



עלון מידע מספר 1/2016

לקוחות וידידים יקרים,

אנו מתכבדים להציג בפניכם את עלון המידע של משרדנו. עלון המידע מתמקד בסקירת פסיקה עדכנית בנושאי מס הכנסה, הוא נועד לצרכים אינפורמטיביים בלבד ואין לראות בו חוות דעת או יעוץ משפטי.

קריאה מהנה,

שלומי לזר, עו"ד ור"ח	ד"ר אמנון רפאל, עו"ד	אסף ששון, עו"ד ור"ח
----------------------	----------------------	---------------------

ע"מ 12-10-36427 סעדטמנד נ' פקיד שומה רחובות (16.12.2015) – סיווג דיבידנד מרווחי שערור כחלק מהתמורה עבור מכירת המניות – הנישומים החזיקו במניותיה של חברה שבעלותה מקרקעין עליהם פעלה תחנת דלק. הנישומים והחברה ניהלו משא ומתן למכירת פעילות החברה ולא מניותיה בעסקת נטו לצד ג' (הרוכשת). זמן קצר לפני החתימה על ההסכם למכירת מניות החברה לרוכשת שיערכה החברה את המקרקעין שהיו בבעלותה וחילקה את הרווחים שרשמה בעקבות השערור כדיבידנד לבעלי מניותיה. חלוקת הדיבידנד מומנה בהלוואה שנפרעה על ידי הרוכשת לאחר השלמת העסקה. לטענת פקיד השומה רצף הפעולות שכלל את שערור המקרקעין, חלוקת רווחי השערור כדיבידנד, מימון הדיבידנד בהלוואה שנפרעה לאחר מכן מכספי הרוכשת, וסמיכות הזמנים בין חלוקת הדיבידנד ומכירת המניות מחייב את סיווג הדיבידנד כחלק מהתמורה ששילמה הרוכשת עבור המניות. המשמעות מבחינת פקיד השומה הייתה חיוב חלק ניכר מרווח ההון בשיעור מס שולי (לפי חישוב ליניארי) במקום חיוב הדיבידנד במס בשיעור קבוע של 25% בנוסף למיסוי דו שלבי של הדיבידנד שמקורו היה ברווחי שערור. בית המשפט המחוזי קיבל את עמדת פקיד השומה ודחה את הערעור בהתבסס בין היתר על העובדה שחלוקת הדיבידנד נעשתה לפי דרישת הרוכשת במסגרת עסקת הנטו שסוכמה בין הצדדים; על הפער הניכר שבין שווי השוק של המקרקעין ובין התמורה ששולמה לנישומים במסגרת עסקת המכר; ועל העובדה שההלוואה ששימשה למימון חלוקת הדיבידנד נפרעה זמן קצר לאחר השלמת עסקת המכר מכספים שהזרימה הרוכשת. להרחבה בנושא חלוקת דיבידנד מחוחי שערור ראו בכרך ב' של ספרנו "מס הכנסה" בעמ' 266-267. בנוסף דן בית המשפט בפסק הדין בהוראות סעיף 108 לפקודה העוסק בחיוב מורשה, מיופה כח וכיוצא"ב בשמות תושב חוץ.

ע"מ 13-08-3790 רוזנקרנץ נ' פקיד שומה חולון (16.12.2015) – הסבת זכות תביעה לחברה וסיווג ההכנסה כהונית או פירותית – הנישומים ניהלו תחנת דלק ששיווקה במשך שנים רבות מוצרים של חברת הדלק "סונול". לאחר סיום ההתקשרות עם "סונול" תבעו הנישומים את "סונול" בגין נזקים כספיים שנגרמו לטענתם עקב כפיית הסדר בלעדיות על ידי "סונול" ומכירת מוצרים במחירים מופקעים. בשלב מאוחר יחסית של התביעה העבירו הנישומים את הזכות לקבל כספים במקרה שיינתן פסק דין לטובתם ("הזכות לקבלת כספים") לחברה בשליטתם במתווה הקבוע בסעיף 104 לפקודה. חודשים ספורים לאחר מכן הושגה פשרה עם "סונול" וסכום הפשרה שולם לחברה אשר שילמה בגינו מס חברות. לטענת פקיד השומה סכום הפשרה היה הכנסה השייכת לנישומים ולא לחברה ואלה היו חייבים בגינו במס בשיעור שולי כהכנסה רגילה ולא כרווח הון. עוד טען פקיד השומה כי העברת הזכות לקבלת הכספים הייתה למעשה הסבה הניתנת לביטול כמשמעותה בסעיף 84 לפקודה. הנישומים טענו כי הזכות לקבלת הכספים הייתה "נכס" שהועבר על ידם לחברה בהתאם להוראות סעיף 104 לפקודה וכי סיווג הנכס של סכום הפשרה הוא כרווח הון ולא כהכנסה רגילה. במסגרת הדיון בשאלה למי שייכת ההכנסה הנובעת מהזכות לקבלת הכספים הדגיש בית המשפט את ההבחנה המקובלת בפסיקה בין "שימוש בהכנסה" ובין "ניכור הכנסה" והבהיר פעם נוספת שגם נטען לניכור הכנסה על הנישום להראות העברה של מקור ההכנסה ולא די בהעברת הפשרה להכנסה עצמה. בניסיון העניין נקבע שמקור ההכנסה לא הועבר אל החברה מהטעמים הבאים: (א) השלב המאוחר יחסית בניהול התביעה שבו הועברו הזכויות לחברה; (ב) העדר מעורבות או מעמד כלשהו של החברה בניהול התביעה ולא המשא ומתן עם סונול בשלב שלאחר העברת הזכויות; (ג) אי נטילת סיכון כלשהו מצד החברה בעקבות העברת הזכויות; (ד) אי מסירת הודעה לבית המשפט שדן בתביעה נגד "סונול" על העברת הזכויות ואי צירוף החברה כצד להליך. למעלה מן הדרוש (לאור הקביעה לפיה מקור ההכנסה לא הועבר אל החברה), דן בית המשפט גם בהוראות סעיף 84 לפקודה וקבע כי מאחר והנישומים לא הצליחו להראות טעם של ממש בהסבת הזכות לקבלת הכספים לחברה, יש להפעיל את הכלל הקבוע בסעיף 84 לפקודה המדבר על הסבה הניתנת לביטול ולייחס בחזרה את ההכנסה אל הנישומים – המסבים. לסקירה קצרה בנושא הוראות סעיף 84 לפקודה ראו בכרך ב' של ספרנו "מס הכנסה" בעמ' 789-791. בסיום פסק הדין דן בית המשפט בסיווגו של סכום הפשרה כרווח הון או כהכנסה רגילה וקבע כי מאחר והתביעה התבססה על הטענה לתשלום מחירים מופקעים לסונול, הרי שסכום הפשרה נועד "לסתום פירצה" שנפרעה בהכנסות השוטפות של הנישומים כלומר – הכנסה רגילה. בנוסף נקבע שלא יצא מרשות הנישומים כל נכס וגם מסיבה זו לא ניתן לסווג את סכום הפשרה כרווח הון.

ע"מ 12-11-40433 קונטריה טכנולוגיות בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3 (24.12.2015) – עסקת Cost+ - הנישומה עסקה במחקר ופיתוח עבור חברת האם האמריקאית שלה, לפי הסכם שחותים על בסיס החזר הוצאות (למעט הפרשות ופיצוליות) בתוספת מרווח של 7% (Cost + 7%). לפי חקר שוק שהציגה הנישומה המרווח עליו הוסכם בין הצדדים היה מצוי בתוך הטווח הבין רבעוני כנדרש על פי התקנות בנושא מחירי העברה. חברת האם הקצתה לעובדי הנישומה אופציות לרכישת מניות חברת

האם בתנאים מסוימים. לאחר מכן סוכם בין הנישומה ובין חברת האם של צורך חישוב בסיס ה-Cost בעסקת השיחיתם לא יובא בחשבון שווי האופציות שהוקצו על ידי חברת האם לעובדי הנישומה. פקיד השומה טען שיש לחשב את מרכיב הרווח גם ביחס לשווי האופציות. בית המשפט המחוזי קיבל את עמדת פקיד השומה. נקבע שעל אף שההכנסה מהאופציות מהווה אצל העובדים הכנסה הניתנת, אין הכרח לסווג באופן דומה גם את ההוצאה אצל הנישומה (תוך אזכור כרך א' של ספרנו "מס הכנסה" בעמ' 433) ומאחר שהאופציות הוקצו על מנת לתמך את עובדי הנישומה להשקיע במחקר ופיתוח, הרי שמדובר בהוצאה בייצור הכנסתה של הנישומה על אף שהאופציות הוקצו בפועל על ידי החברה האם. עוד נקבע כי אין באי זכאות הנישומה לנכות את שווי האופציות מהכנסותיה בהתאם להוראות המסלול ההוני שבסעיף 102 לפקודה, כדי ללמד שלא מדובר בהוצאה בייצור הכנסתה של הנישומה. בית המשפט מצא טעם מסוים בטענתה החלופית של הנישומה לפיה שווי האופציות לצורך חישוב בסיס ה-Cost צריך להיות שונה משווי החשבונאי של האופציות (בהתבסס בין היתר על מגבלות שונות שהוטלו בתוכנית האופציות) אך דחה את הטענה בהעדר תחשיב אחר מטעם הנישומה לקביעת השווי הנכון של האופציות. כמו כן נקבע שההפרשות הסוציאליות צריכות להילקח בחשבון כחלק מרכיב ה-Cost והתקבלה טענת הנישום כי אין מקום לסטות משיעור המרווח שסוכם בין הצדדים כל עוד הוא נופל בתוך הטווח הבין רבעוני כנדרש על פי תקנות מחירי ההעברה. לפסיקה דומה נוספת שניתנה זמן קצר לאחר פסק הדין בעניין קונטירה ראו ע"מ 1300/09 פיניסאר ישראל בע"מ נ' פקיד שומה רחובות) (14.1.2016).

ע"א 5118/13 ניסים נ' פקיד שומה גוש דן (24.12.2015) – מכירת מוניטין או זכות בשותפות –
הנישום היה איש ציבור ידוע שעסק בעריכת דין לפני כניסתו לחיים הציבוריים ולאחר פרישתו מהם. בשנת 1999 הקים הנישום עם שני שותפים נוספים שותפות שעסקה בעריכת דין. בשנת 2002 הקים הנישום חברה בבעלות המלאה וערך עמה הסכם לפיו מכר הנישום לחברה את המוניטין שצבר בכל שנות פעילותו. בגין העסקה דרש הנישום את הקלת המס שהייתה קבועה בפקודה באותו מועד למכירת מוניטין שלא שולם עבורם (חיוב במס בשיעור של 10%). פקיד השומה טען שלא דובר במכירת מוניטין אלא במכירה של הזכות בשותפות מהנישום לחברה. בית המשפט המחוזי קיבל את עמדת פקיד השומה וקבע כי יכולת משיכת הלקוחות הייתה גלומה בתכונותיו האישיות של הנישום והיא נותרה בידי גם לאחר העסקה (מוניטין אישיים). עד שנת 2002 פעל הנישום כשותף בשותפות ומאותו מועד נכנסה החברה בנעליו של הנישום כשותפה בשותפות ולכן הסיק בית המשפט המחוזי שדובר במכירה של הזכות בשותפות. הנישום ערער על פסק הדין לבית המשפט העליון אשר דחה את הערעור. בית המשפט העליון נמנע מלהתערב בקביעתו של בית המשפט המחוזי לפיה דובר במוניטין אישיים של הנישום ולא במוניטין עסקיים, שהייתה מבוססת על העדויות שהובאו מטעם הנישום דווקא. גם בית המשפט העליון ייחס חשיבות לעובדה שעד לחתימת הסכם המכר דיווח הנישום על הכנסות מהשותפות ולאחר חתימת ההסכם התחילה החברה לדווח על הכנסות מהשותפות וראה בכך ראייה נוספת למכירת זכות בשותפות להבדיל ממכירת נכס מוניטין. להרחבה בנושא הקלת המס שהייתה קבועה בפקודה בעבר במכירת מוניטין שלא שולם עבורם ראו בכרך ג' של ספרנו "מס הכנסה" בעמ' 80-83 שאזכר בסעיף 15 לפסק הדין.

ע"מ 49967-12-13 בן דוד נ' פקיד שומה תל אביב 3 (10.1.2016) – מכירת זכויות בתוכנה כעסקה הונית –
הנישום פיתח מערכת תוכנה המיועדת לביצוע פעולות מסחר בשוק ההון באמצעות אלגוריתם ממוחשב. חודשים ספורים לאחר תחילת הפעלת המערכת מכר הנישום 40% מזכויות הבעלות במערכת לצד ג'. הנישום דיווח על המכירה כעסקה הונית. פקיד השומה טען שדובר בהכנסה ממשלח יד או מעסקת אקראי או ממכירת מלאי עסקי או מהמקור המנוי בסעיף 2(9) לפקודה. טענתו העיקרית של הנישום הייתה כי דובר במכירה של חלק מזכויותיו בנכס הוני שהיה מיועד להניב פירות וזאת במטרה לצרף שותף עסקי למיזם. בית המשפט קיבל את עמדת הנישום וקבע כי מכירת הזכויות נעשתה במישור ההוני בהתבסס בין היתר על העובדה שהנישום עשה שימוש במערכת לצורך הפקת הכנסות שוטפות ובכך הפך אותה ל"עץ" המניב פירות ולכן מכירת הזכויות במערכת הייתה מכירה של חלק ממקור ההכנסה. לאחר מכן דן בית המשפט בתחולת הוראות סעיף 2(9) לפקודה בנוסח המוקדם. נקבע בסעיף 2(9) עשוי לחול גם על יצירה שהיא תוכנת מחשב בהתבסס על הגדרת המונח "יצירה ספרותית" בחוק זכויות יוצרים. בית המשפט סקר את שתי הגישות הקיימות ביחס לסעיף 2(9) לפקודה: ה"גישה ההונית" לפיה הסעיף נועד במקור למסות הכנסות הונית בידי ממצאים יוצרים שלא בתחום עיסוקם וה"גישה הפירחית" לפיה הסעיף אינו דן ברווחים הוניים אלא בהכנסה פירחית שהעץ המניב אותה הוא כושף האינטלקטואלי של הנישום (ממנו הנישום אינו נפרד גם בעת מכירת היצירה) והעדיף את ה"גישה הפירחית", אולם בניסיון המקרה, ומאחר והמערכת שימשה את הנישום להפקת הכנסות, נקבע שאין תחולה להוראות סעיף 2(9) לפקודה. בסיום פסק הדין סיכם בית המשפט את "חלוקת העבודה" בין סעיפי הפקודה במקרה של מכירת זכויות בקניין רוחני כדלקמן: (א) נישום המוכר קניין רוחני במהלך עסקו (מלאי עסקי) או בניסיון של עסקה בעלת אופי מסחרי יחויב במס לפי סעיף 2(1) בין אם יצר את הקניין הרוחני ובין אם לאו; (ב) נישום שיצר קניין רוחני ומכר אותו מבלי להשתמש בו כנכס קבוע בעיסוקו ומבלי שחל על המקרה סעיף 2(1) לפקודה, יחויב במס לפי סעיף 2(9); ו- (ג) נישום שיצר קניין רוחני, או רכש קניין רוחני שיצר אדם אחר, השתמש בו בעיסוקו, ולאחר מכן מכר אותו יחויב במס רוח הון. לסקירה בנושא הוראות סעיף 2(9) לפקודה ראו בכרך א' של ספרנו "מס הכנסה" בעמ' 254-259.

לפרונונים נוספים | לתמציות חוות דעת | לסדרת הספרים | ליצירת קשר

א' רפאל ושות' עורכי-דין | דניאל פריש 3 | תל אביב | 03-6966999 | Israel
להסרה מרשימת התפוצה | דואר כספאם

נשלח באמצעות תוכנת ActiveTrail