



## עלון מידע מספר 1/2018

### 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,

א. רפאל ושות', עורכי דין

דנ"א 2308/15 דארי והירשזון נ' פקיד שומה רחובות ואח' (12.9.2017) – **שילת היכולת לקזז הפסדים לאחור** – הנישומים נגבו כספים בסכום משמעותי. לימים, הורשעו הנישומים בגין הגניבה, ריצו מאסר בפועל ושילמו קנס כספי. לצד זאת, השיבו הנישומים את כספי הגניבה. פקיד השומה ביקש לחייב במס את ההכנסה מהגניבה בשנות המס הרלוונטיות בהן בוצעו הגניבות וזאת אף שבינתיים הכספים כבר הוחזרו על ידי הנישומים. לשיטת פקיד השומה, השבת הגניבה יצרה בידי הנישומים הפסד אותו יכלו לקזז מההכנסות ששיקו בשנים שלאחר השבת הגניבה. בית המשפט המחוזי קבע כי הגניבה היא הכנסה חייבת וכי אין להכיר בכספים שהושבו כהוצאה בשנות המס בהן בוצעו הגניבות אלא בשנות המס בהן הושבו הכספים בפועל. בית המשפט העליון קבע בדעת רוב כי אומנם לא ניתן להתיר ביכוי את השבת הכספים בשנות המס בהן בוצעו הגניבות ואולם כן ניתן להתיר קיזוז של הכספים המוחזרים רטרואקטיבית כהפסד – וזאת הגם שסעיף 28 לפקודה אינו מתייחס לאפשרות הקיזוז לאחור ולמרות העמדה המקובלת בדיו הנוהג עד אז ששללה תוצאה שכזו (בפועל התיר בית המשפט קיזוז רק של מחצית מהסכומים שהוחזרו משיקולי צדק ואשם תורם של הנישומים). בעקבות התוצאה האמורה והשלכות הרחוב שלה, הוגשה על ידי רשות המיסים בקשה לדיון נוסף בשאלת היכולת לקזז הפסדים לאחור. במסגרת פסק הדין שניתן בדיון הנוסף, הפך בית המשפט העליון, בדעת רוב, את פסק דינו הקודם בעניין זה וקבע כי לא ניתן לקזז הפסדים לאחור. במסגרת זו, נקבע כי לשינו של סעיף 28 לפקודה אינה מאפשרת ביצוע קיזוז הפסדים לאחור וכי מההיסטוריה החקיקתית של הסדר קיזוז הפסדים, מתכליתו של הסעיף ומכוננת המחוקק, עולה שיש לאפשר רק קיזוז הפסדים קדימה. סעיף 28 לפקודה מהווה הסדר שלם ומקיף שנועד להקנות זכות מוגבלת לקיזוז הפסדים בכפוף לתנאים ולמגבלות שנקבעו בהוראותיו השונות. הוראות הסעיף הדנות בקיזוז אופקי של הפסד עסקי כנגד כל הכנסה שהופקה בשנת המס שבה צמח ההפסד וקיזוז אנכי קדימה כנגד הכנסות מסימיות בשנות מס עתידיות יוצרות הסדר שילי שולל קיזוז לאחור, כאשר נקבע כי אי התייחסות לקיזוז הפסדים לאחור אינה עולה כדי חסר חקיקתי. כמו כן, קבע בית המשפט העליון כי שיקולי צדק מורים דווקא על העדר היכולת לבצע קיזוז לאחור בבסיבות העניין, לאור מעשיהם של הנישומים. בשולי הדברים ראוי לשים לב לאמרת האגב של כב' השופט סולברג לפיה במקרים מסוימים בהם פקיד השומה מודע לכך שהשומה שנערכה על ידו מובילה לתוצאות קשות ובלתי צודקות הוצאת השומה עלולה לעלות כדי שימוש בחוסר תום לב בסמכות המינהלית. **להרחבה אודות כללי קיזוז הפסדים המעוגנים בסעיף 28 לפקודה ר' בכרך א' של ספרנו מס הכנסה בעמ' 773-757.**

ע"מ 13-01-49444 ג'טיקו בע"מ נ' פקיד שומה כפר סבא (6.6.2017) – **מחיר העברה בעסקה בינלאומית בין צדדים קשורים** – הנישומה, חברה תושבת ישראל, עסקה במתן פתרונות בתחום התמיכה הטכנית האוטומטית ליצרני ציוד אלקטרוני. בשנת 2006 נחתם הסכם לרכישת מניותיה של הנישומה בידי חברת מייקרוסופט האמריקאית בתמורה לכ-90 מיליון דולר. זמן קצר לאחר מכן הועברו עובדי הנישומה לחברת מייקרוסופט ישראל, חברת בת של מייקרוסופט האמריקאית, תוך שנחתם הסכם למתן שירותי כוח אדם בין הנישומה לבין מייקרוסופט ישראל לצורך מתן השירותים ללקוחות הנישומה אצל הנישומה. כעבור מספר חודשים נחתם הסכם נוסף בין הנישומה לבין מייקרוסופט האמריקאית לרכישת הקניין הרוחני של הנישומה ("IP") בתמורה לסכום של 26.6 מיליון דולר שנקבע בהתאם להערכת שווי. פקיד השומה סבר כי התמורה שנקבעה בעסקת ה- IP לא שיקפה את שווי השוק האמיתי של ה- IP. במסגרת זו, התגלעה מחלוקת בין הנישומה לבין פקיד השומה באשר למהות העסקה ולהיקפה, מחלוקת שהקרינה על קביעת שווי העסקה. לשיטת הנישומה העסקה כללה אך ורק את מכירת ה- IP למייקרוסופט. פקיד השומה, לעומת זאת, גרס כי העסקה האמיתית רחבת היקף הרבה יותר וכוללת את מכירת כלל נכסיה ופעילותה של הנישומה, תוך כדי ריקונה מתוכן. לטענת הנישומה המחיר שנקבע לעסקת המניות שיקף ערכים נוספים שלא באו לידי ביטוי בעסקת ה- IP, כגון סינרגיה ופעילויות שיווק ופיתוח שנתרו בידי הנישומה גם לאחר עסקת ה- IP. פקיד השומה גרס כי מאחר שמהות העסקה היתה מכירת כלל הנכסים והפעילות של הנישומה למייקרוסופט, הרי ששווי הנכסים שנמכרו במסגרת העסקה לא נופל באופן משמעותי מהמחיר שנקבע בעסקת מכירת המניות שבווצה זמן לא רב קודם לכן (שהרי המניות שיקפו את אותם נכסים ופעילות). בית המשפט המחוזי מרכז קיבל את עמדת פקיד השומה וקבע כי העסקה כללה את מכירת כל פעילותה של הנישומה למייקרוסופט וכי לא נמכר IP בלבד. במסגרת זו, נקבע כי שווי לא "מתאייד" כאשר פעילות מועברת וכי יש למסות את מלוא השווי של כל רכיבי הפעילות שיצאו מהחברה. כמו כן, נקבע כי אין להפחית משווי התמורה ששולמה את שווי הסינרגיה על מנת לקבוע את שווי השוק של עסקת ה- IP מאחר שהסינרגיה הייתה חלק מהעסקה בין אם מדובר בעסקת מניות ובין אם מדובר בעסקת נכסים. בנוסף, התקבלה עמדתו של פקיד השומה לפיה העברת עובדים מהווה העברת פונקציה משמעותית בעלת ערך כלכלי רב הניתנת למיסוי. בהקשר זה, גרסה הנישומה כי העברת עובדים אינה מהווה עסקה, שכן העובדים אינם קניין שניתן לסחור בו ואולם נקבע כי ניתן לייחס לנישומה נכס שביטויו ביכולתה לגרום להעברת עובדים כמקשה אחת למייקרוסופט (להבדיל מהעברת עובד אינדיבידואלי). לפיכך, נקבע כי שווי השוק של עסקת ה- IP נגזר מתמורת עסקת המניות. לצד זאת, נמצא כי בבסיבות העניין יש להפחית משווי זה רכיבים שונים, כגון תשלום בונוס שימור עובדים ותשלום מותנה למנכ"ל החברה.

ע"מ 16-02-54694 ברניב ואח' נ' פקיד שומה תל אביב 1 (14.11.2017) – **סיווגו של פיצוי בגין יתור על זכות תביעה כהכנסת עבודה** – הנישומים כיהנו במשרות ניהול בחברת נטוויז', כאשר במסגרת הסכמי ההעסקה שנחתמו עימם נקבע כי יהיו זכאים לקבל מענק במקרה של מכירה או מיזוג של החברה בשיעור של 2% מעליות שווי החברה מעל לשווי של 54 מיליון דולר. בשנת 2006 התמזגה נטוויז' עם חברות ברק וגלובקול ובעקבות זאת, טענו הנישומים כי הם זכאים למענק המיזוג, ואולם נטוויז' סירבה לשלם את המענק. בשנת 2008 הגישו הנישומים תביעה נגד נטוויז' לבית הדין האזרחי לעבודה, במסגרתה טענו, בין היתר, כי החברה אינה עומדת בהתחייבות לשלם את מענק המיזוג ואינה מקצה להם אופציות למניותיה, כפי שלטענתם הייתה חייבת. בשנת 2011 נחתם הסכם פשרה בין הנישומים לחברה במסגרתו נקבע, בין היתר, כי החברה תשלם לנישומים פיצוי בגין ויתור על זכויות בגין שינוי מבני ומיזוג ויתור על זכות תביעה בגין אי מתן האופציות. במסגרת הדוחות השנתיים לשנת 2011 סווגו הנישומים את התקבול האמור כרווח הון. פקיד השומה גרס, לעומת זאת, כי יש לסווג את התקבול כהכנסת עבודה ולחילופין כמענק פרישה לפי סעיף 9(א7) לפקודה החייב במס שולי לגבי החלק שממל לתקרת הפטור. בית המשפט המחוזי בתל אביב קיבל את עמדת פקיד השומה וקבע כי המדובר בהכנסת עבודה. במסגרת זו, נקבע כי חזקה שכל תקבול המשולם לעובד ממעבידו, ניתן בזיקה ליחסי העבודה ומהווה הכנסת עבודה, ורק במקרים חריגים ניתן יהיה לסווג תשלום הניתן במטביד לעובד כרווח הון. על הנישום מוטל נטל כבד לסתור את החזקה ולשכנע כי המדובר בתשלום שאינו מסווג להכנסת עבודה. לגבי הפיצוי בעניין מענק המיזוג נקבע כי מאחר ומדובר בזכות שהוענקה לנישומים בהסכמי ההעסקה שלהם במטרה לתגמל אותם על מאמציהם להשבתח החברה ולהעלות שווייה, מדובר בהכרח בהכנסת עבודה. בהקשר זה הפנה בית המשפט גם להלכה שנקבעה בפרשת חיים ניסים באשר למענקים בגין שינוי מבנה. לגבי הויתור על זכות התביעה בעניין האופציות נמצא כי הנישומים כלל לא היו זכאים להקצאת אופציות ומשלא ניתן לאתר פרצה בגין רכיב אופציות, הרי שכפועל יוצא לא ניתן לסווג את הפיצוי למישור ההוני. **להרחבה אודות מהותה של הכנסת עבודה ר' בכרך א של ספרנו מס הכנסה בעמ' 170-113.**

ע"מ 14-02-48642 אמות השקעות בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים (25.6.2017) – **חובת קיזוז הפסד עסקי כנגד הכנסה ממקור זר בטרם ניצול זיכוי בשל מס זר** – הנישומה, חברה ציבורית ורשומת ישראל, עסקה במישרין ובעקיפין, באמצעות תאגידים בשליטתה, בענף הנדל"ן, ארבות השכרה, ניהול ואחזקה של נכסי מקרקעין מניבים. בשנת 2008 נוצר לנישומה הפסד עסקי שוטף בישראל בסך של 35 מיליון ש"ח. בשנה זו קיבלה הנישומה דיבידנד מחברה בת תושבת קנדה שהייתה בעלותה ההמלאה בסך של 178 מיליון ש"ח. מקור כספי הדיבידנד היה ברווח שנצמח כתוצאה ממימוש נכס מיניב בקנדה, בגינו שולם מס חברות קנדי בסך של 46 מיליון ש"ח. מסכום הדיבידנד שחולק נוכח במקור מס קנדי בסך של 25 מיליון ש"ח, כך שסך מסי החוץ ששילמה חברת הבת עמד על 71 מיליון ש"ח. הנישומה בחרה להחיל את מסלול הזיכוי העקיף על הדיבידנד שקיבלה מחברת הבת, לפי הוראות סעיף 126(ג) לפקודה, כך שסכום הדיבידנד המגולם עמד על 224 מיליון ₪, המתקבל מחיבור של סכום הדיבידנד נטו (178 מיליון ₪) ומס החברות הקנדי (46 מיליון ₪). חבות המס בישראל בגין הדיבידנד המגולם, לפני זקיפת זיכויים עמדה על 61 מיליון ₪ (224 מיליון ₪ כפול שיעור מס של 27%). כנגד המס הישראלי דרשה הנישומה זיכוי בגין מסי החוץ ששולמו בגין הדיבידנד המגולם, כך שהחבות בימי ישראל התאפסה ואף נוצר עודף זיכוי בשל מס זר בסכום של 10 מיליון ש"ח שהנישומה בקשה להעביר לשנות המס הבאות. כמו כן, נותר בידי הנישומה ההפסד העסקי להעברה לשנים הבאות. פקיד השומה לא קיבל את תחשיב המס שערכה הנישומה וגרס כי ישוום מסלול הזיכוי העקיף חייב להתבצע לאחר קיזוז ההפסד העסקי שנצמח לנישומה מסכום ההכנסה מהדיבידנד, כך שלא יוותר הפסד להעברה לשנים הבאות. בבסיבות העניין, בכל מקרה התוצאה הינה כי לא ישולם בפועל מס ישראלי על הדיבידנד שהתקבל לאור סכום מסי החוץ שכבר שולמו, ונפקות המחלוקת בין הנישומה לפקיד השומה הינה אך ורק בקשר לשימור ההפסד העסקי לצורך קיזוזו בעתיד כנגד הכנסות אחרות של הנישומה. בית המשפט המחוזי בתל אביב קיבל את עמדת פקיד השומה וקבע כי קיימת חובה לקזז את ההפסד העסקי כנגד הכנסת החוץ לפני זקיפת הזיכוי כנגד המס הזר, בהתבסס על הנוסח של מנגנון הזיכוי מהמס הזר בפקודה ועל לשינו של סעיף 126(ג) לפקודה, לפיהם שלב הזיכוי מהמס הזר מתרחש רק לאחר קביעת הכנסה החייבת המוגדרת כ"הכנסה לאחר הזיכויים, הקיזוזים והפטורים...". לרבות קיזוז הפסדים. הנישומה הפנתה לטושה של פסקי דין בנושא "שימור הפסדים" על מנת להקיש מהם כי, כעניין עקרוני אין לאלץ נישום לקזז ("ולבזבז") הפסד כנגד הכנסה פטורה או הכנסה החייבת במס מופחח, אולם נקבע כי בכל המקרים האמורים דובר על קיזוז הפסדים רגילים כנגד הכנסה "מועדפת", בעוד שבמקרה שלפנינו הקיזוז הוא כנגד הכנסה החייבת במס מלא. **להרחבה אודות כללי הקיזוז של הפסד בחו"ל ראה בכרך א' של ספרנו מס הכנסה בעמ' 776-774.**

לפרסומים נוספים

לתמיציות חוות דעת

לסדרת הספרים

ליצירת קשר

א' רפאל ושות' עורכי-דין | דניאל פריש 3 | תל אביב | 03-6966999 Israel

**להסרה מרשימת התפוצה | דווח כספאם**

נשלח באמצעות תוכנת ActiveTrail