

בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

20 ספטמבר 2010

ע"מ 1023/04 זלינגר נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1

בפני כב' השופט מגן אלטוביה
המערער דורון זלינגר

נגד

המשיב פקיד שומה תל-אביב-יפו 1

פסק דין

1. במהלך שנת המס שבערעור, שנת 2000 פורקה חברה אחת והוקמה אחרת תחתיה. המערער החזיק במניות שתי החברות והמשיב ראה בהתנהלות הנזכרת עסקה מלאכותית. במוקד החלטה זו ההכרעה בטענה זו.

ברקע המחלוקת

2. חברת מסטר דר בע"מ ("החברה" או "החברה הישנה"), שעסקה בתחום שרותי הדפוס, הוקמה בשנת 1989 על ידי מר דורון זלינגר ("דורון" או "המערער") ומר יורם קדוש ("יורם"). בשנת 1997, בעקבות משבר כלכלי ביקש יורם לעזוב את החברה. מאותה העת ועד לפירוקה החזיק דורון ב-95% מהון מניותיה של החברה ויורם החזיק ב-5% הנותרים. לטענת המערער, הואיל ו"רואה החשבון אמר שאתה לא יכול לרשום מניות ב-100% אז מניות סמליות", כך בהתאם לדיני החברות שחלו באותה העת (עמ' 18 לפרטיכל, שורות 23-25).

בשנת 1996, מיד בתום שירותה הצבאי הצטרפה לחברה הגב' לימור כהן, אחייניתו של יורם, כעובדת שכירה ("לימור"). לדבריה "יורם ודורון קיבלו אותי, השקיעו בי בקורסים. התחלתי בצבא, הם הכשירו אותי מקצועית ... למדתי את המקצוע – גרפיקה ממוחשבת" (עמ' 33 לפרטיכל, שורות 6-3). "בהתחלה הייתי עובדת מן המניין ... אחר כך התחלתי להפיק חוברות, הפקת פוסטרים, את כל ענף הקולנוע ... הפכתי להיות הגרפיקאית הבכירה שם" (שם, שורות 9-11).

3. ביום 29.11.2000 התאגדה חברת היי מסטר טק בע"מ ("החברה החדשה") העוסקת בתחום הדפוס. ממסמכי החברה החדשה עולה כי דורון ולימור מחזיקים בהון מניותיה בחלקים שווים (מסמכי ההתאגדות צורפו כנספח ג' לנימוקי הערעור). לגישת המשיב, את המניות הרשומות על שמה, מחזיקה לימור בנאמנות עבור דורון (פסקה 8 לנימוקי השומה).

4. באסיפה כללית שהתקיימה ביום 25.12.2000 קיבלה החברה הישנה החלטה על פירוקה מרצון וחלוקת עודפי הרכוש של החברה. עוד הוחלט כי המערער ישמש כמפרק החברה וכי עודפי הרכוש של החברה שישארו לאחר כיסוי חובותיה יועברו לידי (ראה העתקי המסמכים שצורפו כנספח ב' לנימוקי הערעור). בטרם פירוקה, מכרה החברה הישנה את פריטי הרכוש הקבוע (ציוד מחשוב ודפוס, כלי רכב וציוד משרדי) לחברה החדשה. המכירה התבצעה בתמורה לשווי השוק של הרכוש, אשר בקביעתו נעזרה החברה בהערכת שמאי חיצונית שבוצעה ע"י הרמן מהנדסים בע"מ (נספח ד' לנימוקי הערעור).

5. דו"ח החברה הישנה לשנת המס 2000 והדו"ח המתייחס לפירוקה מלמדים כי החברה חילקה לבעלי מניותיה כדיבידנד פירוק את הרווחים הבלתי מחולקים בסך 2,320,423 ₪, שנצברו בחברה עד ליום 31.12.2000 (מע/2 ו-מע/3). כמו כן, נכון ליום 31.12.2000 הסתכמו משיכות הבעלים מהחברה בסך של 914,000 ₪ (באור 3 לדו"ח החברה – מע/2). עוד אין חולק כי בדו"ח שהגיש למשיב לשנת המס 2000, דיווח המערער על הכנסה פטורה בסך 106,175 ₪ בגין פיצויי פטורין שנתקבלו מהחברה הישנה.

6. המשיב סבור כי אין הצדקה של ממש לסגירתה של החברה הישנה ולהקמתה של חברה חדשה תחתיה, מלבד הרצון להימנע מתשלום מס בגין משיכות הכספים מהחברה. במסגרת הצו שהוציא המשיב מכוח סעיף 152(ב) [לפקודת מס הכנסה](#) (נוסח חדש) תשכ"א-1961 ("הפקודה"), קבע המשיב את הכנסת המערער כך שתשלום פיצויי הפטורין יסווג כהכנסת עבודה וחלוקת דיבידנד הפירוק כמו גם משיכות הבעלים עד למועד הפירוק יסווגו כדיבידנד רגיל.

לחלופין, קבע המשיב כשומה חלופית כי יש למסות את החברה הישנה בגין העברת פעילותה לחברה החדשה כמכירת נכס הוני (ערעור החברה על השומה החלופית הוגש במסגרת עמ"ה 1186/04, לפיכך מכונה החברה הישנה בכתבי הטענות, בסיכומים ובעדויות "המערערות"). בהתאם להחלטת בית המשפט מיום 1.12.04 תידון תחילה (במסגרת החלטה זו) שומת המערער (עמ"ה 1023/04) ובהתאם להכרעה בעניינו תידון, ככל והצדדים יידרשו לכך בסופו של יום, שומת החברה.

טענות המשיב

7. בפתח סיכומיו סקר המשיב בהרחבה את התפתחות המבחנים שבאמצעותם תוגדר עסקה כ"עסקה מלאכותית", ממנה רשאי פקיד השומה להתעלם. אשר לנטלי הראיה בסוגיה מעין זו, וחרף הטלת נטל הבאת הראיות על המשיב ציטט המשיב מעניין **ארנון הראל** כי:

"בנסיבות של פרוק חברה והקמת חברה חדשה בסמיכות זמנים, זהות בשם החברה, מענה, דרכי יצירת הקשר עימה, במקביל לזהות בבעלות באחזקות, בנכסי החברות, בקרבה גבוהה של תחומי העיסוק, חפיפה גבוהה בזהות כוח האדם, בספקים ולקוחות

וכיו"ב - די בהוכחת אילו, כדי להוות נקודת מוצא לטענת המלאכותיות. דהיינו, די בקיומן של חלק מהזהויות האמורות, על פי נסיבות המקרה, כדי להעביר אל כתפי הנישום את נטל השכנוע כי אין המדובר במהלך שאחת ממטרותיו העיקריות הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותה" (עמ"ה 1283/03 ארנון הראל נ' פקיד שומה כפר-סבא, פורסם בנבו) מיסים כג/1 (פברואר 2009) 162).

המשיב ציין את סמיכות הזמנים בין הקמת החברה החדשה וההחלטה על פירוק החברה הישנה והדגיש כי ב"טופס פתיחת תיק לתאגיד במס הכנסה" עבור החברה החדשה כפי שהוגש למשיב נרשם בסעיף ה' שכותרתו המשך פעילות כי התבצעה "רכישת פעילות" והחברה שהוקמה ממשיכה את פעילותה של החברה הישנה (מע/1). החברה החדשה עוסקת באותו התחום בו עסקה החברה הישנה וכתובתה ככתובת החברה הישנה. ציוד החברה הישנה, המוניטין שצברה ופעילותה נמכרו לחברה החדשה וזו האחרונה אף קלטה את מרבית עובדי החברה הישנה (מש/10). המשיב הצביע על "חפיפה כמעט מוחלטת" כלשונו בין רשימת הלקוחות של החברות (מש/8 לעומת מש/9), וכן על "הדמיון הרב" העולה מהשוואת רשימות הספקים של שתי החברות (מש/11 לעומת מש/12).

8. המשיב מודע לשוני שבין בעלי המניות בחברות השונות אך לשיטתו "ממסכת הראיות עולה בברור כי עסקינן ב'שוני' מכוון המצוי 'על הנייר בלבד' ואינו בא לידי ביטוי במציאות העסקית של החברה החדשה" (פסקה 22 לסיכומי). לשיטת המשיב, מטעמים שונים, לא ייתכן כי לימוד היא בעלת מחצית מהון מניותיה של החברה החדשה וכי היא מחזיקה בה כשותפה מלאה לצד דורון:

המשיב עמד על הפער שבין השכלתו של דורון (הנדסאי מחשבים ובוגר לימודי עיצוב) ובין העדר השכלתה הפורמאלית של לימור באותה העת; בנוסף, הגיש המשיב את תרשומות שיחותיו עם דורון ולימור מהן עולה כי בשתי החברות חתם דורון על ההמחאות, קבע את שכר העובדים, העניק אשראי וניהל את המו"מ מול הלקוחות (מש/3 ומש/5) בעוד שבשתי החברות עסקה לימור "במישור הגרפי בלבד"; את טענותיו בעניין הבעלות בחברה החדשה מבסס המשיב גם על שיחת טלפון שקיים נציגו, מר שי בן-דוד, עם לימור במהלכה השיבה בחיוב לשאלתו האם היא מחזיקה את מניות החברה החדשה בנאמנות עבור דורון;

"נדבך נוסף המוביל למסקנה כי רישומה של לימור כהן כבעלת מחצית מהמניות בחברה החדשה הינה פיקציה, טמון בעניין שוויה של הפעילות העסקית שהועברה למסטר טק ממסטר דר" (פסקה 24 לסיכומי המשיב). מחוות הדעת הכלכלית שערך מומחה מטעם המשיב עולה כי שווי הפעילות ערב פירוקה הוערך בכ-1.95 עד 2.1 מיליון ₪. "חרף כל זאת, עד כמה שהדבר תמוה, זכתה לימור כהן להתמנות לבעלת מחצית מזכויות הבעלות בחברה החדשה ... ללא כל השקעת משאבים כספיים מצידה ... מבלי שהשקיעה ולו אגורה אחת מכיסה" (פסקה 26

לסכומי המשיב, ההדגשות במקור). בהקשר זה העיר המשיב כי בין דורון, לימור והחברה החדשה אין כל חוזה כתוב.

9. עוד טוען המשיב כי "אף אם שינויי הגברי בבעלות בחברה החדשה ... לא נעשה אך למראית עין ... הרי גם אז לא ניתן להתעלם מכך, שלפנינו העברת פעילות עסקית מחברה אחת לאחרת, ללא כל מטרה כלכלית או מסחרית, מלבד משיכת דיבידנד ופיצויי פיטורין' בשיעור מס מופחת" (פסקה 31 לסיכומי המשיב, ההדגשות כך במקור).

10. המשיב סבור כי גם אם יש לראות בלימור שותפה בחברה, היה ניתן להשיג את צירופה באמצעות כניסתה לחברה הישנה ו"פירוק המערערת לא היה הכרחי ... אלא הונע משיקולים פיסקאליים". המשיב העיר כי מאחרי הקלעים מצויות דמויות מפתח נוספות, רואה החשבון ומר קדוש, שהיה באפשרותם לשפוך אור על התנהלות המערער, אך קולם לא נשמע ויש לזקוף זאת לחובת המערער.

טענות המערער

11. המערער הדגיש כי בניגוד למקרים שונים שנדונו בפסיקה, החברה החדשה רכשה מהחברה הישנה בתמורה מלאה את פריטי הרכוש הקבוע בשווי השוק שלהם, בהתאם להערכה שמאית מקצועית וכן רכשה את מוניטין החברה הישנה. המערער הדגיש כי שגה המשיב בהבנת שינוי המבנה שכן ככל חברה חדשה הרוכשת רכוש מוניטין ופעילות באמצעות מימון זר, אף בענייננו שווי החברה החדשה עמד על אפס (שווי הרכוש שווה לשווי ההתחייבויות) וממילא אין לטעון כי המניות הוענקו ללימור ב"מתנה" או "ללא תמורה".

עוד נטען כי בניגוד לשורות המקרים אליהם הפנה המשיב כדוגמה להתנהלות מלאכותית, במקרה דנן מכירת הרכוש הקבוע ומכירת המוניטין יצרו רווחי הון בחברה הישנה. עוד צוין כי בטרם הפירוק הוחלט על חלוקת דיבידנד לבעלי המניות בסכום של 100,000 ₪ (מע/2).

12. בסתירה לטענות המשיב, הדגיש המערער כי החברה הישנה לא העבירה את יתרות הלקוחות והספקים לחברה החדשה. גם לאחר מכירת הרכוש, המשיכה החברה הישנה לגבות את הסכומים המגיעים לה ולפרוע את חובותיה (דו"חות השנים 2001-2002 – מע/3, מע/4).

13. המערער אינו מכחיש כי שינוי המבנה והקמתה של החברה החדשה גרם לחסכון במס, אך זה לא עמד בבסיס ההחלטה לנקוט בצעד כלכלי זה. המערער הדגיש כי אופן העברת הרכוש והמוניטין גרמו לארועי הכנסה הונית בחברה הישנה ויצרו נכס שאינו בר פחת ונכס קבוע בחברה החדשה. בכך, בין היתר, נבדל שינוי מבנה זה מאלו שנסקרו בסיכומי המשיב. בנסיבות אלו, יש לשיטת המשיב לצמצם עוד יותר את סמכותו המוגבלת של המשיב להתעלם מהפירוק.

המערער חזר והבהיר את הטעמים שעמדו בבסיס ההחלטה להקים חברה חדשה, כפי שפרטם בשלב השומתי. לדבריו, המפנה בחייו העסקיים נבע ממשבר אישי אשר החל בשנת 1999 "עת עזב את ביתו והחל בתהליך גירושין ארוך וקשה". לשיטתו, המשבר המשפחתי "השפיע עליו באופן קשה, תפקודו ירד, הוא לא מצא את מקומו, חדל מלהתייצב לעבודה, והיה נתון במצב נפשי ופיזי ירודים" (עמוד 19 לפרטיכל, שורה 2 ואילך). על השפעת מצבו האישי על עסקיו העידה גם לימור (עמ' 34 לפרטיכל, שורה 1 ואילך) ונציג המשיב העיד כי כך נמסרו לו הדברים כבר בדיונים שקיים בנושא שינוי המבנה (עמ' 7 לפרטיכל, שורה 21 ואילך).

לטענת המערער הוא ביקש לשמר את העסק כמניב רווחים, "תוך הפחתת התלות בו ותוך הקטנת מעורבותו ונוכחותו" (פסקה 20 לסיכומי המערער). הפתרון שנמצא, לאחר כשלון ניסיונות למכירת העסק או חלקו, היה צירופה של לימור לבעלות בחברה. או אז :

"הצעתי לה להיכנס כשותפה איתי במסטר דר. לימור הלכה למי שהיתה מתייעצת איתו, אבא שלה וגם לאיתן, וכשהם אמרו לה אין בעיה אבל רק בחברה חדשה, לא בחברה שאת לא יודעת מה מצבה, שיש לה אולי קופת שרצים, את צריכה חברה נקיה" (עמ' 19 לפרטיכל, שורה 26 ואילך).

14. לטענת המערער, בנסיבות אלו ההחלטה על שינוי המבנה לשם צרופה של לימור כשוות זכויות בחברה חדשה, תוך פירוקה של החברה הישנה (כאשר יתרות הלקוחות והספקים אינן מועברות) "היא החלטה אפשרית, מקובלת, הגיונית ונפוצה". לשיטתו, יש בנסיבות שפורטו כדי להוות טעם מסחרי או דפוס מקובל למהלך שבוצע.

15. במענה להשערות המשיב ביחס לבעלות בחברה החדשה הדגיש המערער כי לימור מחזיקה במחצית מהון מניותיה של חברה זו. לדבריו, אין לסמוך על הערכת השווי, בה נתלה המשיב, שהוגשה מבלי שעורכה יעיד ויחקר על עבודתו, זאת בעוד נציג המשיב הדגיש כי "אינו יכול להעיד על הערכת השווי" (עמ' 6 לפרטיכל, שורה 11). המערער הצביע על ערבותה האישית של לימור ועל חלוקת דיבידנד בתום שנת 2006 למערער וללימור באופן שווה בסכום של 22,500 ₪. בסופו של יום, סבור המערער כי "המשיב בחר לתאר את סברותיו, תוך מהילתן ברמיזות ובערפל, אך לא מצא לנכון לתמוך אותן בראיות" (פסקה 30 לסיכומי המערער).

16. המערער ציטט מסיכומיו של המשיב בהם נטען כי :

"ככלות הכל שיתופה של לימור בבעלות, היה יכול להיעשות בדרך המלך באמצעות העברת מחצית ממניות המערער ללימור כהן, פעולה שכוחה בעולם העסקים מבלי לפרק חברה אחת (המערער) ולהקים חברה חדשה במקומה" (פסקה 31 לסיכומי המשיב).

ובהמשך :

"צא ולמד, אם אכן כל רצונו של המערער היה לחלוק את הבעלות בפעילות המערער עם העובדת לימור כהן, היה הדבר ניתן להיעשות, בפשטות, בדרך של העברת מניות ממנו אליה. גב' לימור כהן מצידה, ככל שרצתה לילך בצד הבטוח, יכלה לדרוש בדיקת נאותות של המערער, על ידי אנשי מקצוע מתאימים (Due Diligence)" (פסקה 44 לסיכומי המשיב).

לשיטת המערער, מדובר בגישה פטרנליסטית של המשיב שלפיה הוא הקובע מהי הדרך העסקית "הנכונה" בה היה על המערער והגב' כהן לבחור, זאת בהתעלם מהמבחנים שגובשו בפסיקה לשם ההכרעה בדבר סיווג עסקה כמלאכותית. לגרסתו "הקמת חברה חדשה הרוכשת בשווי מלא רכוש קבוע ומוניטין ופעילות של חברה קיימת, היא פעולה מקובלת, נפוצה והגיונית, בכלל ולשם הכנסת שותף חדש בפרט" (פסקה 39 לסיכומי המערער).

17. אשר לשומה החלופית המתייחסת ליתרת חו"ז המערער בטרם הפירוק טען המערער כי המשיב כלל מתייחס לעניין זה בסיכומיו ו"משיכות המערער משמשות את המשיב בסיכומיו רק כחיזוק למלאכותיות הפירוק" ובכך נזנחה טענת השומה החלופית.

לחלופין סבור המערער כי המשיב לא נשא בנטל המוטל עליו גם בעניין זה. בהקשר זה הפנה המערער לפרשת **הראל** בה נקבע כי:

"בנסיבות המתוארות לעיל היה מקום להפעלת הכלי האנטי תכנוני בעת בחינת תיקו של המערער ושל החברה הישנה. זאת כאשר הסתברו למשיב הנתונים באשר למשך חיי "הלוואה", העדר כל הסבר מניח את הדעת באשר לטעמה, סכומי "ההלוואה" ההולכים וגדלים, סכומי "ההלוואה" ביחס לסכומי השכר, גובה השכר ביחס לשכר עובדים אחרים, גובה השכר ביחס למקובל בענף, גובה השכר ביחס לרמת המעורבות של העובד, בעל המניות העיקרי (כזכור בידי המערער היו 99 מניות מתוך 100 שהוקצו בחברה הישנה), העובדה כי כרטיס החו"ז של המערער לא מגלה כל תנועה המעידה על השבה ולו חלקית של המשיכות וכו'.

המערער הדגיש כי "בעניינינו לא מצא המשיב לנכון להביא בפני בית המשפט הנכבד כל ראיות אודות הפרמטרים הנ"ל ... טענתו של המשיב בדבר 'שומה החלופית' ... נותרה כטענה בעלמא, ללא בסיס עובדתי, מבלי שנבחנו הפרמטרים העובדתיים המחייבים בחינה, ועל כן – ומבלי שהופעל שיקול דעת כלשהו באשר להפעלת הכלי האנטי תכנוני באשר להתעלמות מיתרות החובה שיש למערער במועד הפירוק" (פסקה 44 לסיכומי המערער).

18. בשולי הדברים התייחס המערער לזימונם של רואה החשבון ומר קדוש לעדות. לדבריו, דוקא המשיב הוא שנמנע במופגן מלזמנם ורק בסיכומיו לראשונה רמז על דופי בהתנהלותם. המערער

הדגיש כי המפקח מטעם המשיב העיד כי כלל לא מצא לנכון לבדוק את תיקו של מר קדוש או את קשריו עם החברה החדשה (עמ' 6 לפרטיכל, שורות 12-13 ובמענה לשאלת בית המשפט, עמ' 7 לפרטיכל, שורה 20 ואילך).

דיון והכרעה

19. בטרם ההכרעה בטענת המלאכותיות בדבר פירוקה של חברה אחת והקמתה של אחרת, יש לבחון האם "הנסיבות השונות" שנמנו בפרשת **ארנון הראל**, אותם סקר המשיב בהרחבה, אכן התרחשו "במקביל לזהות בבעלות באחזקות" בשתי החברות שלפנינו, שהרי כהשערת המשיב, בדומה לבעלותו בחברה הישנה המערער הוא בעליה של החברה החדשה. לשיטת המשיב, רישומי מחצית מהון המניות על שמה של לימור אינם אלא "פיקציה". את השערתו בעניין זה תומך המשיב במספר יסודות בהם יש לדון.

20. בנימוקי השומה הבהיר המשיב כי :

"בשיחה טלפונית שערך המשיב עם גב' לימור כהן נמסר לו על ידי העובדת כי המניות המוחזקות על ידה הינם החזקה בנאמנות עבור המערער. בהתייחס לדברי גב' כהן ביקש המשיב להחתים את גב' כהן על הצהרה בכתב אך זו חזרה בה מהצהרתה בשלב מאוחר יותר" (סעיף 8 להודעה המפרשת את נימוקי השומה).

בעדותו בעניין זה הסביר המפקח מטעם המשיב, מר בן-דוד כי "במהלך שיחת טלפון כששוחחתי עם לימור כהן בקשר להקמת החברה החדשה היא טענה שהיא מחזיקה את המניות בנאמנות ועבור המערער" (עמ' 4 לפרטיכל, שורות 8-9). המפקח העיד כי אינו זוכר כיצד התנהלה השיחה אך ציין כי הוא הזכיר את המילה נאמנות והפנה לתרשומת הקצרה של תיעוד השיחה מיום 28.10.03 (עמ' 8 לפרטיכל, שורות 11-15 וכן מש/7).

לימור מצידה העידה כי :

"איזה יום לחוץ אחד לחלוטין שצריך להוציא חוברת, ממש אטרף, הוא [המפקח – מ.א.] מתקשר אומר מה שלומך, אמרתי בסדר איך אני יכולה לעזור אני פשוט לחוצה, הוא אמר רק שאלה קטנה, האם המניות נמצאות בנאמנות אצלי. אמרתי בטח שאני נאמנה לדורון, אז הוא אמר אוקיי ביי. והשאלה, נראה לי פתאום שמשוהו לא בסדר בשאלה, לא ידעתי מה זה נאמנות שאלתי בהנהלת חשבונות מה זה נאמנות והיא אמרה לי שאת מחזיקה, ועד היום אני ממש לא מבינה, שאת מחזיקה בכאילו. לא עברו חמש דקות, פתאום הוא מתייצב אצלי במשרד תחתמי שאמרת ככה וכך ולא הסכמתי כי אמרתי שאני לא הבנתי את המושג ואני לא מוכנה לחתום על מה שלא הבנתי אותו, זה לא בסדר שהוא משתמש במושגים שאני לא מבינה כמו שהוא לא מבין בגריקה, זה היה הזוי כי

עברו חמש דקות והוא הופיע לי במשרד כמו שד. אם אני לא טועה הוא רשם טוענת שלא הבינה, משהו כזה אני לא זוכרת" (עמ' 35 לפרטיכל, שורות 17-27).

המפקח אישר בחקירתו את טענותיה של לימור. לדבריו לא תיאם את הפגישה עימה, שהתקיימה מיד לאחר שיחת הטלפון הנזכרת. כששאל אודות הבהילות "ממשרדי פקיד השומה עזבת הכל לאחר שיחת הטלפון ומיהרת להחתיים אותה על מסמך? מה מיהרת?" השיב כי "הנתון כמו שאתה מציג אותו חשוב מאוד לבניית השומה, ורציתי שתהיה אסמכתא כמה שיותר נאמנה ולא רק תרשומת. הלכתי למשרדי החברה ממשרדי פקיד השומה" (עמ' 9 לפרטיכל, שורות 15-19). בתרשומת הפגישה שערך המפקח במשרדי החברה בשעה 14:00 ביום השיחה, נרשם מפיה של לימור כי המניות המוחזקות הינן שלה וכן כי העירה בקשר לשיחת הטלפון כי הייתה עם לקוח ולא הבינה את שאלת המפקח (מש/6). המפקח אישר בחקירתו כי לימור טענה בפניו "שהיא לא הבינה מה זה נאמנות ושהיא התכוונה שהיא נאמנה למערער" (עמ' 9 לפרטיכל, שורות 25-27). יצויין כי בפגישה קודמת שקיים המפקח עם לימור, ביום 22.9.03, (הקודם ליום השיחה) לא עלה כלל נושא החזקת המניות בנאמנות (ראה מש/5).

דומני כי את הקביעה שלפיה דורון הינו בעל המניות היחיד בחברה החדשה, אין המשיב יכול לבסס אך ורק על שיחת הטלפון הקצרה שקיים המפקח עם הגב' כהן. מסמכי התאגדות החברה החדשה, אשר נתמכו גם בעדויותיהם של לימור ודורון, סותרים את השערת המשיב ואיני מוצא מקום לסטות לצרכי השומה מהמצוין בהם. גם התנהלות החברה החדשה, שתדון להלן מלמדת כי החברה החדשה ראתה גם את לימור כבעלים בה.

21. עוד תמה המשיב הכיצד הוענקו ללימור, בלא תמורה, מחצית מהון מניותיה של חברה ששווי פעילותה הוערך על ידי מומחה מטעמו בכ-1.95 עד 2.1 מיליון ₪. לטענת המערער, שווי הפעילות של החברה הישנה, הינו כחצי מיליון בלבד וזה נרכש על ידי החברה החדשה. עוד נטען כי אף שהחברה החדשה השתמשה במימון זר לרכישת הציוד והמוניטין, לימור ערבה לכספים אלו בערבות אישית (ראה בעדותו של דורון – עמ' 25 לפרטיכל, שורה 27 ובעדותה של לימור במענה לשאלת בית-המשפט – עמ' 37 לפרטיכל, שורה 1). עם זאת אעיר כי לא נעלם מעיני כי בהמשך חקירתה הסתייגה לימור מדבריה הנחרצים בעניין חתימתה על הערבות האישית כשאמרה "מאמינה שכן. חתמתי משהו בבנק, אבל אני לא זוכרת" (עמ' 38 לפרטיכל, שורה 10). בצירופה של הערבות האישית היה כדי לחתום את ההתדיינות שבין הצדדים בנושא זה, ואני סבור כי את אי צרופה של הערבות כראיה המעידה על "השקעתה" של לימור בחברה החדשה, יש לזקוף לחובתו של המערער.

22. עם זאת, מעורבות לימור בנטילת הלוואתה של החברה החדשה והמשך עבודתה לצד דורון חרף תוכניותיה האישיות, מלמדים כי אין המדובר בהעברה של מניות ללא תמורה. ובמילותיו של המערער "לימור לא קיבלה במתנה כלום, כשפתחנו את החברה לקחנו הלוואה בבנק לקנות את הרכוש, לשלם מוניטין, והיא עבדה מאוד מאוד קשה" (עמ' 25 לפרטיכל, שורות 24-25).

עוד אעיר כי השומה כפי שהעיד נציג המשיב אינה מבוססת על הערכת השווי, עליה אין הוא יכול להעיד ובמהלך הדיון בשומת היחיד לא נדונו הטענות בעניין הערכת שווי הפעילות המצויות בלב ערעורה של החברה. מכאן שאין המשיב יכול לסמוך יתדות השערותו גם בעניין זה.

23. בהקשר זה אוסיף כי אף שאת שקול דעתו של המשיב יש לבחון בעת הוצאת הצו, הרי שאין להתעלם מתוצאותיו של שינוי המבנה ואשר ארע בחברה בשנות מס מאוחרות יותר. "מזמן קיימת הלכה שאם בשעת ההכרעה נודעו לנו העובדות, עלינו להעדיף על השערות ונבואות" (ע"א 600/75 תל רונן קבלנים ובונים בע"מ נ' פקיד השומה תל-אביב 1, פד"א לא(2) 729 (1977)). ממרחק הזמן, מלמדת ההתנהלות בחברה החדשה כי יש אמת בדברי המערער כי העביר את עסקו לניהולה של לימור, שהינה שותפתו המלאה.

כך למשל, על תוקפו של רישום בעלי המניות בחברה החדשה ניתן ללמוד גם מחלוקת הדיבידנד ביום 31.12.06 אשר חולק בסכום שווה באותה העת הן ללימור והן לדורון (כרטסות הנהלת החשבונות של השניים צורפה כמע/7). מאותן הראיות עולה גם כי לימור משתכרת מהחברה באותה שנה כ-7,000 ₪ בחודש בעוד דורון משתכר ממנה כ-5,500 בלבד.

בנוסף, העיד המפקח מר בן-דוד, כי בפגישות שקיים "נאמר לי באופן מפורש שהמערער נמצא בהליך של גירושין, הוא אינו מתפעל את העסק וכמעט אינו נמצא בו" (עמ' 13 לפרטיכל, שורות 17-22). בעוד שבחברה הישנה טען המערער "הכל אני הייתי, מנהל החשבונות, השליח, הקופירייטר, המעצב, האיש שבודק בבתי הדפוס בלילות אם זה הדפסה נכונה" (עמ' 20 לפרטיכל, שורות 20-22), בחברה החדשה העיד "אני תקופה מאוד ארוכה יום בשבוע, לכמה שעות. אני לא פקטור בחברה מבחינת עשייה. לימור היא העסק" (שם, בשורות 26-27). עוד נודע במהלך הדיון כי כיום עובד המערער בעבודות מזדמנות ובמסגרתן שימש כ"ברמן" בבית קפה בראש-העין (עמ' 21 לפרטיכל, שורות 4-7).

זאת, כשבמקביל, בחברה החדשה סיפרה לימור "תחומי האחריות שלי גדלו, אם דורון לא תפקד לגמרי לקחתי יותר תפקידים עלי. לא רק גרפיקה – הלכתי לבתי דפוס, ספקים, קשר עם לקוחות, אני זו שמאשרת העתקי שמש, זה דרש ממני הרבה יותר אחריות מבחינת תפקידי" (עמ' 35 לפרטיכל, שורות 4-9). כשנשאלה לימור כיצד בא לידי ביטוי תפקידה כבעלת מניות ומנהלת בחברה החדשה, השיבה:

"חותמת על שיקים, על דו"חות כספיים, על מאזני סוף שנה, שיקים, משכורות, ספקים. אני מוציאה חשבוניות. ומול הבנק, גם אני מטפלת בבנק" (עמ' 36 לפרטיכל, שורות 25-26).

לאור האמור, מסקנתי היא שלא עלה בידי המשיב לבסס את השערותו כי בעלותה של לימור הינה בעלות נחזית בלבד. המשיב לא נשא אפוא בנטל להוכיח כי אין ממש בשינוי המבנה ופתיחת החברה החדשה לשם צירופה כבעלים של הגב' כהן.

24. משנאמר כך, יש לבחון את טענות המשיב בעניין מלאכותיות האופן שבו הושגה התוצאה הכלכלית. לשיטת המשיב, את התוצאה אותה ביקשו דורון ולימור להשיג (היינו צירופה של לימוד כבעלים) היה ניתן להשיג באמצעות צירופה כבעלת מחצית מהמניות לחברה הישנה. אשר לבחירה בפתיחתה של חברה חדשה לשם צירופה של לימוד העיד המערער:

"הצעתי לה להכנס איתי כשותפה במסטר דר. לימור הלכה למי שהיתה מתייעצת איתו, אבא שלה, וגם לאיתן, וכשהם אמרו לה אין בעיה אבל רק בחברה חדשה, לא בחברה שאת יודעת מה מצבה שאולי יש לה קופת שרצים, את צריכה חברה נקייה. עם התשובה הזו חזרה אלי ואל איתן מטלון" (עמ' 19 לפרטיכל, שורה 26 ואילך).

המערער לא הכחיש כי ברגע שנקבע המתווה לצירופה של לימור לחברה חדשה "כשראינו ברגע האחרון שאין מה לעשות וזה הפתרון היחיד, אמרתי לאיתן מטלון איך עושים את זה, לא מבין בתהליכים, תעשה מה שאתה מבין וחושב. ואיתן אמר הדרך הפשוטה והנכונה ביותר, הדרך שתחסוך ממך כסף בתהליך הכואב הזה זה פירוק מסטר דר ופתיחתה של חברה חדשה" (שם בעמ' 20, שורות 6-3).

את חששה של לימור מהחברה הישנה הסביר המערער "לא היתה מוכנה לקחת המשכיות של חברה, רצתה מקום נקי שהיא אחראית לחתימות שלה ולא לקחת חברה שלא מכירה את קופת השרצים שלה" (עמ' 26 לפרטיכל, שורות 13-11) ובהמשך "היא אמרה אני חוששת לקחת משהו שאני יכולה להיפגע ממנו, יש עבר לחברה" (עמ' 29 לפרטיכל, שורה 9). במענה לשאלת ב"כ המשיב בעניין חששותיה השיב "אין לי מושג. פחדים. היא אמרה אני נכנסת רק לעסק נקי וחדש. אני לא יודע מה הפחדים" (שם בהמשך). ובמענה לשאלות ב"כ המשיב העיד:

"ש. ניסית לבחון מהם הפחדים?

ת. מה אני פסיכולוג? הלכתי לאיתן מטלון ושאלתי מה הסיפור והוא אמר שהיא לא רוצה להיכנס כשותפה למסטר דר. זה רק פחדים של לימור. איתן יודע שהחברה פיקס, אין סיבה, הייתי ללא רבב.

ש. לימור לא האמינה לך שהכל בסדר בחברה?

ת. האמינה אבל לא רצתה. זו העצה שקיבלה. איתן אמר לי אם זה מה שהיא רוצה אין לך ברירה דורון..." (עמ' 30 לפרטיכל, שורות 7-1).

25. דברים אלו אומתו מפיה של לימור שהעידה "הוא הציע לי להכנס שותפה 50 אחוז. ואז המליצו לי לא להיכנס. לא ידעתי מה הולך, התייעצתי עם המשפחה, עם ההורים. אבי, אמי, יש לי

דודים בעלי עסקים, אין אחד שהציע לי להכנס לחברה הישנה" (עמ' 37 לפרטיכל, שורות 20-22).

בחקירתה נשאלה לימור בעניין חששותיה ושלילתן של חלופות לצירופה לחברה הישנה:

"ש. מה החששות שמהן פחדת?

ת. תשמע, הוא נפל. גם היו לו בעיות עם הגירושין, אני לא יודעת מה הרפרטואר של החברה הקודמת.

ש. למה לא בדקת?

ת. למה לא להיכנס על נקי מלכתחילה. למה לי להיכנס למשהו שאני לא יודעת מה הלך שם. אני לא טובה במספרים אבל קיבלתי ייעוץ וסמכתי על מי שייעץ לי. הוא ניסה לשכנע אותי להיכנס שותפה אבל לא הצליח, זה היה נראה לי לא נכון" (עמ' 37 לפרטיכל, שורה 37 ואילך).

בסופו של יום אכן נפתחה חברה חדשה, באמצעות רכישת הציוד והמוניטין מהחברה הישנה. יודגש כי יתרות הספקים והלקוחות לא הועברו מהחברה הישנה לחדשה, אפשר במטרה להימנע מהסבת "קופת השרצים" מהחברה הישנה לחדשה.

26. המשיב מצידו לא סתר את הדברים לגופם ורק הציע מתווה אפשרי שונה בו היתה מצורפת לימור כבעלים בחברה הישנה, לאחר בדיקת נאותות שתשקיט את חששותיה. לטענת המשיב, במתווה שהציע היתה לימור באה על סיפוקה בעוד המערער לא היה מנצל את הטבת המס הטמון בפירוקה של החברה הישנה. לטענת המשיב, "כך או אחרת, המסקנה המתבקשת היא כי פירוק המערער לא היה הכרחי לשם השגת מטרת המערער ולימור כהן" (פסקה 44 לסיכומי המשיב). האמנם די בכך כדי לקבוע שהצעדים שנקטו בסופו של יום עולים כדי עסקה מלאכותית? אני סבור כי יש להשיב על כך בשלילה.

כאשר בפני הנישום מספר חלופות להשגת יעדיו, אין בכך כדי ללמד כי הבחירה בחלופה דלת המס תחת הבחירה בחלופה עתירת המס הינה כשלעצמה עסקה מלאכותית. אין חולק כי על הנישום ליתן טעם של ממש לבחירתו אך משזה הוצג "שב הנטל אל המשיב. על זה האחרון במצב דברים זה להזים הטעמים האמורים ולהוכיח כי עיקר תכליתו של המהלך הוא הפחתת מס או הימנעות ממס, שאינן נאותות" (הראל ארנון).

בהקשר זה אציין את טענת המערער כי "טרם ההחלטה על הליך הפירוק, הוחלט על חלוקת דיבידנד בסכום של 100,000 ₪ לבעלי המניות" (פסקה 9 לסיכומי המערער המפנה למע/2), ואת העובדה כי במהלך העברת הפעילות נוצרה הכנסה הונית בחברה הישנה לצד יצירת נכס שאינו בר פחת ונכס קבוע בחברה החדשה.

27. לא עלה בידי המשיב לסתור את גרסתה של הגב' כהן כי העמידה כתנאי להצטרפותה כשותפה למערער, פתיחתה של חברה חדשה. המדובר בתנאי לגיטימי של המעוניין בהצטרפות לפעילות עסקית קיימת. באשר למבקש לצרף בעלים נוספים, קבלתו של התנאי תוך פירוק הפעילות הקיימת, הגם שרכיב שקול המס קיים ברקע הרי לא שוכנעתי כי במקרה זה הוא הרכיב המוביל והמרכזי. איני מוציא מכלל אפשרות כי שעה שבעלים נוספים אינו משולל פניות בהצבת תנאיו, כגון במקרה בו הינו צד קשור לפעילות הקיימת, (ובמובן זה אינו גורם חיצוני ניטרלי) אזי אפשר והצגתה של ההיענות לתנאו של הבעלים הנוספים כאילוץ הכרחי לכניסתו, אינה אלא מצג מלאכותי שההימנעות או הפחתת המס הינה אחת ממטרותיו. כאמור, ומבלי להציב מסמרות בסוגיה זו, במקרה שלפני איני סבור כי רצונה העיקרי של הגב' כהן בפתיחתה של חברה חדשה נבע מרצונה להקל על נטל המס של המערער אף אם היתה מודעת לכך. שוכנעתי כי דרישתה היתה כנה וממשית ונבעה, בהמשך ליעוץ שקבלה, משיקולים שאינם שיקולי מס כפי שפרטתי לעיל. מנגד הצורך בהכנסתה של הגב' כהן כבעלים, היה צורך ממשי. אין בהיענות המערער לתנאי שהציבה לכניסה לשותפות העסקית עימו כדי ללמד שבמוקדו הפחתת מס בלתי נאותה.

28. לא נותר אלא להכריע בשאלת מיסוי מחיקת יתרות החו"ז השליליות של המערער. אינני מוצא כי המשיב זנח טענה זו בסיכומיו, כפי שטען המערער. הואיל והמדובר בסיווג מחדש הרי שהנטל על המערער להציג תשתית שיש בה כדי להביא להתערבות בשקול דעתו של המשיב. תשתית כזו לא הוצגה. אין לפני כל נתון בדבר טעמי נטילת החלואה, יחס המשיכות לשכר שהשתכר המערער מהחברה, גובה שכרו ביחס למקובל בענף וביחס לעובדי החברה הנוספים, השבה של המצוי בפני היא טענת המשיב בפסקה 6 לנימוקי הערעור שלפיה: "ערב הפירוק הסתכמו משיכות המערער מהחברה בסך של 914,840 ₪. משיכות המערער ליום 31.12.99 הסתכמו לכדי 674,370 ₪, וליום 31.12.98 הסתכמו לכדי סך של 275,501 ₪". טענה זו לא נסתרה. הגידול הניכר בסכום המשיכה של המערער מחזק את עמדת המשיב ואף יכול היה להתחייב כמשיכת שכר. משכך ובהמשך לעמדת בית משפט זה בעניין **הראל ארנון**, אין מקום להתערב בשקול דעת המשיב שעה שראה בסכום זה משום חלוקת דיבידנד **שלא אגב פירוק** אלא דיבידנד "רגיל" שחולק **קודם לפירוק**. יוער כי הבעלות של יורם בחברה הישנה החל משנת 97 בשעור של 5% היתה בעלות פורמלית משעה שעזב הוא הלכה למעשה את החברה. זכאותו לדיבידנד בשעור זה לא עלתה כטענה לסתור את עמדת המשיב וממילא נותרה לוטה בערפל.

29. מתקבל הערעור באשר לדחיית טענת המלאכותיות בקשר עם הקמת החברה החדשה, צירופה של הגב' כהן והיותה בעלים למראין עין עבור המערער, על כל הנובע מכך, לרבות חלוקת הרווחים הראויים לחלוקה אגב פירוק. נדחה הערעור בנוגע למיסוי משיכות המערער כדיבידנד "רגיל" נכון ליתרה של 914,480 ש"ח. משעיקרו של המערער מתקבל ישא המשיב בהוצאות המערער בסך 3,000 ₪ ובאגרת בית המשפט. כן יישא המשיב בחלק משכר טרחת עורך דין המערער בסך 35,000 ₪ בתוספת מע"מ. הסכומים יישאו הפרשי הצמדה וריבית כחוק אלא אם ישולמו בתוך 45 יום (ימי פגרת חג הסוכות במניין הימים).

ניתן היום, י"ב תשרי תשע"א, 20 ספטמבר 2010, בהעדר הצדדים.

מגן אלטוביה 1023/04-54678313

נוסח מסמך זה כפוף לשינויי ניסוח ועריכה

[בעניין עריכה ושינויים במסמכי פסיקה, חקיקה ועוד באתר נבו – הקש כאן](#)