

הרהורים בדבר היקף העסקה הנבדקת לצורך מחירי העברה

[לאור הלכות קונטירה ופיניסאר]

מאת

עו"ד ורו"ח אמיר קופר¹

מבוא

שני פסקי דין שניתנו לאחרונה על ידי בית המשפט המחוזי בתל אביב, בעניינם של חברת קונטירה טכנולוגיות בע"מ² ושל חברת פיניסאר ישראל בע"מ³, שמו קץ למחלוקת ארוכה ששררה בין רשויות המס לבין נישומים בנוגע לאופן הפעלת הוראות הפקודה בנושא מחירי העברה על הקצאת אופציות לעובדים. בשני מקרים אלו קיבל בית המשפט את עמדת רשות המיסים וקבע, כי שווי האופציות שהונפקו על ידי חברות האם הזרות של המערערות יכללו בעלות השירות שמספקות המערערות לעניין קביעת הכנסתן תחת הסכם רווח מהוצאות (Cost Plus). בכך, למעשה, חוייבו המערערות במס בגין שווי האופציות בתוספת שיעור רווח בתנאי שוק בעבור אופציות שהנפיקו חברות האם לעובדיהן.

פסקי הדין המדוברים מעוררים שאלות משפטיות מעניינות ביחס לאופן קביעת מחירי ההעברה בעסקאות בינלאומיות בין צדדים שיש ביניהם יחסים מיוחדים. כפי שאראה בעמודים הבאים, קביעות בית המשפט, הן במישור העובדתי והן במישור המשפטי, אינן חפות מספקות. פרשנות אחרת לסעיף 85א לפקודה הייתה עשויה להוביל את בית המשפט להכריע דווקא לטובת הנישומות.

התוצאה בפסקי הדין המדוברים היא קשה במיוחד. מתן אופציות הוא אמצעי תגמול מקובל בשוק ההיי-טק הישראלי וההלכה העולה מפסקי הדין עלולה לייקר באופן משמעותי את עלות הפעילות של חברות זרות, באופן אשר עשוי להרחיק מן השוק המקומי. חברות זרות אלו מהוות מנוע צמיחה משמעותי ומקדמות חדשנות תעשייתית בישראל.⁴

1. תודותי נתונות לרו"ח אהוד בלדר, לעו"ד צבי דרנגר ולעו"ד איתן צחור על הערותיהם המועילות והמחכימות.
2. ע"מ 11-12-40433-11 קונטירה טכנולוגיות בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3, "מיסים" ל/1 (פברואר 2016) ה-177 (להלן "פסק דין קונטירה").
3. ע"מ 09-1300-09 פיניסאר ישראל בע"מ נ' פקיד שומה רחובות, "מיסים" ל/1 (פברואר 2016) ה-85 (להלן "פסק דין פיניסאר").
4. מדו"ח הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה עולה, כי כ-46% מסך ההוצאה על מחקר ופיתוח בישראל נעשתה על ידי חברות בינלאומיות במרכזי הפיתוח המקומיים שלהן. ראו: ענבל אורפז "כמעט חצי מהמחקר והפיתוח בישראל ממומנים בידי חברות רב-לאומיות", דה-מרקר 2.3.2006 <http://www.themarket.com/technation/1.2869516>

פסקי דין אלו, אם כך, עשויים להיות בעלת השלכה מאקרו כלכלית רחבה יותר מן המקרה הצר יחסית הנידון בהם. יתירה מכך, כפי שאראה, קיים ספק אם עמדת רשות המיסים בסוגיה תוביל בסופו של יום לגביית מס ולא רק להגברת נטל אכיפת דיני המס.

תמצית פסקי הדין

שני פסקי הדין עסקו בעובדות דומות. בשני המקרים, המערערת הייתה חברה ישראלית אשר שימשה כמרכז מחקר ופיתוח לחברה-האם שלה, אשר החזיקה במלוא הון המניות של המערערת. החברה-האם, בשני המקרים, הייתה מאוגדת בארצות הברית. בין המערערת ובין החברה-האם נחתם הסכם שירות, לפיו המערערת מספקת שירותי מחקר ופיתוח לחברה-האם בשיטת הקוסט פלוס (Cost plus method), כלומר המערערת תחייב את החברה-האם בעלות המחקר והפיתוח (להלן "הוצאות הביצוע") בתוספת שיעור קבוע של רווח מההוצאות. הסכם השירות נועד לענות, בין היתר, על דרישת מחירי ההעברה, לפיה עסקאות בין צדדים קשורים, כגון המערערת והחברה-האם שלה במקרים דנן, תיעשנה בתנאי שוק.⁵

המחלוקת שבין הצדדים התמקדה בשאלה, האם שווי האופציות שהקצתה החברה-האם האמריקאית לעובדים של החברה-הבת הישראלית, תחת המסלול ההוני שבסעיף 102, צריך להיכלל בעלות הוצאות הביצוע.

5. בישראל דרישה זו מעוגנת בסעיף 85א לפקודה הקובע, כי "בעסקה בין-לאומית שבה מתקיימים בין הצדדים לעסקה יחסים מיוחדים שבשלהם נקבע מחיר לנכס, לזכות, לשירות או לאשראי, או שנקבעו תנאים אחרים לעסקה, באופן שהופקו ממנה פחות רווחים מאשר היו מופקים בנסיבות הענין, אילו נקבעו המחיר או התנאים בין צדדים שאין ביניהם יחסים מיוחדים (להלן - תנאי שוק), תדווח העסקה בהתאם לתנאי השוק ותחויב במס בהתאם", ובתקנות מס הכנסה (קביעת תנאי שוק), התשס"ז-2006, ק"ת 6540 התשס"ז (להלן "תקנות תנאי שוק"). בארצות הברית דרישה זו מעוגנת בסעיף 482 לקוד המס האמריקאי הקובע כי:

"In any case of two or more organizations, trades, or businesses (whether or not incorporated, whether or not organized in the United States, and whether or not affiliated) owned or controlled directly or indirectly by the same interests, the Secretary may distribute, apportion, or allocate gross income, deductions, credits, or allowances between or among such organizations, trades, or businesses, if he determines that such distribution, apportionment, or allocation is necessary in order to prevent evasion of taxes or clearly to reflect the income of any of such organizations, trades, or businesses."

בתקנות שהותקנו תחת אותו סעיף הקובעות את עקרון "אורך הזרוע" - arm's length - כעיקרון המנחה בקביעת מחירי ההעברה בעסקה בין צדדים קשורים. עיקרון זה משמש גם במשפט הישראלי.

ככל שהתשובה לכך היא חיובית, הרי שהמערער נדרשת לחייב את החברה-האם בגין שווי האופציות, בתוספת שיעור הרווח הקבוע שנקבע בהסכם השירות, ולדווח על סך החיוב כהכנסה חייבת במס בישראל.⁶

בית המשפט קיבל את עמדת רשות המיסים והתיר להפעיל את סעיף 85א כך שהוצאות הביצוע יכללו את שווי האופציות. בית המשפט מצא, כי הקצאת האופציות הינה הוצאה על פי סעיף 17 לפקודה ולכן היא נכללת בהוצאות הביצוע של המערער.⁷ בנוסף, קבע בית המשפט, כי על פי כללי החשבונאות, המערערות נדרשות לכלול את שווי האופציות בהוצאות הביצוע שלהן.⁸ לבסוף, דחה בית המשפט את הטענה החלופית של המערערות, כי יש להתיר להן להכיר בהוצאה בגובה שווי האופציות, וזאת לאור איסור ניכוי ההוצאה במסלול ההוני שבסעיף 102.⁹

בהתאם, נקבע כי המערערות בכל אחד מן המקרים תכלול בהכנסתה החייבת את שווי האופציות שהקצתה החברה-האם לעובדיה בכל שנת מס, בתוספת שיעור הרווח. כלומר, הכנסתה של המערערות הוגדלה בלמעלה משווי האופציות.¹⁰

יש שיאמרו כי מבחינת המערערות, התוצאה קשה במיוחד. ברגיל, שיטת הקוסט פלוס תחייב את החברה הנישומה מחד לכלול בהכנסתה החייבת את מלוא שווי השירות בתוספת שיעור הרווח המקובל בשוק, אך מאידך תתיר לנכות כהוצאה את שווי השירות. נניח כי חברה ישראלית מספקת שירותים עבור חברה-אם זרה ומשלמת במזומן את הוצאות השכר של עובדיה. ככל שבמהלך השנה שולמה משכורת בסך 100 ש"ח, הרי שהחברה-הבת תיזדרש לחייב את החברה-האם בתשלום בסך 107 ש"ח, בהנחה של שיעור רווח מקובל בשוק של 7% בגין השירותים. לאחר ניכוי ההוצאות, הכנסתה החייבת של החברה-הבת היא 7 ש"ח בלבד. במקרים שנידונו בקונטירה ופיניסאר, לעובדי החברה-הבת הישראלית שולם באמצעות אופציות שכר שאינו ניתן לניכוי בשווי 100 ש"ח¹¹, והכנסתה החייבת של החברה הישראלית הוגדלה בסך 107 ש"ח. תוצאה זו היא כמובן מוצדקת רק ככל שעסקה דומה בין צדדים לא קשורים הייתה מניבה תוצאת מס זהה. כפי שאראה, כנראה שלא כך הדבר.

-
6. יצוין כי בפסק דין **פיניסאר** נתגלעה גם מחלוקת בין הצדדים בנוגע להתאמה המשנית. כלומר, רשות המיסים ביקשה לראות סכומים שהחברה-הבת נדרשה לגבות, אך לא גבתה, מהחברה-האם כהלוואה בין-חברתית, ולחייב הלוואה זו בריבית. בית המשפט קיבל את עמדת הרשות גם בנושא זה. סוגיה זו אינה נשוא מאמר זה.
 7. סעיפים 5-7 לפסק-דין **קונטירה** וסעיפים 8-10 לפסק-דין **פיניסאר**.
 8. סעיף 12 לפסק דין **קונטירה** וסעיף 17 לפסק דין **פיניסאר**. בעניין פסק דין **פיניסאר**, לעובדה זו היה משקל מיוחד, שכן "הצדדים להסכם השירות הסכימו לחשב את הרווח מהוצאה על פי כללי חשבונאות מקובלים".
 9. סעיף 17 לפסק-דין **קונטירה** וסעיף 15 לפסק-דין **פיניסאר**.
 10. הכנסתה של המערערות בפסק דין **קונטירה** הוגדלה ב-107% משווי האופציות והכנסתה של המערערות בפסק דין **פיניסאר** הוגדלה ב-107.5% משווי האופציות, בהתאם לעובדות הספציפיות של כל אחד מפסקי הדין.
 11. יצוין כי בית המשפט, בשני המקרים, נמנע מלהכריע במפורש כי יש לסווג את ההוצאה של החברה-הבת כהוצאת שכר, עד אף שרמוז כי נראה שזה הסיווג המתאים. ראו פסקה 8 לפסק דין **קונטירה**, לעיל ה"ש 2, ופסקה 13 לפסק דין **פיניסאר**, לעיל ה"ש 3.

הלאקונה שבסעיף 85א ובתקנות תנאי שוק

ראשית, יש לעמוד על תכליתו ואופן פועלו של סעיף 85א אשר נידון בפסקי דין קונטירה ופיניסאר. בית המשפט קבע בשני פסקי הדין, כי סעיף 85א הינו "סעיף אנטי תכנוני שתכליתו למנוע הסטת רווחים שהופקו בישראל".¹² אחד מתנאי היסוד של כל נורמה אנטי-תכנונית הוא, כי היא תופעל רק בכדי למנוע הפחתת מס לא נאותה.¹³ אכן, נראה שזוהי גם הפרשנות המקובלת על רשות המיסים. בקובץ הפרשנות לפקודת מס הכנסה (החבק) נקבע, כי "הסעיף [85א] מבוסס על ההנחה שלפיה, בעסקאות בין צדדים לא קשורים, המחיר שנקבע והתנאים שנקבעו הם תנאי השוק, בעוד שבעסקאות בין צדדים קשורים, בשל היחסים המיוחדים, עשויים להיקבע מחיר עסקה או תנאים אחרים בה, שיש בהם להביא להפחתת ההכנסה החייבת שתדווח בישראל".¹⁴ כלומר, הסעיף אינו מופעל אלא אם קיים חשש כי חבות המס תוקטן לולא הפעלתו.

בכדי להגשים את התכלית האנטי-תכנונית, קובע סעיף 85א, כי "תדווח העסקה [הבינלאומית] בהתאם לתנאי השוק". בכדי לקבוע את תנאי השוק קובע המחוקק פיקציה לפיה יש לראות את העסקה כאילו נעשתה בין "צדדים שאין ביניהם יחסים מיוחדים" (להלן: "צדדים קשורים"). סעיף 85א לא מספק הנחיות מפורטות, כיצד יש לקבוע את תנאי העסקה. מחוקק המשנה השלים פער זה כאשר קבע את תקנות תנאי שוק,¹⁵ אשר מחייבות נישומים לבצע חקר שוק שבמסגרתו תשווה העסקה הבינלאומית לעסקאות דומות אחרות בכדי לקבוע אם נעשתה בתנאי שוק.¹⁶

למרות הפירוט היחסי בתקנות תנאי השוק בנוגע לאופן קביעת תנאי השוק, בסעיף 85א גלום שלב מקדמי לקביעת תנאי השוק של העסקה הבינלאומית אשר כמעט ולא מטופל במסגרת התקנות, והוא הגדרת העסקה הנבדקת. תקנות תנאי השוק אמנם מגדירות את העסקה הבינלאומית - עסקה בין צדדים שיש ביניהם יחסים מיוחדים ולפחות אחד מן הצדדים הוא תושב חוץ, או שלפחות חלק מן ההכנסה מן העסקה חייבת במס גם מחוץ לישראל¹⁷ - אך קיימת בהן לאקונה משמעותית בדמות היעדר הגדרה למונח "עסקה".

12. פסקה 1 בפסק דין פיניסאר, וראו שפה דומה גם בפסקה 1 בפסק דין קונטירה, שם נאמר כי סעיף 85א הינו "נורמה שתכליתה מניעת הסטת רווחים שהופקו בישראל מעסקה שנכרתה בין נישום ישראלי לבין צד זר".

13. ראו למשל ע"א 3415/97 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' יואב רובינשטיין ושות' חברה לבנין פיתוח ומימון בע"מ, "מיסים" יז/4 (אוגוסט 2003) ה-59, ה-63, וע"א 1211/14 יחזקאל גוטשל נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, מיסים כט/6 (דצמבר 2015) ה-73, ה-86, ביחס לסעיף 86 לפקודה. אמנם, לשון סעיף 86 לפקודה דורשת, כתנאי מקדמי להפעלתו, "הימנעות ממש או הפחתת מס בלתי נאותות", דרישה שאינה מופיעה בלשון סעיף 85א. עם זאת, נראה כי פרשנות הרמונית של הפקודה, ובייחוד לאור החשיבות של סעיף 86 כנורמה האנטי-תכנונית העיקרית שבפקודה, מחייבת לראות את דרישת הפחתת המס הבלתי נאותה כדרישה כללית החלה גם לגבי סעיפים אנטי-תכנוניים אחרים. פרשנות אחרת, אשר אינה רואה הפחתת מס בלתי נאותה כתנאי מקדים להחלת סעיף אנטי-תכנוני, עשויה להיתקל אף בקשיים חוקתיים, וראו למשל ע"א 900/01 רון קלס נ' פקיד שומה ת"א 4, "מיסים" יז/3 (יוני 2003) ה-96.

14. קובץ הפרשנות לפקודת מס הכנסה (החבק), סעיף 85א: מחירי העברה בעסקה בינלאומית, ד-8.

15. לעיל הי"ש 5.

16. שם, תקנה 2.

17. שם, תקנה 1.

יש שיניחו כי מדובר בבעיה זניחה. המונח "עסקה" הוא מונח יסודי יחסית בדיני המס, וניתן להשלים את הלאקונה לכאורה על פי עקרונות דיני המס הכלליים. כך, חוק מע"מ,¹⁸ למשל, מגדיר עסקה כמכירת נכס או מתן שירות, כולל עסקת אקראי.¹⁹ בעוד הגדרה זו תתאים למרבית צורכי חקיקת המס עדיין עשויים להתעורר קשיים מסוימים בשימוש בהגדרה לצורכי סעיף 85א. שאלת ההיקף הראוי של ה"עסקה" הנבדקת, כאשר מערכת היחסים העסקית בין הצדדים הקשורים היא מורכבת יותר מחוזה בודד, אינה ברורה כלל. אמחיש את העניין באמצעות שתי דוגמאות.

בדוגמה הראשונה נניח כי חברה ישראלית מבקשת להלוות 100 מיליון ש"ח לחברה אחת זרה. נניח כי שיעור הריבית המקובל בשוק להלוואות בקנה מידה זה הוא 10%. במקרה זה, ההלוואה לחברה הקשורה תגדיל את הכנסתה החייבת של החברה הישראלית ב-10 מיליון ש"ח. החברה הישראלית מבקשת לצמצם את הכנסות הריבית שלה מהסכום ההלוואה ולהסיט את ההכנסה מחוץ לישראל. לשם כך, החברה הישראלית מחליטה להלוות את הכספים לחברה הקשורה במסגרת שני הסכמי הלוואה נפרדים, שנחתמים באותו המועד, לפיהם כל אחת מן ההלוואות היא בסך 50 מיליון ש"ח בלבד. הריבית המקובלת בשוק להלוואות בקנה מידה שכזה היא 5% בלבד. אם שתי ההלוואות תכובדנה כשתי עסקאות נפרדות, הרי שהחברה הישראלית תידרש לכלול בהכנסתה החייבת 5 מיליון ש"ח בלבד, במקום 10 מיליון ש"ח, והיא תצליח להסיט הכנסה חייבת במס מחוץ לישראל. נראה כי בהינתן עובדות אלו, בכוחה של רשות המיסים להתייחס לשתי ההלוואות כעסקה יחידה ולהפעיל את סעיף 85א בהתאם, וזאת מתוקף עקרונות מיסוי כלליים המכבדים את מהות העסקה על פני צורתה, ביחוד כאשר עסקינן בסעיף אנטי-תכנוני.

ודוק, בעיית הגדרת העסקה לא מתעוררת רק בהקשר של תכנון מס פסול, אלא עלולה לפעול גם בכיוון ההפוך, כלומר לרעת הנישום. נניח למשל, כי החברה הישראלית בדוגמה הקודמת העניקה בתחילת השנה הלוואה בסך 100 מיליון ש"ח בריבית שוק של 10% לחברה זרה קשורה. זמן קצר לאחר מכן, מתוך רצון לשפר את יחס ההון-חוב שלה, בכדי לזכות במימון נוסף מהבנקים, החליטה החברה הישראלית כי עליה להקטין את החוב שלה ב-50 מיליון ש"ח. מסיבות רגולטוריות ומיסוייות, שאינן קשורות לישראל אלא למדינה הזרה, החברה הישראלית אינה יכולה לדרוש את פירעון החוב באותה עת. לכן, החברה הזרה מעניקה לחברה הישראלית הלוואה בסך 50 מיליון ש"ח כך שהחוב נטו של החברה הישראלית יקטן ל-50 מיליון ש"ח בלבד. התנאים של ההלוואה השנייה זהים לתנאי ההלוואה הראשונה בכל מובן, מלבד זהות הצד המלווה והצד הלווה.

18. חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 קובע בסעיף 1 לחוק, כי עסקה היא:

"כל אחת מאלה:

- (1) מכירת נכס או מתן שירות בידי עוסק במהלך עסקו, לרבות מכירת ציוד;
- (2) מכירת נכס אשר נוכה מס התשומות שהוטל על מכירתו למוכר או על יבואו בידי המוכר;
- (3) עסקת אקראי."

19. עם זאת, תקנה 4 לתקנות תנאי שוק, לעיל ה"ש 5, מחריגה את עסקת האקראי מדרישות מחירי העברה.

ככל שניתן לראות את שני חוזי ההלוואה כעסקה יחידה, הרי שהחברה הישראלית הלוותה 50 מיליון ש"ח לחברה הזרה והכנסת הריבית הרלוונטית לפי סעיף 85א היא בגובה 5% מסך החוב, כלומר 2.5 מיליון ש"ח. עם זאת, ככל שרשות המיסים תבחר לראות את שתי ההלוואות כעסקאות נפרדות, הרי שהחברה הישראלית תידרש לכלול בהכנסתה החייבת הכנסת ריבית בשיעור של 10% מסך 100 מיליון ש"ח, כלומר 10 מיליון ש"ח, ותכיר בהוצאות ריבית בשיעור של 5% מסך 50 מיליון ש"ח, כלומר 2.5 מיליון ש"ח. התוצאה הסופית היא, כי הכנסתה החייבת של החברה הישראלית תוגדל ב-7.5 מיליון ש"ח.

אמנם, הנישומה היא זו שלכאורה בחרה לפצל עסקה אחת לשתי עסקאות נפרדות, ולכן מן הראוי שתישא בתוצאות המס. עם זאת, ניתן לתהות, האם גישה פורמליסטית מתאימה במקרה זה. ראשית, קשה לתאר כי בעסקה בין צדדים שאינם קשורים החברה הזרה הייתה מסכימה לתוצאה עסקית כזו, גם בהינתן פיצול העסקה לשתי עסקאות נפרדות. סביר יותר להניח, כי בתמורה לסיוע לחברה הישראלית, הייתה דורשת החברה הזרה תנאים מועדפים על פני תנאי השוק, כך שההלוואה מהחברה הזרה לחברה הישראלית הייתה ניתנת בריבית נקובה של 10%. ההפרדה בין שתי העסקאות, אשר מחייבת לבחון כל עסקה בנפרד לפי תנאי השוק שלה, לא מאפשרת תמיד להתייחס לנסיבות ייחודיות כאלו אשר היו משפיעות ודאי על עסקאות בין צדדים לא קשורים. שנית, יש לתהות, האם במקרה זה סעיף 85א משרת את תכליתו האנטי תכנונית והאם אכן הפחתת המס על ידי הנישומה במקרה זה אינה נאותה. לאור העובדה, כי סכום הנטו שהלוותה החברה הישראלית לחברה הזרה הקשורה הוא 50 מיליון ש"ח, קשה להבין מדוע יש לקבוע כי הוסט רווח בסך 100 מיליון ש"ח, בייחוד לאור היעדר המניע הפסול של הפחתת מס לא נאותה.

תוצאות הגדרת העסקה בפסקי דין קונטירה ופיניסאר - הגדלת הכנסות המערערות באופן מלאכותי

המקרה של הקצאת אופציות לעובדים על ידי חברה זרה מהווה גם הוא דוגמה טובה לבעיית הגדרת היקף העסקה הנבדקת לפי סעיף 85א. כאמור, הנימוק בבסיס הכרעת בית המשפט בפסק דין קונטירה ובפסק דין פיניסאר הוא כמעט זהה. בשני המקרים ניתח בית המשפט את שווי השירותים שהעניקה המערערת לחברה-האם, על פי חוזה השירות שנחתם בין החברות, וקבע כי יש לכלול בהוצאות הביצוע את שווי האופציות שהוקצו לעובדים. לא נראה מפסק הדין כי בית המשפט, או מי מהצדדים, התעכב לדון בשאלה, מהי העסקה שאת תנאיה יש לבדוק במקרה זה, והאם יש לראות בחוזה את הביטוי המלא והיחיד לעסקה הנבדקת.

העסקה בשני המקרים הנידונים הייתה 'דו-סיטרית', במובן ששני הצדדים סיפקו שירותים באופן הדדי. המערערות הישראליות סיפקו שירותי מחקר ופיתוח לחברות האם הזרות, וחברות האם הזרות סיפקו שירות של הקצאת אופציות לעובדי החברות הישראליות. מפסקי הדין לא ניתן לדעת, האם קיים תיעוד של חוזה כלשהו בין החברות הנוגע להקצאת האופציות ולתנאיה, ויש להניח כי חוזה שכזה לא קיים. למרות שהסוגיה לא נידונה במפורש בפסקי הדין, נראה כי בית המשפט במשתמע קיבל את עמדת רשות המיסים כי מדובר בשתי עסקאות נפרדות. לפיכך, בבחינת תנאי השוק של העסקה לספק שירותי מחקר ופיתוח, החברה-הבת נדרשת לגבות מהחברה-האם תשלום עבור מלוא שווי השירותים על אף העובדה שהחברה-האם סיפקה גם היא שירותים מסוימים לחברה-הבת.

הפיקציה שקבעה רשות המיסים, כאילו מדובר בשתי עסקאות נפרדות, מובילה לתוצאה אבסורדית. קביעה זו מובילה לניתוח תמוה לפיו צדדים שאינם קשורים היו מוכנים להיקשר בעסקה בה ניתן כפל תשלום בעבור שירותים. החברה הזרה מעבירה אופציות לחברה הישראלית בשווי 100 ש"ח; החברה הישראלית משתמשת באופציות לתשלום לעובדיה בכדי לייצר מוצר ששווי השוק שלו הינו 107 ש"ח; ולבסוף, החברה הישראלית מעבירה את המוצר לחברה הזרה ומחייבת אותה ב-107 ש"ח, מלוא שווי השוק של השירות שניתן. קשה שלא להבחין בכך שפיקציה זו יוצרת מצב בו החברה הזרה משלמת 207 ש"ח בעבור מוצר ששווי השוק שלו הוא 107 ש"ח בלבד. האם בכך הושגה המטרה כי העסקה הבינלאומית תדווח על פי תנאי שוק, כאילו נעשתה בין צדדים שאין ביניהם יחסים מיוחדים? האם בכך הוגשמה תכליתו של סעיף 85א למנוע הסטת רווח מחוץ לישראל? למעשה, במקום למנוע הסטת רווחים, הרי שבמקרים דן רשות המסים הגדילה באופן מלאכותי את הכנסתן החייבת של המערערות שלא לצורך, בכך שהמערערות נדרשות להכיר בהכנסה בגובה שווי האופציות, למרות שלא נשאו בנטל הכלכלי של הקצאתן לעובדים, ונוצרה סיטואציה הדומה מהותית לכפל מיסוי הכנסות המערערות.²⁰

העובדות הספציפיות של מקרים אלו אף מבליטות יותר את האבסורד. במקרים רבים יכולה רשות המיסים לטעון, כי אין מקום לאחד שתי עסקאות ולהתייחס אליהן כאל עסקה אחת. במקרים שלפנינו, טיעון זה נשמע קלוש במיוחד. המערערות היו מרכזי מחקר ופיתוח של חברות זרות. כל פועלן היה אך ורק לספק שירותי מחקר ופיתוח. לא היה להן, כנראה, כל לקוח אחר מלבד החברה-האם הזרה שלהן. האופציות שהעניקה החברה-האם הועברו ישירות לעובדי המחקר ופיתוח של החברה-הבת. האם יכול להיות איזשהו ספק כי מדובר בהקצאה שנעשתה בקשר לשירותי המחקר ופיתוח שסיפקה החברה-הבת במסגרת החוזה הנבדק?

בפועל, רשות המיסים לא הכירה כלל בעסקה השנייה במקרה זה, כלומר בתשלום ההוגן שמגיע לחברה-האם הזרה בגין השתתפותה בהוצאות השכר של החברה-הבת הישראלית. מאחר שכפי הנראה החברה-הבת לא שילמה בפועל לחברה-האם בגין הקצאת האופציות, וכן, כפי הנראה, לא קיים כל תיעוד חוזי לכך שהחברה-האם זכאית לקבל סכומים אלו, נראה כי פקיד השומה התעלם לחלוטין מהמשמעות של הקצאת האופציות על ידי החברה-האם ולא הכיר בהוצאה לחברה הישראלית בגין כך (ודוק, אף נראה כי החברה הישראלית לא תבעה לנכות הוצאה זו).²¹ כך, הקצאת האופציות על ידי החברה-האם לא הוכרה כתשלום בעד השירותים במסגרת עסקת סיפוק שירותי מחקר ופיתוח וגם לא הוכרה כעסקת מכר של אופציות לחברה-הבת, שיש להכיר בהוצאה בגינה (ללא קשר לסוגיית אי-התרת ההוצאה לפי סעיף 102, כפי שיבואר להלן).

20. יש לציין כי המערערות בפיניסאר העלתה בין שלל טיעוניה את הטיעון, כי השימוש בסעיף 85א במקרה זה מוביל לכפל מס. בית המשפט שלל את הטענה מבלי שדן בה ומבלי שפירט את מהות הטענה בהכרעתו, וראו לעניין זה סעיף 23 לפסק הדין. למרות שלא ניתן לדעת בוודאות מה הייתה כוונת המערערות לנוכח היעדר הפירוט בעניין זה בפסק הדין, נראה סביר כי הטיעון בדבר כפל מס מכוון לבעיה המתוארת כאן או לבעיה דומה.

21. יוער כי היעדר התיעוד החוזי אינו מכשול של מה בכך. לפקיד השומה יש סמכות באופן כללי לא להתיר בניכוי הוצאה שהנישום אינו מסוגל לבססה. ראו לדוגמה עמ"ה 99/92 רחל מיכאקשוילי נ' פקיד שומה ת"א 5, "מיסים" יב/6 (דצמבר 1998) ה-105, שם קיבל בית המשפט את עמדת פקיד השומה ולא הכיר בהוצאה שלא הוצג כל תיעוד בגין הוצאתה.

פתרונות אפשריים עבור הנישומים מכאן ואילך

מעבר לעובדה שחברות ישראליות במצבן של המערערות בקונטירה ובפיניסאר נדרשות כעת לשלם בפועל כפל מס על הכנסתן, התוצאה היא הרסנית גם מבחינת מדיניות מס רחבה יותר. במקרים שנידונו עד כה, פקיד השומה לא נדרש להתמודד עם שאלת ההכרה בהוצאה מאחר שממילא לא הועבר תשלום מהחברה-הבת הישראלית לחברה-האם הזרה. קשה לתאר כי מצב זה ימשך לאורך זמן. חברות המקבלות ייעוץ מס נכון ינסחו מחדש את מערכת היחסים העסקית שלהן מול צדדים קשורים בכך שיחתמו על חוזים לחיוב חוזר (recharge agreement), לפיהם תשלם החברה הישראלית לצד הקשור בגין שווי האופציות שאותו צד קשור מקצה לעובדי החברה הישראלית. נותר להמתין ולראות כיצד רשות המיסים ובתי המשפט יתייחסו לחוזה לחיוב חוזר, אך על פניו קשה לתאר כי יש בסיס למנוע את ניכוי ההוצאה.

באופן כללי נראה כי ישנן שלוש טענות אפשריות שתוכל להעלות הרשות לשלילת הניכוי בגין החיוב החוזר. ראשית, ניתן לטעון כי לא מדובר כלל בהוצאה שהוצאה בייצור הכנסה, כלומר לא מדובר בהוצאה שניכוייה מותר לפי סעיף 17 לפקודה. אילו תושמע טענה זו, סביר כי ייטען שמדובר לכל היותר ברכש של אופציות או מניות, המהוות נכס הוני, על ידי החברה-הבת. טיעון זה נשמע קלוש לאור העובדה שהאופציות או המניות לא נרכשות לצורכי השקעה. אין כל ספק כי מדובר בתשלום שנעשה בקשר להקצאת אופציות או מניות לעובדים כהוצאה במסגרת הליך ייצור ההכנסה הרגיל. באופן דומה, חברות רשאיות לנכות סכומים שהוציאו לרכישת תווי שי לעובדים, אשר גם הם, ניתן לטעון, מהווים נכס שהחברה מעבירה לידי העובד.

ככל שמדובר בהוצאה שניתנת לניכוי על פי דיני המס הכלליים, ייתכן שתועלה הטענה כי קיים סעיף ספציפי בפקודה האוסר על ניכוי ההוצאה, ובפרט סעיף 102(ד)(2) לפקודה אשר קובע, כי אין להכיר בהוצאה של החברה המעבידה הישירה בגין הקצאת אופציות או מניות לעובדיה. גם טיעון זה סביר שיידחה. ההוצאה במקרה זה אינה הוצאה בגין הקצאת האופציות, אלא תשלום לחברה אחרת בגין השתתפות אותה חברה בהוצאות השכר של החברה המעבידה הישירה. ההבחנה במקרה זה אינה סמנטית בלבד וניתוח פשוט יעלה, כי לא מדובר בניסיון להסוות הוצאת שכר כהוצאה אחרת. האיסור בסעיף 102(ד)(2) נועד למנוע כפל הטבה - הפחתה בשיעור המס של העובד צריכה להיעשות בתמורה להגדלת ההכנסה החייבת של החברה המעבידה (בדמות שלילת הניכוי). במקרה של חיוב חוזר, אין כל כפל הטבה. אמנם החברה המעבידה הישירה מכירה בהוצאה, אך החברה המקצה את האופציות מכירה בהכנסה מקבילה. קבוצת החברות תדווח בסופו של יום את אותה הכנסה חייבת כוללת. קשה להקביל בין ההוצאה האסורה לפי סעיף 102(ד)(2), המקנה כפל הטבה, ובין ההוצאה תחת חוזה חיוב חוזר שאינה מקנה כפל הטבה.

אם כך, נותרה משוכה אחת אחרונה להכרה בהוצאה תחת חוזה חיוב חוזר והיא המשוכה האנטי-תכנונית ובפרט, סעיף 85א לפקודה החל על כל עסקה בינלאומית.²² רשות המיסים תוכל לטעון, כי מדובר בניסיון להסיט רווח מחוץ לישראל בכך שהחברה הישראלית מנכה הוצאה בעוד החברה הזרה מכירה בהכנסה מקבילה. עם זאת, סביר שסעיף 85א לא יוכל לסייע לרשות במקרה זה. חוזה שבמסגרתו חברה אחת מפצה חברה אחרת בגין השתתפותה בהוצאות השכר של החברה הראשונה, עומד בבירור בתנאים הנוקשים של סעיף 85א. למעשה, קשה לתאר בכלל עסקה דומה בין צדדים שאינם קשורים, שתיעשה בתנאים אחרים. ויתירה מכך, אפילו לו היה ניתן לטעון זאת, קשה להבין מדוע מדובר בהסטת רווח של החברה הישראלית כאשר בבירור מדובר בהקצאה נכונה יותר של התשומות הכלכליות בעסקה - החברה הזרה היא שנשאה בנטל הכלכלי למימון הוצאות השכר ומן הראוי להקצות לה הכנסה מקבילה לתשומות הכלכליות שהוציאה. לא מדובר כאן בהסטת רווח אסורה, אלא בייחוס ההכנסות והתשומות לצדדים המתאימים.

עם זאת, יש לשים לב לכך שרשות המיסים יכולה לתקוף את ההוצאה על בסיס פורמליסטי וטכני יותר, במסגרת דרישות מחירי ההעברה שבסעיף 85א. כלומר, בהיעדר חוזה מתאים וחקר שוק שמוכיח את תנאי השוק של העסקה לחיוב חוזר, ייתכן שרשות המיסים תבקש לשלול את ההוצאה על פי סעיף 85א, כפי שנעשה בפועל בעניין **קונטירה ופיניסאר**, על אף העובדה שמדובר בהוצאה שלא ראוי לשלול את ניכוייה מכוח אותו סעיף.

סיכום ומחשבות אחרונות על מדיניות מס

עמדת רשות המיסים בעניינם של **קונטירה ופיניסאר** היא, למרבה הצער, מקרה מובהק של היעדר תכנון ארוך טווח בנושא מדיניות מס ראויה. רשות המיסים סוגרת פירצת מס מדומיינת, ובעשותה כך מגדילה בפועל את הנטל המינהלי שיחול על כל העוסקים במלאכה. נישומים יידרשו לקבל ייעוץ משפטי בחתימה על חוזים לחיוב חוזר וייעוץ חשבונאי לביצוע חקר שוק על פי תקנות תנאי השוק. רשות המיסים תידרש לבקר את החוזים ואת חקר השוק בכדי לקבוע שאלו נעשו על פי דרישות המחקק ביחס למחירי העברה. כל זאת שעה שגביית המס הסופית לא תשתנה במאום ולמעשה, אין כנראה כל מחלוקת בין רשות המיסים לבין הנישומים בנוגע לשווי האופציות או המניות שהוקצו.

אילו מלכתחילה הייתה מכירה רשות המיסים בשווי האופציות כתשלום שניתן במסגרת העסקה העיקרית למתן שירותי מחקר ופיתוח, בהתאם למהות הכלכלית האמיתית של העסקה שבין הצדדים, הרי שניתן היה לחסוך עלויות רבות ובלתי דרושות לביסוס הוצאה שאין לגביה כל מחלוקת. ההתעקשות לכלול את שווי האופציות בהוצאות הביצוע בפסקי דין **קונטירה ופיניסאר** עוד תשפיע באופן שלילי ביותר על תוכן הכלכלי של עסקאות בינלאומיות בישראל, ויש לקוות כי הרשות תתעשת ותכריז על שינוי עמדתה בסוגיה זו.

22. סעיף 85א, כמובן, אינו האפשרות היחידה לתקוף את החוזה מבחינת רשות המיסים. הרשות יכולה להשתמש בסעיף האנטי-תכנוני הכללי - סעיף 86 לפקודה - ולטעון, כי מדובר בעסקה מלאכותית. עם זאת, גם טענה זו לא צפויה להערים קשיים ייחודיים על נישומים, שכן ניתן בקלות יחסית להראות כי הקצאת מניות או אופציות לעובדים על ידי החברה-האם נעשתה מטעמים מסחריים, בייחוד כאשר מדובר בחברה-אם הנסחרת בבורסה ובחברה ישראלית שמהווה אך ורק מרכז מחקר ופיתוח מקומי.