סוראיה מידן ושות'
קבוצת קנובל בלצר סוראיה ושות'

נוח מוזס 13 תל אביב
טלפון: (03) 6007822
פקס: (03) 9413946
info@soraya.co.il
www.soraya.co.il

עדכוני פסיקה

חוזר מיסים 05.13

3 ביוני 2013

לאחרונה פורסמו שני פסקי דין, להם עשויות להיות השלכות משמעותיות על החבות במס. בין היתר, במסגרת פסקי הדין, נקבע כי: הכנסה מתשר (טיפ) לא מהווה חלק מהכנסות המעביד; תשלום בגין התחייבות לאי תחרות מהווה תמורת הונית החייבת במס רווחי הון, ולא במס שולי.

להלן עיקרי פסקי הדין:

א. הכנסות מלצר מתשר לא מהווה חלק מהכנסות המעביד

בחודש מאי 2013 פורסם פס"ד **נייט קופי בע"מ** (להלן גם: **"החברה"** או **"המערערת"**) אשר דן בסוגיה האם הכנסתו של מלצר מתשרים מהווה חלק מהכנסות המעביד.

ביהמ"ש אינו משנה את ההלכה הפסוקה, ותואם את הלכת בית המשפט העליון, ולאחרונה, מחודש אפריל 2013, כי תשר (טיפ) היא הכנסת עבודה של המלצר **שלא** מאת המעביד, ולכן אינה חלק מהכנסות המסעדה.

<u>עובדות המקרה</u>

נייט קופי בע"מ הינה חברה המנהלת בית קפה, ומעסיקה בין היתר כ-8 מלצרים. בשנת 2009 נערכה ביקורת ניהול ספרים בבית הקפה. בביקורת זו נמצא מחוץ לקופה הרושמת סכום בסך של 320 ש"ח, ששולם לטענת המערערת "כטיפים למלצרים" ע"י לקוחות בית הקפה. הסכום האמור לא נרשם בקופה הרושמת של המסעדה.

במעמד הביקורת הסביר נציג המערערת כי הטיפים מהווים חלק משכר המלצרים ורק במידה ששיעור דמי השירות נמוך משכר המינימום לגבי מלצר זה או אחר משלימים הם את ההפרש מקופת העסק.

פקיד השומה קבע כי ספרי המערערת לשנת המס 2009 פסולים בשל אי רישום התקבול האמור לעיל ובהעדר סיבה מספקת לאי הרישום.

המערערת טוענת כי דמי השירות אינם מהווים תקבול בידי המערערת. לטענתה, נקבע בפסיקת בית המשפט העליון כי המבחן לפיו ייקבע האם תשלום מסוים הינו בגדר תקבול הוא וולונטאריות התשלום. דהיינו, כאשר הלקוח משלם את דמי השירות כחלק מדרישת התשלום המופנה אליו, ייחשבו דמי השירות כתקבול של בעל העסק. אך, כאשר תשלום התשר למלצר נעשה על בסיס וולונטארי, אין מדובר בהכנסה של בעל המסעדה, אלא בהכנסה של המלצר.

<u>החלטת בית המשפט</u>

פסיקת בית המשפט התבססה בעיקרה על פסיקה קודמת של בית המשפט העליון שקבעה כי כאשר תשלום התשר למלצר נעשה באופן וולונטארי ישירות ע"י הלקוח, אין מדובר בהכנסה של המסעדה אלא של המלצר בלבד. זאת, להבדיל ממצב בו מדובר בדמי שירות שהלקוח נדרש לשלם. ביחס לאותם מצבים נקבע כי התשר ייחשב כתקבול של בעל המסעדה ולא של המלצר.

כאמור, המבחן המרכזי שאומץ בפסיקה לשם הבחנה בין דמי שירות הנחשבים לתקבול של בעל העסק, לבין דמי שירות הנחשבים כהכנסה של המלצר, הוא מבחן הוולונטאריות.

מבחן זה מבוסס על הבנתו הסובייקטיבית של הלקוח בשאלת קיומה של חובה לשלם דמי שירות. ככל שהלקוח סבור שמוטלת עליו חובה שכזו, דמי השירות הוא כדין כל רכיב אחר בארוחה והם נחשבים לתקבול של בעל המסעדה. לעומת זאת, כאשר הלקוח מותיר את דמי השירות מתוך רצונו החופשי, ובלי שהופנתה אליו דרישה בעניין, לא ייחשבו דמי השירות כתקבול של בעל המסעדה.

ב. תשלום בגין התחייבות לאי-תחרות - תמורה הונית החייבת במס רווחי הון

בחודש מאי 2013 פורסם פס"ד של ביהמ"ש המחוזי בעניין **יוסף ברנע** אשר דן בסוגיה האם תשלום בגין התחייבות לאי-תחרות מהווה תמורה הונית החייבת במס רווחי הון, וכן האם השכרת דירת מגורים באמצעות חברת ניהול פטורה ממס הכנסה.

<u>עובדות המקרה</u>

המערער יוסף ברנע מונה בשנת 1987 כמנהל מפעלי חמצן וארגון בע"מ (להלן גם "**החברה**"). בשנת 2004 נחתמה תוספת להסכם שבה נקבעו תנאי המשך העסקתו ופרישתו של המערער, ובין היתר נקבע כי החברה תשלם למערער סכום השווה ל-1.5% מהרווח הנקי בגין חמש השנים שלאחר סיום העסקתו בחברה. יצוין כי תשלום זה הותנה בכך שהמערער לא יתחרה בחברה בכל דרך שהיא במהלך תקופת חמש השנים הנוספות שלאחר סיום העסקתו בחברה. בהסכם ניתנה למערער האופציה שלא לקיים את התחייבותו לאי תחרות בעסקי החברה כעבור שלוש שנים ממועד סיום העסקתו בחברה, כאשר אם יבחר באופציה זו לא יהיה זכאי עוד לתשלומים.

במהלך שנת 2004 החליט ברנע לסיים את עבודתו בחברה. עם עזיבתו, נתבקש ברנע לשמש כיועץ חיצוני למנכ"ל.

בהתאם לחוזה העסקתו, שילמה מפעלי חמצן לברנע את פיצויי הפרישה שלו, ובנוסף בתמורה להתחייבותו שלא להתחרות בחברה למשך חמש שנים מיום עזיבתו, שילמה מפעלי חמצן לברנע את התקבולים, מדי שנה בשנה.

בדוח שהגיש המערער ל-2006-2007 צירף ברנע טופס המעיד על קבלת משכורת מהחברה, כאשר מסכום זה ביקש לנכות סכום שקיבל לטענתו בשל התחייבותו ל"אי תחרות" ואשר עליו דיווח כהכנסה הונית.

פקיד השומה ("**המשיב**") דחה את השגותיו של המערער, והסביר זאת בכך שלא השתכנע כי תשלומים אלה שולמו בגין הסכם אי תחרות. לטענתו, הסכום שהועבר מהחברה למערער הינו חלק ממענק הפרישה ולכן חייב במס כהכנסה פירותית לפי סעיף 121 לפקודה.

<u>השאלות שבמחלוקת:</u>

הראשונה, עובדתית - בעבור מה שילמה מפעלי חמצן לברנע, האם מדובר בתמורה עבור התחייבותו שלא להתחרות בחברה, או שמא כטענת המשיב, מדובר בהפרשים והשלמות שכר בעבור עבודתו בחברה טרם לעזיבתו, והשנייה משפטית – ככל שהתקבול הינו בעבור אי התחרות, האם מדובר בתקבול הוני או בתקבול פירותי.

לטענת ברנע, הוכח מעבר לכל ספק, שמפעלי חמצן שילמה לו בעבור וויתורו על הזכות להתחרות בה, ולכן התשלום מהווה תקבול הוני. הסכמת ברנע שלא להתחרות במפעלי חמצן היוותה וויתור על יתרונו היחסי, על זכותו להתחרות במפעלי חמצן וויתור המהווה מכירת נכס הון. מכאן, שהתקבול נשוא הערעור מהווה תקבול הוני.

בנוסף למחלוקת בעניין אי תחרות התעוררה מחלוקת בעניין דירת מגורים בבעלותו של המערער. המערער דיווח על הכנסתו משכר דירה כהכנסה פטורה ממס.

המשיב דחה את השגת המערער בעניין הדירה בטענה כי הכנסה משכ"ד אינה עומדת בתנאי חוק מס הכנסה. לטענת המשיב, דירתו של המערער מושכרת לחברת ניהול והיא זו שמשכירה את דירת המגורים לשוכרים פרטיים. משכך, שכירות הדירה אינה נהנית מפטור והיא חייבת בתשלום מס, כיוון שחברה היא זו המשכירה אותה ולא אדם פרטי.

דירת המגורים בבעלותו של המערער הינה חלק מפרויקט מגורים אשר הוקם ע"י מספר יוצאי צבא, אשר ביקשו להכין לעצמם דירת מגורים, שתעמוד לרשותם, עת יצטרכו בכך. לצורך כך, התאגדו החברים כעמותה, ובנו במשותף את הבניין. עם השלמת הבניה התקשרו כל בעלי הדירות שלא עברו להתגורר בבניין עם חברת ניהול שהוקמה לצורך תפעול בית הדיור המוגן. במסגרת הסכם המאגר התחייבה חברת הניהול לפעול כידם הארוכה של בעלי הדירות, הן לצורך השכרת הדירות, והן לצורך תחזוקתן השוטפת.

<u>החלטת בית המשפט</u>

א. סוגיית מיסוי אי תחרות

בית המשפט קבע כי יכולתו הפוטנציאלית של המערער להתחרות בחברה הינה זכות המהווה "נכס" כהגדרתו בסעיף 88 לפקודה. משכך, יש לראות בתשלום של החברה בעבור מניעת שימוש באותה זכות כ"מכירה" של "הנכס" לעניין סעיף 88 לפקודה. על כן, וויתור על יכולת זו מהווה מכירה לעניין חלק ה' לפקודה.

מכאן, בית המשפט הגיע למסקנה לפיה וויתורו של ברנע על הזכות להתחרות היוותה אבדן של מקור הכנסה השקול למכירת נכס הון אשר תחויב במס רווח הון לפי סעיף 91 (ב)(1) לפקודה.

ואולם, קביעה זו אינה חלה על כל החמש שנים שבהם התחייב ברנע שלא להתחרות בחברה. מפעלי חמצן העסיקה את ברנע תמורת שכר בחלק מהתקופה. בתקופה בה עבד בחברה, יש לראות בתגמול ששולם לו כשכר עבור עבודה לפי סעיף 2 (2) לפקודה ולא כפיצוי עבור אי תחרות.

ב. סוגיית מיסוי הכנסות שכירות מדירת מגורים

המערער דיווח על הכנסתו משכר דירה לפי סעיף 2(6) כהכנסה פטורה ממס. המשיב טען כי מאחר שהמערער משכיר את דירתו לחברה ולא משכירה באופן אישי ליחיד אחר אין ההכנסה מהדירה פטורה ממס לפי חוק מס הכנסה.

בהתאם לחוק, דירה המיועדת לשמש למגורים, המושכרת ליחיד (להבדיל מחברה), ודמי השכירות בגינה אינם עולים על התקרה החודשית הקבועה בחוק-דמי השכירות פטורים ממס.

בהתאם להסכם עם חברת הניהול מדובר במאגר של דירות אשר אחת מהם משויכת למערער, ולא מדובר בדירה "רגילה" אשר למערער שליטה מלאה בה. החברה היא שמשכירה את היחידה לדיירים שלישיים. זאת ועוד, למערער אין חוזה עם הדייר אלא רק מול החברה.

לפיכך, דחה בית המשפט את טענת המערער כאילו הוא משכיר את דירתו ליחיד.

אנו עומדים לרשותכם לכל מידע נוסף, ככל שיידרש.

בכבוד רב,

סוראיה מידן ושות'
קבוצת קנובל בלצר סוראיה ושות'
רואי חשבון

חוזר זה נועד למסירת מידע כללי בלבד. אין לראות בחומר המתפרסם בחוזר זה משום ייעוץ או חוות דעת כלשהיא. לפני נקיטת צעדים כלשהם אנו ממליצים על קבלת ייעוץ מקצועי.

הודעה זו נשלחה אליך מתפוצת הדואר של סוראיה מידן ושות', רואי חשבון.
אם אינך מעוניין לקבל הודעות נוספות מהתפוצה נא לחץ כאן.
לכל בעיה או שאלה נא לפנות ל- info@soraya.co.il
תודה.

סוראיה מידן ושות', רואי חשבון.