



בית המשפט המחוזי בתל אביב – יפו

עמ"ה 1022/09 רובמוטיקס טכנולוגיות בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

בפני כב' השופט מגן אלטוביה

המבקשת רובמוטיקס טכנולוגיות בע"מ
ע"י בא כח עוה"ד יוסי רומנו וג'ק בלנגה

נגד

המשיב פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"י בא כח עוה"ד איריס בורשטיין-מוזס – פרקליטות מחוז
תל אביב (אזורח')

החלטה

המבקשת (להלן: "החברה" או "המבקשת") הגישה ערעור על שומות שקבע המשיב לשנים 2002-2005, ובגדרו של הערעור האמור הגישה את הבקשה המקדמית שלפני, בה היא עותרת לקבל את הערעור על הסף מחמת שהמועד בו מוסמך היה המשיב להתערב בהפסדים עליהם הצהירה בשנת 1999, חלף.

הרקע והמחלוקת בין הצדדים

החברה עסקה בפיתוח, ייצור ושיווק של מערכות עיבוד תלת-מימדי באמצעות לייזר, ובשנים 1996 – 1999 צומצמה פעילותה העיסוקית של החברה עד כדי הפסקת פעילות תוך צבירת הפסדים לצורכי מס בסך 57,000,000 ₪ (להלן: "ההפסדים הצבורים").

בשנת 1999 נרכשה השליטה בחברה על ידי סילברבוים אחזקות בע"מ (להלן: "סילברבוים").

באוקטובר 2004 הקימה החברה שותפות בה החזיקה ב – 99% (להלן: "השותפות") ובאמצעות השותפות רכשה החברה פעילות עסקית בתחום התקשורת, ממנה נצמחה לה הכנסה חייבת בסך 5,673,137 ₪ בשנת 2004 ו – 16,940,731 ₪ בשנת 2005.

בדיווחיה למס הכנסה לשנות המס 2004 ו – 2005 קיזזה החברה מהכנסתה החייבת את ההפסדים הצבורים.

עמוד 1 מתוך 6



בית המשפט המחוזי בתל אביב – יפו

עמ"ה 1022/09 רובומיטקס טכנולוגיות בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

המשיב, ראה ברכישת החברה בידי סילברבוים והכנסת פעילות עסקית לתוך השותפות שהקימה החברה עיסקה ללא טעם כלכלי ממשי שנועדה לניצול ההפסדים הצבורים, ועל כן, לא התיר את קיוזו ההפסדים הצבורים מההכנסה החייבת של החברה בשנים 2004 ו- 2005.

לטענת המבקשת, בשנת 2004 קיזזה מהכנסתה החייבת את ההפסדים הצבורים בהתאם להוראות סעיף 28 (א) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א – 1961 (להלן: "הפקודה"). זאת, לאחר שההפסדים הצבורים נרשמו בדו"חות המבקשת באופן רציף שנה אחר שנה. על פי הוראות סעיף 145 (א) (2) לפקודה הוגבלה סמכותו של המשיב לשום את דו"ח המבקשת לשנת המס 1999 בתוך שלוש שנים מתום שנת המס שבה נמסר לו הדו"ח. משלא עשה כן, מקום שלדעתו רכישת החברה על ידי סילברבוים הייתה בגדר עסקה מלאכותית, אין הוא מוסמך לשנות מהשומה לשנת המס 1999. זאת ועוד.

דין

1. בסעיף 86 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשל"א – 1961 (להלן: "הפקודה") נקבעת נורמה אנטי תכנונית, וזו לשונה:

"(א)היה פקיד השומה סבור, כי עיסקה פלונית המפחיתה, או העלולה להפחית, את סכום המס המשתלם על ידי אדם פלוני היא מלאכותית או בדויה, או שהסבה פלונית אינה מופעלת למעשה, או כי אחת ממטרותיה העיקריות של עיסקה פלונית היא הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותות, רשאי הוא להתעלם מן העיסקה או מן ההסבה, והאדם הנוגע בדבר יהא נישום לפי זה. הימנעות ממס או הפחתת מס ניתן לראותן כבלתי נאותות אפילו אינן נוגדות את החוק.

לענין זה, 'עיסקה' - לרבות פעולה".

אופן יישום הוראה זו, נדון בין היתר, בפסק הדין בע"א 3415/97 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' יואב רובינשטיין ושות' חברה לבנין פיתוח ומימון בע"מ (פורסם בתקדין) (להלן: "עניין רובינשטיין"), שנסיבות המקרה שנדון שם דומות עד מאוד לענייננו כאן. בפסק הדין האמור, נקבע (שם, פסקה 11):



בית המשפט המחוזי בתל אביב – יפו

עמ"ה 1022/09 רובומיטקס טכנולוגיות בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

"העסקה שבפנינו מורכבת מפעולות אחדות אשר נעשו: תחילתה ברכישת מניות חברת אקוריום פיש על-ידי יואב רובינשטיין, כשהיא ריקה מנכסים ומפעילות, למעט ההפסד העסקי. המשך העסקה בשינוי שם החברה, כתובתה ופרטיה השונים. ובהמשך, שינוי פעילותה העסקית מפעילות בתחום של גידול דגי נוי לפעילות של בנייה. רצף זה של פעילויות ונסיבות מהווה את העסקה מושא בחינתנו.

עסקה אין משמעותה פעולה אחת בלבד; עסקה יכול שתהא מורכבת מרצף של פעולות ונסיבות. אין הצדקה לצמצם את תחולתו של סעיף 86 לפקודה לפעולה אחת בלבד. צמצום זה אינו מתבקש על-פי תכליתו של הסעיף לבחון מהותית עסקה ולקבוע גבולות המותר והאסור בתכנון מס. צמצום זה, לטעמי, אף נוגד את תכליתו של סעיף 86 לפקודה. על-כן העסקה מושא בחינת המלאכותיות היא רצף הפעולות והנסיבות במקרה שבפנינו שמציירות יחד תמונה כוללת אחת של "עסקה..."

...

בפנינו עסקה רלוונטית, שהמשיבה היא אישיות משפטית דומיננטית בה, ויש לעסקה השלכות פיסקאליות על המשיבה, ויש לבחון אפוא מלאכותיותה של עסקה זו, בתיאורה הרחב. זאת ועוד, סעיף 86 לפקודה קובע מפורשות כי "לענין זה, 'עסקה' – לרבות פעולה". תוספת זו באה להרחיב את גבולות המונח "עסקה" ולכלול בתוכו כל פעולה ולשים את הדגש על המלאכותיות ועל השימוש לרעה בזכויות ובמוסדות משפטיים. במקרה שבפנינו ביצעה המשיבה פעולה, ולכן היא ביצעה עסקה, ויסוד זה מתקיים. השאלה היא אם פעולה זו היא מלאכותית אם לאו. מובן כי הערכה ערכית זו תלויה במטרת הפעולה שנעשתה ובקיומו ובמידתו של שימוש לרעה בזכויות ובמוסדות משפטיים."

2. בדחותנו את הצהרותיה של המבקשת לשנות המס 2004 ו- 2005 שלל המשיב את זכותה של המבקשת לקזז את ההפסדים הצבורים מהכנסתה החייבת בשנים 2004 ו- 2005, מהטעם שרכישת המבקשת בידי סילברבוים והכנסת פעילות עסקית חדשה לשותפות שהקימה נועדה לניצול ההפסדים הצבורים, מבלי שעמד ביסוד פעולות אלה כל טעם כלכלי ממשי, כמפורט בסעיפים 1 – 4 לנימוקי השומה. ממילא, ההכרעה בערעור תלויה בבחינת מכלול הנסיבות ו/או הפעולות הנטענות על ידי המשיב להיות עסקה מלאכותית, ובמסגרת הכרעה



בית המשפט המחוזי בתל אביב – יפו

עמ"ה 1022/09 רובומיטקס טכנולוגיות בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

זו לא דרושה בחינה של אופן צבירת ההפסדים הצבורים או היקפם, אדרבא, נקודת המוצא היא שעובר לרכישתה היו לחברה הפסדים צבורים (ראה סעיפים 10 - 12 לסיכומי המשיב).

3. עוד נקבע בפסק הדין בעניין רובינשטיין (שם, פסקה 19):

"משמעותה והיקפה של סמכותו של פקיד השומה "להתעלם" מן העסקה המלאכותית נגזרת מפרשנות סעיף 86 לפקודה, על-פי תכליתו ... ההתעלמות אין לה קיום עצמאי. ההתעלמות נועדה להתמודד עם תכנון מס בלתי לגיטימי ולשלול את יתרון המס שביקשו המתכננים להגשים. תכליתו של סעיף 86 לפקודה, וסמכות ההתעלמות שבו בפרט, היא למנוע תכנון מס בלתי לגיטימי. לאור תכלית זו, ומשנמצא כי עסקינן בתכנון מס בלתי לגיטימי, נראה כי יש לפרש את סמכות ההתעלמות של פקיד השומה כסמכות להתעלם מיתרון המס שהנישום ביקש להשיג. ובענייננו, הסמכות היא להתעלם מקיזוז ההפסד שהמשיבה ביקשה להשיג באמצעות עסקה מלאכותית. יתרון המס נשזר בתוך העסקה המלאכותית, והסמכות להתעלם מן העסקה, כאמור בסעיף 86 לפקודה, היא סמכות להתעלם מיתרון המס השזר בעסקה. פרשנות זו איננה סותרת את לשונו של סעיף 86 לפקודה. יש בה כדי להגשים את תכליתו של סעיף 86 לפקודה. יש בה כדי למנוע תוצאה קשה כי חרף קיומה של עסקה מלאכותית אין כל אפשרות להתמודד עמה, משום שהתעלמות מחלקים ממנה או מכולה לא תוביל לתוצאה של מניעת תכנון המס ושליטת יתרון המס, שלמטרה זו בדיוק נועדה הנורמה. ובענייננו משמעות ההתעלמות היא התעלמות מקיזוז ההפסד הנטען על-ידי המשיבה ושליטתו. פעולה זו באה בגדרי סמכותו של פקיד השומה על-פי סעיף 86 לפקודה, בהתאם לתכליתו ... זו נראית לי דרך המלך. ניתן לומר גם כי סמכות ההתעלמות של פקיד השומה איננה רק סמכות הורסת (משמידה), אלא גם סמכות בונה (משקמת), כלומר סמכות להוסיף פרטים לאחר השמדת העסקה ולראות אותה בצורה שונה..."



בית המשפט המחוזי בתל אביב – יפו

עמ"ה 1022/09 רובומיטקס טכנולוגיות בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

בהתחשב בהלכה שלעיל וככל שיימצא שמכלול הפעולות שביצעה המבקשת מהווים עסקה מלאכותית, אזי מוסמך היה המשיב להתעלם מקיוזו ההפסדים הצבורים, מבלי להידרש לבחינת אופן צבירת ההפסדים הצבורים ו/או לדו"ח שהוגש בשנת 1999. בעניין, זה יובהר כי לא מצאתי בפסק הדין בעניין רובינשטיין, הבחנה בין הפסדים צבורים שנצברו בשנת המס בה ביקשו לקזז לבין הפסדים צבורים שנצברו בשנים שקדמו לשנת המס בה מבוקש לקזזם. בהקשר זה ראוי להוסיף, כי הבחנה בין שני המצבים האמורים תפגע בתכליתו של סעיף 86 לפקודה שיהיה כבול מקום שנישום יבחר לקזז את ההפסדים הצבורים בחלוף המועד בו מוסמך המשיב לשום את שנת המס בה נצברו ההפסדים הצבורים, ולכך אין להסכים.

אוסף, כי נוכח האמור בפסק הדין בעניין רובינשטיין, איני מוצא ממש בטענת המבקשת בעניין הפגיעה באינטרס ההסתמכות של גופים הרוכשים חברות בעלות הפסדים צבורים.

4. נוכח כל אלה, נראה כי המבקשת טועה כאשר היא סבורה שהשומות נשוא הערעור, מהוות התערבות בהצהרתה ביחס להפסדים שהיו לה בשנת 1999 ו/או שינוי של השומה משנת המס 1999.

5. נוכח מסקנתי שלעיל, לא ראיתי לנכון להקדים את המאוחר ולהתייחס לטענות נוספות שהעלו הצדדים הרלבנטיות וקשורות להכרעה במחלוקת העיקרית במסגרת בקשה זו ובכלל זה טענת ההסתמכות. כל שיוער הוא כי דו"ח שלא הופעל לגביו שקול דעת שומתי, אינו יכול לשמש בסיס לטענת הסתמכות. דו"ח שהופעל לגביו שקול דעת שומתי אולם בחר המשיב שלא לבחון חלק מהסוגיות הטמונות בו למשל משום שלא היתה להן השלכה על חבות המס באותה שנת מס, על מנת שהנישום יוכל להסתמך על הצהרתו כאילו נבחנה ואושרה בידי המשיב בקשר עם שנות מס מאוחרות, צריך הוא לשכנע כי היה על המשיב לבחון הסוגיה ומשבחר שלא לבחון אותה, מנוע הוא מלתקוף את המצג שהוצג. ברגיל הפסד נטען שאין לו השלכה על חבות המס בשנות ההפסד, יכול ושיבחן בשנת המס שבה מבקשים לעשות בו שימוש לאחר העברתו. ברגיל אין לומר כי "חלף המועד" לבחינת ההפסד בשל שמקורו בשנת מס שהתיישנה. בחינת "התיישנות" יכולת המשיב לבחון ההפסד הוא מהמועד שבו מתבקש לעשות בו שימוש. במקרה דנו, כאמור, המשיב יוצא מנקודת הנחה המכירה בקיומם של ההפסדים, אף אם טענתו החלופית תוקפת את עצם קיומם. די בכך כדי לדחות את הבקשה לקבלת הערעור על הסף כפי שבואר לעיל.



בית המשפט המחוזי בתל אביב – יפו

עמ"ה 1022/09 רובומיטקס טכנולוגיות בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

סוף דבר

הבקשה נדחית.

המבקשת תשלם למשיב את הוצאות הבקשה ושכ"ט עו"ד בסך כולל של 12,000 ₪.

נקבע להוכחות ליום 2.7.12 שעה 10:00 עד 15:00.

מזכירות בית המשפט תמציא את ההחלטה לבאי כח הצדדים

ניתנה ביום י' סיון, תשע"ב, 31 מאי, 2012 בהעדר הצדדים


מגן אלטוביה, שופט

עמוד 6 מתוך 6