



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 1227/05 בכור מנשה, חיים דבי וזמיר דבי נ' פקיד שומה כפר-סבא

1

בפני כב' השופט מגן אלטוביה

המערערים

1. בכור מנשה

2. חיים דבי

3. זמיר דבי

ע"י בא כח עוה"ד ד"ר ניסן שריפי

נגד

המשיב

פקיד שומה כפר-סבא

ע"י בא כח עוה"ד יוסי טופף פרקליטות מחוז תל אביב
(אזרחי)

2

3

4

פסק דין

5

6

7

לפני ערעור על שומה שקבע המשיב לשנת המס 2002.

8

9

רקע ותיאור המחלוקות

10

בשנת 1987 ייסדו המערערים את מפעל עבודות ציבוריות בע"מ (להלן: "מפעל"), החזיקו במניותיה
בחלקים שווים ובאמצעותה עסקו במתן שירותי תברואה. בשנת 1993 ייסדו המערערים את מפעל
החזקות (1993) בע"מ (להלן: "החברה"), החזיקו במניותיה בחלקים שווים והעבירו אליה את
מניותיהם במפעל בפטור ממס. ביום 26.9.2000 החליטה מפעל לחלק לבעלי מניותיה דיבידנד בסך
של 15,000,000 ₪ מרווחים שנצברו מפעילותה השוטפת, ובסמוך לחודש דצמבר העבירה מפעל
לחברה שבאותו הזמן, הייתה בעלת המניות היחידה במפעל, את סכום הדיבידנד. ביום 3.12.2000
הקצתה מפעל למערערים 102,000 מניות בחלקים שווים, באופן שלאחר ההקצאה דוללו מניות
מפעל שבידי החברה לכדי 1% בלבד. ביום 28.12.2000, לאחר קבלת הדיבידנד החליטה אסיפה
כללית שלא מן המניין של בעלי המניות בחברה, על פירוק מרצון של החברה וחלוקת נכסי החברה
בין המערערים. ביום 1.9.2002 חולקו כספי החברה בסך 15,722,988 ₪ בין המערערים.

21

בדו"ח לשנת המס 2002 שהגיש כל אחד מהמערערים, דווח על הכנסה בסך 5,000,000 ₪ כרייוח הון
מפירוק החייב במס בשיעור 10% ודיבידנד נוסף בסך 240,996 ₪ כדיבידנד החייב במס בשיעור 25%.
המשיב לא קיבל את הצהרת המערערים ובהודעה המפרשת את נימוקי השומה, טוען הוא (סעיף
11):

25

1 מתוך 7



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 1227/05 בכור מנשה, חיים דבי וזמיר דבי נ' פקיד שומה כפר-סבא

1
2 "...עפ"י סמכותו בסעיף 86 לפקודה יש להתעלם מפירוק החברה מאחר
3 וכל מטרת הפירוק כפי שהוצגה הינה הפחתת נטל המס ל – 10% לעומת
4 משיכת דיבידנד החייב במס בשיעור של 25% כל זאת מהטעמים
5 המפורטים להלן:
6 א. לחברה לא הייתה כל פעילות מיום הקמתה.
7 ב. ההחלטה על פירוק החברה התקבלה כחודשיים לאחר קבלת
8 ההחלטה על חלוקת הדיבידנד, מס' ימים בלבד לאחר קבלת הדיבידנד
9 בפועל בחברה.
10 ג. ...בסופו של יום לאחר כל מהלכי המערערים, נשארו המערערים
11 באותם שיעורי החזקה וללא שותפים נוספים בבעלות על מניות חברת
12 מפעת (שהיא החברה המהותית מפיקת ההכנסות) כפי שהיה ערב
13 חלוקת הדיבידנד והנפקת המניות.
14 ד. השתלשלות האירועים כפי שהתרחשה בחודשים ספטמבר – דצמבר
15 2000 והמתוארת לעיל, על פי משכו המערערים סך של 15 מיליון ₪ עליו
16 שילמו מס בשיעור של 10% מצביעה על מלאכותיות שכן מבחינה
17 מהותית כלכלית, יש לראות בסכום הנ"ל דיבידנד החייב בשיעור מס של
18 25%".

19
20 בטרם אפרט את טענות המערערים, יצוין, כי במסגרת הדיון בערעור שלפני העלו המערערים טענות
21 מקדמיות ביחס לתוקף השומה, בהן דנתי בהחלטתי מיום 30.11.2005 (בשא 21122/05). על
22 ההחלטה האמורה הגישו המערערים בקשת רשות ערעור לבית המשפט העליון (ברע"א 11688/05)
23 שנדחתה ביום 18.1.2006, תוך שמירת זכותם של המערערים להעלות טענותיהם במסגרת ערעור אם
24 וככל שיוגש.

טענות המערערים

25
26
27
28 החברה הוקמה כחברת החזקות לצורך גיבוש אשכול חברות ראוי בתחום התברואה והנפקתה
29 בבורסה כחברה ציבורית, ובפועל הייתה קיימת במשך תשע שנים. המערערים התכוונו למכור את
30 מפעת וכדי למקסם את הריווח מהמכירה, העבירו את רווחי מפעת לחברה בשנת 2000. בסמוך
31 החליטו המערערים לפרק את החברה אולם ביום 4.12.2001 בוטלה החלטה זו נוכח פעולות שנקטו
32 המערערים למציאת אפיקי השקעה. משלא נמצאו אפיקי השקעה לכספי החברה נאלצו המערערים
33 לפרק את החברה, שנתיים לאחר העברת הדיבידנד ממפעת. בכל אלה, יש כדי ללמד שלפירוק
34 החברה היה טעם עסקי, ולקביעת המשיב לפיה מדובר בעסקה מלאכותית אין בסיס.
35



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 1227/05 בכור מנשה, חיים דבי וזמיר דבי נ' פקיד שומה כפר-סבא

דיון

1
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25
26
27
28
29
30
31
32
33
34

1. בסעיף 86 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשל"א – 1961 (להלן: "הפקודה") נקבעה 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".

בפסק הדין בע"א 106662/03 סילבאן שיטרית נ' פקיד שומה תל אביב-יפו 4 (פורסם בתקדין) (להלן: "עניין שיטרית"), דן בית המשפט העליון ביישום הוראות סעיף 86 לפקודה, וכך נקבע (שם, פסקה 16):

"מטבע הדברים, וכפי שעמדנו על כך בהרחבה בפרשת רובינשטיין (ע"א 3415/97 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' יואב רובינשטיין ושות' חברה לבנין פיתוח ומימון בע"מ פ"ד נז (5) 915 - מ.א) קו הגבול בין 'עיסקה כשרה' ל'עיסקה מלאכותית', בין 'ניצול לגיטימי' ל'ניצול בלתי לגיטימי' איננו פשוט. הוא נעשה ממקרה למקרה על פי כלל הנסיבות. מבחן העל הוא מבחן האיזון המהותי בין זכות הנישום לתכנון מס ובין האינטרס הציבורי בקיום מערכת מס שוויונית וצודקת. מבחן העזר לכך, כפי שפותח בפסיקה ענפה וממושכת בישראל ובעולם הוא מבחן 'הטעם המסחרי'..."

בפסק הדין בעניין רובינשטיין הנזכר לעיל, נקבע (שם, פסקה 11):

"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



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 1227/05 בכור מנשה, חיים דבי וזמיר דבי נ' פקיד שומה כפר-סבא

- 1 העסקה מושא בחינת המלאכותיות היא רצף הפעולות והנסיבות במקרה
- 2 שבפנינו שמצירות יחד תמונה כוללת אחת של "עסקה".
- 3
- 4 2. החברה יוסדה בשנת 1993 אולם מיום הקמתה ועד לפירוקה לא נעשתה באמצעותה כל
- 5 פעילות עסקית (נעדותו של מר חיים דבי ש' 19 ע' 3 – ש' 3 ע' 4 לפרוטוקול הדיון מיום
- 6 10.12.2008), למעט קבלת הדיבידנד בסך 15,000,000 ₪ ממפעת בהתאם להחלטת האסיפה
- 7 הכללית שהתקבלה ביום 26.9.2000 (נספח ז לתצהירו של מר חיים דבי) וקבלת ריבית על
- 8 הסכום האמור בתקופה בה הוחזק סכום זה בידי החברה. ממילא, יש בכך כדי לתמוך
- 9 במסקנה שהעברת הדיבידנד ממפעת לחברה ופירוק החברה בהתאם להחלטת האסיפה
- 10 הכללית של החברה מיום 28.12.2000 (נספח ח' לתצהירו של מר חיים דבי) לא נבעו מטעם
- 11 מסחרי אלא נועדו לאפשר תשלום דיבידנד למערערים תוך הפחתת מס הנובעת מפירוק
- 12 החברה, כאמור בסעיף 94 לפקודה כנוסחו במועד הרלבנטי. דהיינו תשלום מס מופחת
- 13 בשיעור 10% על הרווחים הראויים לחלוקה שהיו בידי החברה ביום הפירוק.
- 14
- 15 תמיכה במסקנה זו, ניתן למצוא בהחלטת האסיפה הכללית של מפעת מיום 3.12.2000 לפיה
- 16 הוקצו למערערים 102 מניות של מפעת (נספח י לתצהירו של מר חיים דבי) באופן שדילל את
- 17 החזקות החברה במניות מפעל ל – 1% לאחר חלוקת הדיבידנד, באופן שפירוקה של החברה
- 18 לא יגרע משליטתם של המערערים במפעל.
- 19
- 20 3. את המסקנה שלעיל, מבקשים המערערים לדחות בטענה כי "קיימים גם קיימים טעמים
- 21 מסחריים לפירוק החברה", ולבסוס טענתם זו מצביעים הם על אלה:
- 22
- 23 א. החברה הוקמה בשנת 1993 ולא הגיוני לטעון שהמערערים תכננו במשך תשע שנים
- 24 להשתמש בחברה לצורך ביצוע עסקה מלאכותית.
- 25 ב. עקב ירידה ברווחי מפעל חפצו המערערים למוכרה, ומכירתה תוך קבלת תשואה
- 26 נוספת, חייבה את העברת הרווחים שנצברו בה לחברה.
- 27 ג. במשך שנתיים ולאחר ההחלטה לפרק את החברה ניסו המערערים למנוע את פירוק
- 28 החברה, תוך בדיקת אפשרות להשקעות שיעניקו לחברה "כוח חיות" גם בתקופה
- 29 הקשה אליה נכנסה. בתקופה זו אף בוטלה החלטת הפירוק.
- 30 ד. המערערים שילמו מס מלא על הריבית שהופקה מהפקדת 15,000,000 ₪ בחשבונה
- 31 של החברה.
- 32 ה. המשיב לא ידע על המגעים שנוהלו על ידי החברה לצורך השקעה, ועל כן, נקלע
- 33 לטעות במסקנתו לפיה מדובר בעסקה מלאכותית.
- 34



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 1227/05 בכור מנשה, חיים דבי וזמיר דבי נ' פקיד שומה כפר-סבא

- 1 בפסק הדין בעניין רובינשטיין נקבע כי "עסקה" יכול שתהיה מורכבת מרצף של פעולות
- 2 ונסיבות (שם, פסקה 11). בהתחשב בכך, נראה כי האירועים הקונקרטיים שבהצטרפם
- 3 מהווים עסקה מלאכותית, הינם החלטת מפעל להעביר דיבידנד לחברה והחלטת החברה על
- 4 פירוק מרצון מיד בסמוך לאחר קבלת הדיבידנד. החלטות אלה של המערערים כמנהלים
- 5 ו/או בעלי מניות במפעל ובחברה התקבלו תוך ניצול פלטפורמה תאגידית קיימת שלא היו
- 6 לה חיים עסקיים ממשיים משלה וניתן היה לפרקה מבלי לפגוע בפעילות העסקית הממשית
- 7 של המערערים.
- 8
- 9 מעיון בסעיף 2 לתזכיר ההתאגדות של החברה (נספח א לתצהירו של מר חיים דבי), עולה כי
- 10 החברה הוקמה למטרה קונקרטית יחידה והיא החזקת מניות מפעל. כך אף עולה מאופן
- 11 התנהגות המערערים, אשר לא הפעילו באמצעותה של החברה כל עסק מסחרי, מלבד
- 12 החזקת מניות מפעל. בהתחשב באלה, נראה כי בשנת 2000 ובסמוך לאחר העברת הדיבידנד
- 13 ממפעל לחברה, לא הייתה למערערים כל סיבה לפרק את החברה, וממילא אין מנוס
- 14 מהמסקנה שביסוד ההחלטה על פירוק החברה מרצון עמד רק רצונם של המערערים
- 15 להפחית את המס על הדיבידנד שחולק למערערים, תוך ניצול הנסיבות לצורך שימוש
- 16 בהוראות סעיף 94 לפקודה.
- 17
- 18 4. כפי שפורט לעיל החלטת מפעל על חלוקת דיבידנד לחברה אינה עומדת לעצמה ויש לראותה
- 19 במכלול הפעולות והנסיבות הצריכות לעניין, ועל כן, אף אם הייתי מגיע למסקנה שהיה
- 20 צורך לחלק את הרווחים שצברה מפעל כדי לאפשר את מכירתה, לא היה בכך כדי להועיל
- 21 למערערים.
- 22
- 23 5. המערערים מצביעים על ניסיונות רבים שעשו בשנים 2000 עד 2002 למצוא נכס ו/או עסק
- 24 להשקיע בו את כספי החברה (סעיף 9 לסיכומים) ולטובתם אניח כי ניסיונות אלה היו כנים,
- 25 אף שכפי שיובהר לא ברור אם ניסיונות אלה נעשו בשם מר חיים דבי, מפעל או החברה.
- 26
- 27 לטענת המערערים משכשלו הניסיונות למצוא אפיק השקעה לכספי החברה, לא היה מנוס
- 28 מפירוק החברה. אלא, שכפי שהובהר לעיל לחברה מעולם לא הייתה פעילות עסקית,
- 29 וממילא כישלון המערערים למצוא לחברה פעילות עסקית בין השנים 2000 – 2002 לא
- 30 הצדיקה את פירוקה באותו זמן. החברה הייתה יכולה להמשיך ולהתקיים ללא פעילות
- 31 עסקית כפי שהתקיימה עד שנת 2002. ממילא שבה וצפה המסקנה שפירוק החברה דווקא
- 32 בתקופה בה עמדו לחלוקה הרווחים שהועברו אליה ממפעל, נבע מהצורך של המערערים
- 33 להפחית את המס על הדיבידנד שהתכוונו לחלק לעצמם, ותו לא.
- 34



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 1227/05 בכור מנשה, חיים דבי וזמיר דבי נ' פקיד שומה כפר-סבא

1 נוכח האמור לעיל, איני רואה צורך לבחון את הראיות שהציגו המערערים לביסוס טענתם
2 לפיה ניסו למצוא אפיק השקעה לכספי החברה. למעלה מן הצורך אוסיף כי מעיון
3 במסמכים שצירפו המערערים (נספחים יב – כט לתצהירו של מר חיים דבי) נראה כי לא
4 ניתן למצוא בהם את אשר טוענים המערערים. דהיינו אין באמור במסמכים אלה כדי ללמד
5 על החלטה של החברה לבחון אפשרות להשקיע במיזמים הנזכרים במסמכים. למעשה
6 המסמך היחידי מהתקופה הרלוונטית בו נזכרת התעניינות של החברה במיזמים עסקיים,
7 הינו פרוטוקול ישיבת הנהלת החברה מיום 4.12.2001 בו הוחלט לכאורה להפסיק את הליכי
8 הפירוק מרצון של החברה (נספח ל לתצהירו של מר חיים דבי). אולם ספק אם החלטות
9 הנהלת החברה להפסיק את הליכי הפירוק מרצון ולבדוק מיזמים שלכאורה הוצעו לחברה,
10 הן בנות תוקף, מקום שהחלטה על פירוק מרצון של החברה התקבלה על ידי אסיפה כללית
11 שלא מן המניין של בעלי מניות החברה.

12

13 6. בפסק הדין בעניין שיטריט, נקבע (שם, פסקה 21):

14

15 "בפרשת רובינשטיין יצאה מלפני בית משפט זה הלכה כי "התעלמות"
16 מן "העיסקה המלאכותית" משמעותה התעלמות מיתרון המס שביקש
17 הנישום להשיג בתכנון המס הבלתי לגיטימי שבעיסקה. על כן, סמכות
18 ההתעלמות של פקיד השומה מפירוק החברה המקורית והקמת החברה
19 החדשה משמעותה סמכותו להתעלם מיתרון המס הטמון בסעיף 94ב
20 לפקודה בגין "רווחים ראויים לחלוקה" ... בצדק, איפוא, מיסה המשיב
21 את "הרווחים הראויים לחלוקה" בשיעור המס שחל על דיבידנדים, הוא
22 השיעור שחל בשלילת היתרון והתכנון... תוצאות מס אלה שוללות
23 בצורה נכונה את יתרון המס שביקש המערער להגשים. תוצאות מס אלה
24 מגשימות את תכלית איזון האינטרסים המונחת ביסוד סעיף 86
25 לפקודה".

26

27 כך גם בעניינו, ועל כן, איני מוצא לנכון להתערב בשומה שקבע המשיב.

28

29 לא מן הנמנע כי נישום יוצר פלטפורמה שכל תכליתה הפחתת מס כבר בתחילת הדרך העיסקת
30 או במהלכה, מתוך תכנון הצופה אפשרות, הגם שלא וודאית, כי מבנה זה עשוי לאפשר הפחתת
31 מס. רוצה לומר, החזקת חברה פעילה באמצעות חברת אחזקות שלה אין כל פעילות עסקית
32 אקטיבית או תכלית פסיבית (כגון שימוש בחברת אחזקות לחברות נוספות) במשולב עם פירוק
33 חברת האם דווקא במועד בו הוזרם אליה דיבידנד מחברת הבת, בכל אילו יש כדי להעיד
34 לכאורה כי אכן מדובר במבנה מלאכותי שנועד בעיקר לשם הפחתת מס. העובדה כי מבנה זה
35 נוצר בשנות מס קודמות אינה שוללת את מלאכותיותו במועד חלוקת הדיבידנד והפירוק מיד



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 1227/05 בכור מנשה, חיים דבי וזמיר דבי נ' פקיד שומה כפר-סבא

1 לאחר מכן. וכאמור לא מן הנמנע כי עצם החלטת הפירוק, הגם שהיא נובעת מתוך חופש
2 ההתאגדות, בלא טעם עסקי של ממש, בסמיכות לחלוקת הדיבידנד, יוצרים תשתית לטענת
3 המשיב לעיסקה מלאכותית. משנוצקה תשתית כזו על הנישום לשאת בנטל להדוף אותה. מה
4 שלא ארע כאן. המערערת לא שכנעה כי היה טעם בעל משקל לפירוק או לעיתויו שאינו הפחתת
5 מס.
6
7. המערערים הקדישו חלק נרחב מסיכומיהם לטענתם לפיה יש לפסול את השומה עקב העדר
8 שימוע מצד פקיד השומה אשר היה חייב לשמוע אותם בטרם נקבעה השומה, בבחינת
9 "הוא ולא אחר, הוא ולא מלאך, הוא ולא שליח" (סעיפים 15 – 28 וסעיף 2 לסיכומי
10 התשובה). בהחלטתי בבשא 21122/05 הובהר כי מר רובי בוטבול אשר ערך את השומה,
11 הוסמך לפעול כפקיד שומה לפי סעיף 152 (ב) לפקודה (שם ע' 3 – 4) ואף נפגש עם מייצגי
12 המערערים בטרם קבע את השומה (שם, ע' 5). כמו כן, קבעתי כי אין הכרח שפקיד השומה
13 עצמו ייפגש עם "רבבות הנישומים אשר משרדו מטפל בתיקיהם" (שם, ע' 6). נוכח עמדותי
14 זו איני רואה הצדקה לפסילת השומה רק משום שפקיד השומה עצמו לא שמע את
15 המערערים בטרם נקבעה השומה.
16
17

סוף דבר

18
19 הערעור נדחה.
20
21 המערערים ביחד ולחוד ישלמו למשיב את הוצאות המשפט ושכ"ט עו"ד בסך כולל של 45,000 ₪.
22

מזכירות בית המשפט תמציא את פסק הדין לבאי כח הצדדים

ניתן היום, י"ג סיון, תשע"ב, 3 יוני, 2012 בהעדר הצדדים.

מגן אלטוביה, שופט

26
27