

עדכוני פסיקה

מאי 2016

שלומי לזר, עו"ד (רו"ח)

א. רפאל ושות' עורכי-דין
רח' דניאל פריש 3 תל-אביב
טל. 03-6966999 ; פקס. 03-6961444

תוכן עניינים

- קונטירה טכנולוגיות – בסיס חישוב העלות בעסקת Cost+
- ניסים – מכירת מוניטין או זכות בשותפות
- סעדטמנד – סיווג דיבידנד מרווחי שערוד כחלק מהתמורה עבור מכירת המניות
- רוזנקרנץ – הסבת זכות תביעה לחברה וסיווג ההכנסה כהונית או פירותית
- בן דוד – מכירת זכויות בתוכנה כעסקה הונית
- עטיה – סיווג הוצאה וניכוי חוב רע
- סעד – מיסוי עובדים זרים שנכנסו לישראל שלא כדין
- בנלי – ניכור הכנסה ומדיניות שיפוטית

קונטירה טכנולוגיות* – בסיס חישוב העלות בעסקת Cost+

העובדות

- הנישומה עסקה במחקר ופיתוח עבור חברת האם האמריקאית שלה, לפי הסכם שירותים על בסיס החזר הוצאות (למעט הפרשות סוציאליות) 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 שלצורך חישוב בסיס ה-Cost בעסקת השירותים לא יובא בחשבון שווי האופציות שהוקצו על ידי חברת האם לעובדי הנישומה.

השאלה לדין

- האם יש לחשב את מרכיב הרווח גם ביחס לשווי האופציות?

קונטירה טכנולוגיות* – בסיס חישוב העלות בעסקת Cost+

הכרעה

■ בית המשפט המחוזי קיבל את עמדת פקיד השומה.

■ נקבע שעל אף שההכנסה מהאופציות מהווה אצל העובדים הכנסה הונית, אין הכרח לסווג באופן דומה גם את ההוצאה אצל הנישומה.

■ מאחר שהאופציות הוקצו על מנת לתמרץ 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.

■ התוצאה היא שהנישומה חויבה במס על שווי האופציות כהכנסה שהתקבלה אצלה מהחברה האם, ובנוסף חויבה הנישומה גם במס על רכיב הרווח בשיעור של 7% מאותו הסכום.

קונטירה טכנולוגיות* – בסיס חישוב העלות בעסקת Cost+

- 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 הנישומה 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 ראו גם:
- ע"מ 27431-08-11 סקיריטי סופטוור וובסנס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה כפר סבא ;
- ע"מ 1300-09 פיניסאר ישראל בע"מ נ' פקיד שומה רחובות.

* ע"מ 40433-11-12 קונטירה טכנולוגיות בע"מ נ' פקיד שומה 3. מיסים ל/1 (פברואר 2016) ה-177

ניסים* – מכירת מוניטין או זכות בשותפות

העובדות

- 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 בבעלותו 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%).

השאלה לדין

- האם מדובר במכירת מוניטין או שמא במכירה של הזכות בשותפות מהנישום לחברה?

ניסים* – מכירת מוניטין או זכות בשותפות

הכרעה

- בית המשפט המחוזי קיבל את עמדת פקיד השומה וקבע כי יכולת משיכת הלקוחות הייתה גלומה בתכונותיו האישיות של הנישום והיא נותרה בידיו 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 ראיה נוספת למכירת זכות בשותפות להבדיל ממכירת נכס מוניטין.

סעדטמנד* – סיווג דיבידנד מרווחי שערוד כחלק מהתמורה עבור מכירת המניות

העובדות

- הנישומים החזיקו במניותיה של חברה שבעלותה מקרקעין עליהם פעלה תחנת דלק.
- הנישומים והחברה ניהלו משא ומתן למכירת פעילות החברה ו/או 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 השערוד כדיבידנד לבעלי מניותיה.
- חלוקת הדיבידנד מומנה בהלוואה שנפרעה על ידי הרוכשת לאחר השלמת העסקה.

השאלה לדיון

- האם יש לסווג את הדיבידנד כחלק מהתמורה ששילמה הרוכשת עבור המניות?
- המשמעות – מיסוי חלק ניכר מרווח ההון בשיעור מס שולי (לפי חישוב ליניארי) לעומת מיסוי הדיבידנד במס בשיעור קבוע של 25% בנוסף למיסוי דו שלבי של הדיבידנד שמקורו ברווחי שערוד?

סעדטמנד* – סיווג דיבידנד מרווחי שערוד כחלק מהתמורה עבור מכירת המניות

הכרעה

- 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 ;
 - הפער הניכר שבין שווי השוק של המקרקעין ובין התמורה ששולמה לנישומים במסגרת עסקת המכר ;
 - העובדה שההלוואה ששימשה למימון חלוקת הדיבידנד נפרעה זמן קצר לאחר השלמת עסקת המכר מכספים שהזרימה הרוכשת.

רוזנקרנץ* – הסבת זכות תביעה לחברה וסיווג ההכנסה כהונית או פירותית

העובדות

- 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 לחברה בשליטתם במתווה הקבוע בסעיף 104ב לפקודה.
- חודשים ספורים לאחר מכן הושגה פשרה עם "סונול" וסכום הפשרה שולם לחברה אשר שילמה בגינו מס חברות.

השאלות לדין

- האם סכום הפשרה מהווה הכנסה של החברה או הכנסה של הנישומים?
- האם יש לסווג את סכום הפשרה כרווח הון או כהכנסה רגילה?
- האם העברת הזכות לקבלת הכספים הייתה למעשה הסבה הניתנת לביטול כמשמעותה בסעיף 84 לפקודה או לחלופין, עסקה מלאכותית כמשמעותה בסעיף 86?

רוזנקרנץ* – הסבת זכות תביעה לחברה וסיווג ההכנסה כהונית או פירותית

הכרעה

- בית המשפט הדגיש את ההבחנה המקובלת בפסיקה בין "שימוש בהכנסה" ובין "ניכור הכנסה" והבהיר פעם נוספת שעל מנת לטעון לניכור הכנסה על הנישום להראות העברה של מקור ההכנסה ולא די בהעברת ההכנסה עצמה.
- בנסיבות העניין נקבע שמקור ההכנסה לא הועבר אל החברה מהטעמים הבאים:
 - השלב המאוחר יחסית בניהול התביעה שבו הועברו הזכויות לחברה;
 - העדר מעורבות או מעמד כלשהו של החברה בניהול התביעה ו/או המשא ומתן עם סונוול בשלב שלאחר העברת הזכויות;
 - אי נטילת סיכון כלשהו מצד החברה בעקבות העברת הזכויות;
 - אי מסירת הודעה לבית המשפט שדן בתביעה נגד "סונוול" על העברת הזכויות ואי צירוף החברה כצד להליך.

רוזנקרנץ* – הסבת זכות תביעה לחברה וסיווג ההכנסה כהונית או פירותית

הכרעה

- למעלה מן הדרוש (לאור הקביעה לפיה מקור ההכנסה לא הועבר אל החברה), דן בית המשפט גם בהוראות סעיף 84 לפקודה.
- בית המשפט קבע 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.
- מאחר והתביעה התבססה על הטענה לתשלום מחירים מופקעים ל"סונול" הרי שסכום הפרשה בא לסתום פרצה שנפערה בהכנסות השוטפות של הנישומים – כלומר הכנסה רגילה, מה גם שלא יצא נכס כלשהו מרשותם של הנישומים וגם מסיבה זו לא ניתן לסווג את התקבול למישור ההוני.

בן דוד* – מכירת זכויות בתוכנה כעסקה הונית

העובדות

- 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 מעסקה בעלת אופי מסחרי 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.

השאלה לדין

- כיצד יש לסווג את התמורה במכירת הזכויות?

בן דוד* – מכירת זכויות בתוכנה כעסקה הונית

הכרעה

- 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 בנסיבות המקרה. נקבע שסעיף 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 הוניות בידי ממציאים יוצרים שלא בתחום עיסוקם וה"גישה הפירותית" לפיה הסעיף אינו דן ברווחים הוניים אלא בהכנסה פירותית שהעץ המניב אותה הוא כושרו האינטלקטואלי של הנישום (ממנו הנישום אינו נפרד גם בעת מכירת היצירה) והעדיף את ה"גישה הפירותית".

בן דוד* – מכירת זכויות בתוכנה כעסקה הונית

הכרעה

- בנסיבות 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:
- נישום המוכר קניין רוחני במהלך עסקיו (מלאי עסקי) או בנסיבות של עסקה בעלת אופי מסחרי יחויב במס לפי סעיף 2(1) בין אם יצר את הקניין הרוחני ובין אם לאו;
- נישום שיצר קניין רוחני ומכר אותו מבלי להשתמש בו כנכס קבוע בעיסוקיו ומבלי שחל על המקרה סעיף 2(1) לפקודה, יחויב במס לפי סעיף 2(9);
- נישום שיצר קניין רוחני, או רכש קניין רוחני שיצר אדם אחר, השתמש בו בעיסוקיו, ולאחר מכן מכר אותו יחויב במס רווח הון.

עטיה* – התרה בניכוי של הלוואה שירדה לטמיון

העובדות

- הנישומה עוסקת בייזום עסקאות בחו"ל.
- בשנת 2008 החלה הנישומה להיות מעורבת במכרז להקמת מתקן לטיפול באשפה ובפסולת עבור עיריית זאגרב בקרואטיה, במטרה למכור בהמשך את זכויותיה במכרז לצד ג' שיפעיל את המתקן האמור.
- לצורך הפרויקט הקימה הנישומה חברה בת ישראלית שהקימה בעצמה חברה מקומית בקרואטיה. החברה המקומית התקשרה עם איש קשר בקרואטיה בהסכם לפיו אותו איש קשר אמור היה לסייע בקידום הפרויקט בתמורה לעמלה שתשולם על בסיס הצלחה.
- על חשבון העמלה שולמה לאיש הקשר מקדמה בסכום של 600 א' יורו אשר אמורה הייתה להיות מוחזרת בתנאים מסויימים.
- כספי המקדמה הועברו מהנישומה לחברת הבת הישראלית וממנה אל החברה המקומית בקרואטיה.
- התנאי להשבת המקדמה התקיים אך המקדמה לא הושבה במועד ולאחר מכן נפטר איש הקשר.

עטיה* – התרה בניכוי של הלוואה שירדה לטמיון

טענות הצדדים

■ הנישומה טענה כי יש להתיר את המקדמה בניכוי כהוצאה פירותית שיצאה במהלך עסקי הייזום שלה, וכי אין חשיבות לכך שהמקדמה הועברה לאיש הקשר בעקיפין דרך חברת הבת הישראלית והחברה המקומית בקרואטיה. לחלופין טענה הנישומה שהסכום שהעבירה לחברת הבת הישראלית הפך ל"חוב רע" שניכוי מותר לפי סעיף 17(4) לפקודה.

■ פקיד השומה טען שדובר בהוצאה הונית שהוצאה לצורך הזכייה בזיכיון ו/או שדובר בהוצאה טרום עסקית שאינה מותרת בניכוי.

הכרעה

■ בית המשפט קבע כי לא ניתן לראות את המקדמה כהוצאה עסקית ששולמה במישרין מהנישומה לאיש הקשר הקרואטי תוך התעלמות מהחברה הבת והחברה המקומית בקרואטיה (בין היתר מאחר וההסכם עם איש הקשר נחתם על ידי החברה המקומית בקרואטיה מבלי שהנישומה הוזכרה בו) וכי הכספים שיצאו מהמערערת היו הלוואה שהוענקה לחברה הבת.

עטיה* – התרה בניכוי של הלוואה שירדה לטמיון

הכרעה - המשך

■ עם זאת, בית המשפט קבע כי מאחר ומעורבות המערערת בפרויקט הייתה במישור הפירותי ולא במישור ההוני, ומאחר וההלוואה ניתנה מלכתחילה כחלק מפעילותה העסקית של הנישומה בניסיון להפיק רווחים מקשירת העסקה בנוגע לפרויקט הפסולת, יש להתיר את ההלוואה שלא הושבה בניכוי מכח הוראות הרישא של סעיף 17 לפקודה ולא מכח הוראות סעיף 17(4) כפי שטענה הנישומה.

■ עוד נקבע כי עיתוי ההכרה בהפסד כתוצאה מאי השבת ההלוואה יהיה המועד שבו אפסו סיכויי החברה המקומית בקרואטיה לקבל בחזרה את המקדמה מאיש הקשר מאחר ובאותו מועד גם אפסו סיכויי הנישומה לקבל בחזרה את ההלוואה מהחברה הבת (להבדיל מהמועדים שבהם אמורים היו איש הקשר והחברה הבת להשיב את המקדמה ואת ההלוואה בהתאמה).

סעד* – היטל עובדים זרים על מסתננים וזכאות לנקודות זיכוי

העובדות

■ הנישום הוא קבלן כח אדם שהעסיק בשנות המס שבערעור עובדים מסודן ומאריתריאה שנכנסו לישראל שלא כדין (מסתננים) ואשר הונפקו להם אשרות שהייה בהתאם לסעיף 2(א)(5) לחוק הכניסה לישראל.

טענות הצדדים

■ פקיד השומה חייב את הנישום בהיטל העסקת עובדים זרים בגין העסקת אותם מסתננים וקבע כי המסתננים אינם זכאים לנקודות זיכוי בחישוב המס שהיה על הנישום לנכות במקור משכרם.

■ לטענת הנישום היטל עובדים זרים לא חל על העסקת מסתננים משום שאלה אינם "עובדים זרים" במובן המשפטי אלא פליטים שיש לראותם כתושבי ישראל לצרכי מס.

הכרעה

■ בית המשפט דחה את הטענה לפיה יש לראות את המסתננים כפליטים בהעדר ראיות להכרה במעמד האמור מצד הגורמים הרלבנטיים.

סעד* – היטל עובדים זרים על מסתננים וזכאות לנקודות זיכוי

הכרעה - המשך

- נקבע כי את שאלת התושבות לצורך חוק ההיטל יש לבחון לפי חוק הכניסה לישראל ולא לפי מבחן התושבות שבפקודת מס הכנסה ומשכך יש לראות במסתננים עובדים זרים לצורך חוק ההיטל.
- לגבי סוגיית נקודות הזיכוי קבע בית המשפט כי הנישום לא הוכיח שמרכז חייהם של המסתננים היה בישראל וכי על אף שהמסתננים עמדו לכאורה בחזקת הימים הקבועה בהגדרת תושב ישראל בסעיף 1 לפקודה מדובר בחזקה הניתנת לסתירה מבלי שצוין האם הובאו על ידי פקיד השומה ראיות כלשהן לסתירת החזקה.
- על פי פסק הדין אין לראות אדם שנכנס לישראל שלא כדין אשר מוטל עליו צו הרחקה כמי שמרכז חייו בישראל ומשכך אין להביא בחשבון את נקודות הזיכוי בחישוב המס שעל הנישום לנכות משכרם של המסתננים.

בנלי* – השתק שיפוטי והעתקת הכנסה

העובדות

- הנישום הודיע לפקיד השומה על פתיחת עסק והגיש לפקיד השומה בחלק מהשנים הרלבנטיות דוחות שנתיים בהם דיווח על מחזור עסקי אפס. ביתר השנים לא הוגש דוח.
- פקיד השומה פסל את ספרי העסק וערך לנישום שומה לפי מיטב השפיטה.

טענות הצדדים

- הנישום טען כי הבעלים האמיתי של העסק הוא אביו וכי הוא נרשם כבעל העסק בעקבות לחצים שהופעלו עליו מצד אביו שהיה שקוע בחובות. לטענת הנישום הוא לא היה מעורב בניהול העסק וכל רווחי העסק הגיעו לידי אביו.
- פקיד השומה טען שהנישום כבול במצג שהוצג על ידו לפיו הוא בעל העסק.

הכרעה

- בית המשפט המחוזי קיבל את עמדת הנישום וקבע שהרישום בספרי פקיד השומה מהווה חזקה הניתנת לסתירה וכי בנסיבות המקרה הנישום הצליח לסתור את החזקה.

בנלי* – השתק שיפוטי והעתקת הכנסה

הכרעה - המשך

■ ערעורו של פקיד השומה לבית המשפט העליון התקבל.

■ נקבע כי דוקטרינת ההשתק השיפוטי חלה גם ביחס לטענות או מצגים שהעלה הנישום בפני פקיד השומה במסגרת דיוני השומה ולכן הנישום מנוע מלטעון שהוא אינו בעל העסק.

■ בנוסף נקבע שכלל, בעל העסק הוא החייב במס בגין רווחי העסק ואין צורך בפעילות או "יגיעה אישית" של בעל העסק לשם חיובו במס.

■ בית המשפט העליון חזר על ההבחנה שבין שימוש בהכנסה והעברתה לאחר – כאשר החייב במס בגין ההכנסה הוא הנישום ובין "ניכור" או "עיתוק" הכנסה – המעביר את החבות במס מהנישום למקבל, והבהיר בהמשך לפסיקה קודמת בנושא שלצורך עיתוק או ניכור של הכנסה יש צורך בהעברה של מקור ההכנסה בדרך של מכירה, מתנה, או פעולה משפטית אחרת.

■ במקרה שלפנינו לא ננקטה פעולה משפטית כלשהי לגבי מקור ההכנסה ולכן דובר בשימוש בהכנסה ולא בעיתוק או ניכור של ההכנסה.

סוף

תודה על ההקשבה

א. רפאל ושות' עורכי-דין
רח' דניאל פריש 3 תל-אביב
טל. 03-6966999 ; פקס. 03-6961444

