



אם אינך רואה מייל זה לחץ כאן.



CLIENT UPDATE



תשלום מס חברות בפועל על ידי חברה המחלקת דיבידנדים כתנאי לפטור ממס בידי חברה מקבלת

22 ביוני, 2020

ביום 17.06.2020 ניתן פסק דינו של בית המשפט העליון בשלושה ערעורים שאוחדו, בעניינם של חברות **אם.סי.אל קניון דרורים בע"מ, אורון אחזקות מלונאות ותיירות בע"מ ויאנטרה בע"מ** (לפסק הדין לחץ כאן). השאלה המשפטית במרכז שלושת הערעורים היא, האם סכום כסף המחולק על ידי חברת-בת לחברת-אם מתוך רווחי שערורך שלא מוסו בידי חברת הבת, הוא בגדר דיבידנד "שמקורו בהכנסות" בידי החברה המקבלת, בהתאם לסעיף 126(ב) לפקודת מס הכנסה (להלן: "**הפקודה**") ועל כן אינו חייב במס בידיה. בפסק הדין ניתח בית המשפט את דרישת המיסוי הדו-שלבי כנדבך מהותי בשיטת מיסוי חברות בישראל.

רקע

1. במסגרת התקינה החשבונאית הבינלאומית IFRS (International Financing Reporting Standards) חל בישראל גם תקן חשבונאות מס' 16 – נדל"ן להשקעה (המקביל ל-40 IAS). על פי התקן, חברות בעלות נדל"ן יכולות לבחור בעת הערכת שווי נכס בין מודל העלות לבין מודל השווי ההוגן. על בסיס זה, שיערכו חברות רבות את נכסיהן. בחלק גדול מהמקרים כתוצאה מעליית שוויים של הנכסים נוצרו לאותן חברות, רווחים "חשבונאיים" שטרם מומשו, ושעל בסיסם חולקו דיבידנדים לבעלי המניות, ובנסיבות הערעורים שלעיל, לחברות המערערות.
2. כידוע, מודל מיסוי החברות בישראל הוא מודל דו-שלבי, על פיו בשלב הראשון, החברה חייבת במס חברות בשיעור של 23% (הנמוך יחסית למס שולי) בגין הכנסתה החייבת, ובשלב השני, כאשר רווחי החברה מחולקים כדיבידנד לבעלי מניותיה שהינם יחידים או תושבי חוץ, הם מחויבים במס נוסף (עד 33%) המשלים בקירוב לשיעור המס המלא על הכנסה פירותית (50%).
3. כחריג לכלל הנ"ל, סעיף 126(ב) לפקודה קובע כי בחישוב ההכנסה החייבת של חברה תושבת ישראל לא תיכלל הכנסה מחלוקת רווחים או מדיבידנד שמקורם בהכנסות שהופקו או שנצמחו בישראל שנתקבלו במישרין או בעקיפין מחברה אחרת החייבת במס חברות. כלומר, דיבידנד בין-חברתי לא ייכלל בגדרי "ההכנסה

החייבת" של החברה המקבלת. טעמו של ההסדר הוא בכך שחייב המס יוטל ממילא על בעלי המניות הסופיים (יחידים או תושבי חוץ) שיקבלו את הדיבידנד בסופה של שרשרת החברות.

4. המחלוקת בין הצדדים לערעורים נסובה על השאלה האם הדיבידנד שחולק מתוך רווחי שערור הוא דיבידנד "שמקורו בהכנסה" מ"חבר בני-אדם אחר החייב במס חברות". הפקודה אינה כוללת הגדרה ל"רווחים הראויים לחלוקה" בהקשר זה. המערערות טענו כי יש לקבוע כי הדיבידנד המחולק מרווחי השערור נכנס בגדרו של סעיף 126(ב) לפקודה, באופן התואם לכללי החשבונאות המקובלים ולדיני החברות וזאת למרות שרווח השערור לא חויב עדיין במס. תימוכין לכך מצאו אף בחקיקת סעיף 100א לפקודה שבעצם חקיקתו בחר המחוקק למסות את החברה המחלקת ולא את המקבלת. מנגד פקיד השומה טען כי סעיף 126(ב) לפקודה ממעט מה"הכנסה החייבת" של "חבר בני אדם", רק דיבידנד שמקורו בהכנסה שהופקה או נצמחה בישראל והייתה נתונה (לדידו, בפועל) לחיוב במס חברות בידי החברה המחלקת, שלא כבמקרה הזה.
5. בכל שלושת המקרים קיבלו בתי המשפט המחוזיים את עמדת רשות המסים, כאשר **בעניין אורון** הורה השופט קירש לרשות המסים להבטיח כי לא יוצר בעתיד עודף מס בעת מכירת המקרקעין ששוערכו.

עיקרי החלטת בית המשפט

בית המשפט העליון דחה פה אחד את ערעורי הנישומים וקיבל את הערעור שכנגד על פסק דינו של בית המשפט המחוזי **בעניין אורון** וקבע:

1. יש לשאוף להרמוניה בין כללי החשבונאות לבין דיני המס. אולם בנסיבות המקרה, ההתנגשות בין עקרונות החשבונאות לדיני המס נובעת מכך שדיני המס אינם ממסים התעשרות גרידא, כי אם התעשרות ממומשת בלבד, שכן רק אז אומדן יכולתו הכלכלית של הנישום הוא ודאי. עיקרון המימוש הוגדר איפוא כעיקרון יסודי בדיני המס בישראל.
2. בהתאם, לא די בכך שיופק רווח, או תוספת לעושר, אלא כדי שאלו ייחשבו כ"הכנסה" לצרכי מס, נדרש שאותו רווח או התעשרות ימומשו בפועל. לפיכך, אין מקום להכיר ברווחי שערור (המייצגים רווחים על פי כללי החשבונאות מבחינת החברה המחלקת) כ-"הכנסה" החייבת במס לפי סעיף 126(ב) לפקודה. על כן, בהתנגשות שנוצרה במקרה דנא בין עקרונות דיני המס, ובראשן עיקרון המימוש, לבין כללי החשבונאות הפיננסית, המתירים שערור, יש ליתן עדיפות לדיני המס.
3. על פי הפקודה, עלייה או ירידת ערך נכס בלא אירוע מימוש, לא תהיה "הכנסה" או "הפסד", בהתאמה. בהתאם, דיבידנדים שמקורם ברווחי שערור אינם בגדר רווחים שמקורם ב"הכנסות". כפועל יוצא מכך, גם מקום בו הדיבידנד הוא דיבידנד בין-חברתי, אין הוא מוחרג מהכנסתה החייבת במס של החברה מקבלת הדיבידנד בהתאם לסעיף 126(ב) לפקודה. מכיוון שאין מיסוי ברמת החברה המחלקת, לא חל ההסדר הקבוע בסעיף 126(ב) לפקודה הנועד למנוע אפשרות של כפל מס.
4. בית המשפט התייחס גם לחרג לעקרון המימוש, אשר נקבע בסעיף 100א לפקודה, (להלן: "**התיקון**"), הגם שנחקק רק לאחר שנות המס הרלוונטיות לערעורים, ודחה את טענת המערערות לפיה הוספת סעיף 100א לפקודה (שיוצר אירוע מס אצל החברה המחלקת במקרה שחילקה דיבידנד מרווחי שערור) מלמדת כי לפני התיקון, לעמדת המחוקק, לא חל אירוע מס בעת חלוקת דיבידנד מרווחי שערור. ביהמ"ש קובע, כי התיקון ביקש להתמודד עם המיסוי ברמת החברה מחלקת הדיבידנד, ולא ברמה של החברה מקבלת הדיבידנד.
5. כמו כן, ערעורו שכנגד של פקיד השומה בעניין **אורון** התקבל בדעת רוב. נפסק כי מחלוקת בין נישום לרשויות המס יכולה להתברר רק לפי ההליכים הייחודיים שנקבעו בחוקי המס, ואין מקום לעקוף אותם על ידי מתן ציווי כללי, ביחס לנישום שעניינו לא עמד לפני בימ"ש, שפרטיו יתבררו רק בעתיד. מנגד, המשנה לנשיאה מלצר, סבר שיש לדחות את הערעור שכנגד, שכן להשקפתו, קבלת עמדתה של רשות המסים מותירה בידי רשות המסים את האפשרות למסות פעם נוספת את אותה עליית ערך שכבר מוסתה בעת חלוקת רווחי השערור, וזאת בעת מכירת הנכס על ידי חברת הבת.

1. פסק הדין ממשיך את הקו הדורש מיסוי דו שלבי להלכה ולמעשה בהקשרים שונים, גם כאשר החקיקה אינה קובעת כך מפורשות, וזאת ללא קביעת מנגנון המונע כפל מס. כך למשל בפסיקה בעניין פרל¹ בה דובר בחברת בית כהגדרתה בסעיף 64 לפקודה אשר ביצעה חלוקה מתוך רווחים שנבעו משערוך שווי נכסי הון החברה. באותו מקרה נקבע משיקולים דומים כי רווח חשבונאי משערוך הון אינו יכול להחשב במסגרת דיני המס כמקור לדיבידנד. בדומה, ביהמ"ש העליון בעניין **דלק הונגריה**², קבע שאחד מהטעמים לכך שרווחיה של חברה זרה לא יכללו בגדר הרר"ל, היא משום שאותם רווחים לא נתחייבו במס בישראל.
2. פסק-הדין מתיישב עם עמדת רשות המיסים, שאף באה לידי ביטוי בעמדה חייבת בדיווח מספר 01/2016 לעניין דיבידנד שמקורו ברווחי שערוך, לפיה חברה שלה הכנסה מדיבידנד שמקורו ברווחי שערוך בחברה המחלקת, יהיה הדיבידנד חייב במס בהתאם להוראות סעיף 126(א) לפקודה. עם זאת, ראוי להדגיש, כי כל זמן שסעיף 1א100 לפקודה אינו בתוקף (טרם תוקנו התקנות), המס מחוייב רק על החברה המקבלת את הדיבידנד, ללא מס חברות בחברה המחלקת.
3. לעומת זאת, ביחס לרווחי אקוויטי מחברות כלולות ישראליות נפסק בעניין **ז'ורבין**³ כי יש לכלול אותם במסגרת חישוב הרווחים הראויים לחלוקה על פי החלופה המיסויית. הטעם לכך כי מדובר ברווחים ששולם בגינם המס הסופי מכיוון שמדובר במס חברות ברמת החברה הכלולה, ולכן יש לראות אותם הרווחים כאילו נתחייבו כבר במס, זאת בניגוד לרווחי השערוך אשר אינם מתחייבים במס עד למועד מימוש הנכס בפועל. אף על פי כן, לעמדת רשות המיסים אפשרות זו תחומה ומוגבלת, כפי שמשקפת בעמדות חייבות בדיווח מספר 36/2017 – 39/2017, הפורטות את המקרים בהן ניתן לכלול רווחי אקוויטי בחישוב הר"ל בחלופת המס ואופן חישובם.
4. רשות המיסים מתבססת על שיטת המיסוי הדו שלבי בהקשרים רבים ושונים. לשיטתה זהו רף המס ה"נורמאלי החדש" שאמור לחול במקרים רבים בעולמות התאגידיים כדי להשוות למצב המס של יחידים. דוגמאות לרוח זו ניתן למצוא ביחזמות לחקיקתו של "מס סניף" בדמות מיסוי דיבידנד רעיוני על הרווחים הנוצרים בסניפים מקומיים של חברות זרות; בדרישת רשות המיסים כפי שבאה לידי ביטוי בשורת החלטות מיסוי בהסכם בנושא פיצול לפי סעיף 105א(1) לפקודה ועוד.
5. **להערכתנו, הרשות תמצא בפסק דין זה רוח גבית לדרישתה למיסוי דו-שלבי במגוון מקרים גדל והולך גם באין עיגון בחוק, ותבקש להיבנות על קביעותיו של בית המשפט בעניין זה, מה שעשוי להשפיע על בעלי מניות בחברות ישראליות במגוון מקרים של חלוקות ממש (כדיבידנד או אחרת) או של חלוקות רעיוניות.**

[1] ע"א 8500/10 אביעד פרל נ' פקיד שומה 1 ירושלים (פורסם בנבו, 10.09.2012)
 [2] ע"א 8511/18 פקיד שומה נתניה נ' דלק הונגריה בע"מ (פורסם בנבו, 26.01.2020).
 לעדכוןכם כי ביום 18.06.2020 פורסמה החלטת בית המשפט העליון על דחית הבקשה לדיון נוסף בתיק זה דנ"א 1833/20 דלק הונגריה בע"מ נ' פקיד שומה נתניה (פורסם בנבו, 18.06.2020).
 [3] ע"א 7566/13 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' אורן ז'ורבין (פורסם בנבו, 22.06.2015).

למשרדנו ניסיון רב בליווי תאגידיים וחברות בגיבוש מתווים לחלוקות כספים לבעלי מניות וניתוח משמעויות המס המתעוררות, לרבות קבלת החלטות מיסוי מקדמיות, ליווי בהליכי השגה וערעור מול רשויות המס בנושאים אלה ועוד.

פרטי קשר

קבן שטרית שותפה מחלקת מסים	שאול גרוסמן שותף מחלקת מסים	מאיר אקוניס שותף מחלקת מסים	אלדר בן-רובי שותף, מוביל מחלקת המסים
---	--	--	---

ספי רובין
עו"ד
מחלקת מסים

נטלי אנור המר
שותפה
מחלקת מסים

עמרי דוידוב
שותף
מחלקת מסים

ד"ר מיכאל
בריקר
שותף
מחלקת מסים

למידע נוסף אודות מחלקת מסים במשרדנו, לחץ כאן.

מטרת המזכר הינה להביא לידיעתכם תמצית עדכוני מידע בנושאי מס. המזכר אינו מהווה יעוץ משפטי ועל כן אין ליישם את האמור בו מבלי להיוועץ בגורם המקצועי המתאים לכך במשרדנו.



להצטרפות לעדכוני לקוחות לחץ כאן

מיתר | עורכי-דין
אבא הלל סילבר 16, רמת גן 5250608, ישראל | 03-6103100
הסר | דווח כספאם