החייב שיוכרו ע"י רשויות המס כנגד השבח של הנכס? הבנק, או כלל נושיו הלא מובטחים של הבעלים פושט הרגל (באמצעות הנאמן)?

ביהמ"ש המחוזי י-ם – כב' הש' א' נחליאלי-חיאט:

♦ ביהמ"ש הכריע לטובת הנאמן. ביהמ"ש מצא, כי המחלוקת כאן טמונה למעשה בפרשנות הסכם המשכנתא שנחתם בין החייב לבין הבנק. ע"מ שהבנק יוכל לשים את ידיו על הכספים הנובעים מזכות הקיצוץ – יש להוכיח, כי זכות הקיצוץ מושכנה אף היא לטובת הבנק במסגרת שטר המשכנתא. המערערים טוענים, כי עפ"י שטר המשכנתא, הזכות לקיצוץ הפסדים אכן מושכנה לטובת הבנק, ולפיכך יש לאפשר לכונס ליהנות ראשון מהיתרון הכלכלי הטמון בזכות הקיצוץ.

♦ הנאמן טוען, כי הוא זה שיזם את הפניה לרשויות המס ע"מ לקבל את אישור הקיצוץ, וכי הכונס מבקש ליהנות מפירות הצלחתו. בהקשר זה מזכיר הנאמן, כי הכונס לא העלה כל טענה בנוגע להפסדים בני הקיצוץ במסגרת ההשגה שהגיש על שומת מס השבח שהוצאה לו בגין מכירת הנכס. רשויות מס הכנסה הביעו עמדה, כי לשיטתם יש להעניק את פירות זכות הקיצוץ – לנאמן. על אף זאת, פקיד שומה יהיה נכון להוציא אישור על קיצוץ הפסדים לצורך חישוב מס שבח לכל אחד מהצדדים, והוא יפעל בעניין כפי שיוורה לו ביהמ"ש.

ביהמ"ש העליון ב-ם – כב' הש' (בדימ) ארבל; כב' הש' מלצר; כב' הש' ברק-ארז:

♦ **הש' מלצר (דעת מיעוט)** קבע, כי הכונס והנאמן חייבים לשתף פעולה ביניהם כדי שכל אחד מהם יקבל את המירב האפשרי עפ"י הדין, מבלי שמי מהם יעשה שימוש כלשהו בזכותו לרעה, דהיינו שהוא בלבד יהנה ממלוא המגיע לו והאחר יצא חסר. מכאן שכנגד הגישה



המועד לחיוב במע"מ על עסקאות פינני בינוי

ע"א 3678/13 . פרידמן חכשורי חברה להנדסה ולבניה בע"מ נ' מנהל מע"מ
אמיר אבו-ראזק (משפטן)

דהיינו שתי עסקאות "מכר מלא" המורכבות משתי עסקאות משנה של מכר מקרקעין.

♦ על מיסויה של עסקה להיעשות לאור הגיונה הכלכלי ומהותה האמתית, ולא לפי הכותרת שהעניקו הצדדים להסכם ביניהם או לאופן עיצובו על ידם. על רקע האמור, ולאור תכליתם של המכרז ושל ההסכמים עליהם חתמו המערערת לאחר הזכיה בו, אין קושי לראות בעסקאות הפינני עסקאות מכר מקרקעין ולמסות אותן בהתאם לדינים החלים על עסקאות אלה. בניגוד לטענת המערערת, אין בעובדה שבמסגרת עסקאות הפינני ויתרו הדיירים המפונים על זכויותיהם ביחס למקרקעין ולא מכרו למערערת זכויות במקרקעין, כדי לשנות ממסקנה זו. בפסיקה נקבע זה מכבר כי ויתור על זכות המביא באופן עקיף לרכישת הזכות על ידי הנעבר נחשב כעסקה החייבת במס ערך מוסף. לעניין מועד מתן התמורה למערערת במסגרת עסקאות הפינני נקבע, כי המערערת זכו לתמורה במסגרת עסקאות הפינני רק במועד בו העבירו הדיירים המפונים את המקרקעין בהם החזיקו לרשות המערערת בפועל. עוד נקבע, כי משנקבע בעסקאות הפינני, כי התמורה שתקבלנה המערערת הינה ויתור הדיירים על זכויותיהם ביחס למקרקעין ופינויים, אין לראות בהתחייבותם לעשות כן משום "סכומים כל שהם" [ששולמו – י.ד.]. על חשבון התמורה לפני מועד החיוב, אשר נשיאה בתשלומם מהווה מועד לחיוב במס לפי סעיף 29 לחוק מס ערך מוסף. יצירת זהות שכזו הינה בבחינת הקדמת המאוחר ותוצאתה חיוב של המערערת במס בשלב בו טרם הפיקו תועלת כלשהי מעסקאות הפינני ובטרם יצרו עסקאות אלה ערך מוסף כלשהו, באופן הנעדר היגיון כלכלי. יתר על כן, קבע ביהמ"ש, כי גישה זו אף מנוגדת לטעמי להוראות חוק מס ערך מוסף, בהן מוסדר מועד החיוב במס בעסקאות במקרקעין והדיווח עליהן על בסיס שילוב בין שיטת המזומנים לבין השיטה המסחרית-מצטברת.

♦ בסופו של יום נקבע, כי קם צורך לתקן את השומה שהוציא המשיב למערערת, כך שזו תחושב בהתאם למועד החיוב במס החדש – תחילת אכלוסו של בניין "דולב" בשנת 2007. וזאת בהתחשב בנפקות שינוי המועד הן לעניין שיעור מס ערך מוסף החל על עסקאות הפינני, ככל שהדבר נדרש כתוצאה משינוי המועדים, והן לעניין חישוב הפרשי ההצמדה והריבית מהמועד החדש של החיוב במס. בנסיבות העניין, משלא עומדים לפני בית המשפט הנכבד נתונים בנוגע למועד האכלוס המדויק, הערעור נתקבל באופן חלקי והוחלט על השבת עניינן של המערערת למשיב, לצורך זה בלבד. בנוסף, בוטל חיובן של המערערת בהוצאות המשיב בביהמ"ש המחוזי והוטלו על המשיב הוצאות של 20,000 ש"ח.

התוצאה:

♦ הערעור נתקבל חלקית.

ניתן ביום 16.09.2014

ב"כ המערערת: עו"ד עוזי שוחט

ב"כ המשיב: עו"ד עמנואל לינדר, פרק' המדינה

♦ בשלהי שנת 1998 פרסם מנהל מקרקעי ישראל (להלן: "המנהל"), ביחד עם עיריית ת"א-יפו, מכרז פומבי לביצוע פרויקט פינני ובינוי במתחם המכונה "שכונת הארגזים". החברות "פרידמן חכשורי חברה להנדסה ולבניה בע"מ" ו"אביוד חברה לבנין ועבודות עפר בע"מ" (להלן: "המערערת"), אשר זכו במכרז, הגישו לרשויות המס הצהרה אודות רכישת הזכויות במקרקעין שבמתחם, בה נקבו בסכום ששולם על ידן במזומן למנהל כשווי העסקה לצרכי מס. בהמשך, נשלחו למערערת הודעות בדבר שומת מס רכישה, במסגרתן העריך מנהל מיסוי מקרקעין את שווי העסקה בצירוף עלויות הפינני והקמת דירות חלופיות. בשנת 2000 נדחתה השגת המערערת על שומה זו וכמוה נדחה בשנת 2007 ערר שהגישו המערערת בעניין. בפברואר 2006 הוציא המשיב שומה למערערת, במסגרתה חויבו המערערת במע"מ בסך 4,060,000 ש"ח. המערערת הגישו השגה על שומה זו, אשר נדחתה. בהמשך ערערו המערערת וביהמ"ש המחוזי דחה חלק מטענותיהן. מכאן הערעור.

♦ לטענת המערערת, יש לבטל את פסק דינו של ביהמ"ש המחוזי ולהשיב את התיק למשיב לצורך קיום דיון בהשגתן. נטען כי יש להפוך את נוהגו של המשיב, לזמן משיגים לדיון לפניו לבירור השגותיהם, להלכה מחייבת. עוד נטען כי בשל מורכבותה והיקפה של המחלוקת דנן, היו המערערת זכאיות לשימוע בעל פה, עובר להכרעה בהשגה. עוד נטען כי המועד לחיוב עסקת מקרקעין במע"מ הינו המועד בו הועברה בפועל לידי היזם החזקה במקרקעין שנמכרו לו.

♦ לטענת המשיב, הוראות חוק מע"מ אינן מחייבות ביצוע דיון בעל פה בהשגות לפניו ואילו על פי הפרקטיקה הנהוגה, אף שבמקרים מסוימים רצוי לקיים דיון בעל פה, אין חובה לעשות כן. עוד נטען כי אף אם היה טעם לפגם בכך שלא קויים דיון בעל פה בהשגה, אין המדובר בפגם המצדיק את ביטול ההחלטה בהשגה. לעניין מועד חיוב המערערת במע"מ, נטען כי לאור מתווה העסקה שנקבע במכרז ובהסכם הפיתוח, מועד מתן היתר הבנייה למערערת הוא אכן המועד בו שולמה התמורה למערערת, ועל כן במועד זה קם חיובן במע"מ.

**בית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים
אזרחיים בפני כב' השופט י' דנציגר, כב' השופט צ'
זילברטל וכב' השופטת ד' ברק-ארז:**

♦ ביהמ"ש קבע, כי בעניין הנדון, הוסכם בין המערערת לבין הדיירים המפונים, כי החזקה במקרקעין מושא עסקאות הפינני תועבר במלואה למערערת בתמורה לדירות חלופיות אשר נבנו על מקרקעין אחרים במתחם, שאינם המקרקעין בהם החזיקו הדיירים המפונים. לאור האמור, יש לראות בעסקאות הפינני משום עסקאות קומבינציה של מקרקעין תמורת מקרקעין,



עובד זר המועסק בישראל איננו תושב גם לעניין מס הכנסה ע"מ 11-37101-10 רצון נ' מס הכנסה - פקיד שומה נתניה יוסי חמצני, עו"ד

מילים אחרות עמדת המשיב היא כי עובד זר, המועסק בישראל מכוח חוק עובדים זרים ומקבל היתר לשהייה מוגבלת בישראל על פי חוק הכניסה לישראל, מטיבו ומטבעו, איננו תושב, ולכן על מי שמעסיקו חלה חובת תשלום ההיטל.

♦ בית המשפט קובע כי מעיון בסעיף 44 (א) לחוק ההיטל למדים, כי המחוקק הבחין באופן חד וברור, בין עובדים זרים, עליהם חל חוק ההיטל, לבין עובדים זרים עליהם חוק ההיטל אינו חל. אין חולק – כי העובדים הזרים נושא הדיון, אינם נמנים על אחת מקבוצות העובדים הזרים שהוחרגו מהחוק.

אם המחוקק היה רוצה להוציא את סוג העובדים שהעסיקו המערערים מתחולת ההיטל, היה עושה זאת במפורש, כשם שעשה זאת לגבי קבוצות עובדים אחרות כגון: עובדי שטחים שחוזרים כל לילה לביתם, עובדי סיעוד, עיתונאי וספורטאי חוץ, עובד זר שמשתכר כפל השכר הממוצע במשק או שכר גבוה יותר ושאר סוגי העובדים הנקובים לעיל בסעיף 44 (א) הנ"ל. העובדה שהדבר לא נעשה במפורש, יש בה כדי לתמוך בעמדת המשיב.

♦ לעניין נטל ההוכחה קובע בית המשפט, כי כשמדובר בדיני מס מוטל נטל ההוכחה על המערער. הרציונאל הוא שכל הידע באשר להכנסותיו הוצאותיו ורווחיו נמצא בידי הנישום. ולכן הנטל להוכיח שהמשיב שגה בשומה מוטל על הנישום.

לעניין התושבות קובע בית המשפט, כי על מנת להוכיח תושבות הדבר צריך להיעשות באופן פרטני ותוך התייחסות לעובד ספציפי. אין לקבל לעניין זה נתונים כללים שאינם מעידים בהכרח על התנהלותו של עובד ספציפי וזיקתו לארץ שהיא החשוב לעניין קביעת מעמדו כתושב.

♦ באשר לטענת המערערים, קובע בית המשפט, כי אין לקבל את טענת המערערים לפיה השומות הוצאו ללא הרשאה והן חסרות כל תוקף. העובד הזר מגיע לישראל על מנת לעבוד בה ושהייתו בה – גם אם נמשכת מספר שנים – אינה הופכת אותו למי שאינו "עובד זר".
באשר לפרשנות לפיה יש לפנות לפקודת מס הכנסה על מנת להגדיר את המונח "תושב" בחוק עובדים זרים, קובע בית המשפט, כי הפרשנות לפיה יש לפנות לפקודת מס הכנסה על מנת להגדיר את המונח "תושב" בחוק עובדים זרים מחוסרת היגיון בנסיבות העניין ויש בה כדי להחטיא את כוונת המחוקק.

התוצאה:

♦ הערעורים נדחים

ניתן ביום: 17.9.2014

ב"כ המערערים: עו"ד צבי חוברס, גרי אגרון

ב"כ המשיב: באמצעות עו"ד קרן יזדי סופר ואדם טהרני מפרק' מחוז ת"א (אזרחי)

♦ חמישה עשר ערעורי מס הכנסה שהדיון בהם אוחד היות וכולם מעלים שאלה משפטיות זהה. עניינם של הערעורים הוא בשומות שהוציא המשיב למערערים שהעסיקו עובדים זרים בשנות המס שבמחלוקת. על פי השומות נדרש כל אחד מהמערערים לשלם היטל בגין העסקת עובדים זרים, מכח חוק התכנית להבראת כלכלת ישראל (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנות הכספים 2003 ו- 2004 התשס"ג - 2003) (להלן: "חוק ההיטל"). המערערים עותרים כנגד חיובם על פי שומות אלו בטענה, כי ההיטל אינו חל עליהם כיוון שעובדיהם נחשבים לתושבי ישראל, ולכן אין לחייב את המעבידים בתשלום ההיטל, וככל שההיטל שולם הם דורשים השבתו.

♦ לטענת המערערים, פרשנות נכונה וראויה של חוק ההיטל ביחס לעובדים נושאי הערעורים ויישומה הנכון והראוי של פרשנות זו, מחייבת להביא למסקנה, שלעניין חוק ההיטל, העובדים הינם תושבי ישראל. לכן, אין מקום להטיל על מעסיקיהם את החובה לנכות ולהעביר למשיב את ההיטל. עיקר טענת המערערים היא שיש לפרש את המונח "תושב" בהתאם לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: "פקודת מס הכנסה" או "הפקודה"). בהתאם לסעיף 1 לפקודה מתקיימת לגבי העובדים חזקת התושבות ולפיכך לא ניתן, לחייב את מעסיקיהם (המערערים) בהיטל בגינם.

♦ מנגד טענת המשיב הינה, כי "עובד זר", מעצם טיבו וטבעו, אינו בעל מעמד של תושבות. את "שאלת התושבות" של עובד זר, יש לבחון לפי הוראות הדין המסדירות את מעמדם של אלו שזיקתם לארץ ארעית, בהתאם לחוק הכניסה לישראל התשי"ב-1952 (להלן: "חוק הכניסה לישראל") וכן בהתאם לחוק עובדים זרים התשנ"א-1991 (להלן: "חוק עובדים זרים") והקריטריונים המנויים בהם. עמדת המשיב היא כי עובד זר, המועסק בישראל מכוח חוק עובדים זרים ומקבל היתר לשהייה מוגבלת בישראל על פי חוק הכניסה לישראל, מטיבו ומטבעו, איננו תושב, ולכן על מי שמעסיקו חלה חובת תשלום ההיטל.

בימ"ש המחוזי מרכז – לוד, כב' ד"ר אחיקם סטולר:

♦ מטענות הצדדים עולה שההכרעה תיגזר מהתשובה לשאלת הפרשנות של חוק ההיטל, ביחס לעובדים נושאי הערעורים, ויישומה הנכון והראוי של פרשנות זו. השאלה היא האם כטענת המערערים, הפרשנות הנכונה נותנת שיש לפרש את המונח "תושב" בהתאם לפקודת מס הכנסה, ולפיכך, בהתאם לסעיף 1 לפקודה, מתקיימת לגבי העובדים חזקת התושבות, לכן לא ניתן לחייב את מעסיקיהם (המערערים) בהיטל בגינם.

או שמא הפרשנות נכונה היא פרשנותו של המשיב, לפיה "עובד זר" מעצם טבעו, אינו בעל מעמד של תושבות. את "שאלת התושבות" של עובד זר, יש לבחון לפי הוראות הדין המסדירות את מעמדם של אלו שזיקתם לארץ ארעית, בהתאם לחוק הכניסה לישראל ובהתאם לחוק עובדים זרים והקריטריונים המנויים בהם.

ישודרגו בחינות ההסמכה לעורכי דין

הוועדה הבוחנת של לשכת עורכי הדין, בראשות כבוד השופט יוסף אלרון - נשיא בימ"ש מחוזי חיפה, החליטה בישיבתה ביום 30.9.14, לכלול בבחינות ההסמכה בכתב חלק נוסף שעניינו "ניסוח מסמכים משפטיים". על פי החלטת הוועדה, בנוסף על השאלון רב הברירה, הכולל 100 שאלות, יענו הנבחנים בנוסף, על שאלה אחת מתוך 3 שאלות העוסקות בניסוח מסמכים משפטיים. החלטת הוועדה ניתנה בהתאם לתקנה 118 (ג) לתקנות לשכת עורכי הדין (סדרי בחינות בדיני מדינת ישראל, באתיקה מקצועית החלה על עורכי דין זרים ובמקצועות מעשיים), התשכ"ג-1962, לפיה הוועדה רשאית לכלול בבחינה בכתב גם חלק של ניסוח מסמכים משפטיים. הוועדה הדגישה, כי ניסוח חוזים ומסמכים משפטיים הינו בכל מקרה חלק מחומר הבחינה לפי תקנה 18 (8). ההחלטה תכנס לתוקף החל ממועד הקיץ הקרוב של בחינות ההסמכה (מאי 2015).

לשכת עוה"ד נגד עוה"ד של אקיוטק

לאור התלונות הרבות שהתקבלו בלשכת עורכי הדין נגד התנהלות עורכי דין בהליכי גבייה עבור חברת "אקיוטק", מצאה לנכון ועדת האתיקה הארצית לבדוק את הנושא לעומק. בהתאם, החליטה הוועדה לערוך שימוע לעורכי הדין שעסקו בהליכי גביית "החובות" מאזרחים שרכשו לכאורה שירותי תוכן ומידע מחברת "אקיוטק". במסגרת השימוע ביקשה ועדת האתיקה הארצית את התייחסותם של עורכי הדין למספר סוגיות שהועלו בעקבות פניות רבות שהתקבלו בוועדה, העוסקות בהתנהלות עורכי דין בהליכי הגבייה. עמדת הוועדה, הינה שלכאורה פעלו עורכי הדין בניגוד לכללי האתיקה. לשכת עורכי הדין פרסמה את פירוט הסוגיות אליהן ביקשה ועדת האתיקה הארצית את התייחסות עורכי הדין, בניהן: מדוע במכתבי הדרישה לחייבים לא מצוינים השירותים המדויקים שניתנו ושמות החברות הספציפיות שנתנו את השירות, אלא הפנייה ל-9 שמות של חברות אפשריות בתוספת המילה "אחר"? ועדת האתיקה מבקשת מעורכי הדין להסביר מדוע פסק הדין ת.צ. 1860/09 עו"ד עמית זילברג נ' במרום מאפשר, לטענתם, את הליכי הגבייה שנעשו בפועל. ועדת האתיקה ביקשה לדעת מהו הנוהל באשר לבירור מוקדם ביחס לקשר כלשהו בין ה"זוכה" ל"חייב" טרם שליחת מכתב הדרישה ועוד. לטענת ראש לשכת עורכי הדין, עו"ד דורון ברזילי: "חובתה של הלשכה אינה רק לטפל בציבור עורכי הדין אלא גם לדאוג ולסייע לציבור הרחב הנעזר בשירותיו".

אישום נגד עו"ד שגבה עבור רשות המסים

פרקליטות מחוז ת"א (מסוי וכלכלה), באמצעות עו"ד נעם עוזיאל, הגישה לביהמ"ש המחוזי מרכז כתב אישום כנגד עו"ד דוד לוי, תושב רעננה בן 59, בגין גניבה בידי מורשה של למעלה מ-17 מיליון ש"ח ועבירות מס נוספות. על פי כתב האישום, החל בשנת 2001 ועד לשנת 2011 ייצג הנאשם את רשות המיסים בשלל תיקי הוצאה לפועל לשם גביית חובות של נישומים עבור הרשות. על פי כתב האישום, בתקופה זו גנב הנאשם סך של- 15,883,630 ש"ח, אותם קיבל לידיו הנאמנות, ממכירה ומימוש נכסי חייבים, אולם לא העבירם לתיק ההוצאה לפועל ולרשות המיסים, אלא נטל אותם לכיסו. עוד עולה מכתב האישום, כי בשני מקרים אחרים ובמסגרת תפקידו כמנהל שני עיזבונות שונים, גנב הנאשם מעל 860 אלף ש"ח שהחזיק אצלו בנאמנות, כתוצאה ממכירתן של דירות מהעזבונות שניהל. נוסף לכך, עפ"י כתב האישום, הנאשם סיכם עם מתלונן אחר שיטפל עבורו במכירת וילה בהרצליה. לאחר שחברה מסוימת הגישה הצעה על הוילה אך לא עמדה בהצעתה, חילט ממנה הנאשם ערבות בנקאית ע"ס 110,000 דולר, כ-395,000 ש. הנאשם, כך על פי כתב האישום, לא העביר את הכספים לבעל הוילה אותו ייצג, אלא גנב את הכספים שהיו אצלו בנאמנות. בנוסף נטען בכתב האישום, כי כספי הגניבה אותם נטל הנאשם הינם בבחינת הכנסה, אשר נצמחה לנאשם מעסקו ועליהם היה לדווח לרשויות המס, בכך הוא מואשם בהשמטת ההכנסות מדוחותיו במרמה ובמטרה להתחמק ממס.

מר רון חכם מונה לסמנכ"ל בכיר חקירות

ביום 6.10.14 הודיע מנהל רשות המסים, עו"ד ורו"ח משה אשר, על מינויו של רון חכם לתפקיד סמנכ"ל בכיר חקירות ומודיעין ברשות המסים. חכם שימש בשמונה שנים האחרונות כפקיד שומה חקירות ת"א וכעת הוא יחליף את מר אבי ארדיטי, שנבחר לאחרונה לראש מינהל המכס ברשות המסים. חכם הינו בעל תואר ראשון בכלכלה ומנהל עסקים ובוגר תכנית 'אלכ"א' להכשרת עתודת המנהלים מטעם נציבות שירות המדינה. חכם עובד ברשות המסים מזה כ-30 שנה, במגוון תפקידים בכירים בתחום המיסוי האזרחי, ולאחר מכן עבר לחטיבת החקירות וכיהן כפקיד שומה חקירות ירושלים וכאמור, בשנים האחרונות כפקיד שומה חקירות ת"א.

צוות המשרד ומערכת מס פקס מאחלים למר חכם הצלחה בתפקידו החדש