

הנושא: קבלת ערעור בעניין ניכוי מס במקור מנקודת זכות לסוחרים, המשווקים את מוצרי המערערת, בגין הטבות שקיבלו בשווה כסף

בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים
מס' תיק: ע"א 283/20
בפני כב' השופטים: ד. מינץ, י. וילנר וע. גרוסקופף
המערערת: עמינח תעשיית רהיטים ומזרונים בע"מ
המשיב: פקיד שומה רמלה
ניתן ביום: 21.12.21

[התמצית תשולב בקרוב]

בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 283/20

בפני: כב' השופט ד. מינץ
כב' השופטת י. וילנר
כב' השופט ע. גרוסקופף
המערערת: עמינח תעשיית רהיטים ומזרונים בע"מ
ע"י ב"כ עו"ד יוסי דולן
נגד
המשיב: פקיד שומה רמלה
ע"י ב"כ עו"ד חן אבידוב

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי מרכז-לוד (כב' השופט א' סטולר, סג"נ) בע"מ
35834-07-12 מיום 21.9.2019

פסק דין

השופט ד' מינץ:

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי מרכז-לוד (כב' השופט א' סטולר, סג"נ) בע"מ
35834-07-12 מיום 21.9.2019, במסגרתו נדחה ערעור המס שהגישה המערערת. במוקד
ההליך עמדה השאלה האם היה על המערערת לנכות מס במקור לסוחרים המשווקים את
מוצריה בגין הטבות שקיבלו בשווה כסף.

הרקע לערעור

1. המערערת היא חברה העוסקת בייצור ושיווק של מזרנים וריהוט. מכירת מוצרי המערערת מתבצעת במספר ערוצי שיווק, כאשר אחד מהם הוא באמצעות התקשרות עם סוחרים עצמאיים אשר רוכשים את מוצריה ומוכרים אותם ישירות לצרכן הסופי. המחלוקת בין הצדדים נתגלעה בקשר לשיטת התמריצים בה נוקטת המערערת על מנת לעודד את הסוחרים לרכוש ממנה סחורה.
2. לפי השיטה הנקוטה בידי המערערת, סוחר מפקיד בידי המערערת תמורה כספית בגין התחייבותו לרכישת מוצריה. כאשר התשלום הופקד בחשבון המערערת, הסוחר צובר עבור רכישותיו "נקודות זכות" בחשבון המערערת, בשווי המשתנה לפי גובה התמורה הכספית ששולמה, אופן התשלום, סוג המוצרים הנרכשים וכיו"ב (להלן: שיטת הנקודות). נקודות זכות אלו ניתנות להמרה לסכום "מזומן" באמצעותו הסוחר יכול לרכוש מוצרים נוספים מהמערערת, או לשווק כסף. המרת הנקודות לשווק כסף מאפשרת לסוחרים ליהנות ממימון של המערערת עבור הטבות שונות כדוגמת נסיעה לחו"ל, רכישת מחשב נייד, רכישת רכב, שיפוץ החנות, פרסום ועוד.
3. המערערת סברה כי מימוש נקודות זכות בשווק כסף מהווה "הנחה" המוענקת לסוחרים, וכך הדבר קיבל ביטוי בספריה. לפיכך גם סברה המערערת כי לא מוטלת עליה חובת ניכוי מס במקור מתוך ההטבות המוענקות לסוחרים. המשיב חלק על עמדה זו, בטענה כי ההטבות שניתנו לסוחרים הן תחליף הכנסה בידי מקבלם, ולכן חלה חובת ניכוי מס במקור עבורם על ידי המערערת. לאחר שהוציא המשיב למערערת ביום 19.7.2012 צו לפי סעיף 152(ב) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: הפקודה) לשנים 2010-2007 על סך של 3,782,233 ש"ח (כאשר מתוך סכום זה רק סך של 318,458 ש"ח לא היו שנויים במחלוקת) על בסיס שיעור ניכוי במקור של 30%, הגישה המערערת ערעור על השומה לבית המשפט המחוזי.
4. ביום 21.9.2019 דחה בית המשפט המחוזי את ערעור המס. תחילה עמד בית המשפט על גדריה של חובת ניכוי מס במקור המעוגנת בסעיף 164 לפקודה, בתקנות ובצווים שהותקנו מכוחו. בהתאם להוראת סעיף 2 לצו מס הכנסה (קביעת תשלומים בעד שירותים או נכסים כהכנסה), התשל"ז-1977 (להלן: צו מס הכנסה או הצו), "תשלומים בעד שירותים או נכסים" מסווגים כהכנסה לפי סעיף 164 לפקודה, כאשר על פי הוראת סעיף 1 לצו, בכלל האמור ייחשבו תשלומים בעד שירותים, גם אם שולמו באופן עקיף, בין אם בכסף או בשווק כסף. מכאן עלתה השאלה האם סיפקו הסוחרים למערערת שירותי שיווק, כאשר בית המשפט השיב לשאלה זו בחיוב. בית המשפט דחה את טענת המערערת כי הסוחרים אינם מספקים לה שירותים, שכן היא זו שמספקת להם סחורה. נקבע שהסוחרים העניקו שירותי קידום מכירות למוצרי המערערת והם אף תוגמלו על פי שיטת הנקודות כתלות בתפוקת מכירת מוצריה. בית המשפט עמד על כך שהמערערת לא עמדה בנטל להוכיח שאין מדובר בשירותי שיווק, שכן לא הציגה ראיות בעלות משקל להוכחת גרסתה. בנוסף, גם לגופו של עניין נקבע כי מן הראיות ומעדויות בעלי תפקידים במערערת עולה כי למערערת אכן ניתנו שירותי שיווק על ידי הסוחרים. זאת שעה שעולה כי המערערת ייחסה חשיבות רבה לערוץ הסוחרים העצמאיים והשקיעה מאמצים רבים בקידום המכירות באמצעותם. המערערת אף יצרה תלות רבה מצד הסוחרים בה, שכן אלו נאלצו להפקיד שיקים דחויים מראש עבור הסחורה שמשכו מהמערערת, אשר עשויים היו להיפרע ללא תמורה אילו הסחורה לא הייתה

נמכרת לבסוף. כך גם באמצעות צבירת נקודות הזכות, שילמה המערערת בפועל עבור שירותי קידום המכירות שביצעו הסוחרים עברה. מהעדויות אף עלה כי המערערת התייחסה אל הסוחרים כאל חלק בלתי נפרד מן המנגנון השיווקי שלה. נמצא אפוא כי היה קיים קשר ישיר בין התמריצים שבאו לידי ביטוי בשיטת הנקודות לבין שירותי קידום המכירות שהעניקו הסוחרים למערערת.

5. לאחר שנמצא כי הסוחרים אכן העניקו למערערת שירותי שיווק וקידום מכירות ובתמורה היא זיכתה אותם בנקודות זכות, ומכאן כי מתקיים התנאי הקבוע בצו בעניין "תשלומים בעד שירותים או נכסים", עבר בית המשפט לבחון האם מימוש "נקודות זכות" לפי שיטת הנקודות הוא בגדר "הכנסה" עבור הסוחרים. גם על שאלה זו השיב בית המשפט בחיוב, תוך שדחה את עמדת המערערת כי מדובר ב"הנחה" גרידא. צוין כי לא די בטענת המערערת כי התקבולים בשווה כסף שניתנו הם "הנחה" ולא "הכנסה", שכן יש לבחון האם מבחינה מהותית מדובר ב"הכנסה" בהתאם לדין. לאחר סקירת התשתית הנורמטיבית הרלוונטית לעניין, קבע בית המשפט כי שיטת הנקודות אכן מצמיחה בקביעות תקבולים לסוחרים המגדילים את רווחיהם, בתמורה לשירותי קידום מכירות מטעמם. הפירות המופקים כתוצאה מכך נכנסים בגדר "מקורות הכנסה" לפי סעיף 102(10) לפקודה, שעניינן השתכרות או רווח מכל מקור שאינו נמנה בפקודה אך לא הוצא ממנה במפורש. הטבות מסוג זה גם מוכרות כהכנסה לפי הנחיה מקצועית פנימית שהוציאה נציבות מס הכנסה - "הוראת ביצוע מס' 90/19-שומה/ניכויים", שעניינה פרסים לסוכנים וסוחרים כהכנסה וחובת ניכוי במקור (להלן: הוראה 90/19). בית המשפט מצא כי קביעה זו, על פיה תקבולים אלה בשווה כסף באים בגדר "הכנסה", עולה בקנה אחד גם עם תכליות כלליות וספציפיות של דיני המס.

6. לבסוף, אף על פי שנקבע כי פדיון נקודות זכות בשווה כסף מהווה "הכנסה", ניתנה התייחסות גם לטענת המערערת כי שיטת הנקודות מהווה "הנחה" ולא "הטבה". בתוך כך נדחתה טענת המערערת כי המרת נקודות זכות על ידי הסוחרים מהווה "הנחה במחיר". בית המשפט שב והדגיש כי שיטת הנקודות היא שיטה לקידום מכירות המגלמת בתוכה הטבה למימוש עתידי, ואינה מבטאת "הנחה במחיר". כך גם נדחתה טענת המערערת כי שיטת הנקודות שימשה ככלי היחידי שבאמצעותו ניתנו הנחות על ידה, נוכח העובדה שטענה זו נסתרה בעדויות מטעם המערערת עצמה, ואף נקבע כי יש מידה של חוסר תום לב בהעלאתה. בשולי פסק הדין צוין, בהתייחס לטענת המערערת כי במשך שלושה עשורים הוחלט שלא לחייבה בניכוי מס במקור בגין שיטת הנקודות, כי החלטת המשיב שלא לחייבה בניכוי מס במקור בשנה מסוימת אינה כובלת אותו מלחייבה בשנים הרלוונטיות, בייחוד כאשר המשיב הכיר כי שגה ביחס לשנים עברו.

מכאן לערעור שלפנינו.

טענות המערערת

7. לטענת המערערת, במשך שלושה עשורים היא נהגה באותו אופן ובאותה שיטה, כאשר המשיב לא מצא לנכון לחייב אותה לאורך כל השנים בניכוי מס במקור בגין "הנחה"

שניתנה לסוחרים. משלא מצא המשיב לנכון להסביר מדוע חל שינוי בעמדתו, לא היה מקום לקבל את עמדתו החדשה.

8. לגופו של עניין, לטענת המערערת שגה בית המשפט המחוזי כאשר סיווג את הסוחרים כנותני שירות למערערת. הסוחרים אינם סוכנים של המערערת, כאשר ברור כי המערערת משמשת כספקית של מוצרים והסוחרים רוכשים ממנה את תוצרתה. נפח הפעילות של המערערת מול הסוחרים או המאמצים שהיא משקיעה בשימור הפעילות והרחבתה אינם יכולים להשפיע על אופן הסיווג ולהביא למסקנה שהסוחרים מספקים שירות למערערת, וכך גם יתר האינדיקציות בהן מצא בית המשפט תמיכה למסקנה זו.

9. המערערת הדגישה כי תנאי לחיוב ניכוי מס במקור בגין תשלום שנעשה הוא היות אותו תשלום הכנסה החייבת במס בידי מקבל התשלום, בעוד שבענייננו מדובר בהנחת מחיר שניתנה לסוחרים בגין המוצרים שרכשו ממנה. זאת, שכן מכירת הסחורה לסוחר נעשית לבסוף בהתאם לתמורה שנקבעה, בניכוי ההנחה שמומשה. הנחת מחיר בעקבות מימוש נקודות זכות על ידי הסוחרים מקבלת ביטוי בספרי המערערת וזאת על פי כללי החשבונאות המקובלים. עוד ציינה המערערת שמתן הטבות באמצעות שיטת הנקודות היא פרקטיקה הנהוגה בכלכלה העולמית והארצית ועל כן אף הותקן התקן החשבונאי הבינלאומי IFRIC 13 אשר קובע כיצד יש לדווח על מכירת סחורות בהנחה בשיטת הנקודות, שעל פיו פעלה המערערת.

10. המערערת גם הלינה על כך שהמשיב לא מצא לנכון לבדוק את ספרי הסוחרים שקיבלו הנחה מהמערערת - בעוד שבאותם ספרים ניתן היה להבחין כי ההטבה מדווחת על ידם כ"הנחה". בנוסף, המסקנה כי מדובר בהכנסה אינה מתיישבת עם העובדה שהמשיב אישר את חשבוניות הזיכוי שהונפקו על ידי המערערת בגין ההנחות האמורות. בניגוד לרושם המצטייר מפסק דינו של בית המשפט המחוזי, אין מדובר בהטבה הניתנת באופן אישי לסוחר, אלא בהנחה העוברת דרך ספרי הסוחר באמצעות חשבונית זיכוי ועל ידי כך מקטינה את עלות המוצרים שרכש הסוחר. כן שגה בית המשפט בכך שביסס את מסקנתו שמדובר בהכנסה על הקביעה שמימוש נקודות זכות מגדיל את הרווח לסוחרים. מימוש נקודות מהווה מימוש הנחה, ומכיוון שכך, מימוש הנקודות מקטין את עלות המוצר שרכש הסוחר וממילא התמורה הנותרת בידי בעת מכירת המוצר אמורה להיות גבוהה יותר, שכן עלות המוצר פחתה בעקבות מימוש ההנחה.

11. המערערת הוסיפה וטענה כי קיימת סתירה מובנית בפסק דינו של בית המשפט המחוזי, אשר קבע שמדובר בהכנסה, אך יחד עם זאת לא קבע שמדובר בהכנסה לפי סעיף 1(2) לפקודה, כמתבקש, אלא קבע כי מימוש הנקודות מהווה הכנסה בידי המשווק לפי סעיף 10(2) לפקודה. בדומה, שגה בית המשפט גם בניתוח של הוראה 90/19, אשר עוסקת בפרסים שניתנים לסוכנים, בעוד שבענייננו עסקינן בהנחות לסוחרים. יתר על כן, בסעיף 3.1 להוראת 90/19 צוין מפורשות כי כאשר ההנחה מקבלת ביטוי בספרי הסוחר, כבענייננו, הרי שלא חלה חובת ניכוי מס במקור.

12. לבסוף נטען כי בית המשפט המחוזי טעה גם בכך שהתעלם מטענתה החלופית של המערערת, לפיה המחלוקת בדבר ניכוי מס במקור הינה בגין הטבות שהעניקה לסוחרים בשווה כסף, אולם בפועל המערערת שילמה בהמחאות ולכן לא הייתה מוטלת

עליה חובת ניכוי מס במקור. לחלופי חלופין, נטען כי גם אם חלה חובת ניכוי מס במקור הרי ששיעור הניכוי הוא 20% ולא 30%, בהתאם לתקנה 2(א) לתקנות מס הכנסה (ניכוי מתשלומים בעד שירותים או נכסים), התשל"ז-1977 (להלן: התקנות).

טענות המשיב

13. לשיטת המשיב, דין הערעור להידחות. הערעור מופנה נגד ממצאיו העובדתיים המובהקים של בית המשפט המחוזי באשר למערכת היחסים שבין המערער לבין הסוחרים ובאשר למהות התמריצים שהיא העניקה להם. אולם אין זו דרכה של ערכאת הערעור להתערב בקביעות כגון דא, והמערער לא הוכיחה כי מתקיימים אי אלו מהחריגים המצומצמים שהוכרו בפסקה לכלל זה.

14. גם לגופו של עניין, לא קמה כל עילה להתערבות בפסק דינו המנומק של בית המשפט המחוזי. השאלה היחידה הרלוונטית בענייננו היא אם ההטבות שהעניקה המערער באות בגדרי "תשלומים בעד שירותים או נכסים", אם לאו. כפי שפירט בית המשפט המחוזי בהרחבה, הגדרה זו מתקיימת במלואה בענייננו ועל המערער מוטלת החובה לנכות מהתשלומים מס במקור. המערער לא התמודדה עם הממצאים העובדתיים המובהקים שנקבעו על ידי בית המשפט, לפיהם הסוחרים מספקים לה שירותי שיווק וקידום מכירות. הטענה העיקרית שהעלתה בהקשר זה נוגעת לכך שהסוחרים רוכשים מהמערער מוצרים ולכן הם אינם יכולים לתת לה שירות, אולם אין כל סתירה בכך שבמקביל לרכישת המוצרים, יוענקו למערער שירותים. יתר על כן, מהראיות השונות עולה כי המערער עצמה ראתה בשיטת הנקודות כאמצעי לקידום מכירותיה. בנוסף, בניגוד לטענת המערער, אין כל רלוונטיות לסיווג הטבת הנקודות כהכנסה או כהכנסה חייבת, שכן מהרגע שתשלום מסוים נמנה על התשלומים הקבועים בצו, הוא מהווה הכנסה לצורך סעיף 164 לפקודה וממילא מחויב המשלם לנכות בגינו מס במקור. גם אין לקבל את טענת המערער כי מדובר בהנחה שהיא מעניקה לסוחרים. המערער עצמה ביצעה הבחנה בין מתן הנחות לבין תשלומים לפי שיטת הנקודות. אף במימוש הטבת הנקודות הבחינה המערער בין הנחות לבין הטבה בשווה כסף.

15. המערערת ביקשה להסתמך על כללי החשבונאות המקובלים כתימוכין לטענתה שמדובר בהנחה ולא בהכנסה, אך גם בהיבט החשבונאי אין ממש בטענותיה. לא רק שכללי החשבונאות אינם יכולים לגבור על דיני המס, אלא שבמקרה זה הם אף אינם תומכים בטענות המערערת. אף אם הסוחרים אינם רושמים את ההכנסה בספריהם ואינם מדווחים עליה לרשות המסים, אין בכך כדי לשלול את היותה באה בגדרי "הכנסה". גם אין ממש בניסיונה של המערערת להסתמך על תקן חשבונאות IFRIC 13, אשר כלל אינו מהווה תקן חשבונאות כפי שנטען על ידה כי אם פרשנות של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי. גם אין לשעות לניסיונה של המערערת לטעון כי לא נבדקו ספרי הסוחרים, שכן לאופן הרישום החשבונאי אצל הסוחרים אין נפקות ממשית לענייננו. כמו כן, טענת המערערת שמימוש הנקודות מהווה "הנחה" לאור העובדה שהיא מוציאה לסוחרים חשבוניות זיכוי אשר מקטינות עבורם את עלות המכר וכפועל יוצא את הכנסותיה, אינה עולה בקנה אחד עם כללי החשבונאות שעל פיהם לא ניתן לבצע שינוי בדיעבד של הכנסות. לפיכך, ניסיונה של המערערת להסתמך על כללי

החשבוונאות המקובלים, בעוד שמתברר שהיא עצמה כלל לא פעלה על פיהם, מעורר קושי רב.

16. בשולי הדברים טען המשיב כי אין ממש גם בטענת המערערת כי יש לקבל את הערעור שכן שהתשלומים לסוחרים היו באמצעות המחאות ולא בשווה כסף. לשיטתו, חובת ניכוי מס במקור חלה גם על תשלומים במזומן, ובענייננו המחאות המערערת ניתנו לצדדים שלישיים שסיפקו לסוחרים מוצרים או שירותים שבהם חפצו, ואין בטענה שהיו תשלומים אחרים שבוצעו במזומן כדי להשליך עליה. כמו כן, הודגש כי שיעור המס שהיה על המערערת לנכות הוא אכן 30%, זאת לאור תקנה 2(ב) לתקנות אשר קובעת כי שיעור המס שיש לנכותו במקור מתשלומים בשווה כסף הוא 30%. החריג לשיעור המס הנ"ל הוא במצב שבו מקבל התשלום מציג "אישור בכתב מפקיד השומה כי ניהל פנקסים קבילים והגיש את הדו"חות", אולם בענייננו המערערת לא טענה וממילא לא הוכיחה כי בידי מי מהסוחרים אישור שכזה.

דיון והכרעה

17. לאחר עיון בפסק דינו של בית המשפט המחוזי ובטיעוני הצדדים ושמיעתם בעל-פה בדיון לפנינו, הגעתי למסקנה כי דין הערעור להתקבל וכך אציע לחבריי כי נעשה.

חיוב המערערת בניכוי מס במקור

18. עיקרון יסוד בשיטת המס בישראל הוא חובת תשלום מס על כל תקבול המהווה הכנסה. סעיף 1 לפקודה מגדיר הכנסה ככוללת את כל ההכנסות של נישום מן המקורות המפורשים בסעיפים 2 ו-3 לפקודה, בצירוף סכומים שנקבע לגביהם בכל דין שהינם כהכנסה לעניין הפקודה. כלומר, בפקודה אין הגדרה מהותית למונח הכנסה, אלא היא מונה את המקורות הספציפיים שהכנסה מהם תחויב במס. הגדרה זו מבטאת את "תורת המקור" אשר יובאה למשפטנו מן המשפט האנגלי, לפיה כדי שתקבול יחויב במס עליו להשתייך לאחד מן המקורות המנויים בחוק, ובהתאם לכך תקבול מקרי (windfall) כגון מתנות ופרסים אינו נחשב כהכנסה לצורכי מס בהיעדר מקור בפקודה (ע"א 1779/18 תלמי נ' פקיד שומה כפר סבא, פסקה 45 (2.12.2020); ע"א 4157/13 אילנה נ' פקיד שומה רחובות, פסקה כ"ד לפסק דינו של המשנה לנשיאה א' רובינשטיין (3.2.2015); אהרן נמדר מס הכנסה [יסודות ועיקרים] 61-62 (מהדורה רביעית, 2013) (להלן: נמדר)).

19. בישראל קיימות שתי שיטות גבייה עיקריות של מס הכנסה: גבייה ממי שמקבל את ההכנסה וגבייה באמצעות מי שמשלם אותה. על בסיס חלוקה זו נקבע המנגנון הפרוצדוראלי שדרכו מפקחים הגורמים הרלוונטיים על גביית המס. במקרים בהם נעשית הגבייה ממקבל ההכנסה, הוא מחויב בדיווח על ההכנסה בגדר דין וחשבון שנתי (סעיפים 131-132 לפקודה). כאשר מתבצעת הגבייה באמצעות משלם ההכנסה, הוא מחויב בניכוי מס במקור (סעיפים 164-168 לפקודה) (וראו: נמדר, עמ' 81-83; בג"ץ 2105/06 כהן נ' המוסד לביטוח לאומי, פסקה 35 (26.7.2010)). מנגנון ניכוי המס במקור נועד לשם אכיפה יעילה, נוחה וזולה של גביית המס. המנגנון מטיל חובה על משלם ההכנסה לנכות מתוך התשלומים שמועברים למקבל, את המס שחב בו המקבל עוד

בטרם הועברה אליו ההכנסה. באופן זה, ניכוי המס נעשה על ידי המשלם מבלי שרשויות המס יצטרכו לנקוט בהליכי גבייה, תוך זקיפת התשלום לטובת הנישום (וראו: ע"א 8357/03 מינהל מקרקעי ישראל נ' בנק דיסקונט למשכנתאות, פ"ד סא(3) 214, 244 (2006); ע"א 438/90 פקיד שומה, חיפה נ' הד הקריות בע"מ, פ"ד נא(5) 668, 684-685 (1997)).

20. סעיף 164 לפקודה הוא הסעיף העיקרי בפקודה הקובע את חובת ניכוי במקור. וכך נקבע בסעיף:

"כל המשלם או האחראי לתשלומה של הכנסת עבודה לרבות חלק ממענק שנתקבל עקב פרישה או מוות, שאינו פטור על פי סעיף 9(א7), של השתכרות או רווח שמקורם בהימורים, בהגרלות או בפעילות נושאת פרסים, כאמור בסעיף 2א, של סכום המתקבל עקב היוון קיצבה שאינו פטור על פי סעיפים 9א או 9ב, או של סכומים ותשלומים שחל עליהם סעיף 18(ב) והמהווים הכנסה בידי מקבלם או של הכנסה לפי סעיף 5(2), או של סכומים ותשלומים שחל עליהם סעיף 3(ה7), או של הכנסה חייבת שהעבירה קרן להשקעות במקרקעין כהגדרתה בסעיף 2א64 לבעלי מניותיה, או של תמורה כמשמעותה בסעיף 88, או של ריבית או דיבידנד או של כל הכנסה אחרת ששר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, קבעה לכך בצו, ינכה בשעת התשלום מן הסכום המשתלם מס באופן ובשיעורים שנקבעו; ואולם רשאי שר האוצר לקבוע לענין השתכרות או רווח כאמור בסעיף 2א כי ניכוי המס יהיה כפי שיקבע, אף שלא בשעת התשלום ושלא מן הסכום המשתלם; הוראה זו חלה גם על המדינה" (ההדגשות אינן במקור).

הסעיף קובע אפוא רשימה של הכנסות שעל המשלם אותן חלה חובת ניכוי מס במקור. אלא כפי שעולה מלשון הסעיף, לא מדובר ברשימה סגורה, ויתכנו הכנסות נוספות שייקבע לגביהן בצווים שהותקנו על ידי שר האוצר כי בעת תשלומן יש לנכות מס במקור.

21. אחד מהצווים שהותקנו על ידי שר האוצר מכוח סמכותו האמורה והרלוונטי לענייננו הוא צו מס הכנסה, הקובע כי תשלומים בעד שירותים או נכסים יהיו הכנסה לעניין סעיף 164 לפקודה (סעיף 2(א) לצו). סעיף 1 לצו מגדיר "תשלומים בעד שירותים או נכסים" כדלקמן:

"סכומים המשתלמים על ידי [...] חברה החייבת בחובת ניהול מערכת חשבונות כפולה [...] בעד שירותים, בעד נכסים או בעד שירותים ונכסים, בין במישרין ובין בעקיפין, בין בתשלום חד-פעמי ובין בשיעורים, בין על חשבונם הם ובין מטעמו או על חשבונם של אדם אחר, והכל בין בכסף בין בשווה כסף, [...]."

הגדרה זו מורכבת למעשה משלושה רכיבים: הרכיב הראשון, כי מדובר בסכומים המשתלמים על ידי חברה החייבת בניהול מערכת חשבונות כפולה; הרכיב השני, כי הסכומים משתלמים "בעד שירותים, בעד נכסים או בעד שירותים ונכסים"; הרכיב השלישי, כי הסכומים שולמו "בין במישרין ובין בעקיפין, בין בתשלום חד-פעמי ובין

בשיעורים, בין על חשבונם הם ובין מטעמו או על חשבונם של אדם אחר, והכל בין בכסף בין בשווה כסף".

22. בענייננו, אין ספק כי המערערת ניהלה מערכת חשבונות כפולה ועל כן מתקיים הרכיב הראשון. כמו כן, לשונו של הרכיב השלישי בסעיף, הנוגע לאופן התשלום בעד שירותים, היא רחבה במיוחד ועולה ממנה כי הסעיף חל על סכומים המשתלמים בכל דרך שהיא ובכל מתכונת שהיא. בהתאם לכך, אין ספק כי גם רכיב זה מתקיים לגבי המערערת, אשר העניקה לסוחרים נקודות הטבה שבהמשך תורגמו למזומן, למוצרים או לשירותים מצדדים שלישיים. בהקשר זה אעיר, כי לעניין זה אין צורך לתור אחר מקור ממקורות ההכנסה המנויים בסעיפים 2 ו-3 לפקודה על מנת לסווג תשלומים כאמור כהכנסה לענייננו, שכן הצו מורה מפורשות כי תשלומים אלה ייחשבו כהכנסה לצורך סעיף 164 לפקודה.

23. עיקר המחלוקת נסובה אפוא סביב הרכיב השני, שעניינו בשאלה האם הסוחרים העניקו במקרה זה שירות למערערת בעדו ניתנו להם ההטבות. על כן, נקודת המוצא היא כי יש לבחון את טיב היחסים שהיו בין המערערת לסוחרים. היינו, יש לבחון האם דובר במערכת יחסים בין יצרן לבין סוחר שבה טיב הקשר הסתכם במכירת מוצרי היצרן לסוחר עבור תמורה; או שמא נעשו גם פעולות מטעם הסוחרים, מעבר למכירת המוצרים גרידא, במסגרתן העניקו למערערת שירות שעבורו היא שילמה להם תמורה. היינו יש לבדוק אם במקרה שבו יצרן מנהיג מערכת תמריצים שמטרתה לעודד סוחרים למכור דווקא את מוצריו ולא את מוצרי המתחרים - תוך מתן תגמול כספי או בשווה כסף לסוחרים בגין השקעת משאבים מיוחדים מטעמם לשם קידום מכירות ושיווק מוצריו - מדובר במתן "שירות" מצד הסוחרים בעבור תגמול, וכפועל יוצא מכך קמה חובת ניכוי מס במקור מהתגמול.

24. אין לכחד שמטרת הצו הייתה ככל הנראה ללכוד ברשתו תשלומים המשתלמים באופנים שונים ומגוונים ממקבל שירות (או סחורה) לנותן שירות (או סחורה) בנתיב תשלום חד-כיווני. היינו, במערכת יחסים בה אחד הצדדים - ראובן - מעניק שירות לרעהו - שמעון - בעבור תמורה, ואילו שמעון אינו מעניק שירות משלו לראובן. ברם, ייתכנו מקרים בהם מתן השירותים והתשלום עבורם ייעשו במסלול דו-כיווני: כיוון אחד מתבטא במתן שירות (או סחורה) על ידי ראובן לשמעון; כיוון שני מתבטא במתן שירות (או סחורה) מקביל על ידי שמעון לראובן. במסגרת מסלול זה, קיימת אפשרות שהשירותים הניתנים הן על ידי ראובן והן על ידי שמעון הם שירותים באותו תחום, וקיימת אפשרות שהשירותים ההדדיים הניתנים שונים זה מזה. כאשר השירותים ניתנים באותו תחום, קיים קושי אינהרנטי לתייג את ההטבה הניתנת על ידי צד אחד למשנהו, כ"הנחה" הפטורה ממס או כהכנסה החייבת במס. השאלה היא אפוא האם קיימת בענייננו מערכת מתן שירותים דו-כיוונית, או שמא מדובר בהנחה "רגילה" שמוענקת על ידי יצרן לסוחר, מבלי שהסוחר מעניק תמורתה שירות מיוחד. לשם כך, יש לבחון האם בענייננו העניקו הסוחרים למערערת שירותי שיווק מעבר לפעולות מכירת המוצרים ה"שגרתיות" הנעשות על ידם במהלך העסקים הרגיל.

25. ואכן במקרה דנן, ועל פי העובדות אשר נקבעו על ידי בית המשפט המחוזי, ניתן ללמוד מנסיבות העניין כי לא היה מדובר במערכת של מתן שירותים דו-כיוונית, אלא מדובר

במערכת הדומה יותר במאפייניה לעסקה חד-כיוונית בין יצרן לסוחר, תוך הענקת הטבה כספית לסוחר בגין היקף רכישותיו, מבלי שמוענק בתמורה "שירות" ליצרן החורג מפעולת מכירת מוצרים שגרתית.

26. בית המשפט בפסק דינו הדגיש חזור והדגש את מאמצי המערערת לקידום מכירותיה באמצעות הסוחרים. כך הודגש כי המכירה ללקוחות באמצעות הסוחרים הייתה אחד מערוצי השיווק המשמעותיים ביותר עבור המערערת. בית המשפט תיאר בהרחבה כי המערערת מעידה בעצמה על החשיבות הרבה בקידום המכירות באמצעות הסוחרים, והיא הצהירה כי היא פעלה בדרכים שונות ליצור נאמנות מצד הסוחרים. ואולם בכך אין רבותא, שהרי זהו מהלך היחסים השגרתי בין יצרנים לבין סוחרים עצמאיים המוכרים את מוצריהם. ויובהר, לא ניתן להטיל ספק בכך שעצם תימרוצו של הסוחר לרכוש את מוצריו של יצרן מסוים יש כדי להשפיע על התמריץ שלו למכירת המוצרים ללקוחות הקצה, שכן ככל שיגדיל את היקף רכישותיו מאותו יצרן יהיה עליו למכור כמות גדולה יותר של מוצרים כדי להרוויח. כך גם לא ניתן לכחד כי ליצרן מצדו יש אינטרס שהסוחר ימכור את מוצריו לצרכני הקצה בהיקף גדול ככל הניתן, וזאת בין היתר כדי להגדיל את ביקושו של הסוחר (כמו גם של סוחרים אחרים) למוצריו של אותו יצרן (ראו: דיויד גילה ויוסי שפיגל, "חלק א: הסדרים אנכיים - ניתוח כלכלי" ניתוח משפטי וכלכלי של דיני ההגבלים העסקיים כרך ראשון 323, 327-328 (מיכל שיצר) גל ומנחם פרלמן עורכים, 2008). ראו גם: ע"פ 5823/14 שופרסל בע"מ נ' מדינת ישראל, פסקה ע"ב (10.8.2015)). ואולם, ברור כי עצם הענקתם של תמריצים מעין אלו אין בה כדי לשנות את טיב מערכת היחסים בין היצרן לבין הסוחר - במסגרתה היצרן מוכר סחורה לסוחר (בהיקפים גדולים יותר או פחות), והסוחר מוכר את הסחורה שרכש מהיצרן ללקוחותיו (בהיקפים גדולים יותר או פחות).

27. בעיקר דובר בעניינו על השימוש בשיטת הנקודות, אשר צוין כי היא יצרה תלות רבה מצד הסוחרים בה, אשר היו צריכים לקדם את מוצרי המערערת כדי לא להינזק. בשיטה זו, סוחר מפקיד בידי החברה שיקים לפירעון עבור רכישת מוצרי החברה, כאשר בעקבות התחייבות הסוחר, מסופקים לו מוצרי החברה על פי דרישתו. לצד זאת, במסלול זה יכול הסוחר לצבור נקודות בשיעור מסוים מהעסקה אשר נזקפות ונצברות לטובתו במועד ההתקשרות, אך הן באות לידי ביטוי רק במועד מימושן בפועל, אשר אינו ידוע במועד ההתקשרות. בהמשך ובהתקיים תנאים מסוימים, רשאי הסוחר לממש את הנקודות שלו. בין האפשרויות העומדות לפני הסוחרים לצורך מימוש נקודותיהם: המרת הנקודות למזומן; רכישת מוצרים מהמערערת; לבסוף, הטבה בשווי כסף, דוגמת נסיעה לחו"ל על חשבון המערערת, רכישת מחשב נייד, רכישת רכב, שיפוץ חנויות, הוצאות פרסום וכיו"ב.

28. כמו כן, לצד צבירת הנקודות, כלל הסוחרים אשר התקשרו עם המערערת לצורך רכישת מוצריה נהנו מתנאי תשלום מיוחדים והנחות על פי סוג פריט. בנוסף פעלה המערערת ליצירת מערכת יחסים עסקית עם הסוחרים הכוללת גם "נסיעות גיבוש", בארץ ומחוצה לה, שמטרתן הייתה גם כן לעודד את הסוחרים לקדם את מכירת מוצרי המערערת על ידי הסוחרים.

29. לכל אלה ניתן משקל רב בפסק דינו של בית המשפט המחוזי, אשר ראה במאמצי ופועלה של המערערת, להפוך את הסוחרים לחלק בלתי נפרד ממערך השיווק של מוצריה, כאינדיקציות משמעותיות לכך שהסוחרים אכן העניקו למערערת שירותי שיווק בתמורה להטבות שניתנו לה. אולם, אף אם ניתן להסיק מכל האמור לעיל כי המערערת עשתה מאמצים רבים כדי לקדם את היקף מכירותיה באמצעות הסוחרים, אין בכל האמור כדי להצביע על כך שהסוחרים העניקו שירות מיוחד למערערת, החורג מהמקובל ביחסי יצרן-סוחר עצמאי. העובדה שהסוחרים היו מוכנים בשיטת השיווק של המערערת להשקיע ביתר שאת לקידום שיווק מוצרי המערערת כדי להשיג הטבות רבות יותר ממנה, אין בה כדי להגדיר את מאמצי הסוחרים כמתן "שירות" חריג למערערת. שיעור התמריצים שמקבלים הסוחרים מהמערערת, והאופן בו הם ניתנים (במוצרי המערערת, בכסף, או בשווה כסף) אינו משנה את טיב פעולתם של הסוחרים, ואינו מעניק למערערת שירות חריג. לפיכך, אף אם נניח אפוא כי שיטת התמריצים שהנהיגה המערערת פעלה בתחום רב או אף יצרה "תלות" מסוימת מצד הסוחרים, אין בכך כדי להשליך על הגדרת פעולות הסוחרים כמעניקי "שירות" החורג ממסגרת היחסים המקובלת בין יצרן לסוחר עצמאי המפיץ את סחורתו (למאפייני מערכת היחסים בין יצרן למפיץ עצמאי, ראו: ע"א 442/85 משה זוהר ושות' נ' מעבדות טרבנול (ישראל) בע"מ, פ"ד מד(3) 661, 677-680 (1990)).

30. מהתמונה הכללית עולה לפיכך כי לא הוכח שהסוחרים העניקו למערערת שירות שיווק ייחודי. אכן פני הדברים היו שונים אם הסוחרים היו מתחייבים להעניק למערערת שירות חריג בתמורה להטבה כספית או אחרת. כך, למשל, התחייבות בדבר מיקום במדף או בחלון הראווה שתמורתה היה משולם כסף או ניתן שווה כסף. או אז, הענקת ההטבות על ידי המערערת לסוחר הייתה בבחינת תשלום עבור מתן שירות על ידי הסוחר. ברם, לא הונחו לפני בית המשפט המחוזי ראיות ששירות מעין זה ניתן על ידי הסוחרים. הראיות ביססו בעיקרן כאמור את המאמצים שהשקיעה המערערת בגיוס הסוחרים ושידולם לשווק את מוצרי המערערת דווקא, ולא את מהות השירות שהעניקו הסוחרים למערערת, שהיה ונותר מכירת המוצרים הללו לציבור הרחב. ויודגש, כי אין חשיבות לכך שהמערערת כינתה את ההטבה "הנחה". אחד מעקרונות היסוד בדיני המס הוא כי יש למסות כל עסקה על פי מהותה הכלכלית ולא על פי החזות שהצדדים בחרו ליתן לה (ע"א 557/79 פקיד השומה תל אביב 4 נ' לידור, פ"ד לו(3) 505 (1982); ע"א 3196/01 גלמן פינץ בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ, פ"ד נח(2) 682, 690 (2004)). המבחן הוא אפוא מבחן מהותי על פיו נשאלת השאלה האם ניתן שירות מעבר לשירות "רגיל", כאשר התשובה לשאלה זו בענייננו - שלילית.

31. לסיכום, לא הוכח כי ההטבות שהעניקה המערערת לסוחרים העצמאיים שימשו כתמורה בגין שירותי שיווק ייחודיים שהוענקו לה. לפיכך, בהתאם לסעיף 2 לצו, ההטבות שניתנו לסוחרים אינן מהוות הכנסה לעניין סעיף 164 לפקודה והמערערת לא הייתה מחויבת בניכוי מס במקור בגינן.

טענות נוספות

32. כאמור, המערערת טענה כי יש לקבל את הערעור מאחר שבעבר קיבל המשיב את עמדת המערערת בסוגיה זו. נוכח האמור לעיל, אין צורך לדון בטענה זו. אומר רק כי בעניין

זה וכפי שציין בית המשפט המחוזי, הלכה היא שכל שנת מס עומדת בפני עצמה ופקיד השומה אינו כבול להחלטותיו בשנים קודמות (ע"א 4525/13 אחים דויטש תעשיות טקסטיל בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פסקאות 21-22 (17.8.2016)). כמו כן כמו שצייתי בעבר בעניין ע"א 7204/15 פקיד שומה תל אביב 4 נ' עיזבון המנוחה דפנה לשם ז"ל (2.1.2018) (עניין לשם):

"חובתה של רשות מינהלית שלא לכבול את שיקול דעתה אף מקבלת משנה תוקף שעה שעסקינן בעניינים פיסקאליים. מערכת מס שמגשימה את תכליתה ואת האינטרס הציבורי בבסיסה, היא כזו המביאה לגביית מס אמת ומתייחסת באופן שוויוני לנישומים בעלי נתונים זהים [...]. כמו כן, ענף משפטי זה מאופיין במעין "משחק סכום אפס", במובן זה שמתן הטבת מס לנישום אחד מגדילה מיניה וביה את נטל המס בו יישאו יתר הנישומים [...]. על יסוד מאפיינים אלה ניתן להבין את היחס המיוחד שניתן לעצמאות שיקול הדעת של רשויות המס. כך, ניכרת בפסיקה נטייה מצמצמת להחיל על רשות המסים את דוקטרינת השתק הפלוגתא [...]. יתרה מכך, בנסיבות מסוימות רשאית רשות המסים, בגדרי שיקול הדעת המסור לה, לעיין מחדש אף בשומות סגורות (ראו למשל: ע"א 3604/13 מנהל רשות המסים נ' איזינגר (10.5.2015)). אם כך, על אחת כמה וכמה שרשאית רשות המסים לשנות מהחלטתה ומהמדיניות שאימצה בעבר באשר לסיווג הכנסות מסוימות..." (שם, פסקה 89).

עם זאת, אין צריך לומר כי חובתה של רשות המסים להפעיל שיקול דעת ולבחון את החלטותיה באופן מתמיד, אין משמעה כי מסור לה שיקול דעת בלתי מוגבל או כי ניתן להפעילו בשרירותיות. בעניין זה פועלת רשות המסים ככל רשות מנהלית אחרת ומעשיה נבחנים על פי אמות המידה המקובלות במשפט המינהלי. על כן, תיקון החלטה או ביטולה נעשים בין היתר תוך עריכת איזון בין מכלול האינטרסים והשיקולים ובשים לב לנסיבותיו של כל מקרה לגופו. היינו, הסתמכותו של הנישום, מידת סבירותה והאם הלה שינה את מצבו לרעה; לעומת האינטרס הציבורי בגביית מס אמת ועיקרון השוויון בין נישומים שנסיבות ענייניהם דומות (עניין לשם, פסקה 90; וראו עוד בעניין זה: ע"א 4946/16 שלמה סעד נ' פקיד שומה אשקלון, פסקה נ"ד (12.9.2017)).

33. כמו כן, המערערת העלתה כאמור בערעורה גם טענה חלופית לפיה שיעור המס אותו היה עליה לנכות במקור עמד על 20% ולא על 30%, בהתאם לתקנה 2(א) לתקנות. גם טענה זו אינה דורשת הכרעה נוכח התוצאה, אך אציין כי גם לו היה נדחה הערעור, דינה היה להידחות ולו מפני שמדובר בטענה אשר לא הועלתה על ידי המערערת בבית המשפט המחוזי, לא במסגרת נימוקי הערעור ולא בסיכומיה. למעלה מן הצורך אציין כי תקנה 2(ב) לתקנות האמורות קובעת כי במצב שבו המקבל (בענייננו הסוחרים), לא הוכיח שניהל לגבי הכנסתו פנקסים קבילים וכי הגיש את כל הדו"חות שחויב בהגשתם ואין בידו אישור מהמשיב כי ניהל פנקסים קבילים, אזי ינוכה מס בשיעור של 30%. המערערת לא הוכיחה כי מי מהסוחרים החזיק באישור בדבר ניהול פנקסים ועל כן שיעור המס לו היה מוטל היה עומד על 30%, בהתאם לתקנה 2(ב) לתקנות.

34. סוף דבר : אציע לחבריי כי נקבל את הערעור ונחייב את המשיב בהוצאות המערערת בסך של 30,000 ש"ח.

השופטת י' וילנר :

(-) שופטת

אני מסכימה.

השופט ע' גרוסקופף :

(-) שופט

אני מסכים.

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט ד' מינץ.

ניתן היום, י"ז בטבת התשפ"ב (21.12.2021).

(-) שופט

(-) שופטת

(-) שופט