



הכנסות/רווח הון - פיצוי הוני או פירותי - תלוי.

מדובר בתשלום המהווה הכנסה שבפירות (בטענה כי דין פיצוי כדין הפרצה אותה הוא בא למלא).

ביהמ"ש קובע, כי אין מחלוקת שהמערערת קיבלה תשלום בשל כך, שהסכימה לבטל את הסכם הזיכיון, בטרם הגיע מועד סיומו. השאלה הינה שאלת סיווג הפיצוי שהתקבל - האם מהווה הכנסה בהון או בפירות. בהתאם להלכת ניסים (ע"א 2640/11) קובע ביהמ"ש כי שאלת סיווג הפיצוי תיבחן ע"פ מהות הנזק ולא באם הפיצוי מהווה ויתור על זכות התביעה (שהינו תוצאת לוואי בכל פיצוי).

ביהמ"ש קובע כי גדר המחלוקת, כפי שהוגדרה בין הצדדים: "תאור התשלום כתמורת מכירת הזיכיון או פיצוי בגין הפסקת הזיכיון - אינו תורם באופן כלשהו לפתרון השאלה.

כמו כן גם נסיון להוכיח כי התמורה שסוכמה הינה סך צפי התקבולים השוטפים העתידי, אינו הוכחה לדבר שכן לעיתים גם תמורת מכר נכס הון נקבעת ע"פ הרווחים הצפויים ממנו.

"לפיכך, ביישומו הנכון של עקרון הפרצה אין מקום בהכרח לתת דגש לאופן שבו חושב התשלום, אלא לטיבה של הפרצה שבגינה שולם התשלום."

ביהמ"ש מנתח את המבחן לפיו ייבחן "עקרון הפרצה" כהגדרתו, וקובע בהסתמך על הלכת קציר (ע"א 391/70), כי ההבחנה בעבור מה שולם הפיצוי - האם בעבור אובדן ההכנסה או בעבור אובדן מקור ההכנסה, שהיא ההבחנה בין פיצוי הוני לבין פיצוי פירותי, תיקבע ע"פ מבחן העזר לפיו ייבחן האם החוזה שהופר היה חוזה מהותי "מנשמת אפו של העסק", שהפרתו תגרום לעסק לשנות את פניו (שאז - הפיצוי הינו הוני באופיו), או שמא החוזה המופר הינו חוזה אחד מיני רבים, הנעשה במהלך הרגיל של העסק והפרתו אינה פוגעת במהלך העסקים (שאז הפיצוי יסווג כפיצוי פירותי).

בעקבות טענת המערערת כי גם חברה לה משאיות רבות, המוכרת רק אחת מהן, שההכנסות ממשאיות זו הינן שוליות לכלל הכנסת החברה - ובכל זאת אין ספק כי המדובר בהכנסה הונית, קובע ביה"מ חידוש מעניין: בחינת "עקרון הפרצה", נועדה רק למקרים

ביום 2/3/2018 ניתן פס"ד בעניין יהושע כץ וחברת צ.מ.ל מדיקל בע"מ (להלן - "המערערת") (ע"מ 13-01-30290 ועוד).

פסק הדין עוסק בשאלת הסיווג של תשלום שקיבלה המערערת בגין הפסקת הסכם הפצה בטרם סיום התקופה שנקבעה מראש. ביהמ"ש קובע באילו מקרים ייבחן אופיו של תקבול שמקבל הנישום ע"פ מבחני "עיקרון דין הפיצוי כדין הפרצה אותה בא הפיצוי למלא" ומהם המבחנים לסיווג הפיצוי כהוני או פירותי.

המערערת הינה חברה משפחתית בה כץ הינו הנישום המייצג, לה אחזקות במספר חברות בנות, העוסקות בייבוא, הפצה ומכירה בתחום הציוד הרפואי. המערערת מתמקדת בהתקשרות עם הספקים יצרני הציוד, לשם קבלת זכויות הפצה ללקוחות הסופיים (בעיקר בתי חולים) והענקת הזכויות להפיץ לחברות הבנות. ההפצה בפועל הינה באמצעות החברות הבנות. ב-2008 התקשרה המערערת עם חברה אמריקאית בהסכם ל-3 שנים, להפצת מסתמי לב. פעילות ההפצה בוצעה ע"י אחת הבנות. כחצי שנה מאוחר יותר התמזגה החברה האמריקאית עם חברה אחרת וביקשה לבטל את הזיכיון. בגין ביטול הסכם ההפצה, כשנה לאחר חתימתו, נחתם הסכם לפיו זכאית המערערת לתשלום בסך 2 מיליון \$.

נקדים ונאמר כי חלק לא מבוטל מפסק הדין מתייחס להימנעות המערערים מלמסור ראיות ומסמכים ולהביא לעדות אנשי מפתח להוכחת גרסתם או לסתירת גרסת פקיד השומה לפיה "פיצוי" שקיבלו חושב ע"פ הפסד התקבולים העתידי וקובע ביהמ"ש ".... מי שנמנע מלהביא ראיה, חזקה כי ראיה זו לא הייתה תומכת בגרסתו, אלא להפך - מחזקת את גרסת הצד שכנגד..."

המערערת דיווחה על התשלום כרווח הון וטענתה העיקרית הייתה כי מדובר במכירת זכויות הפצה זיכיון המהווה מכירה הונית. פקיד השומה טען, מנגד, כי לא מדובר במכירת זכויות הפצה אלא בביטול הסכם ההפצה, וכי התשלום נועד לפצות את המערערת בגין אובדן הכנסות למשך שנתיים ולפיכך,

חברים נכבדים אנו
מתכבדים לפרסם
בזאת את מבזק מס
מספר 728

נושאי השבוע:

הכנסות/רווח הון

פיצוי הוני או פירותי -
תלוי

מיסוי יחיד

מיסוי מטבעות

דיגיטליים ו-ICO,

חוזרי רשות המיסים

ביטוח לאומי

בקשה לביטול תושבות

למפרע נדחתה בשל אי

אמינות עובדתית וניצול

רב של שרותי בריאות

בישראל

האמור במבזק זה,

אינו מהווה חוות דעת,

סקירת הדין הרלוונטי

או ייעוץ מקצועי

בכסד רב,

ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן

פתרונות מיסוי בע"מ



התקופה לא היה בו כדי לשנות את פני העסק, רק שני עובדים עסקו בשיווק המוצר, וכי לאחר ביטולו לא ירד מחזור ההכנסות של חברת הבת, אלא עלה, **לפיכך, רואה ביהמ"ש בפיצוי שהתקבל פיצוי פירותי.** סוגיה מעניינת נוספת שעלתה לדיון היא סכום מהותי של כ-0.8 מליוני ₪ ששולם בשנת 2011 לבעל מניות בעקיפין של חברת הבת בגין סיועו בקבלת הזיכיון. מו"מ בין הצדדים ארך זמן והסכם בין המערערת לאותו מנהל, והתשלום, נתבצעו בשנת 2011. נטען כי זוהי הוצאה שיש להכירה בניכוי מההכנסת המערערת מהפסקת הסכם ההפצה כאמור בשנת 2009. לאחר שלא נמצאו ראיות בהסכמים בין הצדדים בעניין זה, ומאחר ובספרי המערערת לא נעשתה הפרשה להוצאה זו, לא הותר התשלום לניכוי בשנת השומה. עם זאת, "הורה" ביהמ"ש לפקיד השומה להתיר ניכוי הוצאה זו בידי המערערת בשנת תשלומה (אף שאינה ביצור הכנסה באותה שנה....), זאת מאחר ואותו מנהל דיווח ושילם מס באותה שנה על תקבול זה. **לפרטים נוספים ניתן לפנות לרו"ח רונית בר ולרו"ח (משפטן) ישי חיבה ממשרדנו.**

בהם הפיצוי או התמורה משולמים בגין נכס **שאינו נכס הון "גולמי"**. הינו נכס, שבמהותו תורם לייצור ההכנסה בעסק, אולם קיימת הפרדה ברורה בינו לבין ההכנסה. נכס הון "גולמי" יכול לשמש במספר עסקים ואופי העסק יקבע את האופן בו מופקת ממנו ההכנסה. דוגמא לנכס הון גולמי - **משאית**. במפעל בגדים תשמש המשאית להובלת הסחורה ללקוחות ובחברת הובלה- בשירותי הובלה. מכירת המשאית, שהינה נכס הון "גולמי" בעסק, תהווה תמיד הכנסה הוגנת (כמובן, בהנחה שאינה מלאה). לעומת זאת נכס שאינו "נכס הון גולמי" כגון הסכם הפצה, הסכם כלשהו עם יצרן או לקוח - זהו נכס התורם **במישרין** להפקת ההכנסה הספציפית ולא ניתן לעשות בו שימוש להפקת הכנסה אחרת, כך שקשה להפריד בינו לבין ההכנסה המופקת ממנו. כאשר מתקבל פיצוי בגין אובדן נכס כזה, לא די בכך שהוא יוגדר כ"עץ" על מנת לקבוע את הפיצוי כהונני, יש לבחון עד כמה הוא מהותי לעסק ("מנשמת אפוי") והאם בעקבות אובדנו העסק עבר שינוי מהותי אם לאו. בעניינו, קובע ביהמ"ש, כיוון שהסכם ההפצה שבוטל, לא היה מהותי, במובן שהפסקתו שנתיים לפני תום

מיסוי יחיד - מיסוי מטבעות דיגיטליים ו-ICO, חוזרי רשות המיסים

חוזר 5/2018 (ייקרא "חוזר מיסוי מטבעות וירטואלים") מבצע אבחנה בין מטבע אשר משמש כ"אמצעי תשלום **מבוזר**" - כאן הכוונה לביטקוין, לייטקוין ושאר "COIN" אשר בבסיסם בד"כ יש פלטפורמה יחודית, לבין "**חוזה חכם מבוזר**" "TOKEN" אשר מהווה את קבוצת הטוקנים אשר "מתלבשים על פלטפורמה קיימת - כגון האית'ריום. חוזר מיסוי מטבעות וירטואלים מתייחס וקובע את כללי המיסוי רק לגבי קבוצת המטבעות השנייה - קבוצת ה"טוקנים" (חוזה חכם מבוזר). להלן הקביעות העיקריות בחוזר 5/2018 של רשות המיסים :

תחום המטבעות הדיגיטליים הפך לתחום "לוהט" במהלך שנת 2017 וזאת לאור הגידול העצום בשוויים של המטבעות במהלך אותה שנה, ובהתפתחויות הגדולות בתחום - בעיקר גל ההנפקות של "טוקנים" חדשים שהצטרפו לאלו הקיימים, כך שכיום נסחרים בפלטפורמות המסחר כ- 1,600 מטבעות.

בנוסף לעמדה 32/2017 אשר הביעה בקצרה את עמדת הרשות ביחס לסיווג ואופן המיסוי של המטבעות הדיגיטליים, פרסמה רשות המיסים שני חוזרים בנושא :

חוזר 5/2018 : מיסוי פעילות באמצעי תשלום מבוזר (המכונים "מטבעות וירטואלים")

חוזר 7/2018 : ICO - הנפקת "אסימונים דיגיטליים" למתן שירותים ו/או מוצרים בפיתוח (Utility Tokens)

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

בכסד רב,

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



מחיר שונים בפלטפורמות מסחר שונות.
**תשומת לב כי הוראה זו לא חלה על "מחיר
נקוב" של נותני שירותים - אז יש לחפש אחר
ה"שווי ההוגן" של המטבע.**

7. היבטי מע"מ - משקיע שפעילותו אינה מגיעה
לכדי "עסק" לא יחוב במע"מ, אולי מי
שפעילותו עסקית יסווג כ"מוסד כספני". לגבי
מי שעוסק בכרייה - עליו להירשם כ"עוסק"
ועסקאותיו יחוייבו בשיעור אפס או בשיעור
מלא לפי העניין. **נציין כי העמדה הגורפת לגבי
כרייה לפיה מדובר ב"עוסק" היא קשה וניתן
לנקוט בעמדה לפיה מדובר בהשקעה - בעיקר
כאשר עסקינן בכרייה אשר יש לה אופי
השקעתי כגון - השקעה ב- "POOL" אשר
מנהל את כל הליך הכרייה מרחוק, בו אין שום
מעורבות בפעילות למשקיע.**

במבזקים מאוחרים יותר נדון בהוראות חוזר ה-
ICO ובסוגיות מיוחדות בתחום.
כפי שניתן לראות, נושא מיסוי מטבעות הקריפטו
הוא חדשני ועמדות הרשות אינן פשוטות וניתן לתת
למקרים האלו פרשנות שונה.

1. המטבעות הווירטואליים לא נחשבים כ"מטבע"
- זו עמדת הרשות, ופועל יוצא מעמדתה הוא
שלילת פטור מהפרשי הצמדה בהתאם לסעיף
9(13) בפקודה. עמדה זו של הרשות מתבססת על
ההגדרות בחוק בנק ישראל. **נציין כי משרדנו
מחזיק בעמדה לפיה מטבע וירטואלי הוא מטבע
ולפיכך יחיד יהא זכאי לפטור מעליית ערכו.**

2. מטבע וירטואלי הוא "נכס" כמשמעותו בסעיף
88 לפקודה - פועל יוצא מעמדה זו הוא כי יחול
מס רווח הון על מכירתו. **כאמור, לאור עמדתנו
כי מדובר ב"מטבע", הרי שיש פטור ממס
לעליית הערך.**

3. פעילות במטבעות המגיעה לכדי "עסק" או כרייה
- סיווג כהכנסה פירותית - משמעות פעילות
מ"עסק" - כפי שנקבע בפסיקה, וזו כידוע פסיקה
מאוד מגוונת ובלתי אחידה.

4. רכישת מטבע וירטואלי ע"י מטבע אחר - עמדת
הרשות היא : **החלפת נכסים**, משמע רווח הון
בגין הנכס שנמסר, ו"רכישת" נכס חדש בתמורה.
בנקודה זו נציין כי קיימת בעיית מימון לגבי
סכום המס, וזאת כי מדובר ב"תנועה" או
החלפת נכסים בתוך תיק המטבעות
הווירטואלים, מבלי שהלקוח נפגש עם "פיאט"
(כסף כגון ש"ח, דולר, אירו וכו').

5. מכירת נכס או מתן שירות שתמורתם במטבעות
וירטואלים - יש לבצע שני חישובי רווח, האחד
עם מכירת הנכס או מתן השירות, והשני - עם
מכירת המטבע הווירטואלי לגבי הרווח או
ההפסד שנוצר (בד"כ ייחשב רווח או הפסד הון).

6. סכום התמורה בעסקת חליפין שבה
לנכס\סחורה יש "מחיר נקוב" - נקבע כי במקרה
כאמור, שווי המכירה של המטבע הווירטואלי
יהא בהתאם לאותו מחיר נקוב. לדוגמה - אם

שולם ע"י ביטקוין עבור רכישת רכב, יהא **לפרטים נוספים ניתן לפנות לרו"ח (עו"ד) חגי
"המחיר הנקוב" (כנראה מחיר הרכב המשוקלל) אלמקייס ולשאר חברי המחלקה למיסוי בינלאומי.**
התמורה בגין אותה מכירה. נושא התמורה
חשוב משום שבאותו מועד ניתן למצוא ציטוטי

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

בכסד רב,

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



ביטוח לאומי - בקשה לביטול תושבות למפרע נדחתה בשל אי אמינות עובדתית וניצול רב של שרותי בריאות בישראל

משנת 2003 לנוכח מיעוט זיקותיו לארץ שבאו לידי ביטוי במשך שהותו בארץ, היעדר חשבון בנק, היעדר הכנסה וכו'.

- עוד הוסיף, כי בשנת 2011 נדרש לעבור ניתוח בארץ ועשה זאת במימון פרטי.
- יצויין כי המל"ל ביטל בשנת 2012 את תושבותו של המבוטח משנת 2007. משעתר המבוטח להקדים את ביטול התושבות לשנת 2003, קבע המל"ל כי התושבות תושב ותבוטל רק בשנת 2013.

- מעבר לתאורים הפלסטים הארוכים בדבר חוסר בראיות לטיעוני המבוטח, לאי אמינותו ולחלקלקות של עדותו בית הדין שם דגש מיוחד על העובדה שהציג המל"ל כי בין השנים 2003-1.2013 מימש המבוטח זכאותו לקבלת שרותי בריאות מכוח חוק בריאות ממלכתי במימון ציבורי כ-75 פעמים, לרבות ביקורי רופאים ובדיקות במכונים.

- ביטול התושבות אושר מיום הגשת הבקשה בלבד – 1.2013, ולא אחורנית, והמבוטח נותר מחוייב בדמי ביטוח למל"ל לכל השנים שבנדון. תביעת המבוטח לביה"ד האזורי נדחתה, והלה עירער לביה"ד הארצי.

דין והחלטת ביה"ד הארצי

- "שאלת תושבותו של אדם לצורך חוק הביטוח הלאומי וחוק ביטוח בריאות ממלכתי, הינה שאלה מעורבת של עובדה ודין."
- בממד העובדתי, זיקותיו של המבוטח לארץ הינן מעורבות (מחד מרבית השהיה מחוץ לישראל, ומאידך קיימות זיקות לישראל).
- ביה"ד הארצי אינו מתערב ככלל בסוגיות עובדתיות של ערכאת ביה"ד האזורי אלא במקרים חריגים המצדיקים התערבות. לא כך הם הדברים כאן, ומשביה"ד האזורי קבע לגבי המבוטח כי "האמת רחוקה מלהיות נר לרגליו", ומשלא ניתן היה לקבוע "מרכז חיים

ביה"ד הארצי לעבודה (עב"ל 16-06-12546) דחה ביום 27 במרץ 2018 את ערעורו של מיכאל פיגין (להלן: המבוטח) שתבע לבטל את תושבותו משנת 2003, וקבע כי לאור אי אמינות מוחלטת של עדויות ו"ראיות" המבוטח, ולנוכח מימוש מסיבי של זכאותו לשרותי בריאות מכוח חוק בריאות ממלכתי בישראל, במימון ציבורי, המבוטח היה תושב ישראל, עד שנת 2013, המועד בה הגיש את הבקשה לביטול תושבותו, עשור אחורנית.

תמצית עובדתית

- המבוטח עלה ארצה מרוסיה בשנת 1991 עם אשתו.
- ביום 4.3.2013 הגיש המבוטח בקשה לביטול תושבות למפרע משנת 2003, כפועל יוצא מכך ביקש לבטל את החוב בדמי ביטוח שנוצר עקב אי תשלום דמי ביטוח לתקופה זו.
- המבוטח שהה בתקופה השנויה במחלוקת בממוצע 70% מהזמן בחו"ל.
- לטענתו, למעט בנו החולה בסכיזופרניה אין לו כל משפחה בישראל.
- לפי עובדות המקרה שהוצגו לביה"ד האזורי - בפועל הסתבר כי יש לו שני ילדים שנולדו לו בישראל, וכי היה נשוי לאשה בישראל והתגרש ממנה רק בשנת 2017 (לטענתו, שלא הוכחה - הם היו פרודים), כי בתכתובות שונות טען לעזיבת ישראל בשנים שונות, כי לא ידע לתאר לאיזו מדינה עבר להשתקע, ויתרה מכל - נראה היה כי הוצגו תעודים שונים מטעים, מתורגמים מרוסית באופן לא מדויק, ואולי גם שקריים.
- לטענת המבוטח, אין ברשותו דירה בישראל, אין לו חשבון בנק ואין לו הכנסה, בכל מהלך השנים שבמחלוקת, עבד בארץ תקופה זניחה בלבד.
- המבוטח טוען כי יש לבטל תושבותו למפרע

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

בכבוד רב,

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



בנסיבות אלה "המערער גילה את דעתו כאשר בחר לקבל שירותי בריאות כתושב ישראל ובמימון ציבורי, כי הוא רואה עצמו כתושב הארץ על הזכויות והחובות הנובעות מכך..." לאור כל העובדות לעיל, הערעור נדחה.

לפרטים נוספים ניתן לפנות לרו"ח אורנה צח-גלרט, מר חיים חיטמן ורו"ח (משפטן) ישי חיבה.

חלופי", אין אלא לדחות את התביעה.

- בנוסף נקבע כי תושבות לצורך חוק הביטוח הלאומי וחוק בריאות ממלכת הינה סטטוס הנושא עמו זכויות וחובות. לא ראוי לחייב את המל"ל לנתק את הקשר בין החובות והזכויות הנובעות מסטטוס זה, זאת כאשר בקשת המבוטח לבטל את התושבות למפרע הינה ביחס לתקופה בה כבר מימש במהלכה עשרות במימון ציבורי. פעמים את זכאותו לשירותי בריאות

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

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