



הכנסות / תאגידים - הכנסה ממכירת נכס לחברה בשליטה, שנקבעה כעסקה מלאכותית, סווגה כדיבידנד ולא כשכר (הלכת דניאל עמרם - ספירה)

חברים נכבדים
מתכבדים לפרסם
בזאת את מבזק מס
מספר 983

נושאי השבוע:

מיסוי ישראלי

הכנסות / תאגידים -
הכנסה ממכירת נכס
לחברה בשליטה, שנקבעה
כעסקה מלאכותית, סווגה
כדיבידנד ולא כשכר (הלכת
דניאל עמרם - ספירה)

קריפטו

דיווח הכנסות ורווחים
מקריפטו, תוך שימוש
בתוכנות לחישוב התוצאות

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

בכבוד רב,

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

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 ביהמ"ש העליון מפנה להוראות סעיף 3(ט) לפקודה. אומנם הוראת חוק שחוקקה בתקופה מאוחרת יותר לשנות המס מושא הדיון, אולם לדברי ביהמ"ש 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".

ביהמ"ש 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 ע"מ לקבוע שאכן מדובר בהכנסות שיסווגו כהכנסות מדיבידנד. ואכן נמצא כי כך הדבר, וכך נפסק.

ביום 29.8.2023 התקבל פסי"ד בביהמ"ש העליון (ע"א 550/22) בעניין ישראל דניאל עמרם (להלן - הנישום) וחברת ספירה ואופק בע"מ (להלן - ספירה ישראל). במבזקנו מס' 893 תיארנו 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 בביהמ"ש 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) ביהמ"ש העליון נדרש לדון כעת בנושא סיווג מחדש של כספי התמורה שנמשכו ע"י הנישום מהחברה - כמשכורת או כדיבידנד, וכן בנושא חוקיות ונחיצות הטלת קנס הגרעון.

ביהמ"ש 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



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 עפ"י יעוץ מקצועי שקיבל - קובע ביהמ"ש כי מכיוון שעסקת רווח ההון (אשר דווח כפטורה ממס תוך כדי ניצול פריצה בהוראת סעיף 97(ב1) 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.

לפרטים נוספים ניתן לרו"ח (משפטן) יובל אבוחצירא, ממשרדנו.

קריפטו - דיווח הכנסות ורווחים מקריפטו, תוך שימוש בתוכנות לחישוב התוצאות

מיסוי אשר מצוי גם בתחום הקריפטו. בכל חישוב אוטומטי בתוכנה יש צורך לבצע בקרות נוספות כדי להניח את דעתנו שאכן החישוב מייצג נאמנה את המציאות בפועל.

משרדנו טיפל במקרים מורכבים כגון מסחר בעולמות ה-DeFi, פלטפורמות שנסגרו (וקיים קושי לגשת למידע הרלוונטי), ריבוי פעולות, תקבול טוקנים כשכר וכו', אלמנטים המקשים על התוכנות להגיע לתוצאה מהימנה.

נסביר בתמצית את ההליך ממעוף הציפור וכן את הבעיות האפשריות:

לקוח בוחר את התוכנה שהוא מעוניין לעבוד עימה משיקוליו הוא (עלות, המלצות, התמחות מיוחדת של התוכנה וכו').

כעת הלקוח צריך להעלות את נתוני המסחר בקריפטו והתנועות בארנקים לתוכנה על ידי הדרכים שנסקרו למעלה.

אילו כשלים אפשריים יש בשלב זה?

הלקוח עלול להזין נתונים באופן שגוי, יתכן והמידע מזירות המסחר פגום, תיתכנה שגיאות טכניות, פיתוח בחסר שלא תומך בפעילות מסוימת וכמובן סיווג מוטעה של הטרנזקציות (למשל סיווג כאירוע מס, במקום כזה שאינו אירוע מס כגון העברה בין כתובות

ביהמ"ש 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 - ביהמ"ש העליון דוחה את ערעור הנישום ומותיר את הקנס על כנו:

רבים מלקוחותינו בתחום הקריפטו מגיעים אלינו לאחר שצצות להן בעיות בחישוב הכנסותיהם ורווחיהם ממסחר בקריפטו. לעיתים הסכומים אינם תואמים את המידע שהם מכירים ואף תיעדו בזמן אמת, ולפעמים מדובר בסיבות אחרות לחלוטין. חלק אחר מהלקוחות מגיע לאחר פעילות של מספר שנים בתחום הקריפטו - פעילות שלא דווחה לרשות המיסים, כל משקיע מסיבותיו הוא. טיפול באי דיווח הוא התמחות מיוחדת של משרדנו, ולא בכך נעסוק במבזק זה.

קצת רקע - למעט לקוחות המבצעים מספר פעולות מצומצם מאוד (וגם לגביהם), המלצתנו הבלתי מסויגת הינה להיעזר בתוכנה לחישוב רווחים והכנסות מקריפטו. לרוב, התוכנות הללו מסוגלות להתממשק לכתובות ולארנקים (לנתונים הגולמיים בבלוקצ'יין), מסוגלות לעבד קובץ CSV, להתממשק למידע בזירות מסחר וכן לסווג את סוגי הפעולות בהתאם לאופיין (רווחי הון, הכנסות מסטייקינג, אייר-דרופ וכו').

יש תוכנות בינלאומיות ויש תוכנות תוצרת כחול לבן. לכל תוכנה יש את יתרונותיה ואת חסרונותיה. מניסיוננו הרב בתחום הקריפטו, לא קיימת תכנה "מושלמת" וכל תוכנה זקוקה להתערבותו של מומחה

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

בכבוד רב,

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



בבעלות הלקוח).

על מנת למזער את השגיאות במטרה להגיע לחישוב סביר שיוכל לעמוד בביקורת רצינית, יש לבצע בדיקת שלמות המידע בתוכנה אל מול מקור הנתונים ובדיקת יתרות (נכון להיום) בתוכנה אל מול היתרות המוצגות בפועל בזירות המסחר והארנקים. בנוסף ראוי לערוך בדיקות סבירות לגבי הרווחים וההפסדים שבתוכנה, לבצע בדיקת הגדרות התוכנה (wallet based), LIFO/FIFO וכו') וכן בדיקת סיווגים לפעולות הרפטיביות והמהותיות.

בהרבה תיקים נדרשת גם סריקה ברמת טרנזקציה על מנת לזהות כשלים בפיתוח ותוצאות לא סבירות.

נציין כי לאחרונה הגיעו אל משרדנו מספר לקוחות אשר במהלך ביקורת של רשות המיסים התברר כי הדוחות שהוגשו לא ייצגו נאמנה את המציאות - מצב אשר שאיפת כל הצדדים הינה להימנע ממנו מראש.

למשרדנו התמחות מיוחדת בנושא קריפטו, תוך כדי ליווי רואי חשבון ויועצי המס בסוגיות ייחודיות אשר עולות במהלך הכנת הדוחות.

לפרטים נוספים ניתן לפנות לרו"ח נדב ליבנה ולרו"ח (עו"ד) חגי אלמקייס, ממשרדנו.

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

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