



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 1002/15

לפני: כבוד המשנה לנשיאה א' רובינשטיין
כבוד השופט י' דנציגר
כבוד השופטת ע' ברון

המערער: אורי שהרבני

נגד

המשיב: פקיד שומה חיפה

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בחיפה מיום
24.12.2014 ב-ע"מ 21320-08-12 שניתן על ידי כבוד
השופטת הבכירה ש' וסרקרוג

תאריך הישיבה: א' בשבט התשע"ו (11.01.2016)

בשם המערער: עו"ד דורון ליפשיץ

בשם המשיב: עו"ד עמנואל לינדר

פסק-דין

השופטת ע' ברון:

1. האם יש לסווג כספים שמשך המערער, מר אורי שהרבני (להלן: המערער), מחברה שהוא בעל מניות מהותי בה – כפירעון הלוואת בעלים, כטענתו, שאז התקבולים אינם חייבים במס; או שמא כמשיכת דיבידנד, כטענת המשיב, פקיד שומה חיפה (להלן: המשיב), שאז יחויב המערער במס בשיעור של 25% בגין קבלתם. זו השאלה המונחת לפתחנו במסגרת ערעור על פסק-דינו של בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית משפט לעניינים מינהליים (כבוד השופטת הבכירה ש' וסרקרוג) ב-ע"מ 21320-08-12 מיום 24.12.2014, שדחה את השגות המערער על שומות שקבע לו המשיב בצו לשנות המס 2007 ו-2008 (להלן: שנות המס שבערעור).

2. ביום 3.2.2002 נערך הסכם בין חברת הכשרת היישוב אחזקות ביטוח בע"מ (להלן: המוכרת) לבין חברת נטלי סקיולייף אחזקות בע"מ (להלן: נטלי) תחת שמה הקודם – חברת משרל 2000 שירותי רפואה ובריאות (1998) בע"מ (להלן: ההסכם). על פי ההסכם, תמורת 1 ש"ח רכשה נטלי 100% מניות בחברת נטלי שירותי רפואה בע"מ, שהיתה באותה עת חברה בהפסדים (להלן: נטלי רפואה). עוד נקבע בהסכם (סעיף 4.2), כי המוכרת וחברת הכשרת היישוב בישראל בע"מ, שנמנית עם המוכרת באותה קבוצת חברות (להלן: הכשרת היישוב), ישקיעו בנטלי רפואה סכום של 25 מיליון ש"ח כפרמיה על חשבון הון מניות החברה (להלן: הסכום או הסכום המופקד). סכום זה נועד לשתי מטרות: 3.3 מיליון ש"ח יועדו לפירעון חוב של נטלי רפואה כלפי חברה בשם "רום-פון" (להלן: רום-19); יתרת הסכום, קרי: סך של 21.7 מיליון ש"ח, תועבר לחשבונות הבנקים של נטלי רפואה לצורך כיסוי חובותיה לבנקים ולספקים – בתמורה לשחרור המוכרת ומי מהחברות בקבוצת הכשרת היישוב מערבויות שהן נתנו להתחייבויות נטלי רפואה.

כעבור כחודש ימים, ביום 7.3.2002, תיקנו הצדדים את ההסכם כך שהסכום המופקד לא הוכתר עוד כהשקעה, כי אם כהלוואת בעלים (להלן: ההסכם המתוקן). עוד נקבע במסגרת תיקון ההסכם כי מיד לאחר ביצוע הוראות סעיף 4.2 – קרי: פירעון החוב לרום-פון, החזר החובות של נטלי רפואה לבנקים ולספקים ושחרור המוכרת והכשרת היישוב מערבויותיהן – כל זכויות המוכרת כלפי נטלי רפואה בקשר עם הלוואת הבעלים יומחו לידי נטלי, לרבות הזכות לפירעון הלוואת הבעלים.

3. בחודש אפריל 2003, במסגרת אסיפת בעלי מניות של נטלי נקבע כי היא תמחה את שזה עתה הוחלט שיומחה לה: כל זכויות נטלי בהלוואת הבעלים יועברו לידי שלושת בעלי המניות בחברת נטלי, בהתאם ליחס אחזקותיהם. עוד נקבע באותה אסיפה כי הסכום המופקד, בסך 25 מיליון ש"ח, לא ישוערך אלא יעמוד בערכו הנומינלי מיום מתן הלוואת הבעלים, כמופיע בספרי חברת נטלי; ומשמע, שפירעונה יהא פירעון של קרן ההלוואה בלבד. באותה העת, אחד מבעלי המניות של נטלי היה משה שהרבני, אחיו של המערער (להלן: משה), שהחזיק 48% ממניות נטלי. לטענת המערער, בין האחים היתה הסכמה כי מחצית ממניותיו של משה הוחזקו בנאמנות עבור המערער, כך עוד מאז הקמת חברת נטלי בשלהי שנת 1998. הסכמה זו מצאה ביטוי באסיפת בעלי המניות מחודש יוני 2003, עת שאושררה ההחלטה כי נטלי תמחה את זכויותיה בהלוואת הבעלים – לארבעת בעלי מניותיה ולא לשלושה; ובתוך כך צוין במפורש

בפרוטוקול האסיפה כי לרשות המערער 22.5% ממניות החברה. שיעור אחזקה זה הופך את המערער ל"בעל מניות מהותי", בהתאם להגדרת המונח בסעיף 88 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: הפקודה). להשלמת התמונה, יצוין כי אך משנת 2006 הסכים המשיב לראות במערער בעל מניות בנטלי, שעה שרק אז עוגנה הסכמת האחים בשטר העברת מניות.

4. בשנת 2007 משך המערער מנטלי רפואה סכום של 168,118 ש"ח, כפירעון ראשון של חלקו היחסי בהלוואת הבעלים; ובשנת 2008 משך המערער סכום נוסף של 4,827,285 ש"ח. זאת לאחר שסוכם בין בעלי המניות, ובין נטלי ונטלי רפואה כי סכומים אלה מהווים פירעון של חלקו היחסי של המערער בהלוואת הבעלים (להלן יחד: התקבולים). יבואר כבר עתה, כי תקבולים המסווגים כפירעון של קרן הלוואה (להבדיל מאשר ריבית והצמדה, ככל שהלוואה נושאת כאלה) – לא מהווים הכנסה בידי המלווה, ומשכך אינם חבים במס. מאחר שהמחאת זכויות אף היא לא מהווה אירוע מס, הרי שתקבולים מסוג זה לא מהווים הכנסה גם בידי נמחה שזכות הפירעון הומחטה לו. על אף שהמערער סבר לטענתו כי זה המצב בעניינו, קרי שהתקבולים אינם חייבים בתשלום מס, החליטו בעלי המניות בנטלי כי "דאוי יהיה" לשלם עליהם מס רווח הון. בהתאם לכך, בדוחות שהגיש למשיב עבור שנות המס שבערעור – 2007 ו-2008 – הצהיר המערער על התקבולים כרווח הון מפירעון חלקו בהלוואת הבעלים, החייב במס בשיעור של 20% על פי סעיף 91(ב) לפקודה כנוסחו במועדים הרלוונטיים.

במסגרת השומות שהוציא למערער, קבע המשיב כי תקבולים אלה חולקו מתוך רווחי החברה, ועל כן יש לסווגם כהכנסה מדיבידנד לפי סעיף 2(4) לפקודה, ולא כרווח הון כפי שהצהיר המערער. בהתאם, נדרש המערער לשלם בגין התקבולים מס בשיעור של 25% – הוא שיעור המס החל במועדים הרלוונטיים על הכנסה מדיבידנד לפי 125(2) לפקודה, ובהיות המערער "בעל מניות מהותי" בנטלי (ובהתאמה, גם בנטלי רפואה, כמוחזקת בבעלות המלאה של נטלי). יצוין כי המערער לא חלק על היותו "בעל מניות מהותי", כהגדרתו בסעיף 88 לפקודה, כמי שהחזיק בשנות המס שבערעור ב-10% לפחות ממניות נטלי, ובאמצעותה במניות נטלי רפואה; אלא שהוא חלק על מקור החיוב במס.

5. המערער חלק על השומות שהוצאו לו והגיש למשיב השגה לפי סעיף 150 לפקודה. במסגרתה חזר בו מהצהרתו בדוחות המקוריים שלפיה מדובר ברווח הון החייב במס בשיעור של 20%, וגרס עתה כי התקבולים שולמו לו כהחזר הלוואת בעלים ומשכך כלל לא היה עליו לשלם מס בגינם. המשיב דחה את ההשגה וקבע כי אין לראות

בתקבולים כפירעון חלקו היחסי של המערער בהלוואת הבעלים, שכן מקורה של ההלוואה הוא בכספים שהוזרמו לנטלי רפואה על ידי אחרים (המוכרת והכשרת היישוב), ולא על ידי המערער. המשיב קבע כי נטלי נהנתה מיתרון מיסויי הגלום ברכישת חברה בהפסדים בכך שקיזזה את ההפסדים הצבורים שהיו בנטלי רפואה בטרם רכישתה, עם רווחים שהופקו לאחר מכן. בסופו של יום – נותרו בנטלי רפואה רווחים, שמתוכם חילקה החברה את התקבולים למערער. משכך, חזר המשיב על הקביעה כי יש לראות בתקבולים הכנסה מדיבידנד לפי סעיף 2(4) לפקודה; ובהיותו של המערער בעל מניות מהותי בנטלי כאמור, חייב אותו המשיב בגינם במס בשיעור של 25%. כנגד החלטה זו, הדוחה את השגת המערער בקשר עם השומות שהוצאו לו לשנות המס שבערעור, עתר המערער לבית המשפט המחוזי בחיפה. עוד במסגרת הערעור השיג המערער על קנס הגירעון לשנות המס שבערעור שהטיל עליו המשיב לפי סעיף 191(ב) לפקודה.

פסק דינו של בית המשפט המחוזי

6. במחלוקת העיקרית שהונחה לפני בית המשפט המחוזי – היא סוגיית סיווג התקבולים – אם כפירעון הלוואה אם כדיבידנד, פסק בית המשפט כעמדת המשיב בקובעו כי התקבולים מהווים הכנסה מדיבידנד לפי סעיף 2(4) לפקודה. מתוך העדויות והראיות שהובאו לפניו, ביניהן של המערער עצמו, הסיק בית המשפט כי המוכרת מעולם לא דרשה ולא התכוונה לתבוע את פירעון הסכום המופקד כולו או חלקו; ובנסיבות שבהן המוכרת כ"ממחה" לכאורה, לא ראתה בסכום שהפקידה משום הלוואה, ברי כי אין לקבל את טענת המערער שהתקבולים נמשכו כפירעון שלה. בהקשר זה ציין בית המשפט כי לא רק שלא נותרה יתרה מתוך הסכום שהופקד בסך 25 מיליון ש"ח לאחר ביצוע הוראות סעיף 4.2 להסכם המתוקן – קרי: החזר החובות של נטלי רפואה לרום-פון ולבנקים ולספקים – אלא שהיקף החובות אף עלה על סכום זה. במצב דברים שבו הסכום כולו נועד לטובת "איפוס" חובותיה של נטלי רפואה ולא נותר ממנו דבר שניתן היה להמחות – מצא בית המשפט חיזוק למסקנה שלפיה מעולם לא ניתנה הלוואה; ומשכך, אין לראות בתקבולים כפירעון שלה, מקום שבו לא היתה לשון אחר, המחאת זכות אינה יכולה לשנות ממהות הזכות: מקום שבו מעולם לא ניתנה הלוואה, אין בכוחה של המחאת הזכות לפירעונה לידי המערער כדי ליצור הלוואה "יש מאין". בהינתן כל האמור, בית המשפט המחוזי קבע כי עמדת המשיב שלפיה התקבולים חולקו מתוך רווחיה של נטלי רפואה, ומשכך הם מהווים הכנסה מדיבידנד לפי סעיף 2(4) לפקודה – היא המתבקשת מן התשתית העובדתית שנפרשה לפניו.

לתוצאה זו הגיע בית המשפט המחוזי גם בדרך של התחקות אחר מהותה הכלכלית של העסקה, תוך זניחת המונחים שטבעו הצדדים בהסכם. בית המשפט עמד על כך שהכתרת הסכום המופקד כ"השקעה" בהסכם, ולאחר מכן כ"הלוואת בעלים" בהסכם המתוקן, בלא שתיקון זה לווה בשינוי ממהות העסקה שבין הצדדים – מלמדת כי התיקון לא נועד אלא כדי "לייצר" הכנסה שלא נושאת חיוב במס. משכך, נקבע כי עסקה זו מהווה עסקה מלאכותית בהתאם לסעיף 86(א) לפקודה, והמשיב היה רשאי להתעלם מן היתרונות המיסויים הטמונים בה ולמסות אותה על פי מהותה הכלכלית – היא הכנסה מדיבידנד. משהגיע בית המשפט המחוזי לכלל מסקנה כי התקבולים חייבים בתשלום מס בסיווגם כהכנסה מדיבידנד, לא מצא להתערב בהחלטת המשיב להטיל קנס גירעון על המערער מכוח סעיף 191(ב) לפקודה, שהוא אך תוצאה נלוות לסיווג התקבולים ככאלה.

7. משדחה את טענת המערער כי העברת התקבולים לידי אינה בגדר אירוע מס, הוסיף בית המשפט המחוזי ובחן את המחלוקת שבין הצדדים בקשר עם גובה החיוב במס. בהקשר זה וכטענה חלופית, טען המערער כי המשיב הפלה אותו לרעה: בעוד שבעלי המניות האחרים בנטלי שילמו בגין חלקם בהלוואת הבעלים, כפי שכוונתה, מס בשיעור של 20% בלבד, תבע ממנו המשיב מס בשיעור של 25%. על מנת לבסס טענתו זו, ביקש המערער כי המשיב ימסור לידיו מידע בעניין, ומשהאחרון לא עמד בהבטחתו לעשות כן – נטען כי יש להתייחס להימנעותו ממסירת המידע כתומכת בטענתו של המערער. בית המשפט המחוזי דחה טענה זו בקובעו כי מסמכים הנוגעים להכנסתם של נישומים אחרים חוסים תחת מעטה סודיות והגנת הפרטיות, וגילויים יותר רק עם מתן הסכמה מצד הנישומים. ומשמדובר בנישומים שחלקם שימשו, או היו יכולים לשמש, עדים מטעם המערער – קבע בית המשפט המחוזי כי בנקל יכול היה להשיג את המידע הדרוש לו בלא צורך בצו גילוי; ומעבר לכך, העיר בית המשפט, כי נדמה שמידע זה כבר היה מצוי בחזקתו של המערער. עוד הוסיף בית המשפט המחוזי לקבוע כי דין הטענה להידחות גם לגופה, משלא עלה בידי המערער להצביע על אכיפה בררנית ומפלה, הווה אומר יחס שונה לנישומים במצב דומה. זאת מקום שבין אותם נישומים אחרים לבין המערער קיים הבדל מהותי: הדוחות שהגישו הנישומים האחרים למשיב מעולם לא נבדקו על ידו, והם חויבו על פי המוצהר בדוחותיהם – בעוד שלא כך הם פני הדברים בעניינו של המערער. כידוע, לא כל הדוחות המוגשים נבדקים; ומשנעשתה בדיקה שומתית בעניינו של המערער – אזי לנוכח מעמדו כבעל מניות מהותי בחברה לפי סעיף 88 לפקודה, בדין חויב במס בשיעור של 25% בגין הכנסתו מדיבידנד, כמצווה בסעיף 125(ב)(2) לפקודה כנוסחו במועד הרלוונטי לערעור. בהתאם, קבע בית

המשפט המחוזי כי אין להתערב בשומות שהוציא המשיב למערער לשנות המס שבערעור; אף לא בהחלטתו של המשיב לעניין קנס הגירעון שהוטל לפי סעיף 191(ב) לפקודה. סיכומו של דבר, הערעור על שומות המס נדחה והמערער חויב בתשלום שכר טרחת עורך דין והוצאות בסכום כולל של 15,000 ש"ח.

מכאן הערעור שלפנינו.

תמצית טענות הצדדים

8. המערער חוזר על עמדתו שלפיה יש לסווג את התקבולים נושא הערעור כפירעון הלוואת בעלים. לדבריו, בית המשפט המחוזי נתפס לכלל טעות בקובעו כי התקבולים מהווים הכנסה מדיבידנד ומשכך חייב את המערער במס, שלטענתו הוא אינו חייב בו. המשמעות היא, שפסק דינו של בית המשפט המחוזי מוביל למעשה ל"מבוי סתום", שבו המוכרת נתנה הלוואה בסך 25 מיליון ₪ שלעולם לא תוכל להיפרע מבלי שהדבר יגרור חיוב במס, למרות שחיוב זה לא מוטל מכוח הדין. המערער מדגיש כי ככלל, פירעון הלוואה לא מניב הכנסה בידי המלווה המקורי, ובהתאם לכך גם לא מניב הכנסה בידי הנמחה. בענייננו, המוכרת המחתה את הזכויות בהלוואת הבעלים, לרבות הזכות לקבל את החזר ההלוואה בבוא היום, לידי נטלי – וזו המחתה אותן לידי בעלי המניות, עימם נמנה המערער. המערער אך ביקש לממש את הזכות שהומחתה לו שעה שמשך את התקבולים. משכך, לשיטתו, התקבולים נושא הערעור לא מהווים הכנסה שנצמחה בידיו, כי אם החזר חלקו בהלוואת הבעלים, ומכאן שאין לחייב אותו במס בגינם.

עוד טוען המערער, כי בית המשפט המחוזי סטה מהמחלוקת שהובאה לפתחו שעה שדן בסוגיות ובטענות משפטיות שלא הונחו לפניו ולא נטען לגביהם על ידי מי מהצדדים; וממילא בלא שנפרשה לפניו מלוא התשתית העובדתית והמשפטית הדרושה לצורך זה. כך, למשל, ביסס בית המשפט המחוזי את התוצאה שאליה הגיע על סעיף 86(א) לפקודה, בקובעו כי מטרתה העיקרית של העסקה היא הימנעות ממס, ולפיכך היה המשיב רשאי להתעלם ממנה; כך קבע, מבלי שהטענה נטענה ומבלי שניתנה לצדדים הזדמנות הוגנת להתמודד עמה (ע"א 9255/11 דניאל נ' ברלינסקי, בפסקה 24 (11.8.2013)). לגישת המערער, מדובר בטעות מהותית שמלווה את פסק דינו של בית המשפט המחוזי, ואינה מאפשרת לכך את הותרת פסק הדין על כנו.

לבסוף וככל שלא תתקבל עמדתו של המערער כי התקבולים אינם חייבים בתשלום מס, שב ומלין המערער על האכיפה הבררנית שבה נקט המשיב כלפיו. זאת שעה שהמערער חויב במס בשיעור של 25% בעוד שבעלי המניות האחרים, ביניהם אחיו של המערער – חויבו בשיעור פחות. עוד טוען המערער כי שגה בית המשפט המחוזי בקובעו שלא היתה למערער מניעה להביא לפני בית המשפט את כלל העובדות הנחוצות לביסוס טענת האפליה שבפיו. המערער גורס, כי אין ליתן למשיב להיבנות מסירובו העיקש להעביר לידי המערער את המידע הדרוש לו, הגם שהבטיח לעשות כן ואף בניגוד להחלטת בית המשפט המחוזי שהורתה לו להעביר לידי המערער מסמכים אלה.

על יסוד כל האמור, מתבקש בית משפט זה לקבל את הערעור ולבטל את חיובי המס בגין התקבולים במסגרת השומות שהוצאו למערער עבור שנות המס שבערעור.

9. לטענת המשיב, יש ליתן את הדעת להתנהלותו הבעייתית של המערער. בראשית הדרך, הצהיר המערער בדוחות שהגיש למשיב לשנות המס שבערעור, כי בגין התקבולים עליו לשלם מס בשיעור של 20%. רק לאחר שהוצאה למערער שומה שלפיה עליו לשלם שיעור גבוה מזה שהצהיר עליו, קרי 25% ולא 20% – את מקומה של הגרסה הראשונית תפסה עמדתו העדכנית של המערער, שלפיה כלל אינו חייב במס. לשיטת המשיב, אין לתת בידי המערער אפשרות להעלאת טענות על דרך של "גרסה מתפתחת" ו"לזגזג" ביניהן כל אימת שהוא סבור שהדבר יצמיח לו תועלת. בהתייחס לעמדת המערער לגופה, המשיב דוחה אותה מכל וכל וסומך ידיו על פסק דינו של בית המשפט המחוזי. לגישתו, בית המשפט קבע על יסוד התשתית העובדתית שהונחה לפניו כי התקבולים נמשכו מתוך רווחיה של נטלי רפואה כדיבידנד, וכלל ידוע הוא שערכאת הערעור לא תיטה להתערב בקביעות עובדתיות כגון דא. די בממצאים שנקבעו בפסק הדין לגבי מהותו הכלכלית של ההסכם, בין אם המקורי ובין אם בנוסחו המתוקן; ודי בקביעתו כי בנסיבות העניין מקורם של התקבולים אינו בהלוואת בעלים שהומחתה, שכן כזו מעולם לא ניתנה – על מנת לדחות את טענותיו של המערער רובן ככולן.

המערער נאחז בכך שבית המשפט המחוזי נימק את תוצאתו גם על יסוד סעיף 86(א) לפקודה, כדי להטיל דופי בפסק הדין כולו בטענה שהוא רצוף כשלים וטעויות. לעמדת המשיב, הקביעה בדבר מלאכותיות העסקה נאמרה אך מעבר לצורך, לאחר שבית המשפט המחוזי ביסס את מסקנתו על אדנים רבים אחרים, תוך שציין בפירושו כי לתוצאה שאליה הגיע בלאו הכי – ניתן להגיע גם על דרך בחינת העסקה על פי מהותה

האמיתית. משכך, סבור המשיב כי אין ממש בטענת המערער, וברי כי התייחסותו זו של בית המשפט המחוזי למלאכותיות העסקה – לא היא שהכריעה את הכף לחובתו של המערער.

אשר לטענת האפליה, גורס המשיב כי אין לקבל את עמדת המערער שלפיה היה על המשיב להעביר לידיו מסמכים הנוגעים לשותפיו העסקיים, לרבות אחיו, שאף הובא כעד מטעמו של המערער; ובדין קבע בית המשפט המחוזי בפסק דינו כי היה ביכולתו של המערער להשיג מידע זה. עוד מוסיף המשיב כי דין טענה זו להידחות אף לגופה: דוחות בעלי המניות האחרים התקבלו על פי המוצהר בהם, בעוד שדוחות המערער נבדקו והתקיים לגביהם טיפול שומתי אצל המשיב. כך, כדרכה של רשות המס שכשיטת עבודה אינה בודקת כל שומה וכל נישום. לפיכך, טוען המשיב כי לא עלה בידי המערער להוכיח כי הופלה לרעה, מקום שבו קיים הבדל מהותי בין המערער לאחרים, ומשכך אינם יכולים לשמש כקבוצת השוואה. בהינתן כל האמור, מתבקש בית משפט זה לדחות את הערעור.

דיון והכרעה

10. לאחר שבחנו את פסק דינו של בית המשפט המחוזי, קראנו את טיעוני הצדדים שבכתב והיטינו אוזן לטענות הצדדים בעל-פה, הגענו לכלל דעה כי דין הערעור להידחות בגדרה של תקנה 460(ב) לתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1984. כך, משמצאנו כי אין מקום להתערב בקביעות העובדתיות ובמצאיו של בית המשפט המחוזי; כי ממצאים אלה תומכים במסקנות המשפטיות שאליהן הגיע; וכי לא נפלה בפסק הדין המפורט והמנומק טעות שבחוק. בית המשפט המחוזי ביסס באופן ממצה ומקיף את מסקנתו, שלפיה התקבולים לא נמשכו במסגרת פירעון הלוואת הבעלים – כפי שכונתה בהסכם המתוקן – משמעולם לא ניתנה כזו. במצב דברים זה, מקום שבו המוכרת לא נתנה הלוואה – אין ברישום של המחאת זכות פירעונה לידי המערער בהסכם כתוב כדי לשנות מן המציאות, שכן אין אדם יכול להעביר יותר ממה שיש לו. כך, הלוואה שמעולם לא ניתנה – נכון וצודק כי גם לעולם לא תיפרע. לשון אחר – לא ניתן ליצור יש מאין, כפי שהיטיב לבאר בית המשפט המחוזי. יוער אגב כך, כי אין לגזור מן האמור שהלוואה ככלל אינה יכולה לשמש את הלווה לצורך פירעון חוב; ואף לא שהמלווה לא יוכל להמחות את זכויותיו הנובעות מהלוואה. אלא שבענייננו וכקביעה עובדתית הנגזרת מנסיבות המקרה ומכלל התמונה הראייתית שהצטיירה – הכספים הועברו לפירעון חובות ועל מנת לשחרר את המוכרת מערבויות כלפי הבנקים והספקים, ולא למטרת הלוואה.

אתיחס בקצרה אף לטענת המערער בקשר עם הנמקתו של בית המשפט המחוזי על יסוד סעיף 86(א) לפקודה. נהיר כי בית המשפט אך ביקש לתת ביטוי למסקנה שהתחווה לו בדבר המהות האמיתית של העסקה, כפי שלמד ממכלול הנסיבות במקרה דנן. ואולם יודגש, כי אין ולא היה בהנמקה זו כדי לבסס באופן בלבדי את התוצאה שאליה הגיע בית המשפט – תוצאה שנטועה היטב, בראיות ובעדויות שנפרשו לפניו על ידי הצדדים. הנמקה זו, בדבר מלאכותיות העסקה, היא בבחינת אמירה שלמעלה מן הצורך, בשולי הדברים, וברי כי לא היא הנותנת. כך עולה בבירור למקרא פסק הדין.

ולבסוף, דומה כי לא ניתן לחתום את פסק הדין בלא התייחסות להתנהלות המערער. נראה כי יש ממש בעמדת המשיב שיש לזקוף לחובתו של המערער את גרסתו ה"מתפתחת". בעוד שמלכתחילה הגיש את הדוחות לשנות המס שבערעור תוך שהתייחס לתקבולים כאל רווח הון, החייב במס בשיעור של 20% – משהוצאו השומות לשנות המס שבערעור, שבהן ראה המשיב את התקבולים כהכנסה מדיבידנד החייבת במס בשיעור של 25%, שינה המערער טעמו. כך, משטען כי יש לראות בתקבולים משום חזר הלוואת בעלים, שאינו בגדר אירוע מס כלל, ועל כן אין לחייבו בתשלום מס כלשהו בגינם. בשלב זה וכטענה חלופית, ביקש המערער להעמיד את שיעור המס בשיעור של 20% – הפעם כטענה של "אכיפה בררנית" מצד המשיב. הטענות כאמור כולן נדחו על ידי בית המשפט המחוזי, ובדין כך. בדיון שנערך לפנינו הומלץ לבא-כוח המערער כי זה ישוב וישקול את עמדתו; ולאחר התייעצות הודיע בא-כוח המערער כי מרשו עומד על הערעור, וזו כמובן זכותו.

סופו של דבר, אציע לחבריי לדחות את הערעור ולחייב את המערער בהוצאות המשיב בסך של 30,000 ש"ח.

ש ו פ ט ת

המשנה לנשיאה א' רובינשטיין:

אני מסכים.

המשנה לנשיאה

השופט י' דנציגר:

אני מסכים.

שופט

הוחלט כאמור בפסק דינה של השופטת ע' ברון.

ניתן היום, ל' בסיון התשע"ו (6.7.2016).

שופטת

שופט

המשנה לנשיאה