

הנושא: דחיית ערעור על שומות שהוצאו לחברה לאחר שנדחו דיווחיה בסוגיית שווי האופציות שקבלו עובדיה מהחברה האם והכללת השווי בהוצאות לצורך חישוב הרווח משירותי מו"פ שנתנה לחברה האם

בבית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו
מס' תיק: ע"מ 1300-09
בפני: כב' השופט מגן אלטוביה
המערערת: פיניסאר ישראל בע"מ
המשיב: פקיד שומה רחובות
ניתן ביום: 14.1.16

פסק דין

לפניי ערעור על שומות שקבע המשיב בצו לשנות המס 2006 ו-2007.

רקע עובדתי וטענות הצדדים

המערערת עוסקת בפיתוח פתרונות תקשורת אופטית ומוחזקת בבעלות מלאה על ידי Kailight Photonics Inc המאוגדת במדינת דלאוור, ארה"ב שלימים נרכשה על ידי Optium Corporation שהתאגדה בארה"ב (להלן: "חברת האם").

ביום 1.1.2004 נכרת הסכם בין המערערת לחברת האם (להלן: "הסכם השירות"), לפיו תספק המערערת לחברת האם שירותי מחקר ופיתוח תמורת סך עלות המחקר והפיתוח "actual cost" (להלן: "הוצאות הביצוע") בתוספת רווח בשיעור 2%. בשנת 2007, עודכנו תנאי הסכם השירות ושיעור הרווח מעל ההוצאות הועמד על 8% החל משנת 2007 (להלן: "רווח מהוצאות").

בשנים 2005-2007 העניקה חברת האם לעובדי המערערת אופציות הניתנות למימוש למניותיה, במסלול רווח הון הקבוע בסעיף 102 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה").

בדוחותיה החשבונאיים רשמה המערערת הוצאות בגין הענקת האופציות (להלן: "שווי האופציות"), ובשנת 2005 כללו המערערת וחברת האם את שווי האופציות בהוצאות הביצוע לצורך חישוב הרווח מהוצאות באותה השנה. לעומת זאת בשנות המס 2006 ו-2007 לא כללו המערערת וחברת האם את שווי האופציות בהוצאות הביצוע לצורך חישוב הרווח מהוצאות בשנים האמורות. כמו כן, בדיווחיה למס בשנות המס 2005-2006 דרשה המערערת לנכות את ההוצאות בגין הקצאת האופציות ואילו בדוח למס לשנת 2007 לא דרשה ניכוי כאמור.

בשומות שבערעור, דחה המשיב את דיווחיה של המערערת בסוגיית שווי האופציות ובעניינים נוספים שאיני רואה צורך לפרטם נוכח הודעת הצדדים מיום 10.2.2014,

לפיה הסכימו על יישוב המחלוקות שהיו ביניהם בקשר עם שנות המס 2005, 2006 ו-2007, למעט שתי מחלוקות שנותרו לבירור לגביהן הודיעו הצדדים כדלהלן (שם, סעיפים 9 ו-10):

"הסוגיות שנותרו במחלוקת.

לצורך קביעת התמורה ממתן שירותי מחקר ופיתוח שניתנים על ידי המעוררת לחברת האם שלה - האם יש לכלול בבסיס העלויות את הוצאות הקצאת האופציות במסלול 102 הוני שהוקצו לעובדי המעוררת בשנות המס 2006 ו-2007. הסכומים שבמחלוקת בגין סוגיה זו הינם תוספת הכנסה בסך 326,480 ש"ח ובסך 3,513,900 ש"ח לשנות המס 2006 ו-2007 בהתאמה.

ככל שתתקבל עמדת המשיב בעניין הכללת הוצאות האופציות בבסיס העלויות לצורך חישוב התמורה כאמור בסעיף 9 לעיל, וכתוצאה מהגדלת המרווח האם למעוררת נוצרה תוספת הכנסה בעקבות עריכת האמה משנית, הנובעת מהגדלת יתרת החובה הבינחברתית בין המעוררת לחברת האם, כתוצאה מתיקון התמורה כאמור, הסכומים שבמחלוקת בגין סוגיה זו הינם תוספת הכנסה בסך 2,061 ש"ח ובסך של 42,800 ש"ח לשנות המס 2006 ו-2007 בהתאמה."

טענות המעוררת

- א. תקנות מס הכנסה (קביעת תנאי שוק), התשס"ז-2006 (להלן: **"תקנות תנאי שוק"** או **"תקנות שווי שוק"**) שתוקנו מכוח הוראות סעיף 85א לפקודה החל על עניינו, תוקנו רק ביום 29.11.2006 ועל אין להחילן על שנת המס 2006.
- ב. שווי האופציות מהווה הוצאה עקיפה משום שהאופציות הוענקו לעובדי המעוררת על ידי חברת האם במסלול הוני וההוצאה הכרוכה בכך אינה מוכרת לניכוי. על כן, ומשתקנות תנאי שוק קובעות כי רק "עלויות ישירות" יובאו בחשבון בבחינת תנאי העסקה לצורך סעיף 85א לפקודה, אין לכלול את שווי האופציות בהוצאות הביצוע.
- ג. המעוררת המציאה חקר שוק ממנו ניתן ללמוד שתנאי הסכם השירות תואמים את תנאי השוק בעסקאות דומות בין צדדים שאין ביניהם יחסים מיוחדים ובפרט שאין לכלול את שווי האופציות בהוצאות הביצוע. לעומת זאת, המשיב לא הוכיח שיש לכלול את שווי האופציות בהוצאות הביצוע.
- ד. במידה ותתקבל עמדת המשיב בדבר הכללת הוצאות האופציות בהוצאות הביצוע, יש להתיר לה לנכות את שווי האופציות, משום שעמדת המשיב מגלמת קביעה לפיה ההוצאות הכרוכות בהקצאת האופציות מהוות הוצאה בייצור הכנסה המותרת בניכוי מכוח הוראות סעיף 17 לפקודה.
- ה. אין לייחס למעוררת הכנסה מריבית על הלוואה שניתנה לחברת האם (להלן: **"התאמה משנית"**) משום שסעיף 3 (ט) לפקודה אינו חל במקרה כזה ומשום

שסכום החוב של חברת האם הנטען על ידי המשיב, הינו תוצר של ההסכמות אליהן הגיעו הצדדים והכרעת בית המשפט ואינו תוצר של הסכם הלוואה שנכרת מרצון.

טענות המשיב

- א. הקצאת האופציות לעובדי המעוררת מהווה חלק מן השכר המשולם להם תמורת ביצוע עבודות המחקר והפיתוח עבור חברת האם. על כן, יש לכלול את שווי האופציות בהוצאות הביצוע לצורך חישוב הרווח מהוצאות.
- ב. ממחקר השוק שהגישה המערערת לפי תקנה 2 (א) לתקנות תנאי שוק, עולה כי כל החברות בנות ההשוואה כללו את שווי האופציות בהוצאות הביצוע, ועל כן, אין בו כדי לתמוך באופן חישוב הרווח של המערערת.
- ג. סעיף 102 (ד) (2) לפקודה, אינו מתיר הוצאה בגין שווי האופציות שהוקצו במסלול רווח הון, ועל כן, אין המערערת זכאית שהוצאה זו תוכר לה.
- ד. בגין הגדלת הרווח כתוצאה מהכללת שווי האופציות בהוצאות הביצוע, היה על חברת האם לשלם למערערת תוספת נוספת לרווח (להלן: "חוב נוסף"). בגין החוב הנוסף, היה על חברת האם להעביר למערערת ריבית הנהוגה בתנאי שוק שבין צדדים שאין ביניהם יחסים מיוחדים. ריבית זו הינה בגדר הכנסה נוספת אותה יש להוסיף להכנסתה של המערערת. התעלמות מהכנסה נוספת זו, תהווה הפליה לטובה של המערערת ביחס לנישומים אשר דיווחו על הכנסותיהם כדין.

דיון

1. אופן חישוב הרווח של המערערת מביצוע הסכם השירות, מוסדר בסעיף 85א לפקודה, הקובע:

"(א) 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.

(ב) ...

- (ג) (1) נישום יהיה חייב להמציא לפקיד השומה, לפי דרישתו, את כל המסמכים והנתונים המצויים בידיו הנוגעים לעסקה או לצד לעסקה שהוא תושב זר וכן את דרך קביעת מחיר העסקה;

(2) מסר הנישום מסמכים כאמור בפסקה (1) ומסמכים שנקבעו לפי סעיף קטן (ה), תחול על פקיד השומה חובת הראיה אם קבע קביעות השונות מההסכמות בין הצדדים.

בפסק הדין מיום 24.12.2015 בע"מ 12-11-40433 קונטירה טכנולוגיות בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3 (לא פורסם) (להלן: "עניין קונטירה") דנתי במשמעותו ובתכליתו של סעיף 85א לפקודה, ומצאתי שמדובר בסעיף אנטי תכנוני שתכליתו למנוע הסטת רווחים שהופקו בישראל מעסקה שנכרתה בין נישום ישראלי לבין צד זר קרוב או בעל שליטה, בדרך של קביעת מחיר או תנאי עסקה החורגים מתנאי השוק.

תקנות שווי השוק שתוקנו מכוח הוראות סעיף 85א לפקודה, קובעות:

1. בתקנות אלה -

"טווח הערכים" - טווח הערכים שבין הערך הנמוך ביותר לבין הערך הגבוה ביותר, כפי שהתקבלו בהשוואה לעסקאות דומות;
"הטווח הבין-רבעוני" - הערכים המצויים בין המאון ה-25 לבין המאון ה-75 בטווח הערכים;

...

שיעור הרווחיות" - שיעור הרווח או ההפסד, לפי העניין, שייקבע לפי אחת משיטות אלה:

(1) ...;

...

(3) לא ניתן לקבוע את שיעור הרווח כאמור בפסקה (1) או (2) - שיעור הרווח לפי אחד ממדדי הרווחיות שלהלן, המתאים ביותר לפעילות בעסקה הבין-לאומית:

(א) שיעור הרווח התפעולי או ההפסד התפעולי, לפי דוחות רווח והפסד המתקבל בעסקאות דומות;

...

קביעת תנאי שוק

2. (א) לצורך קביעה האם עסקה בין-לאומית שנעשתה היא עסקה בתנאי שוק, ייערך חקר תנאי שוק שבו תושווה עסקה בין-לאומית לעסקאות דומות של הצד הנבדק לפי אחת השיטות המפורטות להלן:

(1) שיטה המשווה בין המחיר שנקבע בעסקה בין-לאומית לבין המחיר שנקבע בעסקה דומה (בתקנות אלה - שיטת השוואת המחיר).

(2) לא ניתן להפעיל את שיטת השוואת המחיר - לפי אחת השיטות שלהלן, המתאימה ביותר בנסיבות העניין:

(א) שיטה המשווה את שיעור הרווחיות בין העסקה הבין-לאומית לבין העסקה הדומה;

(ב) שיטה המשווה בין העסקה הבין-לאומית לבין העסקה הדומה, על פי החלוקה הנהוגה של הרווח או ההפסד בין צדדים לפעילות משותפת, בהתחשב בתרומתו של כל צד לעסקה, לרבות חשיפתו לסיכונים וזכויותיו בנכסים הקשורים לעסקה;

(3) לא ניתן להפעיל את שיטת השוואת המחיר או את אחת השיטות המפורטות בפסקה (2) - שיטה אחרת, המתאימה ביותר בנסיבות העניין, המשווה בין העסקה הבין-לאומית לעסקה דומה.

(ב) יראו עסקה בין-לאומית כעסקה בתנאי שוק, אם בעקבות השוואתה על פי שיטות ההשוואה לעסקאות דומות, לא חרגה התוצאה שהתקבלה מהטווח הבין-רבעוני שהתקבל בהשוואה לעסקאות דומות, ואולם - הייתה שיטת ההשוואה שיטת השוואת המחיר ולא נעשו התאמות לביטול השפעת ההבדל על מאפייני ההשוואה, יראו את העסקה כעסקה בתנאי שוק אם המחיר לא חרג מטווח הערכים בעסקאות דומות.

(ג) לא ניתן לראות עסקה בין-לאומית כעסקה בתנאי שוק כאמור בתקנת משנה (ב), ידווח מחיר העסקה על פי הערך המצוי במאון ה - 50 בטווח הערכים".

2. קודם לתיקון תקנות תנאי שוק וכניסת סעיף 85א לפקודה, לתוקף (2006), פעלה המערערת תוך יישום עקרון ה-Arm's Length, המקובל במשפט האמריקאי ובהנחיות ה-OECD, וגלום בהוראות סעיף 85א לפקודה ותקנות שווי השוק. על כן, אינני מוצא ממש בטענת המערערת, כאילו יש להחיל נורמה שונה על פעילותה בחלק משנת 2006 שקדם לתיקון תקנות שווי השוק וכניסת סעיף 85א לתוקף.

3. המערערת הגישה למשיב חקר שוק שבוצע על ידי KPMG, חקר השוק, נועד לבדוק האם שיעור הרווח שהוסכם בין המערערת לבין חברת האם עומד בעקרון ה-arm's length הקבוע בדין האמריקאי (סעיף 5 ע' 35 לחקר השוק). זאת תוך השוואה בין שיעור הרווח מהוצאות (NCP) שנקבע בהסכם השירות בשנת 2007 לבין שיעורי הרווח מהוצאות של 10 חברות ברות השוואה מצפון אמריקה, וזו מסקנת עורכי חקר השוק (שם, ע' 59):

"In order to test whether the transfer price were at arm's length during FY07, KPMG compared NCP markup of Kailight-IS for FY07, to the weighted average NCP achieved by a set of 10 independent North American companies that provide R&D service. The interquartile range for 2004-2006 for the comparable uncontrolled firms is shown in the following table.

Table 3: Arm's - Length Range of NCP of Ten North American comparables

	NCP
25 th Percentile	5.4%
Median	8.1%
75 th Percentile	9.4%

During FY07 Kailight-IS achieved a NCP of 7.9 percent, which is within the interquartile range of the 10 uncontrolled firms' NSP. KPMG concludes that Kailight-IS's transactions with Kailight-US during FY07 are consistent with an Arm's - Length standard and requirements set under the US transfer pricing regulations".

4. מהוראות 2(א) לתקנות שווי השוק, עולה כי כדי לקבוע האם עסקה בין-לאומית נעשתה בתנאי שוק, יש להשוות בין העסקה הבין-לאומית לבין עסקאות דומות על פי אחת השיטות המנויות בתקנות 2 (א) (1) (השוואת מחיר), 2 (א) (2) (א) (השוואת שיעור הרווחיות), 2 (א) (2) (ב) (השוואת הסיכויים והסיכונים בפעילות משותפת) ו-2 (א) (3) (שיטה אחרת מתאימה).
 5. בחקר השוק שלעיל, בוצעה השוואה בין שיעור הרווחיות בעסקאות ברות ההשוואה לבין שיעור הרווחיות בהסכם השירות, ונמצא ששיעור הרווחיות שנקבע בהסכם השירות מצוי בטווח הבין רבעוני (מאון 25 עד מאון 75) של שיעור הרווח מהוצאות בעסקאות ברות ההשוואה.
 6. המשיב צירף, מסמך שכותרתו "חוות דעת מומחה במחירי העברה" מטעם רוי"ח דרור ביטרמן, מנהל תחום (מפקח ארצי שומה) ברשות המיסים (להלן: "רו"ח ביטרמן"). למסמך האמור צורף חקר השוק שבוצע על ידי KPMG (נספח ב' למסמך שהוגש על ידי רוי"ח דרור ביטרמן).
- רו"ח ביטרמן הוא שהנחה את פקידי המשיב בעריכת השומה ומיסוי המערערת בגין הכנסתה מביצוע הסכם השירות (ש' 16-30 ע' 13 לפרוטוקול הדיון מיום 3.2.2014). על כן ואף שיש להניח שרו"ח ביטרמן רכש מומחיות

בתחום מחירי העברה, איני רואה לנכון להתייחס למסמך שהוגש מטעמו כחוות דעת מומחה כזו. יוער עוד, כי לא נטען שר"ח ביטרמן הינו מומחה לדין הזר בארה"ב, ועל כן, אף את כל הנטען על ידו ביחס לדין החל בארה"ב על מחירי העברה בעסקאות בינלאומיות, היה צורך להוכיח על ידי מומחה לדין הזר. בהיות המסמך בסיס תוך פרוט לקביעות המשיב, הרי שיש להיזקק לו בבחינת שקול דעת המשיב ובהקשר זה יש לבחון לא את תקפות המסמך כחוות דעת אלא לגופו ולגופן של הקביעות המצויות בו כמקור להבנת עמדת המשיב ובחינתה.

7. במסקנתו לפיה יש לכלול את שווי האופציות בהוצאות הביצוע, נסמך ר"ח ביטרמן על הדין האמריקאי, הנחיות ה-OECD ועל כך שביחס לשנת 2006 יישמו כל החברות ברות ההשוואה את תקן החשבונאות האמריקאי "FAS 123R" וכללו בדוחות הכספיים שלהן "הוצאות שכר בגין אופציות לעובדים לפי שווים ההוגן" (שם, סעיף 55). יצוין, כי מהטבלה המוצגת בסעיף 9 לסיכומי המשיב, עולה כי גם המערערת כאן, כללה את שווי האופציות בדוחות הכספיים בשנים 2005, 2006 ו-2007. אלא שככלל אין די בעצם הכללת שווי האופציות בדוחות הכספיים, כדי להצדיק את הכללת שווי האופציות בהוצאות הביצוע שכן תכלית הצגת הדוחות הכספיים לא תמיד חופפת או מתיישבת עם תכלית דיני המס.

יחד עם זאת, נראה כי בנסיבות המקרה כאן, יש מקום ליתן משקל לאופן בו מוצגת ההוצאה הכרוכה בהקצאת אופציות לעובדים על פי הכללים החשבונאיים. זאת, משום שבהסכם השירות, נקבע כי הרווח בשיעור 2% ייקבע בהתאם לעקרונות חשבונאיים כלליים מקובלים (סעיף 4.1 להסכם השירות - נספח א' למסמך מטעם ר"ח ביטרמן).

8. לצורכי מס נבחנת מהותה של הוצאה על פי הוראות סעיף 17 רישא לפקודה, הקובע:

"לשם בירור הכנסתו החייבת של אדם ינוכו, זולת אם הניכוי הוגבל או לא הותר על פי סעיף 31 - יציאות והוצאות שיצאו כולן בייצור הכנסתו בשנת המס ולשם כך בלבד..."

9. נוכח הוראה זו וכדי לעמוד על מהות ההוצאה הכרוכה בהקצאת אופציות לעובדים, יש לבחון האם הוצאה זו, נועדה לאפשר למערערת לבצע את עבודות המחקר והפיתוח עבור חברת האם, כדי לזכותה ברווח המוסכם ולזכות את חברת האם בתוצר המחקר והפיתוח. נראה, כי בהתחשב בתכליתו של מכשיר הקצאת האופציות לעובדים, מענה לשאלה זו הוא ברור. האופציות הוקצו לעובדי המערערת כדי לתמרץ אותם להשקיע במחקר ופיתוח עבור המערערת ממקום של שיתוף ואפשרות להגדלת הרווח של העובד בשל עליית ערך מניות חברת האם כתוצאה מקידום המחקר והפיתוח. על כן, ובהתאם להוראות סעיף 17 רישא לפקודה, מדובר בהוצאה לצורך ייצור הכנסתה של המערערת, גם אם ההקצאה נעשתה בפועל על ידי חברת האם.

10. בהתחשב במסלול ההוני לפיו הוקצו האופציות לעובדי המעוררת ובהתאם להוראות סעיף 102(ד)(2) לפקודה, אין המעוררת זכאית לנכות את שווי האופציות מהכנסותיה, אולם בכך אין כדי ללמד שלא מדובר בהוצאה שיצאה בייצור הכנסת המעוררת מביצוע עבודות המחקר והפיתוח עבור חברת האם.

ההסדר הקבוע בסעיף 102 לפקודה, הינו הסדר מיוחד שנועד לאפשר ו/או לעודד הקצאת אופציות לעובדים כדי לאחד את האינטרסים של העובד עם האינטרסים של המעביד ובכך להמריץ את העובד בעבודתו, כפי שעמד על כך כב' השופט (כתוארו אז) א' גרוניס בפסק הדין בע"א 6159/05, 6161/05 ו-7395/05 **פקיד השומה תל אביב 3 נ' יחזקאל לפיד ואח'** (פורסם באתר בית המשפט העליון (שם, פסקה 9). ללא ההוראה שבסעיף 102 (ד) (2) לפקודה, ניתן היה לנכות גם הוצאות הכרוכות בהקצאת אופציות (במסלול הוני) בהיותן הוצאות בייצור הכנסה. קיומה של הוראה מפורשת השוללת אפשרות של ניכוי הוצאות הכרוכות בהקצאת אופציות במסלול הוני, תומך במסקנה שמדובר בהוצאה שוטפת כהגדרתה בסעיף 17 רישא לפקודה.

11. עוד אוסיף, כי אף אם בפועל לא הוציאה המעוררת כל תשלום מכיסה בקשר עם הקצאת האופציות, לצורך חישוב הרווח מההוצאות, יש לראות בשווי האופציות הוצאה שהוציאה המעוררת, משום שעל פי המוסכם בין המעוררת לבין חברת האם, כלל ההוצאות שהיו למעוררת בקשר עם ביצוע עבודות המחקר והפיתוח מומנו על ידי חברת האם בדרך של תשלום למעוררת או בדרך של הקצאת אופציות. על כן ולצורך חישוב הרווח אין נפקות לעובדה שההוצאות הכרוכות בהקצאת האופציות מומנו על ידי חברת האם ולא על ידי המעוררת.

12. בסיכומיה, מתייחסת המעוררת למונח "עלויות ישירות" הנזכר בהגדרת "שיעור הרווחיות" בתקנות תנאי שוק, ובהקשר זה טוענת היא, כי בעסקה מסוג רווח מהוצאות, שיעור הרווח צריך להיגזר מהעלויות הישירות בהן נושא נותן השירות. לפיכך, ומשחברת האם היא שנשאה בעלויות הקצאת האופציות, אין לכלול עלויות אלה בחישוב הרווח מהוצאות הביצוע.

גישה זו של המעוררת אינה נראית לי כלל ולכלל. בהתחשב בתכלית הוראות סעיף 85א לפקודה ותקנות תנאי שוק, שלא לאפשר הסטת רווחים שהופקו בישראל לגופים מחוץ לישראל, ברור שיש לפרש את המונח "עלויות ישירות" - ככל הוצאה שהוצאה ישירות לצורך ביצוע השירות (בענייננו מחקר ופיתוח), בין אם שולמה הוצאה זו על ידי נותן השירות (המעוררת) ובין אם שולמה על ידי המזמינה (חברת האם) או כל גוף אחר מטעמה. אם לא תאמר כן יימצא שהמפתח לקביעת הרווח בישראל יינתן לחברת האם אשר תוכל לצמצם את הוצאות הביצוע בדרך של תשלום ישיר לספקי חברת הבת או עובדיה תוך סיכול תכליתו של סעיף 85א לפקודה. על כן, את המונח "עלויות ישירות" יש לפרש ככל הוצאה הכרוכה בביצוע השירות ללא קשר לגוף אשר נשא בהוצאה בפועל. לכך יש להוסיף את שנאמר בעניין קונטירה, כי בעסקה מסוג רווח

מהוצאה, חברת האם היא שנושאת לבדה בעלויות הביצוע, בין בדרך של תשלום למערערת ובין בדרך של תשלום ישיר לספקים ו/או לעובדים (שם, פסקה 12).

משהגעתי עד כאן, יוער, כי ההסדר הגלום בעסקה מסוג רווח מהוצאה, לפיו המזמין נושא בכל עלויות ביצוע השירות, מחייב שבעסקת רווח מהוצאות שכל פעילותה של נותנת השירות מסתכמת בביצוע השירות, לא תקלע נותנת השירות להפסד כפי שדיווחה המערערת בדוחות לשנות המס 2006 ו-2007. יצוין, כי לטענת המערערת הפסדים אלה נובעים מפעילות אחרת שלה אולם מאחר ואין לעניין זה השלכה על המסקנות כאן, איני רואה צורך לברר עניין זה.

ועוד. טענת המערערת כאילו הכללת שווי האופציות בהוצאות הביצוע תגרום לכך שחברת האם תספוג את אותה עלות פעמיים (סעיף 53 לסיכומים), מנותקת מהמישור בו אנו עוסקים. עניינו של סעיף 85א למנוע הסטת רווחים שהופקו בישראל ולקבוע באופן רעיוני את מהות העסקה הכלכלית הגלומה בהסכם השירות ותנאי השוק, לצורך חיוב במס.

13. נוכח מסקנתי לפיה יש לראות בשווי האופציות הוצאה, איני רואה צורך להידרש לטענת המשיב כאילו יש לראות בשווי האופציות הוצאות שכר, אף שנראה כי כך הוא בדרך כלל.

14. המערערת ביקשה לתמוך עמדתה בדבר החרגת עלות האופציות על פסיקת בית-המשפט הפדרלי בארה"ב, *Xilinx Inc. v. Commissioner* 598 F.3d 1191 (9th cir. 2010). אלא שאין באמור בפסק דין זה כדי לסייע למערערת משום שניסבות המקרה שנדון בעניין *Xilinx* אינן דומות למקרה כאן וכפי שפירטתי בעניין קונטירה בעקבות פסק הדין האמור שונו התקנות בארה"ב ולאחר התיקון הוטלה חובה על הצדדים לעסקה מסוג שיתוף בהוצאות לכלול את שווי האופציות בהוצאות הביצוע (שם, פסקה 11).

15. לטענת המערערת, עמדת המשיב לפיה יש לכלול את שווי האופציות בהוצאות הביצוע, מחייבת התרת שווי האופציות בניכוי משום ש"אי הכרה באותן הוצאות...לצורכי מס מחד, ומנגד, הכללת אותם סכומים כהכנסה, אינו מתיישב עם ההיגיון הפיסקאלי ועם היסודות עליהם בנויה פקודת מס הכנסה". המערערת סומכת עמדתה זו, בין היתר על האמור בעמ"ה 348/85 **וישיי ישראל בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5** (פורסם במיסים) (להלן: "עניין וישיי").

הבחירה באיזה ממסלולי הקצאת האופציות לעובדים (הכנסת עבודה או רווח הון) הקבועים בסעיף 102 לפקודה, הייתה נתונה למערערת (או לחברת האם) אשר בחרה במסלול רווח הון משיקוליה היא. לפיכך, ומשנקבע בסעיף 102 (ד) לפקודה שאין להתיר בניכוי הוצאות הכרוכות בהקצאת אופציות לעובדים במסלול רווח הון, אין המשיב או בית המשפט מוסמכים לשנות מהוראה זו.

אוסף, כי בהקצאת אופציות לפי מסלול רווח הון, נהנה העובד משיעור מס בשיעור 25% (שם, סעיף 102 (ב) (2) לפקודה) אשר בדרך כלל נמוך מהמס השולי המתחייב במסלול הכנסת עבודה. בכך יש משום הטבה מקופת המדינה ממנה נהנה גם המעסיק הנדרש להקצות לעובד פחות אופציות משום שבערכים מוחלטים הציפייה היא שסכום הנטו שיקבל העובד בסופו של יום גדול יותר מאשר במסלול הכנסה מעבודה.

בעניין וישי, עליו סומכת המערערת, נקבע (שם, פסקה 8):

"המערערת, כאמור, לא תבעה להוצאה את הסכום שהוצא על החזקת הרכב. על-פי החלטתי דלעיל, ובניגוד לטענת המערערת, יש לראות את שווי השימוש בכלי הרכב שהועמד לרשותם של העובדים כהכנסה חייבת במס בידיהם, כאשר ברור הדבר על-פי הראיות שבפני, ועל-פי טענות המערערת עצמה, שהמקור הכספי לתשלום הוצאה זו הוא חברת האם של המערערת ולא המערערת עצמה. משלא תבעה המערערת להוצאה את הסכום שהוצא על החזקת כלי הרכב, אי-אפשר לראות בכספים אלה כמענק שניתן לה כדי שתוציא אותם על החזקת כלי הרכב."

עניינו שונה מהמקרה שנדון בעניין וישי בכך שבמקרה שם לא נמצאה הוראה השוללת ניכוי ההוצאה של החזקת כלי הרכב והמערערת שם בחרה שלא לתבוע את ניכוי ההוצאות האמורות. בעניינו, סעיף 102 (ד) (2) לפקודה, קובע שאין להתיר בניכוי הוצאות הכרוכות בהקצאת אופציות לעובדים במסלול רווח הון, וכאמור מדובר בהסדר מיוחד הגובר על ההוראה הכללית שבסעיף 17 לפקודה, לפיה ניתן היה להכיר בהוצאה הכרוכה בהקצאת אופציות לעובדים. זאת ועוד. בעניין וישי חויבו העובדים במס שולי על ההטבה הכרוכה בהעמדת רכב לרשותם מכוח הוראות סעיף 2 (2) לפקודה (שם, פסקה 6), לעומת זאת בהקצאת אופציות במסלול רווח הון, מחויב העובד במס בשיעור 25% בלבד וכפי שפורט לעיל, אל מול הטבה זו שמקבל העובד נשללת זכותו של המעסיק לנכות את ההוצאה הכרוכה בהקצאת אופציות. על כן, אין לי אלא לדחות את טענתה של המערערת כאילו יש ללמוד מהאמור בפסק הדין בעניין וישי לעניינו כאן.

16. בסיכומיה, מבקשת המערערת לקבל את עמדתה לפיה אין לכלול את שווי האופציות בהוצאות הביצוע, גם מכוח עקרון ההשתלבות החקיקתית (הרמוניה חקיקתית) לפיו יש לפרש את דיני המס באופן שישתלב עם הדין הכללי, בעניינו דיני החוזים. בהקשר זה טוענת המערערת כי יש לפרש את סעיף 85א לפקודה, באופן שיתן "ביטוי להסכם החוזי שבין הצדדים".

סעיף 85א לפקודה, מגלם הוראה אנטי תכנונית שנועדה למנוע הסטת רווחים שהופקו בישראל לחברות מחוץ לישראל במסגרת עסקאות בינלאומיות בין חברות קשורות. בכך, הסמיך המחוקק את פקיד השומה להתעלם מהסכמות הצדדים ולקבוע כי: "תדווח העסקה בהתאם לתנאי השוק ותחויב במס

בהתאם" והוראה זו של המחוקק אין לעקוף בדרך של פרשנות. אוסיף עוד, כי גם דיני החוזים מאפשרים התעלמות מהסכמות הצדדים עד כדי ביטול חלקי או מלא של חוזה שכריתתו, תכנו או מטרתו הם בלתי חוקיים, בלתי מוסריים או נוגדים את תקנת הציבור כאמור בסעיף 30 לחוק החוזים (חלק כללי), התשל"ג-1973, ועל כן, אין בפרשנות המתיישבת עם תכליתו של סעיף 85א לפקודה, כדי לפגוע בעקרון ההשתלבות החקיקתית או לסתירה בין דיני המס לדיני החוזים.

17. משנמצא שהקצאת אופציות לעובדים הינה בגדר הוצאה לצורך ייצור הכנסה והצדדים להסכם השירות הסכימו לחשב את הרווח מהוצאה על פי כללי חשבונאות מקובלים המחייבים הכללת שווי האופציות בהוצאות הביצוע בעת עריכת הדוחות הכספיים, נראה כי היה על המערערת לכלול את שווי האופציות בהוצאות הביצוע לצורך חישוב הרווח מהוצאות, וכך נקבע.

18. יוער כי המשיב חייב את המערערת במס על פי תחשיב של רווח בשיעור 7.5% מהוצאות הביצוע הכוללות את שווי האופציות, תוך שהוא נסמך על הנתונים בחקר השוק. בכך היטיב עם המערערת. אולם משעניין זה לא נכלל במחלוקות שהובאו להכרעה במסגרת הערעור כאן ובהתחשב בנסיבות העניין, אני רואה לנכון להתערב בקביעת המשיב בעניין זה.

19. לטענת המשיב, בגין החוב הנוסף היה על חברת האם לשלם למערערת ריבית המקובלת בשוק, והכנסה נוספת זו מריבית יש להוסיף להכנסתה של המערערת. ב"חוזר מס הכנסה מס' 3/2008 - שומה הנדון: מחירי העברה" (פורסם במיסים) נקבעו הנחיות מס הכנסה לטיפול במחירי העברה בין לאומיים שיש בהן כדי להסביר את דרך הילוכו של המשיב בקשר עם ההכנסה הנוספת הנטענת על ידו, ובין היתר צוין (שם, סעיף 1.4):

"נושא מחירי העברה בעסקה בינלאומית ואופן ביצוע העסקה עשוי לעורר גם סוגיות במישור סיווג מחדש של העסקה בהתאם למהותה הכלכלית וכנגזרת מכך - קביעת המחיר הראוי לעסקה.

...

במקרה כזה, יבוצע קודם כל סיווג העסקה מחדש, לאחר מכן ייקבעו לה מחיר ותנאי השוק ובמקביל תידרש התאמה משנית.

התאמה משנית - מאחר שהעסקה לא דווחה במחיר/תנאי השוק, יש לסווג לצורכי מס את ההפרש בין המחיר שנקבע בין הצדדים הקשורים למחיר השוק ולראות בו (באי העברת הכספים בסכום ההפרש) כעסקה נוספת אחרת כגון מתן הלוואה ו/או חלוקת דיבידנד בהתאם לנסיבות העניין.

סיווג מחדש של העסקה בהתאם למחיר השוק יוצר חבות מס נוספת בגין הכנסות מימון (במקרה של סיווג ההפרש כהלוואה) במקרים מסוימים הכנסה מדיבידנד (במקרה של סיווג ההפרש כהכנסה מדיבידנד)".

20. לטענת המערערת, סעיף 85א לפקודה, מסדיר את היחסים בין חברה תושבת ישראל לבין חברת אם תושבת חוץ לארץ, ועל כן, אין תחולה לסעיף 3(ט) לפקודה, עליו נסמך המשיב בחיוב המערערת במס על ההכנסה הנוספת. עוד טוענת המערערת כי אפילו חלות על העניין כאן הוראות סעיף 3 (ט) לפקודה, אין לראות בחוב שנוצר עקב קבלת עמדת המשיב לפיה יש לכלול את שווי האופציות בהוצאות הביצוע לצורך חישוב הרווח המגיע למערערת מחברת האם, כהלוואה משום שאין מדובר בהתקשרות מרצון אלא בתוצאה הנגזרת מהכרעה שיפוטית.

21. אמנם בנימוקי השומה טען המשיב לזקיפת הכנסה נוספת למערערת מכוח הוראות סעיף 3(ט) לפקודה, אלא שנראה לי כי גם ביחס להכנסה הנוספת הנטענת על ידי המשיב יש להחיל את הוראות סעיף 85א לפקודה. לפיכך, ומשסיכומיהם טוענים גם המשיב וגם המערערת לעניין החלתו ויישומו של סעיף 85א לפקודה על ההכנסה הנוספת (סעיף 81 לסיכומי המערערת וסעיפים 53-54 לסיכומי המשיב), אבחן את טענות הצדדים בעניין ההכנסה הנוספת לאור הוראות סעיף 85א לפקודה, כפי שפורטו לעיל.

22. ההכנסה הנוספת הנטענת על ידי המשיב, הינה תוצר ריבית על סכום ההפרש שבין הרווח שהיה על חברת האם להעביר למערערת תמורת שירותי המחקר והפיתוח לבין סכום הרווח שהעבירה חברת האם למערערת בפועל. זאת, נוכח המסקנה שלצורך חישוב הרווח היה על המערערת לכלול את שווי האופציות בהוצאות הביצוע. כאמור, סעיף 85א לפקודה, נועד למנוע הסטת רווחים שהופקו בישראל מעסקאות בינלאומיות בין חברות קשורות, ובכלל זה עסקאות "אשראי" בדרך של קביעת נורמה מחייבת של תנאי שוק. דהיינו ככל שתנאי העסקה הבינלאומית בין חברות קשורות אינם עומדים בתנאי השוק, לצורכי מס, יתעלם פקיד השומה מהסכמות הצדדים ויקבע את תנאי העסקה בהתאם לתנאי השוק ובהתאם יחייב את הנישום במס. בגין הסכום שלא העבירה חברת האם למערערת בתמורה לעבודות המחקר והפיתוח שביצעה המערערת בעבורה, מקובל לחייב את החייב בריבית, ועל כן, בין אם נראה בחוב האמור הלוואה ובין אם נראה בו חוב אחר (הבאים כולם בהגדרת "אשראי"), היה מקום לחייב את חברת האם בריבית על החוב האמור, ובהתאם להגדיל את ההכנסה של המערערת.

טענת המערערת כאילו ההכנסה הנוספת היא תוצר של הכרעה שיפוטית, אינה מקובלת עליי. בהחלטותיו מצהיר בית המשפט על מצב משפטי או עובדתי קיים ואינו יוצר מציאות חדשה. כאשר נקבעו תנאי הסכם השירות היה על המערערת ו/או חברת האם לקחת בחשבון את האפשרות שעל פי דין, היה מקום לכלול את שווי האופציות בהוצאות הביצוע, על כל הנגזר מכך.

23. בהתחשב בעניינים לגביהם ביקשו הצדדים את הכרעת בית המשפט ובמסקנותיי שלעיל, לא ראיתי צורך להידרש לטענות נוספות שהעלו הצדדים בהן טענות ביחס להוראות אמנת המס בין ישראל לבין ארצות הברית,

הגלומות בהוראות סעיף 85א לפקודה, כפל מס וטענות נוספות שאין בהן כדי לשנות מהמסקנות שלעיל.

סוף דבר

בשתי הסוגיות שפורטו לעיל, מתקבלת גישתו של המשיב והערעור נדחה.

בהתחשב בהתנהלות הצדדים וההסכמות הדיוניות תשלם המערערת למשיב את הוצאות המשפט, ושכ"ט עו"ד בסך 35,000 ש"ח.

מזכירות בית המשפט תמציא את פסק הדין לבאי כוח הצדדים

ניתן היום, ד' שבט תשע"ו, 14 ינואר 2016, בהעדר הצדדים.

(-) שופט