



אלכסנדר שפירא ושות'
Alexander Shapira & Co.

20 בפברואר, 2019

Institute
of Certified
Public Accountants
in Israel

ל ש כ ת
רואי חשבון
ב י ש ר א ל



כנס ים המלח – פברואר 2019

אלכסנדר שפירא, עורך-דין (רו"ח)

www.CapiTax.co.il

מגדל סונול (קומה 20), דרך מנחם בגין 52, ת.ד. 65400 תל-אביב 6165301
טל. 03-6245444 | פקס. 03-6245999 | דוא"ל. office@CapiTax.co.il



אלכסנדר שפירא ושות'
Alexander Shapira & Co.

פסק-הדין בעניין משה שחף



עובדות פסק-הדין

- המערער, משה שחף, עבד בקבוצת קרנות הון סיכון הכוללת את קרנות ורטקס 2, ורטקס 3 ונובדנט ("**הקרנות**") הן כעובד שכיר והן כיועץ עצמאי וההכנסות שקיבל מהן חויבו בחלקן כשכר עבודה לפי סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה ובחלקן כהכנסה מעסק או משלח-יד לפי סעיף 2(1) לפקודה.
- בתחילת שנת 2007 הודיע המערער לקרנות על סיום ההתקשרות עמן. ואילו בסוף שנת 2009, לאחר שלוש שנים של דין ודברים, הגיש המערער שני כתבי תביעה כנגד הקרנות וגורמים קשורים נוספים וביניהם מר יורם אורון שהיה אחד הבעלים והמנכ"ל של הקרנות. בסך הכל תבע המערער בשתי התביעות סכום כספי כולל של 1,341,628 דולר ארה"ב (שהיווה למעלה מ-5 מיליון ש"ח); ובנוסף, תבע המערער סעדים הצהרתיים בגין סכומים עתידיים שיהיה זכאי לקבל מהקרנות בגין דמי הצלחה, דמי ניהול ורווחים נוספים, כשלטענתו מדובר, בראי לאחור, במיליוני ש"ח.



עובדות פסק-הדין

- התביעות הופנו להליך גישור שצ'לח וביום 20.11.2011 נחתם הסכם פשרה בין המערער לבין הקרנות ("**הסכם הפשרה**") אשר הביא את התביעות לסיום.
- בהסכם הפשרה הוסכם, כי הקרנות ישלמו למערער סכום של 1,150,000 דולר לסילוק תביעותיו, תוך שסכום זה סווג בין הצדדים כדלקמן: 150,000 דולר בגין וויתור על מניות חברות הניהול; 500,000 דולר בגין עוגמת נפש; ו-500,000 דולר בגין חלקו של המערער בדמי הצלחה ורווחי הון של הקרנות או תאגידיים קשורים ובגין וויתור על זכויות עתידיות.
- המערער דיווח על ההכנסות מהסכם הפשרה במסגרת דוחותיו למס הכנסה, בניכוי שכר טרחת עורכי דין בסכום של 200,000 דולר (741,931 ש"ח) (סכום שכר הטרחה נוכה באופן יחסי מהסכומים), באופן הבא: 124,000 דולר כפיצוי בגין וויתור על זכאותו למניות, החייב בשיעור מס של 20%; 413,000 דולר כפיצוי בגין עוגמת נפש, הפטור ממס; ו-413,000 דולר כוויתור על דמי הצלחה, החייב בשיעור מס של 20%.



עובדות פסק-הדין

- שלא למרבה ההפתעה, המשיב (פקיד-שומה גוש דן) לא קיבל את דיווחי המערער.
- לשיטת המשיב, יש לקבוע כי הפיצוי בסכום של 4,291,800 ש"ח (1,150,000 דולר לפי שער חליפין במועד הסכם הפשרה של 3.732 ש"ח) מהווה כולו הכנסה פירותית בידי המערער החייבת בשיעור מס שולי, שחלקה יסווג כהכנסת עבודה לפי סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה וחלקה האחר יסווג כהכנסה מעסק או משלח-יד לפי סעיף 2(1) לפקודה, למעט לעניין שיעור המס המוטב החל על הכנסה מסוג "דמי הצלחה" ובהתאם להסדרי המס הכלליים החלים על הכנסה זו.
- המשיב לא קיבל אפוא, את הסיווג של סכום של 500,000 דולר כפיצוי בגין עוגמת נפש וכן לא קיבל את הסיווג של יתרת הסכום כ"וויתור" על דמי הצלחה ומניות.
- מכאן הערעור.



פסק-הדין

- בית-המשפט המחוזי, מפי השופטת י' סרוסי, דחה את הערעור.
- בראשית הדברים נדרשה השופטת סרוסי לשאלה האם הסכום בסך 500,000 דולר אכן מִשְׁקָף פיצוי בגין עוגמת נפש שנגרם למערער.
- השופטת בָּחְנָה את הראיות שהוצגו בפניה (ובכלל זאת עדותם של רואה החשבון והעד הנוסף מטעמו של המערער) וקבעה, כי לא עלה בידי המערער להוכיח כי אכן מדובר בפיצוי בגין עוגמת נפש.
- לדבריה, כל שהוכח הוא שהמערער חתם על הסכם פשרה במסגרתו הוגדר סכום גדול מאוד כפיצוי בגין עוגמת נפש ושהסכם הפשרה קיבל תוקף של פסק-הדין על-ידי שתי ערכאות משפטיות (בית-משפט השלום ובית-הדין לעבודה); וימעבר לכך, לא הוצגו כל ראיות נוספות ובכלל זאת לא זומנו להעיד נציגי הנתבעים.
- השופטת סרוסי הוסיפה וקבעה, כי אף אם הייתה יוצאת מההנחה כי נגרמה למערער



פסק-הדין

עוגמת נפש כלשהי, לא עלה בידו להוכיח כי סכום של 500,000 דולר משקף מבחינה אובייקטיבית את הפיצוי בגין המעשים שהוא מייחס לנתבעים; וכי נדירים המקרים שבהם בתי-המשפט פוסקים פיצוי בגין עוגמת נפש בסכומים העולים על אלפים בודדים או עשרות בודדות של אלפי ש"ח, כך שהסכום בהסכם הפשרה חורג באופן מובהק מרף זה.

השופטת ציינה, כי סיווג התשלום בידי הצדדים להסכם הפשרה אינו מחייב את המשיב וכמובן שאינו מחייב את בית-המשפט; וכי הכלל הוא שפסק-דין שניתן בהליך אחד אינו יכול להוות ראיה לאמיתות תוכנו בהליך אחר (פרט לחריג המיוחד שבסעיף 42א לפקודת הראיות שאינו חל במקרה דנא), מה גם שהמשיב לא היה צד להליכים בפני בית-משפט השלום ובית-הדין לעבודה ולא הייתה לו הזדמנות להעלות את טענותיו בהקשר לסיווג המיסוי הנכון של הפיצוי (וראו ביקורתה של השופטת סרוסי, בפס' 25, על התעלמותן של שתי הערכאות מהסדר פשרה שעולה ממנו תמונה ברורה של מלאכותיות ומראית עין שמטרתה להימנע מתשלום מס).



פסק-הדין

השופטת סרוסי הוסיפה וציינה, כי במסגרת הערעור שינה המערער את דרך הילוכו וטען לראשונה כי עוגמת הנפש נרמה לו על רקע התנכלות הנתבעים ועל רקע מאמציהם לחבל באפשרויות עסקיות שונות שניסה ליזום, כך שהמערער למעשה טען כי עוגמת הנפש נגרמה לו בשל פגיעה במוניטין העסקי שלו ובשמו הטוב.

פיצוי בגין פגיעה במוניטין, כך קבעה השופטת, מהווה, במקרה הטוב מבחינת המערער, רווח הון שאינו פטור ממס (אך חייב בשיעור מס מוטב), וזאת תחת ההנחה שהמערער היה מוכיח כי הנזק גרם לגדיעה של מקור הכנסתו לצמיתות. ואילו במקרה הרע מבחינת המערער, מהווה פיצוי זה הכנסת עבודה או הכנסה מעסק, וזאת בהתאם לכלל הידוע שדין הפיצוי כדין הפרצה אותה הוא בא למלא, כאשר נקודת המוצא היא שפיצוי זה מקורו ביחסי העבודה או ביחסים העסקיים שבין המערער לקרנות, כל עוד לא הוכח על-ידיו כי מקורו במערכת יחסים נפרדת ועצמאית.



פסק-הדין

- בשום מקרה, הוסיפה והדגישה השופטת, לא מדובר בתשלום שפטור ממס לחלוטין ואף ספק אם ניתן לקבל את טענתו החלופית של המערער כי פיצוי בגין עוגמת נפש פטור ממס לפי סעיף 9(7) לפקודה (שעניינו ב"כל סכום הון שנתקבל כפיצויים כוללים על מוות או חבלה").
- לבסוף, ציינה השופטת סרוסי, כי אף טענת המערער כי פיצוי בגין עוגמת נפש אינו בגדר "הכנסה" ולכן אינו בר-מיסוי, דינה להידחות. וכך היא קבעה בעניין זה:

"המושג עוגמת נפש הוא מושג עמום ויש לצקת לו תוכן ולבחון את טיב הנזק שנגרם בגדרו בכל מקרה ומקרה לפי מהותו ולפי נסיבותיו. בכלל זה יש לוודא כי פיצוי שניתן לכאורה בגין 'עוגמת נפש' אינו מהווה תחליף או מסווה להכנסה חייבת במס. החרגת פיצוי בגין עוגמת נפש מתחולת פקודת מס הכנסה עשויה להיות נכונה במקרים בהם יוכח כי הפיצוי ניתן בגין 'נזק אישי' שאינו קשור למקום העבודה, למשל, פיצוי בגין פגיעה בשם הטוב [ההדגשות שלי – א' ש']"



פסק-הדין

שנפסק בתביעה על הוצאת לשון הרע וכאשר הפיצוי אינו בא לפצות את העובד על חסרון כיס אלא נועד להשיב את המצב לקדמותו.

לצורך ההדגמה ניקח דוגמת קצה - פיצוי שניתן לעובד בגין הטרדה מינית במקום העבודה. ברי כי פיצוי זה לא יהווה 'הכנסה' בידי העובד וזאת על אף ששולם בידי המעביד ועל אף ששולם במסגרת יחסי עבודה [ההדגשות שלי - א' ש'].

פיצוי בגין הטרדה מינית אינו בגדר השתכרות או רווח מעבודה, אלא נועד לפצות את העובד בגין עוולה שנגרמה לו במקום עבודתו, בהתאם לעקרון העומד בבסיסם של הפיצויים הנזיקיים, דהיינו, השבת המצב לקדמתו."



פסק-הדין

- השופטת סרוסי המשיכה ונדרשה לפיצוי בסכום של 650,000 דולר אותו הציג המערער כהכנסה הונית החייבת במס בשיעור 20%, תוך שלטענתו סכום של 150,000 דולר התקבל בגין "ויתור על מניות חברת הניהול" וסכום של 500,000 דולר התקבל בגין ויתור על דמי הצלחה, דמי ניהול ושאר רווחים.
- השופטת קבעה, כי המערער לא תבע פיצוי בגין "ויתור על מניות" או בגין "ויתור על דמי הצלחה", לא במסגרת כתב התביעה שהוגש לבית-הדין לעבודה ולא במסגרת כתב התביעה שהוגש לבית-משפט השלום ואף לא הוכיח כי תבע פיצוי כאמור במסגרת הליך הגישור; ומאחר שהמערער לא תבע זכויות מכוח "ויתור" על דמי הצלחה או מניות אין שום סיבה שהסכם הפשרה, שנועד לסיים את המחלוקות מכוח כתבי התביעות, יפצה אותו על כך.



פסק-הדין

- עוד קבעה השופטת סרוסי, כי עיון בכתבי התביעה מלמד על כך שהמערער תבע שורה ארוכה של סעדים הנובעים מהסכמי ההתקשרות, כגון: דמי הצלחה, דמי ניהול ורווחים מהקרנות או מתאגידים קשורים לקרנות, ולכן הפיצוי שקיבל אמור לשקף ולייצג את המהות של תשלומים אלה ולא תשלום שהם "ויתור" עליהם, מה גם שהמערער לא הניח תשתית ראייתית לפיה הוא היה זכאי לסכומים אלה מכוח מערכת יחסים מקבילה מנותקת לחלוטין ממערכת היחסים העסקית שלו עם הנתבעים.
- בנוסף, קבעה השופטת, כי המערער הציג את הפיצוי כ"ויתור על זכות תביעה", אולם לא כל סכום המתקבל אגב הליך שיפוטי מניב הכנסה הונית הנובעת מ"ויתור על זכות תביעה", שהרי כל פרשנות אחרת עלולה להוביל למצב אבסורדי הפותח פתח לריקון מתוכן של ההבחנה בין הכנסה הונית לבין הכנסה פירותית ולתכנוני המס התלויים בשאלה אם מקבל הפיצוי הגיש תביעה משפטית או יכול היה להגישה, אם לאו.



פסק-הדין

השופטת סרוסי הוסיפה והתייחסה לטענת המערער, כי יש לראות באישור ניכוי מס במקור שקיבל מהמשיב משום שומה סופית או שומה חלקית או החלטת מיסוי המחייבים את המשיב באופן שלא ניתן להגדיל את שיעור הנקוב בהם (20%).

השופטת דחתה טענה זו. לדבריה, הגם כי רצוי כי שיעור המס לניכוי במקור ישאף להיות קרוב ככל שניתן לשיעור המס הסופי האמיתי של הנישום (הן כדי למנוע גביית מס בִּיְתֵר והן כדי למנוע גביית מס בְּחֶסֶר), בשלב הוצאת האישור טרם התחווה תמונת ההכנסות הכוללת של הנישום וממילא האישור כפוף לבחינה מלאה כאשר מלוא הנתונים הרלבנטיים יהיו כבר ידועים. בהתאם, המערער לא היה רשאי להסתמך על שיעור המס שנקבע באישור כמחייב לעניין שיעור המס הֶחֱל על הכנסותיו והמשיב היה רשאי לקבוע את שיעור המס הסופי בשונה מזה שנקבע באישור.



פסק-הדין

- השופטת סרוסי הוסיפה וציינה, כי בפועל המערער התעלם מאישור הניכוי במקור שהרי הוא דיווח על כ-45% מהכנסותיו ככאלו שאינן חייבות במס (ולא לפי שיעור המס שנקבע באישור – 20% על כלל ההכנסות), כך שהתעלמותו זו מהאישור עושה רושם כי טענתו לפיה האישור מהווה שומה סופית תקפה רק לגבי המשיב ולא לגביו, טענה האוצרת בחובה חוסר-הגינות המצדיק את דחייתה על הסף.
- עוד ציינה השופטת, כי אין כל בסיס לטענת המערער כי יש לראות באישור על ניכוי המס במקור משום החלטת מיסוי ואף לא "שומה חלקית סופית".
- לאור כל האמור, דחתה השופטת סרוסי את הערעור, הגם שהפעילה את סמכותה לפי סעיף 156 לפקודה וקבעה כי סך של 208,345 דולר אשר מופיע בצו כ"דמי ניהול" יסוג כ"דמי הצלחה" באופן שיקטין את שיעור המס החל עליו ובהתאם יקטין את סכום המס על-פי השומה.



הערות ותובנות

- יש לקבוע מראש ובאופן מושכל את ראשי הנזק האפשריים וחבויות המס הצפויות לגביהם.
- תנאי הכרחי הגם שאינו מספיק לסיווג פיצוי כעוגמת נפש הוא שיהא זה ראש נזק ברור ומפורש בכתב התביעה ובמהלך ההתנהלות בין הצדדים ושעוגמת הנפש אכן תוכח ושיהיה זה פיצוי שאינו קשור למקום עבודתו של המקבל.
- בכל מקרה, פיצוי בגין עוגמת נפש בסכום בלתי-סביר לא יאושר.
- פיצוי בגין ויתור (כגון: ויתור על זכות תביעה) לא יסווג בהכרח כתקבול הוני.
- פיצוי בגין הטרדה מינית עשוי להיחשב לתקבול שאינו חייב במס.
- מתן תוקף של פסק-דין להסכמות בין הצדדים אינו מהווה ערובה לקבלתן על-ידי פקיד-השומה לא כל שכן על-ידי בית-המשפט המחוזי בערעור מסים.



אלכסנדר שפירא ושות'
Alexander Shapira & Co.

פסק-הדין בעניין דלק הונגריה



עובדות פסק-הדין

- המערערת, דלק הונגריה בע"מ, התאגדה בהונגריה בשנת 2000 והחל משנת 2011 היא נחשבת ל"תושב ישראל" לצורכי מס.
- הנכס העיקרי של המערערת היה החזקתה במניות Delek US Holdings Inc. (להלן: "דלק US") שהינה חברה אמריקאית תושבת ארה"ב לצורכי מס שהוקמה על-ידיה בשנת 2001.
- בשנת 2006 הונפקו מניות דלק US לציבור בבורסת ניו-יורק ובעקבות ההנפקה החזיקה המערערת בשיעור של כ-68% מהון המניות של דלק US.
- בשנים 2012 ו-2013 מכרה המערערת חלק מהחזקותיה בדלק US בתמורה לסכום כולל של כ-2,560,000 ש"ח.
- במסגרת חישוב רווח ההון ממכירת המניות כאמור, הפחיתה המערערת בשנת-המס 2012 סך של 91,623,702 ש"ח ואילו בשנת-המס 2013 הפחיתה סך של 282,802,605 ש"ח,



עובדות פסק-הדין

בטענה כי מדובר בחלקה היחסי ב"רווחים הראויים לחלוקה" כמשמעותם בסעיף 94 לפקודת מס הכנסה – של דלק US וכי יש למסות רווחים אלה בשיעור המס שהיה חל אילו היו מתקבלים כדיבידנד. זאת, בהתאם להוראות אותו סעיף 94ב.

- המשיב (פקיד-שומה נתניה), הוסיף במסגרת הצווים שהוציא למערערת את הסכומים שהופחתו כאמור, שכן לשיטתו המערערת אינה זכאית להחלת הוראות סעיף 94.

- לגישתו, מדובר בחברת בת זרה שרווחיה לא "נתחייבו במס" ועל-כן היות שסעיף 94 לפקודה אינו מפנה לסעיף 126(ג) לפקודה (שעניינו ביזכוי עקיף) לא כל שכן לסעיף 203(ב) לפקודה (שעניינו ביזכוי עקיף בחברת בת זרה), אין מקום להכיר לה ב"רווחים ראויים לחלוקה" לפי החלופה המיסויית הקבועה באותו סעיף 94ב.

- מחלוקת נוספת שהתגלעה בין הצדדים נעה סביב שאלת זכאותה של המערערת לפרוס את רווח ההון שנצמח לה, כאמור, ממכירת מניות דלק US על-פי הוראות סעיף 91(ה) לפקודה.



פסק-הדין

- בית-המשפט המחוזי מרכז-לוד, מפי השופט ד"ר ש' בורנשטין, קיבל את הערעור בכל הקשור לתחולת הוראות סעיף 94ב לפקודה ודחה את הערעור בנושא הפריסה.
- בראשית הדברים נדרש השופט בורנשטין להוראות סעיף 94ב לפקודה ולתכליתן כמו גם לשיטת מיסוי החברות בישראל, דהיינו השיטה הדו-שלבית.
- לאחר מכן, ניתח השופט בורנשטין את כללי הזיכוי ממס (ישיר ועקיף) המעוגנים בפקודה.
- לגופה של המחלוקת, קיבל השופט בורנשטין את עמדת המערער, וזאת מארבעה נימוקים עיקריים.



פסק-הדין

- 1 ראשית, את ההגדרה "רווחים ראויים לחלוקה" ואת המונח "נתחייבו במס" יש לפרש באופן ההולם את התכלית שביסוד ההסדרים הקיימים בסעיפים 94ב, 126 ו-203(ב) לפקודה והנוגעים למיסוי חברות בכלל ולמיסוי חברות במישור הבינלאומי בפרט, כך שהמונח "נתחייבו במס" משמעו כל מס המובא בחשבון במסגרת שיטת המיסוי הכוללת החלה לפי הפקודה על החברה ובעלי מניותיה.
- 2 כך, הוסיף השופט בורנשטין וקבע, גם מס זה, אף שאינו "מוטל" על-פי הפקודה, אך "מיובא" לתוך שיטת המיסוי הישראלית בדרך של מתן זיכוי בעת חלוקת דיבידנד, הוא בבחינת "מס" לעניין זה ויש לראותו ככזה (ראו סעיפים 69-74 לפסק-הדין).
- 2 שנית, אין מקום להבחין בין מצב שבו חברה ישראלית פועלת בחו"ל באמצעות סניף (או חברת בת ישראלית) לבין מצב שבו היא פועלת באמצעות חברת בת זרה (ראו סעיפים 75-82 לפסק-הדין).



פסק-הדין

- ③ שלישית, אין מקום לתוצאת מס שונה בין מצב דברים בו חברת האם ישראל מוכרת את מניותיה בחברת הבת הזרה כאשר הרווחים נותרים באותה חברה לבין מצב בו חברת האם משכה דיבידנד וזו מכרה את המניות (ראו סעיפים 83–88 לפסק-הדין).
- ④ רביעית, העובדה שסעיף 94ב לפקודה מפנה לסעיף 126(ב) בלבד אינה מצדיקה התעלמות מההסדרים הכוללים הקיימים בהוראות הפקודה בכל הנוגע למיסוי רווחיה של חברה, לרבות חברה זרה הפועלת בחו"ל ולמיסוי הדיבידנד המחולק על-ידיה (הסדרים המביאים בחשבון כי המס מוטל באופן דו-שלבי), מה גם שהמשיב עצמו מחיל את הוראות סעיף 94ב בנסיבות שבהן חלוקת הדיבידנד אינה כפופה להוראות סעיף 126(ב) בהכירו בכך כי יש לפרש הוראות אלו באופן תכליתי (ראו סעיפים 89–99 לפסק-הדין).



הערות ותובנות

- פסק-הדין של השופט בורנשטין הינו בהמשך לפסק-הדין של בית-המשפט העליון בעניין **ז'ורבין** (ע"א 7566/13), לפיו רווחי אקוויטי שבעת חלוקתם לא ישולם מס נוסף ייכללו בחישוב הרווחים הראויים לחלוקה בחלופה המיסויית.
- פסק-הדין סותר את עמדה חייבת בדיווח מס' 24/2016*:

עמדה מס' 24/2016 – חישוב רווחים ראויים לחלוקה (ר"ל) במכירת מניות של חברה זרה

"בקביעת הר"ל כהגדרת המונח בסעיף 94 לפקודה, בעת מכירת מניות של חברה זרה, ייכללו בחלופה המיסויית רק 'רווחים שנתחייבו במס' בישראל, כך שרווחי החברה הזרה המופקים מחוץ לישראל אינם מהווים ר"ל בהתאם לסעיף 94 לפקודה."

*** ראו גם עמדה חייבת בדיווח מס' 38/2017 בנושא "רווחי אקוויטי של חברה זרה הכלולים בחישוב הר"ל".**



הערות ותובנות

- הניטרליות המיסויית בין משיכת דיבידנד לבין רווח הון עשויה להוות בסיס לעמדות משפטיות מעניינות.
- למשל: רווח הון במכירת מניות חברה ישראלית בידי חברה זרה יחויב, לגבי חלקה של המוכרת ברווחים הראויים לחלוקה, במס בשיעור הקבוע באמנה הרלבנטית לגבי דיבידנד.
- דוגמה נוספת: יחיד שמכר מניות בשנת 2017 וזכאי לחישוב רווחים ראויים לחלוקה בגין מכירה זו עשוי לטעון לתחולת הוראות סעיף 97 לחוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות התקציב 2017 ו-2018), התשע"ז-2016, דהיינו לשיעור מס של 25% ללא מס נוסף.
- כך גם פרשנותו של בית-המשפט למונח "מס" עשויה להביא לתוצאות מעניינות, כגון: החלת הוראות סעיף 9(24) לפקודה בגין החזר מס זר.
- המדינה הגישה ערעור על פסק-הדין לבית-המשפט העליון.



אלכסנדר שפירא ושות'
Alexander Shapira & Co.

סוף מעשה במחשבה תחילה... תודה על ההקשבה!

האמור במצגת זו אינו מהווה תחליף לייעוץ פרטני! ©