



Students Association

אגודת הסטודנטים

Netanya Academic College

המכללה האקדמית נתניה

מס' עמותה 58-027-867-9

מחברת בחינה ותרגול

דיני מיסים

מרצה: פרופ' יצחק הדרי
מתרגל: מר שלומי אלמליח

הפקולטה למשפטים

שנה ב' - מסלול 2

סמסטר ב'

2005-2006

עריכה והדפסה: אגודת הסטודנטים מכללת נתניה.
למען הסטודנטים.

השימוש במחברת על אחריות המשתמש בלבד.
אגודת הסטודנטים אינה אחראית לתוכן.
מחברת זו אינה באה כתחליף להרצאות ותרגולים.

מחברת זו לא באה לפגוע בשמם של המלומדים הנכבדים אלה כעוזר בלבד לתלמידיהם.

סמסטר ב'

יום שישי 07 יולי 2006 – שיעור מס' 1

המשך הכנסת עבודה

החזר הוצאות – אם ההוצאה היא הוצאה מוכרת אזי אם מחזירים לו אותה אין היא מהווה הכנסה מלכתחילה.

הסעיף מונה דוגמאות שונות והן דוגמאות בלבד:

כגון **החזקת רכב** – אם עובד מקבל החזר הוצאות רכב, לפי ההסכם עם המעביד, אותו החזר הוצאות, כדי לדעת אם הוא מהווה הכנסה לעובד, יש לבדוק אם ההוצאה היא מוכרת – פונים לתקנות – תקנה 4 "לעובד לא יותרו הוצאות החזקת רכב" – ז"א שההוצאה אינה מותרת. ז"א שאם עובד ירצה שיכירו לו בהוצאות רכב – לא תותר לו הכרה זו. מאחר שההוצאה אסורה אם משלמים לו אותה היא מהווה הכנסה וחייבת במס מלא.

אם ההוצאות הן אמיתיות נראה כי הדבר אינו הגיוני – במקרה כזה יהיה עליו לשוחח עם המעביד, במקרה כזה יגלם המעביד את ההוצאה – היינו ישלם לו סכום גבוה יותר באופן כזה שאחרי הטלת המס ישאר הנטו כמו שהוא.

פס"ד יוצא דופן בענין זה – הוא **פס"ד סנונית** – בו הוכיחו עובדים, מנהלים בחברה, שההוצאות הן אמיתיות, והמשפט המחוזי קבע שמתאים להם הוצאות, או שאין המדובר בהכנסה – אולם על רק החוק והתקנות מסתבר שהוא שגה.

יתכן שהיום אפשר יהיה לטעון שתקנה זו אינה חוקתית.

בעליון – נסוגו רשויות המס מטענתם והם הגיעו להסכם ביניהם.

דוג' נוספת – הוצאות החזקת טלפון – באופן כללי לשכיר הוצאות הטלפון בבית אינן מותרות. יש חריג אחד – הוצאות טלפון לחו"ל – כי לעיתים בשל שוני השעות על השכירים לנהל שיחות עם חול בערב, מהבית, לכן במקרה כזה יכירו בהחזר ההוצאות – ואז לא יהווה הכנסה לפי סעיף 2(2) – אבל החזר הוצאות טלפון כן יהווה הכנסה.

לגבי עצמאי – המצב שונה – יש עצמאים רבים שעובדים מהבית – אם עובד מהבית, וזה עיקר מקום עיסוקו אז יכירו לו ב-80% מההוצאות (יש תקנות שעוסקות בזה) – אבל המדובר בחריג, כהסדר לעצמאי שעובד מהבית ואינו חל על שכיר – במקרה של שכיר לא יותרו ההוצאות.

דוג' נוספת – **נסיעות לחו"ל** – זה מוסדר בתקנות – לכאורה כל הוצאה לצרכי עבודה היא מותרת. אין איסורים אבל יש הגבלות כגון: סוג כרטיס הטיסה (באופן כללי הכרה בכרטיסי טיסה קיימת – ישנה הנחיה פנימית שאם רב הנסיעה לא היתה לעבודה ההוצאה לא תוכר – הדרי טוען שזה לא יעמוד מבחינה משפטית) הוצאות אש"ל בחו"ל מוגבלת לתקרה (למשל ימים ראשונים יש תקרה רחבה יותר) ז"א במסגרת התקנות ההוצאה מותרת אבל מוגבלת.

אם הנסיעה היא מורכבת מעבודה + פרטי – יצטרכו לחשב כמה הוצאות היו עבור העבודה וכמה הוצאות הוצאו באופן פרטי.

לגבי **כרטיס טיסה** – במקרה של נסיעה מעורבת כנ"ל – יש בעיה כי מצד אחד אפשר לומר שממילא היה משלם את הכרטיס ומנגד רשויות המס יכולה לטעון כי מרבית הנסיעה לא היתה לצרכי עבודה – אין פסיקה בנושא (לדעת הדרי – יש לחלק את זה בדיוק כשם שמחלקים את הימים, לדעתו זו תכלית החקיקה שהחלק העיסקי יוכר והלא עיסקי לא יוכר כהוצאה).

יש לשים לב – אם המעביד שילם את זה – יש לבדוק אם המדובר בטובת הנאה – למשל אם מחזיק בכרטיס אשראי של העבודה, וזה בכלל לא הגיע לתלוש המשכורת של העובד, אז צריך לבדוק אם ההוצאות הן הכנסה בבחינת טובת הנאה. (לפי מבחני פסק דין דן).

דוג' נוספת מן הסעיף – ספרות מקצועית – אין תקנה לענין זה – במקרה זה נבדוק אם זו הוצאה מוכרת – אם ההוצאה היא לשמירת הקיים, לשמירת הרמה המקצועית, זו הוצאה מוכרת. ולכן **החזר הוצאה מוכרת אינו מהווה הכנסה**.

תואר שני – למשל תואר שני לעו"ד – שנוי במחלוקת: מחז יש לו כבר מקצוע והוא רוצה לפתח (בימ"ש פרשו לפתח גם כלשמור) את המקצוע.

מאיך בחו"ל יש בחו"ל פסיקה לפיה פתוח המקצוע הוא כמו רכישת חדש.

למשל מנהל משרד עו"ד – אם המשרד מחליט לשלוח אותו ללמוד משפטים ומחזירים לו הוצאה עבור שכ"ל – השאלה היא האם זו הכנסה – והתשובה תלויה בשאלה האם זו הוצאה מוכרת – הגישה המקובלת בענין זו היא שזה השקעה הונית (הושקעה הונית אינה שמירה על הקיים) (פס"ד בנק יהב – מימן שכ"ל

מאז תקון 147 למס הכנסה – יש נ.זיכוי על למודים – לכן סטודנט שמתחיל לעבוד מגיעות לו נ.זיכוי – ואז אין זה סביר שגם ידרשו הוצאה. לכן יש כיום טיוטת תקנות האומרות שבמקרים שכאשר מכירים בנ.זיכוי ההוצאה אינה מותרת (כי לא יכול להיות כפל גם לקבל החזר הוצאות וגם נ.זיכוי).
דוג' נוספת – **הוצאות בייגוד** – אין תקנות לענין זה ולכן חל העקרון הכללי – במקרה זה יחילו את פס"ד דן – החזר הוצאות בייגוד לעובד שעונות למבחן טובת המעביד והנאת העובד היא טפלה – לא יחשב כהכנסה.

שווי שימוש ברכב צמוד – עובד שמקבל רכב מן העבודה (לא מדובר על החזר הוצאות רכב) = רכב צמוד – נשאלת השאלה מה המיסוי לעובד במקרה כזה – ועדת בן שחר – הוסיפו פסקה לסעיף 2(2)(א) לפיה "הכנסת עבודה היא גם שוויו של שימוש ברכב... " והיא תהווה הכנסה לעובד. ז"א מדובר על שווי של השימוש ברכב (לא שווי הרכב) – שווי שימוש נקבע ע"י תקנות – סעיף קטן (ב) מפנה לתקנות שנקבעו ע"י שר האוצר – התקנות מחלקות רכבים לפי דירוגים שונים, לפי קבוצות רכב.

מה דינו של **אדם שמקבל רכב ולא לוקח אותו הביתה** – דוג' מפקד חיל האוויר כשיצאו התקנות הודיע שלא מוכן שיזקפו לו את שווי השימוש ולכן החנה אותו בבסיס – במקרה לא צריך לזקוף לא הכסה כי אין טובת הנאה. (אם אין כל טובת הנאה – אין המדובר בהכנסה).

שימוש ברכב ממאגר רכב – לא רכב צמוד אלא יש מאגר וכל פעם משהו אחר לוקח – במקרה זה: א. יזקפו שווי שימוש של רכב צמוד.

ב. סעיף 32 קובע **הוצאות שאינן מותרות לניכוי (למעביד)** – סעיף 32(11) -

– מדובר על

הוצאות שאי אפשר לייחסן כהכנסה לעובד – ואז זה לא מוכר כהוצאה למעביד.
דוג' לסעיף זה – מתן רכב ממאגר רכב. אי אפשר, במקרה זה, לייחס את זה לעובד מסוים – במקרה כזה מכח סעיף 32(11) לא תותר כל ההוצאה למעביד. – התנאי הבסיסי – הוצאה למתן טובת הנאה אלא שלא ניתן ליחסה לעובד ספציפי.

הערה: אם מוכר לעובד כהכנסה – זה יהווה הוצאה למעביד – ההגיון – תשלום משכורת לעובד זו הוצאה ביצור הכנסה למעביד. אצל מקבל המשכורת זו הכנסה והוא כפוף למס. כל התוספות, שהן טובות הנאה שמיוחסות כהכנסה לעובד הן תחליף משכורת ולכן זה צריך להיות מוכר כהוצאה לעובד (יש רק אחד שמשלם מס – או העובד או המעביד).

לגבי החזר הוצאות – יש לבדוק את התקנות
לגבי תשלום – יש לבדוק טובת הנאה לפי מבחן דן.

קרנות השתלמות – סעיף 3(ה) - סכומים ששילם מעביד לקרנות השתלמות בשביל עובדו בגבולות

עקרונית מדובר על קרן שמיועדת ללמודים, לשמירה על הקיים, על הרמה המקצועית. אלא שקרנות ההשתלמות כבר אינן מיועדות ואינן משולמות רק עבור למודים (המעביד משלם 7.5% מהשכר לעובד עבור קרן השתלמות) במקרה זה לכאורה יש צורך למסות רק עבור הוצאות שאינן עבור למודים. אלא שכיום קרנות ההשתלמות אינן ממוסות – כיום יש הסדר בפקודה בסעיף 3(ה) לפיו אם מעביד משלם

סעיף 9 (א16) – נקבע מתי משיכת כספים ע"י עובד מקרן ההשתלמות תהיה פטורה ומתי חייבת – והכלל שנקבע הוא:

- א - אם העובד ישאיר הכסף 6 שנים בקרן – אחרי 6 שנים כשיוציא אותו יהיה פטור ממס.
 ב - אם העובד רוצה להשתמש בקרן אחרי 3 שנים – אפשר לעשות זאת ב-2 מקרים:
 1. יציאה להשתלמות לצורך שמירה על הקיים.
 2. אדם שהגיע לגיל פרישה.
 במקרים אלה יהיה פטור הוא ממס גם אם לא עברו 5 שנים.

לשעור הבא – הכנסה רעיונית – שער 8 – לקרוא מאמר הדרי (8.3), סעיפי החוק, פס"ד: מינץ, רימון, זילברשטיין

יום שישי 07 יולי 2006 – שעות 2

הכנסה רעיונית

הכנסה רעיונית – מקורו בתרגום של השופט זילבר מפסיקה אנגלית ואמריקאית. אין המדובר על הכנסה ממשית אלא על **הכנסה שהדין רואה אותה כהכנסה**.

מתי מתעוררת שאלה כזו?

דוג' - עו"ד שמייצג את עצמו. הוא ייצר כביכול הכנסה, מבחינה רעיונית, בכך שלשירות שלו יש מחיר שוק. אלא שהוא נתן את השירות לעצמו. מתעוררת השאלה האם לייחס הכנסה לעוה"ד בגובה שווי השוק של שירותים כאלה שהיה נותן לאדם אחר.

או דוג' נוספת - אדם שגר בביתו – מבחינה תאורתית ניתן לייחס לו הכנסה משימוש בבית של עצמו, כאילו שוכר מעצמו. סעיף 2(3) לפ.מ"ה בוטל – ובעבר היה סעיף הכנסה כזה, כשאדם גר בביתו ייחס לו בעבר הכנסה משימוש בביתו, וזה נוצר בעקבות גישה דומה באנגליה.

בפועל ל-2 אלו לא מייחסים הכנסה משום שיש למתוח קו בין העקרון הכלכלי התאורטי לבין הצד המעשי/יישומי של דיני מס.

מס טוב הוא מס יעיל שניתן לבצע ולאכוף אותו ועליו להיות מקובל במדינה דמקורטית. ואין זה הגיוני שאדם יגור בביתו שלו וישלם על כך מס. כך גם לגבי עוה"ד – כיצד ניתן יהיה לקבוע מה שכ"ט עו"ד במקרה כזה?

ולכן במציאות, בד"כ, לא נוהגים לייחס הכנסות רעיוניות

אולם בפקודה בסעיף 3(ט) מדובר על הכנסה רעיונית

פס"ד מינץ – הלוואה שניתנה מחברה לבעלי שליטה – הם קיבלו החזר עבור צ'קים דחויים שנפרעו לאחר חצי שנה.

ביה"מ ראה בזה הלוואה, כך שהם הפיקו טובת הנאה מהחברה. בימ"ש קבע שמדובר בהכנסה מריבית, (כאילו הם לקחו הלוואה ללא ריבית והצמדה). לכן זו היתה הכנסה.

טענת מינץ היתה שסעיף 3(ט), דאז, לא דיבר על הלוואה של חברה לבעלים. בזמנו הסעיף ייחס הכנסה למקבל הלוואה בתנאים מועדפים והסעיף כימת את זה, הוא קבע מבחן לכימות ההכנסה (הריבית של השוק- וברגע שהלוואה היא בריבית הפחותה מריבית השוק ההפרש יהווה הכנסה) בזמנו סעיף 3(ט) חל רק על יחסי עובד מעביד או נותן שירותים למקבל שירותים. השופטת דורנר קבעה שמדובר על טובת הנאה ולכן זו הכנסה.

ההכנסה אינה נקבעת בסעיף 3(ט) אלא בסעיף 2. וסעיף 3(ט) הוא רק סעיף הכימות. ולכן קבעו בפס"ד

הצבור קרא להכנסה זו, מ-3(ט) **הכנסה רעיונית** וגם בימ"ש עשה שימוש מונח זה. **הכנסה רעיונית המוגדרת בסעיף 3(ט) היא הכנסה בשווה כסף, ובעצם מדובר על הכנסה ממשית, ולכן**, שגה ביה"מ כשכינה הכנסה זו כהכנסה רעיונית, שעה שמדובר על הכנסה ממשית.

סעיף 3(ט) – הכנסה היא בכסף/שווה כסף, ישירות/עקיפין, עסקת חליפין.
הסעיף יחול על:

1. הלוואות מוזלות
 2. על אופציות (זכות לרכוש נכס במחיר מוזל). אופציות למניות
 3. יחסים משפטיים:
 - א. עובד מעביד
 - ב. נותן שירות - מקבל שירות.
 - ג. בעל שליטה – חברה בשליטתו
- אם לא מדובר על יחסים שמייצרים הכנסה (כגון הלוואה מחבר) אז זו לא הכנסה, אלא רק אם מתקיימים יחסים עסקיים. כגון
1. מעביד הנותן לעובד, כתחליף שכר, הלוואה במחיר מוזל, או אופציות, או שנותן שירות מקבל הלוואה לנותן שירות (למשל עו"ד של הבנק מקבל הלוואה מוזלת – במקרה כזה זה לא מנותק מהיחסים העיסקיים ביניהם).

2. או למשל שבעל חברה, שבכוחו להשפיע על החברה, מקבל טובת הנאה מהחברה כגון הלוואה מוזלת או אופציה בתנאים עדיפים על תנאי השוק.
 ■ – ראובן חבר של שמעון ויש ביניהם גם יחסים משפטיים. מה יהיה דין ההכנסה? במקרה זה תשאל השאלה האם ההלוואה ניתנת מכח היחסים האישיים או מכח היחסים החבריים ביניהם.

פס"ד דר – בענין מניות סחירות – התעוררה שאלה מה דינם של אופציות/מניות סחירות (היינו שהעובד יכול למכרן) האם ההכנסה היא מיידית או ברגע המימוש (סעיף 3(ט) קובע שמניות שאינן סחירות יהווה הכנסה ביום המימוש)

סעיף 3(ט) דוחה את יום אירוע המס ליום המימוש.

בביה"מ המחוזי – קבע ביה"מ (הדרי טוען שזו גם היתה כוונת המחוקק – ניתן ללמוד על כך מהצעת החוק) **בימ"ש עליון** – מפי השופטת חיות – והיא קובעת שאדון דר (מנהל בכיר בחברה)

ולכן יש

כאן טובת הנאה מיידית שצריכה להיות ממוסה מיד.

פסה"ד יצק תוכן לסעיף שאינו קבוע בו. **מכאן שסעיף 3(ט) מדבר על מניות שאינן סחירות – אז ימוסו במימוש. מניות סחירות – ימוסו בעת קבלתן.**
 בפס"ד דר מה שקרה בפועל – לדר היה תכנון מס – הוא העריך שערך המניה יעלה כשיממש. ולכן הומלץ לו לנהל דיון עם פ"ש מיידית, ולא לחכות ליום שערך יעלה. (באותו זמן לא היה מס בכלל על רווח ממניות). בסוף אותה שנה הבורסה התמוטטה ובסופו של דבר הוא הפסיד.

הערה: **סעיף 102 לפקודה** חל על תוכניות מניות ואופציות לעובדים – מדובר על הסדר מיוחד.

בכל מקרה מקור ההכנסה הוא בסעיף 2
סעיף 3(ט) מהווה כימות ועיתוי להכנסה.

מקור ההכנסה הספציפי לסעיף 3(ט)

נאמר מפורשות בסעיף:

עובד מעביד – הכנסה לפי **סעיף 2(2)** כי זה תחליף שכר.

נותן שרות – מקבל שרות – הכנסה לפי **סעיף 2(1)** כתחליף שכ"ט או עמלה וכד'.

בעל שליטה – חב' בשליטתו – ימוסה לפי **2(4)** – ריבית /דיבידנד.

בפס"ד זילברשטיין – השופט שטרסברג כהן – השאירה בצריך עיון את השאלה האם ההכנסה של זילברשטיין ומינץ היא מריבית או דיבידנד. ובכל מקרה זה ממוסה לפי סעיף 2(4).

ניתוח של היבטי ההכנסה והוצאה של נותן טובת הנאה ומקבל טובת הנאה – מאמר הדרי סיטואציות:

1. הלוואה מוטבת ביחסי עובד מעביד

מקבל ההלוואה – עובד שמקבל הלוואה בתנאים מועדפים אזי שיש לו הכנסה של טובת הנאה.

כימות לפי 3(ט) /תקנות = הפרשי הצמדה + 4%

היבט ההוצאה למקבל הלוואה – האם לעובד מגיעה הוצאה? יכול להיות שתהיה פה הוצאה רעיונית –

ריבית – הועלתה השאלה (אמנם ביחסי בעל שליטה חברה) ופ"ר יורן שצורף לערעור

טען שלבעל השליטה מגיעה הוצאה רעיונית בגין הריבית ובימ"ש העליון השאיר זאת בצריך עיון.

מה שאומר פ"ר יורן זה שאם הוא היה לוקח הלוואה מהבנק היו גובים ממנו ריבית שהיתה מוכרת

כהוצאה.

מבחינת היבט ההוצאה למקבל ההכנסה? מגיע לו את ניכוי כל ההוצאות שהוצאו בייצור ההכנסה. האם

ניתן להכיר בהוצאה רעיונית בהנחה שאכן מדובר בהוצאה ביצור הכנסה?

(הערת אגב בפסה"ד).

אבל גם אם הטיעון היה מתקבל ביחסי עובד מעביד משום שבמקרה כזה זו הוצאה פרטית. משום שאין המדובר בהוצאה ביצור הכנסה.

נותן ההלוואה – הוא נותן כסף שלו למשהו אחר שיפיק הכנסה ובכך הוא מאבד את האפשרות ליצור הכנסה לעצמו = **אבדן הכנסה אלטרנטיבית**. היא העבירה את ההכנסה למשהו אחר = העברת הכנסה. קובע מפורשות, רק במערכות שהוא חל עליהם, הוא מייחס הכנסה לחברה עבור אבדן הכנסה אלטרנטיבית.

מעביד שמעביר לעובד הלוואה הוא מאבד את הריבית על הכסף, אבל זה יוכר לו כהוצאה ולכן התוצאה הסופית היא שיש לו הכנסה רעיונית והוצאה רעיונית ולכן התוצאה היא $= 0$.

המשך הכנסה רעיונית

פס"ד מחוזי – סריגי ארצי – הכנסה של בעל שליטה שלא מדיבדנד = $2(10)$, אבל אם זה מדיבדנד

מתן הלוואה מוטבת מיחסי עובד מעביד

העובד שמקבל הלוואה מוזלת ממעביד = הכנסה של טובת הנאה – כמות לפי $3(ט)$ = הפרשי הצמדה + 4%. הלוואה שווה להכנסת עבודה. כך לגבי אופציות מוזלות שמקבל עובד. הכימות – לפי סעיף $3(ט)$ שמפנה לתקנות – הכימות הוא בגובה הפרשי הצמדה + 4%. אם ההלוואה נמוכה אזי ההפרש בין הפרשי הצמדה + 4% יהווה הכנסה. לכן בד"כ רב ההלוואות שמועמדות לעובדים הם צמודות למדד + 4% (כדי שלא תהיה לעובד הכנסה רעיונית) ואז ההטבה היא ב: נגישות (אין צורך בבטחונות), בבנק אחוז הריבית גבוהה יותר.

מבחינת היבט ההוצאה למקבל ההכנסה – לעובד אין הוצאה ברת ניכוי (העובד יכול לטעון להוצאה עבור הריבית – אם היה לוקח מהבנק היה מקבל ריבית, ואז אפשר לומר שמדובר בהוצאה רעיונית) אלא שלעובד שכיר לא מוכרות הוצאות, משום שהם אינן ביצור הכנסה, הלוואה כזו היא הלוואה פרטית ולכן אם קיימת הוצאה רעיונית אזי היא פרטית ולא ביצור הכנסה ולכן לא תוכר כהוצאה.

בפס"ד זילברשטיין – העניין נשאר בצריך עיון.

באמרת אגב בפס"ד מגדל הזהב – מקרה של בתי אבות ששם נהוג להפקיד כסף ולקבל אותו בלי הצמדה או בהצמדה פוחתת כשבעל החוזת ההורים נהנה מהפרשי הריבית (מפקידים אצלו פקדון והוא מחזיר את זה ללא הצמדה והוא נהנה מהפרשי הצמדה והריבית) –

בימ"ש כינה את הריבית כריבית נחסכת.

תוצאה סופית – לעובד יש הכנסה רעיונית בגובה שנקבע בסעיף $3(ט)$

ההיבט ההכנסה לנותן ההלוואה (המעביד) – אם החברה, במקום להשתמש בכסף נותנת את הכסף למשהו אחר כדי שייפיק מזה הכנסה – הרי שהוא הפסיד הכנסה אלטרנטיבית מאותו סכום כסף – כי הוא היה יכול היה להשקיע בכסף והוא היה יוצר הכנסה. לכן מבחינה כלכלית יש כאן הכנסה בגובה אובדן ההכנסה האלטרנטיבית.

היבט ההוצאה לנותן ההלוואה – למעביד יש הוצאה מותרת מכה עקרונות יסוד כתשלום שכר עבודה בגובה אותה הכנסה רעיונית.

תוצאה סופית למעביד – אפס הכנסה למעביד, נותן ההלוואה (כי היא מקוזזת כנגד ההוצאה) – המעביד לפי התאו' הכלכלית יש לו הכנסה בזה שהוא מוותר על כסף לטובת אדם אחר (במקום שהוא ישתמש בו).

יתרה מכך המחוקק הכיר בכך בסעיף $3(ט)$ וקבע שבסיטואציות שלא חל סעיף $3(ט)$ תהיה הכנסה למי שחל עליו הסעיף (חברות) בגובה הריבית שהיא וויתרה (כי אם היא היתה משאירה אצלה היא היתה מפיקה הכנסה והיא לא יכולה להעביר את ההכנסה למשהו אחר מבלי לשלם עליו מס).

מתן הלוואה מוטבת לנותן שירותים

פס"ד רימון – דובר על סוכנות ביטוח. ההכנסה של הסוכן היא מעמלות (שהיא הכנסה של נותן שירותים – הכנסה לפי $2(1)$). בפס"ד רימון הסוכנות לא העבירה את הפרמיות לחברת הביטוח ישירות, הם החזיקו אצלם את הכסף תקופה מסוימת – ולכן זה שווה כסף.

הסוכנות טענה שלא מדובר בהלוואה, לא היה חוזה הלוואה בין החברה לסוכנות. ולכן טענה רימון כי לא מדובר על פה על סיטואציה של $3(ט)$ אבל לצורך מס השם אינו רלוונטי ולכן יש כאן טובת הנאה מהלוואה ללא ריבית.

בימ"ש קבע שצריך לבחון מה המחוקק מבקש למסות – את טובת הנאה שהחברה נותנת לנותן

ההכנסה של רימון היא $2(1)$ – ההכנסה שלו מעסק הביטוח אינה רק גובה הפרמיות אלא הפרמיות + הריבית הנחסכת, זו הכנסה שכרוכה בעסק.

ישנה שאלה כיצד למדוד את ההכנסה?

המחוקק קבע את זה בתקנות שגובה ההכנסה זה הפרש בין גובה ההכנסה לבין ההצמדה + 4%. ברימון היתה שאלה נוספת – עוה"ד של רימון צרף את פ"ר יורן והוא ניסה לשכנע את ביה"מ שיש להכיר לרימון גם בהוצאה – משום שרימון מרוויח מקבלת שירותים. משום שאם היה עומד במינוס בבנק היה משלם ריבית לבנק והיא מוכרת כהוצאה – זו הוצאה ביצור הכנסה ולכן לאותו נותן שירותים שיש לו טובת הנאה לפי 12(1) יש לו גם הוצאה רעיונית לפי 17(1) – בימ"ש לא קיבל את זה אבל השאיר את זה בצ"ע. (הוא צדק כי בפס"ד רימון כבר נקבע שאפשר היה להכיר בהוצאה רעיונית – ואז היו לוקחים גם את הכימות שמופיע בתקנון הצמדה + 4%). היבט ההוצאה של מקבל המימון – הוצאה רעיונית – אם רימון היתה לוקחת הלוואה היתה משלמת ריבית והיא היתה מוכרת לו כהוצאה ולכן במקרה זה, בו לא לקחו הלוואה ממשית, מדובר על הוצאה רעיונית.

תוצאה סופית – הכנסה מריבית בגין הכנסה רעיונית + הוצאה של מקבל (שירות מותרת בניכוי לכן זו) הוצאה רעיונית = ולכן התוצאה הסופית היא אפס הכנסה.
היתה הכנסה רעיונית והוצאה רעיונית – וזה מתקזז.

פס"ד זילברשטיין – גם הוא מדבר על הכנסה רעיונית – דורנר – טובת ההנאה היא לא 3(ט) היא 2, סעיף 3(ט) רק מכמת את ההכנסה. (ז"א שהיתה טעות מבחינה זו ברימון).

כיום הכימות הוא – הפרשי הצמדה למדד + 4%
אחרת היתה ההכנסה עלות הכסף לנותן ההלוואה (פס"ד דן – שם נקבע כי טובת הנאה תקבע לפי העלות למעביד) או שווי שוק (פס"ד בת-ים – שם נקבע כי טובת ההנאה תקבע לפי שווי השוק).
פס"ד רימון – הוא פס"ד שגוי.

רימון השקיעה את הכספים בבנק (בפקדון) – ריבית זו צריכה להיות ממוסה לפי 12(1) כי היא במהלך עסקיה הרגיל.

בפס"ד רימון אמרה רימון שהיא כבר שילמה מס על טובת ההנאה כי היא הפקידה אותם בתוכניות חסכון ועליהם היא קיבלה ריבית ושילמה עליהם מס (לפי 12(1)). לכן אם תשלם על זה מס הרי זה יהיה כפל מס. בימ"ש הבין שיהיה כפל מס, גם עבור ההכנסה בפועל וגם עבור ההכנסה הרעיונית. ולכן נקבע ע"י שופטי הרב לחייב אותו בגבוה בין השניים. (מס עבור הכנסה או מס עבור הכנסה מריבית רעיונית).

לכן מדובר על פס"ד שגוי – אין דבר כזה הגבוהה ביניהם, אין תמיכה לזה בפקודה. **לכן אמרה השופטת נתניהו שבדיני המיסים אין דבר כזה לחייב עבור הגבוהה בין השניים – ולכן היא אמרה שיש לחייב עפ"י ההכנסה בפועל.** (אולם היא נשארה במיעוט).

– מה שנכון צריך להיות הכנסה לפי סעיף 12(1) – ובימ"ש היה צריך להכיר גם בהכנסה רעיונית וגם בהוצאה רעיונית (שזה 0) ולכן היה צריך להכיר בהכנסה בפועל, שזה מה שנשאר אחרי הקיזוז של ההכנסה וההוצאה הרעיונית.

לסיכום

דעת רב – הכנסה לרימון לפי הגבוה מבין השניים – הכנסה בפועל או הכנסה לפי סעיף 3(ט) ובמקרה של פסה"ד – לפי סעיף 3(ט) – שגיאה
דעת מיעוט הכנסה בפועל לרימון – תוצאה נכונה, אך ההנמקה שגויה.
פסה"ד הנכון המאמץ את הדיון התאורתי לעיל – מגדל הזהב.

ניכוי הוצאות

ההגיון בהכרה בהוצאות ביצור הכנסה הוא שאם לא יכירו בהם אז יהיה לנו מס מחזור ולא מס הכנסה – כי הוא יוטל על כל מחזור ההכנסה. (מס הכנסה צודק יותר ממס מחזור).

המבחן הסטטוטורי להכרה בהוצאות – סעיף 17 לפקודה רישא - " לשם בירור הכנסתו החייבת של אדם

הסעיף אינו מפרט מבחנים להכרה בהוצאה, המבחנים נקבע בפסיקה.
פס"ד קולנוע רינה – מה פירוש "לרבות"? – המילה לרבות היא דו משמעית – מצד אחד הסעיפים הקטנים הם רק דוגמאות שמוכרות לפי הרישא (כגון סעיף של החזקה ותיקונים – שברור שזה הוצאה ביצור הכנסה, לפי הרישא לסעיף, וציינו את זה כדוגמא) ויחד עם זאת הם מרחיבים את הרישא (היינו מפרטים מקרים שלא היו מוכרים לפי הרישא בלבד) (למשל הוצאה עבור מקלטים סעיף 17(7)).
פס"ד גולדברג – לשעור הבא

יום שישי 07 יולי 2006 – שעות 5

17. הניכויים המותרים (תיקון: תשל"ח, תשל"ב, תשל"ה, תשל"ז, תשל"ח, תשמ"א, תשמ"ב,

לשם בירור הכנסתו החייבת של אדם ינוכו - זולת אם הניכוי הוגבל או לא הותר על פי סעיף 31 - יציאות

(7) התקפות מהאוויר

הוצאות בנקיטת אמצעי זהירות מפני התקפות מן האוויר;

פס"ד גולדברג – עסק בבניית מקלט בביתו פרטי של אדם (גולדברג). הוא טען שזו הוצאה מותרת מכח סעיף 17(7). הזמן – מלחמת המפרץ. היתה מחלוקת בין מלומדים: היו שטענו שסעיף (7) נועד להרחיב את הרישא לסעיף 17 ולכן נועד להרחיב את ההוצאות גם עבור מקלטים. ביה"מ – המדובר בהוצאה הונית. אלא שזו הוצאה פרטית. סעיף 17(7) מרחיב את הרישא של סעיף 17.

בעבר היה סעיף הכנסה עבור בית פרטי, ואז יכול היה להיות מצב שגם מקלט שמשמש לבית פרטי יכול להיות מוכר בניכוי עבור הוצאות. אבל כיום סעיף זה (הכנסה רעיונית מבית פרטי) אינו קיים ולכן סעיף קטן (7) לא יכול להיות בתוקף לענין מקלט פרטי.

סעיף 17 אינו מגדיר מהי הוצאה – ובימ"ש קבע מבחנים להכרה בהוצאות:

1. מבחן העיתוי – הוצאה מותרת מרגע שקיים עסק – העיתוי בו נתחיל לנכות הוצאות הוא רק מרגע שקיים עסק. כל עוד לא קיים עסק אין ניכוי שוטף של ההוצאה. לפני שקיים עסק זו תהיה הוצאה הונית. רק ברגע שההון יהיה קיים כעסק אז אפשר לדבר על ניכוי הוצאות. עסק קיים בד"כ כשהוא מתחיל להכניס הכנסות. אבל פס"ד סידס מגדיר את אותה נקודת זמן. – עוד לא היו הכנסות, אבל היו כבר הוצאות. פ"ש טען שהעסק אינו קיים ולכן הם אינן מהוות הוצאה ביצור הכנסה ויש להוון אותן (הם חלק מההון) ולכן לא יוכלו להיות מוכרות בנכוי. בימ"ש – זה מקרה גבולי בו העסק כבר קיים אבל עוד אין הכנסות. המנגנון קיים והוא בשל להכניס הכנסות אלא שעוד לא עלה בידו הדבר. פס"ד ישן מני – מני פתח משרד עו"ד. ביקש לנכות את הוצאות המשרד: שכירות, שכר המזכירה. אלא שעדיין לא נכנסו לקוחות למשרד, ולא היו לא הכנסות. נשאלה השאלה האם כבר קיים עסק והאם יוכרו ההוצאות בימ"ש – העסק קיים ובשל לגמרי ולכן יוכרו ההוצאות.

כל נכס קבוע בעסק הוא הוצאה הונית!!!

הוצאה הונית היא חלק מיצור הכנסה וההוצאה תוכר לפי ניכוי הפחת. וסעיף 21 – הוצאות פחת + תקנות. קופה רושמת היא חריג – כי המחוקק רצה לעודד שימוש ולכן מהווה תמריץ.

2. ההוצאה צריכה להיות כרוכה ביצור ההכנסה (אינצידנטלית) – צריך להיות קשר סיבתי בין ההוצאה לבין סוג ההכנסות של העסק הנדון.

– פרדס ביקשה לנכות הוצאה משפטית כהוצאה שוטפת. (יש לבדוק לשם מה הוצאה ההוצאה). במקרה זה חב' פרדס רצתה לקנות פס יצור של מפעל אחר. התעורר סכסוך משפטי בין 2 הצדדים לעיסקה – האם שכר הטרחה מוכר בהוצאה? החברה טענה - שזו הוצאה מוכרת כי הוציאו פה על הליכים משפטיים. הוצא נגדה צו כך שהיא לא יכולה היתה לפעול ולכן שילמה לעו"ד כדי לפנות לבימ"ש. בד"כ הוצאה כזו כרוכה בעסק והיא לשמירה על הקיים – שכן מאיימים עליו לשחק את העסק. לכן כרגיל זו הוצאה מותרת.

בימ"ש – בחן את המקור – למה הוציאו את צו המניעה. והסתבר כי צו המניעה הוצא משום שהעסק נכנס (רצה לקנות פס יצור – והחברה האחרת התחרטה) ואז הוציאו צו מניעה.

השופט ויתקון מדבר על הוצאה וולונטרית – אלא שהשאלה היא האם ההוצאה היא למטרה הונית או

הצו הוצא על כל העסק. והוויכוח המשפטי הסתובב סביב השאלה האם ההוצאה מותרת – הרי צו המניעה שיתק את כל העסק. לכאורה זו הוצאה מותרת כי היא לשמירה על הקיים. אבל בימ"ש כשבדק מדוע נגרמה ההוצאה ומצא שהסיבה המיידית היא סיבה הונית הוא קבע שההוצאה היא הונית. בימ"ש קבע [REDACTED]. ובמקרה זה לא התעורר מפעילות שוטפת של החברה.

פס"ד אלקו דובר בעיסקה הונית בין אלקו לחב' אנגלית. היא ביקשה להכיר בהוצאות משפטיות. אלקו רצתה לרכוש את החברה האנגלית ולכן שכר הטרחה הוא הוצאה הונית. אלקו רצתה לרכוש מניות בחב' ישראלית והיה ביניהם סכסוך עסקי. במו"מ שנוהל בין אלקו לגוף האנגלי, קיבלה אלקו אופציה לרכישת אותן מניות והתעורר סכסוך עסקי בין הצדדים.

אלקו פתחה בהליכים משפטיים באנגליה לחייב את הקבוצה האנגלית למכור לה את המניות (לממש את האופציה לרכישת המניות).

באלקו א' – ביקשה אלקו לנכות את ההוצאות המשפטיות – בימ"ש – לא התיר את ניכוי ההוצאה כי היא [REDACTED]

באלקו ב' – אלקו מתחרטת ואינה מעוניינת לרכוש את החברה האנגלית. החב' האנגלית רוצה לאכוף את ההסכם. בימ"ש אומר [REDACTED]

- הוצאות לאכיפת הסכם – הינן הוצאות הוניות – אלקו 1

- הוצאות משפטיות בתביעה נגד אלקו באכיפת הסכם רכישת המניות – גם הן הוצאות הוניות. אותו כלל שקיים בהוצאות פירותיות צריך לחול גם על הוצאות הוניות – היינו הוצאה הונית תהיה מוכרת להכנסה הונית.

פס"ד צבי בן שחר זרעים בע"מ – מפעל לזרעים. פרצה שריפה במפעל והתפשטה למפעלים שכנים. החברות השכנות קיבלו פיצויים בגין הנזק התעוררה השאלה מה אופי הפיצויים. הפיצויים שולמו מחב' בן שחר. – האם הפיצויים הן הוצאה שוטפת?

בימ"ש קבע שזו הוצאה שוטפת.

בימ"ש הפעיל את מבחן הצפיה – האם הנזק הזה צפוי בחברה כזו? בגלל שזו הוצאה צפויה קבע ביה"מ (המחוזי אימץ פס"ד מוטעה מאנגליה שאמר שנוזקי שריפה א"א לנכות מהוצאה. העליון הפך את פסה"ד).

לשעור הבא – פס"ד על הוצאות

יום רביעי 26.4.06 – שיעור 6
 חזרה – המבחן הנרומטיבי להוצאות – פס"ד אלקן – ההוצאה צריכה להיות כרוכה ביצור ההכנסה.
 פס"ד בן שחר זרעים – כדי להבין מה זו הכנסה כרוכה אפשר להעזר במבחן הציפיה.

ניכוי הוצאות רעיוניות

בתחילה נושא ההוצאה הרעיונית – הושאר בצריך עיון (פס"ד מינץ, בד.נ. שטרסברג-כהן הביעה רצון לאמץ גם הוצאה רעיונית, אם מכירים בהכנסה רעיונית)
בפס"ד מגדל הזהב (שעוסק במ.ע.מ. שהחילו בו מבחנים של מ"ה) – הסכימה השופטת לקבל את נושא ההוצאה הרעיונית.

הוצאה רעיונית – תהיה בד"כ כשמדברים על הכנסה רעיונית

פס"ד רימון – סוכנות ביטוח (ראה שעורים קודמים) – ריבית נחסכת – חב' שהעבירה את הפרמיות שגבתה מהלקוחות באיחור לחב' הביטוח ובינתיים נהנתה מן הכסף – לכן ייחסו לה הכנסה רעיונית.
פר' הדרי – מגיע לה, במקרה כזה, גם הוצאה רעיונית. כי אם לא היה עומד לה הכסף מהלקוחות היתה לוקחת הלוואה מהבנק ומחוייבת בריבית – שהיא הוצאה מוכרת שכן היא הוצאה ביצור הכנסה. במקרה שלה הוצאה הרעיונית מכסה את ההכנסה הרעיונית – ואז החב' נשארת ב-0.
סעיף 3(ט) – הוראה סטטוטורית שדנה בנושא הכנסות רעיוניות כגון מהלוואה מוזלת, או מניצול אופציות שמומשו מתחת למחיר השוק (הפער יחשב כהכנסה לעובד). במקרה כזה יכול המעביד לטעון להוצאה רעיונית, משום שההכנסה של העובד (הכנסה רעיונית) היא שוות ערך לשכר עבודה, ומכיון ששכר עבודה מוכר כהוצאה, לכן נכון יהיה להכיר למעביד, בהלוואה כזו שניתנה לעובד, כהוצאה רעיונית.

סעיף 102 – רב האופציות והלוואות לעובדים ניתנות במסגרת מסלולים (פירוטי והוני) והסעיף מסדיר זאת. במקרה כזה ההכנסה מהאופציות מוכרת כהכנסה לעובד, ולמעביד – מוכרת כהוצאה – זה לפי המסלול הפירוטי.
 אם הצדדים בוחרים במסלול הוני – לעובד יש הכנסה של רווחי הון (ולא הכנסת עבודה. בהון שעורי מס נמוכים יותר) ואז זה לא יוכר לעובד כהוצאה.

הוצאות מעורבות

הוצאה מעורבת – כגון נסיעה מהבית לעבודה – יש בה אלמנט של עבודה (שכן אלמלא העבודה לא היה מוציא את הכסף עבור נסיעה זו) ולכן יש הוצאה לצורך הכנסה, כשמנגד יש את הנושא של בחירת מקום המגורים. כי השאלה היא האם הנסיעה נובעת מהנסיעה לעבודה, או ממקום המגורים של העובד.
סעיף 17 – הניכויים המותרים לשם בירור הכנסתו החייבת של אדם ינוכו - זולת אם הניכוי הוגבל או

עפ"י הפירוש הדווקני של הסעיף, הוצאות מעורבות אסורות, משום שהיא לא רַק ליצירת הכנסה. אולם במקום שניתן להפריד בין החלק של העבודה לחלק שאינו של העבודה – מפרידים. אלא שכיום אין מקום לפירוש דווקני. העמדה בכל העולם היא שהחלק הפרטי גובר ולכן רואים אותה כהוצאה פרטית ולכן זו הוצאה שאינה מותרת.
 המחוקק כתוצאה מבעיות זו, נתן חלק מנקודות זיכוי עבור נסיעות לעבודה. העובד מקבל זיכוי כנגד אותה הכנסה.

נסיעה – הסעות מאורגנות – אינן נחשבות להכנסה והן פטורות. בחוק קיימת הוראה מפורשת לענין זה – עקרונית צריך לזקוף לעובד הכנסה בגין אותה הסעה – הסעיף אומר ששווייה של נסיעת העובד בהסעה מרוכזת, שממומנת ע"י המעביד, תהיה מותרת בהוצאה בתנאים מסוימים, הקבועים בחוק -

כשאדם נוסע ממקום עבודה אחד למשנהו, לדעת פ"ר הדרי – ראוי להכיר בה, כי היא הוצאה ביצור הכנסה בלבד.

המבחן שחל פה הוא מבחן פס"ד דן – אם התועלת למעביד היא העיקר וההנאה היא משנית – לא צריך לזקוף.

אבל כשטובת ההנאה של העובד היא גדולה – יש לזקוף את אותה הכנסה לזכותו.

כל הוצאה שמוציא מעביד לצורך הכנסה כולל שכר עובדים (כולל טובות הנאה) – יוכרו למעביד
כהוצאה.

לעובד – נסיעות לא מותרות בניכוי, כך גם לגבי טובת הנאה (בכפוף למבחן פס"ד דן).
פס"ד בן עזר – נסעו לקנס של מגדלים בתחום הפרדסנות בחו"ל. בעלי המשקים נסעו עם הנשים ודרשו
כהוצאה את כל ההוצאה.

בימ"ש – הנישום צריך להוכיח שההוצאה היא ליצור הכנסה והוא לא הצליח להוכיח. השופט מני קבע
– זה נאמר באוביטר.

בפרקטיקה – הוצאה לכנס היא מותרת. אם באותו כנס היה גם אלמנט פרטי – אז מה ששיך לכנס
מכירים ומה שלא שייך לאותו כנס – לא יוכר כהוצאה. מדובר על הוצאה לצורך שמירת הקיים ולכן יש
להכיר בהוצאה.

לענין הכרטיס טיסה – אם נסעו גם לכנס וגם לטיול – מצד אחד בכל מקרה, גם אם היו נוסעים רק
לכנס, היה צריך להוציא את ההוצאה ומנגד נעשה בו גם שימוש פרטי – נושא זה עוד לא הוכרע ע"י
ביה"מ.

כיום קיימות מגבלות על סכום התשלום לשהייה במלון שיוכר כהוצאה – המגבלות קיימות בתקנות, ולכן
גם ההוצאות במסגרת העיסקי צריך להיות מותאם לסכומים שבתקנות.

משרד בבית – האם ההוצאה מותרת וכמה?

עקרונית אם אין הגבלה בחוק ההוצאה מוכרת.

אלא **שפס"ד בן עזר** קבע שהנישום צריך לקבוע מה החלק העיסקי המותר.

נשאלת השאלה כמה חדרים מהבית מהווה המשרד? – אם למשל החדרים מהווים 20% מהבית – אז
יותר לו 20% מהוצאות החשמל וכד'. אפשר גם לדרוש פחת על חדרים אלה. (בד"כ לא מומלץ לדרוש
פחת, כי כשירצו למכור ירצו למכור את הנכס כהכנסה פטורה – בכל מקרה אין פסיקה בנושא).

ההוצאה צריכה להיות שוטפת – פירותית ולא הונית.

ההוצאה צריכה להיות מוכרת במשך שנים ע"מ שתהיה הקבלה להכנסה.

לגבי הוצאה הונית – תהיה הכרה בפחת.

מבחן שמירת הקיים – רכישת "יש" חדש או שמירת ה"יש" הקיים.

דוגמאות:

הוצאות להשתלמות מקצועית – אם זה לשמירת הקיים – מותרת.

אם זה לימודים אקדמאיים – רואים את זה כהוצאה עבור "יש" חדש ולכן הדעה המקובלת היא שלא

מכירים הוצאה זו כהוצאה שוטפת. הוצאה ללמודים אקדמאיים בד"כ לא מכירים כהוצאה שוטפת. כיום
יש הכרה באמצעות מתן נקודות זיכוי. ()

פס"ד וולף-בלון – רופאת שיניים נסעה להשתלמות בחו"ל והכירו לה בהוצאה זו. בימ"ש אמר שזה לא
"יש" חדש, זו התמחות ספציפית לרופאי שיניים. ולכן ההוצאה הוכרה כי היא להוצאה על הקיים.

פס"ד לייזר – היה שכיר והוכרה לו ההוצאה עבור השתלמות, שהוא שילם עבורה, והכירו לו במלוא
סכום ההוצאה.

הוצאות שכ"ל של עו"ד הלומד לתואר שני – **פס"ד היכל** – ניתן לפני חודש במחוזי ת"א – דובר על

הוצאות לימוד תואר שני במנהל עסקים – הטענה היתה שזה קשור לתחום העבודה ולכן צריך להכיר בו.
ביה"מ המחוזי

. הוא אבחן את פס"ד בנק ירב – שם היו הוצאות השתלמות ששילם בנק ירב.

לעובדים ולא ראו בזה טובת הנאה כי ראו בזה ללמודים הקשורים לעיסוק (פסה"ד נמצא בערעור לעליון).

לגבי עו"ד שמוציא הוצאות ללמוד תואר שני – מצד אחד זה אינו מוסיף לו, כי ע"מ לשמש כעו"ד מספיק

לו תואר ראשון ותעודה של לשכת עוה"ד. מצד שני אפשר לראות בזה רכישת יש חדש, ומצד אחר ניתן

לטעון שאין כאן "יש" חדש, אלא שיכלול של התואר הראשון, מתעדכן, ומלטש את הידע.

פ"ר הדרי טוען – כי לא ניתן לחזות תוצאה מראש אם מקרה כזה יגיע לביה"מ העליון.

רכישת מוניטין – מוניטין הוא נכס הון. כיום נקבע שרכישת מוניטין מוכר כהוצאה 10% לשנה.

ברגע שמכירים בזה כהוצאה הונית – המוכר ישלם ג"כ מס מופחת במכירת המוניטין.

הוצאות לתיקונים שוטפים – האם היא הוצאה מותרת או השבחה (ואז ההוצאות הן הוניות)

המבחנים שאומצו בפסיקה:

1. בדקו את היחסיות בין ההוצאה לתיקונים יחסית לרכישת נכס חדש. **למשל:** החלפת מנוע במשאית. אם זה הוני – זה לא יוכר כהוצאה, אלא יוכר הפחת. השאלה תהיה מה משקל המנוע יחסית למכונית כולה.
 2. **בארה"ב יש 2 מבחנים (לדעת הדרי יש לאמצם בארץ) – לפיהם:** יש לבחון האם התיקון הכשיר את הנכס ליעוד חדש שלא היה לו במקור – במקרה כזה הכיוון יהיה הוני - **אין החלטה חד משמעית בעניין זה.**
 3. **האם התיקון מאריך את חיי הנכס – אם למשל מחליפים מנוע למכונית ובמקום להחזיק 20 שנה מחזיקה 50 – אז הכיוון הוא הוני.**
- בדקו כל הוצאה והוצאה לפי המבחנים השונים: האם יצרו יש חדש, או האם מדובר על תחזוקה של "יש" קיים.

פרסום – הוצאה לפרסום **באופן רגיל היא הוצאה שוטפת.** כל עסק שיש תחרות בתחומו חייב להוציא

כסף עבור פירסום – כי ההוצאה היא עבור שמירת הקיים.

אלא שהחריג הוא ליצירת "יש" חדש, כגון הקמת עסק חדש למוצר חדש – במקרה כזה צריך מסע

פרסום כדי להביאו למודעות הקונה – במקרה כזה זו תהיה הוצאה הונית.

לאחרונה ניתן **פס"ד מחוזי יעקובי** - לחב' יעקובי היו הוצאות פרסום למוצר חדש שייבא. פ"ש לא רצה

להכיר כהוצאה כי זה מוצר חדש ולכן הוצאה זו היא הוצאה הונית.

ביה"מ פסק לטובת יעקובי וקבע **שרואים את הפרסום כפרסום שמתאים לסל המוצרים שיש לו.**

יום רביעי 10.5.06 – שער 7

במקרים מסוימים המחוקק סוטה מניכוי הוצאות, מקום בו הוא מצא לנכון לתת תמריץ להשקעות מסוימות.

עידוד לבניית מקלטים – (ע"א 401/93 גולדברג נ' פ"ש) למרות שזו הוצאה הונית מנכים אותה כהוצאה שוטפת באותה שנה (כדי לעודד בניית מקלטים).

הוצאות מחקר ופיתוח – למדינה יש ענין בעידוד פירמות ואחרים להשקיע במחקר ופיתוח. לכן גם הוצאות אלה, שהן בד"כ הוצאות הוניות יותר בניכוי כהוצאה שוטפת (למשל אם טבע תעשה מחקר לתרופה חדשה – זו הוצאה הונית – עד שתהיה תרופה ההוצאה היא הונית ורק כשהתרופה נסחרת הם יהיו שוטפות) אולם כדי לעודד מחקר ופיתוח קובע הסעיף כי מי שעוסק במחקר ופיתוח תוכר לו ההוצאה הוצאה שוטפת.

יתרה מכך – לעיתים יש ענין למבצעי המחקר בגיוס הון חיצוני – לפי אותו סעיף יש אפשרות למשקיעים אחרים להשקיע באותו מחקר וההוצאות שלהן למחקר תוכר ההוצאה. לכן רואים שותפויות מוגבלות למחקר ופיתוח – כאשר השותפים המוגבלים הם המשקיעים ומוגבלים לתרומה שלהם בלבד (בד"כ כל שותף אחראי לכל חובות השותפות).

הוצאות לחיפוש נפט – לפי התקנות הוצאות הוניות בחיפוש נפט תחשבנה להוצאות שוטפות. **סרטים** – המחוקק מעונין לעודד השתתפות בסרטים. לכן לפי תקנות מיוחדות ההשקעות בחיפוש סרטים מוכרות כהוצאה שוטפת למפיק הסרט. גם פה אפשר לגייס כספים חיצוניים לכספים וגם עבורם תוכר ההוצאה כהוצאה שוטפת.

אלה דוגמאות לתמריצים שהפקודה והתקנות נותנות באמצעות הכרה בהוצאה שוטפת.

הוצאות מס

תשלום מס אינו מוכר כהוצאה – **סעיף 32** מונה הוצאות שלא יוכרו כהוצאות אפילו אם עונים על מבחנים אחרים.

בבירור הכנסתו החייבת של אדם לא יותרו ניכויים בשל –

(1) הוצאות הבית או הוצאות פרטיות; (2) תשלומים או הוצאות, שאינם כסף שהוצא כולו לייצור

(4) עלות ההשכחה; (5) כל הפסד או הוצאה הניתן להיפרע על פי ביטוח או חוזה שיפויים;

(6) דמי שכירות ועלות תיקונים, של חצרים או של חלק מהם, ששולמו או שנגרמו שלא לשם ייצור.

הסעיף מונה מקרים נוספים.

פיסקה 11 לאותו סעיף – הוצאות לטובת הנאה שנתן מעביד לעובדיו וא"א לייחס לעובד ספציפי –

במקרה כזה לא יכירו למעביד תשלומים אלה כהוצאה.

הוצאות עבור תשלום מס גם הן אינן מותרות, כי בסיס המס ישחק אם יתירו ניכוי זה. – **מס ישיר** לא

יותר בניכוי. לעומתו במקרה של **מס עקיף** – למשל מכס – אם זה עבור מוצר שקנייתו מותרת כהוצאה –

אז אם חומר הגלם כולל בתוכו מס עקיף (מס קניה, מכס) אז זה יותר בניכוי.

הוצאות שקשורות בעבירה על החוק

ישנן עבירות ברורות. (למשל פורץ שרוצה שיכירו לו בהוצאות עבור מכשירי פריצה).

המחוקק לא קבע הוראה שלפיה הוצאות שקשורות בעבירה לא יוכרו. (גם בסעיף 32 זה לא נקבע).

הוצאות כאלה, למרות האמור, אסורות.

המקור לקביעה זו – השופט זילברג **בפס"ד פרומקין** - קבע כי מבחינת תיקון עולם אין להכיר בהוצאות

פס"ד קופת מלווה – קופת מלווה היא בנק. לבנקים יש תקנות נזילות – החוק קובע כמה אחוז מתוך

ההלוואות שהבנק נותן צריך להיות לו כנגד זה פקדונות – אלה הוראות שבאות להבטיח שהבנק יוכל

לעמוד בהתחייבויות שלו.

במקרה הנדון הבנק עבר על תקנות הנזילות, ולכן היה צריך לשלם קנסות לבנק ישראל.

הבנק ביקש לנכות את הקנסות כהוצאה.

ביה"מ העליון ברב דעות – קבע שזו הוצאה שקשורה בעבירה ולכן אין להכיר בה, כי אחרת זה יסכל את

השופט ויתקון היה נגד – הוא טען שיש עבירות אשר באו להסדיר את חיי הכלכלה, אין המדובר בעבירה

פלילית הדורשת כוונה, אין זו עבירת זדון זו עבירה מעין פלילית שמטרתה להסדיר את חיי הכלכלה.

הוראות הנזילות (לפי העל הבנק לשלם קנס במקרה שבנק חורג מהוראות הנזילות) הן מעין הוראות ריבית, זה דומה למצב שבו יקבע שאדם שלוהו הלוואה ישלם ריבית, אולם אם יחרוג ישלם ריבית נוספת. הקנס שמטיל בנק ישראל הוא מעין ריבית, שתשולם במקרה של חריגה מההוראות – ולכן ההוצאות שהיו כאן הם מעין הוצאות ריבית ולכן הם צריכים להיות מוכרים כהוצאה.

הם כאילו משלמים קנס על זה שאין להם נזילות, זה כמו בבנק שאם לא משלמים אז משלמים ריבית גבוהה יותר. לכן אם ריבית מוכרת כהוצאה אז גם הוצאה עבור קנס, כאמור, תהיה מוכרת כהוצאה. השופט ויתקון צדק כי הקנס הוא קנס מסדיר, ששווה לריבית גבוה יותר ולכן היה טעם להכיר בהוצאה.

היו פס"ד שהכירו כהוצאה ביצור הכנסה גם עבור קנסות חניה, של בעלי עסק שחננו מול העסק שלהם לשם פריקת סחורה.

פיצויים – צריך לבדוק עבור מה שולמו הפיצויים – אם מדובר על פיצויים עבור עיסקה הונית אז הפיצויים הם הוניים. אם מדובר על פיצויים עבור עיסקה שוטפת – הם מוכרים. פיצויי פיטורין לעובד – כשם ששכר העבודה מוכר, כך גם פיצויי הפיטורין צריכים להיות מותרים. מעבידים עושים בד"כ הפרשות לפיצויים – יש לכך תקנות – ואם מעביד מפריש עבור פיצויים אזי יש תקנות מיוחדות שמסדירות את זה.

הוצאות מימון

עסק לוקח הלוואה ומחוייב בהוצאות מימון (ריבית/הפרשי הצמדה) אם ההוצאות הן לפעילות שוטפת הן מוכרות – [REDACTED] – מדובר על הוצאות ביצור הכנסה – [REDACTED]

סעיף 17(1) מתייחס להוצאות מימון באופן מפורש - **17 (1) ריבית והפרשי הצמדה (א) סכומים** [REDACTED]

המבחן הוא נכס שמשמש בהשגת הכנסה.

פס"ד נכסי כהנים – בימ"ש ראה הכרה גם במימון לשם השקעה הונית. למשל אם ההון שהעסק השקיע בו (למשל מכונה) משמשת עבור הכנסה. ההוצאה עבור המכונה היא הונית. לענין ההלוואה - הקרן לא תוכר כהוצאה, אבל הריבית והפרשי הצמדה יוכרו מכה סעיף 17+17(1) בימ"ש נתן פרשנות רחבה לסעיף 17(1) לפי הפרשנות המדובר גם בהוצאות ריבית עבור הוצאה הונית [REDACTED]

עקרונית - כשמדובר על הוצאה שכרוכה בעסק – ריבית שכרוכה בעסק לא צריך לבחון שהריבית באמת יצרה הכנסה, אלא מספיק שזו הוצאה שוטפת בנכס והעסק יוצר הכנסות. משום שעסק לוקח הלוואות וממנו הוא מקיים הוצאות שוטפות: משכורות, ספקים וכד'. לכן [REDACTED]

אבל אם ההלוואה יצרה הכנסות שאינן כרוכות בעסק – אז יש צורך לבדוק שיש ממולה הכנסה. במקרה כזה צריך להיות קשר בין ההלוואה ליצור ההכנסה.

עובדות פסה"ד – חב' אם לקחה הלוואה והשקיעה בחברת בת. היא ביקשה לנכות את הריבית עבור ההלוואות האלה.

אם זה היה הלוואות ליצור הכנסה שוטפת – היו מכירים לה בריבית ולא היו בודקים אם כנגד ההלוואה יש יצור הכנסה. ודי שזה הלוואה בעסק.

אלא שכאן זו לא היתה הלוואה שכרוכה בנכס, אלא הלוואה לצורך השקעה (בחב' הבת) בימ"ש קבע שיכירו בהוצאות מימון רק אם תהיה הכנסה כנגדה. (מחב' הבת צופים לקבל דיבידנד, דמי ניהול וכד' ורק כנגד אותם תשלומים ינכו הוצאות ריבית אבל רק עד לגובה אותה הכנסה) (דוג' – אם לנכסי כהנים היו הוצאות מימון של מליון שקל ובאותה שנה לא היתה כל הכנסה – לא יוכרו הוצאות המליון שקל בניכוי.

אולם אם חב' הבת תשלם דיבידנד 100,000 ₪ כדמי ניהול, אז יותר ניכוי עד 100,000 ₪, כי אחרת זה יהיה הפסד לצרכי מס)

– בפס"ד זה באופן יוצא מן הכלל הכירו לחב' האם את הוצאות המימון. באותו מקרה כשניתחו את העובדות גילו שחב' פיתוח טבריה היא היתה חב' אחזקה. [REDACTED]

קו הגבול בין 2 פסה"ד מלווה אותנו עד היום – משום שעד היום עולות שאלות לגבי הוצאות מימון.

עסק שלוקח הלוואה ומשלם ריבית ומוכיח שחלקה משמש להשגת הכנסה וחלקה לא – מתעוררת שאלה של הוכחה – על הנישום להוכיח – נשאלת השאלה כיצד יוכיחו זאת? בעבר – הנישומים יצאו כשידם על העליונה, משום שהיה עליהם להוכיח שההלוואה הספציפית שמשה בהשגת הכנסה. פ"ש התקשה לסתור זאת.

פס"ד אנג'ל נקבע שאין צורך להוכיח שקל מול שקל, שההלוואה לא שימשה ביצורה הכנסה, ופ"ש יוכל לבחון זאת מבחינה תוצאתית, לפי הדוחות הכספיים.

באנג'ל היו הלוואות – שהיו הוצאות מימון

ומנגד הוצאות – ההוצאות היו: הוצאות עסקיות כגון קמח, משכורות.

חוץ מזה הם העבירו כסף לבעלי שליטה בלי הכנסה בצידה (נתנו הלוואות לבעלי שליטה).

פ"ש טען שהוא בודק את המחזור של אנג'ל ורואה שהוא לקח הלוואה ורק חלק מאותה הלוואה היה ביצור הכנסה וסכום אחר הוא העביר לבעלי השליטה כהלוואה. ולכן ביקש פ"ש שהוצאות המימון בגובה

עד כה על הנישום היה להוכיח שהוצאות המימון שימשו בהשגת הכנסה אנג'ל טען שיש להכיר בכל הסכום כי כולם הלכו לקניית קמח. המבחן התוצאתי אינו קבוע מפורש בתוך הסעיף, לכן פרשנות אנג'ל היא רחבה יותר – לפי פס"ד אנג'ל בודקים לפי התוצאות. המבחן הוא תוצאתי, מכאן מקישים האם הריבית מוכרת או לא.

פס"ד מורן למורן היתה הלוואה והוא ביקש לנכות ריבית. הסתבר כי הוא השתמש בהלוואה כדי לקנות מגרש שלא שימש ליצור הכנסה.

למורן היה עסק. הוא לא היה קבלן. הוא קנה מגרש בכספי ההלוואה. מצד אחד- הוצאות מימון מצד שני – נכס שלא שימש כהכנסה. ההוצאה לא ענתה ל17 רישא או ל17(1).

מורן טען שקנה את המגרש משום שזה חלק ממבנה ההון של העסק. את הריבית הוא ביקש לנכות כהוצאה.

ביה"מ המחוזי – התרשם שהסיבה של הנישום מוצדקת. שלא היה מדובר על תרגיל מס. הוא אמר שזה קשור למבנה ההון של הנכס ולניהול עסקים בתקופת אינפלציה. הוא הלך לפי אנג'ל

ביה"מ העליון – הלכת אנג'ל אינה אוטומטית – שופטי העליון נחלקו בהנמקה לכך – כך שאין כאן הלכה מחייבת.

עם זאת ניתן לומר כי פסה"ד קבע שאם הוכח לביה"מ שתוך טווח קצר ממועד לקיחת ההלוואה וביצוע

– במקרה כזה מאחר שהעסק ידע בזמן שקנה את המגרש שהחור שהוא יצר בתזרים המזומנים שלו יצור תוך זמן קצר, הנראה לעין, צורך לקחת הלוואה בבנק (ההלוואה היתה אחרי בניית המגרש) כדי לשרת שירות שוטף את העסק – במקרה כזה תוחל הלכת אנג'ל והריבית היחסית (כגובה המגרש) ולא תוכר כהוצאה.

ז"א שבפועל ביה"מ פסק לטובת פקיד השומה. אבל הוא שינה את הלכת אנג'ל.

עדיין הנישום זכאי להביא הוכחה שבשעה שהוא השקיע בנכס קבוע שלא ייצר הכנסה היו לו עודפי כספים בעסק. ולכן במקרה כזה לא תוחל הלכת אנג'ל.

אבל זה לא היה המקרה במורן – ועד היום אין פס"ד בנושא.

לכן לפי פס"ד מורן אם נישום יוכיח שההוצאה השוטפת שצריך לבצע לא היתה חזויה בעת שקנה את נכס ההון – היינו אם יהיה טווח ארוך – אז יכירו לו בהוצאה.

לקרוא פס"ד אנג'ל ומוראן

לקרוא מיסוי מקרקעין

מיסוי מקרקעין

כאשר אדם מוכר דירה – מתרחש אירוע מס. בשלב ראשון יש לאתר את מקור ההכנסה – אין ספק שאם אדם מוכר דירה זה לא נכנס לפרק ב'. פרק ה' עוסק במיסוי הון.

סעיף 88 – סעיף ההגדרות של חלק ה' – ארוע המס הוא מכירה של נכס. מכירה קיימת

נכס - כל רכוש, בין מקרקעין ובין מטלטלין, וכן כל זכות או טובת הנאה ראויות או מוחזקות, והכל בין

כדי שיהיה ארוע מס צריך

מכירה של נכס.

הסעיף אומר שמקרה שחל עליו חוק המקרקעין הוא לא בהגדרת נכס. ואז אין מכירה של נכס ולא חל חלק ה' – היינו הפקודה לא מטפלת בזה.

חוק מיסוי מקרקעין נותן פטורים רבים במכירת דירה פרטית – האם במקרה כזה הוא חוזר לחלק זה? **88(4) זכויות במקרקעין וזכויות באיגוד כמשמעותם בחוק מס שבח מקרקעין, תשכ"ג-1963, שעל**

- סעיף זה מהווה

חריג (נוסף) להגדרה הכללית של סעיף 88- לפיו כל מה שחל עליו חוק מיסוי מקרקעין (השם החדש לחוק מס שבח מקרקעין) לא תחול עליו פקודת מס הכנסה.

בהגדרת נכס מצוינים מספר חריגים להגדרה נכס (סעיף 4) הוא רק אחד מהם) רק במקרה שלא חל בכלל חוק מיסוי מקרקעין נחזור לפ.מס הכנסה.

מה קורה לגבי אדם שיש לו דירה בחו"ל?

צריך לבדוק אם חוק מיסוי מקרקעין חל עליו – חוק המקרקעין חל על קרקע בישראל ולא בחו"ל – ולכן צריך לחזור לפ. מס הכנסה – ואז צריך לבדוק את תחולת המיסוי בישראל לגבי תושב בישראל לפי כללי חלק ה' לפקודה – אשר לפיהם על תושב ישראל יש תחולה פרסונאלית, כלל עולמית, היינו תושב ישראל שמוכר דירה בארה"ב צריך לשלם מ"ה.

אלא שיש לבדוק מה היחסים בין ישראל לארה"ב – יש הבנות בין ישראל לארה"ב לגבי כפל מס: מצד אחד מקום הנכס בארה"ב, מצד שני התושב הוא תושב ישראל – בד"כ במקרקעין זה הולך לפי מקום הנכס. לכן כשהנכס הוא בארה"ב היא שתטיל מס על אותו נכס.

(בארה"ב יחולו כללי מס של ארה"ב, ושם יש מס רווחי הון, אין מס הון, ושעורי מס רווחי ההון בארה"ב נמוכים ממס שמשולם בארץ – משמעות הדבר היא שעל המכירה הוא משלם 15% לפי החוק בארה"ב, ובישראל ישלם את ההפרש. מ1/01 מיסוי על הדירה הוא 25% - ולכן הוא יצטרך לשלם 10% מס לישראל על המכירה).

חוק מיסוי מקרקעין

סעיף 6- הטלת המס על מכירת זכות במקרקעין (תיקון: תשל"ה)

(א) מס שבח מקרקעין (להלן - המס) יוטל על השבח במכירת זכות במקרקעין.

(ב) השבח הוא הסכום שבו עולה שווי המכירה על יתרת שווי הרכישה כמשמעותה בסעיף 47.

מס שבח מקרקעין (מקרה פרטי של מקרקעין) יוטל על השבח (רווח הון) במכירת מקרקעין.

היסטוריה חקיקתית: פקודת מס הכנסה היא ירושה מתקופת המנדט. הפקודה הטילה מס רק על הכנסות פירותיות.

עם קום המדינה רב ההכנסות הגדולות היו ממקרקעין. ולכן ב-49 חוקק חוק מס שבח מקרקעין. הסתבר שאנשים למדו לעקוף את החוק.

ב-62 הוגשה הצעת חוק לתיקון חוק מס שבח מקרקעין.

כך חוקק חוק חדש הוא חוק מס שבח מקרקעין תשכ"ג-1963 (החוק שקיים עד היום).

מאז היו תקונים רבים והוחלף השם, אבל מדובר על אותו חוק.

בהמשך גם הוטל מס על רווחי הון במסגרת הפקודה. אבל חוק מס שבח המשיך וממשיך להתקיים.

חשוב לדעת – כי משנת 75 (רפורמת בן שחר) מנסים לאחד את ההוראות בין פרק ה' לפקודה וחוק מיסוי מקרקעין.

– קובע על מה מוטל מס

סעיף 7 – אומר שחל גם על פעולה של איגוד (מכירת מניה שכל נכסיה הם מקרקעין)

ארוע מס במכירת קרקע הוא "מכירה" של "זכות במקרקעין".

כדי שהחוק יחול צריכים 2 מרכיבים אלה להתקיים:

סעיף 1 לחוק מקרקעין – "זכות במקרקעין" – בעלות או חכירה לתקופה העולה על עשרים וחמש שנים

מה כוללת זכות במקרקעין?

בעלות.

אבל בישראל רב האדמות הן אדמות מדינה ולכן החוק ממשיך:

חכירה (ארוכות טווח) של מעל 25 שנים. (חכירה רגילה זה כמו שכירות לכן לא מס מוטל על חכירה

למועד קצר). עד לא מזמן חכירה לתקופה ארוכה היתה חכירה של מעל 10 שנים.

"בין שבדין בין שביושר" – בעבר היו בעלויות במקרקעין בעלויות שביושר, אז חלו דיני היושר

בארץ, ולכן החוק מפרט שזה חל גם על זכויות שביושר.

"לרבות הרשאה להשתמש במקרקעין" – בחוק המקרקעין הוא נקרא "בר רשות" – בהבדל ממשגי

גבול. החוק חל על בר רשות ש"ניתן לראות בה מבחינת תכנה בעלות או חכיה לתקופה כאמור" ז"א

שזו רשות שמבחינת תוכנה הכלכלי היא זהה לחכירה.

הקייבוצים והמושבים – רובם קיבלו רשות מן המדינה לשבת על הקרקע. בד"כ היה להם חוזה

הרשאה שהוארך פעם אחר פעם (רק בשנים האחרונות התחילו לעשות חוזי חכירה עם המושבים)

מושבניק שמכר את נחלתו לאדם אחר.

רשויות מס שבח טענו שחל מס שבח על הארוע.

בביה"מ העליון אמר המושבניק שאין לו בעלות על הקרקע, ושגם אין לו חכירה על הקרקע, לכן לא יחול

מס שבח.

פסק ביה"מ העליון כי במקרה זה לא יחול החוק.

על רקע זה הוסיפו את התוספת "הרשאה שמבחינת תוכנה ניתן לראות בה בעלות או חכירה"

פס"ד מחסרי

גב' מחסרי קנתה נחלה במושב. וביקשו ממנה לשלם מס רכישה.

אמרה הגב' שאין לה זכות במקרקעין ולכן החוק לא יחול עליה.

אמר פקיד המס כי לפי הסעיף כנ"ל גם על הרשאה חל הסעיף, ויש לשלם מס.

ביה"מ העליון פסק לטובת מחסרי ושם את הדגש על הסיפא. לפי פסה"ד אפילו אם ניתן לראות את

(אז היה קבוע שחכירה היא למעלה מ-10 שנים).

בשלב מאוחר יותר הוסיפו הגדרה של "הרשאה לגבי מקרקעי ישראל" ולפי זה מתן רשות לכל תקופה

שהיא נופלת להגדרה. באמצעות סעיף זה בוטל פסה"ד של מחסרי לענין קונים שלאחר תיקון החוק.

פס"ד מחסרי רלוונטי למקרקעין שאינם של המדינה.

שכירות לתקופה שלא עולה על 25 שנה – אינה נכנסת לגדרו של חוק מיסוי מקרקעין.

"מקרקעין" - קרקע בישראל, לרבות בתים, בנינים ודברים אחרים המחוברים לקרקע חיבור של קבע;

"קרקע בישראל" – רק בישראל. הגדרה טריטוריאלית (בשונה למס רווחי הון שהיא פרסונאלית).

מה לגבי קרקע בשטחים? (למשל אריאל) **סעיף 16א** – הרחיב את ההגדרה גם על השטחים המוחזקים.

לכן מיש קונה בית במקום כזה גם יצטרך לשלם מס רכישה.

ההגדרה כוללת גם "מחוברים חיבור של קבע" – לכן גם הקרקע וגם הדירה נכנסים להגדרת מקרקעין.

"חיבור של קבע" – נושא זה מעורר שאלות משפטיות.

– ניתן לפני שבועיים

פס"ד דן בנכס של ע.ר.ג. ברמת גן יש תיאטרון היהלום. כשהעירייה קנתה את הנכס, בחוזה הבניה הנכס

כלל: קרקע, מבנה וגם כל מה שנבנה בתוך האולם לצורך שימוש כאולם תיאטרון (כסאות, מיזוג וכד').

רשויות מ"ש דרשו מס רכישה על כל החוזה כולו – על ערך המבנה וכל המחוברים.

ביה"מ העליון קבע כי אין מחלוקת שעל המבנה העיקרי כולל הקרקע חל החוק, אולם לגבי הציוד
ביה"מ החיל מבחן פשטני – חבור של קבע
היינו שאין כוונה להפרידו.
חלק מן המחוברים קבעו שלא ניתן לראות בהם מחוברים, למרות שהמוכר צריך למכור אותם, כגון
כסאות וכד'.
המבחן הוא מבחן פשוט – האם ניתן להפרידם בקלות ולמכור אותם בנפרד.

יום רביעי 24.5.06 – שער 9 -שלומי

הגדרת יום המכירה – יום המכירה המוגדר בסעיף 19 לחוק מיסוי מקרקעין הינו יום מכירת הזכות במקרקעין או יום הפעולה באיגוד מקרקעין למעט 3 חריגים:

1. **מכירה באמצעות רשויות ההוצל"פ** – במקרה כזה יום המכירה הינו יום מתן צו לאישור המכר.
2. **בהפקעה** – יום המכירה הינו היום בו הועמד הפיצוי לרשות הזכאי או ביום מתן פס"ד סופי וחלוט בענינו. (כאשר אין עוררין על ההפקעה והיא נעשית בהסכמה – היום בו הועמד הפיצוי מהווה היום המכונן את החבות לתשלום מיסי מקרקעין) לעומת זאת כאשר מערערים על עצם ההפקעה או עצם הפיצוי – היום הוא יום מתן פס"ד החלוט הקובע מהו הפיצוי הראוי.
3. **מכירה ע"י המדינה או רשויות סטטוטוריות מטעמה** כגון: רשות הפיתוח, המנהל וקק"ל- יום המכירה במקרים אלו הוא יום אישור העיסקה ע"י האורגנים המוסמכים באותו גוף.

19. יום המכירה (תיקון: תשמ"ד, תשמ"ב 11, תשמ"ה 13,14)

"יום המכירה" או "יום הפעולה" לענין חישוב השבח והמס הוא היום שבו נעשתה המכירה או

(1) במכירה או בפעולה באיגוד באמצעות הליכי הוצאה לפועל - היום שבו הושלמה המכירה או הפעולה

(2) בהפקעה - היום שבו הועמד הפיצוי בעד הזכות שהופקעה לרשות מי שהזכות הופקעה ממנו; ואולם,

יום המכירה הוא קריטי משום שהוא מקים את החבות לתשלום מיסי מקרקעין ולכן מועד יום המכירה הוא קריטי למועד הדוות, צבירת הריבית, הצמדה וקנסות על קרן המס. לנישומים תהיה מוטיבציה מוגברת לדחות את יום המכירה המשפטית גם אם המכירה בפועל נעשתה קודם לכן.

המקרה הרגיל – כאשר יש התקשרות בין קונה מרצון למוכר מרצון מועד כריתת ההסכם הוא המחייב. במקרה זה ביום כריתת ההסכם קמה חובת הדוות וממועד זה נספר מנין הימים לתשלום המס. במועד כריתת ההסכם מחושב שווי מכירת הזכות.

- לסיכום - ביום המכירה –**
1. קמה חובת דוות למס שבח על העיסקה
 2. מועד זה מהווה את תחילת מנין הימים לתשלום המס.
 3. במועד זה מחושב שווי הזכות הנמכרת.

נשאלת השאלה מהו יום המכירה - שני החריגים שיוצגו מהווים נסיון לדחות את מועד יום המכירה ומכך לדחות את מועד הדוות וחובת תשלום המס בפועל.

חוזים מותלים

חוזה מותלה – חוזה שקיומו מותנה בתנאי מתלה כאמור בסעיף 27 לחוק החוזים (חלק כללי). ככלל מרבית העסקאות המסחריות וכך גם לגבי מכירת זכויות במקרקעין יכולות להיות מותלות באישורים מסוימים.

השאלה היא האם לאור קיומו של התנאי המתלה מדובר על חוזה שלם ומשוכלל או בשלד חוזי אשר יתמלא תוכן במועד התקיימות התנאי המתלה?

אם מדובר בשלד חוזי, שטרם התמלא תוכן, שטרם השתכלל לידי חוזה, הרי מדובר על חוזה שהוא בטל מעיקרו (VOID). אם לא מתקיים התנאי המתלה לא נרכשת בידי הצדדים הכשירות המשפטית להתקשר בו מלכתחילה. ולכן אם הוא לא מתקיים החוזה בטל מעיקרו (כאילו לא נערך מעולם).

מקרה אחר הוא מקרה בו ההסכם הינו מחייב ממועד כריתתו שכן גם לאור התקיימות התנאי/היעדרו השתכללה ההתקשרות החוזית.

פס"ד אלדר שרון נ' מנהל מ"ש מקרקעין – ע.א. 489/89

השאלה המשפטית שהתעוררה – הגדרת יום המכירה לענין חוק מס שבח (כיום חוק מיסוי מקרקעין) מקום בו מדובר על חוזה מכר מקרקעין המותנה בתנאי מתלה. העובדות: המערער התקשר בעסקת קומבינציה למכירת מחצית מזכויות במקרקעין תמורת \$100,000. קיומו וביצועו של ההסכם הותנה בקבלת היתר בניה. טענת המערער – רק אם קבלת היתר הבניה ישתכלל ההסכם ותקום החבות במס. טענת מנהל מ"ש – מועד קום החבות במס הינו יום כריתת ההסכם וע"כ חייב פקיד שומה את המערער בקנסות ריבית והצמדה. המערער הגיש ערער לוועדת הערער שליד ביה"מ המחוזי בחיפה (רשות מנהלית) הערער נדחה ולכן ערער לביה"מ העליון. ביה"מ העליון קיבל את עמדת מנהל מ"ש לענין שווי הזכות ומועד שערוכה. ביה"מ דחה את טענת המערער לפיה את חישוב המס יש לעשות עפ"י יום כריתת ההסכם אבל החבות במס תקום במועד התקיימות התנאי המתלה. **חשוב להדגיש** – כי השווי המוסכם אינו מחייב את פקיד שומה. לכן יכול להיות שהם הסכימו על מחיר מסוים, אבל עפ"י חו"ד שמאי מסתבר שערך הקרקע עולה על ערך הקרקע ששולם בפועל – שהרי עם מתן היתר המכירה ערך הקרקע עולה.

לענין התנאי המתלה קבע ביה"מ כי במקרה דנן אין מדובר בכלל בחוזה מותלה. גם אם, נניח, שהחוזה

פס"ד זה מהווה

הלכה.

האבחנה המרכזית של שמגר בפס"ד זה הינה בתנאי מתלה בין צדדים לבין תנאי חיצוני מהדין – במקרה של תנאי בין הצדדים מועד השכלול (ולכן גם מועד החבות במס) – במועד כריתת ההסכם. במקרה כזה יש בכח הצדדים לגרום להתקיימותו של התנאי, יש בכוחם ליצור מצגים איש כלפי רעהו וכלפי צדדים שלישיים שיש בכך לגרום להתקיימותו – תנאי כזה (יציר הצדדים) אינו תנאי קונסטיטוטבי (מכונן) ולכן מועד השכלול החוזי ומועד החבות במס חלים ביום כריתת ההסכם. **במקרה של תנאי מהדין** כגון אישור בימ"ש לעיסקה של קטין או של עיסקה שנעשתה במסגרת עיזבון/אפוטרופסות או אישור מינסטריאלי לעיסקה (כגון שר הפנים, שר האוצר) או אישור אורגנים מוסמכים ברשויות המדינה **המדובר על תנאים קונסטיטוטביים כאשר כל עוד לא התקיים התנאי מן הדין טרם נכנס החוזה לתוקפו.** (תנאי מן הדין הוא תנאי שבלעדיו הצדדים לא יכלו להתקשר בהסכם כלל)

פס"ד זה הפך את ההלכה הקיימת – שנקבע בפס"ד רובינשטיין ושות' נ' מנהל מ"ש מקרקעין איזור

אופציות לרכישת/מכירת מקרקעין

פס"ד מנחה בענין זה – ע.א. 249/97 – תיאודור בר נ' מ"ש מקרקעין (ניתן ב19/11/98)

פסה"ד דן במקרה בו ניתנה לקונה (אדון בר) הזכות לרכוש דירה. טענת המערער היתה כי הואיל וניתנה לו אופציה שיש ביכולתו לממשה ויש ביכולתו לוותר עליה, הרי שבמקרה בו טרם מומשה האופציה – טרם קמה החבות במס. טענת מס שבח היתה כי מדובר בעיסקה מלאכותית – עסקת האופציה כללה גם את מכירת הנכס (זה כמו עסקת ליסינג – כאשר תמורת הסחר גבוהה ותמורת המכר אפסית העיסקה נקבעת כעסקת מכר מוסווה. בעסקת אופציה – אם מחיר האופציה הוא מאד גבוה ביחס לזכות שניתנת ומחיר המימוש הוא אפסי – אזי ניתן לטעון שעלות האופציה גילמה כבר את עלות המכר או מרביתה) ולכן מועד מתן האופציה הוא מועד



יום רביעי 31/5/05 – שעות 10

עיסקת קומבינציה – זוהי עסקת חליפין במהותה. מדובר על מכר קרקע כנגד שרותי בניה.

עסקת חליפין מהווה הכנסה לכל צד לפי ערך השוק של כל צד.

המוכר ישלם מס שבח – עבור השבחת הנכס

הקונה ישלם מס רכישה.

השווי בחוק מיסוי מקרקעין מוגדר בסעיף 1 לחוק כשהכלל הוא שהשווי הוא שווי שוק לצורך חוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה) תשכ"ג 1963

"שווי של זכות פלונית" – הסכום שיש לצפות לו ממכירת אותה זכות על ידי מוכר מרצון לקונה מרצון.

אלא שמאחר וזה לא יעיל לחפש את שווי השוק בכל עיסקה, כשיש חוזה ועיסקה ספציפית אזי יש חריגים ויסתכלו על המחיר ששולם בפועל - היינו היוצא מן הכלל הוא כשמתקבלת התמורה המוסכמת, עפ"י החוזה.

עיסקת קומבינציה היא **למשל** - אדם שמוכר קרקע ובתמורה מקבל דירות.

בפס"ד ברקאי (פס"ד משנות ה-70) – דובר על עסקת מכר מלא ועסקת מכר חלקי.

השופט ויתקון – במקרה כזה חל החריג ולכן השווי הוא לפי התמורה שאותה קיבל בעל הקרקע.

התנאי להחלת התמורה המוסכמת, כחריג, היא עפ"י הגדרת שווי שבסעיף 1 היינו בתו"ל ובלי השפעה

תו"ל – ללא כוונה לרמות את שלטונות המס.

יחסים מיוחדים – אב ובן, חב' אם וחב' בת וכד'.

ז"א שהחוזה נקבע בתנאי שוק ולכן בחריג זה לוקחים את התמורה החוזית.

לפי פס"ד ברקאי כאשר יש תמורה מוסכמת בצורת בניה – כגון במקרה בו התמורה המוסכמת היא 40%

במידה ומדובר במכר מלא – אזי התמורה של ה-40% כוללת בתוכה גם את מרכיב הקרקע.

לפי פס"ד ברקאי – יש לבדוק את החוזה ויש 2 סוגים של חוזים:

יש חוזה של מכר מלא

ויש חוזה של מכר חלקי.

מכר מלא – לפי החוזה בעל הקרקע מוכר את מלוא זכויותיו במקרקעין לקבלן ולאחר מכן קונה מן הקבלן

דירות.

ז"א שיש כאן 2 עסקאות מכר:

האחת – מכירת כל הקרקע לקבלן כאשר באותו היום הקבלן מתחייב למכור לו חזרה 40% מן הדירות

השניה – מכירה, בחזרה לבעל הקרקע, של דירות + הקרקע עליהן הן בנויות

לכן מכר מלא יש בו 2 עסקאות של מכר מלא.

לכן בשלב הראשון

המוכר – משלם מס שבח על כל הקרקע

והקבלן משלם מס רכישה על כל הקרקע

ובשלב השני

הקבלן מוכר חלק מן הקרקע עם הדירות חזרה לבעלים – לא צריך לשלם מס מכירה (בוטל ברפורמה של

2001) – אבל יצטרך לשלם מס הכנסה על ההכנסה הפירותית שלו

והקונה, הוא הבעלים – משלם מס רכישה.

אם בעתיד בעל הקרקע ימכור את הדירות שקנה

אזי אם יהיה לו שבח ריאלי במחיר הדירות מיום שקנה אותם מן הקבלן עד ליום המכירה – ישלם על זה

מס שבח.

מכר חלקי – בפס"ד ברקאי בימ"ש פירש את החוזה של קהאנן, כך שבעל הקרקע מכר לקבלן רק חלק

מן הקרקע ותמורת זה קיבל שירותי בניה על החלק שנשאר בבעלותו. היינו במקום לשלם לו כסף הוא

קיבל בתמורה לקרקע שמכר דירות על החלק שנותר ברשותו.

החלק שנותר בבעלותו לא נמכר מעולם.

קיים יתרון מס למכירת חלקית:
לבעל הקרקע - משום שהשבח מחושב לפי העיסקה בה נמכרה חלק מן הקרקע לקבלן.
לקבלן – משלם מס רכישה רק על החלק שקנה.
במידה ויחול מס מכירה – גם סכום זה קטן

דוג' – בעל קרקע עושה עסקת קומבינציה עם קבלן – הבעלים ומוכר 60% מן הקרקע ו-40% מן הקרקע נשארים בבעלותו.

במקרה כזה מכר בעל הקרקע 60% מן הדירות לקבלן.
ו-40% דירות לבעל הקרקע.

כיצד יבדק שווי ה-60% שמכרו לקבלן

אומר השופט ויתקון בפס"ד ברקאי – התמורה שמקבל בעל הקרקע מן הקבלן היא בניה של 40% מן

בפס"ד זה נקבע כי השווי הקובע לענין זה הוא החריג החל בסעיף 1 לחוק לפיו השווי הקובע הוא

הערה - כל עסקת קומבינציה תלויה בתנאי השוק, ככל שהקרקע יקרה יותר האחוז שבעל הקרקע יקבל יהיה גבוה יותר וההפך.

נכון לומר שב-2 סוגי העסקאות ההתחלה והתוצאה היו זהים

בתחילה לבעלים יש 100% מהקרקע

מבחינה חוזית בשני המקרים יש התחייבות חוזית לבנו 4 דירות לבעלים וסופה זהה

רק באמצע מבחינת רישום יש מעט שינויים.

ההבדלים לא מהותיים

כיום יש הערת אזהרה שמעמדה הוא כשל שיעבוד ולכן כל התהליך אינו משמעותי כמעט.

דוג' – בעלים קנה קרקע ב-1948 ב 1 ש"ח.

נעשתה עסקת קומבינציה בשנת 1999 - במועד זה שווי השוק של הקרקע 1 מליון .

מה שווי המכירה של הבעלים?

אם היה מכר מלא בסך 1 מליון ש"ח - אז הוא מכר את כל הקרקע בשווי השוק. ולכן שווי המכירה הוא 1

מליון ש"ח (בהנחה שהחווה נעשה בתו"ל ולא השפעה של יחסים מיוחדים)

אם בוצע מכר חלקי – אז מכר רק 60% מן הקרקע והשווי שלה הוא 600,000 ש"ח.

זה ההבדל בין שני המקרים – ההבדל מבחינת המס שחב בעל הקרקע.

כמובן שיהיה צורך לבדוק מה יהיה מחיר הדירות באותה עת.

לפי חוק מיסוי מקרקעין יש גם שני מיסים עקיפים.

מס שבח – הוא מס ישיר – זה סוג של מס הכנסה אותו משלם המוכר.

מס רכישה – שהוא סוג של מס עקיף – אותו משלם הקונה

היום מס רכישה הוא 5%.

לכן מס רכישה ישולם ע"י הקבלן כדלקמן:

במכר המלא רק 5% מ 1 מליון ש"ח

ובמכר חלקי רק 5% מ 600,000 ש"ח - שווי הרכישה של הקבלן נמוך יותר במקרה זה.

מס רכישה לבעל הקרקע ישולם כדלקמן:

במכר מלא – יחושב מס רכישה לפי ערכן של 4 הדירות שהוא קיבל – קרי \$ 400,000

במכר חלקי – לא קיים ארוע מס לצורך מס רכישה. משום שמס רכישה משולם ר כאשר חל ארוע מס –

היינו כאשר יש מכירה של זכות במקרקעין – מכירה של זכות במקרקעין היא מכירה של כל הזכות

במקרקעין אלא יש כאן קבלת שירותי בניה ולכן במקרה כזה אין מכירת זכות ולא יחוב במס רכישה.

היום הקובע לצורך מס מכירה במכירת קרקע שנרכשה לפני הרפורמה של 2002 הוא 7/11/01.

ז"א קרקעות שנמכרו לפני מועד זה (קרקעות שנמכרו לפני ה-7/11/01) חוייבו גם במס מכירה אם מכרו את הקרקע לפני מועד זה.

לפיכך ישולם מס מכירה ע"י הבעלים כדלקמן:

מס מכירה יחול רק על קרקע שנרכשה לפני כניסת הרפורמה של 7/11/01 לתוקף:

אז במכר מלא – שולם 2.5% על 1 מליון ש"ח

ובמכר חלקי – 2.5% מס מכירה על 600,000 ש"ח המהווה 60% משווי המקרקעין

ז"א שמכירת מכר חלקי המיסוי נמוך יותר

שווי המכירה לקבלן:

במכר חלקי – חייב במס מכירה על 40% מהדירות (עד לרפורמה. מהרפורמה יש פטור אם מדובר במלאי עיסקי)

במכר חלקי – לא חייב כלל במס מכירה.

עיסקת קומביניציה (בין במכר מלא ובין במכר חלקי) היא מכירת קרקע (מלאה או חלקה) תמורת "דירות".

בהנחה שמדובר בבנין בן 10 קומות ולמחרת חתימת החוזה מוקצות 4 דירות לבעלים ו6 לקבלן.

בסוף קיום החוזה

לבעלים יהיו 4 דירות

ולקבלן יהיו 6 דירות

הערה בטרם רישום הבית המשותף יש שיתוף במקרקעין (40 אחוז ו60).

לאחר רישום הבית המשותף לבעלים 4 דירות ולקבלן 6 דירות (בצירוף חלק יחסי ברכוש המשותף).

במכירה עתידית של הבעלים ובהנחה שאינו פוטר אותם בפטור ממס שבח.

לרכישות מקרקעין מלפני שנת 48 מועד שנת 60 יש שעור מס מירבי של 24-12 אחוז.

עד שנת כולל 48 – מס שבח ישולם בגובה 12%

ומאז עולה כל שנה באחוז אחד. עד שנת 60.

במכר מלא – יחוב במס על מכירת הדירות. (4 דירות במקרה כנ"ל).

בפועל יוטל מס מלא על השבח שנובע ממכירת הדירות

צריך לבדוק אם היה שבח – לכן משווי המכירה ינוכה שווי הרכישה שנקבע בעסקת הקומביניציה – ולכן

במקרה שלא חלו שינויים במחירים בין היום של קניית הדירות מהקבלן ומכירתם לרוכשים אז לא ישולם

מס.

מכר חלקי – יחוב במס על מכר הדירות.

ברם, משום ששימר את יום הרכישה (1948) חייב ב-12% מס על שווי המכירה כאשר שווי הרכישה

הוא השווי היסטורי או מס מלא על השבח (כאשר אין לא זכות למס היסטורי).

בחוק מיסוי מקרקעין נקבע שקרקע שנקנתה ב-48% המס היהיה 12% וכל שנה נוספת יתווספו עוד 1%

לסכום זה, זאת עד ל 60, כיום שעורי מס שבח עומדים על 25%.

לכן בעסקת מכר חלקי כשימכור את הדירות, המס שישלם, משום שקנה ב-48%, שעור המס יהיה

12%, כי נשמרת לו הזכות של 12%.

עיסקת מכר חלקי עדיפה תמיד על עסקת מכר מלא!!!

בפס"ד טובי – אם עסקת הקומביניציה היא כזו שעל הקרקע בנוי בית מגורים ישן.

אם הוא עושה עסקת קומביניציה של מכר חלקי – אז יש על זה דין מיוחד, משום שאם בעל הקרקע מבקש

פטור על הדירות המגורים, יש פטור מיוחד שקבוע בסעיף 49א(ב) – לפיו אם בעל הבית רוצה פטור

לבית שלו אז יש מחיר לפטור – משום שהוא לא מוכר את כל הזכויות בבית – נקבע שלתמורה שהוא

מקבל מן המכר החלקי לא תהיה רק שווי הבניה של הדירות אלא יוסיפו גם את ערך הקרקע.

אמנם ב-2 הצורות תחילת העיסקה וסופן זהות:
 בתחילה הבעלות על כל המקרקעין היא של הבעלים
 ובסוף העיסקה הבעלות שלו היא על חלק מן המקרקעין.
 לענין מכירת הקרקע – בכל אחת מ-2 הצורות, לא מכר המוכר בעצם את הקרקע שהוא זכאי לקבל מן
 הקבלן.
 אלא שבפס"ד זה אמרו השופטים כי הלכת ברקאי כבר הכתה שורש בפסיקה לצורך מיסוי מקרקעין. ולכן
 יהיה קשה לשנות את ההבחנה בין 2 צורות העיסקה כפי שנקבעו בברקאי.

פר' הדרי במאמרו בפס"ד ברקאי קבע השופט ויתקון כי שווי התמורה לבעל הקרקע הוא התמורה
 המוסכמת בין 2 הצדדים.
 למעשה בפס"ד זה בשווי המכירה של הבעלים היה גם חלק משווי הקרקע שנותרה בבעלותו.
 (בפסה"ד פירש ביה"מ את החוזה כך שבעל הקרקע מכר לקבלן רק חלק מן הקרקע ותמורתו קיבל
 שירותי בניה על החלק שנותר בבעלותו – ובעצם מדובר על חלק שמעולם לא נמכר לקבלן)
 לדעתו של פר' הדרי מכירה של חלק קרקע בעיסקת קומבינציה צריך להיות שווה למכר בכסף.
 לכן, טוען הדרי, כי הניתוק שויתקון קבע בפס"ד ברקאי בין שווי השוק לשווי התמורה שקיבל (שהוא
 כולל את גם שווי הבניה) שגוי.

07.06.2006 שיעור מס' 10

הימנעות מס

תכנון מס הינו תכנון המיסוי של הנישום במטרה לבצע עסקה נתונה במינימום חבות במס. כלומר הנישום רשאי להיערך, בעזרת יועציו המקצועיים, ולבדוק את כל חלופות המס שהחוק מעמיד לרשותו לביצוע עסקה מסוימת: הוא רשאי לבחור את החלופה דלת המיסים לפי החוק.

תכנון מס לגיטימי הוא בחירה של החלופה האפשרית לפי החוק לביצוע עסקה נתונה למינימום חבות - אם החוק מעמיד לנישום כמה אפשרויות זכותו המלאה לבחון את החלופות ולבחור את החלופה הזולה ביותר במסגרת הלגיטימית.

שלטונות המס מוסמכת לבחון את הבחירה שעשה הנישום.

הבחירה היא בדרך כלל כפולה:

- לפי הדין הכללי – ייתכן שהעסקה לא תעמוד לפי הדין הרגיל - ייתכן שהעסקה לא חוקית והיא רק למראית עין ואז היא תפסל לפי הדין הכללי.
 - לפי דיני המס – בוחנים האם לפי דיני המס רשאי פקיד השומה (או כל רשות מיסים אחרת) לקבוע כי לצורך מס יש לראות את העסקה בצורה אחרת מהצורה שבו הוצגה ע"י הנישום - השופט ברק קרא לזה: "תכנון לא לגיטימי" (זה במישור האזרחי).
- תכנון לא לגיטימי** = כאשר הבחירה שעשה הנישום אין לה תוקף במישור המיסוי. במקרה כזה פקיד השומה רשאי לראות את העסקה בצורה אחרת ולייחס לה את תוצאות המס הנלוות לאותה צורה בה הוא רואה אותה.
- מומחה מס טוב לא יעשה תכנון מס שגובל בעבירה פלילית, ייתכן שהוא יעשה תכנון מס שלא יתקבל אך אסור לחרוג לתחום הפלילי.
- לשם כך, יש להתייעץ עם עו"ד מומחה מס ובעל ניסיון.
- לא קיימת הגדרה בחוק/בפסיקה לגבי מהו קו התחום בין תכנון המס האזרחי לבין התחום הפלילי.
- קו הגבול לדעת הדרי:**
- בעבירה פלילית המלווה בהסתרת עובדות ומסמכים - אין גילוי מלא.
- מבחינת העבירה - כל עבירה פלילית מורכבת מיסוד נפשי ועובדתי.
- עבירות מהותיות של העלמת מס הן עבירות של כוונה פלילית להתחמק ממס.

אדם שלא חושף את כלל העובדות של העסקה בפני היועץ לא יוכל לקבל ממנו חוות דעת תקפה. בענין זה עסק [REDACTED] העובדות: אלי הורביץ הועמד לדין פלילי עם החברה בעבירות מס. התעוררה שם השאלה של הסתמכות על עו"ד. השופטת פרוקצ'יה (מחוזי) מפרטת באריכות איך צריכה להיות חו"ד של עו"ד כדי שנישום ייהנה מההסתמכות – השופטת הרשיעה את הורביץ. ביהמ"ש העליון זיכה של הורביץ. הזיכוי היה כי [REDACTED]. לגבי ההסתמכות – בביהמ"ש העליון הקלו ואמרו כי ההסתמכות יכולה להיות פחות פורמאלית -

חושב שזו אמרות אגב.

פס"ד עוזי עצמון – עו"ד ירושלמי בכיר שהיה מועמד למינוי שופט. התעוררה אצלו בעיית מס – שכר טרחה שהוא קיבל מאגודה שיתופית, התקבל, נרשם בספרים אך לא דווח עליו באותה שנה. לטענתו של עצמון היה ריב באגודה השיתופית לענין שכר טרחתו כאשר המיעוט טען - כי שכר הטרחה של עצמון אינו מוצדק ועליו להחזיר את זה. מסתבר שעצמון התייעץ עם רואה חשבון ודיווח על ההכנסה לאחר שנתיים כשהסתיים הענין/כאשר הסתיימו חילוקי הדעות. עצמון הועמד לדין פלילי משום שדחה את ההכנסה ובכך למעשה נמנע מתשלום המס.

בדרך כלל החלק הפלילי מלווה באיזה העלמה או הסתרה. במקרה של עושי עצמון זה חריג כי אין הדיוק הסתרה כי הוא רשם את זה אך לא בספרים של אותה שנה.

מה דינו של נישום שמבצע תכנון מס? תכנון מס בעסקת קומבינציה הוא לגיטימי- זו דוג' של מכירת שטח לקבלן תמורת דירות שהוא יבנה.

תכנון מס אגרסיבי = אלו תכנוני מס מאוד מורכבים. בדרך כלל מדובר על התחום האזרחי ומשום שלא כל דו"ח מס הכנסה נבדק בקפידה (אלא רק אחוז מסוים) הרי שהנישום זוכה מההפקר (כי אם היו בודקים אז סביר שרשויות המס היו מתנגדות לעסקה והיה להם סיכוי טוב לזכות בביהמ"ש). לכן התחילה חקיקה בעולם של חובות גילוי – באופן כזה שהגדירו עסקאות מסוימות כתכנון מס אגרסיבי שחייבים לגלות אותם.

בתיקון 147 לפקודה נקבע כי תכנון מס שחייב גילוי – חובה לדווח עליו ואם הנישום לא דיווח אז הוא עבר עבירה פלילית. כן נקבע ש

ברגע שהעסקאות שייקבעו בתקנות חייבות דיווח, (בין שהנישום דיווח ובין אם לאו) אזי אם הם ייקבעו כעסקה מלאכותית אז יהיה 30% קנס – עוד לא נכנס לתוקף כלומר הנישום ישלם את מלוא המס בצירוף קנס של 30%. זוהי חקיקה חדשה שתכנס לתוקף כשיהיה תקנות בנושא. כיום בלי התקנות, אדם שמבצע תכנון מס יכול לבצע אותה ב"שיטת מצליח" – כי אולי פקיד שומה לא יעלה על זה.

לשכת עו"ד תקפה את ההחלטה ואמרה כי אם הנישום מגלה ועומד בחובת הגילוי הנאות אז אין שום הצדקה להטיל מס.

מהי עמדת הפסיקה כשהנישום עושה תכנון מס? עמדת ביהמ"ש (גם בארה"ב, באנגליה וגם בארץ) – זה לגיטימי: זכותו של נישום לתכנן את המס כדי לזכותו של נישום לבחון את החלופות על מנת לשלם כמה שפחות מס.

(א) היה פקיד השומה סבור, כי עסקה פלוגנית המפחיתה, או העלולה להפחית, את סכום המס המשתלם

סיווג מחדש להבדיל בין עסקה בדויה או מלאכותית המשמעות בסיווג מחדש היא שמבחינה אזרחית אפשר לקבוע את מהות העסקה אחרת ממה שהגדיר אותה הנישום.

יזם של בית המלון קנה נכס של בית מלון לא גמור. הוא עשה תכנון מורכב כדי להפוך את הנכס למפעל מאושר שיזכה להקלות. הנישום קנה את הנכס כשהוא לא גמור מקבלן - הוא התקשר עם אותו קבלן כדי שיסיים את הבניה ויהפוך אותו למלון 5 כוכבים. הנישום טען שצריך לחייב אותו במס רכישה רק על רכישת הקרקע ולא על הקמת המבנים.

השופט ברק בחן ראשית את העסקה לפי הדין הכללי וקבע כי העסקה לגיטימית. מבחינת דיני המס - הוא קבע כי צריך לקבוע את המהות הכלכלית. המבחן לדיני המס צריך להיות מבחן כלכלי – צריך לבחון מהי העסקה האמיתית.

אפשר לקרוא לזה סיווג מחדש כי סיווג העסקה היא כקניית בניין שלם - העסקה האמיתית היא קנייה של מגרש עם בניין גמור עליו.

פ"ד כלילית [חווה שכר-מכר סווג כחווה מכר]

העובדות: ביצעו עסקה שהיום מוגדרת כליסינג מימוני (השכרת רכב) אשר הוצגה כעסקת שכירות רגילה. פקיד השומה טען שזו עסקת מכר מראש, בשל תנאי ההשכרה (בעיקר בגלל האופציה לרכוש אותו אח"כ במחיר נמוך).

כ"כ ראו שהשוכר, בעל האופציה, יממש אותה, ולא יחזיר את הנכס כמו בשכירות רגילה). ביה"מ עשה

ביה"מ"ש קבע כי העסקה אינה השכרה אלא מכר - כלומר הוא עשה סיווג מחדש. גם לפי הדין הכללי יכלו לראות זאת כמכר אך אם לא ברור לפי הדין הכללי אז לפי דיני המס ברור כי מבחינה כלכלית המשמעות של העסקה היא מכר. ראו את העסקה הזו כחכירה ממונית – מכר מראש.

הפס"ד הראוי יותר: מאחר שהמכר מומש בתשלומים, לאורך תקופת החווה (שנתיים) - כך היו צריכות להיות התוצאות המיסיות.

פ"ד רוכוורגר נישום שילם דמי ניהול מחברה א' לחברה ב'.

ביה"מ"ש העליון קבע כי

במקרה זה - דמי הניהול סווגו מחדש כדיבידנד - בי"מ"ש אמר כי מבחינה אזרחית, ולצורך מס, לא מדובר בדמי ניהול אלא כדיבידנדים.

מסקנה: העסקה של הנישום אפקטיבית לצורך מס, אם כי תוצאות המס שלה שונות בהתאם לסיווגה מחדש.

קביעת תוצאות המס לפי התוכן הכלכלי של העסקה

פ"ד ענבר השקעה בחיפושי נפט.

גובה ההשקעה נקבע עפ"י הסיכון הכלכלי של הנישום, שהוא הערך הנוכחי של ההלוואה המוזלת שקיבל – כל פס"ד מושתת על התוכן הכלכלי של העסקה ולא על סע' 86. אותה גישה של השופט אור

שופטים משתדלים, בדכ"כ, שלא להכריע לפי סע' 86, אם זה ניתן.

במקרה הנדון הנישום השתתף בחיפושי נפט והוא יכול היה, לפי התקנות, להשתתף בחיפושים אחרים. מאחר וחיפושי נפט זה דבר יקר מאוד ולרוב לא מוצאים את הנפט, אז לנישום זה לא מספיק כי רק זה יוכר ולכן הוא היה צריך לדאוג גם לחלק שלא יוכר למס.

כלל דאגה להלוואה בתנאים מיוחדים:

לחלק שלא מוכר לו כהוצאה (50%) - הלוואה טובה בריבית דולרית של אחוז לשנה. (הריבית הדולרית הייתה יותר מ-10% לשנה. הלוואה כזאת שהריבית שלה היא עשירית מהריבית בשוק היא הלוואה ללא סיכון) הנישום יזכה להוצאה רק לפי ההוצאה שלו כי זו התכלית החקיקתית של תמריץ מס.

הוראה אנטי תכנונית כללית וספציפית

הוראות ספציפיות הן בד"כ הוראות אנטי תכנוני-מס ספציפיות.

הוראות ספציפיות אלה יכולות לתת אור ירוק גם לתכנון מס, כי אם הנישום עומד בהוראות הסעיף - הוא עושה פעולה לגיטימית.

הוראה אנטי תכנונית ספציפית – החוק תוקף עסקה מסוימת ספציפית.
 וחלק 2 לפקודה (103-105 לפקודה) – שינוי מבנה ומיזוג.
הוראה כללית – תוקף את כל העסקאות.

11 שיעור - 14/06/2006

ס' 86 - סמכות להתעלם מעסקאות מסוימות

(א) היה פקיד השומה סבור, כי עסקה פלונית המפחיתה, או העלולה להפחית, את סכום המס המשתלם על

ניתן להתייחס לס' 86 כתוקף את כלל העסקאות שהנישום עשוי לעשות בהיבט של צורת העסקה – זהו הדגש.

שתי העילות המרכזיות הן שהעסקה היא מלאכותית או שהעסקה בדויה.

כן קיימות עילות משניות נוספות.

1. **עיסקה מלאכותית או בדויה** – לעסקה מלאכותית התגבשו בפסיקה התגבשו מספר מבחנים לעסקה מלאכותית:

תחילה יש לבצע בדיקה מקדמית - היא בדיקה לפי הדין הכללי – האם צריך לבדוק מבחינת הדין הכללי לפי נק' המבט של הנישום או של פקיד שומה

המבחנים שבפסיקה לעיסקה מלאכותית/בדויה

א. מבחן א' - **סתירה לדפוסיים כלכליים מקובלים** – זהו מבחן ותיק שכיום כבר פחות בשימוש.

דובר על עילת פטור (ס' 49ב(4) לחוק) לפיה אם בעל דירה מוכר חלק מדירה שיש לו בה פחות מ-50% והוא קיבל אותה בירושה, הוא זכאי לפטור.

לקהן היו 2 ילדים, כל ילד יש 50% בדיוק.

הילדים רצו להימנע ממס שבח לכן יעץ להם עוה"ד שכל אחד ימכור חצי אחוז ואז יהיה להם פחות מ-50% וכך הם עשו - את החצי אחוז הם מכרו לקרובי משפחה

הילדים ביקשו כל אחד פטור על 49.5%.

השופט ברק בדק את העסקה ואמר שאזרח רשאי לעשות תכנון מס ובלבד שהוא לגיטימי. במקרה הנדון משום שאדם אינו מוכר 1/2 אחוז מנכס/מדירה, היינו משום שאין כזה דבר בחיים הכלכליים המקובלים

הרי שאתכנון מס שכזה אינו לגיטימי.

ב. מבחן ב' - **היעדר מטרה עסקית ממשית (מבחן המטרה)** – **המבחן העיקרי כיום.**

בפס"ד מפי: אם אין סיבה עסקית לעסקה וכל העסקה היא על מנת להימנע ממס, אז ביהמ"ש לא יאשר את התכנון הזה כיוון שזה לא לגיטימי.

לאדון מפי היה מפעל לרהיטים והוא קנה מפעל אחר שהלך ונעלם. במפעל האחר לא היה כלום: שום נכס. אולם היו הפסדים צבורים לצורך מס והוא יכול היה להשתמש בזה וזו למעשה הסיבה שמפי קנה את

המפעל.

למפי הייתה בעיה לנצל את ההפסדים כי ההפסדים היו של החברה הנרכשת. מפי רצה לספוג את החברה הנרכשת לתוכו כי הוא לא יכול היה לקחת את ההפסדים כי זה לא היה הפסדים של אותה אישיות

משפטית. הוא יכול היה לקזז רק אם היה מיזוג מלא בין החברות.

השופט ויתקון קבע כי **המבחן** הוא המטרה העסקית של הנישום. במקרה הנדון למפי לא הייתה כל מטרה ממשית וכל המטרה הייתה להתחמק ממס בצורה לגיטימית. נקבע כי

פס"ד אולפני הסרטה הרצליה – האולפנים היו בבעלות גב' קלאוזנר. במקרה זה קלאוזנר נכנסה

להרפתקאה של הפקת סרט – "חור בלבנה".

מועצת המנהלים שהיתה מודאגת מההפסדים שהאולפנים צברו כתוצאה מאותו סרט התכנס והוחלט להטיב עם קלאוזנר ולקנות את ההשקעה בסרט

האולפנים ביקשו לקזז את ההפסדים של הסרט.

במקרה הנדון לא הייתה בעיה של אישיות משפטית שהרי האולפנים באמת קנו את הסרט.

השופט ויתקון, בדק זאת לאור המטרה העסקית (להבדיל מהמטרה האישית של האולפנים לעזור לגב' קלאוזנר) וראה כי אין כאן שום מטרה עסקית.

פס"ד שפאר – דובר על תקופה בו חלקחוק מס רכוש על בתים פרטיים. אדון שפאר חויב במס רכוש על ביתו הפרטי. הוא עשה חישוב שאם יעשה מביתו בית משותף (יחלק אותו לדירות) אז לפי חוק מס רכוש, במכלול הוא ישלם הרבה פחות מס רכוש. נקבע שהעסקה מלאכותית או בדויה. אמנם לא היה סע' מקביל לסע' 86, אבל אמרו שהעסקה מלאכותית. לא עשו סיווג מחדש.

ביהמ"ש העליון - לפי חוק מס רכוש אין הוראה נגד הימנעות ממס. ביהמ"ש אומר **וגם הדרי מסכים** כי השופט ויתקון אומר כי עסקה של רישום בית פרטי כבית משותף, נוגדת דפוסים מקובלים ולעסקה זו אין

היום היו נכנסים גם למטרת החקיקה וקובעים כי זה גם נוגד את מטרת החקיקה.

בפס"ד תעש-מור בחן השופט שמגר מה הייתה המטרה העסקית של הפרדת רכישת הקרקע מהבניה וקבע שאין שום רציונל בכך ולכן זו עסקה מלאכותית.

מבחן המטרה לגבי העסקה הכוללת (מבחן זה לא עומד בפני עצמו אלא זה בדיקת המבחן השני בנסיבות של פרטי העסקה הכוללת. זוהי שאלה עובדתית של בדיקת רצף הפעילות שעשה הנישום במטרה להימנע מחבות במס)

פס"ד רובינשטיין: חברה ביקשה לקזז הפסדים. ביהמ"ש קבע שזו עסקה מלאכותית. ביהמ"ש מתלבט בתזה אם סע' 86 הוא גם סע' בונה – אם פקיד השומה צריך גם לומר מה נעשה בפועל, ולא רק מה שלא נעשה. בכך, העניין דומה לסיווג מחדש.

בימ"ש קובע - לא היה נימוק עסקי לקניית חברת דגי הנוי, אלא הכוונה הייתה לקנות חברה עם הפסדים

המשמעות היא של בניין מחדש – אין זכאות לקיזוז הפסדים והתוצאה היא חיוב במס על הרווחים. הסמכות של פקיד שומה לפי ס' 86 היא סמכות בונה לפי ברק כלומר הפקיד שומה יבדוק מהי העסקה – **ראה הרחבה לענין פס"ד זה בתרגול!!!!**

פס"ד ענבר – ענבר השתתף בחיפושי נפט ועל סמך התקנות מי שמשתתף בחיפושים אלו יש לו הטבות מס.

פקיד שומה אמר שיש כאן פיקציה לפי ס' 86 אך ביהמ"ש דחה את הטענה. השופט לוויין אינו בודק לפי סעיף 86 אלא לפי התכלית החקיקה- תכלית התקנות להגן על הכסף במקרה הנדון מדובר רק על הכסף שענבר הוציא מהונו הפרטי ולא מהון שהועמד לו בהלוואה בתנאים מיוחדים מהחברה שלו. לכן נקבע כי ענבר ייהנה מהטבת מס רק לגבי חלק מהכסף. בפס"ד זה באמת הייתה סמכות בונה של פקיד שומה לבנות את העסקה לפי ראות עיניו אך לא דובר בענין זה על סעיף 86.

לסיכום

עד היום לענין ס' 86 הפסיקה התייחסה למקרים קונקרטיים כ"הכל או לא כלום" כלומר: או שכל העסקה בטלה לעניין החבות במס כפי שדורש פקיד השומה, או שהיא תהיה תקפה לחלוטין כפי שטוען הנישום. (אין הפעלה למעשה של סמכות בונה).

בשנים האחרונות עבר הדגש יותר לקבלת גילוי נאות מהנישום. בתיקון 147 הכניס המחוקק הוראות לפקיד שומה בעניין הגילוי הנאות אך עדיין אין לכך ביטוי בחקיקת מס הכנסה.

לכן זה לא פועל עדיין הלכה למעשה. עם התקנת תקנות בעניין יהיו שורה של עסקאות שתחול לגביהם חובת דיווח.

הוראה נוספת שנויה במחלוקת - אם העסקה החייבת בדיווח תתגלה בדיעבד כמלאכותית יחול עליה קנס של 30%.

הדרי חושב שזה לא ראוי ואם זה יוחל למעשה על נישומים הם יטענו שזה לא חוקתי. לפי הדרי יש להבדיל בין עסקה בדויה ומלאכותית למרות שביהמ"ש לא תמיד מקפידים על זה.

2. עסקה בדויה עפ"י אנגלרד זו עסקה פלילית

לדעתו של הדרי יכולה להיות גם עסקה שאינה פלילית אך היא בדויה. לפי הדרי עסקה בדויה היא עסקה שאין לה אחיזה במציאות למשל חוזה למראית עין.

דוג' פ"ד זהבי – מכירת דירת מגורים. בעלי הדירה היו שני קרובים.

לאחד הקרובים הגיע הפטור במכירת דירת מגורים (היו לו כמה דירות, אך לא מכר ב-4 השנים האחרונות בפטור).

השותף השני לדירה ביצע מכירה לפני שנתיים, ולכן היה צריך לחכות עוד שנתיים.

לכן, השותף האחד מכר את הדירה לקונה הפוטנציאלי.

השותף השני, לעומת זאת, לא עשה חוזה מכירה, אלא חוזה שכירות, לתקופה החסרה – שנתיים.

לפי תנאי חוזה השכירות הקונה-שוכר, נתן הלוואה למשכיר, בגובה מחיר חצי הדירה, כתנאי שבסוף

תקופת השכירות יהיה הלווה-המשכיר, במקום לפרוע את הלוואה, להפוך את העסקה לעסקת מכר דירה.

כך שבסופו של דבר הוא ימכור לו את הדירה

למעשה השותף מנסה להפוך את העסקה לעסקת מכר אחרי שנתיים.

הקונה רוצה להבטיח את הקנייה ושהיא לא תהיה נתונה להחלטת הבעלים בסוף התקופה ולכן עורך הסכם

כזה, לכן, צירפו ריבית גבוהה מאד, ואז מטבע הדברים, אחרי שנתיים, כשיש להחזיר את הלוואה, היא

ב-20% מעל המחיר. (מחירי הדירות בשוק יצטרכו להשתנות בצורה דראסטית כדי שהבעלים לא יעדיף

את הדירה על פני החזר הלוואה. כך שיש סיכוי ממשי שעסקת המכר לא תצא לפועל. לכן הצדדים קבעו

את הריבית הגבוהה – כדי שהעסקה תהיה באמת מכר.)

אם התנאים הכלכליים, ולא המשפטיים, הם כאלה שבעצם קרוב לוודאי שהעיקה תסתיים במכר, אז זו

אינדיקציה חזקה לכך שיש להתייחס לעסקה כמכר מלכתחילה, לפחות לצורך דיני המס, ולכן מדובר

בעסקה בדויה.

היו עובדות נוספות שהשפיעו על המצב: הקונה של חצי הדירה והשוכר במחצית השנייה עשה שיפוץ

מסיבי בדירה – הוא השקיע \$850,000 בשיפוץ, גם בחצי הדירה שהושכרה – ולן נראה כי הוא לא חשב

שהוא יצטרך לעזוב את הדירה.

שמגר קבע עפ"י הנסיבות שהמדובר עסקה בדויה. הדבר דומה למכר מלכתחילה.

הדרי – כל העסקה, מראשיתה, היא בלתי סבירה. עצם הנתון הבסיסי מעורר את הנורות האדומות –

העסקה היא כמעט בדויה על פניה – נוגדת דפוסים מקובלים. אבל, החשד הזה כשלעצמו לא מבטל את

העסקה. די ביסוד נוסף כדי להראות שהכל מכר מלכתחילה, למשל תנאי הריבית הגבוהים או השיפוץ

בדירה. כך שגם מבחינת הדין האזרחי – זה חוזה למראית עין.

האפשרות שהעסקה לא הייתה יוצאת לפועל היא אפשרות בלתי סבירה.

האם יש פה עבירה פלילית? לא – אין פה שום עבירה פלילית; יש גילוי נאות – הכל הועמד בפני רשויות

המס. אין MR (אין מחשבה פלילית) – המוכר בוודאי קיבל ייעוץ מעו"ד.

השופט אנגלרד בפס"ד זהבי – **רואה עסקה בדויה כעסקה פלילית**, – לא היה מדובר בעסקה בדויה, אלא

בעסקה מלאכותית.

הדרי חולק על אנגלרד נכון שהעסקה הייתה רק מטעמי מס, אך הם לא בדו כלום, אלא עשו עסקת מכר

בפועל.

2. עסקה שאחת ממטרותיה העיקריות היא הימנעות ממס בלתי נאותה

לפי סעיף 86 פקיד השומה יכול להתעלם מעסקה אם אחת ממטרותיה היא הימנעות בלתי נאותה ממס (תיקון 13 לפק').

בעקבות פ"ד מפי – שם פסלו רכישת חברה עם הפסדים צבורים, כשלא היה מניע עסקי – האוצר החליט שהוא לא בטוח באמצעי שנתנו לו בסע' 86, והוסיף עילה נוספת – עסקה שאחת ממטרותיה היא הימנעות בלתי נאותה ממס.

פ"ד הרציקוביץ' [1975] – הפרדת העסק בין עסקו של בן זוג לעסקה של בת זוגתו, לצורך קבלת תחשיב נפרד לצורכי מס.

גב' הרציקוביץ' רצתה לקבל חישוב מס נפרד מבעלה – בגלל החישוב המאוחד יצא הורידו לה מס של 50% מהשקל הראשון.

בני הזוג רשמו חברה נפרדת לגב' הרציקוביץ', ואף ייעדו לה תחום עסקי נפרד.

עד כה, אין שום דבר מלאכותי, שנוגד את סע' 86. זה זכותו של נישום לערוך תכנון מס לגיטימי.

אלא שהעסקה נפסלה משום שבפועל לא השתנה שום דבר. שכן בפועל לא נעשתה כל הפרדה: האישה

המשיכה לעבוד כמו מקודם, כל מי שעשה איתה עסקים בתחום שבו היא עסקה לא הרגיש בשינוי, לא

הוסיפו אפילו שלט לחברה החדשה - זו הסיבה היחידה שתכנון המס כשל, ונקבע כמלאכותי.

נקבע ש: התוכן לא מתאים לצורה - העסקה בדויה, בגלל שההפרדה לא נעשתה למעשה.

השופט ח' כהן – נתן את פס"ד החזק

התכנון היה לגיטימי לגמרי אם היה מתבצע כהלכה.

כהן נותן משמעות בפעם הראשונה לפסקה בס' 86 שהוספה אחרי פ"ד מפי - בעסקה שאחת ממטרותיה

היא הימנעות ממס, הרי שלא די שאחת המטרות היא הימנעות ממס, ולצורך כך הוסיף המחוקק את

הפיסקה, כדי לפסול עסקאות כאלה. א

כהן שם דגש על הסיפא – "הימנעות ממס...בלתי נאותה" – ולדידו והמטרה, במקרה הנדון, של חישוב

נפרד היא מטרה נאותה – זה תמריץ מס שנתן המחוקק.

תחולת המיסוי הישראלי מבחינה בינלאומית

בעולם קיימת הבחנה בין 2 שיטות:

- א. **שיטה גלובאלית פרסונאלית טהורה** – נישום בעל לאום מקומי, חב במס מקומי על הכנסתו מהעולם כולו.
 הגדרת נישום בעל לאום מקומי, תלויה בהגדרה המקומית.
 לשיטה כזו – ארה"ב – שם ההגדרה מתייחסת לאותו אמריקאי שחב בחבות הבינלאומית, הן על בסיס אזרחות, והן על בסיס תושבות קבע.
 אזרח אמריקאי עלה לישראל לפני 20 שנה, עדיין חב במיסוי אמריקאי, כל עוד שמר על אזרחותו האמריקאית.
 ישראלי שנמצא בארה"ב כמה שנים, ללא אזרחות אמריקאית, שלפי הכללים האמריקאים נחשב לתושב קבע, השיטה תחול עליו בשלמותה.
הרציונאל של מדינה כזו - התפיסה לגבי הזיקה לאזרחיה והאינטגרטי של שיטת המס שלה.
 נקודת המוצא של ארה"ב, לדונג', הוא **שצריך להיות שוויון בין אזרחיה / תושבי הקבע שלה לגבי המיסוי ולכן זה לא רלוונטי היכן הם הפיקו את ההכנסה. ברגע שיש העדפה להכנסה שמופקת בחו"ל, נפגע השוויון**.
- ב. **שיטה טריטוריאלית טהורה** – לא חשוב מה זיקתו של הנישום למקום (לאום, תושבות או אזרחות) די שהכנסה ניצמחה מהמדינה, כדי שיחוב עליה חבות במס.
 אם ניצמחה ההכנסה מחוץ לאותה טריטוריה, הוא לא חב עליה במס.
 בעבר היו הרבה דוגמאות למדינות כאלה - רוב מדינות דרום אמריקה, ישראל (עם כמה חריגים שהלכו והתרחבו). היום קשה למצוא דוגמאות, אך עדיין ישנן מדינות כאלה. עקרונית, גם בשיטות הגלובאליות, אם זרים מפיקים הכנסה מהתחום המקומי, השיטה תמסה את זה.
הרציונאל של מדינה כזו - רק מי שמפיק הכנסה מטרטוריה זו ונזקק לשירותי המדינה ולהגנת המדינה ביחס לטריטוריה צריך לשלם את המס.
 לגבי מיסוי הכנסות מחו"ל, המדינות דווקא רוצות לעודד הכנסה מחו"ל, ומעורבות בעסקים בינלאומיים, והעידוד הוא באי מיסוי הכנסות אלה. הם לא מחפשות את השוויון בין האזרחים בנקודה זו.

סמסטר ב' - תרגול

יום שישי 07 יולי 2006 – תרגיל מס' 1

הכנסה רעיונית

הכנסה – סעיף 1 לפקודה – סה"כ הכנסתו של אדם מהמקורות המפורשים בסעיפים 2,3 מדובר בהגדרה פורמלית, שהיא הפניה לסעיפים 2,3 לפקודה. אין בפקודה הגדרה מהותית של הכנסה. עם זאת הרחיבה הפסיקה את המונח הכנסה כך ש"הכנסת הנישום תהא מורכבת מכל הכנסה בכסף, שווה כסף, טובת הנאה, קצובה, נכס וכן הכנסה רעיונית" את סווג הכנסה למקור יש לעשות עפ"י מהותה ותוצאתה הכלכלית של העסקה ולא עפ"י סווג הפורמאלי או הכינוי שניתן לה ע"י הצדדים. (פס"ד דן אגודה שיתופית בע"מ נ' פ"ש).

הכנסה רעיונית נחלקת ל-2 ענפים:

1. הלוואה בתנאים מוטבים הממוסה עפ"י העקרונות הקבועים בסעיף 3(ט)(1) לפקודה.
2. מיסוי עסקאות חילופי שירותים – ע"א, 247/93 פ"ש פ"ת מ' שפר ואח'.

הלוואת מוטבת

3(ט) (1) מימש אדם זכות שקיבל בעבר לרכישת נכס או שירות, ובעת המימוש היה הפרש בין המחיר



הלוואה ללא ריבית – הלוואת חינם

הלוואה בריבית נמוכה משעור שקבע לענין זה שר האוצר

כשאדם מגיע בשוק חופשי לקבל הלוואה יקבע שעור הריבית בהתאם לסכום הקרן, תקופת ההחזר, מאפייני הלווה, ומידת התחרותיות בשוק המלווים.

כשנכנסים לסעיף 3(ט)(1) – מדובר על הלוואת חינם או הלוואה מוטבת שניתנה במסגרת יחסי קירבה מיוחדים.

יחסי קירבה מתחלקים ל-3 מקרים:

1. מעביד שנותן הלוואה מוטבת לעובד – במקרה זה הריבית הנחסכת מסווגת לפי סעיף 2(2).
2. מקבל שרותים לנותן שרותים – מסווגת ע"י סעיף 3(ט)(1)(ב) – הכנסה מעסק/משלח יד הממוסת עפ"י סעיף 2(1) חריג – אם נותן השרותים (הלווה) שכנע את פ"ש שמערכת היחסים בין הצדדים כנותן שרותים וכמקבל שרותים נפרדת לחלוטין ממערכת היחסים בין הצדדים כלוה מלווה אז זה לא יכנס לגדר הסעיף.
3. הלוואה שניתנת מחברה לבעל שליטה/קרובו (קרוב מוגדר בפקודה) – הריבית הנחסכת מסווגת ע"י 2(4). כהכנסה מדיבידנד שממוסת ע"פ סעיף 2(4). בעל שליטה לענין זה – 5%.

פס"ד מנחה לענין זה – פס"ד פ"ש נ' מינץ זילברשטיין ע"א 533/89

פס"ד מפי דורנר

עובדות: חברה ציני מנטל בה מחזיקים 2 בעלי שליטה ביחסים שונים

זילברשטיין – 75%

מינץ – 25%

החברה מתקשרת בעסקה במהלך עסקיה הרגיל עם חברה שמוכרת סחורה – \$ 600,000 (1981)

אם מדובר במהלך עסקיה הרגיל על החברה למשוך כסף מחשבונה ולהעבירה למוכרת.

החברה התחייבה להעביר את הסכום ב-3 תשלומים שווים.

החברה היתה אמורה למשוך 3 המחאות דחיות מחשבונה ולהעבירה למוכרת.

ה"ה מינץ זילברשטיין משכו 3 המחאות מחשבונם האישי והעבירו אותו לחברה (בהתאם ליחסי השליטה

ביניהם)

בחלוף חודש מחזירה החברה את הכסף לבעלים במזומן – ההטבה: הם קיבלו הלוואה מהחברה בסך \$600,000 לחצי שנה. הם השקיעו את הקרן ויתרה מכך כשהחברה החזירה את הכסף היא נכנסה למינוס ואת הוצאות המימון היא ניכתה כהוצאות ממון. אם זה היה מהלך העסקים הרגיל – לא היתה בעיה – הוצאות מימון ככלל מוכרות אם הן הוצאו לשם יצור הכנסה

אלא שכאן בעלי השליטה קיבלו הלוואה לחצי שנה. באותם שנים היה שעור אינפלציה גדול מאד והכסף איבד סכום נכבד מערכו. בעלי השליטה לא שלמו למוכרת אלא התחייבו לשלם בעוד 7 חודשים. בפועל הסכום שולם רק לאחר 7 חודשים.

את הכסף מהחברה הם קיבלו כעבור חודש, כך שהקרן נשארה בידם לחצי שנה. פ"ש טען שמדובר בהלוואת חינום למשך 1/2 שנה והיא יכולה לפול לגדרו של סעיף 3(ט)(1). אם הנ"ל נושאי משרה – אז הריבית הנחסכת תהיה הכנסת עבודה לפי 2(2) לפי 3(ט)(1)(א) אם הם נותנים שרותי ניהול חיצוניים – כמו חב' ניהול – נופלים ל3(ט)(1)(ב) וההכנסה היא לפי 2(1) או בתור מעמדם כבעלי שליטה – 2(4) הם יכלו לומר שמדובר על הלוואת בעלים שהוחזרה או שיכלו לומר – אם אכן מדובר על הלוואה מוטבת הרי שניתנה להם בתוקף מעמדם כבעלי שליטה וככזו תמוסה עפ"י שעור המס המופחת בגין דיבידנד. אלא שהם ניסו לעשות זאת בהמשך ובימ"ש דחה זאת – כי הם לא טענו כך בתביעה (הרחבת/שינוי חזית).

סעיף 3(ט) – אינו מקים חבות בגין מקור חדש. סעיף זה מסווג ומכמת.

ז"א שכל ההכנסות לסוגיהם ממוסות לפי סעיף 2

סעיף 3 אומר שבמקרים ספציפיים יש הוראות סווג ישום וכימות פרטניות.

סווג - 3(ט)(1) א-ג

כימות - ביחס למה? בתקנות מ"ה (קביעת שעור ריבית תשמ"ה-1985).

תקנות מ"ה קביעת שעור ריבית – סעיף 2(א) – שעור הריבית לענין סעיף 3(ט) לפקודה יהא שיעור

סעיף זה קובע את הרף התחתון = שעור הריבית המינימאלי הוא שעור המדד + 4% (כל מה שמתחת לרף זה היא הלוואה מוטבת שתמוסה לפי סעיף 1ט3).

סעיף 2(ב) – הוא חריג –

ז"א שבמקרה ספציפי בו ניתנת הלוואה ממעביד (שאינו חברה) לעובד שהוא בעל שליטה בו, בתנאי שהסכום לא יעלה על 5,000 ₪ לתקופת הלוואה (המדובר בסכום נומינלי – ריאלית ליום 1/1/03 6360 ₪, היום בערך 6600). המעביד יכול לתת גם מספר הלוואות ובתנאי שסכום הלוואות לא יעלה על 6600 ₪- במקרה כזה וכזה בלבד יהא שעור הריבית שעור עליית המדד בלבד סעיף זה מנמיך את הרף ואומר שרק הלוואה ששעור הריבית המשוקלל בה יהיה נמוך משעור המדד – זה לא יחשב בגדר הלוואה מוטבת. (בסופו של דבר הלוואה שנכנסת לחריג לא תמוסה).

קריאה לשעור הבא – שער 8 הכנסה רעיונית – פריט 8.3 + 8.7

יום שישי 07 יולי 2006 – תרגיל 2

הלוואה מוטבת הניתנת בתנאים מוטבים ביחס לתנאי השוק. הריבית על הלוואה נגזרת מרמת הסיכון, ומשוקללת עפ"י מוניטין הלווה, עברו, הבטוחות הוא מעמיד, סכום ותקופת ההלוואה. סעיף 3(ט)(1)(א) דן בסוג ההכנסה ופירושה. הו דן במקרה בו הלוואה מוטבת ניתנה במסגרת יחסי עובד – מעביד. "בעקיפין" – למשל של לחברה שבבעלותו. בשלב ראשון יש לבדוק את יחסי הקירבה.

מהי הריבית הנחסכת? מהו הרף שמתחתיו תחשב ההלוואה להלוואה בריבית נחסכת? 3(ט)(1) – הלוואה ללא ריבית / נמוכה ממה שקבע שר האוצר תקנות מ"ה קביעת שיעור ריבית – סעיף 2(א) – הרף התחתון הוא שיעור עליית מדד המחירים לצרכן.

חישוב ההצמדה למדד = סכום הקרן X מדד חדש (המדד הידוע ביום התשלום) / מדד בסיס (מדד במועד כריתת ההסכם – המדד הידוע האחרון ביום כריתת ההסכם או מדד אחר שהוסכם עליו בהסכם)

לפי סעיף 2(א) הרף התחתון הוא שיעור המדד + 4% (על החבות השנתית) כל הלוואה שניתנה בריבית פחותה מזו, היינו בתנאים מוטבים מאלה, תחשב להלוואה מוטבת. היינו לא רק הלוואה בריבית אפסית תחשב להלוואה מוטבת.

תקנה 2(ב) קובעת את החריג לכלל ודנה במקרה בו מעביד, שאינו חבר בני אדם, היינו הוא אינו חברה/עמותה/אגודה שיתופית אלא עוסק מורשה או שותפות – מעניק הלוואה לבעל השליטה בו. (ז"א שיש הגבלה על זהות המלווה, זהות הלווה שהוא גם בעל השליטה, ויש גם הגבלה על הסכום) – סך כל ההלוואות אסור שיעלה על 5,000 ₪ (כפי שהוא נכון להיום) – 5,000 ₪ זה סכום שנכון על כל נקודה בציר הזמן. ז"א שההלוואה צריכה כל הזמן לא לעלות על סכום של 5,000 ₪ -

פס"ד מגדל הזהב פס"ד מ 7/02

שטרסברג כהן קבעה כי "התמורה המוסכמת היא כל תמורה שהסכימו עליה הצדדים לעסקה, בין בכסף

בפס"ד מגדל הזהב אישרה השופטת הלכות קודמות ביניהם הלכת דן והלכת פס"ד בת-ים. כן סקרה השופטת את הפסיקה המנחה לענין הכנסה רעיונית ביניהם פס"ד מינץ (ע.א. 533/89 = ד.נ.א. 3962/93)

" – אין מחלוקת שהכנסה רעיונית היא הכנסה בת מיסוי. ז"א שסעיף 3(ט) אינו מהווה מקור הכנסה אלא וכל פועלו הוא כימות וסווג. סדר הפעולות לאיבחון הכנסה רעיונית:

1. מה קורה כשמדובר במערכת יחסים שחורגת מן היחסים שבסעיף 3(ט)? –

– זה החידוש בפסה"ד.

כן היא קובעת שלענין מיסוי הכנסה רעיונית מריבית – כלל לא נדרשים יחסים מיוחדים בין נותן ההלוואה לא רק שלא מדובר ברשימה סגורה אלא שהעקרון הורחב מלשון החוק לתכליתו – ההבחנה אינה בין 3 המקרים שסעיף 3(ט) לבין כל שאר המקרים, אלא ההגיון מאחורי מיסוי ריבית רעיונית – תקף בכל מערכת יחסים עיסקית.

ז"א שבשלב ראשון יש לבדוק את מהות העיסקה וטיב ההתקשרות – אם היא על רקע עיסקי זה הבסיס לבחינת ההכנסה הרעיונית. אם מדובר על התקשרות על רקע אישי – היא צריכה להבחן לפי מבחני המתנה (כדי לוודא) ואז אין חובת דוות.

2. אם מדובר על התקשרות על רקע עיסקי – עוברים לכימות – יש לבדוק מה הריבית המשוקללת (ריבית + הפרשי הצמדה) ששילם הלווה בפועל במסגרת עסקת ההלוואה. אם שילם 4% + הצמדה למדד - אז זה לא הלוואה מוטבת (כהגדרת החוק). אם זה פחות – זו הלוואה מוטבת ואז בודקים מה ההפרש – ההפרש הוא ההטבה (תקנה 2 קובעת רף תחתון – כל הלוואה שניתנת בתנאים טובים יותר מהצמדה + 4% זו הלוואה מוטבת – ההפרש הוא הכנסה רעיונית). דוג' – אם היה צריך לשלם 600 ₪ ושילם 100 ₪ = הכנסה רעיונית היא בסך 500 ₪.

3. אם עמדו הצדדים ברף שקבוע בתקנון – אין השלכות מיסויות – לא נצמחה הכנסה רעיונית, אמנם ניתנה הטבה מוטבת יחסית לתנאי השוק אבל אין השלכות מיסויות.

חידוש נוסף – לענין הוצאה רעיונית – מערכת יחסים בין נותן ומקבל הלוואה. בימ"ש מתערב בהסכמות בין הצדדים וקובע רף סטטוטורי של ריבית משוקללת ואומר שהרף הוא בתנאי ההלוואה הנוכחית, למשל, סה"כ הריבית בסוף תקופת ההלוואה 600 ₪. במקרה זה מדובר על הלוואה מוטבת והלווה שילם 100 ההפרש הוא 500 ₪. ולכן במסגרת הסיווג החדש וההכרה בהכנסה רעיונית, הוכרה ההכנסה הרעיונית בשווי 500 ₪.

אלא שהבדיקה צריכה להתייחס גם לסוגיית המלווה – שכן גם המלווה הוציא הוצאה רעיונית – הלווה היה צריך לשלם בפועל עפ"י דין 600 ₪ ושילם בפועל ריבית של 100 ₪ הכנסתו הרעיונית מריבית היא 500 ₪.

כך גם כאן – המלווה היה צריך לגבות 600 ₪ עבור ריבית וגבית רק 100 ₪ - ההוצאה הרעיונית היא 500 ₪.

ההכנסה הרעיונית ללווה מגולמת בחסכון בהוצאה עבור ריבית.

כך נחסך מהמלווה הכנסה של 500 ₪.

בימ"ש לא מחייב את הלווה להעביר למלווה 500 ש"ח נוספים -
 זהו עקרון ההגבלה - מול כל הכנסה יש הוצאה.
 לכן המסקנה המתבקשת היא שתוכר הוצאה רעיונית - אחרת זה לא יהיה נכון והוגן.
חילופי שירותים - כאשר שני צדדים מתקשרים בעסקת חליפין - למשל עו"ד - טיפול תמורת טיפול
 משפטי - הכנסה רעיונית של העו"ד = חסכון בעלות הטיפול וההפך.

הכנסה זקופה = הכנסה שמתקבלת בידי הנישום, בינו ובין עצמו. למשל עו"ד שעורך הסכמים עבור
 עצמו - בעבר היו שני סעיפים $(3)^2 + (8)^2$.
 סעיף $(3)^2$ בוטל - מיסה הכנסה רעיונית שנצמחה בידי הנישום שמקורה בחסכון בהוצאה לצרכי מגורים
 שעה שהוא גר בבית אשר בבעלותו. - על זה שאדם גר בביתו נחסכת לו הוצאה עבור שכ"ד.
 $(8)^2$ - עדיין בתוקף וקובע כלל (לא פרקטי) לפיו: חקלאי שמתקשר בעסקת חילופין עם אחר, הוא
 ממוסה בשל הזיקה לעיסוקו לפי $(1)^2$ וכנ"ל בעל המקצוע האחר.
 כאשר מדובר בהכנסה זקופה - חקלאי מגדל ירקות ומשתמש בהם - נחסכת לו הוצאה כי הוא לא קונה
 ירקות - אם תמוסה הכנסה זקופה במקרה כזה יתעלמו מעלויות הקרקע, הגידול ועוד.

עקרונות היסוד של התרת ניכוי הוצאות

1. הוצאה תוכר בניכוי רק אם ההוצאה הינה הוצאה פירונית, שוטפת, אשר שימשה את הנישום בייצור הכנסה בשנת המס לגביה מבוקש הניכוי כאמור.
2. הוצאה תחשב כפירונית אם היא משמרת את הקיים ואינה מעניקה לנישום יתרון כלשהו שחורג ממסגרת שנת המס – בפס"ד מחוזי נקבע
3. הוצאה אינה אסורה בניכוי: (הוצאה מותרת בניכוי) זאת בהתאם להוראות סעיפים 18 – סייגים לניכוי. סעיף 30 – דן במגבלות סבירות ההוצאה. סעיפים 31+32 דנים מפורשות בהוצאות אסורות בניכוי.
4. הוצאה מעורבת – פרטית ועסקית כאחד – בעבר היתה אסורה בניכוי. כיום ניתן להפרידה למרכיביה: החלק הפירוטי העיסקי – יותר בניכוי, ואילו החלק הפרטי – לא יותר בניכוי.

היבטים מיסויים של הפרשות חשבונאיות

נושא הפרשות מיסויות רלוונטי רק לנישום שמדווח ע"ב מצטבר – מדובר על נישום שממסה בגין הכנסה בעת שקמה לו הזכות לקבלה (ולא בעת קבלתה בפועל), וההוצאות יוכרו שעה שנוצר החיוב להוציאן (ולא בשעת הוצאתן בפועל).

עסק/חברה פרטית – חייבת בדיווח לרשויות המס
חברה בורסאית – חייבת בדיווח גם לרשות לניירות ערך וגם לבורסה.

ההפרשות החשבונאיות נחלקות ל-2 קטגוריות מרכזיות:

1. הפרשה בגין חוב רע –
חוב רע = חוב שלא ניתן לגבותו, לאחר מיצוי הליכי הגביה המשפטיים כנגד החייב. (חוב רע = חוב אבוד)
כאשר חברה נכנסת להליך של כינוס נכסים היא עדיין לא מפורקת. עדיין לא מחלקים את הנכסים. ואז כל ההליכים המשפטיים נעצרים. הנושה יכול להגיש תביעה לתשלום החוב. אם הוא לא נושה מובטח הוא נושה נדחה ואז החברה נכנסת להליכי כינוס נכסים. בכינוס נכסים נקבע סכום של חוב שישולם לנושה. מה שלא נקבע, מה שלא יקבל - הוא חוב רע והוא יהווה הוצאה שמתרת בניכוי.
2. חובות מסופקים = חובות ששיעורם מוטל בספק. אפשרות גבייתם מוטלת בספק.
חובות תלויים – חוב שעצם קיומו מוטל בספק
חברה חייבת 1,000,000. עדיין אין פס"ד.
אם החברה בסוף 2006 – פוטנציאל החיוב קם ב-2006 (כי אז הוגשה התביעה) נשאלת השאלה עד כמה אפשר להפריש?
סכום התביעה – 1,000,000 ₪. בתנאי חוסר וודאות – 50 לכאן ולכאן – היינו קיים 50% סיכוי שיחוייב בהכל או בכלום. צריך לחשב מה סכום החשיפה.
50% שיחוב במליון שקל + 50% שלא יחוב בכלל (0) – סכום החשיפה הוא 1/2 מליון שקל.
הסיכוי שיצא זכאי הוא הסכון שיצא חייב – מבחינה הסתברותית.
 $1,000,000 \times 50\% + 0 \times 50\% = 1/2$ מליון.
ואז הנישום יאמר שב-2006 קם פוטנציאל לחיוב בסך 500,000 ₪ ולכן הוא יבקש לנכות בהוצאה סכום זה.

- כל הוצאה קיימת או עתידית צריכה לעמוד בעקרונות היסוד של ניכוי הוצאות.
- פקיד שומא צריך להיות משוכנע שחוב הוא חוב אבוד ואז יתיר אותו בניכוי הוצאות.

מתי תוכרנה הפרשות חשבונאיות?
הפרשה חשבונאית היא הכרה בספרי החברה בהוצאות ע"ב חוב אבוד או חוב מסופק.
מפרישים סכום מההכנסות.

הוצאות מימון

בגדר הוצאות מימון ניתן לכלול 3 ענפים מרכזיים:

- ריבית** – מבטאת את תוספת הסיכון הגלום בהחזר ההלוואה והיא נגזרת מ2 מרכיבים: מאפייני הלווה, ומאפייני ההלוואה.
מאפייני הלווה: חוסן כלכלי, בטוחות, מוניטין.
מאפייני ההלוואה כוללים:
 יעוד ההלוואה כגון: הלוואות לדיור,
 הלוואות לצרכים אחרים (כגון רכב)
 הלוואות לצורך רכישת אמצעי שליטה בתאגידים (רכישה ממונפת),
 הלוואות לצרכי רכישת מכשירים פיננסיים (מניות, אג"ח וכד')
 ליווי פיננסי (אשראי ייחודי לקבלנים במסגרת עסקת בניה)
 תקופת ההלוואה
 גובה ההלוואה
 מיהות המלווה (זהות המלווה)
- הפרשי הצמדה** – כאשר מדובר בהלוואה צמודה למדד המחירים לצרכן (המתפרסם ב-15 לכל חודש עוקב ומשקף את השינוי בתשומות ועלויות ומחירים שונים ובכך מבטא את השינוי ביוקר המחיה)
- הפרשי שער** – כאשר מדובר על הלוואה במט"ח, או כאשר החזר ההלוואה יעשה במט"ח.

סעיף 17(1) – **תנאים להוצאות מימון - הניכויים המותרים** לשם בירור הכנסתו החייבת של אדם ינוכח

(1) ריבית והפרשי הצמדה (תיקון: תשל"ז, תשל"ח, תשמ"ב)
 (א) סכומים המשתלמים בתור ריבית על כסף שלווה, הצמדה על כסף שלווה, אם נוכח פקיד השומה שהם

מרכיבי הסעיף:

"ריבית" – כמשמעותה בסעיף 2(4) לפקודה

"הפרשי הצמדה" – כהגדרתה בסעיף 1 לפקודה.

"כסף שלווה" – פרשנות תכליתית וכלכלית. ז"א הלוואות, אשראי אלטרנטיבי (אשראי ספקים). ז"א לא רק הלוואות אלא גם אשראי בנקאי, אשראי ספקים וכיו"ב.

"אם נוכח פקיד שומה" – ז"א שנטל הראיה וההוכחה מוטל על הנישום להוכיח כי התקיימו התנאים המתירים את ניכוי הוצאות המימון.

"הון ששימש להשגת הכנסה" – איך מיישמים את מבחן הגג של ההוצאות (הוצאה שכרוכה ביצור הכנסה) בהקשר של הוצאות מימון?
 קיימים שני מבחנים: חיובי + שלילי.

1. **המבחן החיובי** – אם מדובר בעסק שמעניק הלוואות / מעמיד אשראי במהלך עסקיו הרגיל (למשל בנק/חבר בורסה/ספק בשוק תחרותי הנדרש להעניק אשראי ספקים) וההכנסות מהפעילות הזו (היינו מפעילות הענקת הלוואות למשל) ממוסות עפ"י 2(1) משום שזה עיסוקו ומשלח ידו – אזי יוכל לנכות הוצאות מימון.

– חב' שצריכה הלוואה לשם רכישת מפעל. ההלוואה עולה כסף. אפשר לנכות הוצאות אלה כהוצאות מימון אם החברה תוכיח שאותן הוצאות הוצאו (קבלת ההלוואה היתה) לשם ייצור הכנסה.

2. **המבחן השלילי** – אם מדובר באדם/עסק שהעניק הלוואה/ העמיד אשראי בצורה אקראית (שלא במהלך עסקיו הרגיל) והכנסותיו של הנישום מפעילות אקראית זו ממוסות בד"כ עפ"י 2(4) (הכנסה מריבית) – לא יותר הניכוי של הוצאות המימון.

– חברה שעומדת על סף סגירה בשל קשיי נזילות. היינו עם הזרמת הון לזמן קצוב יש לה סיכויי החלמה.

עובד במצב טוב, נותן לחברה הלוואה וטען שהוצאת המימון שנלוותה לאותה הלוואה למימון היא הוצאת מימון ברת ניכוי משום שהיתה הכרחית לשם הפסקת הכנסתו (כדי שיהיה לו מקום עבודה).

ביה"מ דן בנושא – ואמר שעובד בד"כ לא נדרש במהלך עסקיו הרגיל לתת הלוואה למעסיק. בימ"ש טען שזה היה הלוואה במסגרת אקראית ואם היה ממוסה עליה הוא היה ממוסה לפי 2(4) ולא 1(1)

משפחה שהקימה חברה משפחתית (לצרכי מס). החברה המשפחתית באותן שנים זכתה להטבות מס משמעותיות (כיום חברות משפחתיות אינן קיימות).
 ברשות החברה המשפחתית היו נכסים שהתחלקו ל-2: נכסי גדל"ן מניב + חברת בת.
 החברה התקשרה עם חברה נוספת (שתקרא להלן: "יזם") לשם הקמת מפעל באשדוד.
 במסגרת התחייבויותיה של חב' נכסי כהנים כלפי היזם היא התחייבה להעמיד לזכות היזם הלוואה בגין ההלוואה לא נצמחה לחברה הכנסה, זו היתה הלוואה מוטבת. (ללא ריבית).
 חב' נכסי כהנים לא הסתמכה על הריבית כי צפתה שהיזם יניב לה דיבידנדים, דמי ניהול, הטבות מס ועוד.
 המיזם נכשל.

אלא שחב' נכסי כהנים התחייבה להעניק הלוואה מבלי שהיה לה כסף. ולכן לוותה מחב' הבת והלוותה ליזם. (החב' המשפחתית היא חב' אחזקה ועיקר הפעילות העיסוקית בחב' הבת ולכן לה ההון).
 במסגרת הלוואה זו נזקפה לחב' נכסי כהנים הוצאות מימון (משום שנדרשה לגייס את הכסף מחב' הבת) אבל לא נצמחה לה הכנסה (כי אין ריבית ואין דיבידנדים, דמי ניהול ועוד – אין הכנסה ישירה וגם לא עקיפה).

החב' המשפחתית בקשה לנכות את הוצאות המימון.
 בימ"ש העליון ניתח את הפסיקה של המחוזי:
 השופט ויתקון:

כאשר נבחנים התנאים להתרת ניכוי הוצאות מימון:

1. די בפוטנציאל הכנסה (לאו דוקא הכנסה בפועל) גם לא נצמחה לחב' הכנסה הרי שדי בפוטנציאל הכנסה שגלום בהכנסות העקיפות, שלא נצמחו בפועל.

2.

יום שלילי 9/5/06 – תרגיל מס' 7

הוצאות מימון – סעיף 17(1) – "הפרשי הצמדה או ריבית לשם הלוואה או אשראי ששימשו את הנישום

"ששימשו את הנישום לצורך יצור הכנסה" – הסעיף יוצר 2 הבחנות:

1. ההבחנה בין הוצאת פרטית שלא מותרת לבין הוצאה עיסקית שמותרת לניכוי. כיום מכירים בהוצאה מעורבת אם ניתן להבחין בין ה-2.
 2. ההבחנה בין הכנסה פירותית ולבין הכנסה הונית.
- אם הוצאות המימון היו הוצאה עיסקית לתכלית פירותית – ההוצאה תוכר.

"מהלך עסקיו הרגיל של הנישום" – אם הנישום נותן הלוואות או אשראי לפי סעיף 2(1) הרי שאפשר יהיה להכיר בהוצאות המימון.

אם זה לא במהלך עסקיו הרגיל – סעיף 2(4) – לא ניתן יהיה להכיר בהוצאות המימון בניכוי.

העובדות: חב' מוראן היא חברה קבלנית שפועלת במהלך עסקיה הרגיל כקבלן מבצע (ולא כיוזם). פקיד שומה סירב להתיר לחברה את ניכוי הוצאות הריבית והפרשי ההצמדה בגין הלוואה שנטלה החברה לצורך עסקיה השוטפים.

ב-1978 רכש החברה מגרש בהרבה מאד כסף. לטענתה המגרש נרכש כמלאי עיסקי. החברה טענה שהיא סוחרת בקרקע כחלק ממהלך עסקיה הרגיל ולכן נטילת הלוואות לצורך רכישת הקרקעות גם היא מהווה חלק אינטגרלי מעסקיה הרגילים. פ"ש התפלא נוכח רכישת הקרקע כמלאי עיסקי ע"י חברה שפועלת כקבלן מבצע. שכן לשם מה קבלן מבצע רוכש קרקע? וכיצד זה מגדיר אותה כמלאי עיסקי ולוקח הלוואה עבורה? ביה"מ דן בכמה סוגיות:

1. ביה"מ קבע כי

2. ביה"מ ער לקושי המובנה בהתחקות אחר היעוד והשימוש בפועל של כספי החברה. השופטת נתניה מאזכרת הלכות קודמות כגון פס"ד אנג'ל – אשר במסגרתו נקבע כי אין אפשרות לעקוב אחרי הכסף.

השופטת קובעת כי

(כיום בפרוייקט בניה יש בד"כ ליווי בנקאי והקבלן פותח חשבון נפרד עם תנאים קשוחים ופיקוח צמוד. כל ההכנסות מהפרוייקט נכנסות לחשבון המסוים ורק ההוצאות לפרוייקט יכולות לצאת מאותו חשבון.)

3.

בד"כ תשלום לקבלן הוא כ-30-60 יום לאחר סיום ביצוע הפרוייקט. במקרה הספציפי לא שולם לקבלן שום סכום, והוא נדרש, לטענתו, לממן את פעילות היזם במשך 30-60 יום.

ביה"מ קבע כי

במקרה הנדון ההתנהלות של החברה היתה גרעונית. זו התנהלותה המובנית. החב' לא יכולה להיות ביתרת זכות. החברה ידעה מראש שתכנס לגרעון ובכ"ז קבעה את תנאי התשלום כפי שקבעה ובסופו של דבר לקחה את הלוואה. אלא שכאשר ההתנהלות היא גרעונית מיסודה, לא יותר ניכוי הוצאות המימון.

כאשר קיימת בידי הנישום היכולת לצפות מראש את הצורך בנטילת הלוואה – לא תותרנה הוצאות

אם יש לחברה את האפשרות הכלכלית לדחות את ההכנסה בחודש חודשיים, אז היא תמיד ביתרת גרעון ואז לכל רכישה היא צריכה הלוואה. התנהלות כזו יוצרת צורך צפוית מראש של מימון חיצוני. במקרה כזה הוצאות המימון לא מותרת בניכוי.

פ"ש לא אומר לנישום כיצד לנהל את עסקיו. אבל במקרה בו התנהלות הנישום היא ליצירת _____ בלתי הוגן, אזי תאפשר התערבות של פ"ש.

פס"ד פ"ש ב"ש נ' בית מרקחת אילן בע"מ

העובדות: מר בורשטיין ניהל בית מרקחת בבעלותו כעסק עד לשנת 1987. בשנת 1987 הקים בורשטיין את חב' בית מרקחת אילן בע"מ, אשר הוא החזיק ב-99% ממניותיה ואף כיהן כמנהל רשום. ב-1.1.88 העביר בורשטיין את כל נכסי העסק אל החברה וכך גם את כל התחייבויות העסק, אולם את מגרש המקרקעין שהיתה בבעלותו, ושעליו היה בנוי בית המרקחת השאיר בבעלותו והוא הושכר לחברה. לפי סעיף 4 לחוק החברות – חברה היא ישות משפטית נפרדת. הסתבר כי בהעברת הנכסים לחברה סך ההתחייבויות היה גדול מסך הנכסים – הפער השלילי בין נכסי החברה להתחייבויותיה נרשם בספרי החברה כחוב של בורשטיין לחברה. במהלך פעילותה השוטפת של החברה היא נזקקה למימון חיצוני שעבורו היא שילמה ריבית. החברה ביקשה לנכות את הוצאות הריבית אולם פ"ש סירב לאשר את הניכוי. פקיד שומה טען כי הצורך במימון החיצוני בא מחוב מובנה שאפשר היה להתגבר עליו בהעברת נכס המקרקעין. מדובר על חוב צפוי שדרש הלוואה צפויה. לפי פקיד שומה הוצאות המימון הוצאו לשם כיסוי חובותיו של בורשטיין ולא לשם ייצור הכנסות החברה ולכן אין להתיר הוצאות המימון בניכוי. החברה טענה שאין כלל וכלל חב של בורשטיין לחברה (למרות מה שרשום בספרי החברה) משום שיש לראות במקרקעין חלק ממצבת הנכסים שבורשטיין העביר לחברה. החברה טענה שבורשטיין העביר את הנכס לרשות החברה בהקמת החברה. אלא שטענה זו לא נתמכה ברישומים של ספרי החברה - דבר שהיה רלוונטי במערכת יחסים בין בורשטיין לחברה. כמו כן זה לא נתמך ברישום בטאבו, ולמעשה שם הנכס עדיין רשום ע"ש בורשטיין ולא ע"ש החברה.

לסיכום טענות הצדדים:

פ"ש טען שההלוואה שימשה לכיסוי החוב של בורשטיין. החברה טענה מנגד שאין חוב כזה ושהמקרקעין הועבר לחב' ביום ההקמה. ביה"מ לא קיבל את הטענה שהמקרקעין עבר לחברה, ולא קיבל את הטענה של החברה לפיה אין לבורשטיין חוב כלפי החברה. על בסיס קיומו של חוב של בורשטיין לחברה, צריך לבדוק האם הוצאות המימון מותרות בניכוי. סך הנכסים שהועברו קטן מסך ההתחייבויות ולכן החוב של בורשטיין קיים. נשאלת השאלה מה היתה מטרת ההלוואה? ביה"מ שוב דן בסוגיית העקיבה אחרי כספי הלוואה והשימוש בהם בפועל – ושוב דן בשאלת הצורך הצפוי מראש במימון חיצוני. בפסה"ד מאזכר השופט אור את הלכת אנג'ל, ואת יישומה המאוחר במסגרת הלכת מוראן. ביה"מ קובע כי **במקרה הנדון יש לבחון את השימוש שעשתה החב' בכספי הלוואה ולא את השימוש עשה בהם בורשטיין.**

ביה"מ מצא כי החברה צפתה כי עקב השימוש בהונה העצמי לצורך כיסוי חוב בורשטיין יוצר צורך בהון זר לכיסוי הוצאותיה ולכן הוצאת המימון אינה מותרת בניכוי – וזאת עד לגובה החובה – היינו עד לגובהו של החוב של בורשטיין לחברה לא יכירו בהוצאות המימון והן לא תותרנה בניכוי.

(דוג' שממחישה מה פירוש "מותרת בניכוי עד לגובה החוב")

עסק העביר לחברה נכסים בסך 100,000 ₪ והתחייבויות בסך 125,000 ₪. קיים גרעון תזרים מובנה של 25,000 ₪. אם היום יש הוצאות מימון בסך 30,000 ₪ – אז 25,000 מתוך ה 30,000 לא מותרים בניכוי וה-5,000 הנותרים יוכרו בניכוי משום שהם לצורך ייצור הכנסה.

העקיבה אחר הכסף אינה מספיקה במקום בו מדובר בחוב מובנה ובמקרה כזה הוצאות המימון לא יותרו.

מה צריך לבדוק כדי לוודא האם הוצאות המימון יותרו בניכוי זה:

1. מקור החוב
2. האם החוב מובנה או לא.

יום רביעי 10/5/06 – תרגיל 8

עקרונות מיסוי מקרקעין

מס שבח מקרקעין מוטל על רווחי הון הנובעים ממכירת זכויות במקרקעין בישראל ובאיזור. מס שבח מקרקעין מהווה מקרה פרטי ויעודי של רווח הון. פרק ה' לחוק מהווה הסדר כללי לענין רווחי הון

חוק מיסוי מקרקעין מהווה הסדר ספציפי לענין רווחי הון הנובעים מזכויות במקרקעין. "מקרקעין" – קרקע בישראל לרבות בתים, בנינים, ודברים אחרים המחוברים לקרקע חבור של קבע "בישראל" – ככלל חוק מיסוי מקרקעין הוא בעל תחולה טריטוריאלית ולכן חל הוא בישראל להבדיל מחו"ל והאיזור.

מיסוי מקרקעין מרחיב את תחולת החוק ומחיל את הוראותיו גם על מקרקעין שבאיזור. "איזור" = איזור חבל עזה, יהודה ושומרון.

"זכות במקרקעין" – החוק (מיסוי מקרקעין) חל רק על זכויות בעלות וחכירה לדורות. במסגרת הזכויות הללו נכללות זכויות שביושר, אופציות לרכישת מקרקעין (סעיף 49א) וחילופי זכויות במקרקעין (סעיף 49א'), זכויות בניה וכיו"ב.

בהגדרת הזכויות לא נכללות הזכויות הנגזרות במקרקעין: לדוג' שכירות, זיקת הנאה, זכות שימוש. מכירה – לענין זכות במקרקעין, בין בתמורה ובין ללא תמורה - בכל אחד מאלה:

1. הענקתה של זכות במקרקעין בתמורה/שלא בתמורה, העברתה, או ויתור עליה.
 2. הענקת זכות לקבלת זכות במקרקעין (אופציה).
 3. הענקת זכות להורות על הענקה, העברה או הסבה. ???
 4. פעולה באיגוד מקרקעין (איגוד מקרקעין זו חברה שחלות עליה מגבלות לענין הרכב הנכסים שלה – כל נכסיה אמורים להיות מקרקעין בין כמלאי עסקי ובין כ_____ או כסף).
- חריגים לחובת המס** – הורשה (סעיף 4), העברת מקרקעין אגב פס"ד לגירושין (4א) - שני אלה מהווים חריגים אשר אינם אירוע מס לצרכי חוק מיסוי מקרקעין.

שבח – שווי המכירה (סעיף 17 לחוק) פחות שווי הרכישה (סעיפים 21-36 לחוק) + הוצאות כרוכות – פחת (במקרה של עסק).

מהו שבח?

(פחת - הוצאות כרוכות + שווי הרכישה) - שווי המכירה

שבח אמור לשקף עליית שווי אוביקטיבית.

הוצאות כרוכות (ברכישה עפ"י רשימה בסעיף 39) הם הוצאות שהוצאו לשם רכישת הנכס ובמסגרת השימוש בו (השבחה) – אלו הוצאות שאינן מותרות בניכוי שוטף שכן מדובר בנכס הוני. הוצאות אלה מתווספות למחיר המקורי של הנכס.

בגלל שההוצאות שימשו בפועל להשבחה הנכס הרי ששווי הרכישה הוא עלות הרכישה עבור הרוכש וזה כולל גם את כל ההוצאות כנ"ל.

לכן בחישוב השבח מורידים ממחיר המכירה את שווי הרכישה + ההוצאות הכרוכות. ריבית היא חלק מהוצאות מימון ולכן היא חלק מההוצאות הכרוכות.

פחת – נכס הוני לרבות מקרקעין מאבד מערכו במהלך השנים. וזה בא לידי ביטוי בהוצאות פחת במידה והנכס שימש ביצור הכנסה. לכן אם מדובר על נכס ששימש ביצור הכנסה השבח יהיה: שווי מכירה פחות (שווי הרכישה + הוצאות כרוכות - הוצאות פחת)

פחת מחשבים מידי שנה – מידי שנה יש הפחת של 10% - סה"כ 3 שנים.

ברגע שהנכס הוא עבור הכנסה, הנישום יכול לנכות פחת מידי שנה. זה לא הטבת מס חד צדדית שנשארת בידי הנישום לכן כאשר יבקש לממש את הנכס הפחת שנוכה יופחת משווי הרכישה המקורי ובכך יוגדל השבח.

יום רביעי 17/5/06 – ת. מס' 8

קימות 2 שיטות לחישוב פחת:

פחת כלכלי – היתה נהוגה בעבר – דוג' משעור שעבר - אזי: מנכים 10% מהיתרה של כל שנה
פחת לינארי – **מחייב לדיני מיסים** – כל שנה מפחיתת 10% מהמחיר המקורי
דוג' 400 ₪

פחת כלכלי – 40 – 36 וכן הלאה

פחת לינארי – 40 – 40 – 40 (כל שנה 10% מהמחיר המקורי)

הפטור לדירת מגורים

מבנה הפטור נחלק ל-4 מרכיבים:

1. תנאים מקדמיים –
2. הגדרת דירת מגורים
3. עילות הפטור
4. סייגים לתחולת הפטור.

תנאים מקדמיים

49א. תנאים לפטור (תיקון: תש"ס, תשנ"ז)

(א) מוכר, המוכר את כל הזכויות במקרקעין שיש לו בדירת מגורים מזכה, שלגביה נתקיימו התנאים

1. מכירת כל הזכויות בדירה עפ"י סעיף 49א(א) – לשם קבלת הפטור על הנישום למכור את הדירה (העברת בעלות רשומה) או להמחות את מלוא זכויות החכירה לדורות בדירה. בשני המקרים הוא נותן את כל מה שיש לו. אם כל מה שיש לו זה זכויות חכירה לדורות – הוא צריך להעביר את כולם ז"א שא"א למכור/להמחות חלק מן הזכויות.

2. התא המשפחתי מהווה "מוכר" אחד. עפ"י סעיף 49(ב) "המוכר" – בן זוגו בנשואים פורמליים וילדיהם מתחת לגיל 18 מהווים מוכר אחד. ז"א שאלמלא קביעה זו יכול היה כל אחד מבני המשפחה להנות מפטור משלו.
49(ב) לענין פרק זה יראו מוכר ובן זוגו, למעט בן זוג הגר דרך קבע בנפרד, וילדיהם שטרם מלאו להם

3. את הפטור יש לבקש באמצעות הצהרה הערוכה עפ"י סעיף 73 לחוק (מש"ח). לענין ההצהרה – יש חובה לציין עילת פטור ספציפית. לא ניתן לציין עילות פטור חלופיות.

הגדרת דירת מגורים מזכה

"דירת מגורים" – דירה או חלק מדירה, שבנייתה נסתיימה והיא בבעלותו או בחכירתו של יחיד, ומשמש

ההגדרה קבועה בסעיף 1 לחוק ומורכבת מ:

תנאים מקדמיים לדירת מגורים – בנייתה של הדירה הסתיימה עפ"י מבחן אובייקטיבי (טופס 4). הדירה היא בבעלותו/זכויות החכירה בה מצויות בידי יחיד. היא אינה משמשת מלאי עיסקי.

מבחן אובייקטיבי – הדירה צריכה להיות עפ"י טיבה ומהותה מיועדת למגורים.
מבחן סובייקטיבי – על הדירה לשמש בפועל למגורים.

הרצון לברוח מדירת מגורים – היבט שלילי – כאשר הנישום מבקש פטור שאוסר עליו להחזיק ביותר מדירת מגורים אחת הוא ירצה לברוח מהגדרת דירת מגורים לדירה השניה – בענין זה עסק

פס"ד כורש נ' מנהל מ"ש מקרקעין (5/85)

בידי הנישום היו 2 דירות
 דירה א' – מיועדת למגורים עפ"י המבחן האובייקטיבי ושימשה בפועל למגורים (מבחן סובייקטיבי)
 עובדות שאינן נתונות במחלוקת
 דירה ב' – עד 77 שימשה, לטענת הנישום, כמחסן ובית מלאכה.
 ב-77 נהרסה ונבנתה מחדש

משנת 78 ואילך, עם השלמת בנייתה, שימשה למגורים.

עילת הפטור המבוקשת – היא העילה הקבועה בסעיף 49(ב)(2) – הדירה הנמכרת היא דירתו היחידה של

לפי הסעיף אסור לנשום להחזיק יותר מדירת מגורים אחת במהלך 4 השנים שקדמו למכירת הדירה שבגינה מבוקש הפטור.
 הסתבר שהתקופה הרלוונטית 9/74-1/78 בגלל שמבוקש פטור לדירה א' צריך לבדוק את דירה ב'.
 השאלה המשפטית: איזה מבחן גובר: האם יש לבחון את הגדרת דירת מגורים עפ"י המבחן האובייקטיבי (פוטנציאל השימוש בדירה לצרכי מגורים עפ"י טיבה ומהותה) או עפ"י המבחן הסובייקטיבי (השימוש שנעשה בדירה בפועל).
 עפ"י המבחן האובייקטיבי – הדירה עומדת בהגדרה כי היא מיועדת למגורים: חלוקה לחדרים, שרותים, מטבח וכד'.

אבל בפועל היא שימשה מחסן ובית מלאכה.

הנישום הוכיח שנעשה שימוש בדירה כמחסן ובית מלאכה.

החוק קובע "בבעלותו של יחיד אן משמשת..." – לכאורה או זה או זה. אבל בגלל ה"או"

קבע ביה"מ שהמבחן האובייקטיבי קובע כי די שאחד מהתנאים שיתקיים וע"כ אם הדירה, עפ"י טיבה

ומהותה, מיועדת למגורים (היינו יכולה לשמש למגורים) היא מהווה דירת מגורים לענין החוק ומונעת את השימוש בפטור לפי סעיף 49(ב)(2)

פס"ד מבחין בין מ"ה למיסוי מקרקעין – כורש טען שרשויות מ"ה התירו לו בניכוי הוצאות בגין הדירה שכן היא שימשה לעסק. אלא שאין די בכך.

מ

פס"ד שדן בהיבט החיובי של הרצון להכנס להגדרה הוא

(12/04)

מדובר על דירה יחידה.

1920 נבנתה הדירה כדירת מגורים.

עד 41 שימשה הדירה כדירת מגורים (עומדת במבחן אובייקטיבי + סובייקטיבי)

1941 נעשה שינוי שימוש – לגן ילדים.

בשלב מסוים היא הושכרה לע.ירושלים שתחילה עשתה בה שימוש לגן ילדים.

89 עשתה שימוש לצורך כולל.

שכנר לא הסכימה שיעשה בדירה שימוש לצורך כולל.

הסכסוך בין המשכירה לשוכר הסתיים בהסכם פשרה ובמסגרתו העיריה מפקיעה את הנכס תמורת פיצויים.

עלו 2 שאלות משפטיות מטענות המערערים (שכנר)

1. הדירה נבנתה לצרכי מגורים – מהו המועד לבחינת עמידתה של דירת מגורים בהגדרת החוק (מועד הבניה או מועד המימוש).

העילה למחלוקת – המערערים טענו כי עפ"י מפרט הבניה ב-1920 לא נכללו שרותים ואמבטיה ולכן העדרם כיום לא צריך לשלול את הפטור.

2. מועד ההפקעה הוא מועד פרסומה ברשומות (שכן רק אז משתכללת מול צדדים שלישיים) ולא מועד החתימה על הסכם הפשרה – בין מועד חתימת ההסכם למועד פרסום הפקעה ברשומות נכנסו לתוקף 2

ותיקון 36 – שכלל שימוש בדירה לצרכי דת וחינוך כשימוש למגורים.
עוה"ד של שכנר אמר: אמנם אין בדירה שרותים אך יש לבחון את יעודה של הדירה והמפרט עפ"י
הסטנדרטים של 1920.
יתרה מכך – מועד ההפקעה (מועד המימוש) הוא מועד הפרסום ולכן אם במועד זה נכנסו לתוקף התקונים
כנ"ל יש להחילם על המקרה – היינו יש פטור.
ביה"מ העליון פסק –

מועד ההפקעה הוא מועד חתימת הסכם הפשרה בין הצדדים שכן אז התגבש אומד דעתם המשותף ולא
מועד פרסומה ברשומות – שוב ביה"מ קיבל את טענת פ"ש.
אולם אין בהעדרם של שרותים ומקלחת כדי לשלול את הפטור. אמנם כך נקבע בפס"ד מילר (1565/91)
אך במקרה הספציפי היו בדירה מרכיבים חיוניים אחרים כמו מטבח ולכן הדירה הוכרה כדירת מגורים
וניתן לה פטור.

יום רביעי 24.5.06 – תרגיל 9

- הגדרת דירת מגורים מזכה = דירה ששימשה בעיקר למגורים במהלך 4/5 מהתקופה שבגינה מחושב השבח או ב-4 השנים שקדמו למכירה.**
- היעדר שימוש בדירה, כאשר מדובר בדירה חדשה או שימוש בדירה לצרכי חינוך ודת יחשב כשימוש לצרכי מגורים לענין הפטור.
- לענין חישוב תקופת המגורים בפועל בדירה – ניתן להתעלם מהתקופה שקדמה ליום הקובע לענין מס שבח, היינו ה-1/1/98.

עילות הפטור נחלקות ל-2: עילות כלליות ועילות ספציפיות
עילות כלליות:

1. פטור לדירת מגורים יחידה שקבוע בסעיף **29(ב)(2)** לחוק – ותנאיו הם:
 - דירת מגורים שבגינה מבוקש הפטור הינה דירת המגורים היחידה בבעלותו של המוכר
 - במהלך 4 השנים שקדמו למכירה שבגינה מבוקש הפטור לא החזיק המוכר בדירת מגורים נוספת.
 - שב-18 החודשים שקדמו למכירה שבגינה מבוקש הפטור, לא מכר המוכר דירה עפ"י פטור זה.
2. סעיף **49(ב)(1)** – פטור לדירת מגורים שאינה יחידה התנאי למימוש הפטור הוא שבמהלך 4 השנים שקדמו למכירה שבגינה מבוקש הפטור לא מכר המוכר דירה נוספת

עילות ספציפיות:

1. פטור ספציפי לדירה שהתקבלה בירושה בידי גוף פרטי – סעיף **49(ב)(5)**.
2. פטור לדירה שנתקבלה בירושה ע"י מוסד ציבורי – סעיף **49(ב)(6)**.
3. פטור חד פעמי למשך כל חיי המוכר בגין מכירת 2 דירות מגורים קטנות לשם רכישת דירת מגורים גדולה – סעיף **49(ה)**

כללי השימוש בפטורים המדרג המומלץ לשימוש בפטורים

בשלב 1 - יש לבדוק האם אנו נכנסים בתנאי הפטורים הספציפיים (ירושה ע"י גוף פרטי/ציבורי/שימוש בפטור חד פעמי)

1. שימוש בפטור החד פעמי – השימוש בו הוא עדיף כל פני כל האחרים – משום שהוא חד פעמי
 2. תנאי פטור ספציפי (ירושה)
- העילות הספציפיות הן רב פעמיות ואפשר להשתמש בהם שוב משום השימוש בהם אינו מונע פטור כזה בעתיד. לכן הן תבדקנה תחילה.
- בשלב שני** -

1. פטור כללי לדירת מגורים יחידה – תקופת ההמתנה 18 חודשים ולכן היא עדיפה (הפטור השני הוא תקופת המתנה ל-4 שנים).
 2. פטור כללי לדירת מגורים שאינה יחידה – שאז ההמתנה היא 4 שנים.
- סייגים לתחולה הפטור** סייגים שחלים רק על דירות שהתקבלו במתנה ובדירות אלו בלבד.
- יש לעמוד על **תקופות הצינון** הקבועות בחוק – סעיף **149** כדלקמן:
- דירות שהתקבלו במתנה צריך: תנאים מקדמיים, הגדרות פטור – והכל בכפוף לתקופות הצינון – אשר אינן שוללות את הפטור אלא מעכבות את הפטור.
1. הדירה לא שימשה דרך קבע למגורי המוכר – תקופת ההמתנה היא 4 שנים מיום קבלת המתנה.
 2. הדירה לא שימשה דרך קבע למגורי המוכר אך ניתנה לו בידי אחד מהוריו – תקופת ההמתנה תהא 3 שנים מיום קבלת המתנה.
 3. הדירה שימשה דרך קבע למגורי המוכר – תקופת ההמתנה תהא 3 שנים ממועד תחילת המגורים.
 4. הדירה שימשה דרך קבע למגורי המוכר והיא ניתנה לו בידי הורה (2 תנאים מצטברים) – שנתיים
 5. הדירה שימשה דרך קבע למגורי המוכר והוא קיבל אותה מהוריו והוא נשוי (3 תנאים) – תקופת ההמתנה שנה.

- קבלת דירה במתנה היא קבלה של לפחות 50% מהדירה – 49(1)(ג).
- אם הדירה ניתנה במתנה לקטין (שטרם הגיע לגיל 18) מנין השנים הרלוונטי לענין המגורים/המתנה – יחל להספר מיום הגיעו לגיל 18.
- במידה ומדובר בבני זוג נשואים ששניהם מתחת לגיל 18 ומעוניינים למכור דירה שהתקבלה במתנה – מנין השנים הרלוונטי יחל להספר עם הגיעו של המבוגר מביניהם לגיל 18.

מס מכירה אם ביטולו של מס רכוש (בשנת 1999 – מס שהיה מס בשעור קבוע שהוטל מידי שנה על בעלים של זכויות במקרקעין על עצם ההחזקה בהם – בניגוד לעקרונ המימוש) הונהג מס מכירה שהוא **מס עקיף שמוטל על ביצוע עסקאות במקרקעין ולא על עצם ההחזקה בהם**. החבות במס מכירה חלה על המוכר אבל הוא מגלגל אותה על הרוכש (במחיר הדירה, בדומה למ.ע.מ) – מס מכירה הוא בגובה של 2.5% משווי המכירה של הזכות –

כללי מס מכירה

מכירת דירה בפטור ממס שבח מזכה אוטומטית גם בפטור ממס מכירה – סעיף 72(ד) + בתקנה 21

מס מכירה חל גם על קבלנים שמוכרים דירות מגורים כמלאי עיסקי למעט מקרים בהם הקבלן או רוכש הדירה עונים לתנאי הוראת הפטור שקבועה בתקנה 24 לתקנות.

מס רכישה

בדומה למס מכירה מס רכישה גם הוא **מס עקיף שמוחל על העיסקה בזכויות במקרקעין ולא על עצם ההחזקה בהם**.

שעור המס הכללי קבוע – 1/2% –

ומדרגות המס המשלימות קבועות

מס רכישה יחול על הרוכש גם כאשר המוכר מכר את הדירה בפטור ממס שבח. (ז"א שאין קשר ביניהם) המוכר יכול למכור בפטור ממס שבח ואז גם בפטור ממס מכירה אבל זה לא פוטר את הרוכש ממס רכישה.

יום רביעי 31.5.05 – תרגיל 10

המשך פטור לדירת מגורים

פיצול רעיוני של דירת מגורים לענין הפטור ממס שבח - סעיף 49'ז

זכויות הבניה יכולות להשפיע על שווי הנכס והן מהוות מרכיב מהותי משווי של נכס במקרקעין ולפיכך הן נושאות נפקות גם לענין הפטור ממס שבח שכן החבות נקבעת עפ"י שווי הזכות.

דוג' – מקרה של 2 דירות דומות בעלות ביקוש דומה, יתכן מצב בו שווי 2 הנכסים יהיה שונה. איך? אם יהיה מדובר, למשל, על 2 דירות האחת בדירת גג ולאחת מהן צמודות זכויות עפ"י וועדת תכנון ובניה מקורית לבנות על הגג.

או – אם אחת מן הדירות נמצאת בבנין שלגביו ניתן היתר חריג לסגור את המרפסת ובכך להרוויח חדר נוסף ובשניה לא.

מתן היתר תכנוני לבניה בפוטנציה שמשקף בזכויות הבניה העתידיות שמוצמדות לנכס ישפיע על שוויו. **סעיף 49'ז לחוק מיסוי מקרקעין** – עוסק בפיצול רעיוני ("אנכי") של דירת המגורים.

הפיצול הוא רעיוני משום שזכויות הבניה צמודות לזכויות במקרקעין, היינו לא ניתן להפריד באופן פיזי את זכויות הבניה מן הזכויות במקרקעין (אחד מן התנאים המקדמיים הוא שבעל הנכס מוכר את כל זכויותיו במקרקעין כך שגם מבחינה מיסויית וגם מבחינה קניינית לא ניתן להפריד בעין את הזכויות במקרקעין/בעלות/חכירה מזכויות הבניה שצמודות למקרקעין).

זכויות קנייניות במקרקעין, לצורך מיסוי מקרקעין, הם חכירה לדורות או בעלות בנוסף צמודות לדירה גם זכויות תכנוניות – שגם הן מהווה קנין של בעל הזכות.

אחד מן התנאים המקדמיים לקבלת הפטור הוא מכירת כל הזכויות במקרקעין. לא ניתן למכור חלק מן הדירה ולכן לא ניתן למכור גם חלק מן הזכויות בדירה. הזכויות הקנייניות והתכנוניות הן מקשה אחת ולכן לא ניתן להפריד ביניהם.

משום שלא ניתן להפריד באופן קנייני או רישומי את זכויות הבניה והתכנוניות, הרי שלא ניתן להפריד ביניהם גם מבחינה מיסויית.

לכן אם אדם מוכר דירת מגורים בסך של 2 מליון ₪ הרי ש 1 מליון (לדוג') משקף את שווי הנכס כמו שהוא ומליון נוסף משקף את הזכויות התכנוניות הנלוות/הצמודות לנכס.

לצרכי מס שבח 2 מליון הוא שווי המכירה ואין הפרדה של השווי למרכיביו.

עפ"י שווי המכירה כנ"ל יקבע גובה החבות במס שבח.

סעיף 49 ז' קובע הקלת מס שמפרידה בין הזכויות הקניניות לבין התכנוניות.

49ז. כשהמחיר מושפע מהאפשרות לתוספת בניה (תיקון: תש"ם, תשנ"ו, תשס"ג, תשס"ד,

(א) (1) במכירת דירת מגורים מזכה, שלדעת המנהל התמורה המשתלמת בעדה הושפעה מזכויות לבניה

כשיש דירת מגורים הנכנסת להגדרת דירת מגורים ודירת מגורים מזכה, (ראה השעור קודם) הנטל על המוכר להוכיח במועד ההצהרה הרגיל כי מגיע לו פטור בגינה.

ז"א שאם ב 1/1 מכרתי נכס ואני חייב במס שבה, יש מועד נקוב להגשת ההצהרה – 20/2. עד לאותו יום עלי שלם מס שבה.

בשווי המכירה צריך לשלם 2 מליון ₪ שכן זה שווי התמורה החוזית המוסכמת. ובסעיפי הפטור, אחרי שווידאנו שאנו עומדים בתנאים המקדמיים ושעומדים בהגדרות דירת מגורים + דירת מגורים מזכה, נמלא פטור לפי סעיף 49א'ב' – שזה מקור חוקי סטנדרטי לפטור (דירת מגורים יחידה/ שאינה יחידה/ שהתקבלה בירושה) ובנוסף נבקש פטור נוסף (רק במקרה זה אפשר לבקש 2 פטורים באותה בקשה) לפי סעיף 49ז'.

לפי פטור זה (לפי סעיף 49ז') – אם הנישום הצליח לשכנע את מנהל מ"ש ששווי המכירה המוסכמת, מבחינת מהותית (לא מספיק מבחינה טכנית לומר שעבור כל זכות יהיה מליון ₪, אלא יש להוכיח עפ"י הערכת שמאי למשל, או עפ"י השוואה בלתי מקצועית לנכסים אחרים, שנכסים מקבילים באותה שכונה, אותו הבנין ובאותה הקומה ללא זכויות בניה כמו הנכס שלי נמכרו בפחות הרי שיהיה בזה כדי להשפיע על פקיד שומה). אם פקיד שומה אכן ישתכנע שהמחיר מורכב מ-2 סכומים הרי שיש לכך נפקויות לענין פטור נוסף ממס שבה כך שעפ"י סעיף 49ז', ובמידה ופקיד שומה השתכנע שהמחיר אכן הושפע מזכויות הבניה בנכס, השווי הרלוונטי לגבי מס שבה יהיה רק השווי של הזכויות הקניניות בנכס.

–נכס שנמכר ב 2 מליון

שווי הדירה (ללא זכויות בניה) – 0.8 מליון

שווי זכויות הבניה בלבד – 1.2 מליון

הסעיף קובע מסלול דו שלבי:

1. השווי הרלוונטי לצרכי חישוב מס שבה הוא שווי הדירה – עליו ינתן פטור בכפוף לסעיפים 49א'+ב' – אם הוא נכנס בגדר סעיפים אלה הרי שהוא יהיה פטור בגין תשלום המס בגין הסכום הזה.
2. במידה והוכח שהשווי של 2 מליון ₪ משקף 2 מרכיבים נפרדים כאמור לעיל, ואם שווי הדירה הכולל נמוך מסכום שנקבע בסעיף (ללא זכויות הבניה), אז נכנס לסעיף 49ז'(א)(2)

לפי סעיף זה אם דירת המגורים נמכרה בסכום שנמוך מהסכום הקבוע הרי שהיא תהיה זכאית לפטור באחד מ-2 המקרים, הנמוך שביניהם:

- בשווי זכויות הבניה הוזה לשווי הדירה (כמשמעה בסעיף 49ז'(א))
- או בסכום הפרש שבין הסכום הקבוע בסעיף (1,272,000) לבין סכום שווי הדירה. הפטור ינתן, כאמור, על אחת מ-2 האפשרויות כנ"ל – הנמוך מביניהם.

49ז(4) יראו את יתרת סכום שווי המכירה לאחר הפחתת הסכומים המפורטים ממס לפי פסקאות (1) עד

– אם סכום זכויות הבניה גבוה מהסכום הקבוע בחוק, אזי הפטור ינתן רק לסכום הקבוע ורק על הסכום העולה על הסכום האומר בסעיף לא ינתן הפטור.
ז"א הפטור ינתן עד לסכום הנקוב בסעיף. רק כשהסכום עולה מעל לסכום הנקוב, אזי ינתן הפטור רק לסכום הנקוב, וליתרה לא – ויתייחסו אל היתרה כאל עיסקה נוספת/אחרת.
הסכום המדובר הוא הסכום של הנכס ללא זכויות בניה.

יום רביעי 7/6/06 - תרגול 10

הימנעות ממס ותכנוני מס

בפסיקה הישראלית מוכרת זכותו של הנישום לכלכל את צעדיו באופן שיקטין את חבות המס שלו. אזכורים לכך מצויים [redacted] ואחרים.

תכנון מס אינו נחלק לקטגוריות משנה של תכנון מס לגיטימי ותכנון מס שאינו לגיטימי (תכנון מס אגרסיבי) - החלוקה היא פיקטיבית שכן **ההבחנה המהותית היא בין תכנון מס חוקי לבין תכנון מס שאינו חוקי**.

כחלק מזכותו של הנישום לכלכל צעדיו על מנת להקטין את החשיפה שלו לחבות במס, הוא יכול לנקוט במספר צעדים:

יכול הוא לבנות מבני עסקה שונים, הוא יכול להשפיע בגבולות המותר על סכומי התמורה, צדדים מתקשרים וכו'. מה שחשוב זה לגנוב בטעם ולא להיות חמדנים.

תכנון מס שיחשב בלתי חוקי לעניין פקודת מס הכנסה - יוכרז כבטל. [redacted] אינו מעיד בהכרח על התקיימות היסודות של העבירה הפלילית.

קיים הבדל ברור בין:

תכנון לא חוקי/לגיטימי של מס לבין

העלמת מס כעבירה פלילית.

העבירה הפלילית דורשת יסוד נפשי – נדרשת כוונה פלילית.

העבירה האזרחית דורשת תוצאה.

אם העסקה הוכרה כעסקה לא חוקית, בגלל שתכנון המס נפסל - זה לא אומר שניתן להטיל אחריות פלילית.

ס' 86 לפקודה – הנורמה האנטי תכנונית

ס' 86 - סמכות להתעלם מעסקאות מסוימות.

(א) היה פקיד השומה סבור, כי עסקה פלונית המפחיתה, או העלולה להפחית, את סכום המס המשתלם על [redacted]

סעיף 86 הוא האמצעי החזק והפוגעני ביותר עבור פקיד שומה מבחינת הנישום, ביחס לניהול עסקיו ושקלול תוצאות המס שלהם.

ס' 86 מאפשר לפקיד שומה לבחון עסקה בדיעבד, להכריז עליה כבטלה או לסווג אותה מחדש על פי מהותה הכלכלית ולא על פי כינוי העסקה בידי הצדדים.

מבחני הפסיקה הקובעים עסקה מלאכותית מהי?

בעבר המבחן השולט היה "**מבחן הדפוסים המקובלים**" (נוהג) - ז"א שלשם הכרעה האם עסקה היא מלאכותית או אוטנטית (עפ"י כינויה או מאפייניה) יש לבחון את דפוס ההתקשרות המקובל בתחום, דפוסי ההתקשרות בעסקאות אחרות יובאו בחשבון לשם הכרעה האם עסקה זו חורגת מהתחום המקובל.

כיום המבחן הדומיננטי אך לא היחיד הוא, מבחן מטרת העסקה - לשם הכרה בעסקה כעסקה אוטנטית, על הנישום להוכיח (במידה ופקיד שומה דורש זאת) שיש טעם מסחרי לעסקה והצדקה כלכלית לעסקה מלבד הרצון להימנע מתשלום מס או להפחית מגובהו.

בפס"ד תעש-מור של השופטת בן פורת

של הנשיא ברק [redacted]

נקבע כי [redacted]

עוד נקבע בפס"ד שאת סמכות ההתעלמות מכינוי במבנה העסקה הקבועה בס' 86 לפקודה יש ליישם ז"א שביהמ"ש יכול להוסיף פרטים לעסקה ולהכניס תנאים לעסקה וסעיפי התקשרות לעסקה לשם נטרול יתרון המס הבלתי חוקי שהצדדים ניסו להשיג.

יום רביעי 14.6.06 – תרגיל 11

פס"ד רובינשטיין – עמ"ה 29/94 רובינשטיין ושות' נ' פשמ"ג – ניתן ביום 1/5/97 – **השופט פלפל –**

העובדות: חב' אישתק הקימה ב83 את חב' אקווריום פיש, שעסקה בגידול ושווק דגי נוי. אקווריום צברה הפסדים בשנים 83-88 בסך של 4.2 מליון ש"ח. 19/7/89 רכש רובינשטיין את כל מניות אקווריום מאישתק תמורת 160,000 ש"ח. בעת הזו לא היו לאקווריום פעילויות עסקיות כלשהן, ציוד, נכסים או גורמים מייצרי רווח. בשנת 90 שונה שם החברה מאקווריום ליואב רובינשטיין ובכך הושלם השינוי של כל פרטי הזיהוי של החברה. חב' יואב רובינשטיין במתכונתה החדשה היא חברה קבלנית העוסקת בנדל"ן שבנתה בין היתר את קניון הזהב. בקשת חב' רובינשטיין היתה כי בשומות החברה לשנים 89-90 יכללו ההפסדים הצבורים משנת 83-88 (החברה בשמה הקודם).

טענות הצדדים:

פ"ש – עיסקת רכישת מניות ע"י רובינשטיין נועדה אך ורק לצורך שימוש בהפסדים שנצברו בחברה וקיצוזם כנגד הכנסות עתידיות של החברה – לעיסקה לא היה טעם כלכלי אחר למעט האמור לעיל ולכן היא עיסקה מלאכותית שתוצאתה היא שלילת יתרון המס הבלתי לגיטימי של הנישום ואיסור קיצוז ההפסדים כאמור. טענות החברה – סעיף 28(ב) לפקודה מתיר מפורשות את מנגנון קיצוז הפסדי עבר בשנים מאוחרות יותר. **בע"א 267/68 – מאפי בע"מ נ' פשמ"ג** – קבע השופט ויתקון כי הנישום זכאי לקזז הפסדי עבר כנגד הכנסות עתידיות גם כאשר אין קשר כלכלי בין ההפסד בעבר לבין ההכנסה הנוכחית וגם כאשר עבר פרק זמן ממושך בין מועד צבירת ההפסדים למועד קיצוזם.

בימ"ש מחוזי פסק

1. עקרון האישיות המשפטית הנפרדת קובע מפורשות כי אין בשינוי השליטה בחברה או בתחום

2. לענין הנורמה האנטי תכנונית – לפי סעיף 86 – קיימות 2 פעולות הצריכות להבחן עפ"י סמכות ההתעלמות של פ"ש:

אחת – רכישת מניות של אקווריום ע"י רובינשטיין – ביחס לפעולה זו קובע ביה"מ כי התעלמות מפעולה זו (אם פקיד שומה יתעלם מפעולה זו, כפי שמקנה לו סעיף 86 סמכות לעשות) לא תאסור את קיצוז ההפסד, משום שהזכות לקיצוז היא ברמת החברה והעסקה היא ברמת בעלי המניות.

שניה – שינוי תחום העיסוק של החברה – בהקשר זה קובע בימ"ש שהתעלמות מפעולה זו של שינוי תחום עיסוק החברה תוביל לתוצאה אבסורדית – ז"א שאם מתעלמים מן השינוי בעיסוק מתעלמים גם מהאפשרות לקזז הפסדים וגם מהאפשרות למסות הכנסות. ז"א

סעיף 86 קובע שאפשר להתעלם מן העסקה כדי לשלול את יתרון המס השופט אומר שיש להתעלם מן העיסקה ויש לעשות זאת ב-2 שלבים:

1. בעיסקת מכר המניות – אם מתעלמים מהמעבר לתחום הבנין אז מתעלמים גם מהמעבר בין הפסדים להכנסות.

2. להתעלם מהמעבר מפעילות מפסידה לפעילות מרוויחה.

תוצאת פסה"ד – קבלת ערעור החברה והכללת הפסדי החברה בשמה הקודם בשנות המס 83-88 בשומות החברה בשמה הנוכחית בשנים 89-90.

בימ"ש עליון ע"א, 3415/97 – פשמ"ג נ' יואב רובינשטיין ניתן ב 31/7/03 – השופט ברק טענות פ"ש

1. רכישת מניות חב' אקווריום כשהיא נעדרת כל תוכן כלכלי/עסקי מהווה עיסקה מלאכותית עפ"י מבחני הפסיקה
2. בניתוח של המחוזי נפלה טעות במובן זה שהוא התעלם מסמכותו המשקמת של פ"ש והתמקד רק בסמכותו ההורסת (בימ"ש מחוזי טען שלפקיד שומה יש סמכות הורסת – אם הוא הורס הוא מתעלם מהכל: מהכנסות לצורכי קיוזו ומהכנסות לצרכי מיסוי) העליון טוען שהסמכות של פקיד שומה אינה רק הורסה אלא היא גם משקמת: אפשר לסווג מחדש את העיסקה, ליצור תוצאה מיסויית טובה יותר.

טענות החברה

1. אישיות משפטית רשאית לשנות את תחום עיסוקה ואת שמה ולקזוז הפסדים מעסקים שונים אף אם אין קשר ביניהם. כל עוד מדובר בהפסדים ורווחים של אותה אישיות משפטית. (השאלה היא האם מדובר על אותה אישיות משפטית)
2. החברה כאישיות משפטית לא נטלה חלק בעיסקת מכירת המניות ולכן פ"ש אינו יכול להפעיל כנגדה את סמכותו להתעלם מן העיסקה (לחברה היו הפסדים צבורים, אם משתמשים נגד החברה בסמכות ההתעלמות צריך להתעלם מפעולה או עיסקה שהחברה ביצעה – אלא שהחברה לא בוצעה ע"י החברה אלא ע"י בעלי המניות).

החלטת בימ"ש עליון

עקרון האישיות המשפטית הנפרדת של החברה הוא עקרון יסודי ובסיסי בדיני תאגידים. הואיל והחברה היא אישיות משפטית נפרדת מבעלי מניותיה אין בשינוי בעלי המניות כדי לשנות את (זו אותה חברה) (כמו שם, כתובת ואפילו

תחום עיסוק).

ז"א שלצורך דיני התאגידים החברה אינה חברה נפרדת.

1. – נקבע –

–מבחן הדפוסים המוקבלים הוא מבחן נהוג – דפוסים מקובלים של התקשרות כלכלית והסוטה מדרכים שאנשים נוהגים בהם כדי להשיג תוצאה כלכלית מסוימת **היא עיסקה מלאכותית**

2. – נקבע –

3. עוד נקבע כי מבחנים אלו ישוכללו יחד עם כלל נסיבות העיסקה, שכן הינם מבחני עזר בלבד – נקבע

בחירת העיסקה כמכלול מלמדת, לדעת ביה"מ, כי העסקה הינה עסקה מלאכותית בהיותה נעדרת כל טעם

ביה"מ מדגיש כי אין בקביעה זו ללמד על כך שבכל עיסקה בה נרכשת חברה מפסידה – תראה העיסקה (יכולים לרכוש חברה כדי לשקם, לרכוש שלד בורסאי).

בימ"ש הכיר בערעורו של פ"ש והכיר בזכותו לראות בחברה חברה חדשה ונפרדת. וההפסדים לא יכללו בשמות של רובינשטיין.