

חברים יקרים:

הרינו מתכבדים לשלוח אליכם עדכונים, רשמים ומאמרים בתחום המס. קריאה נעימה.

ממחישים את מורכבות ההבחנה ואופן השפעתה על חבות המס אצל בעלי השליטה.

על מורכבות ההבחנה בין הכנסת עבודה לבין הכנסה מדיבידנד לבעלי שליטה בעקבות פסק הדין בעניין דניאל עמרם (ע"א 550/22)

עניין ספירה מחוזי (ע"מ 17-03-2995)

באותו עניין המערער היה מהנדס אלקטרוניקה ומחשבים בהשכלתו. הוא הועסק עד שנת 1998 על ידי משרד הבריאות בצרפת, ובמסגרת עבודתו בשנת 1999 רשם בצרפת את הסימן המסחרי "SEPHIRA" (להלן: "הסימן המסחרי") על שמו והקים חברה צרפתית בשם "SEPHIRA SAS" (להלן: "ספירה צרפת"). ספירה צרפת עוסקת בפיתוח תוכנות לשידור מרחוק של נתוני חיובים כספיים מכרטיסים חכמים רפואיים לשרתים מרכזיים ובמתן שירות מלא לנותני שירותים רפואיים.

בשנת 2003 עלה המערער מצרפת לישראל, ובאותה שנה הקים את המערער השנייה (להלן: "ספירה ישראל"). בשנים הראשונות לאחר הקמתה, עסקה ספירה ישראל בעיקר במתן שירותי פיתוח לחברות קשורות בחו"ל ובהפעלת CALL CENTER. בעת הקמתה החזיק המערער ב-81% ממניותיה, ויתר המניות הוחזקו בידי ג'ו.

ביום 1 ביולי 2011 חתם המערער עם ספירה ישראל על הסכם למכירת זכויותיו בסימן המסחרי בתמורה לסכום של 8.4 מיליון אירו בפטור ממס לפי סעיף 97(ב)(1) לפקודה בנוסחו טרם תיקון 168. לאחר שספירה ישראל רכשה את הסימן המסחרי, היא

פתח דבר

סעיף 2 לפקודה מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה") מונה מספר מקורות הכנסה פירותיים אשר ככלל משולם בגינם מס שולי בהתאם לסעיף 121 לפקודה. ברם, המחוקק מצא לנכון לקבוע שיעור מס ספציפי לגבי חלק מן המקורות, וכך לדוגמה בסעיף 125 ב לפקודה קבע שיעור של 25% או 30% לעניין חלוקת דיבידנד וזאת לעומת שיעור של עד 50% החל על הכנסה מעבודה. על פי רוב, ישנן גבולות ברורים בין הכנסה מעבודה לבין הכנסה מדיבידנד אך אלו מיטשטשים שעה בה מדובר בבעלי שליטה.

כמו כן, כפי שראינו [ברשומון מס 163](#) שעסק בעניין **ירון מאיר** (20-01-21579), הרי שקיימת חשיבות רבה לסוגיה אצל בעלי שליטה לעניין סיווג הכנסה לתושב חוזר, תושב חוזר ותיק /תושב ישראל לראשונה שכן, סיווג הכנסה כדיבידנד חלף הכנסת שכר עשויה להביא לאי תשלום מס בחלק מן המקרים. במסגרת רשומון זה נסקור את פסק הדין שניתן לאחרונה על ידי בית המשפט העליון בעניין **ישראל דניאל עמרם** (ע"א 550/22) ופסק הדין שקדם לו בבית המשפט המחוזי (ע"מ 17-03-2995), אשר

המערער את הטבת המס של תושב ישראל לראשונה לפי משטר ההטבות שחל טרם תיקון 168 ולסווגה כהכנסת עבודה בידי של המערער. בנוסף טען פקיד השומה כי שיעור הרווח של המערער מפעילות המו"פ שלה, חורג משיעור הרווח המקובל בענף. לכן יש לקבוע שההכנסה החייבת של המערער העולה על הרווח המקובל מפעילות המו"פ, תסווג כהכנסה רגילה שתחוב בשיעור מס חברות רגיל.

ערעור שהוגש על ידי המערערים נדחה במלואו ביחס לסוגיה הראשונה על ידי בית המשפט המחוזי בראשות כב' השופט **אביגדור דורות**. בית המשפט זקף לחובתו של המערער את העובדה כי בתקופה שקדמה למכירת הסימן המסחרי, משך המערער מספירה ישראל הלוואות בסך של 5,108,969 ₪, מבלי ששולם מס כלשהו. יתרה מזאת, משנת 1999 עשתה ספירה צרפת שימוש בסימן המסחרי מבלי לשלם דמי תמלוגים עבור שימוש זה. בסמוך לתום עשור מאז עלייתו ארצה, החליט המערער למכור את הסימן המסחרי לחברה ישראלית בשליטתו, ורק ממועד זה נדרשה ספירה צרפת להתחיל לשלם תמלוגים עבור השימוש בסימן המסחרי, אף על פי שלא חל שינוי בשימוש המצדיק זאת ומבלי שלמערער היה הסבר משכנע.

כמו כן, נמצא כי גם לאחר עסקת המכירה, נותרה בידי המערער השליטה בסימן המסחרי בזכות שליטתו בספירה ישראל. אי-גביית התמלוגים בשנים לפני הרכישה מלמדת, כי כל מטרת גבייתם הינה חלק מתכנון המס שנועד להפחית את חבות המס של המערער. המערער דיווחה אומנם על קבלת

התקשרה ביום 1 בדצמבר 2011 בהסכם עם ספירה צרפת, לפיו ספירה צרפת תשלם לספירה ישראל תמלוגים בגין השימוש בסימן המסחרי. לאחר רכישת הסימן המסחרי, רשמה ספירה ישראל את הסימן המסחרי בספירה כנגד יתרת זכות של המערער בגובה התמורה המוסכמת. חוב המערער כלפי ספירה ישראל קוזז כנגד התמורה בעד הסימן המסחרי. הסימן המסחרי סווג בספרי ספירה ישראל כמוניטין הזכאי לפחת בשיעור של 10%. בפועל, דרשה ספירה ישראל הוצאות פחת בגין הסימן המסחרי בשיעור של 7% בשנת המס 2011, ובשיעור של 5% בשנות המס 2012 ו-2013.

התמורה מעסקת המכר, בסך כולל של כ-41 מיליון ש"ח, הועברה למערער בתוך תקופה של כ-4 שנים, כאשר התשלום האחרון בוצע במאי 2015 (להלן: "**כספי התמורה**"). כספי התמורה דווחו על ידי המערער בדו"חות ההכנסה שלו כרווח הון פטור ממס בהתאם לסעיף 97(ב) לפקודה.

זאת ועוד, החל משנת המס 2011, דרשה ספירה ישראל הטבות מס כחברה בעלת מפעל מועדף בהתאם להוראות סעיף 51טז לחוק עידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 (להלן: "**חוק עידוד**"), על הכנסותיה ממתן שירותי מחקר ופיתוח עבור תושב חוץ.

על רקע האמור פקיד השומה הוציא למערערים שומות בהן טען כי העסקה של מכירת הסימן המסחרי היא עסקה מלאכותית שיש להתעלם ממנה לצורכי קביעת המס החל על המערערים ובהתאמה לשלול מן

מהחברה כהלוואות שאינן בבחינת הכנסה, אשר הוא בעצמו לא הצליח להצביע על יעודן. צירוף הנסיבות האמור מלמד, על רקע העובדה שהסימן המסחרי נמכר לחברה ישראלית שבשליטתו של המערער, שתכנון המס שעשו המערערים בענייננו הוא תכנון מס בלתי לגיטימי, שמטרתו הפחתה לא לגיטימית של תשלומי המס המוטלים על המערערים, בניגוד לתכלית של סעיף 97(ב)(1) לפקודה.

לאור קביעתו של בית המשפט המחוזי, קבע המשיב כי יש לבטל את כל ההשפעות של עסקת המכר על דו"חות ההכנסה של המערער לשנים 2011-2013, ובכלל זאת לבטל את רווח ההון הפטור ממס עליו דיווח המערער בעקבות עסקת המכר. חלף זאת, קבע המשיב כי יש לראות בכספים שמשך המערער מספירה ישראל בין השנים 2011-2013 (בניכוי הכנסות התגמולים שהתקבלו בגין הסימן המסחרי באותן שנים) כהכנסה ממשכורת החייבת בתשלום מס מכוח סעיף 2(2) לפקודה.

להשלמת התמונה יצוין כי חלק מהערעור של המערערות ביחס לשינוי הסיווג של ההכנסות ממחקר ופיתוח, התקבל ונקבע כי על המשיב לערוך חישוב חדש של סכומי ההכנסות ממו"פ, החורגים בשיעור הרווח התפעולי מ-40%.

עניין דניאל עמרם (ע"א 550/22) - הכרעת בית המשפט העליון

התמלוגים, אולם דרשה פחת שהביא לאינן החבות במס או להפחתתה.

על רקע פסיקות קודמות של בית המשפט העליון קבע בית המשפט כי מדובר במקרה שלפיו בתכנון מס שלילי, נטול טעם מסחרי יסודי מעבר להפחתת מס ועל כן מדובר בעסקה מלאכותית מכוח סעיף 86 לפקודה ובלשונו של בית המשפט: אחת המטרות של סעיף 97(ב)(1) לפקודה היא כאמור נטרול התמריץ השלילי הנובע משיקולי מס, העומד בפני העולה החדש. בענייננו השימוש בסעיף 97(ב)(1) לא נעשה לצורך נטרול תמריץ המס השלילי העומד בפני המערער. כאמור, עד לשנת 2011, לא גבה המערער מספירה צרפת תמלוגים בגין השימוש בסימן המסחרי. המערער טען שהוא לא היו פנוי לעניין זו מסיבות כאלה ואחרות! אמנם המערער לא גבה תמלוגים בגין שימוש זה, אבל הוא נהנה מהרווחים של ספירה צרפת ומשך ממנה כספים בדרכים אחרות, כך שעניין הסיווג של העסקה שבגינה נמשכו כספים מספירה צרפת לכיסו לא היה משמעותי עבורו. רק בשנת 2011 החליט המערער להתקשר בהסכם התמלוגים מול ספירה צרפת, רק לאחר שהוא העביר את הסימן המסחרי לספירה ישראל. על השאלה האם היה למכירת הסימן המסחרי טעם מסחרי יסודי אם לאו אשיב בהמשך, אך כבר בשלב זה ניתן לקבוע כי לא היה הכרח לביצוע העסקה בצורה זו וגביית התמלוגים על ידי המערער באופן אישי הייתה אפשרות סבירה בהחלט מבחינתו של המערער. דברים אלה נעשו בתקופה בה משך המערער סכומים גדולים

חזקה כי התשלומים שהועברו אליו מכוח עסקת המכר הם הכנסת עבודה לפי סעיף 2(2) לפקודה.

בית המשפט העליון מפי כב' השופטת ר.רוני דחה את עמדתו של המשיב, בהבחינו בין המקרים: "המקרה דנן לעומת זאת נבדל מעניין ברנע בשני היבטים מהותיים: ראשית, בעניינינו ברור כי התקבולים התקבלו במקור אצל המערער שלא כתוצאה מיחסי העבודה בינו לבין החברה (ואף לא בכובעו כבעל מניות בה) - אלא במסגרת עסקת המכר, בכובעו כבעל הסימן המסחרי. ואולם בשל הקביעה כי מדובר בעסקה מלאכותית, התעורר הצורך לסווגם מחדש. שנית, בעניינינו אין עוד מחלוקת כי יש לסווג את התקבולים כהכנסה פירותית (ולא כהכנסה הונית), והשאלה שבמוקד היא האם יש לסווגם כ"הכנסת עבודה" - לנוכח היותו של המערער עובד החברה; או שמא יש לסווגם כ"הכנסה מדיבידנד" - בשל היותו של המערער בעל מניות בה. שאלה זו כלל לא התעוררה בעניין ברנע, משלא היה ספק כי המנהלים קיבלו את התקבולים בכובעם היחיד כעובדי החברות.... בעניין ברנע נדרש בית המשפט לנתח את מהותם הכלכלית האמתית של התקבולים שקיבלו המנהלים על פי העובדות שהוצגו על ידיהם, ובהתאם לקבוע את סיווגם לצורכי מס. בעניינינו לעומת זאת, אנו נדרשים להתעלם מעסקת המכר שבוצעה ומן העובדות כפי שדווחו על ידי המערער, ולקבוע מחדש את מהות התשלומים שהתקבלו אצל המערער במנותק מהעובדות שהתרחשו בפועל".

המערער, מר דניאל עמרם, לא קיבל את עמדת פקיד השומה ביחס לאופן סיווג הכנסתו ובהתאמה הגיש ערעור לבית המשפט העליון, וטען כי יש לסווג את הכנסתו ממשיכת הכספים מספירה ישראל כדיבידנד ולא ממשכורת. נזכיר כי הכנסה מדיבידנד מחברה בעלת מפעל מועדף מכוח חוק עידוד זכאית לשיעור מס מופחת.

לטענת פקיד השומה, לנוכח העובדה שבין המערער לבין ספירה ישראל התקיימו בשנות המס הרלוונטיות יחסי עבודה - שכן המערער כיהן כמנכ"ל החברה - ברירת המחדל היא סיווג הכספים כהכנסת עבודה בהתאם לסעיף 2(2) לפקודה. את עיקר יהבו השליך פקיד השומה על ההלכה שנקבעה בעניין ברנע (ע"א 5083/13) (ראו רשומון מס מס' 95). בתמצית, נזכיר כי באותו עניין נידונו ערעורי המס של שלושה עובדים בחברות שונות שניהנו בתפקידים ניהוליים בכירים (להלן: המנהלים). בתום תקופת העסקתם, חתמו המנהלים על תניית אי-תחרות עם החברות בהן הם עבדו, בתמורה לתקבול כספי. בדו"חות שהגישו לפקיד השומה דיווחו המנהלים על תקבולים אלה כהכנסה מרווח הון. דיווח זה נדחה על ידי פקיד השומה, וחלף זאת נקבע כי מדובר בהכנסה פירותית הנכנסת תחת סעיף 2(2) לפקודה. במסגרת פסק הדין נקבע על ידי כב' השופט י. עמית כי יש לקבוע חזקה ניתנת לסתירה, לפיה "כל תקבול שמשולם לעובד ממעבידו הוא הכנסה פירותית שמקורה בעבודה".

על כן בהתאמה, טען פקיד השומה כי משהתקיימו בין המערער לבין ספירה ישראל יחסי עובד-מעביד - קמה

מקריאת נוסח הסעיף ניתן ללמוד אפוא כי המחוקק נתן דעתו למצבים בהם מי שהוא בעל מניות מהותי בחברה מנצל את כוחו על מנת לבצע משיכות של כספים מהחברה או להעמיד לרשותו נכס מנכסיה, בדרך שאינה מחייבת אותו לפי חוק בתשלום מס על מלוא הסכום שהגיע לכיסו (למשל בדרך של הלוואה); וכך הוא זוכה לעשות שימוש בכספי החברה ובנכסיה וליהנות מהם מבלי לשלם עליהם מס כדין.

משמע, בשני המקרים, בסעיף 3(ט) לפקודה ובעניינו של המערער בעניין ספירה, המהות היא זהה - בעל מניות המנצל את כוחו בחברה לצורך הזרמת כספים לכיסו, תוך סיווג הפעולה באופן הפוטר אותו מתשלום מלוא המס בו הוא הוא היה מחויב לו סיווג את הפעולה בדרך אחרת, לרבות כהכנסה מעבודה או מדיבידנד.

כמו כן, במסגרת סעיף 3(ט) לפקודה הביא המחוקק בחשבון גם את האפשרות שאותו בעל מניות מהותי מחזיק בכובע נוסף כעובד החברה. במצבים מעין אלה, קבע המחוקק כי ברירת המחדל הראשונה היא שכספים שנמשכו על ידי בעל המניות המהותי יסווגו כהכנסה מדיבידנד על פי סעיף 2(4) לפקודה, וזאת בכפוף לכך שישנם רווחים בחברה, ובהתאם לחלקו בהם.

על רקע האמור, קובעת כב' השופטת כי יש לסווג בעניינה את סכום התמורה כהכנסה מדיבידנד, בכפוף לקיומם של עודפים ובלשונה:

על רקע האמור קבעה כב' השופטת כי קיים קושי להחיל את "חזקת הכנסת העבודה" שנקבעה בעניין ברנע, וכי יש לבחון את סיווגם של התקבולים שקיבל המערער בהתעלם מחזקה זו. במאמר מוסגר צוין על ידה כי אף לו היה מקום להחיל את החזקה האמורה, משאין חולק כי בפועל התקבולים שהועברו לידי המערער לא הועברו אליו כתוצאה מיחסי העבודה בינו לבין ספירה ישראל אלא מכוח עסקת המכר של הסימן המסחרי, כפי שמציין גם פקיד השומה, נראה שבכך נסתרה החזקה לפיה מדובר בהכנסה מעבודה. זאת ועוד, לדידה של כב' השופטת ניתן ללמוד מסעיף 3(ט) לפקודה על השקפת המחוקק בדבר סיווגם לצורכי מס של כספים שנמשכו מחברה על ידי בעל מניות מהותי בה, מבלי ששולם בגינם מס כנדרש.

לאמור, סעיף 3(ט)2 לפקודה קובע כדלקמן:

"יראו משיכה מחברה, במועד החיוב, כהכנסתו של בעל המניות המהותי -

(א) מדיבידנד, אם היו רווחים בחברה ובהתאם לחלקו בהם; לעניין זה, "רווחים" - כהגדרתם בסעיף 302(ב) לחוק החברות;

(ב) במשיכה שפסקת משנה (א) אינה חלה עליה, אם מתקיימים יחסי עובד מעביד - כהכנסת עבודה;

(ג) במשיכה שפסקת משנה (ב) אינה חלה עליה - כהכנסה מעסק או ממשלח יד;"

סיכום והרהורים נוספים

ברשימה זו עמדנו על פסקי הדין שהוצאו תחת ידיהם של בית המשפט המחוזי ובית המשפט העליון בעניינם של מר **דניאל עמרם** וחברת ספירה ישראל שבבעלותו.

עובדות המקרה ואופן תכנון המס כפי שביצע המערער ממחישים אפוא את מורכבות האינטראקציה שבין הנישום לבין מערכת המס וזאת כמובן ביתר שאת שעה שמדובר בנישום שהוא תושב חוזר ותיק/תושב ישראל לראשונה.

מפסיקת בית המשפט העליון עולה אם כן כי כל אימת שנמשכים כספים מחברה על ידי בעל מניות מהותי, יש לבחון אם הכספים נמשכו בכובעו כבעל מניות או שמא כעובד החברה, כך שכל שנמצא כי הכספים נמשכו מעודפיה ולא כתמורה עבור שירותים שניתנו לה, אזי יש לסווגם כהכנסה מדיבידנד בידו.

דומה כי פסיקה זו מתכתבת יפה כאמור עם פסיקת בית המשפט המחוזי בעניין **ירון מאיר (רשומון מס 163)**. בעניינו של תושב חוזר נקבע כי בעל מניות יכול ליהנות באופן מובחן מהכנסה הנובעת משכר או מתן שירותים לחברה בבעלותו, לצד קבלת תשלומי דיבידנד מאותה החברה, אשר יסווגו כהכנסה פסיבית לפי סעיף 2(4) לפקודה, כאשר ההבחנה בין שני סוגי ההכנסות היא בבסיסה מהותית ולא טכנית. יתירה מזאת, ראינו כי פסיקת בית המשפט העליון בעניין **דניאל עמרם** מגשימה את תכלית הוראות הפקודה ביחס לבעלי שליטה ובפרט את הוראת סעיף 3(ט) לפקודה, אשר אינה דורשת למעשה כל בחינה

"אם כן, יש לבחון האם בענייננו מתקיימת ברירת המחדל הראשונה הקבועה בסעיף 3(ט)2), כלומר האם בעת משיכת הכספים היו בספירה ישראל רווחים לחלוקה. במסגרת ערעורו טען המערער כי בשנים הרלוונטיות אכן היו בחברה די עודפים צבורים לצורך משיכת הכספים שנמשכו על ידיו כדיבידנד. המשיב מצידו לא חלק על טענה זו, לא בתשובתו לערעור ואף לא במסגרת השלמת הטיעון שהוגשה על ידיו לאחר שהתקיים הדין בערעור. בשים לב לכך שעסקינן רק בשאלת סיווג הכספים לצורך תשלום מס על ידי המערער, מבלי שצפויה להיות לכך השפעה משמעותית על נושי החברה (שכן הכספים נמשכו זה מכבר) - אני סבורה כי ניתן להסתפק בכך לצורך הכרעה בשאלת קיומם של רווחים לחלוקה. בהתאם, אני סבורה כי יש מקום לסווג מחדש את כספי התמורה שמשך המערער מספירה ישראל בשנות המס הרלוונטיות כהכנסה מדיבידנד."

לבסוף דחתה כב' השופטת את טענת פקיד השומה לפיה הלשון הרחבה בה נוקט סעיף 2(2) לפקודה מובילה למסקנה כי מדובר בסיווג שיורי אשר יחול בכל מקרה בו מדובר בנישום שהוא גם עובד וגם בעל מניות, אשר קיבל הכנסה מהחברה שאיננה דיבידנד. לדידה, סעיף 2(2) לפקודה אומנם נוקט בלשון רחבה וכולל בתוכו "כל טובת הנאה או קצובה שניתנו לעובד ממעבידו". עם זאת, על פי פרשנותו המקובלת של הסעיף, הוא חל רק על תשלום הניתן כתוצאה מיחסי העבודה בין הצדדים ובשל קיומם.

פינק, עו"ד גוני זוסמן, (משפטן) איציק אירים ויועץ המשרד רו"ח אפי לבקוביץ.

הנכם מוזמנים לקרוא מאמרים ועדכונים נוספים באתר המשרד.

אין באמור ברשימה זו כדי להוות חוות דעת ו/או ייעוץ משפטי בסוגיות הנידונות ובכל אופן מומלץ להתייעץ עם מומחה מס לפני נקיטת צעדים משפטיים ו/או אחרים המסתמכים על רשימה זו. כלל ההדגשות בציטוטים שבמסמך נעשו על ידי כותבי המאמר ואינם מופיעים במקור.

מהותית של עצם ומהות השירות ומסתפקת כאמור רק בשאלה אם בחברה היו עודפים לחלוקה במועד החיוב.

ללמדנו כי נקודת המוצא צריכה להיות בכלל נקודת מוצא טכנית, כך שכל עוד קיימים עודפים, יש לסווג את משיכות הכספים מצד בעל המניות המהותי כהכנסה מדיבידנד.

נזכיר כי הן עניין דניאל עמרם והן עניין ירון מאיר ניתנו ביחס לשנות מס שקדמו לחקיקת סעיף 3(ט) לפקודה.

נראה אפוא כי לאחר כניסתו לתוקף של הוראת סעיף (החל משנת המס 2017), המבחן הטכני של בחינת העודפים במועד החיוב במס, צריך להיות המבחן הראשי לסיווג המשיכות של בעל השליטה.

המבחן המהותי כמבחן משני יכול לשמש את בעל השליטה על מנת לסתור את החזקה בדבר סיווג המשיכות בידי, כפי שנקבע כאמור במסגרת סעיף 3(ט) לפקודה.

דומה כי טרם נאמרה המילה האחרונה בסוגיה ועל כן מומלץ להתייעץ מבעוד מועד ובפרט בעלי שליטה אשר נהנים ממעמד של תושב חוזר/ תושב חוזר ותיק/ תושב ישראל לראשונה ועדיין נמצאים במסגרת תקופת הטבות המס, כל מקרה לגופו.

נשמח לסייע בשאלות והבהרות נוספות - צוות המשרד: עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי, עו"ד דנה הדר, עו"ד אנה צברי, עו"ד שלומי שלו, עו"ד גרשון