



רווח הון - מכירת מניות ומוניטין באותה עסקה (הלכת פליינג קרגו)

חברים נכבדים אנו מתכבדים לפרסם בזאת את מבזק מס מספר 777

נושאי השבוע:

מיסוי ישראלי

רווח הון - מכירת מניות ומוניטין באותה עסקה (הלכת פליינג קרגו)

מיסוי בינלאומי

דרישת הגשת הצהרת הון מ"תושב חוץ", "תושב חוזר ותיק" ו- "עולה חדש" - האמנם ?

ביטוח לאומי

נשללה רטרואקטיבית תושבותם של "תושבים חוזרים" - תוך דרישת חוב בשל גמלאות זקנה שקבלו לאורך שנים

האמור במבזק זה,

אינו מהווה חוות דעת, סקירת הדין הרלוונטי או ייעוץ מקצועי

בכבוד רב,

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

ביום 20.3.2019, ניתן פס"ד בביהמ"ש העליון בעניין פליינג קרגו (ע"א 3136/17 וע"א 3146/17).

ערעור זה הינו לאחר פסיקת בית המשפט המחוזי שאישר את מתווה העסקה שייחס למעלה מ- 95% מתמורת העסקה למוניטין, רשות המסים לא יכלה לחיות בשלום עם הפסק שניתן וערערה לעליון.

ראה העובדות במבזק מס 665 מיום 24.11.2016. ובתמציתיות - חברת פליינג קרגו אשר הוקמה ב- 1982, היא חלק מקבוצת חברות העוסקת בבלדרות ושילוח, (להלן: "חברת האם"). בשנת 2000 הוקמה חברת א.פ.סי תובלה בינלאומית (להלן: "חברת הבת"), וב- 2001 הועברו אליה נכסים המשמשים לשילוח בינלאומי לפי סעיף 104א לפקודה.

בשנת 2007 נמכרו מניות חברת הבת לחברת דויטשה פוסט (להלן: "הרוכשת") בתמורה לכ- 8.5 מיליון ₪, ומיד לאחר המכירה רכשה חברת הבת את המוניטין של חברת האם בתמורה לכ- 438 מיליון ₪. לצורך מימון הרכישה הרוכשת העניקה הלוואה לחברת הבת בסך של כ- 520 מיליון ₪.

בדוחותיה דרשה חברת הבת הוצאות מימון בגין ההלוואה לרכישת המוניטין שרכשה מחברת האם, וכן הוצאות פחת בגין הפחתתו.

פקיד השומה קבע כי התמורה כולה שולמה בגין מכירת המניות. בנוסף וכתענה חלופית טען כי - לו נמכרו מניות (לרוכשת) בנפרד ומוניטין (לחברת הבת) בנפרד - הרי שהמוניטין נרכש מקרוב ועל כן לא ניתן להפחיתו. ביהמ"ש המחוזי דחה את טענתו הראשונה אך קיבל את השנייה. שני הצדדים ערערו לביהמ"ש העליון.

במרכזם של הערעורים עומדת שאלת אופן המיסוי של עסקה שהוצגה כמכר נפרד של מניות חברת הבת ושל מוניטין השייך לחברת האם.

ביהמ"ש העליון, קיבל את מרבית ערעור פקיד השומה אך ואישר את מתווה העסקה וחלוקת העסקה לשני רכיבים נפרדים: מניות ומוניטין, וקיבל את ערעור חברת הבת - והתיר ניכוי פחת בגין המוניטין.

להלן מספר נקודות חשובות הראויות לדעתנו להדגשה מתוך הפסק:

א. טענות פקיד השומה העיקריות (לקביעת מלוא תמורות המכר - למניות בלבד) נסתרו ובית המשפט אשר כי העסקה לפי שלביה כלכלית ונכונה ובהחלט ניתן להפריד בין הנכסים.

כל אחד מהנכסים שייך לישות אחרת, על כל אחד מהנכסים יחולו כללי המיסוי הרלוונטיים אליו. בית המשפט מאשש הדברים ומציין את פרשת תדיראן, אשר גם בה היו שתי עסקאות נפרדות.

כמו כן, נדחו שתי טענות מהותיות של פקיד השומה: הטענה לסיווג מחדש ולחילופין מלאכותיות במתווה העסקה - עקב כך שהמוניטין הועברו מחברת האם לחברת הבת - נדחתה.

הטענה לכך שלא ניתן להפריד בין העסק לבין המוניטין הנובע ממנו - נדחתה.

ב. בית המשפט התערב באופן חלוקת התמורות בין הנכסים - מניות ומוניטין.

כאשר חלוקת התמורה הושפעה מהדיווח ומאופי העסקה, ויכול בהחלט ובמקרים אחרים בית המשפט היה מסכים גם עם חלוקת התמורות בין המניות למוניטין;

1. חלוקת התמורות במקרה דנן הייתה קיצונית: ייחוס של מתחת ל 5% מהעסקה הכוללת למניות, ויותר מ- 95% למוניטין.

לדעתנו - חלוקה אחרת סבירה יותר, יתכן והייתה מאושרת כפי שהיא בביהמ"ש העליון.

2. חברת הבת נמכרה ללקוח העיקרי שלה שהיווה מעל 75% מהכנסותיה. ולכן יכול להיות כי רכישת המוניטין ישרת את הרוכשת מול יתר לקוחותיה המהווים 25% מהכנסתה, אך סביר יותר שהרכישה נעשתה לשם חסכון בעלויות של הקונה, ולא לשם המשך פעילות מול צדדים שלישיים. ולכן במקרה זה - הסבירות לתשלום סכום כה גבוה עבור מוניטין וסכום כה נמוך עבור המניות - לא סביר.

נקודת אור - במקרה בו לעסק מגוון לקוחות רבים הסביר כי יהיה מוניטין ובסכום ניכר.

3. קבוצת פליינג קרגו על מרבית חברותיה ופעילויותיה ממשיכה לפעול כעסק חי לאחר עסקת



ההכנסה, נעשתה בתום לב, ומטעמים עסקיים בלבד, יותר ניכוי פחת, וכך נקבע.

ד. הוצאות מימון בגין החזר ההלוואה שנטלה חברת הבת מהרוכשת על מנת לממן את עסקת רכישת המוניטין - הותרו בגין הסכום שנקבע כמוניטין.

לסיכום התייחסותנו לסוגיה

בית המשפט העליון קובע - "מבחינה משפטית, הבעלות כמוניטין של עסק, עוסק, מוצר או שירות הנובעים מאותה פעילות עסקית ניתנת להפרדה, במובן זה שאין דרישה כי כולם יהיו מרוכזים בידי אותו אדם".

לאחרונה ניתן פסק בעניין רייזמן וגם הוא מאשר קיומם של שני נכסים נפרדים באותה עסקה הן מכר מניות והן מכר מוניטין, ראה מבזקנו 764 מיום 3.1.2019.

נראה כי ייטב לרשות המסים, ובודאי ייטב לציבור הנישומים, אם טענת המלאכותיות לא תעלה בכל דיון שומה ובכל ערכאה שיפוטית, ורשות המסים תיתן לציבור הנישומים קרדיט, שאת עסקאותיהם, בודאי בסדרי גודל מהותיים, מלווה גם חשיבה כלכלית ועסקית.

לפרטים נוספים ניתן לפנות לרו"ח (משפטנית) ענבל שני ולרו"ח (משפטן) ישי חיבה, ממשרדנו.

מיסוי בינלאומי - דרישת הגשת הצהרת הון מ"תושב חוץ", "תושב חוזר ותיק" ו- "עולה חדש" - האמנם ?

הכנסתו החייבת בישראל בלבד (כפועל יוצא של סעיף 2 רישא לפקודה הקובע כי "מס הכנסה יהא משתלם...ועל הכנסתו של אדם תושב חוץ שהופקה או שנצמחה בישראל..."), וגם אז ייתכן שקיים פטור מהגשת דוח אם נתמלאו התנאים שתקנה 5 לתקנות מס הכנסה (פטור מהגשת דין וחשבון), התשמ"ח-1998 (למשל, שמהכנסתו נוכח מלוא המס). כלומר, "תושב חוץ" מחויב בדיווח ומס בישראל לפי הזיקה הטריטוריאלית. נציין גם את סמכותו של פקיד השומה לדרוש הגשת דוח שנתי מכל אדם, אף אם אינו חייב בהגשת דוח, מכוח סעיף 131(א)(6) לפקודה.

האם רשאי, אפוא, פקיד השומה לדרוש הצהרת הון מתושב חוץ ? ואם כן, מה היא תכלול ?

נראה, כי לפקיד השומה ניתנה הסמכות לדרוש דוח

המכר, כאשר המוניטין הטמון בשמה המסחרי ובאיכות השירותים שהיא מעניקה ללקוחותיה נשאר בידיה. ולכן לא סביר שהיא נפרדה ממלוא המוניטין שברשותה, אלא רק מחלק קטן ממנו. נקודת אור - מכירת חברה לצד ג', אשר לאחריה בעל המניות נפרד מהחברה ומעסקיה, יכולה לתמוך במכר מוניטין.

4. בהסכם - נקבע כי לחברת הבת יש זכות בלתי הדירה להשתמש בסימני המסחר ובלוגו של פליינג קרגו ובאתרי האינטרנט שלה. רכיב אשר תומחר הן בהערכת השווי של החברה והן בהערכת השווי שנעשתה על ידי רשות המסים, והוא הרכיב היחיד עליו לא היו חלוקים הצדדים, ונקבע בפסק כי הוא הוא שווי המוניטין (12.4 מיליון).

נקודת אור - במידה ובהערכת השווי היה סכום גבוה יותר מיוחס לנכס הספציפי של המותג, הייתה המחלוקת מצטמצמת לשווי בלבד.

ג. הפחתת המוניטין לפי תקנות הפחת ורכישת נכס בין צדדים קשורים

למרות שנקבע כי יש לראות ברכישת המוניטין כרכישה מקרוב (אף שברגע הרכישה - חברת הבת כבר לא הייתה בת של חברת האם, אלא של הרוכשת) הרי שנקבע כפי שתקנות הפחת על מוניטין מאפשרות - כי במקרה שהרכישה הייתה חיונית לצורך ייצור

רקע כללי

מטרתה העיקרית של הצהרת ההון היא לבחון את אמיתות הדוחות השנתיים שמגיש הנישום וזאת ככלי עזר נוסף העומד לרשות פקיד השומה.

פקיד השומה רשאי מכוח סעיף 1135(1) לפקודת מס הכנסה לדרוש מאדם להגיש הצהרת הון. הסעיף קובע "כדי להגיע לידיעה מלאה בדבר הכנסתו של אדם - רשאי פקיד השומה לדרוש ממנו... דו"ח על הונם ונכסיהם של אותו אדם".

על פי סעיף 1 לפקודה, "אדם" עשוי להיות גם "תושב חוץ". מכאן לכאורה עולה, כי פקיד השומה רשאי לדרוש הצהרת הון גם מ"תושב חוץ".

עם זאת נציין, כי ע"פ סעיף 131(א)(4) לפקודה, על יחיד "תושב חוץ" מוטלת החובה להגיש דוח שנתי על

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

בכסד רב,

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



שנתי או הצהרת הון מכל אדם, אך ליחיד "תושב חוץ" קיימת כאמור חובה מוגבלת בהגשת הדוח השנתי. מוגבלות בעניין הצהרת הון אנו מוצאים ליחיד שהיה ל"תושב ישראל לראשונה" או ל"תושב חוזר ותיק". ליחידים אלה קיים פטור מהגשת הצהרת הון לתקופה של 10 שנים מהמועד בו הם נחשבים לתושבי ישראל על הונם ונכסיהם מחוץ לישראל, וזאת ע"פ סעיף 135(1)(ב) לפקודה, ועל אף האמור בהוראה הכללית.

נוסף לכך, את קביעתו של בית המשפט העליון בפס"ד בעניין ק.פ.א פלדות נגד מדינת ישראל (ע"פ 123/83), כי בסמכות פקיד השומה לדרוש דיווח ו/או הצהרת הון מכוח זיקה למדינת ישראל.

מכאן, עמדתנו היא כי יחיד "תושב חוץ", אשר ברור כי זיקתו לישראל נמוכה מזיקתו של "תושב חוזר ותיק" או "תושב ישראל לראשונה", אשר יידרש להגשת הצהרת הון, הצהרתו תכלול ממילא, בבחינת קל וחומר, את הונו ונכסיו בישראל בלבד למרות שאין לכך ביטוי מפורש בפקודה.

נציין גם, כי עמדה זו תואמת את המטרה בדרישת הצהרת הון כאמור לעיל. הצהרת ההון המבוססת על זיקה פרסונאלית אינה יכולה לשקף דו"ח של יחיד "תושב חוץ" או "תושב חוזר ותיק" ו- "תושב ישראל לראשונה" (בתקופת הפטור) המחויבים בדיווח ובמס בישראל לפי הזיקה הטריטוריאלית.

לדוגמא, ליחיד "תושב החוץ" אין הכנסה חייבת בישראל כלומר הוא אינו חייב בהגשת דו"ח שנתי, אך

לפרטים נוספים ניתן לפנות לרו"ח אייל כרמי ולשאר חברי הצוות הבינלאומי, ממשרדנו.

ביטוח לאומי - נשללה רטרואקטיבית תושבותם של "תושבים חוזרים" - תוך דרישת חוב בשל גמלאות זקנה שקבלו לאורך שנים

ביה"ד האזורי לעבודה (ב"ל 34179-06-16, 34138-06-16) דחה ביום 26/2/2019 תביעות בני הזוג שמאי רפאל ואשתו שמאי אלגריה (להלן: המבוטחים) להמשך תשלום קצבת אזרח ותיק ולביטול חובם למוסד לביטוח לאומי (להלן: המל"ל), זאת עקב שלילת תושבותם.

מחודש 1/1993 עד 5/1995 שהה המבוטח בארץ, סווג במל"ל כעובד עצמאי וחויב בדמי ביטוח. המבוטחת הייתה פטורה מתשלום בהיותה עקרת בית נשואה.

ב-1995 עזבו את הארץ ושהו ברציפות בחו"ל עד שלהי 2011. בתקופה זו לא היו תושבי ישראל במל"ל.

ביום 2/4/2012 הגיש המבוטח תביעה לקצבת זקנה (קצבת אזרח ותיק).

המבוטח יליד 5/1945 ורעייתו ילידת 1946, שהו בחו"ל בתקופה 8/1984 עד 12/1992, אז שבו ארצה להתגורר כאן.

תמצית עובדתית

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

בכבוד רב,

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



אם התשובה שלילית - הם לא יהיו זכאים לקצבה מלכתחילה ובדין נקבע חובם.

נטל ההוכחה

באשר לנטל ההוכחה בנושא התושבות, נשען ביה"ד בין היתר על פסיקת ביה"ד הארצי בעניין "עליאן אינאס" מאוגוסט 2009:

"הנטל נקבע לפי המצב עובר לתקופה הנתבעת. במקרה בו לפני התקופה הרלבנטית, התובע היה תושב ישראלי הרי שחובת ההוכחה נוטל על כתפי המוסד להראות שהתובע העתיק את מרכז חייו מחוץ לתחומי מדינת ישראל בתקופה הרלוונטית". (וההיפך).

בתקופה 11/2011 עד 12/2012 המבוטחים התגוררו בארץ, והשאלה שנדרש ביה"ד היא האם ניתן לראותם כתושבי ישראל בתקופה זו.

ככל שיקבע שלא (ולגבי התקופה שלאחר מכן - אין חולק כי לא היו תושבי ישראל יותר), הרי שממילא לא קמה זכאותם מלכתחילה לגמלאות. להלן נקודות שנשקלו בפסק:

דין והחלטה

• בני הזוג, עת שחזרו ארצה, הוכרו כתושבים על סמך הצהרתם כי שבו לישראל על מנת להשתקע בה, וכפועל יוצא מכך שולמו להם קצבאות אזרח ותיק.

• לאור התקופה הארוכה שבה חיו בארה"ב עד 10.2011, נטל הראיה לתושבות נופל על כתפיהם.

• אף שנטען כי המבוטח הגיע לארץ עם סכום כסף מכובד לרכישת מוצרים ושכירת בית, לא הוצגו כל ראיות לרכישת מוצרים נדרשים או שכירת הנכס.

• לא הוכח שנעשה ניסיון ממשי להתפרנס בישראל.

• נראה כי משפחתם הקרובה של הזוג מצויה בארה"ב, וגם נתון זה מעלה תהייה בקשר לכנות הכוונה להשתקע בישראל. גם סמיכות תאריך השיבה לישראל בסמוך למועד הזכאות לגמלה, הטריד את ביה"ד וגם החזרה לארה"ב.

• לא הובא לעדות אף אחד שהיה יכול לתמוך בעמדות/טענות המבוטח.

• בני הזוג מסתמכים על המכתב לפיו הם יהיו זכאים להמשיך לקבל את הקצבה גם אם יחיו בחו"ל אלא

• ביום 18/4/2012 הגיש המבוטח שאלון לקביעת תושבות ומעמד בני הזוג נקבע כתושבים חוזרים מיום 10.11.2011.

• תביעת המבוטח לקצבת אזרח ותיק אושרה מיום 1.5.2012, וכך היה בעניין המבוטחת.

• ביום 18/12/2012 קיבל המבוטח מהמל"ל מכתב לפיו הוא זכאי להמשך תשלום הקצבה ללא הגבלת זמן בעת שישהה בארה"ב (מותנה בקבלת אישור חיים מידי שנה).

• יומיים לאחר קבלת המכתב, ביום 20/12/2012, עזבו בני הזוג את הארץ ושבו להתגורר בארה"ב עד היום.

• ביום 27/1/2016 הוחלט במל"ל לשלול למפרע את תושבות בני הזוג מיום 10/11/2011. פועל יוצא מכך הוא שלילת זכאותם לקצבת אזרח ותיק, רטרואקטיבית, ומשכך נוצר להם חוב למל"ל בסך של כ-160,000 ₪.

עיקר טענות הצדדים

• לטענת המבוטח, כששבו בני הזוג ארצה ב-2011, היה בכוונתם להשתקע בארץ, ובשל קשיים כלכליים חזרו לארה"ב. לטענתם, המכתב שקיבלו מהמל"ל הוא התחייבות בלתי הדירה להמשיך ולשלם את הקצבה גם בעת שהותם בארה"ב.

• המל"ל טוען כי בני הזוג שבו ארצה בסמוך לפני שהיו זכאים לקבל קצבאות, מתוך מטרה לקבל קצבאות, והצהרתם בדבר הכוונה להשתקע בארץ הייתה הצהרה כוזבת.

כמו כן לטענת המל"ל לא נעשה ע"י בני הזוג כל ניסיון להתפרנס כאן, והם עזבו את הארץ יומיים לאחר שניתן להם אישור על המשך זכאותם, גם אם יחיו בחו"ל.

ביה"ד דן הפלוגתאות

האם בדין נשללה הקצבה רטרואקטיבית והאם בדין נוצר לבני הזוג חוב.

היה וביה"ד יקבע שבני הזוג היו תושבי ישראל בתקופה 11/2011 עד 12/2012 - הם יהיו זכאים לקצבאות והחוב יבוטל.

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

בכסד רב,

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



אי לכך בני הזוג לא היו זכאים מלכתחילה לקבל הגמלאות, ומשכך החוב למל"ל, בדין יסודו.

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

שהזכאות מותנית בכך שמלכתחילה היו זכאים לקבל את הקצבה מחודש 5/12 ולכן, אין מקום להסתמך על המכתב.

• ביה"ד מגיע למסקנה כי בני הזוג לא היו תושבי ישראל במועד הזכאות לקצבה.

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

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