



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 13717-01-10 יהודה נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 29319-01-10 נסר אל דין נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 13771-01-10 ב.ל.לב חשמל הנדסה וביצוע בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

בפני כב' השופט רון סוקול

המערערים

1. ב.ל. לב חשמל הנדסה וביצוע בע"מ - המערערות בתיק
13771-01-10

2. ליאור יהודה – המערער בתיק 13717-01-10
ע"י ב"כ עו"ד פטריק אלגז ואח'

3. נסר אלדין בשיר - המערער בתיק 29319-01-10
ע"י ב"כ עו"ד ניר אלי

נגד

המשיב

פקיד שומה חיפה

ע"י ב"כ עו"ד יוסף דאוד מפרקליטות מחוז חיפה

פסק דין

1. יהודה ליאור ובשיר נסר אלדין היו בעלי מניות בארבע חברות שעיסוקן בתחום החשמל. בחודש דצמבר 2006 החליטו השניים להיפרד ולחלק ביניהם את הנכסים והזכויות בחברות. לאחר ביצוע ההפרדה והעברת הנכסים התעוררו בין המערערים וחברת ב.ל. לב חשמל בע"מ ולבין המשיב מחלוקות בדבר חבויות המס שנובעות מהעסקאות האמורות.

2. בשלושת התיקים המונחים להכרעה בפניי הגישו המערערים ערעורים על שומות המס בצו שהוצאו להם לשנות המס 2004, 2005, 2006. הערעורים עוסקים בעניינים שונים ובמשמעות ההתחייבויות השונות שקיבלו על עצמם המערערים בהסכם שביניהם.

רקע

3. בשיר נסראלדין (להלן: בשיר) ויהודה ליאור (להלן: ליאור) היו יחדיו בעלי מניות במספר חברות אשר עסקו בתחום עבודות החשמל. בשיר הוא הנדסאי חשמל במקצועו שביצע את עיקר עבודות השטח ואילו ליאור היה אחראי על ניהול החברות, הגשת הצעות במכרזים, ניהול הכספים וכי' (מע"מ 5 סעיף 6 ועמ"מ 59). הצדדים החזיקו במניות החברות, בהתאם לרישומי רשם החברות בחלקים כדלקמן:

ב.ל. לב חשמל הנדסה וביצוע בע"מ (להלן: לב חשמל) - 50% כל אחד.
ב.ל. חשמל (2003) בע"מ (להלן: לב 2003) - 50% כל אחד.

1 מתוך 24



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 10-01-13717 יהודה נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 10-01-29319 נסר אל דין נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 10-01-13771 ב.ל.לב חשמל הנדסה וביצוע בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

לירון טכנולוגיות ציוד ומיתוג בע"מ (להלן: לירון) 100% ליאור.
גרנד אלקטריק בע"מ (להלן: גרנד) – 100% ליאור.

כבר כאן נזכיר כי לטענת המערערים רישום מלוא המניות בחברות לירון וגרנד על שמו של ליאור בלבד אינו משקף את הזכויות האמיתיות בחברות, שכן 50% מהמניות הוחזקו על ידי ליאור בנאמנות עבור מר פרידמן ו- 25% מהמניות הוחזקו בנאמנות עבור בשיר (לטענות אלו אתייחס בהמשך).

4. בשנת 2006 נתגלעו מחלוקות בין בשיר לליאור והשניים החליטו להיפרד כך שכל אחד יישאר בעל מניות בשתי החברות. השניים החליטו גם לערוך איזון ביניהם כדי שבשווי הזכויות והנכסים שיקבל כל אחד מהם יהיה שווה לזכויות והנכסים שיקבל חברו.

ליאור ובשיר פנו למנהל החשבונות שטיפל בענייניהם, מר נסראלדין תנוך, וביחד עמו סיכמו את ההפרדה. ביום 24.12.2006 נחתם בין בשיר וליאור הסכם ההפרדות (להלן: הסכם ההפרדות). הסכם ההפרדות נוסח על ידי תנוך עבור הצדדים (ההסכם סומן נספח א' למע/3 ולמע/5).

5. בהסכם ההפרדות מצהירים הצדדים על אחזקותיהם במניות בכל ארבעת החברות (50% בלב חשמל, 50% בלב 2003, 25% בלירון ו- 100% בגרנד) (הצהרה זו כאמור אינה תואמת את הרישום).

כמו כן, מסכימים הצדדים על הפרדות כך שכל זכויותיו של בשיר בלב חשמל ובלב 2003 יועברו לליאור וכל זכויותיו של ליאור בלירון ובגרנד יועברו לבשיר.

6. כדי ליצור את האיזון הנדרש הסכימו הצדדים כי ליאור ישלם לבשיר סך של 1,470,000 ₪ (סעיף ב(1) להסכם ההפרדות). סכום זה נקבע, כך נאמר, על פי חישוב שווי החברות ליום 31.12.2006 (סעיף ב(2) להסכם).

לשם תשלום הסכום האמור נקבע כי ליאור ישלם לבשיר סך של 820,000 ₪ במזומן וכן יעביר לו דירה שערכה 650,000 ₪ (סעיף ו' להסכם). אף שהדבר לא נאמר מפורשות כוונת הצדדים הייתה כי דירה שהייתה רשומה על שם לב חשמל תועבר לבעלותו המלאה של בשיר, כחלק מהתמורה שעל ליאור לשלם לבשיר.

7. הצדדים פעלו על פי המוסכם והשלימו את ההפרדות. עם זאת, המערערים לא דיווחו על העסקאות האמורות למשיב במועד. רק עם הגשת הדוחות לשנת 2006 (שהוגשו בשנת 2008) נודעו העסקאות לפקיד השומה.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 10-01-13717 יהודה נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 10-01-29319 נסר אל דין נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 10-01-13771 ב.ל.לב חשמל הנדסה וביצוע בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

8. פקיד השומה בדק את השומות שהגישו הצדדים. בביקורת נמצא כי בדוחות הכספיים של חברת לב חשמל נותרה ביום 31.12.2006 יתרת חובה של בעלי המניות בסך של 276,925 ₪. פקיד השומה חילק יתרה זו בשווה בין בעלי המניות וראה בה כתשלום דיבידנד לבעלי המניות. את סכום החוב האמור חילק לכל שלושת שנות המס – 2004-2006, כך שבכל שנה הוספה לכל בעל המניות הכנסה מדיבידנד בסך של 46,154 ₪.

9. בשומתו של בשיר הוסיף המשיב רווח הון ממכירת מניות בחברות לב חשמל ולב 2003 לליאור בסך המוסכם בהסכם ההיפרדות – 1,470,000 ₪ (לא נמצאה עלות רכישה). לשומתו של ליאור הוסיף המשיב דיבידנד בהתאם לשווי הדירה שהועברה לבשיר. המשיב ראה את העסקה ככוללת העברת דירה מחברת לב חשמל לליאור כדיבידנד, על מנת שזה יוכל להעבירה באופן אישי לבשיר. המשיב הוסיף לליאור דיבידנד על פי שווי הדירה בסך של 866,667 ₪.

10. בעקבת כל זאת קבע המשיב כי שומותיהם של ליאור ובשיר יתוקנו כדלקמן:

שומת בשיר בשלב א':

2006	2005	2004	
128,911	123,603	150,770	הכנסה מוצהרת משכר עבודה
46,154	46,154	46,154	דיבידנד בגין יתרת חובה בחברה
1,470,000			רווח הון ממכירת מניות
1,645,065	169,757	196,924	ס"ה הכנסה חייבת בשומה

שומת ליאור בשלב א':

2006	2005	2004	
92,986	117,933	150,770	הכנסה מוצהרת משכר עבודה
46,154	46,154	46,154	דיבידנד בגין יתרת חובה בחברה
866,667			דיבידנד מגולם בגין משיכת דירה מהחברה
1,005,807	164,087	196,924	ס"ה הכנסה חייבת בשומה

11. לאחר הגשת השגות נערך דיון נוסף בפני המשיב. המפקחת לימור כהן סברה כי יש לתקן את השומות ולהגדילן. המפקחת קבעה כי את רווח ההון ממכירת המניות בחברות יש לחשב על פי שווי השוק של החברות במועד העברת המניות ולא על פי הסכום המוסכם.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 10-01-13717 יהודה נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 10-01-29319 נסר אל דין נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 10-01-13771 ב.ל.לב חשמל הנדסה וביצוע בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

עוד נמצא בביקורת כי קיימת אי התאמה בספרי חברת לב חשמל שכן יתרת רווח בסך של 338,085 ₪ הועברה משנת 2005 לשנת 2006 ונרשמה כהפסד.

12. על פי הערכת השווי של החברות קבעה המפקחת כי שווי חברת לב חשמל הינו 4,000,000 ₪ ושווי חברת לב 2003 הינו 121,000 ₪. בהתאם תוקן רווח ההון במכירה ונקבע שרווח ההון של בשיר הינו 2,060,900 ₪ (לאחר הפחתת עלות רכישה). כן נקבע כי רווח ההון של ליאור בגין העברת מניות לירון וגרנד לבשיר הינו על פי שווי חברת לירון 1,959,880 ₪ (גם כן לאחר הפחתת עלות הרכישה). רווח ההון של ליאור נקבע לפי שווי חברת לירון כנגזר מהמחיר שבו בוצעה עסקה מאוחרת יותר למכירת 51% מהחברה לחברת גינרל מהנדסים בע"מ.

13. בשל כל אלו תוקנו השומות במסגרת דיוני ההשגה ולמיערערים הוצאו שומות כדלקמן:

לבשיר:

פרטים/שנת מס	2004	2005	2006
רווח הון ממכירת מניות	--	--	2,060,900
דיבידנד (יתרות חובה וחוסר האיזון במאזן)	158,849	158,849	158,849

לליאור

פרטים/שנת מס	2004	2005	2006
רווח הון ממכירת מניות	--	--	1,959,880
דיבידנד (יתרות חובה וחוסר האיזון במאזן)	158,849	158,849	158,849
דיבידנד (דירה מ.ב.לב הנדסה)	--	--	650,000
דיבידנד (כספים מלירון לרכישת גרנד)	670,000	--	--
סה"כ דיבידנד	828,849	158,849	808,849

14. במסגרת הדיונים נערכה גם שומה לחברת לב חשמל. המשיב קבע כי לא הוכח שהוצאות המימון שנוכו על ידי החברה שימשו ליצור הכנסה. המשיב סבר כי יש לזקוף את הוצאות המימון להלוואות שנלקחו על ידי החברה לצורך רכישת נכסים שאינם מניבים (נכסי נדל"ן או חובות בעלי מניות). לאור זאת, קבע המשיב את שומת חברת לב חשמל בצו כדלקמן:

	2004	2005	2006
הכנסה/הפסד) מוצהר	141,141	(274,742)	877,546
תאום הוצאות מימון	78,500	126,000	132,000



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 10-01-13717 יהודה נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 10-01-29319 נסר אל דין נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 10-01-13771 ב.ל.לב חשמל הנדסה וביצוע בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

126,000		0	ביטול הפסד מועבר מתואם
1,135,546	(148,742)	219,641	הכנסה (הפסד) על פי שומה

הערעורים

15. על השומות שבצו שהוצאו למערערים ולחברת לב חשמל, הוגשו הערעורים שבפניי. ליאור הגיש ערעור בתיק 10-01-13717 וכן הגיש את הערעור בשם לב חשמל בתיק 10-01-13771. בשיר הגיש ערעור נפרד עם ייצוג נפרד בתיק 10-01-29319. בשים לב לזיקה בין המחלוקות הוריתי על איחוד הדיונים בכל שלושת התיקים.

16. טענות המערערים בערעורים נוגעת לעניינים שונים שחלקם רלבנטיים לכל המערערים וחלקם רלבנטיים רק לחלקם. כל המערערים טוענים כי יתרת חובות הבעלים שנרשמו בספרי חברת לב חשמל, אינה מהווה דיבידנד.

בשיר מוסיף וטוען כי יתרה זו נכללה רק בדוחות שהוגשו לאחר הסכם ההיפרדות, ללא כל מעורבות מצידו בהכנת הדוחות. יתרה זו, כך לגרסתו, לא הייתה קיימת לפני ההיפרדות.

17. שני המערערים טוענים כי הקביעה שיש לראות בחוסר האיזון בין דוחות 2005 ל- 2006 כדיבידנד מקורה בטעות חשבונאית בלבד ולא במשיכת כספים כלשהם על ידי המערערים.

18. שני המערערים טוענים כי הסכם ההיפרדות לא נועד להשיא רווח למי מהם. מדובר בחלוקה מאוזנת של הנכסים באופן שלכל אחד נותרו נכסים שווים ערך לנכסים שהחזיק לפני ההיפרדות. על כן, לא נוצר למי מהם רווח הון.

19. הצדדים גם מעלים טענות כנגד קביעות השווי על ידי המשיב, הן לגבי שווי חברת לב חשמל והן לגבי שווי חברת לירון.

ליאור טוען כי אין לראות בהעברת הדירה לבשיר כמשיכת דיבידנד על ידו. לטענת ליאור ובשיר למרות ההסכם בסופו של יום הדירה לא הועברה לבשיר אלא נמכרה על ידי נושה מובטח לצורך סילוק חובות של חברת לירון. בכל מקרה, כך לטענת ליאור, הדירה הייתה רשומה בבעלות חברת לב חשמל ולכן העברתה לבשיר לא יכולה להיות מיוחסת כתשלום דיבידנד לליאור. ליאור טוען גם כי לא קיבל כל דיבידנד מחברת לירון לצורך רכישת חברת גרנד וכי מדובר בתשלום ששלום על ידי לירון לגרנד.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 10-01-13717 יהודה נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 10-01-29319 נסר אל דין נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 10-01-13771 ב.ל.לב חשמל הנדסה וביצוע בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

21. הצדדים מעלים גם טענות לגבי שומת חברת לב חשמל וטוענים כי כל המימון שימש ליצור הכנסה לחברה. על כן, לטענתם היה על המשיב להכיר בניכוי הוצאות המימון.

דיון והכרעה

22. הערעורים מעלים שאלות שונות ונפרדות ולכן אתייחס לכל אחת מהן בנפרד. תחילה נזכיר כי בעניין אחר הושגה למעשה הסכמה. פקיד השומה קבע כאמור כי בשל העדר איזון בין הדוחות הכספיים של שנת 2005 לשנת 2006, יש לייחס לכל אחד מהמערערים דיבידנד בסך השווה למחצית מההפרש שמצא - 338,085 ₪.

לאחר הגשת הערעורים נערכה בדיקה נוספת של הדוחות הכספיים והתברר כי מדובר בטעויות חשבונאיות. המשיב בדק את הטענות והסכים לתקן את השומות בהתאם (ראו תצהירה של לימור כהן מש/1 סעיפים 22, 28). על כן הוסכם כי הדיבידנד שנוקף לכל אחד מהמערערים בשל חוסר האיזון יבוטל (סעיף 24 למש/1). לפיכך, אין עוד צורך לדון בערעור על טענה זו וצווי השומה יתוקנו על פי המוסכם.

מיסוי רווחי הון

23. המערערים טוענים כי אין מקום להטיל עליהם מס בגין רווחי הון שכן מדובר בעסקאות חליפין שנועדו לאזן בין הצדדים כך שכל אחד מהם יקבל נכסים בשווי זהה לנכסים שהעביר לחברו. טענה זו מבקשת לכפור בחבות המס בעסקת חליפין של מניות.

24. סעיף 88 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] מגדיר מהי מכירה וכולל בהגדרה זו גם עסקות חליפין. כאשר מבצעים צדדים עסקת חליפין, העברת נכס תמורת נכס, יחויב כל אחד מהם במס על רווח ההון שנצבר לו במכירה, דהיינו על רווח ההון שנצבר לו המחושב כהפרש שבין עלות רכישת הנכס לתמורה שהתקבלה במכירתו כלומר בעסקת החליפין (ראו לעניין רווח הון בעסקות חליפין ע"א 308/57 פקיד שומה תל אביב צפון נ' מנחם, פ"ד יב 881 (1958); ע"א 247/63 פקיד השומה פתח-תקה נ' רפאל שפר ו- פ"ד יז 2713 (1963); ד' אלקינס, מיסוי עסקאות חליפין 77 (2012)).

בעסקת חליפין שבה מועברים נכסים, עם תוספת מזומנים או ללא, תחושב התמורה שמקבל המשתתף בעסקה בגין העברת נכס שבבעלותו לאחר, בהתאם לשווי הנכסים שקיבל בתמורה (ראו ד' אלקינס לעיל, עמ' 81; ע"א 247/63 הנ"ל). לצורך כך נדרשת כמובן הערכת שווי התמורה שקיבל כל משתתף. הערכה זו הינה למעשה הערכת ההכנסה הרעיונית שקיבל המשתתף בעסקת החליפין (ראו י. אדרעי, אירועי מס עליתם (ואיבונם?) של דיני המיסים בישראל, 105 (2007); ד' אלקינס, מיסוי עסקאות חליפין כאשר ערכם של הנכסים או השירותים המוחלפים אינו שונה, מיסים יט/2; א/67 (2005)).



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 10-01-13717 יהודה נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 10-01-29319 נסר אל דין נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 10-01-13771 ב.ל.לב חשמל הנדסה וביצוע בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

25. הואיל והלכה היא כי רואים בעסקת חליפין של נכסים, כשתי עסקאות בהן מוכר כל משתתף נכס שבעלותו ומקבל בתמורה נכס בשווה ערך התואם את שווי של הנכס הנמכר, הרי שהעובדה כי הצדדים הסכימו על "איזון" והשוואה של שווי הנכסים הנמכרים לשווי הנכסים המתקבלים בתמורה, אינה רלבנטית לעניין החבות במס רווחי הון. לפיכך, הטענה הכוללת שהעלו המערערים דינה להידחות ויש לבחון את מיסי כל אחת מהעסקאות.

רווח ההון בעסקאות

26. ראינו לעיל כי עסקת חליפין של נכסים, לרבות עסקת חליפין של זכויות בחברות, תמוסה כשתי עסקאות נפרדות כאשר לגבי כל משתתף תיבחן התמורה שקיבל אל מול עלות הרכישה של הזכות הנמכרת. בדרך כלל בעסקת חליפין התמורות צפויות להיות שקולות, כלומר התמורה שיקבל כל משתתף תהא זהה לתמורה שיקבל חברו. הואיל ומדובר בהעברת נכסים ולא מזומנים, יכולים הצדדים להעריך את שווי הנכסים ולהשלים את החסר, כפי שאף נעשה במקרה הנוכחי. עם זאת, הערכת שווי הנכסים על ידי הצדדים לעסקה אינה משקפת בהכרח את שווי השוק של התמורה ועל-כן עלינו לבחון את שווי השוק של הנכסים כפי שהוכחו. נבחן תחילה את רווח הון שנוצר לבשיר.

רווח הון לבשיר

27. בשיר היה שותף עם ליאור בבעלות בחברות השונות. בשיר בהסכם ההיפרדות העביר לליאור את כל מניותיו בחברת לב חשמל ולב 2003 ובתמורה קיבל את זכויותיו של ליאור בחברות לירון וגרנד ותשלומים נוספים.

28. בהסכם ההיפרדות נקבע כי התמורה שקיבל בשיר עבור זכויותיו בחברת לב חשמל ולב 2003 הינה מלוא המניות בלירון וגרנד וכן תמורה כספית בסך של 1,470,000 ש"ח. תשלום זה נועד לאזן את התמורות כך שהתמורה שיקבל בשיר תהא שקולה לשווי הנכסים שהעביר לליאור.

עוד ראינו שבשלב א' קיבל המשיב את הערכותיהם של בשיר וליאור וקבע כי התמורה שקיבל בשיר הינה 1,470,000 ש"ח. רק בדיוני שלב ב' קבע המשיב כי יש לבחון את התמורה על שווי החברות ולא רק על פי התמורה הכספית שנקבעה בהסכם ההיפרדות.

29. בסעיף 88 לפקודה מוגדרת תמורה:

המחיר שיש לצפות לו ממכירת נכס על ידי מוכר מרצון לקונה מרצון כשהנכס נקי מכל שעבוד הבא להבטיח חוב, משכנתה, או זכות אחרת הבאה להבטיח תשלום; אולם אם פקיד השומה שוכנע, כי המחיר בעד הנכס נקבע בתום לב ובלי שהושפע במישרין או בעקיפין מקיום יחסים מיוחדים בין המוכר לקונה - ובמקרקעין גם בתנאי שהמכירה נעשתה



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 10-01-13717 יהודה נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 10-01-29319 נסר אל דין נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 10-01-13771 ב.ל.לב חשמל הנדסה וביצוע בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

בכתב - תהא התמורה המחיר שנקבע; והכל בניכוי הוצאות המכירה שהוציאה הנישום באותה מכירה. בפדיון איגרת חוב או נייר ערך מסחרי, יראו את הפרשי ההצמדה כחלק מהתמורה;

הגדרה זו דומה להגדרת שווי לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 (סעיף 1).

30. התמורה בעסקת חליפין הינה שווי הנכס או הנכסים שקיבל צד לעסקה תמורת העברת זכויותיו בנכס שהעביר לצד שכנגד. המחוקק קבע את העיקרון כי במיסוי רווח ההון תחושב התמורה על פי שווי השוק של הנכס הנמכר ולא על פי התמורה המוסכמת. לכלל זה חריג המאפשר לקבוע את השווי על פי התמורה המוסכמת, ובתנאי שהתקיימו התנאים שנקבעו לתחולת החריג; תום לב והעדרם של יחסים מיוחדים (לגבי מקרקעין נדרש גם מסמך בכתב) (ראו ע"א 4005/03, מנהל מס שבח מקרקעין נ' קבוצת עונאללה לייזום והשקעות בע"מ 5.6.2005); ע"א 717/85 וייס נ' מנהל מס שבח מקרקעין (1988); ד' אלקינס הנ"ל, עמ' 126).

31. חשוב לזכור כי הנטל לשכנע כי יש לסטות מהכלל ולהעדיף את החריג, דהיינו להעדיף את שווי הנכס על פי התמורה המוסכמת, מוטל על שכמי הטוען לחריג (ראו ע"א 4005/03 הנ"ל פסקה 8 והאסמכתאות שם).

32. בשומה בשלב א' קבע המשיב כי התמורה שקיבל בשיר הינה רק התמורה הכספית 1,470,000 ש.ו. ברי שחשוב זה היה מוטעה שכן התמורה שקיבל בשיר כללה גם את שווי המניות שקיבל בחברות לירון וגרנד. בשלב ב' פנה המשיב לעקרון הכללי בהערכת תמורה על פי סעיף 88 לפקודה, דהיינו להערכת שווי שוק של הנכס הנמכר, קרי מניות חברות לב חשמל ולב 2003. הקביעה כי את רווח ההון יש לחשב על פי שווי השוק של הנכס הנמכר תואמת את ההלכה הכללית והנטל על בשיר לשכנע כי יש להעדיף את התמורה המוסכמת.

33. בשיר הגיש חוות דעת לעניין שווי לב חשמל ולא הגיש ראיות לעניין שווי חברות לירון וגרנד. בהעדר ראיה לשווי מלוא התמורה שקיבל ברי שבשיר לא הרים את הנטל לסטות מעיקרון שווי השוק של הנכס הנמכר ועל-כן לא נפל פגם בקביעת המשיב ואת רווח ההון יש לחשב לפי שווי השוק של מניות החברות הנמכרות לב חשמל ולב 2003.

הערכות שווי שוק

34. בשיר מכר זכויות בשתי החברות לב חשמל ולב 2003. לגבי שווייה של חברת לב 2003 אין מחלוקת והמעוררים לא הביאו כל חוות דעת או ראיה אחרת לעניין השווי. לחברת לב 2003 לא הייתה כל פעילות ייצור וכל הכנסותיה נבעו מהשכרת נכס. המומחה מר וינשטיין, שחיווה דעתו עבור המשיב,



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 10-01-13717 יהודה נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 10-01-29319 נסר אל דין נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 10-01-13771 ב.ל.לב חשמל הנדסה וביצוע בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

קבע כי שווייה המלא של לב 2003 הינו 120,000 ₪ (מש/2). בהעדר חוות דעת אחרת יש לקבל הערכה זו.

35. הדיון בעניין שווי החברות מתמקד בשווייה של חברת לב חשמל. מטעם המערערים הוגשה חוות דעתו של רו"ח ש' פיטרמן (מע/6). רו"ח פיטרמן העריך את שווייה של חברת לב חשמל למועד ההיפרדות 31.12.2006, בסך של 67,786 ₪ בלבד. כל תמורה ששולמה מעבר לכך, כך לגישתו, נובעת מהתחשבות פנימית בין הצדדים.

36. המשיב צירף את חוות דעתו של מר ש' וינשטיין שהוא כלכלן במחלקה הכלכלית של רשות המיסים. בחוות דעתו המקורית העריך את שווי לב חשמל בסך של 4,100,000 ₪. לאחר תיקון הדוחות הכספיים של החברה כפי שפורט לעיל, שינה את הערכתו וציין כי השווי הינו רק 3,400,000 ₪. בתחילת הדיון ובטרם נחקר, תיקן המומחה שוב את הערכתו וציין כי מצא טעות נוספת ועל כן העמיד את שווי חברת לב חשמל על סך של 2,700,000 ₪ בלבד (עמ' 105 לפרוטוקול).

37. קביעת שווי של חברה עשויה להידרש לצרכים שונים. לצורך חישוב רווח ההון על פי פקודת מס הכנסה עלינו לאתר את שווי השוק של החברה, דהיינו המחיר אותו ישלם קונה מרצון למוכר מרצון. שווי זה עשוי להיות שונה מהערכת שווי לצרכים אחרים כגון הערכת "שווי הוגן" של חברה במסגרת הצעת רכש על פי סעיף 338 לחוק החברות, תשנ"ט – 1999 או הערכת שווי לצרכים אחרים המביאים בחשבון את תכלית ההערכה (ראו ע"א 10406/06 דן עצמון נ' בנק הפועלים (28.12.2009); רע"א 7820/07 קיטאל החזקות ופיתוח בינלאומי בע"מ נ' שאול ממן (28/08/2012)).

38. המומחים מטעם הצדדים הפנו למספר שיטות להערכת שווי שוק של חברה. שני המומחים מסכימים כי השיטה המועדפת והמקובלת ביותר על קהילת המומחים למימון הינה גישת היוון תזרים המזומנים (D.C.F- Discounted Cash Flow). על פי גישה זו שווייה של חברה "מוערך הן על פי תזרים המזומנים המהוון של נכסיה הנוכחיים והן על פי תזרים המזומנים המהוון שהיו מייצרים החדמנות ההשקעה שלה" (ע"א 10406/06 הנ"ל פסקה 52). משמעות גישה זו הינה כי מעריך השווי בוחן את כלל פעילותה של החברה בשנים שקדמו למועד הערכת השווי, בוחן תחילה את סך המכירות והקניות, את היקף ההוצאות של החברה, את שוק הלקוחות הספקים וכדומה. בהמשך בוחן גם את התחזיות לגבי המשך פעילות החברה ותזרים המזומנים הצפוי בשנים הקרובות. כמו כן, נדרש המעריך לתת ביטוי להיקף ההתחייבויות הכספיות של החברה לעומת הנכסים הפיננסיים של החברה (ככל שנכסים כאלו מהווים חלק מהממכר). בשים לב לכל אלו ותוך התחשבות בסוג וטיב העסק מחושב השווי.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 10-01-13717 יהודה נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 10-01-29319 נסר אל דין נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 10-01-13771 ב.ל.לב חשמל הנדסה וביצוע בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

39. גישת היוון תזרימי המזומנים על אף היותה הגישה המקובלת ביותר להערכת שווי אינה חפה מקשיים. תנאי בסיסי לאפשרות ביצוע ההערכה הינו מסירת כל המידע הרלבנטי למעריך. מידע זה אינו מצוי תמיד בידי מבקש ההערכה ולעתים אף לחברה יש קושי באיתור מלוא המידע, במיוחד מידע הנוגע לשוק, לספקים, לקוחות וכו'. קושי נוסף נובע מהצורך להשתמש בנתונים חזויים, כלומר לנסות ולצפות את המשך הפעילות. כך בע"א 10406/06 הנ"ל מציין בית המשפט (פסקה 62) כי "החשש הוא כי הסתמכות על נתונים נושאי פני עתיד תביא את מבקש הסעד להביא בפני בית המשפט הערכות אופטימיות באופן קיצוני באשר לאופיה של החברה". בהמשך מוסיף בית המשפט תוך הפניה לעמדתה של ד"ר חביב-סיגל:

בהקשר זה עומדת חביב-סיגל על כך, כי הצבת הנתונים בנוסחאות ההערכה פותחת פתח רחב לשיקול דעתו של המעריך, היכול להטות את תוצאות ההערכה בהתאם לאינטרסים של הצדדים (אם באמצעות בחירה אסטרטגית של משך ההיסטוריה הרלוונטית להערכת רווחי החברה בעתיד; בחירה מניפולטיבית של קבוצת החברות הדומות לצורך קביעתו של המכפיל; או מתן פרשנות מניפולטיבית למציאות נגלית לאחר מועד הרכישה).

40. למרות הקשיים בגישת ההערכה על פי היוון תזרימי המזומנים, אומצה גישה זו כגישה המתאימה ביותר להערכת שווי של חברות. דוקו, עוסקים אנו בהערכת שווי שוק, דהיינו בניסיון לאתר את המחיר שיסכים לשלם קונה מרצון למוכר מרצון. הואיל וגישת היוון תזרימי המזומנים הינה הגישה המקובלת ביותר להערכת שווי של חברות כדוגמת חברת לב חשמל, הרי שיש צפות כי גם צדדים לעסקה יעריכו את שווייה על פי גישה זו ויקבעו את המחיר על פיה.

41. הערה נוספת שחשוב להזכיר נוגעת למועד ההערכה. כאשר עוסקים בהערכת שווי שוק של חברה לצורך חיוב העסקה במס רווחי הון, עלינו לאתר את שווי השוק במועד העסקה. שווי שוק במועד העסקה מבוסס על המידע הרלבנטי לאותו מועד, לרבות הצפיות והתחזיות שעמדו בפני הצדדים באותו מועד. העובדה שבסופו של יום התחזיות לא התממשו, בין שהיקף הפעילות גדל ובין שקטן, אינה רלבנטית לצורך הערכת השווי למועד העסקה. התחשבות בנתוני אמת כפי שהתגלו לאחר מועד העסקה, מחטיאה את מטרת הערכת השווי למועד העסקה.

42. ולענייננו, שני המומחים בחרו באותה גישה אולם הגיעו לתוצאות שונות לחלוטין כאשר הפער בין התוצאות גדול. המומחה מטעם המשיב הגיע למסקנה כי שווי חברת לב חשמל למועד הקובע 31.12.2006 הינו 2.7 מיליון ₪ (לאחר תיקון חוות הדעת המקורית). לעומתו, הגיע רו"ח פיטרמן להערכה כי שווי החברה היה רק 67,786 ₪.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 10-01-13717 יהודה נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 10-01-29319 נסר אל דין נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 10-01-13771 ב.ל.לב חשמל הנדסה וביצוע בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

43. בטרם אעיר מספר הערות לגבי הערכות אלו אזכיר כי הצדדים לעסקה הסכימו כי תמורת חלקו של בשיר במניות חברת לב חשמל ולב 2003 ימסרו לו מניותיהן של חברת לירון וגרנד, וכן סך נוסף של 1,470,000 ₪. משמע, הצדדים עצמם העריכו כי שווי החברה היה לפחות כ- 3 מיליון ₪.

עוסקים אנו בהערכות שווי שוק של החברה שכן ראינו כי התמורה לצורך חישוב רווח ההון על פי סעיף 88 לפקודה הינו שווי השוק ורק בנסיבות מוגדרות ניתן לאמץ את התמורה המוסכמת. עם זאת, בהנחה כי הצדדים פעלו כאנשים סבירים, אשר הכירו את החברה ואחזו בכל המידע הרלבנטי, יש להניח כי לא קבעו שווי החורג באופן משמעותי משווי השוק. חריגה כה גדולה משווי השוק שקבע רו"ח פיטרמן מחייבת הסבר משכנע אולם המערערים או מר תנוך לא טענו כי המחיר הושפע משיקולים אחרים (ראו עדות בשיר עמ' 62, עדות תנוך עמ' 66).

הערכתו של רו"ח פיטרמן ולפיה יתרת הסכומים ששולמו משקפת התחשבות ביניהם, אינה אלא הנחה סתמית של המומחה ואין לה כל אחיזה בחומר הראיות. מכאן, שחוות דעתו של פיטרמן נראית בלתי סבירה לחלוטין.

44. חוות דעתו של פיטרמן לוקה במספר קשיים. ראשית, נציין כי רו"ח פיטרמן סבר כי יש להתחשב בנתוני האמת של פעילות החברה בפועל לאחר מועד העסקה. הוא הביא בחשבון את דוחות החברה לשנת 2007 ואף ביקש דוחות לשנים 2008-2010 (ראו גם עדותו עמ' 73). התחשבות בנתוני אמת מאוחרים למועד העסקה אינה משקפת את שווי השוק במועד העסקה, שווי שנקבע על פי תחזית לאותו מועד בלבד.

45. רו"ח פיטרמן ציין כי יש לחשב את נתוני הרווח לפי שיעור היוון של 5% (עמ' 22 לחוות הדעת), אף כי שיעור ההיוון אינו מתיישב עם המכפיל שנקבע על ידו (מכפיל 3). רו"ח פיטרמן לא הסביר מדוע בחר במכפיל 3 וכל שציין היה כי התבסס על שיחות עם בעלי מקצוע בתחום (עמ' 22).

לעומתו קבע מר וינשטיין מכפיל 7 תוך התבססות על נתון מוכר מחוק יישום תכנית ההתנתקות, תשס"ה – 2005. אמנם יתכן שיש מקום לקבוע מכפיל אחר אולם לא ניתן להסתפק באמירה כללית על שיחות עם בעלי מקצוע כדי להסביר את המכפיל שנבחר והתבססות על נתונים שנבעו בדין מהימנה יותר (כל עוד לא הובאו נימוקים מדוע יש להבחין בין השיקולים על ספי אותו חוק למקרה הנוכחי).

46. דומני כי די בהערות אלו כדי להבהיר מדוע לא ניתן לסמוך על חוות דעתו של רו"ח פיטרמן ומדוע יש להעדיף את הערכותיו של רו"ח וינשטיין.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 10-01-13717 יהודה נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 10-01-29319 נסר אל דין נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 10-01-13771 ב.ל.לב חשמל הנדסה וביצוע בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

עם זאת, נדרשת הערה גם לעניין חוות דעתו של מר וינסטיין. מר וינסטיין העריך את שווי פעילות החברה ב- 1,839,600 ₪ ופוטנציאל מירבי 2,069,550 ₪ ולשווי זה הוסיף את סך הנכסים וההתחייבויות הפיננסיות בסך של 2,035,434 ₪. לאחר תיקון סך הנכסים הפיננסיים והפחתת סך של 676,120 ₪, חוב בעלי מניות, הגיע לחישוב סך הנכסים הפיננסיים של 1,329,651 ₪ (סעיף 7.4 לחוות הדעת). תיקון נוסף נעשה בדיון מיום 3.7.2013 שבו צוין כי בטעות התעלם מעלות שכר מנהל ועל כן הופחת השווי לסך של 2.7 מיליון ₪.

דומני כי נדרש תיקון נוסף. בחישוב הנכסים הפיננסיים נטו נלקח בחשבון חוב של בעלי המניות בסך של 276,925 ₪. כפי שראינו טוען המשיב כי סכום זה מהווה דיבידנד לבעלי המניות, כלומר כי החברה העבירה סכומים אלו לבעלי המניות בחלוקת דיבידנד. ברי כי אם סכום זה הועבר לבעלי המניות כדיבידנד לא מוטלת עליהם חובה להשיבו לחברה ויש להפחית סך זה מרשימת הנכסים הפיננסיים של החברה.

47. המסקנה מן האמור הינה כי את שווי הנכסים הפיננסיים של החברה יש לתקן כך שיעמוד על סך של 1,052,726 ₪. מכאן ששווי החברה, על פי קביעת המומחה מר וינסטיין, יתוקן לסך של 2,423,075 ₪.

מקביעת שווי זה של החברה עולה כי רווח ההון של בשיר כתוצאה מהעברת מניותיו בחברת לב חשמל היה רק 1,111,537 ₪ (לאחר הפחתת עלות מניות של 100 ₪) ובהתאם יש לתקן את שומת בשיר. טענות בשיר לעניין הוספת הכנסה חייבת מדיבידנד בעקבות יתרות חוב בעלי המניות תידון בהמשך לאחר הדיון בשומת ליאור.

שומת ליאור

48. שומת ליאור כללה הכנסות מדיבידנד הנובע מיתרת חוב בעלי מניות, הכנסות מדיבידנד בסך של 650,000 ₪ מקבלת זכות בדירה, הכנסות מדיבידנד בסך של 670,000 ₪ דיבידנד מחברת לירון לצורך רכישת גרנד, ורווח הון מהעברת הזכות במניות לירון וגרנד לבשיר. נדון בטענות כסדרן. הטענות הנוגעות להכנסה מדיבידנד בשל יתרת חוב בעלי מניות בלב חשמל תידון במאוחד גם לגבי ליאור וגם לגבי בשיר.

דיבידנד בסך 650,000 ₪ מקבלת זכויות בדירה

49. כפי שפורט לעיל, בהסכם ההיפרדות הוסכם כי ליאור ישלם לבשיר סך של 1,470,000 ₪. כן הוסכם כי לסילוק התחייבות זו ישלם ליאור לבשיר סך של 820,000 ₪ במזומן ויעביר לבשיר זכות בדירה בערך קניה של 650,000 ₪. הדירה עליה הוסכם הייתה רשומה על שמה של חברת לב חשמל.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 10-01-13717 יהודה נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 10-01-29319 נסר אל דין נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 10-01-13771 ב.ל.לב חשמל הנדסה וביצוע בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

50. טוען המשיב כי הזכויות בדירה הועברו מחברת לב חשמל לבשיר כדי לכסות חוב אישי של ליאור לבשיר ועל-כן יש לראות בשווי הדירה כדיבידנד שניתן על ידי החברה לליאור. המשיב מוכן לקבל את השווי שנקבע בהסכם 650,000 ₪ כמשקף את שווי טובת הנאה שקיבל ליאור.

ליאור טוען מנגד כי הדירה לא הועברה אליו כלל. הדירה שימשה כבטוחה לחובותיה של לירון ואף שועבדה לטובת הבנק להבטחת החוב. במצב זה לא היה לדירה כל שווי שוק. עוד נטען כי בסופו של יום נמכרה הדירה לפירעון חובות לירון לבנק ובשיר לא קיבל כל תמורה.

51. כאשר בעל מניות בחברה מקבל מהחברה טובת הנאה כלשהי עולות מספר שאלות שהרי לא כל טובת הנאה שניתנת לבעל המניות מהווה דיבידנד החייב במס לפי סעיף 4(2) לפקודת מס הכנסה.

ראשית, יש לבחון האם טובת ההנאה ניתנה לבעל המניות בכשירותו ככזה. בעל מניות יכול להיות עובד של החברה ולקבל מהחברה טובת הנאה בתמורה לעבודתו. בעל מניות יכול להתקשר עם החברה בעסקאות שונות ולקבל תמורה עבורן, בעל מניות עשוי לקבל טובת הנאה כהחזר השקעה וכדומה.

52. קשה להגדיר מבחינים ברורים להבחנה בין סוגי טובות ההנאה או התקבולים השונים. ניתן להיעזר במספר סימנים לזיהוי טיבו של התקבול - האם קיימים מסמכים והסכמים המעידים על כוונת הצדדים, כמו למשל האם קיימת החלטה על חלוקת רווחים, האם קיים הסכם עבודה וכדומה. עם זאת, כוונת הצדדים כשלעצמה אינה מספקת. עוד ראוי לבחון האם התשלום משקף שכר סביר וראוי עבור עבודת בעל השליטה. לעניין זה ניתן לערוך השוואה לשכרם של עובדים אחרים או לשכר של עובדים בחברות דומות. צריך לבחון את היחס בין השכר להיקף העבודה בשנים אחרות. כאשר נטען שתשלום הינו חלוקת רווחים, ניתן לבחון האם גם בעלי מניות אחרים קיבלו תשלום זהה. ניתן לבחון כיצד התייחסו הצדדים לתשלום, האם נוכח ממנו מס במקור בגין תשלום שכר עבודה, האם התשלום שימש בסיס להפרשות סוציאליות וכדומה.

53. לאחר שקבענו כי טובת הנאה או תקבול מסוים מהווים הכנסה שאינה בגדר הכנסת עבודה, עדיין יש לבחון האם הוא מהווה דיבידנד כאמור בסעיף 4(2) לפקודה. ודוק, לא כל תקבול שמקבל בעל שליטה שאינו בגדר הכנסת עבודה הינו דיבידנד (ראו ד' אלקינס "מהותו של דיבידנד: חלוקה מרווחי שערך מנקודת מבטם של דיני המס" מיסים כ/ז 5-א-12 (2013)).

כאן נדרשת הבהרה לעניין הגדרת הדיבידנד לצורך פקודת מס הכנסה. פקודת מס הכנסה משתמשת לעתים קרובות במושג דיבידנד, אולם אינה כוללת כל הגדרה מהו דיבידנד. בהעדר הגדרה פנו בתי משפט להגדרת דיבידנד בחוק החברות, התשנ"ט-1999 (ראו למשל ע"א 8500/10 פרל נ' פקיד



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 10-01-13717 יהודה נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 10-01-29319 נסר אל דין נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 10-01-13771 ב.ל.לב חשמל הנדסה וביצוע בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

שומה 1 ירושלים (10/9/12); ע"מ (ת"א) 1183/05 קליימן נ' פקיד שומה פתח תקוה (5/8/10)). פנייה זו הינה טבעית אולם מעוררת קשיים לא מעטים, שכן תכלית ההגדרות לצורך חוק החברות הינה שונה מתכלית הגדרת הדיבידנד לצורך החיוב במס.

54. חוק החברות מגדיר דיבידנד בסעיף 1 כדלקמן:

"דיבידנד - כל נכס הניתן על ידי החברה לבעל מניה מכוח זכותו כבעל מניה, בין במזומן ובין בכל דרך אחרת, לרבות העברה ללא תמורה שוות ערך ולמעט מניות הטבה".

רואים אנו, כי ההגדרה כוללת בחובה כל טובת הנאה הניתנת על ידי החברה לבעל המניות. זוהי הגדרה רחבה המשמיעה לנו כי כל תקבול הניתן לבעל מניות בכושרו כבעל מניות, להבדיל מתקבול בכושרו כעובד או כמתקשר בעסקה עם החברה, יחשב כדיבידנד. כפי שנראה, אין הצדקה להגדרה כה רחבה לצורך דיני המס.

סעיף 302 לחוק החברות מבהיר מתי חברה רשאית לחלק מרווחיה לבעלי המניות:

"(א) חברה רשאית לבצע חלוקה מתוך רווחיה (להלן - מבחן הרווח), ובלבד שלא קיים חשש סביר שהחלוקה תמנע מן החברה את היכולת לעמוד בהבויותיה הקיימות והצפויות, בהגיע מועד קיומן (להלן - מבחן יכולת הפרעון).

(ב) בסעיף זה -

"רווחים", לענין מבחן הרווח - יתרת עודפים או עודפים שנצברו בשנתיים האחרונות, לפי הגבוה מבין השניים, והכל על פי הדוחות הכספיים המותאמים האחרונים, המבוקרים או הסקוריים, שערכה החברה, תוך הפחתת חלוקות קודמות אם לא הופחתו כבר מן העודפים, ובלבד שהמועד שלגביו נערכו הדוחות אינו מוקדם ביותר מששה חודשים ממועד החלוקה;

"דוחות כספיים מותאמים" - דוחות כספיים מותאמים למדד או דוחות כספיים הבאים או שיבואו במקומם, והכל לפי כללי חשבונאות מקובלים;

"עודפים" - סכומים הכלולים בהון העצמי של חברה ושמקורם ברווח הנקי שלה כפי שנקבע לפי כללי חשבונאות מקובלים, וכן סכומים אחרים הכלולים בהון העצמי לפי כללי חשבונאות מקובלים ושאין הון מניות או פרמיה, שהשר קבע שיראו אותם כעודפים.

(ג) השר רשאי לקבוע הוראות לענין חזקות בדבר עמידתה של חברה בתנאי מבחן יכולת הפרעון וכן פטורים או הקלות לענין התאמת הדוחות הכספיים".

בהתאם להוראות חוק החברות, המבחן לחלוקת מותרת של דיבידנד הינו כפול; מבחן הרווח ומבחן כושר הפרעון (ראו ע"א 8500/10 לעיל, פסקה 46; תני"ג (מרכז) 10-06-38472 חברת שוחט רבינוביץ, רואי חשבון נ' דור-אלון אנרגיה בישראל (1988) בע"מ (27/5/13); יחיאל בהט חברות כרך



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 10-01-13717 יהודה נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 10-01-29319 נסר אל דין נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 10-01-13771 ב.ל.לב חשמל הנדסה וביצוע בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

א' 653 (2011)). תשלום לבעלי המניות וחלוקה שאינם עומדים במבחני הרווח מהווים חלוקה אסורה אלא אם בית המשפט אישר את החלוקה. אישור בית המשפט יינתן גם אם החברה אינה עומדת במבחן הרווח ובתנאי שבית המשפט שוכנע כי החברה עומדת במבחן כושר הפירעון. תכלית מבחני חוק החברות הינה הגנה על הנושים מפני כוחם של בעלי השליטה (ראו ע"א 8500/10 הנ"ל, פסקה 46)).

55. המבחנים הקבועים בחוק החברות אינם מחייבים לצורך הגדרת דיבידנד בפקודת מס הכנסה. תכלית ההגדרות שונות. יתרה מזו, תכלית הגדרת דיבידנד לצורך הפקודה נועד לא רק לעצם קביעת החבות במס, אלא גם לקביעת שיעור המס שכן דיבידנד המחולק לבעל מניות ייחנה משיעור מס שונה מאשר תקבול חייב אחר.

כך או כך ברי כי טובת הנאה הניתנת לבעל מניות בשל היותו בעל מניות, בין אם מדובר בכסף או בשווה כסף, עשויה להיחשב כדיבידנד שניתן לבעל המניות.

56. אין חולק כי ליאור התחייב לשלם לבשיר, במסגרת הסכם ההפרדות, סך של 1,470,000 ₪ שמתוכם סך של 650,000 ₪ ישולם בדרך של העברת זכויות בדירה שהייתה רשומה על שם לב חשמל. סילוק חובו של בעל מניות בדרך של תשלום לצד שלישי או העברת נכס או מתן טובת הנאה לצד השלישי, מהווה כמובן הענקת טובת הנאה לבעל המניות. כן משהוסכם כי לסילוק חובו של ליאור לבשיר תעביר החברה לבשיר את מלוא הזכות בדירה, הדבר מהווה טובת הנאה לליאור.

57. כאן צריך לזכור כי השאלה מה אירע בסופו של יום עם הדירה אינו רלבנטי ודי בכך שהעברת הזכות לבשיר שחררה את לליאור מחבותו כלפי בשיר על מנת שניתן יהיה לראות בהעברה זו משום טובת הנאה לליאור.

כן יוער כי לא הובאה שום ראיה על התחשבנות כלשהי בין ליאור ללב חשמל בנוגע להעברת הזכויות בדירה. אילו היה ליאור משלם לחברה תשלום כלשהו או לפחות היה מחויב כלפיה בתשלום, יתכן שניתן היה להגיע למסקנה שונה, אולם בהעדר כל ראיה אחרת יש לקבוע כי העברת הדירה לבשיר מהווה מתן טובת הנאה לליאור.

58. כאמור שאלה נפרדת הינה סוגה של טובת הנאה זו. ניתן היה להעלות אפשרויות שונות כיצד תסווג טובת ההנאה שקיבל ליאור, אולם דומה כי סיווגה של טובת ההנאה כדיבידנד לליאור מיטיבה עמו. גם בתצהירו (מע/3) בסעיף 43 טוען ליאור כי יש לראות בהעברת הדירה כדיבידנד רק לגבי מחצית שוויה, אולם אינו טוען כנגד סיווגה של טובת ההנאה כדיבידנד.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 10-01-13717 יהודה נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 10-01-29319 נסר אל דין נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 10-01-13771 ב.ל.לב חשמל הנדסה וביצוע בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

59. הטענה כי רק מחצית הדירה מהווה דיבידנד אינה יכולה להתקבל שהרי סיווגה של העברת הדירה כמתן דיבידנד לליאור מבוסס על כך שהעברת הזכויות נועדה לסילוק חוב אישי של ליאור לבשיר. העובדה כי גם בשיר היה בעל מניות בחברה אינה רלבנטית לעניין זה. הדירה הייתה נכס בבעלות החברה והיא הועברה לקניינו של בשיר לצורך סילוק חוב של ליאור ומכאן שמדובר בדיבידנד לליאור בלבד.

60. השאלה האחרונה שעולה עניינה שווי טובת ההנאה. המשיב לא חן את שווי הדירה וקיבל את הצהרת הצדדים בהסכם לפיה העברת הדירה נועדה לכיסויי תשלום בסך של 650,000 ₪. הואיל וכך הוסכם והעברת הזכות בדירה שחררה את ליאור מחוב אישי לבשיר בסך של 650,000 ₪, הרי שטובת ההנאה שקיבל שווה לסכום החוב שסולק עם העברת הזכויות בדירה, ללא קשר לשווי הדירה בפועל.

בשים לב לכל האמור, יש לקבל את עמדת המשיב בעניין הדיבידנד מהעברת הזכות בדירה ולקבוע כי ליאור קיבל טובת הנאה המהווה הכנסה חייבת מסוג דיבידנד בסך של 650,000 ₪.

דיבידנד בסך של 670,000 ₪ מלירון

61. חברת גרנד הייתה חברה בבעלותם של רוני פרידמן ושריג אחזקות בע"מ (להלן: שריג). בשנת 2004 (מועד מדויק לא ברור) נחתם הסכם שכונה הסכם עקרונות ולפיו הוסכם כי שריג תעביר את זכויותיה בגרנד לליאור או חברה מטעמו (כך נאמר בכותרת). על פי ההסכם קיבל על עצמו ליאור לשאת בכל התחייבויותיה של שריג בקשר עם גרנד ולשלם לשריג את מלוא סכום השקעתה בגרנד.

בעקבות הסכם זה העבירה לירון לגרנד המחאה בנקאית מיום 14.9.2004 על סך של 670,000 ₪ (נספח 12 לתצהירו של רו"ח עצמון חלף מע/1). שריג הוציאה קבלה עבור התשלום בה נרשם כי שולם על ידי "לירון טכני – ליאור יהודה". בעקבות כל אלו נרשמו מניות גרנד על שמו של ליאור.

62. המשיב ראה בתשלום זה ששילמה לירון לשריג לצורך רכישת מניות שריג על ידי ליאור כדיבידנד שניתן לליאור מלירון, ועל כן הוספה לליאור הכנסה חייבת מדיבידנד בשנת 2004 בסך של 670,000 ₪.

63. לגרסת ליאור הסכום של 670,000 ₪ לא שולם בשמו עבור רכישת מניות שריג בגרנד אלא כהלוואה שנתנה לירון לגרנד. לדבריו חברת גרנד נקלעה למחלוקות משפטיות ובעטין החליטה להעביר את כל הפעילות לחברה חדשה שהוקמה, היא חברת לירון. בהתאם, כל פעילותה של גרנד הועברה ללירון ואילו לירון מצידה נתנה הלוואה לגרנד לסילוק חובותיה. רו"ח עצמון חלף הצהיר כי חברת לירון הוקמה ימים ספורים לפני הסכם העקרונות על מנת לאפשר את העברת הבעלות בעסקיה ללירון



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 10-01-13717 יהודה נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 10-01-29319 נסר אל דין נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 10-01-13771 ב.ל.לב חשמל הנדסה וביצוע בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

(סעיף 36 למע/1). לירון הלוותה לגרנד את הסך הדרוש לשם החזר הלוואת בעלים שנתנה שריג לגרנד. התשלום מלירון לגרנד נועד כדי לסלק את חובה של גרנד לשריג (סעיף 38 למע/1 וכן עמ' 46 לפרוטוקול). עוד ציין כי רשם בכרטיס החו"ז של גרנד בלירון את סכום ההלוואה, 670,000 ₪ (נספח יא' לתצהירו). בסופו של יום בגמור ההתחשבות בין החברות השיבה גרנד לליאור את ההלוואה והיתרה אופסה.

לטענת ליאור הנתמכת בתצהירו של רו"ח חלף, מניות שריג בגרנד הועברו לליאור ללא כל תמורה וכי אין לייחס את תשלום סכום ההלוואה כתמורה עבור המניות.

64. כפי שצינתי לעיל, מתן טובת הנאה על ידי חברה לבעל מניות עשוי להיחשב כדיבידנד ותשלום חוב של בעל מניות על ידי החברה עשוי להיחשב כטובת הנאה שכוז.

במקרה הנוכחי השאלה העיקרית הינה עובדתית, דהיינו האם לירון שילמה לשריג את חובו של ליאור ובכך נתנה לו טובת הנאה בשל היותו בעל מניות.

65. דומני כי ממכלול הראיות לא ניתן לקבוע את שמבקש המשיב. ראינו כי הסך של 670,000 ₪ שולם על ידי לירון והועבר ישירות לשריג. עם זאת, התשלום נרשם בספרים כהלוואה של לירון לגרנד ותשלום חובה של גרנד לשריג, חוב שנבע מהלוואת בעלים (עדות רו"ח חלף עמ' 37).

בכרטיס החו"ז של גרנד בלירון נרשם הסכום כרכישת עסק, ולאחר מכן במסגרת כלל ההתחשבויות נפרע הסכום על ידי גרנד (ראו כרטיס נספח יא' למע/1). עוד עולה מהעדויות כי גרנד העבירה ללירון פעילות הכוללת ציוד, לקוחות וכד' (עמ' 38).

רו"ח חלף הסביר כי הקבלה הוצאה על ידי שריג ללירון כיוון שהמחאה הייתה של לירון אולם למעשה מדובר בתשלום של לירון לגרנד ותשלום של גרנד לשריג (עמ' 40).

66. עיון בהסכם העקרונות מלמד כי בהתחייבות לתשלום לצורך החזר השקעות שריג בלירון נאמר כי ישלמו "ליאור יהודה ו/או חברה שבבעלותו" (ראו גם עדות ליאור עמ' 49). משמע, האפשרות כי התשלום יבוצע על ידי לירון הייתה ידועה לצדדים. אין בהסכם כל אמירה מפורשת כי עבור המניות של גרנד ישלם ליאור תשלום לשריג. אין אמנם אמירה מפורשת בהסכם כי ניתן לפצל בין מי שיקבל את המניות לגורם שיישא בתשלום החזר השקעות שריג בגרנד, אולם אין לשלול כי גם כך ניתן היה לפרש את ההסכם. מכל מקום, איש לא זימן את נציגי שריג לעדות על מנת שיבהירו את כוונת הצדדים.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 10-01-13717 יהודה נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 10-01-29319 נסר אל דין נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 10-01-13771 ב.ל.לב חשמל הנדסה וביצוע בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

67. ממכלול הראיות דומה כי אין בסיס ראייתי מספיק כדי לקבוע שהתשלום מלירון לשריג היווה סילוק חובו של ליאור לשריג בגין רכישת מניות גרנד. ונדגיש, מי שמבקש לשכנע כי מדובר בטובת הנאה שקיבל ליאור הוא פקיד השומה ועליו הנטל להוכיח כי ליאור אכן קיבל טובת הנאה כלשהי. רק אם תוכח טובת הנאה יעבור הנטל על כתפי ליאור לשכנע כי טובת הנאה זו אינה בבחינת הכנסה חייבת.

68. על כן, אני מקבל את הערעור בכל הנוגע לקביעת המשיב כי לליאור נצמחה הכנסה חייבת מקבלת דיבידנד בסך של 670,000 ₪ בדרך של תשלום מלירון לשריג.

רווח ההון מהעברת מניות לירון וגרנד לבשיר

69. המשיב קבע בשומתו כי לליאור נצמח רווח הון מהעברת מניות לירון לבשיר בסך של 1,959,880 ₪. עוד קבע המשיב כי הואיל וחברת גרנד הפסיקה את פעילותה בחודש 9/2004, הרי שהעברת מניות גרנד לבשיר לא הניבה לליאור כל רווח הון. את רווח ההון בהעברת מניות לירון קבע המשיב בהתאם למחיר שנקבע בעסקה מאוחרת יותר מיום 11.3.2007 שבה נרכשו 51% ממניות לירון על ידי ג'נרל מהנדסים בע"מ. באותה עסקה רכשה ג'נרל מהנדסים 51% ממניות החברה תמורת 1,000,000 ₪ ומכאן ששווי מלוא מניות לירון היה 1,961,000 ₪. הואיל ועלות רכישת מניות גרנד ולירון הייתה 1,120 ₪, נקבע רווח הון של 1,959,880 ₪.

70. ליאור טוען מנגד כי מעולם לא החזיק ב-100% ממניות לירון אלא רק ב-25% מהמניות. ליאור מפנה בין היתר לדו"ח הקצאת המניות שמעיד כי לאחר הקצאה לרון פרידמן ולבשיר נותר ליאור רק עם 25% ממניות החברה (נספח י' למש/1). ליאור גם כופר בשווי הנטען של המניות.

נדון תחילה בהיקף החזקתו של ליאור במניות לירון, ונעיר כי המחלוקת לעניין היקף החזקתו במניות גרנד אינה דרושה לצורך הדיון ברווח ההון ולכן אין צורך להכריע בה.

71. מעיון במסמכים שהוצגו, מתברר כי בחודש אוגוסט 2006, מספר חודשים לפני הסכם ההיפרדות, הוקצו 300 מניות בלירון בתמורה לערכן הנקוב. 200 מניות הוקצו למר רונן פרידמן ו-100 הוקצו לבשיר. בעקבות זאת נותר ליאור עם 100 מניות, כלומר נותר עם 25% מהון המניות הנפרע של החברה (דו"ח ההקצאה סומן נספח י' לתצהירה של הגב' כהן מש/1). דו"ח ההקצאה הוגש לרשם החברות רק בחודש 12/08 סמוך להסכם ההיפרדות.

72. בהסכם ההיפרדות הוצהר על ידי הצדדים כי הינם מתזיקים ב-25% ממניות לירון כל אחד. ליאור ובשיר הבהירו בעדותם כי רונן פרידמן היה בעל 50% ממניות גרנד ולירון אולם אלו נרשמו תחילה על שמו של ליאור, שהחזיק אותן בנאמנות עבורו (עמ' 48). לגרסתם בין רונן פרידמן ללב אופיר



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 10-01-13717 יהודה נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 10-01-29319 נסר אל דין נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 10-01-13771 ב.ל.לב חשמל הנדסה וביצוע בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

התגלעו מחלוקות בין היתר בשל התחייבותו של פרידמן להימנע מתחרות. כדי להסתיר את מעורבותו בחברות נרשמו המניות על שם ליאור, אולם סוכס כי 50% מהמניות בחברות מוחזקות עבורו בנאמנות. מעורבותו של פרידמן בלירון עולה גם מההליכים השונים שהתנהלו בין חברת לב אופיר בע"מ לבין פרידמן גרנד וליאור (נספחים ג' – ד' למע/6).

73. המשיב אינו כופר בכך כי עובר להסכם ההפרדות נשלחה לרשם החברות הודעה על הקצאת מניות בחברת לירון באופן ש- 50% הוקצו לפרידמן ו- 25% לבשיר. עם זאת, טוענת הגב' כהן כי גם הקצאה זו מהווה מכירה של מניות מליאור לבשיר ולפרידמן ועל-כן במסגרת חישוב רווח ההון יש לבחון את כל העסקאות לרבות עסקת הקצאת המניות (ראו עדותה עמ' 82-86).

74. גרסה זו של פקיד השומה אינה יכולה להתקבל. כאשר הוצאה השומה לליאור ונשלחו נימוקי השומה, לא ציין פקיד השומה כי רווח ההון שבו חייב ליאור נובע משתי עסקאות נפרדות, דהיינו עסקת הקצאת המניות מ- 8/2006 ועסקת החליפין עם בשיר. בנימוקי השומה התייחס המשיב מפורשות להעברת 100% ממניות לירון בהסכם ההפרדות ולא העלה שום התייחסות להקצאת המניות (ראו סעיף 8 לנימוקי השומה).

75. זאת ועוד, הקצאת מניות חדשות על ידי חברה תוך העברת תמורה לחברה בלבד, לא תהווה בדרך כלל מכירה של מניות לעניין סעיף 88 לפקודה (ראו א' נמדר **מס הכנסה, יסודות ועקרונות עמ' 583** (2013)). כמובן שיתכנו מצבים בהם הקצאה של מניות תיחשב כמכירת זכותו של בעל המניות המקורי, כמו למשל אם קיבל טובת הנאה כלשהי עבור ההקצאה וכדומה אולם במצב הרגיל שבו החברה מקצה את המניות לצד שלישי יראו בכך פעולה של החברה ולא של בעל המניות.

במקרה הנוכחי לא הועלתה כל טענה ולא הובאה כל ראיה כדי להצביע על כך שהקצאת המניות מחודש 8/2006 מהווה "מכירה" של המניות על ידי ליאור ואין זאת אלא שהגרסה כי רווח ההון נצמח משתי העסקאות יחדיו נולדה רק לאחר שהחלו ההליכים בתיק. על כן יש לקבוע כי לליאור היו במועד ההפרדות רק 25% ממניות לירון וכי העביר לבשיר רק את מניות אלו.

76. הקביעה כי בפנינו עסקה שבגדרה העביר ליאור לבשיר רק 25% ממניות לירון אינה סוף פסוק שכן יש לבחון האם עסקה זו הניבה לו רווח הון ומהו שיעורו.

המשיב סומך כאמור על מחיר עסקה מאוחרת שבה מכרו בשיר ופרידמן 51% מהמניות בלירון לג'נרל מהנדסים תמורת 1,000,000 ₪ ומסיק מעסקה זו כי שווי מניות כל לירון (100%) היה 1,961,000 ₪. גישה זו של המשיב ולפיה די במחיר שנקבע בעסקה מאוחרת כדי לקבוע את שווי המניות למועד



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 10-01-13717 יהודה נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 10-01-29319 נסר אל דין נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 10-01-13771 ב.ל.לב חשמל הנדסה וביצוע בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

הסכם ההיפרדות אינה מקובלת עליי. המחיר שנקבע 3 חודשים לאחר המועד הקובע לצורך חישוב רווח ההון אינו מלמד בהכרח על שווי החברה ביום הקובע.

כך למשל ניתן לראות כי לאחר העברת המניות לבשיר (כלומר לאחר 1.1.2007) וביחד עם הרכישה, נערכו בין ג'נרל מהנדסים ללירון הסכמים שונים, לרבות הסכם הפצה (נספח יד' למע/1). לחתימת הסכמים אלו הייתה בוודאי השפעה על שווי חברת לירון במועד העסקה עם ג'נרל מהנדסים. ודוק, על פי הסכם ההפצה צפויה הייתה ג'נרל מהנדסים ליהנות מתשלום עמלה וללא ספק נכונותה שלם עבור המניות הושפעה גם מזכותה זו לקבלת עמלת ההפצה.

77. חישוב שווי חברת לירון ליום הסכם ההיפרדות, רק על סמך מחיר העסקה המאוחרת, אינו מבטא את השינויים בחברה, את ההסכמים הנוספים שנחתמו ואת שינוי השווי בגין חלוף הזמן.

יתרה מזו, התמורה המוסכמת בעסקה המאוחרת אינה מלמדת בהכרח על שווי השוק של לירון שכן ג'נרל מהנדסים עשויה הייתה להסכים על מחיר השונה משווי השוק. ראינו לעיל כי שווי שוק של חברה נקבע בדרך כלל על פי חוות דעת והערכות שווי נכסים או תזרים הכנסות. אין בפנינו שום חוות דעת המבוססת על גישה זו או אחרת לשם הערכת שווי מניות לירון ביום הקובע. מכאן, שאין מקום לאמץ את השווי שנקבע על ידי המשיב.

78. בכך לא תם הדיון שהרי אין חולק כי עבור מניות לב חשמל ולב 2003 העביר ליאור את מניות לירון וגרנד לבשיר. שני הצדדים הבהירו כי הסכם ההיפרדות נועד ליצור איזון והשוואת שווי של הזכויות בשתי החברות. משמעות הדבר הינה כי שווי הזכויות שהועברו לבשיר זהה או דומה לשווי הזכויות שהועברו לליאור. ודוק, בדרך כלל בעסקאות חליפין קמה "חזקת השקילות" (ראו ד' אלקינס הנ"ל עמ' 126). לא הובאה כל ראיה או טענה להסביר מדוע בשיר יסכים לקבל תמורה שערכה נמוך משווי המניות שהעביר. ניתן להניח כי שווי התמורה שקיבל בשיר, מניות לירון וגרנד בצירוף התמורה במזומן, שקולה לשווי המניות שהעביר לליאור.

ראינו כי שווי המניות שהעביר בשיר לליאור (50% ממניות לב חשמל) היה 1,111,537 ₪. בתמורה מסר ליאור לבשיר את חלקו במניות לירון (25% ובמניות גרנד, וכן סך של 1,470,000 ₪ ששולם במזומן (820,000 ₪) ובהעברת דירה. במצב זה אין כל בסיס לקבוע כי למניות לירון היה שווי מוכח (שווי מניות גרנד היה על פי עמדת המשיב אפס).

אשר על כן אין לי אלא לקבוע כי המשיב לא הוכיח שלליאור נצמח רווח הון כלשהו מהעברת מניות לירון וגרנד לבשיר.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 10-01-13717 יהודה נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 10-01-29319 נסר אל דין נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 10-01-13771 ב.ל.לב חשמל הנדסה וביצוע בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

הכנסות מיתרות חוב של בעלי המניות

79. פקיד השומה ייחס לכל אחד מהמעוררים את מחצית יתרת חוב בעלי המניות בחברת לב חשמל כפי שנרשם בדו"ח לשנת 2006, כהכנסה מדיבידנד אותה חילק לכל שלושת שנות המס שבמחלוקת. קביעה זו מחייבת התייחסות למספר שאלות; האם הוכחה יתרת החוב, האם ניתן לראות ביתרת החוב כהכנסה חייבת, ומהי טיבה של אותה הכנסה.

80. פקיד השומה סמך קביעתו על הדו"ח הכספי של חברת לב חשמל לשנת 2006 (ראו מש/1 סעיף 10א) ולפיו יתרת חובת בעלי המשיב עמדה על סך של 276,925 ₪. סכום זה נקבע על פי הדו"ח הכספי שצורף כנספח ז' לתצהירו של רו"ח חלף (מי/1).

יודגש כי בדו"ח הכספי נרשם כי יתרת חוב בעלי המניות הינה 826,925 ₪ אולם מדברי ההסבר עולה כי 650,000 ₪ מתוכם הינם יתרת חובו של ליאור בגין הדירה. לפיכך, יתרת חוב בעלי המניות ליום 31.12.2006 הייתה 276,925 ₪. יתרה זו חולקה בשווה בין ליאור לבשיר ונקפה כהכנסה מדיבידנד לכל אחת משנות המס – 2004-2006.

81. ליאור לא כפר בדו"ח הכספי ואילו בשיר טען כי הדו"ח הכספי הוכן לאחר הסכם ההיפרדות וללא כל מעקב ופיקוח מצידו. עם זאת, בשיר לא הציג כרסות המעידות על משיכות בעלי מניות, על החזרים וכדומה. בעדותו הבהיר כי כלל לא ידע על כרסות שכזו, וכי מי שטיפל בכל החשבונות היה מנהל החשבונות תנוך נסראלדין (עמ' 62). לדבריו, כל שידוע לו הוא כי משך כספים לפי תלושים (עמ' 60). בשיר לא צירף ראיות על משיכות שמשך ועל תקבולים שקיבל מהחברה. מכאן שאין בעדותו כדי לשלול את האמור בדו"ח הכספי ויש לקבוע כי הסכומים האמורים אכן שולמו לבעלי המניות ונתרו כחוב של בעלי המניות לחברה.

82. סיווגם של יתרות חוב של בעלי מניות בחברה נדונה על ידי בהרחבה בע"מ 09-09-21779 **כותון קולורס בע"מ נ' פקיד שומה חיפה** (31.3.2014), ואין צורך לחזור על מלוא השיקולים. אין ספק כי חוב בעלי המניות לחברה מהווה תקבול אצל בעלי המניות שכן אין טענה, לא כל שכן ראייה, כי מדובר בהלוואה שנפרעה וכדומה. בהעדר כל ראייה על מהות התקבול שקיבלו בעלי המניות עולה שאלת סיווגו של אותו תקבול כהכנסה; האם יש לראותו כהכנסת עבודה לפי סעיף 2(2) לפקודה או שמא כדיבידנד.

המעוררים לא מעלים טענות כנגד סיווג התקבולים. להבדיל מהטענות לגבי עצם הוכחתו של התקבול. ליאור ומייצגיו, לרבות רו"ח חלף, טוענים באופן כללי כי אין לראות בתקבול כדיבידנד, שכן אינו עומד במבחני החלוקה שנקבעו בחוק החברות, תשנ"ט – 1999, אולם אינם מפרטים את הטענה



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 10-01-13717 יהודה נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 10-01-29319 נסר אל דין נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 10-01-13771 ב.ל.לב חשמל הנדסה וביצוע בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

ואינם מבקשים לסווג את התקבול כהכנסת עבודה. סיווג יתרת החוב כדיבידנד מייטיב עם בשיר וליאור שכן שיעור המס על הדיבידנד נמוך משיעור המס על הכנסת עבודה.

83. בנסיבות אלו, כאשר המשיב מסכים לסווג את התקבול כהכנסות מדיבידנד, ולמסותו על פי שיעור המס על דיבידנד, איני מוצא מקום להתערב בקביעה ואיני סבור שיש לדון בהרחבה בשאלה האם הסיווג הראוי יותר הינו סווג כהכנסת עבודה או כדיבידנד.

שומת חברת לב חשמל

84. בשנים 2004-2006 דיווחה חברת לב חשמל על הכנסותיה ודרשה לנכות הוצאות מימון. בשנת 2004 נדרשו הוצאות מימון בסך של 82,596 ₪, בשנת 2005 נדרשו הוצאות מימון בסך של 132,683 ₪ ובשנת 2006 נדרשו הוצאות מימון בסך של 138,973 ₪.

המשיב לא הכיר במרבית הוצאות המימון וקבע כי הוצאות אלו לא הוצאו לייצור הכנסה כנדרש על פי סעיף 17 לפקודת מס הכנסה. על כן, תאם את ניכוי הוצאות המימון וקבע כי יש להוסיף להכנסה החייבת שהוצהרה את הוצאות המימון שלא הוכרו כדלקמן- בשנת 2004 הוסיף 78,500 ₪, בשנת 2005 הוסיף 126,000 ₪ ובשנת 2006 הוסיף 132,000 ₪.

על קביעה זו של המשיב הוגש הערעור.

85. אין חולק כי על פי סעיף 17 לפקודה, רשאי נישום לנכות מהכנסתו החייבת רק הוצאות ששימשו אותו בייצור הכנסה ולשם כך בלבד. הוצאות שהוציא נישום לרכישת הון שלא נועד לייצור הכנסה, או לשם מתן הלוואות שלא במהלך העסקים של הנישום, לא יוכרו ובניכוי (ראו א. רפאל, מס' הכנסה, כרך א', 431 (2009)).

86. נישום רשאי לנכות כהוצאה גם הוצאות מימון. סעיף 17(א)(1) לפקודה מורה:

(1) (א) סכומים המשתלמים בתור ריבית או הפרשי הצמדה על כסף שלווה, אם נוכח פקיד השומה שהם משתלמים על הון ששימש בהשגת ההכנסה;

גם בסעיף זה מדגיש המחוקק כי יותרו בניכוי רק הוצאות מימון שהוצאו "על הון ששימש בהשגת הכנסה". כלומר, עבור נכסים, שירותים וכדומה ששימשו לייצור ההכנסה באותה שנת מס



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 10-01-13717 יהודה נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 10-01-29319 נסר אל דין נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 10-01-13771 ב.ל.לב חשמל הנדסה וביצוע בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

(ראו גם, ע"א 522/63 חברת בית זכאי בע"מ נ' פקיד השומה פ"ד יח' (2) 548 (1964); א. נמדר הנ"ל (348).

87. הנטל להוכיח כי הוצאה שהוצאה, לרבות הוצאת מימון, הוצאה לצורך רכישת נכס או שירותים לשם ייצור הכנסה, מוטל על שכמי הנישום (ראו ע"א 4243/08 פקיד שומה גוש דן נ' ורד פרי, פסקה 27 (30/04/2009); א' רפאל, הנ"ל, בעמ' 288; ע"א 2082/92 שחם נ' פקיד שומה תל אביב 2 (12.10.1994)). יתרה מזו, על נישום המבקש לנכות הוצאות שהוציא חייב לעמוד בחובת הגשת הדו"חות, כמתחייב מסעיף 32 לפקודה.

88. המועררת סומכת טענותיה בדבר ניכוי הוצאות המימון על דבריו של רו"ח עצמון חלף שהצהיר כי "המימון הבנקאי שנדרש לחברה נדרש לשם מימון פעילותה השוטפת [...]" (סעיף 12 למע' 1). פרט לכך לא הביאה שום ראיה להוכחת השימוש שנעשה במימון, שאת הוצאותיו מבקשת החברה לנכות.

89. המשיב מדגיש כי בשנות המס הרלבנטיות נמצאו רכישות של נכסים לא מניבים בסכום העולה על סכומי ההלוואות. מדובר ברכישת דירות ובהלוואות לבעלי המניות (ראו מש' 1/ סעיף 37). המערערים לא הציגו את המקורות לרכישת אותם נכסים לא מניבים ולא הציגו ראיות על השימוש שנעשה בהלוואות שקיבלה החברה.

90. במצב זה, כאשר לא הובאו ראיות, ובשים לב להיקף הנכסים שלא שימשו לייצור הכנסה, אין מנוס אלא לקבוע כי המערערים לא הרימו את הנטל המוטל עליהם לשכנע בדבר הזכות לניכוי הוצאות המימון. על כן, אין מקום להתערב בשומה שהוצאה לחברה.

סוף דבר

91. לאור כל האמור אני מקבל את הערעורים באופן חלקי כדלקמן:

(א) שומת בשיר תתוקן כך שתכלול הכנסה חייבת בגין דיבידנד, בסך של 46,154 ₪ לכל אחת מהשנים 2004-2006, והכנסה מרווח הון בשנת 2006 בסך של 1,111,537 ₪;

(ב) שומת ליאור תתוקן כך שתבוטל ההכנסה החייבת מרווח הון במכירת המניות. שומת ליאור תעמוד, לאחר כל התיקונים, על הכנסה מדיבידנד בשנים 2004-2005 בשל ייחוס יתרות החוב של בעלי המניות בסך של 46,154 לכל שנה והכנסה מדיבידנד בשנת 2006 בשל העברת הדירה בסך של 650,000 ₪;



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 13717-01-10 יהודה נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 29319-01-10 נסר אל דין נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 13771-01-10 ב.ל.לב חשמל הנדסה וביצוע בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

(ג)שומת חברת לב חשמל תישאר בעינה.

בנסיבות העניין ובשים לב לכך שהערעורים התקבלו באופן חלקי בלבד, אין צו להוצאות.

ניתן היום, א' אלול תשע"ה, 16 אוגוסט 2015, בהעדר הצדדים.

רון סוקול, שופט