

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

גיליון 720 יום ה' 25 בדצמבר 2014

השבוע בגיליון

תיקונים לחוק מעמ ולחוק מס קניה – זקיפת תשלומים לחוב קודם //

עדכונים מהשטח

הפרשי שער ומדד בחברה משפחתית

מאמר

פסיקה

- // עליון – מ"ה – המועד הקובע לענין שומה הוא מועד שליחתה
- // מ"ה – רכישה עצמית של מניות כהענקת דיבידנד רעיוני
- // מ"ה – סיווג הסכם עבודה של בכירה בבנק כהכנסת עבודה

פ"ש ת"א 4 חגג את חג האורים באברבנאל // לשכת עוה"ד נגד הגבלת שכ"ט
ברכישה מקבלן // כתב אישום נגד רב מי-ם העוסק ביודאיקה // סיום חקירת
פרשת ב.יאיר

מחוץ לחוק

עדכונים מהשטח

תיקונים לחוק מעמ ולחוק מס קניה – זקיפת תשלומים לחוב קודם

(ב) לענין סעיף קטן (א), דין החזר מס תשומות וכל החזר מס אחר שקוזז כנגד חוב לפי חוק זה או לפי חוק קיזוז מסים, התש"ס-1980, ודין סכום שנגבה על פי פקודת המסים (גבייה), או בדרך אחרת- כדין סכום ששולם.
(ג) שולם סכום לפי סעיף קטן (א), ייזקף כנגד כל סוג חיוב שבאותו חוב, חלק יחסי מהסכום ששולם כיחס חלקו של סכום אותו סוג חיוב לסך כל אותו חוב; לענין זה, "סוג חיוב" – כל אחד מאלה: קרן החוב, ריבית, הצמדה."
♦ **תיקון 21 לחוק מס קניה (טובין ושירותים)** – מתקן ומחליף גם הוא החל מיום 1.1.2015 את סעיף 11 לחוק האמור, שהוא הסעיף המקביל בחוק מס קניה, בענין "זקיפת תשלום לחוב קודם" (ר' בגוף התיקון).

♦ **הננו להפנות את תשומת ליבכם לשינוי הנוגע לזקיפה היחסית של חלקו היחסי של הסכום לסך אותו חוב, בשינוי מנוסחו של החוק עד עתה שבו הריבית וההצמדה היו מוגדרים כחלק מסדר ביווצרות החוב.**

♦ **סעיף התחולה** קובע, הן לגבי תיקון סעיף 103 לחוק מע"מ והן לגבי סעי' 11 לחוק מס קניה- יחולו התיקונים החל מיום 1.1.2015 והם יחולו לגבי חוב שנוצר החל מיום התחילה ואילך.

♦ **ביום 16.12.14 פורסמו תיקונים 49 ו- 50 לחוק מע"מ ותיקון 21 לחוק מס קניה (טובין ושירותים):**

♦ **תיקון 49 לחוק מע"מ** קובע, כי יתווסף לסעיף 30(א) לחוק, הקובע מע"מ בשיעור אפס, סעיף 19 הנותן מע"מ בשיעור אפס גם ל: "מתן שירותי פיקוח, תיאום ובקרה בקשר לביצוע ניסויים רפואיים בבני אדם לתושב חוץ".

♦ **תיקון 50 לחוק מע"מ** – בתיקון זה מוחלף סעיף 103 לחוק הקובע לענין "זקיפת תשלום לחוב קודם", כך שהחל מיום 1.1.2015 נוסח הסעיף יהיה כדלקמן:

103. א) שילם אדם סכום כלשהו על חשבון סכומים שונים שהוא חייב בהם על פי חוק זה או על פי חוק המסים (קנס פיגורים), התשמ"א-1981, ולא פירש לסילוק איזה מחובותיו האמורים נועד הסכום ששילם, ייזקף התשלום לסוגי החובות השונים לפי הסדר שלהלן, ואילו בכל סוג חוב ייזקף התשלום לפי סדר היווצרות החוב:

- (1) מס;
- (2) כפל מס;
- (3) קנס לפי חוק זה או קנס חוק המסים (קנס פיגורים), התשמ"א-1981.

לרגל סיום שנת המס ותחילתה של שנת מס חדשה מאחלת מערכת מס פקס לקוראי העיתון ברכות והצלחה בשנת המס החדשה

פנה פניה אנונימית לרשות המסים לפני שהרשות תפנה אליך!
משרד עוה"ד גולדמן ושות' עוסק בייעוץ וייצוג בהליכי גילוי מרצון תוך תכנון מס מיטבי
טל': 03-6966733 ; דוא"ל: office@goldman-law.co.il



הפרשי שער ומדד בחברה משפחתית

מאת: נדב הכהן, רו"ח

רוז'נסקי, הליפי, מאירי ושות', רו"ח

◆ כתוצאה מכך (ובכפוף לתוצאות הערעור, שהוגש לביהמ"ש העליון על פסק הדין), לא הותר קיזוזו של ההפסד, הגלום בשחיקת ערכו של מטבע החוץ בהשוואה לשקל, שכן אילו היה נגרם ליחיד רווח הון, בשל תיסוף ערכו של מטבע החוץ בהשוואה לשקל, היה נחשב אותו מרכיב (לצרכי מס הכנסה) כסכום אינפלציוני, הפטור ממס.

בין אם החלטתו של השופט אלטוביה תישאר בתוקפה, ובין אם תבוטל בערעור בביהמ"ש העליון, לא ברורים היבטי המס של הפרשי השער, הגלומים בתמורה שמקבלת חברה משפחתית במימוש ניירות ערך (נכסי הון) שערכם נקוב במטבע חוץ.

גם במקרה זה, ניתן לראות את ניירות הערך כאילו היו בידי היחיד (בשל "השקפת" החברה המשפחתית, והדיווח שנעשה על הכנסותיה והפסדיה בידי הנישום היחיד) ומאידך, ניתן לראות את ניירות הערך כאילו היו בידי החברה (ולא בידי היחיד), ואזי יחושב הסכום האינפלציוני, כמקובל, בהתאם לעליה שחלה (אם חלה) במדד המחירים לצרכן, ורק לאחר מכן יועבר רווח (הפסד) ההון, לצרכי הדיווח, ליחיד.

◆ התייחסות לסוגיה השניה מצאנו לאחרונה בהחלטתו של השופט אלטוביה, מיום 24.11.2014, בענין משה ארקין ונכסי ארקין בע"מ נגד פשמי"ג.

באותו ערעור, שבה ועלתה השאלה בדבר קיזוז הפרשי שער שליליים, הגלומים בהפסד הון ממימוש ניירות ערך הנקובים במטבע חוץ, וביהמ"ש חזר על החלטותיו הקודמות (כפי שהוסברו ברשימה זו).

המערערים טענו, בין היתר, כי ההגדרה הספציפית של "מדד", שנכללה בסעיף 88 לפקודה לענין ניירות ערך שבידי היחיד, אינה רלוונטית לניירות ערך שבידי החברה המשפחתית.

◆ ביהמ"ש דחה (גם) את הטענה הזאת, בהסתמכו על החלטת ביהמ"ש העליון בענין אורי פלזנשטיין (ע"א 306/88), והוסיף, כי הביא בחשבון גם את דבריו של רו"ח המערערים, שבתקירתו הנגדית העיד על כך שבשנים קודמות נהנו המערערים מפטור ממס רווחי הון, במכירת ניירות ערך הנקובים במטבע חוץ, בשל מרכיב עליית הערך של מטבע החוץ ביחס לשקל.

להלן הציטוט מהחלטתו של השופט אלטוביה: **"מעדותו זו של רו"ח דוד גלבע עולה כי ככל שמדובר בפטור ממס הנובע מהסיפא של הגדרת המונח "מדד" ראו המערערים להחיל עליהם הוראות אלה, ואולם כעת כאשר מדובר באותן הוראות מכוחן אין להתיר בקיזוז רווח הנובע משינויי שער המטבע בו נקוב נייר ערך זה, מתכחשים המערערים להחלת הוראות אלה עליהם כזאת אין לקבל".** לא ידוע לנו, אם יוגש ערעור לביהמ"ש העליון, על החלטתו של השופט אלטוביה בענין זה. אם תישאר החלטה על כנה, יש בה, לכאורה, תשובה לסוגיות שהעלינו ברשימה זו, וניתן ליישם את הוראות הפקודה – הן לגבי הפרשי ההצמדה שהיו לחברה משפחתית בשל "נכס" והן לגבי הפרשי השער שהיו לה במכירת ניירות ערך שערכם נקוב במטבע חוץ – כאילו ביחיד עסקין.

◆ מכוחן של ההוראות שבסעיף 64א. לפקודת מס הכנסה (כפי שהינן לאחר תיקון 197 לפקודה שתחילתו מיום 1.8.2013, אלא אם נאמר אחרת), ניתן לחלק רווחים מהכנסות החברה המשפחתית, ללא השלכות מס, ובלבד שהינם רווחים שחולקו מהכנסות החברה ומקורם בשנים שהמס על הכנסות החברה חושב לפי הוראות הסעיף הנ"ל.

◆ למניעת אי הבנות נכללה בסעיף לענין זה הגדרה ספציפית, במסגרת תיקון 197 לפקודה, וזו לשונה: "רווחים שחולקו מהכנסות החברה" – רווחים שחולקו מהכנסתה החייבת של החברה בתוספת ההכנסה הפטורה ממס, ובהפחתת המס החל על הנישום בשל ההכנסה החייבת כאמור, אם שולם על ידי החברה והיא לא חייבה את הנישום בהתאם.

הגדרה מעודכנת זו נותרה עדיין עמומה, במקרים מסויימים, באשר להכנסות החברה המיוחסות לנישום, שהיו פטורות ממס אילו נתקבלו ישירות בידי.

כוונתנו בעיקר להפרשי שער ולהפרשי מדד (להלן – הפרשי הצמדה) בשל נכס, וכן להפרשי שער, המתייחסים להשקעות הון בניירות ערך הנקובים במטבע חוץ, או הצמודים אליו.

◆ לענין הסוגיה הראשונה, של הפרשי ההצמדה, נפנה את תשומת הלב להוראות סעיף 9(13) לפקודת מס הכנסה, המתייחסות להפרשי הצמדה (לרבות הפרשי שער) שקיבל יחיד בשל נכס הקובעות, כי יינתן פטור ממס להפרשי ההצמדה הללו, ובלבד שאינם הפרשי הצמדה חלקיים, שלא נתבע (ע"י היחיד) ניכוי הוצאות ריבית או הפרשי הצמדה בשל הנכס, ושלא מדובר בהפרשי הצמדה "עסקיים" (לרבות כאלה הרשומים בפנקסי החשבונות, או החייבים ברישום).

◆ השאלה הינה, האם בשל כך שהיחיד (הנישום) מדווח לצרכי מס הכנסה על הכנסות החברה המשפחתית ניתן לראות בהפרשי ההצמדה הללו כאילו נתקבלו בידי היחיד (ויינתן פטור ממס בגינן, בכפוף להוראות הפקודה), או שלא ניתן לראותם כאילו נתקבלו בידי היחיד (ואז יחולו עליהם שיעורי המס שנקבעו בפקודה, לגבי הכנסות מריבית של היחיד).

◆ הסוגיה השנייה מתייחסת להפרשי שער (חיוביים או שליליים) הגלומים במכירת נכסי הון שהינם ניירות ערך הנקובים במטבע חוץ, או שערכם צמוד למטבע חוץ.

מתוקפה של ההוראה הספציפית, הכלולה בהגדרת "מדד" שבסעיף 88 לפקודת מס הכנסה, יש לראות את שער מטבע החוץ הרלוונטי כמדד, לענין חישוב הסכום האינפלציוני (שיש להפחיתו מרווח ההון, כדי להגיע לסכום רווח ההון הריאלי), וזאת לענין נייר ערך בידי יחיד.

◆ בכמה פסקי דין, שניתנו לאחרונה בביהמ"ש המחוזי בתל-אביב-יפו מפיו של השופט מגן אלטוביה (הראשון והחשוב שבהם ניתן ביום 3.8.2014 בענין כלל פיננסיים בטוחה ניהול השקעות בע"מ), נקבע, כי ניתן להבחין – לצרכי מס הכנסה – בין נייר הערך (הנקוב במטבע חוץ), לבין מטבע החוץ שבו הוא נקוב, ולראות בכל אחד מהמרכיבים הללו נכס נפרד.



העליון הכריע: המועד הקובע לענין שומה הוא מועד שליחתה ע"א 3929/13 פקיד שומה ת"א 3 נגד יוסי נאמן וואל אנסבכר, רו"ח (משפט)

בסמכות" בסעיף 152(ג), כמכוון לא רק להוצאת הצו על-ידי פקיד השומה, אלא גם להבאתו לידיעת הנישום. על כן, אין די בקבלת החלטה במועד הקובע בסעיף, מבלי שזו נשלחה כלל. מסקנה זו נתמכה הן בפרשנותו הלשונית של הסעיף והן בפרשנות תכליתית שלו, שהדגישה את החשיבות הנודעת לצמצום של חוסר הודאות שבו מצוי הנישום.

◆ ביהמ"ש ראה לנגד עיניו את העיקרון לפיו האפקטיביות של החלטה מינהלית נעוצה בהבאתה לידיעת האזרח הנוגע בדבר, וכי בהתאם לכך יש להביא את ההחלטה בשומה לידיעת הנישום.

סעיף 152(ג) לפקודת מס הכנסה נועד לתחום לפקיד השומה סד זמנים שבו עליו לקבל החלטה בהשגה ולהביאה לידיעת הנישום. כלל המבקר את המועד שבו נשלחה ההחלטה (כעמדת המערער) הוא ברור ופשוט להפעלה ולהוכחה. בשים לב לפער הזמנים הקטן בין מועד המשלוח למועד הקבלה, התמקדות במועד משלוח ההחלטה אף אינה כרוכה בחוסר צדק ואין בה כדי לפגוע באינטרסים של הנישום. בעיקרו של דבר, האינטרס של הנישום הוא שההחלטה תומצא לידי בסמוך לאחר קבלתה על-ידי פקיד השומה (לאחר שזה עשה שימוש בסמכותו בתוך פרק הזמן הקובע בסעיף 152(ג) לפקודת מס הכנסה), ואין בפער של מספר ימים לכאן או לכאן כדי לפגוע באינטרס זה.

◆ **ביהמ"ש קבע, כי לצורך הכרעה בשאלה האם פקיד השומה עמד בחובתו הסטטוטורית, יהא היום הקובע יום משלוח הצו לנישום;**

אולם, לצורך הכרעה בשאלה האם הנישום פעל במועד בהגישו ערעור על הצו יהא היום הקובע התאריך שבו הצו הגיע לידי במועד או מוחזק ככזה שהגיע לידי לפי סעיף 238 לפקודת מס הכנסה. היינו, העמידה במועד שנקבע בסעיף 152(ג) לפקודת מס הכנסה אינה משפיעה על השאלה של הוכחת ההמצאה לנישום.

◆ **הערת המערכת:** להזכירם לענין חזקת ההמצאה: בפקודת מס הכנסה- חל סעיף 238 לפקודת מס הכנסה- הודעה שנשלחה בדואר רשום יראו אותה כאילו הומצאה ביום השישי לאחר יום המשלוח:

בחוק מס ערך מוסף- לפי סעיף 80 לחוק בשילוב עם סעיף 141(ב) לחוק: "נשלח מסמך בדואר, רואים אותו כאילו הומצא לנמען ביום החמישי לאחר שנשלח, אף אם סירב הנמען לקבלו".

◆ בחוק מסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 – קובע סעיף 109 לחוק, כי "מותר למסור הודעה וכל מסמך אחר לפי חוק זה לאדם, בין לידי ובין בדואר רשום לפי מען בית מגוריו או בית עסקו, הידוע לאחרונה, בכפוף להוראות בדבר סדרי דין בבתי המשפט".

תוצאה:

◆ ערעור המדינה התקבל. ההתיישנות, כפי שנקבעה בביהמ"ש המחוזי בוטלה. התיק הוחזר למחוזי להמשך ההליך המשפטי.

ניתן ביום: 10.12.2014

ב"כ העוררת: עו"ד יאיר זילברברג

ב"כ המשיב: עו"ד מיכה צמיר, עו"ד אורן צורן

◆ המשיב הגיש השגות על כמה משומות המס שנקבעו לו לשנים 2000-2002. ההשגות נדחו על-ידי פקיד השומה, המערער, בצווים שהוצאו לפי סעיף 152(ב) לפקודת מס הכנסה. המשיב הגיש ערעור על צווים אלה לביהמ"ש המחוזי. במסגרת הערעור הוא הגיש בקשה לקבל את הערעור ולו על יסוד הטענה שהצווים הוצאו לאחר שחלף המועד הקובע בסעיף 152(ב) לפקודה.

◆ המשיב טען כי הצווים מטעם שלטונות מס הכנסה לא נמסרו לו במועד, אלא לאחר שחלפה יותר משנה מאז יום הגשת ההשגה. המערער ביקש לדחות טענה זו – הן במישור העובדתי והן במישור המשפטי. במישור העובדתי הצביע המערער על כך שלמעשה הצווים נשלחו אל המשיב במועד – הן באמצעות פקס והן באמצעות מסירתם לידי של השומר בבית הדירות שבו הוא מתגורר. בנוסף לכך, במישור המשפטי, נטען כי על-פי ההלכה שנקבעה בעניין בע"א 5954/04 פקיד שומה ירושלים נ' סמי יש לשלוח את ההחלטה בתוך תקופת השנה שנקבעה בסעיף 152(ג), אך אין להוכיח כי התקבלה במהלך תקופה זו אצל הנישום.

◆ ביהמ"ש המחוזי קיבל כאמור את ערעורו של המשיב תוך הסתמכות על דיני ההמצאה והמסירה מן הדין האזרחי, וקבע כי ההחלטה לא נמסרה כראוי לידי של המשיב, כיוון שהשומר לא היה שלוחו, וכי הוא לא הסכים לקבל בשמו את ההחלטה. בנוגע לפקס, נקבע כי התאריך על הפקס אינו מלמד על מועד שליחתו בשל טעויות שנפלו בו, ושמכל מקום המשיב לא ראה את הפקס במועד הנטען, שכן באותו יום נעדר ממשרדו.

◆ לעמדת המערער פסיקתו של בית משפט זה אמנם עמדה על כך שעל החלטתו של פקיד השומה להישלח במועד, מאחר שאין תועלת בהחלטה שאינה מובאת לידיעתו של הנישום, אך לא הרחיקה מעבר לכך לדרישה שתוכח המצאה בפועל לנישום.

◆ מנגד, המשיב מצדד בפסק דינו של ביהמ"ש המחוזי לפיה נדרשת ידיעתו של הנישום, אשר לה מכוונת בסופו של דבר החלטתו של פקיד השומה. בהמשך לכך, המשיב מצביע על חזקת המסירה הקבועה בסעיף 238 לפקודת מס הכנסה לעניין משלוח הודעות לנישום, המחזקת לשיטתו את העמדה שסיום המעשה המינהלי הוא בנקודת המשלוח.

ביהמ"ש העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים בפני כב' השופט י' דנציגר כב' השופט א' שהם כב' השופטת ד' ברק-ארז:

◆ ביהמ"ש העליון בחן מהו המועד הקובע לצורך עמידה בדרישתו של סעיף 152(ג) לפקודת מס הכנסה המורה לפקיד השומה להוציא צו שומה בתוך שנה ממועד הגשת השגה על שומה שנערכה לנישום או תוך שלוש שנים מתום שנת המס שבה נמסר הדו"ח, לפי המאוחר ביניהם.

לפי סעיף 152 (ג), על פקיד השומה "להשתמש" בסמכויותיו במענה על הגשת השגה תוך פרק זמן מוגדר, ואם לא כן יראו את ההשגה כאילו התקבלה. לפי ההלכה העדכנית, יש לפרש את המושג "שימוש



רכישה עצמית של מניות כהענקת דיבידנד רעיוני ע"מ 1100-06 בר ניר תמר נ' פקיד שומה גוש דן ישראל בן ציון, משפטן

המכירה אורי לא היה צד לכל ההסכמים שנכרתו מאוחר יותר.

◆ **נקבע, כי הרכישה העצמית של מניות אורי על ידי החברה מהווה עסקה מלאכותית.** שכן מנקודת מבטה של החברה לא היה כל טעם כלכלי לרכישה העצמית של מניותיה, משום שהמניות הפכו למניות רדומות, וכפי שהעידה המערערת עצמה ההחלטה נועדה כדי לאפשר לבעלי המניות הנותרים לרכוש את מניותיו של אורי מבלי "להביא כסף מהבית".

לפיכך, רואים את המערערת כמי שקיבלה מהחברה זכויות נוספות (תוספת של 5.75% בזכויות בחברה) (להלן: "הזכויות הנוספות") או תשלום כספי בשווי הזכויות הנוספות באמצעותו רכשה זכויות נוספות אלה מאורי. זכויות/תשלום זה דינו כקבלת דיבידנד.

◆ ביהמ"ש קבע עוד, כי אף במקום בו לא נמסר נכס כלשהו לידי בעל המניות, נוצר לבעל המניות "דיבידנד רעיוני" בשל גדילת אחזקותיו בחברה (ואף שירד ערך אחזקותיו, אין זה שונה ממקום בו מקבל דיבידנד ישירות שירד ערך המניה בשל הענקת הדיבידנד), כל שכן, בענייננו שנמסר הדיבידנד כ"נכס" לידי המערערת.

◆ לחילופין, היות ועל פי הסכם החלוקה עלה חלקה של המערערת בחברה מ-33% ל-38.75%. מכאן, שהמערערת העבירה לחברה במסגרת עסקת הרכישה העצמית רק חלק מהמניות שרכשה מאורי ובידיה נותרו 5.75% מהזכויות בחברה שהיו לאורי, נמצא שהחברה שילמה לאורי (באמצעות המערערת או ישירות לאורי) עבור הזכויות הנוספות שנתרו בידי המערערת ותשלום זה יש לראות כדיבידנד שחילקה החברה למערערת.

◆ **לעניין המוניטין** ציין ביהמ"ש, כי בפסק הבורר נקבעו הגבלות בקשר לפעילותו העסקית של אורי, ובכלל זה חויב אורי, בין היתר, להשאיר את השם "אורי" לשימוש החברה לקידום עסקיה, וכן שלא להתחרות עם החברה, ובכך יש כדי לתמוך במסקנה שאורי מכר לחברה מוניטין שהיה לו. אולם, מאידך התשלום נרשם בספרי החברה כפיצויי פרישה.

מכל מקום, עניין 'המוניטין' הוסדר במסגרת הסכם המכירה ובפסק הבורר לכל המאוחר בשנת 1999 ולא במסגרת הסכמי החלוקה והרכישה משנת 2000. על כן, "מבלי לקבוע מסמרות בעניין מהות התשלום", פוסק ביהמ"ש שאין להוסיף סכום זה לתמורת מניות אורי.

לפיכך, תמורת 33% מהמניות (החלק של אורי) שילמה החברה 6,406,475 ש"ח ובהתאם השווי של התוספת בחלקה של המערערת בחברה, נכון ליום הסכם החלוקה הינו 1,116,279 ש"ח (5.75% * 6,406,475/33). מכאן, שביום 14.4.2000 חילקה החברה למערערת דיבידנד בסך 1,116,279 ש"ח.

התוצאה:

◆ הערעור התקבל חלקית, אין הוצאות.

ניתן ביום: 16.11.14

ב"כ המערערת: עו"ד יניב שקל וטלי יהושע, ממשרד שקל ושות'

ב"כ המשיב: עו"ד איריס בורשטיין-מוזס וניר וילנר – פרק' מחוז ת"א (אזרחי)

◆ השאלה שבחן ביהמ"ש בערעור זה הינה: **האם יש לראות ברכישה עצמית של חברה, את המניות שנרכשו מאחד מבעלי המניות על ידי שאר בעלי המניות, כדיבידנד החייב במס.**

◆ בעלי המניות בחברת בר-ניר שירותי מינהל בע"מ היו: אורי אשר החזיק ב-33% מהמניות, המערערת תמר שהחזיקה ב-33% מהמניות, ובעלי מניות נוספים. ביום 20.1.1998 נכרת הסכם (להלן: "הסכם המכירה") בין כל בעלי המניות בחברה לפיו יפרוש אורי לאלתר מניהול החברה וימכור את כל זכויותיו בחברה לבעלי המניות הנותרים, בכפוף לקבלת תמורה עליה יוסכם בין בעלי המניות עד ליום 28.2.1998 ובהעדר הסכמה כפי שיקבע בורר מוסכם (להלן: "הבורר").

◆ בהיעדר הסכמה על סך התמורה כאמור, נקבע בהסכם הבוררות על קבלת סך כולל של 1,600,000 ש"ח בגין מוניטין וסכום נוסף של 5,875,000 ש"ח תמורת המניות בהן החזיק (להלן: "מניות אורי"). לאחר מכן, נכרת הסכם ביום 2.4.2000, בין בעלי המניות הנותרים לבין החברה (להלן: "הסכם החלוקה") ובו נקבע כדלהלן: **1.** שיעורי האחזקה בחברה – בו נקבע שיעור האחזקה של המערערת 38.75%. **2.** בעלי המניות הנותרים ירכשו את המניות שהחזיק אורי בהתאם לחלקם בחברה קודם לפרישת אורי באופן שהמערערת תשלם 49.25% מהתמורה שנקבעה בפסק הבורר, ואת היתר ישלמו שאר בעלי המניות הנותרים. **3.** החברה תקנה את המניות שרכשו בעלי המניות הנותרים מאורי ומניות אלה יהפכו למניות רדומות, על מנת שלא לפגוע ביחס האחזקות בחברה. הסכם כאמור נכרת ביום 14.4.2000 (להלן: "הסכם הרכישה").

◆ בשנת המס 2000 דיווחה המערערת על רכישת מניות מאורי ומכירתן לחברה כרווח הון בה התמורה שווה ליתרת המחיר המקורי המתואם, דהיינו לא נוצר למערערת רווח הון.

◆ המשיב דחה את הצהרת המערערת וקבע, כי אורי לא מכר לבעלי המניות הנותרים או לחברה מוניטין ועל כן יש לייחס את מלוא הסכום שנקבע בפסק הבוררות למכירת המניות של אורי. התמורה הכוללת ששילמה החברה מהווה דיבידנד שחולק לבעלי המניות הנותרים לצורך רכישת מניות אורי וחלקה של המערערת כדיבידנד הינו 4,013,392 ש"ח המהווה 49.24% מ-8,151,392 ש"ח.

◆ לחילופין, ניתן לראות בעסקת הרכישה העצמית, עסקה מלאכותית או עסקה שמטרתה הימנעות ממס או הפחתת מס לא נאותה, ובהתאם יש לראות את הסכום שהעבירה החברה למערערת או לאורי בגין חלקה של המערערת במניות אורי, כדיבידנד החייב במס מכוח הוראות סעיף 2 (4) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א – 1961 (להלן: "הפקודה") או כהכנסה חייבת במס מכוח הוראות סעיפים 2 (2) או 2 (10) לפקודה.

ביהמ"ש המחוזי ת"א-א כב' השופט מגן אלטוביה:

◆ ביהמ"ש קבע, כי בהתאם להסכם המכירה אורי מכר את זכויותיו לממשיכים ולא לחברה, ואין לראות במכלול ההסכמים כעסקה אחת, שכן למעט בהסכם

סיווג הסכסם עבודה של בכירה בבנק כהכנסת עבודה ע"מ 11-12172-01 גרבורג נ' פקיד שומה גוש דן אמיר אבו ראזק, משפטן

ביהמ"ש המחוזי בתל אביב-יפו בפני כב' השופטת ד"ר מיכל אגמון-גונן:

◆ ביהמ"ש קבע, כי המבחנים העיקריים להבחנה בין הכנסה הונית להכנסה פירותית שנקבעו בפסיקה הם מבחן טיב הנכס, שבמסגרתו ייבדק טיבו ואופיו של הנכס כנכס השקעתי לטווח ארוך או כנכס למסחר שוטף; מבחן התדירות, שעל-פיו, ככל שתדירות הפעילות רבה יותר, הדבר מצביע על אופייה הפירותי; מבחן היקף העסקאות, שלפיו ככל שהיקף העסקאות רב יותר, מלמד הדבר על אופי פירותי של הפעילות; המימון, הקובע כי מימון הפעילות בהון עצמי מלמד על אופייה ההוני, ואילו מימון בהון זר מלמד על אופייה הפירותי; מבחן ההשבחה, לפיו פעולות השבחה כנכס לקראת מכירתו מלמדות על פעילות מסחרית; מבחן הבקיאיות, שעל-פיו ככל שהבקיאיות בתחום העסקה רבה יותר, מצביע הדבר על אופי פירותי; מבחן הנסיבות, שהוא מבחן הגג שבמסגרתו נבחנת כל נסיבה רלוונטית שיש בה כדי לסייע בגיבוש קו ההבחנה בין הון לפירות. הבחינה היא בחינה נסיבתית בכל מקרה ומקרה, והמבחנים הם מבחני עזר שיש לשקול במצטבר תוך איזון ביניהם בדרך לגיבוש הכרעה בהבחנה בין הון לפירות.

◆ ביהמ"ש ציין, כי להבחנה בין הכנסה פירותית לבין הכנסה הונית יש נפקות גם במקרים שבהם נישום מקבל פיצוי בגין פגיעה או ויתור על הכנסה כלשהי. ככל שהפיצוי נועד לכסות הפסד בגין הכנסה שוטפת יחויב הפיצוי כהכנסה פירותית, וככל שהפיצוי בא לפצות על אובדן נכס הוני, יסווג הפיצוי כהכנסה הונית. עקרון זה מוכר גם כעקרון "מילוי הפירצה". לשאלת סיווג תקבולים שמקבל עובד ממעבידו, סבר ביהמ"ש, כי יישומה של כל אחת מהגישות השונות בפסיקה תביא למסקנה כי מדובר בתקבולים פירותיים. ביהמ"ש הנכבד יישם את הלכת עניין ניסים (ע"א 2640/11 פקיד שומה חיפה נ' חיים ניסים) במקרה הנדון וקבע, כי ההטבות שניתנו למערערת (מענק החתימה, הבונוס ויחידות הפנטום) שכולן ניתנו למערערת במסגרת יחסי העבודה שלה עם הבנק וכפועל יוצא של נכונותה לקחת על עצמה תפקיד ניהולי בכיר ולעבור מהסכם קיבוצי להסכם אישי, כאשר אין מחלוקת, כי המערערת לא יכולה הייתה להתקדם לתפקיד בכיר זה מבלי לוותר על זכותה לקביעות.

◆ לפיכך קבע ביהמ"ש, כי במצב דברים זה, ולאור ההלכה שנפסקה בעניין ניסים, הן ההכנסה ממענק החתימה והן ההכנסה מיחידות הפנטום מהוות "הכנסת עבודה", הממוסה לפי סעיף 2(2) לפקודה.

תוצאה:

◆ הערעור נדחה. הוטלו על המערערת 15,000 ש"ח הוצ'.

ניתן ביום 01.12.2014

ב"כ המערערים: עו"ד יוסי רומנו

ב"כ המשיב: עו"ד מורן סילס פרקל' מחוז ת"א

(אזרחי)

◆ שאול גרבורג (להלן: "המערער") ושולמית גרבורג (להלן: "המערערת") הינם בני זוג הנשואים זה לזה (להלן ביחד: "המערערים"). המערערת, המועסקת בבנק הפועלים בע"מ (להלן: "הבנק") מאז שנת 1988, קודמה בשנת 2004 לתפקיד ניהולי בכיר כמנהלת אזור בבנק. בעקבות האמור, נחתם בין המערערת לבנק "הסכם עבודה אישי ומיוחד" לתקופה של 3 שנים במסגרתו הוסכם, בין היתר, כי המערערת תהא זכאית למענק חתימה, בונוס שנתי וביחידות פנטום (בכללי המדובר ביחידות המשקפות החזקה תיאורטית במניות החברה כאשר מדובר בהסדר חוזי בלבד המקנה לעובד זכות לתשלום במזומן מהחברה בגין עליית ערך מניות החברה בבורסה מיום תחילת התוכנית ועד למועד המימוש - בכפוף לתקופות חסימה ותנאים אחרים). בשנים 2005 ו-2006 מימשה המערערת יחידות פנטום וכן קיבלה מענקי חתימה מנוכחים בהתאם לתקנות מס הכנסה ומס מעסיקים (ניכוי ממשכורת ומשכר עבודה ותשלום מס מעסיקים), תשנ"ג-1993 (להלן: "התקנות"). הדיווח השנתי של המערערים התבצע באמצעות המערער, שהנו רו"ח במקצועו, כאשר לשנת המס 2005 הוא הצהיר על רווח הון ממימוש יחידות הפנטום בשיעור של 15% ובשיעור 25% ממענק החתימה. ובשנת 2006 הוא הצהיר על רווח הון בשיעור של 20% בגין מימוש יחידות הפנטום ואחוז זה עבור מענק החתימה. פקיד שומה גוש דן (להלן: "המשיב") סירב לקבל את המוצהר בדוחות השנתיים של המערערים וקבע כי ההכנסות מהמענקים ומימוש יחידות הפנטום כאמור מהוות הכנסה חיצונית חייבת במס בהיותן הטבות שניתנו למערערת מכוח יחסי עובד-מעביד.

◆ לטענת המערערים, ההכנסות מהוות הכנסה הונית (רווח הון) ולא הכנסה מהשתכרות או רווח עבודה. הסכם ההעסקה מבחין מפורשות בין תקבולים פירותיים לבין תקבולים הוניים. בנוסף נטען, כי מניות הפנטום מהוות מניות לכל דבר ועניין. בנוגע למענק החתימה נטען כי מדובר בפיצוי בגין זכויות רבות שעליהן ויתרה המערערת והוא ניתן בנפרד ממשכורתה כנגד ויתור על חופש העיסוק שלה.

◆ לטענת המשיב, מענק החתימה ויחידות הפנטום מהוות טובת הנאה שאותה קיבלה המערערת מכוח קיומם של יחסי עובד-מעביד ואין הבדל בינם לבין שכר עבודה ובונוס. המשיב הדגיש כי בפועל, המערערים דיווחו על הכנסת המערערת מהבונוס כהכנסת עבודה וכי גם הבנק התייחס לתשלומים ששילם למערערת כהכנסת עבודה שכן הן נכללו בטופס 106 של המערערת, ניכה מס במקור ואף דרש סכומים אלה כהוצאות שכר. עוד נטען, כי כלל לא הוכח קשר בין קבלת מענק החתימה לויתור על זכות כלשהי ולכן אין המדובר ברווח הון. לבסוף נטען, כי המערערת חתמה על 2 הסכמים דומים נוספים מול הבנק, מה שמחזק את המסקנה כי לא מדובר בויתור על "נכס" שהרי ברור כי לא ניתן להיפרד מאותו נכס מספר פעמים.



כתב אישום נגד רב מי-ס העוסק ביודאיקה

לאחרונה הגישה פרקליטות מחוז ירושלים לבית משפט השלום בירושלים כתב אישום כנגד הרב אברהם ישראל פרויליך, תושב שכונת גאולה בירושלים בן 64, בחשד כי במשך שנים ניהל עסק יוקרתי למכירת עתיקות ללקוחות בארץ ובחו"ל, מבלי לדווח על הכנסתו ובחלק מן השנים, תוך הצהרה כי לא היו לו הכנסות כלל. פרויליך, המשמש כראש כולל, נעצר ביולי 2011 בעקבות חקירה שהתבצעה על ידי משרד חקירות מס הכנסה ירושלים, במהלכה נבדקו מספר חשבונות בנק על שמו. מהחקירה עלה, כי בחשבונות הופקדו סכומי כסף במזומן ובהמחאות בסך כולל של כמיליון ₪ בכל שנה. מחיפוש שנערך בביתו ובמשרדו בעת המעצר, התברר, כי פרויליך עסק במשך כ-30 שנה תחת השם 'יודאיקה ירושלים', במכירת כתבי יד, ספרים ומפות מהמאה ה-19 וכן, כי ערך כמאה תערוכות ומכירות פומביות בבתי מלון, בעיקר במלון ליאונרדו פלאזה שבמרכז ירושלים. על פי כתב האישום, במהלך השנים 2000 עד 2010 ניהל עסק למכירת עתיקות כאמור מדירה המצויה באותה כתובת בה רשומה הישיבה אותה הוא מנהל בי-ס. על פי עובדות כתב האישום, במהלך המחצית הראשונה של העשור העלים סכומים בלתי ידועים ואילו בשנים 2006 עד 2010 העלים למעלה משלושה מיליון דולר, והחזיק כספים בלתי מדווחים בשוויץ ובניו-יורק.

סיום חקירת פרשת ב.יאיר

ביום 15.12.14 [פרסמה רשות המסים הודעה](#) לפי אגף החקירות והמודיעין - יחידת להב 433 יאחב"ל סיימה את חקירת פרשת ב. יאיר במשותף עם יחידת יהלום ברשות המיסים, שעניינה חשד להעברת עשרות מיליוני ש"ח מהחברה הציבורית ב.יאיר, באמצעות חברה קבלנית פרטית, לידי חשוד שהינו גורם בארגון פשיעה ומקורביו וזאת תוך ביצוע עבירות מרמה, הלבנת הון, מיסוי ועוד. הפרשה נחקרה על ידי כח המשימה למלביני הון ביאחב"ל להב 433, בשיתוף עם יחידת יהלום ברשות המיסים, תוך תיאום עם הרשות לניירות ערך ובליווי פרקליטות מחוז ת"א (פלילי). ראש האגף לחקירות ולמודיעין, ניצב מני יצחקי קיבל את עמדת ר' להב ור' יאחב"ל לפיה התגבשה תשתית ראייתית לביצוע עבירות כלכליות רבות, בניהם קבלת דבר במרמה, עבירות בתאגיד, עבירות על חוק איסור הלבנת הון, עבירות מס, ועוד וזאת על ידי יאיר ביטון, בעלי החברה הקבלנית והחשודים הקשורים לארגון הפשיעה הנדון. הרשות מדגישה, כי מעבר לאמור, כנגד חברת ב. יאיר הציבורית ו/או נושאי המשרה בה, למעט ביטון, לא התגבשה תשתית ראייתית לביצוע העבירות.

פ"ש ת"א 4 חגג את חג האורים באברבנאל

נציגי העובדים של פקיד שומה תל אביב 4 חגגו את חג האורים במחלקת הנוער של המרכז הרפואי אברבנאל. המסורת החלה לפני כעשר שנים, אז התקבלה החלטה אצל פקיד השומה, במסגרת התרומה לקהילה, לאמץ את המאושפזים במחלקת הנוער של המרכז הרפואי אברבנאל. העובדים ערכו מסיבת חנוכה ססגונית וצהלת, במהלכה שרו, ניגנו ורקדו עם הנערים והנערות המטופלים במרכז. נציגי העובדים אף העניקו לבני הנוער שי סמלי מכל עובדי המשרד. בנוסף, הועברו למחלקה בגדים, ספרים, תמונות וציוד, אותם אספו עובדי המשרד במרוצת השנה. הפעילות במחלקת הנוער, כתמיד, תורמת לשמחת חיים ולהתרגשות רבה הן בקרב העובדים והן בקרב הנערים והנערות. השנה, ציינו העובדים כי תחושת הסיפוק, המלווה אותם בכל פעילות באברבנאל התעצמה לממדים שלא הכירו קודם לכן, ויתכן כי הסיבה לכך נעוצה בעובדה כי מזה עשר שנים ברציפות הם נוטלים חלק בפעילות למען אוכלוסייה יקרה שלא ניתן להישאר אדישים אליה. מחווה יפה.

לשכת עוה"ד נגד הגבלת שכ"ט ברכישה מקבלן

ביום 16.12.14 הגישה לשכת עורכי הדין לבית המשפט העליון בקשה דחופה לתיקון העתירה בעניין חוק המכר, באופן שיבטל את תקנות החוק ויקפיא את תחולתן עד לתום הדיון בעתירה ולפחות עד מועד הדיון בעתירה 18.2.15. כזכור, ביום 4.12.14 בדיון בישיבת ועדת הכלכלה אושרו תקנות חוק המכר (זירות) (הגבלת גובה ההוצאות המשפטיות), התשע"ה-2014, שייכנסו לתוקף ביום 10.1.15. לפי התקנות יוגבל שכר טרחת עורך דין בעסקת רכישה דירה (ששוויה עד 2.5 מיליון ₪) מקבלן לסך של 5,000 ש"ח. לטענת הלשכה בעתירה, ההליך בכנסת היה הליך של מחטף ותוצאותיו היו קבועות מראש, שכן קיבלה הלשכה הודעה בפרק זמן של פחות מ-24 שעות להגיע לאותו דיון ואף לעמדת הלשכה התקנות אושרו שלא כדין (ע"י ח"כ אחד בלבד). עוד טענה הלשכה בעתירה כי "דין התקנות להיפסל גם מחמת חוסר סבירותן וחוסר מידתיותן. שכן, הן מתיימרות לקבוע מחיר אחיד לימוצר, כאילו אנו עוסקים בפיקוח על מוצרי יסוד, ולא במתן שירותים של עורכי דין...". ישיבת ועדת הכלכלה התקיימה יממה אחת לאחר שהכנסת הצביעה בקריאה ראשונה על פיזור הקרב, כאשר הלכה למעשה ביום 8.12.14 השלימה הכנסת את הקריאה השנייה והשלישית.

info@masfax.co.il

מס פקס מערכת ושיווק: החשמונאים 90, תל אביב-יפו
6713307 ; טל. 03-6966733 פקס. 03-6966744



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.