



בית המשפט המחוזי בחיפה

28 אוגוסט 2011

ע"מ 970/07 דר יוסף סגמן ואח' נ' פקיד שומה חיפה

בפני כב' השופט רון סוקול

1. ד"ר יוסף סגמן
2. ענת סגמן

המעוררים

נגד

פקיד שומה חיפה
ע"י ב"כ עו"ד ד' גורדון מפרקליטות מחוז חיפה

המשיב

פסק דין

1. ערעור על שומת המס שהוצאה למעוררים לשנת המס 2003. כפי שיפורט להלן עברה השומה שהוצאה למעוררים גלגולים שונים ובהתאם השתנו המחלוקות. על כן המחלוקות שנתרו לדיון הינן מצומצמות ועוסקות בהכנסות שקיבל המערער מס' 1 (להלן "המעורר") בעת עבודתו בסין, לרבות תקבולים שקיבל ממעסיק זר, והכנסות ממחילת חוב בגין הלוואה שנטל המערער מחברה בישראל.

רקע

2. בשנת 1993 ייסד המערער, מהנדס במקצועו, את חברת אופלוס טכנולוגיות בע"מ (להלן "אופלוס" או "החברה"). מדובר בחברה שעסקה בפיתוח ושיווק רכיבים ומעבדי תצוגה למסכים דקים, כגון מסכי פלזמה. במשך השנים התווספו למערער שותפים נוספים וביניהם רו"ח יונה שרון. במסגרת מאמצי גיוס ההון של החברה הושג בחודש 7/03 הסכם בינה ובעלי מניותיה לבין חברת אופלוס אינק, חברה הרשומה בארצות הברית. מכוחו של אותו הסכם בוצעה פעולה של "היפוך שרוול", דהיינו בעלי מניותיה של חברת אופלוס המירו את מניותיהם באופלוס במניות של חברת אופלוס אינק. במקביל בוצעה על ידי משקיעים חדשים השקעה של 10 מיליון דולר בחברת אופלוס אינק. המערער קיבל בעסקה האמורה 559,692 מניות בחברת אופלוס אינק ויותר על כל מניותיו בחברת אופלוס (להלן "עסקת היפוך השרוול").

3. בעקבות עסקה זו נתגלעה מחלוקת בין בעלי מניותיה של אופלוס לבין פקיד השומה בעניין רווח ההון שנצבר להם בעסקה ומועד התגבשותו של הרווח. פקיד השומה סבר כי שווי המניות שקיבלו המערער ושאר בעלי המניות בעסקה היה \$1 למנייה. כן קבע כי שווי הרכישה של מניות המערער היה 520 ₪. בשים לב לאמור קבע פקיד השומה כי למערער נוצר בעסקה רווח הון בסך של כ-2.4 מיליון ₪.



בית המשפט המחוזי בחיפה

28 אוגוסט 2011

ע"מ 970/07 דר יוסף סגמן ואח' נ' פקיד שומה חיפה

4. עוד מתברר כי בסוף שנת 2002 יצא המערער ביחד עם בני משפחתו לעבוד מטעם חברת אופלוס בסין. המטרה היתה להשתתף בפרויקט של חברה מקומית בסין, שעסק בפיתוח מסכי פלזמה, מתוך כוונה לשלב במסכים אלו רכיבים של חברת אופלוס. בדו"חות שהגיש המערער על הכנסותיו בתקופת שהותו בסין (מיונאר – ספטמבר 2003) ביקש לנכות הוצאות שונות שהוציא במהלך שהותו בחו"ל ובהן הוצאות שכר דירה, הוצאות חינוך ילדיו, הוצאות רפואיות ועוד. פקיד השומה קבע כי חלק מהוצאות אלו לא עמדו בתנאים הקבועים בכללי מס הכנסה (בעלי הכנסה מעבודה בחוץ לארץ), התשמ"ב-1982, ועל כן לא התיר את ניכויין מהכנסתו החייבת של המערער.

5. בשים לב לאמור הוצאה למערער שומה לשנת 2003 הכוללת תוספת רווח הון בסך 2,457,647 ₪ ותוספת הכנסה חייבת ממשכורת בסך של 401,849 ₪. ביום 14/5/07 הגיש המערער ערעור על השומה. בערעורו טען כי בעקבות "היפוך השרוול" לא נוצר לו כל רווח הון. לחילופין טען כי הרווח שנוצר היה קטן בהרבה וכי התקבל בשנת 2004 ולא בשנת 2003.

בערעורו חזר המערער על טענותיו כי הינו זכאי לנכות את הוצאות שהייתו בחו"ל מהכנסתו החייבת. במסגרת נימוקי הערעור שהגיש פירט המערער את תנאי עבודתו בסין, את הוצאותיו ואת התשלומים השונים שקיבל מהמעסיק המקומי בסין.

6. עם קבלת נימוקי הערעור ופירוט העובדות על עבודתו של המערער בסין, החליט המשיב, על פי סמכותו בסעיף 147 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], לפתוח את שומת המערער לשנת 2003. לאחר שנערך למערער דיון ונשמעו טענותיו הוצאה למערער שומה חדשה (שומה מיום 28/12/08).

7. בשומה החדשה הוספו להכנסות המערער רכיבים נוספים; האחד, הכנסה נוספת מהחברה הסינית. התברר כי המעסיק המקומי בסין שילם למערער החזר הוצאות עבור חינוך הילדים בסך כולל של \$40,000. פקיד השומה ראה בחזר הוצאות אלו כהכנסת עבודה נוספת החייבת במס על פי סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה.

עוד התברר למשיב כי למערער ניתנה על ידי חברת אופלוס הלוואה בסך של 346,810 ₪. במהלך שנת 2003 נמחלה ההלוואה. אותה עת עמד חובה של החברה למערער, בשל יחסי עובד-מעביד, על סך של 319,387 ₪ והחברה ניכתה מס במקור על פי גובה חובה זה, בסך של 159,918 ₪. הכנסות המערער ממחילת החוב לא דווחו כלל. על כן הוסיף המשיב להכנסותיו של המערער הכנסה בסך של 346,810 ₪ (שמורכב מהכנסות בגין תשלומים מעבודה בסך של 319,387 ₪ והפרש בין סכום המחילה להכנסת השכר בסך של 26,973 ₪). המשיב הכיר בניכוי המס במקור בסך של 159,918 ₪.

8. על שומה מתוקנת זו הוגשה הודעת ערעור מתוקנת וזה הערעור שהתברר בפני. אציין כי במקביל הוגש ערעור מס על ידי בעל מניות נוסף בחברת אופלוס, מר ששון יונה (תיק עמ"ה 972/07).



בית המשפט המחוזי בחיפה

28 אוגוסט 2011

ע"מ 970/07 דר יוסף סגמן ואח' נ' פקיד שומה חיפה

הואיל וסוגיית רווח ההון בשל עסקת "היפוך השרוול" היתה משותפת לשני הערעורים אוחדה שמיעתם.

9. עיקר הדיון ומרבית הראיות שהובאו עסקו בעסקת היפוך השרוול, בהערכת שווי המניות שקיבלו בעלי המניות באופלוס וברווח ההון שנוצר למערערים ולשותפיהם באותה עסקה. בסופו של יום, לאחר שמיעת הראיות בסוגייה זו, הודיע המשיב ביום 3/5/10 כי הוא חוזר בו מטענותיו לעניין שווי המניה ורווח ההון שנוצר למערער. שומת רווח ההון בוטלה בהסכמה. על כן אין צורך לדון בה יותר. נותר לדון אך ורק בשאלות הנוספות שהתעוררו והן ניכוי הוצאות המחיה מהכנסותיו של המערער בחו"ל, תוספת הכנסה בשל תשלומים שקיבל המערער מהמעסיק המקומי בסין ותוספת הכנסה בשל מחילת חוב ההלוואה שקיבל המערער מחברת אופלוס. אציין כי גם בערעורו של מר יונה ששון התעוררו סוגיות נוספות פרט לסוגיית רווח ההון ואלו ידונו בפסק דין נפרד.

להלן נדון בטענות כסדרן.

הכנסות מעבודה בחו"ל

10. כאמור, המערער עבד בין החודשים ינואר לספטמבר בשנת 2003 מטעם אופלוס בסין. עבור עבודתו קיבל שכר עבודה מחברת אופלוס. המערער הצהיר בדו"ח המס שהגיש על הכנסה חייבת ממשכורת בישראל בסך של 165,676 ₪ והצהיר כי הכנסתו החייבת ממשכורת בחו"ל הינה - 0. לגרסת המערער הוא רשאי היה לנכות מהכנסותיו בחו"ל הוצאות שונות העולות על סכום השכר שקיבל מאופלוס בגין תקופת עבודתו בסין.

פקיד השומה לא קיבל את עמדתו זו של המערער ומצא כי הכנסתו החייבת ממשכורת בחו"ל הינה 236,173 ₪ ובסך הכל הכנסתו החייבת לשנת 2003 הינה 401,849 ₪.

11. המחלוקת בין הצדדים נוגעת אך ורק לניכוי הוצאות המחיה בחו"ל משכרו של המערער. אין מחלוקת על שיעור השכר ששולם לו בגין עבודתו בחו"ל ואין מחלוקת כי תשלומי השכר שקיבל בגין עבודתו בחו"ל הינם הכנסה מיגיעה אישית החייבת במס בישראל במסגרת סעיף 2(2) לפקודה.

12. סעיף 5 לפקודת מס הכנסה מרחיב את תחולת דיני המס בישראל גם על תושב ישראל שהפיק הכנסה בחו"ל ובלבד שהתקיימו לגביו התנאים הקבועים בפקודה. עם זאת ומתוך רצון להתאים את דיני המס לנסיבות המיוחדות הנוצרות כתוצאה מכך שהנישום מפיק את ההכנסה מעבודה בחו"ל, הוסמך שר האוצר לקבוע כללים בדבר הניכויים והזיכויים שיתרו לתושב ישראל שיש לו הכנסה שהופקה בחו"ל והמתחייבת במס בשל הוראות סעיף 5 לפקודה, וכן לקבוע את שיעורי המס. ההסמכה לשר נקבעה בסעיף 67א' לפקודה. בין היתר הוסמך השר להתחשב ב"תנאי המחיה" בארץ שבה שהה הנישוא.



בית המשפט המחוזי בחיפה

28 אוגוסט 2011

ע"מ 970/07 דר יוסף סגמן ואח' נ' פקיד שומה חיפה

מכוח סמכותו זו התקין השר את כללי מס הכנסה (בעלי הכנסה מעבודה בחוץ לארץ), התשמ"ב-1982 (להלן: "הכללים"). הכללים חלים, בין היתר, על עובד תושב ישראל שנשלח לעבודה בחוץ לארץ עבור מעביד ישראלי ואשר שהה בחו"ל לפחות 4 חודשים בשנת המס. אין חולק כי המערער נכלל בהגדרת עובד וכי יצא לעבודתו בסין מטעם מעסיקו הישראלי – חברת אופלוס. גם תקופת השחייה עלתה על התקופה הקבועה בכללים.

13. סעיף 6 לכללים קובע הוראות מיוחדות בדבר ניכוי הוצאות שהוציא העובד בחו"ל. מדובר בהוצאות שהוצאו במדינת החוץ שעיקרן הוצאות מחיה של העובד ובני משפחתו שנדרשו בשל שהייתו בחו"ל. הנחת המוצא של מתקין הכללים היתה כי על מנת לייצר את ההכנסה המופקת בחו"ל, נדרש העובד השוהה בחו"ל להוצאות מיוחדות ועל כן הותר ניכויין (ראה אמנון רפאל מס הכנסה כרך 4 עמ' 174 (1996)).

נוכיר גם כי השר התקין את תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסויימות), התשל"ב-1972, אשר אף הן מתייחסות, בין היתר, לניכוי הוצאות של עובד השוהה בחו"ל, אולם הוראות תקנות אלו אינן נוגעות למחלוקות בתיק זה.

14. הכללים קובעים תנאי להכרה בניכוי הוצאות. התנאי הבסיסי המופיע ברישא לסעיף 6 לכללים הינו כי "הוגשו מסמכים או קבלות לאימות כל הוצאה". כמו כן נקבעו תנאים להכרה בהוצאות השונות כמפורט בסעיפי המשנה. ענייננו בהוצאות למדור, לחינוך הילדים והוצאות רפואיות ועל כן אתייחס רק לתנאים לניכוי הוצאות אלו.

הוצאות דיור

15. המערער ביקש לנכות הוצאות עבור שכר דירה ששילם בסין בסך השווה ל- \$ 45,000. בסעיף (1)6 לכללים נקבע:

הוצאות בשל דיור שלו, של בן זוגו או של ילדיו הגרים עמו - בסכום שלא יעלה על הסכום הנקוב בתוספת או על הסכום שהחזיר לו מעבידו, לפי הנמוך שביניהם; לא יינתן ניכוי כאמור לעובד שלא המציא למעבידו תצהיר והסכם שכירות לגבי דמי השכירות שהוא מקבל על השכרת דירה בישראל, או תצהיר על כך שאין לו הכנסה מהשכרת דירה בישראל; המעביד יעביר את התצהיר וההסכם האמורים לפקיד השומה תוך חודש מיום קבלתם.

רואים אנו כי הנחת הסעיף הינה כי ההוצאות הוחזרו לעובד על ידי מעבידו וכי אם מעבידו לא החזיר לו את ההוצאות עבור הדיור, לא ניתן יהיה לנכות את ההוצאה.

הכלל האמור יוצר קושי ואפליה בין עובד שזכה להחזר ההוצאה ממעבידו לבין עובד שלא זכה לכך (ראה מאמרו של "י" בהלול "עבודה זרה" מיום 29/10/01 בעיתון גלובס, כפי שהובא



בית המשפט המחוזי בחיפה

28 אוגוסט 2011

ע"מ 970/07 דר יוסף סגמן ואח' נ' פקיד שומה חיפה

במאמרם של עו"ד מ. נחמיה, רו"ח א. פישבין ועו"ד ר' אוהיון "מדריך שימושי ליישום כללי מס הכנסה (בעלי הכנסה מעבודה בחו"ל)" **מיסים** ט/ז 3/א-24 (2002).

ככל הנראה הטעם בדרישה הינו כי החזר ההוצאה על ידי המעביד מעיד על קיומה של זיקה שבין ההוצאה לייצור ההכנסה. כך או כך, התנאי בכללים הינו ברור ואינו ניתן לפרשנות אחרת.

16. המערער טוען כי אופלוס החזירה לו את ההוצאות, אולם אין בידו מסמך מפורש על החזר. לטענתו החזר ההוצאות גולם בתוך שכרו. המערער לא המציא החלטה של החברה או הסכם בינו לבין החברה שלפיו בוצע אותו גילום. גם הפנייתו לדו"ח החברה (נספח ז' למש/3) אינה יכולה להועיל, שהרי ממסמך זה לא ניתן ללמוד את הנטען. אין בדו"ח כל פירוט של החזר הוצאות שהוצאו בחו"ל ושגולמו בשכר העבודה.

על כן בדין דחה המשיב את דרישת המערער לנכות את ההוצאות משכר העבודה. לפיכך אין צורך לבחון האם שאר התנאים התקיימו.

הוצאות חינוך

17. המערער ביקש לנכות מהכנסתו החייבת גם הוצאות שהוציא לחינוך ילדיו בסך השווה ל-\$8,100, שהוא הסכום המקסימאלי המותר לניכוי על פי הכללים. המערער לא המציא מסמך כלשהו המעיד על ביצוע התשלומים עבור חינוך ילדיו וכאמור, הוכחת התשלומים הינה תנאי ראשוני להכרה בניכוי.

יתרה מזאת, הסתבר כי החברה המקומית בסין היא ששילמה סך של \$40,000 לתשלומים עבור חינוך ילדיו של המערער. על כן ברי שהמערער לא היה רשאי לנכות את הוצאות חינוך ילדיו.

הוצאות רפואיות

18. המערער דרש לנכות מהכנסתו החייבת סך של \$7,909 בגין הוצאות רפואיות. המערער צירף צילום של מסמך מחברת השילוח בע"מ, המעיד על הוצאת פוליסת ביטוח לתקופה שמיום 17/9/02 ועד 16/9/03. המערער נדרש על ידי המשיב להמציא את המסמך המקורי אולם לא עשה כן עד היום ואף לא טרח להמציא אישור מקורי אחר מחברת הביטוח. יתרה מזו, ניתן להבחין כי סכום הפרמיה ששולמה לביטוח רפואי תוקן בכתב יד, דבר המעלה חשד לגבי הסכום. אין גם כל ראיה אחרת על ביצוע התשלום לחברת הביטוח.

נעיר כי הפרמיה ששולמה הינה לתקופה מיום 17/9/02. על כן ברי כי המערער זכאי לכל היותר לחלק יחסי המתייחס לשנת 2003 ואינו זכאי לנכות את החלק היחסי המתייחס לשנת 2002.



בית המשפט המחוזי בחיפה

28 אוגוסט 2011

ע"מ 970/07 דר יוסף סגמן ואח' נ' פקיד שומה חיפה

במכלול הנסיבות ובשים לב לעובדה כי המערער נמנע, למרות הזמן הרב שחלף, להמציא מסמך מקורי של התשלומים, בדין נדחתה דרישתו להכיר בניכוי.

19. ניתן לסכם פרק זה ולקבוע, כי ערעורו של המערער בכל הנוגע למס על שכר שקיבל מהחברה בחו"ל דינו להדחות. הואיל ואין מחלוקת על השכר ששולם דין הערעור על השומה בפריט זה להידחות.

הכנסות נוספות בחו"ל

20. כאמור, בעקבות פתיחת השומה התברר כי המערער קיבל תשלומים נוספים מהחברה הזרה בסין. בין היתר התברר כי החברה בסין שילמה את שכר הלימודים של ילדיו בסך של \$40,000. המערער לא כפר בדיונים בפני פקיד השומה בהחזר הסך האמור (ראה תשובתו בנספח י' למש/3). עם זאת, בחקירתו הנגדית בבית המשפט מסר גרסה קצת שונה ובלתי מובנת. לגרסתו הוא זה ששילם עבור שכר הלימוד של ילדיו, אולם החברה המקומית בסין החזירה לו הוצאות שונות שלא כולן פורטו. כמו כן קיבל מהחברה המקומית תשלומים עבור ציוד שהשאיר בסין (עמ' 28).

אין בפני פירוט כלשהו של הציוד והפריטים שמכר או שמסר המערער לחברה הסינית תמורת הסך של \$40,000. אין גם מסמך כלשהו לחיזוק הטענה כי נשא בהוצאות שכר הלימוד של ילדיו. אין גם הסבר מדוע בדיונים בפני פקיד השומה נטען, הן על ידי המערער והן על ידי מייצגו, כי החברה הסינית שילמה ישירות את שכר הלימוד ומדוע כעת נמסרת גרסה שונה.

21. בנסיבות שכאלו קשה ליתן אמון בגרסאותיו של המערער ויש לקבוע כי הסך ששולם למערער על ידי החברה המקומית, סך של \$40,000, מהווה הכנסה נוספת של המערער, שיש לצרפה להכנסה החייבת.

מחילה של חוב

22. אין חולק כי בתום שנת 2003 נותרה חברת אופלוס חייבת למערער תשלומים עבור תקופת העסקתו. לפי דווחי החברה עמד חובה למערער על סך של 319,387 ש"ח. כמו כן דווחה החברה כי המערער היה חייב לה בגין הלוואה שקיבל, סך של 346,810 ש"ח. החברה מחלה על החוב שחב לה המערער ובכך ראתה סילוק של חובה כלפיו. המערער לא כלל את ההכנסה האמורה, שנצברה אצלו בעקבות מחילת החוב, בדו"ח של הכנסותיו.

המערער אישר בתצהירו כי קיבל הלוואה מחברת אופלוס על סך של \$32,500 (סעיף 4.5.2 לתצהירו מע/2) וכי החברה מחלה על החוב, אלא שלטענתו על החברה היה לנכות את המס במקור על מלוא סכום המחילה ואם טעתה אין בכך כדי להטיל עליו חובת תשלום מס.



בית המשפט המחוזי בחיפה

28 אוגוסט 2011

ע"מ 970/07 דר יוסף סגמן ואח' נ' פקיד שומה חיפה

23. אין חולק כי החוב נמחל. אין בפי המערער כל הסבר מדוע ההכנסה הנובעת ממחילת החוב לא נכללה בדו"ח על הכנסות שהגיש. אין למערער גם כל הסבר מדוע אינו חב במס על ההפרש בין סכום השכר שהיה זכאי לו מאופלוס לבין יתרת ההלוואה שנמחלה (ההפרש כאמור 26,973 ₪).

נזכיר, כי שאלת מחילת חוב כהכנסה חייבת נדונה כבר פעמים רבות בפסיקה. כך, למשל, בע"א 9715/03 הורוביץ נ' פקיד שומה תל-אביב 4, פ"ד נט (4) 354, 360 (2005), נאמר בין היתר:

"...עובד שנמחל לו חוב על-ידי מעבידו בגלל עבודתו, מפיק הכנסת עבודה על-פי סעיף 2(2) לפקודה בגובה מחילת החוב".

משמע, את הכנסת העבודה של המערער יש לחשב על פי סכום החוב שנמחל, ולא על פי יתרת החוב שהייתה חייבת לו אופלוס. הואיל ואופלוס ניתנה במקור מס רק על סכום החוב שחבה למערער הרי שעל ההפרש עליו לשלם מס כהכנסת עבודה.

סוף דבר

24. כאמור, המשיב הסכים לקבלת הערעור בעניין רווח ההון והסכים כי השומה תתוקן בהתאם. שאר טענותיו של המערער בערעור דינן להידחות.

בשים לב לתוצאה האמורה ואף שיעקר הדיון נסב על סוגיית רווח ההון, הרי משנדחו שאר טענותיו של המערער נראה לי ראוי שלא לחייב מי מהצדדים בהוצאות ההליך.

על כן כפוף לתיקון השומה בעניין רווח ההון, הערעור נדחה.

אין צו להוצאות.

ניתן היום, כ"ח אב תשע"א, 28 אוגוסט 2011, בהעדר הצדדים.

רון סוקול, שופט