

לוקר ואפל באום

מיסוי על פיצוי מיוחד

יהיה לומים בבליה זזהרים יותר

יהטבת מס בארה"ב

המדינה פועלת בשני כובעים: מעודדת תובעים ייצוגיים, על-מנת שאלו יתקנו כשלים בשוק; אך מקצצת את כנפי התובעים הללו על-די הטלת מס על ה"פיצוי המיוחד"

• • •

לאחרונה פורסם פסק דינו של בית המשפט המחוזי בעניין חיים קרן, לפיו "פיצוי מיוחד" שקיבל תובע ייצוגי נחשב תמורה ב"עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי" ועל כן חייב במס הכנסה. ניתן לשער כי פסיקה זו תגרום גם לחיוב התובע הייצוגי במע"מ ובביטוח לאומי. סך שיעור המס הכולל לפיצוי מיוחד, עשוי אם כן להגיע כדי שבעים אחוזים!

נדמה, כי פסיקה זו אינה מתיישבת עם רצון המחוקק לעודד תובענות ייצוגיות ויש מקום, כי המחוקק יתערב בעניין. למעשה, בית המשפט מתעלם מכך שלפי עקרונות הפרשנות התכליתית, בקביעת "התכלית האובייקטיבית" של חוקי המס, יש לעמוד גם על תכלית החקיקה הכללית ועקרונות יסוד בשיטת המשפט (ר' למשל עניין קלס, בו התיר בית המשפט חישוב נפרד למרות החזקות הקבועות בחוק, על בסיס, בין היתר, התכלית לשוויון ועידוד עבודת נשים). אפשר לנסח בפשטות יותר?

יוצא כי המדינה פועלת בשני כובעים. מחד, היא מעודדת תובעים ייצוגיים, על-מנת שאלו יתקנו כשלים בשוק; מאידך, היא מקצצת את כנפי התובעים הייצוגיים על-ידי הטלת מס על ה"פיצוי המיוחד".

מלבד שאלת המדיניות, פסק הדין מעורר מספר בעיות נוספות. בניסיונו של בית המשפט לנמק כי ניתן למסות "פיצוי מיוחד", נקבע, כי "די בהגדרת התקבול כפיצוי בגין הטרחה המיוחדת שטורח התובע הייצוגי, על-רקע הציפייה לתמורה ומתוך נטילת סיכון מסוים, כדי לסווגו במסגרת סעיף 2(1) לפקודה". בית המשפט רואה ב"פיצוי המיוחד" כ-"שכר בגין פועלו" של התובע הייצוגי וקובע, כי "במקרה של הפיצוי המיוחד, התמורה המתקבלת היא בעד הטרחה והשרות שהגיש התובע הייצוגי".

ואולם, 'טרחה', בהקשר של התובענה הייצוגית, אינה בהכרח 'מתן שירות'. פיצוי המיוחד של התובע הייצוגי נקבע כחלק מהאינטרס הציבורי לעודד תובעים כאמור ולא בגין 'מתן שירות' לשאר חברי הקבוצה. החוק קובע, כי ה"פיצוי המיוחד" יפסק לתובע "שטרח בהגשת התובענה ובהוכחתה" ואין איזכור למתן שירות. התובע הייצוגי לא מתקשר עם אף אחד מהתובעים, לא מנהל משא-ומתן עם אף גורם, לא מעדכן אף אחד והפיצוי לא הוסכם עם אף גורם. חשוב להדגיש, החוק קובע "פיצוי מיוחד", בנוסף ולא במקום, "שכר טירח" המגיע לעורכי הדין אשר עמלים בתביעה הייצוגית.

ההלכה קבעה, כי פעילות מסחרית עומדת ביסוד קיומו של עסק ומהווה תנאי עיקרי לקיום עסקת-אקראי. המבחנים הפרקטיים לפעילות מסחרית, שנקבעו בפסיקה, בין השאר, הינם: ארגון מסודר ומנגנון שביכולתו להפיק הכנסות חוזרות ונשנות, בקיאות ומומחיות מפיק ההכנסה, הוצאות מימון לצורך הפעילות המסחרית, פרסום ושיווק, וכן ייעוד התקבול להמשך מימון הפעילות המסחרית.

נדמה כי מבחנים אלו לא מתקיימים במקרה של תובע בתביעה ייצוגית ובית המשפט הנכבד גם לא דן במבחנים אלו בפסק דינו. כל שעושה התובע הוא, לפנות לעורכי דין, ולפעמים הם אלו הפונים אליו. התקבול שמקבל התובע הייצוגי נעדר פוטנציאל הפקת הכנסות דומות, אין לתובע הייצוגי כל מומחיות והוא לא נוטל הלוואות ולא נכנס לסיכונים כלכליים ריאליים על-מנת לקיים את התביעה הייצוגית.

במקרה של ספק בשאלת חיוב במס, יש לנטות לטובת הנישום ולהגן על זכויותיו

בית המשפט קובע, כי "השקעת משאבים של הון אנושי ושל ממון, תוך נטילת סיכון ומתוך ציפייה להבאת רווח בסופו של יום, הם ממאפייניה של עסקה בכלל, ולרבות עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי". אולם, בית המשפט לא שת ליבו, כך נדמה, לכך שהתובע הייצוגי אינו משקיע יותר הון אנושי ויותר ממון או נושא בסיכון רב יותר מכל תובע בכל תביעה בבית המשפט. התובע הייצוגי תובע בראש ובראשונה בשם עצמו ובעילת נזקו הפרטי ואינו נדרש ל-'טרחה' רבה יותר מה-'טרחה' שהיה טורח אילו תבע רק בתביעה אישית. אין חולק, כי כל מי שתבע וטרח וקיבל פיצויים בגין נזקים לא ממוניים (כגון: לשון הרע ואף זמן, מתח, טרדה, עוגמת נפש וכד') - אין פיצויו בא בבסיס המס (ר' עניין דוידוביץ).

זאת ועוד, התובע הייצוגי אינו נושא בשכר טירח עורכי הדין המקבלים את שכרם בנפרד ובדרך כלל לא ישלם להם שכר אם יפסיד בתביעה, כך שאינו נושא אפילו בסיכון חיצוני מינימלי זה.

אמת, תובע ייצוגי מצפה בדרך כלל לרווח העולה על נזקו, אבל ההלכה דווקא קבעה, כי מבחן הרווח או מבחן הציפייה לרווח הינם מבחנים שוליים. כך, למשל, בעניין פרץ נאווה קבע בית המשפט המחוזי, כי לא מדובר בעסקת אקראי, למרות הטרחה הרבה ולמרות הרווח שביקשה המערערת להפיק.

בית המשפט התעלם גם מהלכה שקבע בית המשפט העליון (בעניין ברנשטיין), לפיה השאלה הראשונה בעניין עסקת אקראי היא, האם הפעילות מהווה בנוהג בעולם וכרגיל "עסק". אין צורך לומר, כי תובענה ייצוגית אינה מהווה פעילות

"שבנוהג שבעולם וכרגיל" מהווה "עסק".

בית המשפט מפנה להלכה שנקבעה על-ידי כב' הנשיא (לשעבר) פרופ' אהרן ברק בעניין אנליסט. ואולם, גם שם, נקבע כי "נוכח חשיבותה של התובענה הייצוגית והחוק המוגן על ידיה, מהווה הפיצוי המיוחד מעין "פרס" לתובע על שנטל על עצמו תפקיד בעל חשיבות חברתית". "מעין פרס" זה אינו יכול להיחשב תמורה ב"עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי". "מעין פרס" זה הינו תקבול ללא מקור על-פי שיטתנו המשפטית.

לבסוף, בית המשפט מתעלם מעקרונות פרשניים לפיהם, במקרה של ספק בשאלת חיוב במס, יש להגן על זכות הקניין של הנישום (פסק דין בז'ה) ויש לנטות לטובת הנישום (ראה גם פס"ד ריטה הירשפלד).

• הכותבים הם עו"ד הראל לוקר רו"ח ומרגלית אפלבאום (משפטנית), ממשרד שוחט, לוקר ושות', המתמחה במיסוי ובלטיגצית מס.

נוצר: 05/01/2007 | עודכן: 05/01/2007
