



## רווח הון/הכנסות מכר פטנט - הוני או פירותי ובאיזה שיעור מס

### הנקודות שנדונו בדיון המשפטי

- מה דין הסכמי השומה ביחס לשנות המס הנוספות, המצויות במחלוקת.
- מהו סיווג העסקאות וההכנסות שנתקבלו בגינן.
- מתי ואיך ליישם את סעיף 2(9) לפקודה - הכנסה מפטנט שלא בתחום עיסוקו הרגיל של הממציא.

### עקרי פסק הדין

- עסקת נובל - ביהמ"ש קיבל את טענת המערערים כי הסכמי השומה שנחתמו בעבר בין הצדדים בגין עסקת נובל, יחולו לגבי כלל תקבולי העסקה, גם אלו שנתקבלו בשנות המס המאוחרות יותר, וקבע כי הן עסקאות הוניות שיחויבו במס רווחי הון.
- ביהמ"ש מגלה דעתו כי ככל שלא היו נחתמים בעבר אותם הסכמי השומה, הרי שהיה קבע כי מדובר בעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי לפי סעיף 2(1) לפקודה, וזאת לאור מבחני הפסיקה - ידענות ובקיאות, פיתוח טיפוח יזמות ושיווק, משך ההחזקה הקצר, מבחן ההתארגנות, מבחן המימון ומבחן הנסיבות.
- עסקת MIS - אותם מבחנים שנדונו בעסקת נובל חלו גם בעסקת MIS, ואף ביתר שאת, משום שמדובר בעסקה שניה למכירת פטנט בידי המערערים, ובהתייחס לסוג הנכס הנמכר - "מכירת פטנט", הרי מדובר בתדירות שאינה נמוכה.
- עניין החלת סעיף 2(9) - מחד מי שנופל בגדרו יחויב במס הכנסה פירותי אך מוגבל לשיעור 40%, מי שלא נופל בגדרו יכול מחד להגיע לחלק ה' לפקודה - מס רווחי הון בשיעור 25%, אך מנגד יכול ליפול גם להכנסה מעסק או משלח יד או עסקת בעלת אופי מסחרי, ששיעור המס בגינן הינו שיעור מס שולי עד כדי 47%. ביהמ"ש קבע על פי לשון סעיף 2(9) קובעת: "תמורה המתקבלת בעד מכירת פטנט, מדגם או עיצוב על ידי הממציא,

ביום 16 בנובמבר 2022, ניתן פס"ד בעניין ביצ'צ'ו, יעקובי וכרמון (להלן: "המערערים") (ע"מ - 1912-06-20, ועוד). בפסק נדונה סוגיית הכנסות הנובעות ממכירת פטנטים, כאשר המערערים הינם בעלי ידע ופעילות מהותית בתחום הפטנט.

### רקע

המערערים הינם רופאי שיניים שהמציאו ופיתחו עם ד"ר פרומוביץ' שתל דנטלי בעל ראש מתכנס, לגביו הגישו בקשה לפטנט בשנת 2004, ובשנת 2005 מכרו את הפטנט לחברת Nobel Biocare ("עסקת נובל"). בעסקת נובל היו זכאים המערערים לתקבול מיידי בסך 750,000 יורו ותקבולים עתידיים למשך 10 שנים שייגזרו מתוצאות מכירות שתלי הפטנט.

המערערים דיווחו על התקבולים כעסקת רווח הון החייבת במס בשיעור 20% רק בשנת 2006 (בשנת 2005, היה שיעור מס רווחי הון 25%)! לאחר דיוני שומה רבים בין המשיב למערערים לגבי סיווג התקבולים כהוני או פירותי, נחתמו הסכמי שומה (לא ככולם יחד ולא בדיוק לאותן שנים) עד וכולל שנת מס 2011 בהן הוסכם כי התקבולים שהתקבלו עד כה יסווגו כהוניים (ככלל חייבים ב- 25% מס).

לשנים 2013-2016 הוציא המשיב שומה למערערים ובה קבע כי התקבולים הינם הכנסה מעסק או לחילופין הכנסה לפי סעיף 2(9) לפקודה. המערערים טענו כי ההסדר שחל בגין שנים עברו, לפיו סווגו התקבולים כרווח הון, אמור לחול גם בגין שנים אלו.

בשנת 2011 - 2012 המציאו ופיתחו המערערים שתל דנטלי נוסף, והגישו בקשה לרישום פטנט בגינן (להלן: "פטנט 2"), בשנת 2013 מכרו המערערים את מלוא זכויותיהם בפטנט 2 לחברת MIS ("עסקת MIS"). המשיב טוען כי מדובר בתקבולים שהינם הכנסה מעסק, ואילו המערערים טוענים כי מדובר ברווח הון שיש לראותו לפי האמור בהסכם השומה כרווח הון.

חברים נכבדים אנו  
מתכבדים לפרסם  
בזאת את מבזק מס  
מספר 949

### נושאי השבוע:

#### מיסוי ישראלי

רווח הון/הכנסות מכר  
פטנט - הוני או פירותי  
ובאיזה שיעור מס

#### מיסוי בינלאומי

בוטל בביהמ"ש העליון חיוב  
מס דיבידנד רעיוני בחנ"ז,  
סותר אמנת המס

#### ביטוח לאומי

חובת דיווח ותשלום דמי  
ביטוח בעד עובד סיעודי זר  
- הנחיות חדשות של  
המוסד לביטוח לאומי

#### האמור במבזק זה,

אינו מהווה חוות דעת,  
סקירת הדין הרלוונטי  
או ייעוץ מקצועי

בכבוד רב,

ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן  
פתרונות מיסוי בע"מ



המשיב חופשי להחיל עקרונות שונים מאשר אלו שנקבעו ביחס לאירוע מס דומה שחל בשנים הקודמות. ואולם במקרה בו אירועים בשנות מס מאוחרות נובעים משנות מס קודמות בהן הם כבר **דווחו, נבחנו ואושרו** על ידי **המשיב במסגרת הסכמי השומה**.... אין לאפשר לצדדים לחזור ולהעלות טיעונים בעניין זה בכל שומה ושומה ובכל שנה מאוחרת יותר.

כן נקבע: כל שנת מס עומדת בפני עצמה, אך מכאן לא ניתן להסיק כי אירוע הנושא השלכה פיסקאלית למספר שנות מס יבחן ויאופיין מחדש במסגרת כל שומה שנתית בנפרד.

**"אם המשיב מעוניין שהסכמות בקשר לאירוע בעל השלכות פיסקאליות מתמשכות יהיו לשנים ספציפיות בלבד, עליו לציין זאת במפורש בהסכם, על מנת להבהיר את המצב המשפטי ולמנוע את הבעיות..."**

סיווג עסקה כהונית או פירונית, נדון רבות בפסיקה ואינו פשטני. כל שכן נכון הדבר בהתייחס למכירת המצאה או פטנט, עם או בלי תחולת סעיף 92 לפקודה, וראוי להיערך ולהתייעץ בעניין שזה מראש עוד טרם ביצוע העסקה

או בעד מכירת זכות יוצרים על ידי היוצר, אם הומצאה האמצאה או נוצרה היצירה **שלא בתחום עיסוקם הרגיל של הממציא או היוצר**."

כלומר מתוך הלאו ניתן ללמוד על ההן: במידה וההמצאה כן נוצרה בתחום עיסוקו של הממציא הרי שתחשב הכנסה פירונית.

מהו תחום העיסוק הרגיל - האם עיסוק בהמצאת פטנטים? או שמא רופא שיניים הממציא פטנט לגבי שתל דנטלי הוא חלק מתחום העיסוק? נקבע כי **תחום** הינו מונח כללי שמכיל בתוכו רופא שיניים הממציא פטנט של שתל, ולכן בעניין הזה לא יחול סעיף 92(9).

ביהמ"ש מציין גם כי המערערים עצמם ברצותם להגיע לסיווג של הכנסה הונית, ולא להיכנס לגדרו של סעיף 92(9), טענו כי **"האמצאה בענייננו כן הומצאה בתחום עיסוקם הרגיל של הרופאים קרי: תחום רפואת השיניים ולכן לא תחול לגביהם הוראת סעיף 92(9) לפקודה..."** אלא שבמקרה שלהם, אמנם "ברחו מ-92(9), אך הגיעו דווקא לסעיף 92(1) - עסק או עסקת אקראי.

## בשולי הדברים

עקרון חשוב שהתווה ביהמ"ש הינו בעניין עקרון סופיות השומה, עצמאות כל שנת מס, והשלכות הסכמם שומה קודם:

ההלכה - כל שנת מס עומדת בפני עצמה מתייחסת לאירוע מס עצמאי שנוצר בשנה מאוחרת, שלגביו שני, ממשרדנו.

## **מיסוי בינלאומי - בוטל בביהמ"ש העליון חיוב מס דיבידנד רעיוני בחנ"ז, סותר**

### **אמנת המס**

בית המשפט המנהלי למסים בברזיל (CARF), ביטל לאחרונה (אוגוסט 2022) החלטות קודמות בעניין מיסוי חברת נשלטת זרה (חנ"ז - CFC), ומאשר למעשה שסעיף "מוסד הקבע" הקבוע באמנות המס שברזיל צד להן, מונע את האפשרות לחייב במס בעלי שליטה ברזילאים המחזיקים בחברות מחוץ לברזיל. בית המשפט קבע, שלא ניתן לחייב במס רווחים של חברות בנות זרות, תושבות מדינות שיש להן אמנת מס עם ברזיל, על פי כללי החנ"ז, הקובעים חיוב של אותם רווחים בתום השנה, בדרך של דיבידנד רעיוני.

**האמור במבזק זה, אינו מהווה חוות דעת, סקירת הדין הרלוונטי או ייעוץ מקצועי**

בכבוד רב,

ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן  
פתרונות מיסוי בע"מ



חברי בית המשפט המנהלי למסים בברזיל ממונים במחציתם על ידי רשויות המס ובמחציתם על ידי נישומים. במקרה הנדון, החברים שמונו על ידי רשויות המס דבקו בהצבעה של השופט אפיגניו, בעוד שהמחצית השנייה שמונתה על ידי משלמי המסים דבקה בהצבעה של השופט ג'פרסון שהובילה לשוויון. ההכרעה נקבעה לטובת החברה נישומה, בהתאם לתיקון בחוק משנת 2020, לפיו במקרה של שוויון בהצבעה בתיקים מנהליים, יש להכריע לטובת הנישום.

יודגש, שמדינות רבות בעולם מנהיגות כללי חני"ז כדיניהן הפנימיים, המטילות מסים על תושביהן בגין רווחים בלתי מחולקים של חברות זרות המוחזקות על ידם. גם ישראל, כידוע, מחייבת במס את תושביה בדרך של דיבידנד רעיוני, בנסיבות מסוימות, באמצעות כללי החני"ז (סעי' 75ב) והחמיי"ז (סעי' 1ב75). עוד יודגש, שכמפורט לעיל, כללי החני"ז בברזיל הם דרקוניים במיוחד.

**נסכם ונאמר, שהטענה שהתקבלה על ידי ביהמ"ש בברזיל לא צפויה לשנות את הוראות הדין בישראל, אך בהחלט מחזקת את הטענה לפיה הוראות החני"ז והחמיי"ז סותרות למעשה את הוראות אמנות המס שישראל צד להן (כאשר החני"ז או החמיי"ז היא תושבת מדינת אמנה) ומיסוי בעל השליטה הישראלי לא מוציא את רשות המס מידי חובה, שכן מדובר בעקיפת אמנות (Treaty override) ותו לא. האמור נכון במיוחד כאשר מדובר בהוראות החמיי"ז, של מדובר במיסוי זה-פקטו במס חברות ישראלי את רווחי החברה הזרה; לעניין זה, ראו מבזקנו מס' 338.**

**לפרטים נוספים ניתן לפנות לרו"ח (עו"ד) גדי אלימי, ממשרדנו.**

המניות הברזילאיות.

החברה טענה שהמשמעות היא שברזיל משיתה מסים על רווחי החברה הזרה בניגוד לסעיף 7 לאמנת המס בין ברזיל להולנד המונע מרווחים של חברה תושבת מדינה מתקשרת אחת (הולנד) להיות ממוסה על ידי המדינה המתקשרת האחרת (ברזיל) לפני שהם משולמים כדיבידנד (סעיף 10). מאחר שלפי קוד המס הברזילאי, הוראות אמנת המס גוברות על הוראות הדין הפנימי, סעיף 7 לאמנת המס ימנע את הטלת המס על רווחים בלתי מחולקים של חברת הבת ההולנדית.

השופט הראשי שמונה לדון במקרה (כב' השופט אפיגניו), דחה את טענת הנישומה, בנימוק שהוראות החני"ז רק מקדימות את אירוע המס ולא משיתות מס נוסף, וכן מהנימוק שסעיף 7 לאמנת המס אינו חל במקרה הנדון, משום שמדובר במס המוטל על רווחים העומדים לרשות בעל המניות הברזילאית ולא על רווחי החברה הבת הזרה. לדידו אם כך, מדובר בסוגיית מס מקומית שאינה כפופה להוראות אמנת המס. בהצבעתו, השופט יישם את ההלכה שהיתה הנהוגה עד אז בברזיל.

על אף עמדתו של השופט אפיגניו, העמדה שהתקבלה בסופו של דבר ניתנה על ידי שופט אחר (כב' השופט ג'פרסון), שסבר שלא ניתן לעקוף אמנות מס שנחתמו על ידי ברזיל באמצעות הוראות בדין הפנימי. לפיכך, סעיף 7 באמנת המס עם הולנד חייב לגבור על החוק המקומי, וככזה, הוא אוסר על הטלת מס ברזילאית על רווחים בלתי מחולקים של חברה תושבת הולנד (למעט במקרה של קיומו של מוסד קבע בברזיל). בהצבעתו, השופט ג'פרסון הדגיש שההלכה הקיימת בבימ"ש העליון דנה במיסוי חברות זרות שאינן תושבות מדינות אמנה, ושלאחרונה כבר ניתנו פסיקות בביהמ"ש המנהלי למסים המונעות מיסוי חני"ז תושבות מדינות אמנה; אכן ניתנו שלוש הכרעות דומות בשנת 2021 באשר לאמנות עם ספרד, אקוודור ואלופת העולם הטריה - ארגנטינה.

**האמור במבזק זה, אינו מהווה חוות דעת, סקירת הדין הרלוונטי או ייעוץ מקצועי**

בכבוד רב,

ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן  
פתרונות מיסוי בע"מ



## ביטוח לאומי - חובת דיווח ותשלום דמי ביטוח בעד עובד סיעודי זר - הנחיות

### חדשות המוסד לביטוח לאומי

לפי ההנחיה משנת 2020, ישנו פטור כולל מחובת תשלום ודיווח כלשהו בגין העסקת עובד זר סיעודי בשכר של עד 5,500 ₪ לחודש. חובת הדיווח והתשלום הינה רק על חלק השכר שמעבר לכך.

בהמשך ככל הנראה, וכפי שנודע לנו, יקבלו מעסיקים שונים דרישות לתשלום דמי ביטוח גם על שכר הנמוך מכך, אף שאמנם לא הייתה חובת דיווח על פרטי העובד הזר המועסק.

בעקבות האמור נוצרה אי וודאות בתחום זה, ועתה ב-12.2022 פורסמה ההודעה שקובעת כי ישנה חובה לתשלום דמי ביטוח על כל שכר של העובד הזר (ללא קביעת תאריך תחולה או תחילה), ומאידך ניתנה גם הוראה לתת דיווח על פרטי העובד המועסק, לה דווקא יש מועד תחילה - חודש אוגוסט 2022.

### לדיווח ותשלום

יש לפתוח תיק באמצעות אתר הביטוח הלאומי, המצוי תחת סיווג "תיק משק בית". את דמי הביטוח יש לשלם אחת לרבעון.

את התשלום ניתן לבצע באמצעות אתר התשלומים או באמצעות פנקס תשלומים שנשלח באופן אוטומטי או באמצעות המוקד הטלפוני.

### כיסוי ביטוחי

עובד זר מבוטח רק בענפי נפגעי עבודה (דמי פגיעה, נכות מעבודה וגמלת תלויים) דמי לידה, מענקי לידה, ועל כן שיעור דמי הביטוח המחויבים הוא 2% בלבד.

אנו ממליצים למעסיקי עובדים זרים בתחום הסיעוד להסדיר ענייניהם מול הב"ל בהקדם, לדווח ולשלם באופן סדיר את דמי הביטוח, ולא לצבור חיובים שבעתיד עלולים להיות להם למכשלה ועוגמת נפש.

לפרטים נוספים ניתן לפנות למר חיים חיטמן ורו"ח (משפטן) ישי חיבה, ממשרדנו.

ביום 19.12.2022 פרסם הביטוח הלאומי (להלן: הבי"ל) באתרו, דף הנחיה (להלן: ההודעה) בנוגע לחובת תשלום דמי ביטוח ודיווח של מעסיק עובד זר לצורך טיפול סיעודי. ההודעה, אף שלא נכתב בה הדבר במפורש הרי היא על פניה משנה הנחיה מפורשת קודמת אחרת מיום 7.1.2020, (להלן: ההנחיה) בדבר מתן פטור מדמי ביטוח מתשלומים לעובדים זרים בענף הסיעוד.

### הנחית הב"ל מיום 7.1.2020

החל מינואר 2020 מעסיק עובד זר שלא מקבל קצבה מהבי"ל, ויש לו היתר מרשות האוכלוסין והגירה להעסקת עובד זר לצורך טיפול סיעודי - יהא פטור מדיווח ותשלום דמי ביטוח על השכר שהוא משלם לעובד הזר עד לסכום 5,500 ₪. מי שמשלם לעובד זר סיעודי סכום העולה על 5,500 ₪ לחודש, עליו לדווח ולשלם רק על הסכום העולה על 5,500 ₪ לחודש.

שיעור דמי הביטוח בגין עובד זר סיעודי הוא 2% מהשכר המשולם לו. הפטור אינו חל על חברות או גופים שמעסיקים עובדים זרים, אלא רק למעסיק סיעודי שהוא אדם פרטי.

### ההודעה - באתר הב"ל מיום 19.12.2022

זהו לשונה: "מעסיק עובד זר לצורך טיפול סיעודי חייב לשלם דמי ביטוח עבור כל השכר המשולם לעובד הזר, כמו כן החל מחודש אוגוסט 2022, הוא חייב גם לדווח על פרטי העובד ללא קשר לגובה השכר המשולם לו".

נציין כי במקום אחר באתר הב"ל המפנה להודעה לעייל, מופיע: "שימו לב: לא חל שינוי בחובת התשלום, ועל המעסיק לשלם דמי ביטוח עבור כל השכר המשולם לעובד הזר".

(2% מהסכום העולה על 5,500 ₪).

על פניו נראה כי ישנה התפתחות תפיסתית בעמדת הבי"ל בעניין חבויות תשלום דמי הביטוח ו"הדיווח":

האמור במבזק זה, אינו מהווה חוות דעת, סקירת הדין הרלוונטי או ייעוץ מקצועי

בכבוד רב,

ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן  
פתרונות מיסוי בע"מ