

## הכנסה ממכירת נכס לחברה בשליטה, שנקבעה כעסקה מלאכותית, סווגה כדיבידנד ולא כשכר

הכותב: רו"ח (משפטן) יובל אבוחצירא - ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן פתרונות מיסוי בע"מ  
ביום 29.8.2023 התקבל פסק דין בבית המשפט העליון (ע"א 550/22) בעניין ישראל דניאל עמרם (להלן: "הנישום") וחברת ספירה ואופק בע"מ (להלן: "ספירה ישראל"). במבזקנו מס' 893 תיארו את כל פרשת העובדות, לפיכך כאן נחזור רק בקצרה:

מדובר בעולה חדש מצרפת אשר עלה לארץ בשנת 2003 כאשר כמה שנים קודם לכן, היו בבעלותו סימן מסחרי ומניות בחברה צרפתית. עם עלייתו לארץ הקים הנישום את חברת ספירה ישראל, וכן שימש כמנכ"ל שכיר בה. בשנת 2011 מכר הנישום לספירה ישראל את זכויותיו בסימן המסחרי בתמורה לכ- 41 מיליון ₪ (כנגד יתרת זכות לטובת הנישום), אשר כספים ע"ח יתרת זכות זו הועברה לידיו במשך 4 שנים עד שנת 2015. כספי התמורה דווחו אצל הנישום כרווח הון פטור ממס לעולה חדש בהתאם לסעיף 97(ב) לפקודה.

פקיד השומה טען כי עסקת המכר הינה עסקה מלאכותית (טענה שאושרה בפסק המחוזי, ומאחר והמערער לא עמד על ערעורו בסוגיה זו בעליון, אושרה כעובדה גם בבית המשפט העליון). לאור זאת, פ"ש סיווג מחדש את כספי התמורה (שנמשכו על ידו מהחברה בשנים 2011-2013 כ-16 מיליון ₪) כהכנסה ממשכורת החייבת במס שולי (ולחילופין כהכנסה מדיבידנד). בנוסף, הואיל ולא הוכח כי הנישום לא התרשל בעריכת דוחות המס שלו, הטיל עליו קנס גרעון בשיעור 15%. לאור האמור, ולאחר שנקבע כי מדובר בהכנסות פירותיות (ולא הוניות) בית המשפט העליון נדרש לדון כעת בנושא סיווג מחדש של כספי התמורה שנמשכו על ידי הנישום מהחברה - כמשכורת או כדיבידנד, וכן בנושא חוקיות ונחיצות הטלת קנס הגרעון.

בית המשפט העליון קובע כי הסתמכותו של פ"ש על הלכת יוסף ברנע (ע"א 5083/13) (ראה מבזקנו מספר 655 מיום 18.8.2016) לא מתאימה למקרה שלפנינו: בעוד שבהלכת ברנע דובר על עובדים שכירים (שכלל לא היו בעלי מניות בחברה) שקיבלו תקבולים מהמעביד בגין תניות אי-תחרות אשר מעצם טיבן קשורות בקיומן של יחסי העבודה בין העובדים למעביד (ולכן הויכוח היה בעניין סיווג שונה של ההכנסה כהונית או כפירותית), הרי שבמקרה לפנינו "...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", ולאור העובדה שאין חולק כי עסקת המכירה כמפורט לעיל הינה עסקה מלאכותית, נותר כעת לסווג מחדש את ההכנסה הפירותית שקיבל הנישום מהחברה - כמשכורת או כדיבידנד.

לצורך ההכרעה האמורה בית המשפט העליון מפנה להוראות סעיף 3(ט) לפקודה. אומנם הוראת חוק שחוקקה בתקופה מאוחרת יותר לשנות המס מושא הדיון, אולם לדברי בית המשפט ניתן ללמוד ממנה על השקפת המחוקק בדבר סיווגם לצרכי מס של כספים שנמשכו מחברה ע"ח בעל מניות מהותי מבלי ששולם עליהם מס. "במסגרת סעיף זה 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. רק אם אופציה זו אינה מתקיימת - קרי אין רווחים בחברה, ואם מתקיימים בין בעל המניות לבין החברה יחסי עובד - מעביד, יסווגו הכספים כהכנסת עבודה לפי סעיף 2(2) לפקודה. אם גם אופציה זו אינה מתקיימת - קרי לא מתקיימים יחסי עובד - מעביד, הרי שאז יסווגו הכספים כהכנסה מעסק או ממשלח יד לפי סעיף 2(1) לפקודה".

בית המשפט העליון קובע כי מהות הנסיבות של המקרה דלעיל זהה לתכלית החקיקה של סעיף 3(ט) לפקודה - בעל מניות המנצל את כוחו בחברה לצורך הזרמת כספים לכיסו.

לפיכך, כל שנותר הוא לבדוק האם היו בחברה מספיק עודפים למשיכה על מנת לקבוע שאכן מדובר בהכנסות שיווגו כהכנסות מדיבידנד.

ואכן נמצא כי כך הדבר, וכך נפסק.

בית המשפט העליון טורח ודוחה גם עמדת פקיד השומה לפיה הוראות סעיף 2(2) הינן רחבות וגורפות, ובמקרה של תקבול המקבל עובד ממעבידו, לא ניתן להימנע מלהחיל את סעיף 2(2) כסעיף שיורי, כך: "לא מצאתי ממש בטענת המשיב לפיה הלשון הרחבה בה נוקט סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה 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. 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."

קנס הגרעון - בית המשפט העליון דוחה את ערעור הנישום ומותיר את הקנס על כנו.

ראשית - גם רכז חוליה מוסמך להטיל קנס גרעון, אף שלא הוסמך לכך במפורש, שהרי קנס גרעון דינו כדין שומה.

שנית - לעניין טענת הנישום שפעל בתום לב על פי יעוץ מקצועי שקיבל - קובע בית המשפט כי מכיוון שעסקת רווח ההון (אשר דווח כפטורה ממס תוך כדי ניצול פרצה בהוראת סעיף 97(ב)(1) לפקודה) נעדרה כל טעם מסחרי אמיתי, והוגדרה בסופו של יום כעסקה מלאכותית, הרי יש בה משום התרשלות מצידו בעריכת הדוחות ולפגמים שנפלו בהם.

**לסיכום:** הערעור התקבל בעניין סיווג ההכנסה כדיבידנד ולא כשכר עבודה, ונדחה בעניין קנס הגרעון.