



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22951-09-09 שור ואח' נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 23021-09-09 שפיר ואח' נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 8374-05-10 שור ואח' נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 8433-05-10 שפיר ואח' נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 27448-04-11 שור ואח' נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 27515-04-11 שפיר ואח' נ' פקיד שומה חיפה

בפני כב' השופט רון סוקול

המעוררים

1. אלי שור
 2. שור אלי אחזקות בע"מ
 3. שפיר נחום
 4. שפיר נחום אחזקות בע"מ
- ע"י ב"כ עו"ד ג' רובין

נגד

המשיב

פקיד שומה חיפה
ע"י ב"כ עו"ד ע' רוזניק מפרקליטות מחוז חיפה

פסק דין

1. שישה ערעורים שהוגשו על ידי המעוררים על שומות מס הכנסה שהוצאו להם על ידי המשיב. במוקד הדיון ניצבת שאלת מיסוי תשלומי דיבידנד ששולמו על ידי חברת קו מערכות בע"מ לבעלות מניותיה, חברת שור אלי אחזקות בע"מ, ושפיר נחום אחזקות בע"מ, שהינן חברות משפחתיות בשליטת המעוררים אלי שור ונחום שפיר. עוד עולות שאלות בנוגע לקיזוז הפסדים בחברות המשפחתיות ותשלומי הדיבידנד בחברות המשפחתיות.

רקע

2. בשנת 1984 ייסדו אלי שור (להלן: "שור"), ונחום שפיר (להלן: "שפיר") את חברת קו מערכות בע"מ. לכל אחד מהמייסדים הוקצו 50% ממניות החברה (60 מניות בערך נקוב של 1 ₪ כל אחת). החברה עסקה ועוסקת בפיתוח וייצור תוכנות ובמתן שירותי תחזוקה ושירותים נלווים לתכנות (חברת קו מערכות בע"מ, להלן: "קו מערכות"). בחודש נובמבר 2003 ייסדו שור ושפיר חברות פרטיות. שור ייסד את חברת שור אלי אחזקות בע"מ (להלן: "שור אחזקות") ושפיר ייסד את חברת שפיר נחום אחזקות בע"מ (להלן: "שפיר אחזקות") (שתי החברות יחדיו יכוננו להלן: "חברות האחזקה"). שור ושפיר היו בעלי המניות היחידים בחברות האחזקה, כל אחד בחברה שייסד.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22951-09-09 שור ואח' נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 23021-09-09 שפיר ואח' נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 8374-05-10 שור ואח' נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 8433-05-10 שפיר ואח' נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 27448-04-11 שור ואח' נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 27515-04-11 שפיר ואח' נ' פקיד שומה חיפה

ביום 18/12/2003 העבירו שור ושפיר את מלוא מניותיהם בקו מערכות לחברות האחזקה, כך שהשליטה בחברה עברה מידיהם של שור ושפיר לחברות האחזקה. שור ושפיר דיווחו על העברת המניות למשיב, כנדרש על פי סעיף 104א' לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש]. שווי קו מערכות הוערך על ידי שור ושפיר בסך של 24,000,000 ₪ כך ששווי המניות שהועברו על ידי כל אחד מהם לחברת האחזקה שבשליטתו הוערך ב - 12,000,000 ₪.

3. ימים ספורים לאחר העברת המניות הגישו שור ושפיר בקשה להכיר בחברות האחזקה כחברות משפחתיות. שור הגיש בקשה ביחס לשור אחזקות ושפיר ביחס לשפיר אחזקות. בבקשות התבקש המשיב להכיר בחברות כחברות משפחתיות על פי סעיף 64א' לפקודה החל משנת 2004, כלומר מיום 1/1/2004 (נספחים 1/ב, 2/ב לתצהיר מש/6).

4. בחודש 12/03 (כנראה ביום 29/12/03), כלומר סמוך לאחר הקמת חברות האחזקה, החליטה קו מערכות להכריז על חלוקת דיבידנד לבעלי המניות (מש/1). בהחלטה נרשם כי הוחלט לחלק לבעלות המניות, חברת שור אחזקות ושפיר אחזקות, דיבידנד בסך כולל של 8,000,000 ₪ – 4,000,000 ₪ לכל אחת. כן נרשם כי הדיבידנד פטור מתשלום מס במקור. בהחלטה לא נקבע מועד לתשלום הדיבידנד.

בו ביום חתמו שור ושפיר על מסמך בו הם מאשרים את קבלת הדיבידנד (מש/1), אף כי אין חולק שקו מערכות לא שילמה באותו מועד תשלום כלשהו לחברות האחזקה.

5. במאזני קו מערכות לשנת 2003 נרשמה התחייבותה של החברה לשלם דיבידנד לבעלי המניות כלומר לחברות האחזקה. אע"כ בדו"ח נרשמה התחייבות "דיבידנד לשלם" בסך של 7,630,000 ₪ בלבד. ההפרש נובע מסך של 370,000 ₪ שקוזז מחובו של שפיר לחברת קו מערכות.

במאזניהן של חברות האחזקה לשנת 2003 נרשמו סכומים מקבילים. בפרק רכוש שוטף נרשם "דיבידנד לקבל". שור אחזקות רשמה "דיבידנד לקבל" בסך של 4,000,000 ₪ ואילו שפיר אחזקות רשמה "דיבידנד לקבל" בסך של 3,630,000 ₪.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22951-09-09 שור ואח' נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 23021-09-09 שפיר ואח' נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 8374-05-10 שור ואח' נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 8433-05-10 שפיר ואח' נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 27448-04-11 שור ואח' נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 27515-04-11 שפיר ואח' נ' פקיד שומה חיפה

6. בשנת 2004 לא שילמה קו מערכות תשלום כלשהו על חשבון ההתחייבות לתשלום דיבידנד לחברות האחזקה. בהתאם נרשם במאזני חברת שור אחזקה "דיבידנד לקבל" בסך של 4,000,000 ₪. כמו בסוף שנת 2003. לעומת זאת, במאזני חברת שפיר אחזקה נרשם סכום מוקטן של "דיבידנד לקבל" בסך של 3,570,000 ₪. במקביל במאזן חברת קו מערכות נרשם "דיבידנד לשלם" בסך של 7,532,399 ₪. ההפרש נובע מקיזוז משיכות שמשך שפיר באופן אישי מחברת קו מערכות (בהערת אגב אציין כי חברת שפיר אחזקות לא דיווחה על קבלת דיבידנד כלשהו בשנים 2003 או 2004 וחברת קו מערכות לא ניכתה מס במקור ולא דיווחה על תשלום דיבידנד בשל קיזוז המשיכות האמורות של שפיר).

7. בשנים 2005 ואילך נרשמו במאזני החברות תשלומים על חשבון ההתחייבות לדיבידנד. בחברות שור אחזקות ושפיר אחזקות נרשמה במאזנים בסעיף "רכוש שוטף" יתרה מופחתת של "דיבידנד לקבל" המשקפת תשלומים אלו. בחברת שור אחזקות הופחתה היתרה ב- 200,000 ₪ ואילו בשפיר אחזקות ב- 570,000 ₪.

8. בשנים 2006, 2007 ו- 2008 שולמו תשלומים שונים על ידי קו מערכות לחברות שור אחזקות ושפיר אחזקות ואלו שימשו להפחתת יתרת ההתחייבות לדיבידנד. לחברת שור אחזקות שולם בשנת 2006 - 1,300,000 ₪, בשנת 2007 - 400,000 ₪ ובשנת 2008 - 400,000 ₪. לחברת שפיר אחזקות שולם בשנת 2006 - 500,000 ₪, בשנת 2007 - 400,000 ₪ ובשנת 2008 - 650,000 ₪. הביטוי היחיד לתשלומים אלו הינו הקטנת יתרת התחייבות של "דיבידנד לקבל" בחברות האחזקה והקטנת יתרת ההתחייבויות של "דיבידנד לשלם" במאזני קו מערכות.

9. חשוב עוד לציין, ועל כך אין חולק, כי חברות האחזקה חילקו לשור ושפיר בהתאמה, דיבידנד. שור קיבל בשנת 2006 משור אחזקות דיבידנד בסך של 1,300,000 ₪ ושפיר קיבל באותה שנה משפיר אחזקות 450,000 ₪. בשנת 2008 שולם לשפיר דיבידנד משפיר אחזקות בסך של 240,000 ₪.

10. בטרם אפרט את השומות שבמחלוקת אציין כי לגרסת המערערים הדיבידנד ששולם על ידי קו מערכות לחברות האחזקה ותשלומי הדיבידנד ששולמו על ידי חברות האחזקה לשור ושפיר



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22951-09-09 שור ואח' נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 23021-09-09 שפיר ואח' נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 8374-05-10 שור ואח' נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 8433-05-10 שפיר ואח' נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 27448-04-11 שור ואח' נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 27515-04-11 שפיר ואח' נ' פקיד שומה חיפה

בשנות המס שבמחלוקת הינם כולם פטורים ממס. המערערים טוענים כי הדיבידנד שקיבלו חברות האחזקה מקו מערכות פטור ממס בהיותו דיבידנד בין חברות. המערערים סומכים טענתם על סעיף 126(ב) לפקודה הקובע כי "בחישוב ההכנסה החייבת של תאגיד ולא תיכלל הכנסה מחלוקת רווחים או מדיבידנד שמקורו בהכנסות שהופקו או שנצמחו בו שאף שנתקבלו במישרין או בעקיפין מחבר בני-אדם אחר החייב מס חברות [...]". לטענת המערערים המועד בו הופקה ההכנסה מדיבידנד מחברת קו מערכות הינו מועד ההכרזה על חלוקת דיבידנד, דהיינו בחודש 12/03.

11. המערערים מדגישים כי בשנת 2004 הפכו חברות האחזקה לחברות משפחתיות כאמור, בהתאם לסעיף 64א' לפקודה. על כן טוענים הם כי כעת שחברות האחזקה שילמו דיבידנד לבעליהן, שור ושפיר, היה תשלום זה פטור ממס בהתאם להוראות סעיף 64א'(1) לפקודה. סעיף זה קובע כי "רווחים שחולקו מהכנסות החברה בשנים שהמס שהיא חייבת בו חושב על פי סעיף זה (כלומר, לפי סעיף 64א') לפקודה – ר' ס' [...] יראו כאילו לא חולקו [...]". בדרך זאת מבקשים המערערים לטעון כי חלוקת הדיבידנד מחברת קו מערכות לחברות האחזקה ומהן לשור ושפיר אינו חייב במס. זו גם הסיבה שבגינה נמנעו חברת קו מערכות וחברות האחזקה לנכות מס במקור על התשלומים ששולמו.

12. גישה זו של המערערים לא התקבלה על ידי המשיב ועל כן הוציא המשיב לחברות האחזקה, לשור ולשפיר, שומות על פי סמכותו בסעיף 145(א) לפקודת מס הכנסה.

המשיב הוסיף להכנסות חברות האחזקה ושור ושפיר הכנסה חייבת מדיבידנד בהתאם לסכומים ששולמו להם ובהתאם לשנים שבהם בוצעו התשלומים (או לכל הפחות שונו היתרות במאזני החברות). הואיל ולחברות נצברו הפסדים הרי שתוספת ההכנסה הקטינה את הפסדי החברות. על שומות אלו הגישו המערערים השגות למשיב.

13. במסגרת ההשגות על שומות המס לשנת 2005 של שפיר וחברת שפיר אחזקות הושג הסדר ולפיו הוספה להכנסות החייבות של שפיר הכנסה מדיבידנד בשנת 2005 בסך של 1,000,000 ₪ (סעיף



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22951-09-09 שור ואח' נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 23021-09-09 שפיר ואח' נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 8374-05-10 שור ואח' נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 8433-05-10 שפיר ואח' נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 27448-04-11 שור ואח' נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 27515-04-11 שפיר ואח' נ' פקיד שומה חיפה

11 למש/6). שפיר חויב במס בשיעור של 25% על דיבידנד זה. בשאר ההשגות לא הושג הסדר ועל כן הוגשו הערעורים לבית משפט זה.

מאחר ובהשגות על שומות שור אחזקות ושומתו של שור לשנת 2005 לא הושג הסכם הוגשו ערעורים בעניינם של שור ושור אחזקות לגבי שנות המס 2005 – 2008, ואילו הערעורים של שפיר ושפיר אחזקות מתייחסים רק לשנות המס 2006 – 2008.

14. השומות שהוצגו למערערים היו כדלקמן :

שור אלי				
2008	2007	2006	2005	
נתונים מוצהרים				
נ"ה 794,033	נ"ה 783,418	נ"ה 783,475	נ"ה 637,537	הכנסה ממשכורת
(נ"ה 388,079)	(נ"ה 181,866)	(נ"ה 181,530)	(נ"ה 213,546)	הפסד שוטף בחברה המשפחתית המועבר לנישום המייצג
נ"ה 405,954	נ"ה 601,552	נ"ה 601,943	נ"ה 469,991	
יתרת הכנסה ממשכורת				
נ"ה 11,921	נ"ה 218,134	נ"ה 1,118,470	נ"ה 35,899	הכנסה שהוספה
				דיבידנד נטו מועבר מחברה משפחתית (25% מס)
נ"ה 388,079	נ"ה 181,866	נ"ה 181,530	נ"ה 213,546	ביטול קיזוז הפסד
נ"ה 794,033	נ"ה 783,418	נ"ה 783,473	נ"ה 683,537	הכנסה חייבת בצו
נ"ה 11,921	נ"ה 218,134	נ"ה 1,118,470	נ"ה 35,899	ממשכורת מדיבידנד



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22951-09-09 שור ואח' נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 23021-09-09 שפיר ואח' נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 8374-05-10 שור ואח' נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 8433-05-10 שפיר ואח' נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 27448-04-11 שור ואח' נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 27515-04-11 שפיר ואח' נ' פקיד שומה חיפה

שור אחזקות				
2008	2007	2006	2005	נתונים מוצהרים
(₪ 388,079)	(₪ 181,866)	(₪ 274,305)	(₪ 213,546)	הפסד מעסק
₪ 38,807	₪ 181,866	₪ 213,566	₪ 213,566	הפסד שקוּזוּ ממשכורת הנישום המייצג
(-)	(-)	(₪ 92,775)	(-)	יתרת הפסד בחברה
הכנסה שהוספה				
₪ 400,000	₪ 400,000	₪ 1,300,000	₪ 200,000	דיבידנד שהתקבל בחברה משפחתית
הכנסה חייבת בצו				
₪ 11,921	₪ 218,134	₪ 1,118,470	₪ 35,899	יתרת דיבידנד חייב (25% מס)
		(₪ 124,220)	(₪ 49,445)	יתרת הפסד (אינו בר-קיוּזוּ)
נחום שפיר				
2008	2007	2006	נתונים מוצהרים	
₪ 759,561	₪ 748,514	₪ 730,549	הכנסה ממשכורת	
(₪ 338,847)	(₪ 157,566)	(₪ 141,647)	הפסד שוטף בחברה המשפחתית המועבר לנישום המייצג	
יתרת הכנסה ממשכורת				
₪ 420,714	₪ 588,902	₪ 588,902		
הכנסה שהוספה				
₪ 311,153	₪ 242,434	₪ 358,353	דיבידנד נטו מועבר מחברה משפחתית (25% מס)	
₪ 338,847	₪ 157,566	₪ 141,642	ביטול קיוּזוּ הפסד	
הכנסה חייבת בצו				
₪ 759,561	₪ 748,541	₪ 730,549	ממשכורת	
₪ 311,153	₪ 242,434	₪ 358,353	מדיבידנד	



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22951-09-09 שור ואח' נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 23021-09-09 שפיר ואח' נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 8374-05-10 שור ואח' נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 8433-05-10 שפיר ואח' נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 27448-04-11 שור ואח' נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 27515-04-11 שפיר ואח' נ' פקיד שומה חיפה

שפיר אחזקות			
2008	2007	2006	
נתונים מוצהרים			
הפסד מעסק	הפסד מעסק	הפסד מעסק	
338,847 ₪	157,566 ₪	235,288 ₪	
338,847 ₪	157,566 ₪	141,647 ₪	הפסד שקוּזוּ ממשכורת הנישום
(-)	(-)	93,641 ₪	המייצג בתיק
יתרת הפסד בחברה			
650,000 ₪	400,000 ₪	500,000 ₪	
הכנסה שהוספה			
דיבידנד שהתקבל בחברה משפחתית			
הכנסה חייבת בצו			
311,153 ₪	242,434 ₪	358,373 ₪	יתרת דיבידנד חייב (25% מס)
		93,647 ₪	יתרת הפסד (אינו בר-קיוּזוּ)

15. על שומות אלו הגישו המערערים השגות לפקיד השומה ומשאלו נדחו הוגשו הערעורים לבית משפט זה. בהסכמת הצדדים אוחד הדיון בכל השומות (3 שומות של שור ושור אחזקות, ערעורים מס' 22951-09-09, 8374-05-10, 27448-04-11 ו- 3 שומות של שפיר ושפיר אחזקות, ערעורים מס' 23021-09-09, 8433-05-10, 27515-04-11).

עיקרי הטענות

16. הצדדים פירטו בכתבי הטענות ובסיכומים טענות שונות, חלקן טענות חלופיות זו לזו ולכן אפרט בקצרה רק את עיקר הטענות.

המערערים טוענים כי אירוע המס של חלוקת דיבידנד לבעלי המניות התבצע כבר בשנת 2003. באותו מועד, אף שלא שולם כל תשלום, התרחש אירוע מס אולם מכוח הוראות סעיף 126(ב) לפקודה לא חלה על חברות האחזקה כל חובת תשלום מס על ההכנסות מדיבידנד. ביצוע התשלומים בשנים 2005 ואילך הינו לגישת המערערים תשלום על חשבון החוב שקוּ שמוערת הייתה חייבת לחברות האחזקה ועל כן אינו מהווה אירוע מס. התשלומים מחברות האחזקה לשפיר ושור, כך לגישתם, פטורים ממס שכן במועד קבלת התשלומים מקוּ מערכות וחלוקת הרווחים לשור ולשפיר



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22951-09-09 שור ואח' נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 23021-09-09 שפיר ואח' נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 8374-05-10 שור ואח' נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 8433-05-10 שפיר ואח' נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 27448-04-11 שור ואח' נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 27515-04-11 שפיר ואח' נ' פקיד שומה חיפה

הוכרו חברות האחזקה כחברות משפחתיות אשר חלוקת רווחיהן פטורה ממס על פי סעיף 64א(1) לפקודה.

17. המשיב סבור מנגד כי ההכרזה על חלוקת הדיבידנד בשנת 2003 אינה אירוע מס. אירוע המס על תשלום דיבידנד התרחש רק עם העברת התשלומים מקו מערכות לחברות האחזקה. לפיכך, ועל פי סעיף 64א(א) לפקודה יש לחייב את חברות האחזקה בתשלום המס על הדיבידנד. שיעור המס יהיה כקבוע בסעיף 125ב' לפקודה (על פי השיעורים שנקבעו בשנים השונות).

18. פקיד השומה טוען לחלופין כי יש לראות בכל מבנה העסקה, דהיינו בהקמת חברות האחזקה, ההכרזה על דיבידנד מיד לאחר הקמתן והפיכתן לחברות משפחתיות עוד בטרם בוצעו התשלומים על חשבון הדיבידנד, כעסקה מלאכותית שכל תכליתה התחמקות מתשלום המס על הדיבידנד. פקיד השומה מדגיש כי להקמת חברות האחזקה לא הייתה כל משמעות מסחרית, שכן החברות היו בכל השנים הרלבנטיות לערעורים ריקות מכל תוכן; הן לא החזיקו משרדים, לא ניהלו חשבונות, לא החזיקו חשבונות בנק וכדומה. הקמתן, כך לגישת פקיד השומה, נועדה רק על מנת להימנע מתשלום המס על הכספים המשולמים על ידי קו מערכות.

19. טענה נוספת שמעלים המערערים כטענה חלופית הינה כי חלוקת הרווחים לשור ושפיר בשנים 2005-2008, בהתאמה, פטורה מתשלום מס על פי סעיף 64א(1) בהיותה חלוקה של "רווחי אקוויטי". המערערים סבורים כי חברה רשאית לחלק רווחי אקוויטי, דהיינו רווחים שנצברו בחברות בנות. חלוקה שכזו, כך לגישתם, פטורה מתשלום מס בחברה משפחתית בדיוק כמו חלוקת רווחים של החברה המשפחתית עצמה.

פקיד השומה לעומתם מטיל ספק, האם על פי הדין ניתן לחלק דיבידנד מרווחי אקוויטי, ומוסיף וטוען כי אפילו אם הדבר מותר, הרי שחלוקת רווחים מרווחי אקוויטי בחברה משפחתית אינה פטורה ממס שכן הפטור חל רק על רווחים שחולקו מ"הכנסות החברה" (סעיף 64א(1)). רווחי אקוויטי, כך לגישתו, אינם חלק מהכנסות החברה.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22951-09-09 שור ואח' נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 23021-09-09 שפיר ואח' נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 8374-05-10 שור ואח' נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 8433-05-10 שפיר ואח' נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 27448-04-11 שור ואח' נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 27515-04-11 שפיר ואח' נ' פקיד שומה חיפה

20. טענה אחרונה שמעלה פקיד השומה הינה כי תשלומי הדיבידנד מחברות האחזקה לשור ולשפיר לא יכולים להיכלל בפטור הקבוע בסעיף 64א(א1) לפקודה שכן אם נקבל את גרסת המערערים כי מקור הרווחים הינו בהכרזה על דיבידנד משנת 2003, הרי שמדובר בהכנסה של החברה שנצמחה לפני "תקופת ההטבה", דהיינו לפני הפיכת חברות האחזקה לחברות משפחתיות.

21. סוגיה אחרונה בה חלוקים הצדדים עניינה קיזוז ההפסדים בחברות האחזקה. לטענת המערערים בדרך חישוב השומה על ידי המשיב קיזוז הפסדי החברות מההכנסה מדיבידנד, הכנסה ששיעור המס עליה נמוך, במקום לקזז את ההפסדים מהכנסותיהם של המערערים ממשכורת, הכנסה ששיעור המס עליה גבוה יותר.

המשיב סבור מנגד כי אופן חישוב ההכנסה החייבת של המערערים נעשה על ידו כדין. לגישתו יש לשמר את ההפרדה בין החברה המשפחתית לנישום המייצג. לפיכך, יש לחשב תחילה את הכנסתה החייבת של החברה לאחר כל הקיזוזים והפטורים, ורק לאחר מכן לצרף הכנסה חייבת זו להכנסתו של הנישום המייצג.

דיון והכרעה

22. כפי שאפרט להלן הגעתי למסקנה כי דינם של כל הערעורים להידחות. לצורך הכרעה לא אדרש לכל הטענות החלופיות שהעלו הצדדים ואסתפק בדיון בטענות המכריעות את המחלוקת. תחילה אבחן את הטענות בעניין סיווג התקבולים שהעבירה קו מערכות לחברות האחזקה.

סיווג התקבולים

23. כאמור חלוקים הצדדים בשאלה האם התקבולים שקיבלו חברות האחזקה מקו מערכות בשנים 2005 – 2008 היו חוזר חוב בגין הדיבידנד שחולק במועד ההכרזה בחודש 12/03 או שמא יש לראות בהם כדיבידנד במועד התשלום בפועל. למעשה המחלוקת בין הצדדים עניינה עיתוי אירוע המס של חלוקת הדיבידנד בחברת קו מערכות; האם אירוע המס התרחש במועד ההכרזה על חלוקת דיבידנד או שמא במועד החלוקה בפועל.

24. סעיף 2 לפקודה מונה רשימת מקורות להכנסה חייבת של נישום. בסעיף 2(4) נקבע:



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22951-09-09 שור ואח' נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 23021-09-09 שפיר ואח' נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 8374-05-10 שור ואח' נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 8433-05-10 שפיר ואח' נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 27448-04-11 שור ואח' נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 27515-04-11 שפיר ואח' נ' פקיד שומה חיפה

מס הכנסה יהא משתלם, בכפוף להוראות פקודה זו, לכל שנת מס, בשיעורים המפורטים להלן, על הכנסתו של אדם תושב ישראל שהופקה או שנצמחה בישראל או מחוץ לישראל ועל הכנסתו של אדם תושב חוץ שהופקה או שנצמחה בישראל ממקורות אשראי,

[...]

(4) דיבידנד, לרבות דיבידנד המשתלם מתוך רווחי הון של חברה, ריבית, הפרשי הצמדה או דמי ניכיון

[...]

פקודת מס הכנסה אינה מגדירה מהו אותו דיבידנד הכלול בהוראת סעיף (4) לפקודה. היעדר הגדרה ראויה מפתיע שכן להגדרת תקבול שמקבל נישום בדיבידנד השפעה ממשית על חבותו במס. כך למשל שיעור המס על דיבידנד נמוך מאשר על הכנסה מעסק, קיימים פטורים על הכנסות מדיבידנד בין חברות וכדומה.

בהיעדר הוראה בפקודה אין לנו אלא לפנות לחוק החברות, התשנ"ט-1999 העוסק בחלוקת דיבידנד בחברה ולאמץ את הגדרותיו (ראו א' רפאל **מס הכנסה** כרך א' 111 (2009)). ההליך הנוכחי אינו מחייב דיון נרחב בשאלת אופן האימוץ של הגדרת הדיבידנד בחוק החברות ודי אם אזכיר כי האימוץ האמור מעלה קשיים רבים שחלקם טרם לובנו והתבררו בפסיקת בתי המשפט (ראו לאחרונה פסק הדין בע"א 8500/10 **פרל נ' פקיד שומה 1 ירושלים** (ניתן ביום 10/9/12); ע"מ (ת"א) 1183/05 **קליימן נ' פקיד שומה פתח תקוה** (ניתן ביום 5.8.2010);

25. סעיף 302 לחוק החברות קובע:

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

(ב) בסעיף זה -



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22951-09-09 שור ואח' נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 23021-09-09 שפיר ואח' נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 8374-05-10 שור ואח' נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 8433-05-10 שפיר ואח' נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 27448-04-11 שור ואח' נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 27515-04-11 שפיר ואח' נ' פקיד שומה חיפה

"רווחים", לענין מבחן הרווח - יתרת עודפים או עודפים שנצברו בשנתיים האחרונות, לפי הגבוה מבין השניים, והכל על פי הדוחות הכספיים המותאמים האחרונים, המבוקרים או הסקורים, 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 ושקורס ברווח הנקי שלה כפי שנקבע לפי כללי חשבונאות מקובלים, וכן סכומים אחרים הכלולים בהון העצמי לפי כללי חשבונאות מקובלים ושאינם 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.

ככלל ניתן לומר כי דיבידנד הינו תשלום מתוך רווחי החברה המשולם לבעל מניות אך ורק בשל היותו בעל מניות (ראו ד' אלקינס **מיסוי חברות ובעלי מניותיהן** 109, 110 (2009), וכן ע"מ (חי') 906/07 **ברנע נ' פקיד שומה חיפה** (ניתן ביום 23/11/10)).

26. בחלוקת דיבידנד בחברה ישנם מספר אירועים המתרחשים במועדים שונים; הראשון, מועד ההכרזה – קבלת ההחלטה על חלוקת הדיבידנד (סעיף 307 לחוק החברות); השני, המועד שנקבע כ"יום הקובע" דהיינו, המועד שבו נבחנות זכויות בעלי המניות הזכאים לקבלת דיבידנד; השלישי, המועד שבו על פי ההכרזה הייתה החברה אמורה לשלם; הרביעי, מועד החלוקה בפועל (ראו ע"א 10800/06 **סלמן נ' פקיד שומה טבריה** (ניתן ביום 13/7/11). מהו המועד הרלבנטי לצורך החבות במס?

27. בפקודה אין הוראה מפורשת הקובעת מהו המועד הרלבנטי לקביעת החבות במס בגין תשלום דיבידנד לבעלי מניות. המערערים סבורים כי המועד הרלבנטי הינו מועד ההכרזה על חלוקת הדיבידנד ובכך מבקשים לאמץ את כללי החשבונאות הפיננסית, על פיהם נרשמה במאזן חברת קו מערכות התחייבות לתשלום הדיבידנד ובמאזני חברות האחזקה נרשמה הזכות לקבלת הדיבידנד. לעומתם סבור פקיד השומה כי אירוע המס בתשלום דיבידנד לבעלי מניות מתרחש רק במועד



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22951-09-09 שור ואח' נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 23021-09-09 שפיר ואח' נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 8374-05-10 שור ואח' נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 8433-05-10 שפיר ואח' נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 27448-04-11 שור ואח' נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 27515-04-11 שפיר ואח' נ' פקיד שומה חיפה

התשלום בפועל. פקיד השומה מדגיש כי העיקרון היסודי בקביעת מועד אירוע המס הינו עקרון המימוש ועל כן רק בעת מימוש הזכות לקבלת הדיבידנד התרחש האירוע.

28. במחלוקת זו סבורני כי הדין עם המשיב. החבות במס על תשלומי דיבידנד קמה רק עם מימוש הזכות לקבלת הדיבידנד, כלומר עם תשלום הדיבידנד בפועל (ומקום שבו ניתן דיבידנד בעין, עם קבלתו). הדבר עולה הן מלשון הפקודה והן מתכליתה.

כפי שניתן לראות, הפקודה משתמשת בלשון דיבידנד המשתלם, לשון המבטאת תשלום בפועל ולא זכאות לתשלום. כך בסעיף (4)2 לפקודה, בסעיף 125ב' ובסעיף 126(ב) הדין בתשלום דיבידנד בין חברות בו נאמר: "בחישוב ההכנסה החייבת לפי סעיף קטן (א) לא תיכלל הכנסה מחלוקת רווחים או מדיבידנד שמקורם בהכנסות שהופקו או שנצמחו בישראל שנתקבלו, במישרין או בעקיפין, מחבר בני אדם אחר החייב במס חברות [...]".

רואים אנו שהמחוקק משתמש בלשון חלוקה – לשון המרמזת על תשלום בפועל וכן בלשון שנתקבל. כלומר, המחוקק מבהיר כי אירוע המס הינו מועד הקבלה בפועל של הדיבידנד.

29. כך גם עולה מפסיקת בתי המשפט. בע"א 2965/08 סגנון שירותי תקשוב בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקוה (ניתן ביום 21/6/11) דן בית המשפט בעניינה של נישומה שרכשה מניות בחברה לאחר ההכרזה על חלוקת דיבידנד ולפני החלוקה בפועל. לאחר קבלת הדיבידנד הפטור ממס לפי סעיף 126(ב) לפקודה מכרה החברה את המניות לציבור במחיר נמוך משקף את ירידת ההון העצמי של החברה בעקבות החלוקה. הנישומה ביקשה לקזז את ההפסד מעודפי המזומנים בקופתה. בית המשפט בחן את המקרה בגדרן של ההלכות בדבר "עסקה מלאכותית" והגיעה למסקנה כי יש להתעלם מיתרון המס שביקשה הנישומה להשיג. עם זאת, ניתן ללמוד כי בית המשפט, כמו גם הצדדים שם, סברו כי המועד הרלבנטי לתשלום המס על הדיבידנד היה מועד התשלום בפועל שאחרת לא הייתה הנישומה, שרכשה את המניות לאחר ההכרזה, יכולה ליהנות מהפטור לפי סעיף 126(ב) לפקודה.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22951-09-09 שור ואח' נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 23021-09-09 שפיר ואח' נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 8374-05-10 שור ואח' נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 8433-05-10 שפיר ואח' נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 27448-04-11 שור ואח' נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 27515-04-11 שפיר ואח' נ' פקיד שומה חיפה

גם בע"א 8500/10 לעיל מבהיר בית המשפט כי "המס מוטל על ההכנסה הריאלית של הנישום [...]" ומכאן שהמס מוטל רק על הדיבידנד ששולם בפועל. בע"א 18000/06 הנ"ל שבו דן בית המשפט בהגדרת רווחים ראויים לחלוקה בחברה שמניותיה נמכרו לאחר ההכרזה על חלוקת דיבידנד נאמר "על כן, אם נעשתה עיסקה למכירת מניות לאחר היום הקובע על פי ההכרזה על חלוקת דיבידנד, אין מקום לכלול את הדיבידנד המוכרז כחלק מהרווחים הראויים לחלוקה שעליהם חל מס מופחת. הרווחים הטמונים בדיבידנד ימוסו בנסיבות אלה ממילא בשיעור נמוך, זאת כאשר הדיבידנד יחולק בפועל לידי המוכר" (ההדגשה הוספה-ר.ס.)

30. הקביעה כי אירוע המס בתשלום דיבידנד מתרחש רק עם התשלום בפועל מתיישבת עם העקרונות הכלליים בדיני המס ולפיהם אין לחייב נישום לשלם מס, מקום שלא מימש את ההכנסה. הטעם בדבר הינו כי כל עוד לא מומשה הזכות, אין בידי הנישום אמצעי לתשלום המס המתחייב בגין אותה זכות עתידית (ראו למשל ע"א 217/65 כהן נ' פקיד שומה גוש דן, פ"ד כ(2) 421 (1966), ע"א 1804/05 אלוני נ' פקיד שומה כפר סבא (ניתן ביום 31/1/08)). עוד מוסבר עיקרון המימוש בחוסר הוודאות הקיים לגבי עצם קבלת ההכנסה (לענייננו הדיבידנד) ולגבי עיתוי הקבלה.

31. הדבר בולט במיוחד במקרה הנדון. במועד ההכרזה לא היו בקופתה של קו מערכות מזומנים לתשלום הדיבידנד (עדות מר שור עמ' 36, עדות רו"ח פישר עמ' 12). ודוק, במועד ההכרזה חתמו שור ופישר על אישור כי הדיבידנד שולם במזומן (מש/1) אף שבפועל לא שולם דבר (עמ' 13, עמ' 25, עמ' 35). באותו מועד אף לא נקבעו מועדי התשלום העתידיים (עמ' 36). משמע, הטלת חובת תשלום מס במועד ההכרזה עשויה להותיר את הנישום ללא יכולת תשלום, בלא שיידע אם יזכה בתקבול ומתי.

32. הקביעה כי אירוע המס בתשלום הדיבידנד מתרחש במועד התשלום ולא במועד ההכרזה סוטה לכאורה מהכלל ולפיו "עוקבים" דיני המס אחר הכללים החשבונאיים (א' רפאל הנ"ל עמ' 785), אלא שדיני המס עוקבים אחר כללי החשבונאות רק כל עוד אין בהם סתירה לעקרונות דיני המס.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22951-09-09 שור ואח' נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 23021-09-09 שפיר ואח' נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 8374-05-10 שור ואח' נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 8433-05-10 שפיר ואח' נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 27448-04-11 שור ואח' נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 27515-04-11 שפיר ואח' נ' פקיד שומה חיפה

בע"מ 3348/97 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' דיקלה חברה לניהול קרנות נאמנות בע"מ,
 פ"ד נו(1) 1 (2001) אומר בית המשפט (פסקה 7):

"ניהול החשבונות של הנישום מתבצע על-פי כללי החשבונאות המקובלים בעולם המסחר. כללי החשבונאות משקפים את פעילות העסק ואת מצבו הפיננסי של הנישום, אולם לצד ניהול החשבונות הרגיל מתבצעת חשבונאות לצורך מס כדי לקבוע את ההכנסה החייבת של הנישום. מערכת הדיווח לצורכי מס שונה באופן משמעותי ממערכת הדוח הפיננסי. ראה י' פלומין "חשבונאות פיננסית וחשבונאות לצרכי מס (להלן - פלומין [26]), לכן הדיווח לצורכי מס אינו תואם תמיד את עקרונות החשבונאות המקובלים אצל רואי-חשבון. ראה: רפאל [20], בעמ' 575; ע"א 494/87 הנ"ל [2], בעמ' 800. מערכת כללי המס שונה מהחשבונאות המקובלת אצל רואי-החשבון, בייחוד כאשר קיים חשש פן משלמי-המס ינצלו עקרונות חשבונאיים לשם הקטנת סכום ההכנסה החייבת במס או לשם דחיית תשלום המס. ראה א' לפידות עקרונות מס הכנסה ומס רווחי הון (להלן - לפידות [21]), בעמ' 119. על הפער בנקודות המוצא של עקרונות החשבונאות לעומת כללי המיסוי עמד י' שטראוס במאמרו "על עקרונות החשבונאות וכללי פקודת מס הכנסה" [27]. ראה גם י' זילבר "חשבון ההתאמה לצרכי מס והזיקה שבין כללי החשבונאות לבין דיני המסים" [28]. מובן שבמקרה של אי-התאמה הוראות דיני המסים גוברות על כללי הרישום החשבונאי".

33. עוד נציין כי על פי עקרונות חשבונאיים מקובלים מחויב נישום המדווח על בסיס מסחרי לשלם מס על הכנסות במועד התגבשות הזכות ולא במועד קבלת התקבול בפועל. כללי חשבונאות אלו מחייבים לכאורה להגיע למסקנה כי מועד אירוע המס בתשלום דיבידנד הינו מועד גיבוש הזכאות דהיינו, מועד ההכרזה או לכל המאוחר המועד שבו על פי ההכרזה היה הנושה זכאי לקבל את הדיבידנד. אלא שכללי חשבונאות אלו נדחים במקרה של תשלום דיבידנד אל מול דיני המס כפי שפורטו לעיל. ונזכיר, נישום המדווח על בסיס מסחרי מחויב במס עם התגבשות הזכות לתקבול אולם מנגד הוא זכאי לנכות הוצאה ליצור הכנסתו כבר במועד התגבשות החיוב ואף בטרם שולמה (ראו א' רפאל הנ"ל עמ' 837). כאשר עסקינן בתשלום מס על דיבידנד, כלומר על רווחים שמשולמים על ידי חברה שבה לנישום מניות, אין הנישום יכול לנכות כל הוצאה ועל כן ההיגיון וחובת ההגינות מחייבים כי מועד החיוב במס ידחה למועד התקבול בפועל.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22951-09-09 שור ואח' נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 23021-09-09 שפיר ואח' נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 8374-05-10 שור ואח' נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 8433-05-10 שפיר ואח' נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 27448-04-11 שור ואח' נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 27515-04-11 שפיר ואח' נ' פקיד שומה חיפה

34. המסקנה האמורה מתיישבת גם עם התנהגות המערערים. אילו סברו המערערים באמת ובתמים כי מועד ההכרזה הוא מועד אירוע המס, ברי שהיו מדווחים על הכנסה זו במסגרת הדיווחים שהגישו חברות האחזקה לשנת 2003, שהרי יש לדווח גם על הכנסות פטורות (ראו עדות רוי"ח פישר, עמ' 15).

35. מן האמור עד כה מתחייבת המסקנה כי במועד ההכרזה לא התרחש אירוע המס המחייב תשלום מס על הדיבידנד. אירועי המס התרחשו רק עם ביצוע התשלומים בפועל. מכאן שהדיבידנד עליו הכריזה קו מערכות בחודש 12/03 לא היה פטור ממס על פי סעיף 126(ב) לפקודה שכן במועדי התשלום חברות האחזקה הוכרו כבר כחברות משפחתיות. במועד התשלומים בפועל היה על חברות האחזקה לשלם מס כאילו היו אלו הכנסותיו של הנישום המייצג וכאמור בסעיף 64א(א) לפקודה. שיעור המס החל על התשלום הינו כאמור בסעיף 125ב' לפקודה ועל פי השינויים שחלו בשיעורי מס אלו במהלך השנים.

עסקה מלאכותית

36. המסקנה אליה הגעתי לעיל ולפיה התשלומים שקיבלו חברות האחזקה בשנות המס שבערעור הינם תשלומי דיבידנד החייבים במס במועד התשלום ולא החזר תשלומים על פי התחייבות קודמת, מספיקה כדי לדחות את טענותיהם של המערערים. עם זאת, מצאתי לנכון להעיר בקצרה מספר הערות גם על טענת פקיד השומה כי ניתן להתעלם ממבנה העסקה כפי שהוצגה על ידי המערערים בהיותו בגדר "עסקה מלאכותית" לפי סעיף 86 לפקודה.

37. סעיף 86א(א) לפקודה קובע:

היה פקיד השומה סבור, כי עסקה 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 עסקה פלונית היא הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותות, רשאי הוא להתעלם מן העסקה 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, "עסקה" - לרבות פעולה.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22951-09-09 שור ואח' נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 23021-09-09 שפיר ואח' נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 8374-05-10 שור ואח' נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 8433-05-10 שפיר ואח' נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 27448-04-11 שור ואח' נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 27515-04-11 שפיר ואח' נ' פקיד שומה חיפה

תכליתה של ההוראה הינו לתת לפקיד השומה כלים להתמודד עם תכנוני מס בלתי לגיטימיים.

בע"א 3415/97 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' יואב רובינשטיין ושות' חברה לבניין פיתוח ומימון בע"מ, פ"ד נז(5) 915 (2003) מבהיר השופט ברק מהי עסקה מלאכותית:

"עיסקה מלאכותית אין משמעותה עיסקה בלתי חוקית. על-פי רוב, מדובר בעיסקה חוקית, אך מטעמים מסוימים המחוקק רואה בה עיסקה בלתי לגיטימית בהקשר הפיסקאלי. המתח איננו אפוא בין חוקי לבלתי חוקי; המתח הוא בין לגיטימי לבלתי לגיטימי מבחינת דיני המס; המתח הוא בין עיסקה שמפחיתה מס באופן לגיטימי לבין עיסקה שמפחיתה מס באופן בלתי לגיטימי. הדילמה היא בקביעת קו הגבול בין תכנון מס לגיטימי לתכנון מס בלתי לגיטימי. הרצון הוא לקבוע את קו הגבול ולאזן בין זכותו של הנישום לתכנן את המס על-ידי ניצול לגיטימי של דיני המס השונים, ובין האינטרס הציבורי בגביית מס ובקיום מערכת מס צודקת ושוויונית (ראו: גליקסברג [21], בעמ' 66-28; א' יורן, י' פלומין תכנון מס – בחיי העסק [22], בעמ' 20-15). אך מובן הוא, כי איזון זה עדין וקשה הוא מטבע הדברים, איזון זה נעשה ממקרה למקרה על-פי כלל הנסיבות".

בע"א 10666/03 שיטתית נ' פקיד שומה תל-אביב - יפו 4 (ניתן ביום 30/1/06) מבהיר השופט ברק כי "ניצולה של ההטבה (הטבת מס - ר' ס') היא פעולה לגיטימית שאין בה כל פסול ואין כל מקום להתערב בה". עם זאת, מציין בית המשפט:

"אלא, שלעיתים, לאור הנסיבות הסובבות את ניצול ההטבה, הופך הניצול לניצול בלתי לגיטימי. כך שאין לומר, כפי שהמערער ביקש לסעון, כי כל ניצול של הטבת מס הוא פעולה לגיטימית. עמדה כזו מעניקה משקל מכריע לזכותו של הנישום לתכנן את המס ואין היא מאזנת אותה כראוי עם האינטרס הציבורי בגביית מס אמיתי ושוויוני. עמדה כזו איננה העמדה המקובלת בשיטתנו לאיזון בין זכות הנישום לתכנן את המס ובין האינטרס הציבורי בגביית מס אמיתית. על פי שיטתנו, יש ניצולים לגיטימיים ויש ניצולים בלתי לגיטימיים. יש ניצולים של זכויות ויש ניצולים "לרעה" של זכויות".



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22951-09-09 שור ואח' נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 23021-09-09 שפיר ואח' נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 8374-05-10 שור ואח' נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 8433-05-10 שפיר ואח' נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 27448-04-11 שור ואח' נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 27515-04-11 שפיר ואח' נ' פקיד שומה חיפה

38. במהלך השנים פיתחו בתי המשפט מבחנים שונים על מנת להבחין בין ניצול לגיטימי של יתרון מס לבין ניצול בלתי לגיטימי הנכלל בגדר "עסקה מלאכותית" ממנה רשאי פקיד השומה להתעלם – המבחן העיקרי שהתקבל הינו מבחן האינטרס המסחרי (ע"א 265/67 מפי בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פ"ד כא(2) 593 (1967), ע"א 11/74 פקיד השומה למפעלים גדולים נ' אולפני הסרטה ישראל בע"מ, פ"ד כט(1) 297 (1974); ע"א 3419/05 הנ"ל; ע"א 2965/08 הנ"ל). משמעו של מבחן זה הינו כי עסקה תיחשב כמלאכותית אם לא יוכח כי התלווה לה טעם מסחרי כלשהו, פרט לרצון להפחית את חבות המס של הנישום.

בע"א 2965/08 מבחיר השופט ריבלין כי "משמעותו של מבחן זה, במלים אחרות, היא כי נישום יוכל לבצע עסקה אשר מטרתה היא ניצול היתרון הפיסקאלי, אם עמדה בבסיס עסקה זו גם מטרה (עסקית), אחרת" (שם פסקה 18).

39. כדי לברר האם קיים טעם מסחרי/עסקי לעסקה, פרט לרצון ליהנות מהפחתת מס, דרוש כי הטעם המסחרי יהיה טעם יסודי/ממשי וכי הנישום ישכנע כי לולא המטרה המסחרית לא היה מבצע את העסקה. לבחינת קיומו ויסודיותו של הטעם המסחרי פותחו מבחני עזר שונים ובהם אמינותו של הטעם המסחרי, שקילותן הכלכליות של המטרות שעמדו בבסיס העסקה, תוכן העסקה, מבחן הסיכון ועוד (ראו ד' גליסקברג גבולות תכנון המס, סיווג מחדש של עסקאות לצורך מס 209, 230 (1990)).

40. את העסקה בוחן בית המשפט על פי כלל הנסיבות של העסקה מתוך התבוננות רחבה. על בית המשפט לשים לב על עניניו את הצורך באיזון בין זכויות הנישום מחד לבין האינטרס הציבורי של גביית "מס אמת" ושמירה על מערכת מס שוויונית וצודקת מאידך (ע"א 3415/97 הנ"ל עמ' 924, ע"א 10666/03 הנ"ל פסקה 19).

41. ומה במקרה הנוכחי: דומה שהראיות מחייבות את המסקנה כי הקמת חברות האחזקה בשנת 2003, ההכרזה על דיבידנד מבלי לשלמו בפועל, והפיכת חברות האחזקה לחברות משפחתיות בטרם תשלום הדיבידנד נועדו אך ורק לצורך הימנעות מתשלום המס על הדיבידנד. לא שוכנעתי כי העסקה כפי שבוצעה נבעה מטעם מסחרי ממשי.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22951-09-09 שור ואח' נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 23021-09-09 שפיר ואח' נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 8374-05-10 שור ואח' נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 8433-05-10 שפיר ואח' נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 27448-04-11 שור ואח' נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 27515-04-11 שפיר ואח' נ' פקיד שומה חיפה

42. המערערים פירטו בתצהירים מספר טעמים להקמת חברות האחזקה, אולם לא הביאו טעמים להכרזה על דיבידנד לפני תום שנת 2003 ויצירת התחייבות לתשלום עתידי. מכל מקום גם הטעמים להקמת החברות אינם אמינים.

הטעם הראשון שהובא הינו החשש כי במקרים של פטירת אחד מהבעלים יועברו מניותיו ליורשים והדבר יקשה על השותף האחר להמשיך ולפעול בשיתוף פעולה בניהול החברה (ראו בתצהירים סעיפים 24). טענה זו אינה אמינה, שהרי אין כל הבדל ממשי בין המצב שבו מניות החברה מתחלקות בין מספר יורשים לבין מצבו שבו המניות של חברת האחזקות מתחלקות בין מספר יורשים. כך או כך יעמוד השותף הנוטר אל מול כלל יורשי שותפו ובהיעדר הסכמה בין היורשים לא ניתן יהיה לנהל את ענייני החברה (ראו עמ' 27). צריך לזכור כי לא מדובר בחברות פעילות הכוללות הנהלה עצמאית או מנגנוני ניהול כלשהם.

43. הטעמים האחרים שפורטו נוגעים להתנהלות המעשית של החברות. נטען כי העברת המניות לחברות האחזקה מנתקת את יחסי העובד - מעביד של החברה עם בעלי המניות ובכך חוסמת אפשרות של תביעת שכר. עוד נטען כי הואיל וילדיהם של שור ושפיר שולבו בעבודות החברה הדבר אפשר תשלומים נפרדים לכל אחד מהילדים, על פי כישוריהם בלבד. אלא שבפועל התברר כי אין כל בסיס לטעם האמור.

44. מתברר כי בין חברות האחזקה לקו מערכות נחתמו הסכמי ניהול ולפיהם קיבלו חברות האחזקה דמי ניהול. פרט לקבלת דמי ניהול לא הייתה לחברות כל פעילות עסקית אחרת (עמ' 31). הפעילות העסקית כולה המשיכה בקו מערכות, כל העבודה נעשתה ממשרדה של קו מערכות, לחברות האחזקה לא היו משרדים, טלפונים וכי' (עמ' 23). הרכבים ששימשו את העובדים כולם היו של קו מערכות (שם). לחברות האחזקה לא היו, עד שנת 2008, חשבונות בנק וכל הפעילות העסקית נעשתה דרך חשבון הבנק של קו מערכות (עמ' 24). תשלומי השכר, כולל כל התשלומים הנלווים, שולמו מחשבונה של קו מערכות בלבד.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22951-09-09 שור ואח' נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 23021-09-09 שפיר ואח' נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 8374-05-10 שור ואח' נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 8433-05-10 שפיר ואח' נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 27448-04-11 שור ואח' נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 27515-04-11 שפיר ואח' נ' פקיד שומה חיפה

מהתנהגות זו של המערערים ברור כי המערערים לא שינו מאום מהתנהגותם בעבר. אם אכן היה טעם עסקי להקמת החברות ברי שהפעילות העסקית אף היא הייתה משתנה. כיצד ניתן לטעון מחד שהקמת החברה נועדה לנתק את יחסי העובד - מעביד בין המערערים לקו מערכות בעוד שבפועל גם לאחר ההקמה הם המשיכו לקבל שכר ישירות מחשבון קו מערכות?

45. גם סמיכות הזמנים בין הפעולות השונות, דהיינו, הקמת חברות האחזקה, ההכרזה על דיבידנד והגשת בקשה להכיר בחברות האחזקה כחברות משפחתיות, מלמדת כי כל תכלית ההקמה הייתה להימנע מתשלום המס על הדיבידנד (עדות רו"ח פישר עמ' 14, עדות שפיר עמ' 25, עדות שור עמ' 34, 35).

46. מן האמור מתחייבת המסקנה כי מבנה העסקה כולה על כל שלביה נועד רק לצורך התחמקות מתשלום המס על הדיבידנד ועל כן בפנינו עסקה מלאכותית ופקיד השומה היה רשאי להתעלם מיתרון המס שהצמיחה למערערים. מסקנה זו מיתרת את הדיון בהוראות הסיפא לסעיף 86, הפחתת המס הבלתי נאותה שזכתה לליבון מעמיק בסיכומי הטענות.

47. משקבעתי כי התשלומים ששילמה קו מערכות לחברות האחזקה בשנות המס נשוא הערעורים מהווים תשלומי דיבידנד החייבים במס על פי סעיף 64א(א) ועל פי סעיף 125ב' לפקודה, אין גם צורך לדון בטענה כי חברות האחזקה חילקו "רווחי אקוויטי" – דהיינו רווחים שנצברו בחברת הבת.

עם קבלת עמדת המשיב כי התשלומים מחברת קו מערכות חייבים במס במועד תשלומם, וייוחסו לנישום המייצג על פי סעיף 64א', הרי שהתשלומים ששילמו חברות האחזקה לשור ושפיר הינם תשלומים פטורים ממס (ראו גם תצהירו של מר חנג'ר מ/ש/20, סעיף 17(ד)).

48. בטרם סיום פרק זה אוסיף כי קיים כשל בטענות המערערים. כזכור המערערים טוענים כי את הדיבידנד עליו הכריזה קו מערכות בחודש 12/03 יש ליחס כהכנסה לחברות האחזקה במועד ההכרזה. עם זאת, טוענים הם כי תשלומי הדיבידנד ששולמו על ידי חברות האחזקה לשור ושפיר הינם פטורים על פי סעיף 64א' לפקודה.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22951-09-09 שור ואח' נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 23021-09-09 שפיר ואח' נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 8374-05-10 שור ואח' נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 8433-05-10 שפיר ואח' נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 27448-04-11 שור ואח' נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 27515-04-11 שפיר ואח' נ' פקיד שומה חיפה

סעיף 64א(1) קובע ביחס לחברה משפחתית כי "רווחים שחולקו מההכנסות בשנים שהמס שהיא חייבת בו חושב על פי סעיף זה (להלן סעיף זה – תקופת ההטבה) יראו כאילו לא חולקו, וזאת אף אם חולקו לאחר תקופת ההטבה או לאחר שהחברה חדלה להיות חברה משפחתית".

בכל שנות המס בערעור היו לחברות האחזקה רק הפסדים. הן גבו דמי ניהול מקו מערכות ושילמו שכר לעובדים (שור, שפיר ובני משפחותיהם). הכנסות החברה היחידות מהן חילקו חברות האחזקה רווחים היו ההכנסות מתשלומים ששולמו על ידי קו מערכות כדיבידנד. משמע, אם נצמד לעמדת המערערים לפיה ההכנסה מדיבידנד התקבלה במועד ההכרזה, הרי שמדובר בהכנסה שהתקבלה בחברה לפני תקופת ההטבה ועל כן הדיבידנדים שחולקו לשור ולשפיר חייבים במס.

49. המשמעות היא כי בין אם הדיבידנד חייב במס בשלב התשלום מקו מערכות לחברות האחזקה ובין אם הוא חייב במס בשלב התשלום לשור ולשפיר ברור כי לא יתכן שהדיבידנד יהיה פטור בשני השלבים (אף אם יכול להיות הבדל בין הסכומים ששולמו בכל שלב ובמס המתחייב עקב כך).

חישוב הכנסות חברות האחזקה – קיזוז ההפסדים

50. הצדדים חלוקים גם על אופן חישוב הכנסות חברות האחזקה. המחלוקת מתמקדת בדרך ההתחשבות בהפסדים העסקיים שהיו לחברות האחזקה בשנות המס נשוא הערעורים (אין חולק כי בכל שנות המס היו לחברות האחזקה הפסדים מעסק - אף כי קיימת מחלוקת שולית לעניין שיעור ההפסדים).

בתמצית נבהיר כי לגישת המערערים, ובשים לב לזיהוי הכנסות החברות המשפחתיות עם הכנסות הנישומים המייצגים, זכותם לבחור מאיזה הכנסה יקוזזו ההפסדים. לפיכך טוענים הם כי יש לקזז את ההפסדים שנצברו בחברות האחזקה מהכנסותיהם של שור ושפיר ממשכורת. בכך יקטנו הכנסות השכר שלהם, הכנסות ששיעור המס עליהן גבוה מאשר ההכנסות מדיבידנד, ששיעור המס עליהן נמוך יותר.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22951-09-09 שור ואח' נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 23021-09-09 שפיר ואח' נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 8374-05-10 שור ואח' נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 8433-05-10 שפיר ואח' נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 27448-04-11 שור ואח' נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 27515-04-11 שפיר ואח' נ' פקיד שומה חיפה

לעומתן טוען המשיב כי תחילה יש לערוך את חישוב הכנסתה החייבת של כל החברה. במסגרת זו יש לחשב את כל הכנסותיה ולהפחית מההכנסה המתקבלת את כל הפטורים, הניכויים והקיצוזים המותרים על פי דין. רק את היתרה יש לייחס לנישום המייצג. הואיל ויתרה זו שולמה לשור ולשפיר במסגרת חלוקת דיבידנד, הרי שרק על היתרה יחול מס מופחת של 25% (המס החל על דיבידנד לפי סעיף 125ב' לפקודה).

51. במחלוקת זו הדין עם המשיב. עמדה זו מבוססת על לשון הסעיף, שכן סעיף 64א' חל על הכנסתה החייבת של החברה. הכנסתה החייבת הינה ההכנסה שחושבה לצרכי מס, כלומר לאחר כל הניכויים והקיצוזים המותרים ובהם קיצוז ההפסדים לפי סעיף 28א). כך אומר לנו מפורשות סעיף 1 לפקודה, המגדיר הכנסה חייבת כ"הכנסה לאחר הניכויים, הקיצוזים והפטורים שהותרו ממנה על פי כל דין".

בדרך זו גם הלכה הפסיקה. בע"א 3574/92 פקיד שומה גוש דן נ' פרג, פ"ד (3) 690 (1996) מבחיר בית המשפט:

"מן המקובץ עולה כי בהסדר שנקבע בסעיף 64א לא הוסר מסך ההתאגדות החוצץ בין החברה המשפחתית לבין בעליה. כל שנקבע הוא כי הכנסתה החייבת או הפסדה של חברה משפחתית ייוחסו לבעליה. על יתרת הכנסתה של החברה, המיוחסת לבעליה, חלות הוראות המס החלות עליו אישית, בין שמדובר בהוראות פטור ובין שמדובר בהוראות הקובעות שיעור מס גבוה יותר".

המערערים מפנים לפסק הדין בע"א 2895/08 פקיד השומה למפעלים גדולים נ' חברת מודול בטון השקעות בתעשייה בע"מ (ניתן ביום 21/2/10), אלא שפסק דין זה אינו רלבנטי לענייננו. באותו פסק דין דן בית המשפט העליון בזכות הבחירה של נישום לקזז הפסדים מהכנסות חייבות שלו. זכות בחירה זו נשמרת, ככל שהדין מתיר זאת, גם לחברה המשפחתית וגם לנישום המייצג, כל אחד בשלב חישוב הכנסתו. אין בכך כדי לאפשר בחירה בין קיצוז מהכנסות החברה המשפחתית לקיצוז מהכנסתו החייבת של הנישום המייצג. רק בתום חישוב הכנסתה החייבת של החברה תיוחס הכנסתה החייבת לנישום המייצג ותצטרף להכנסתו (ראו גם ד' אלקינס הנ"ל בעמ' 997, 998).



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22951-09-09 שור ואח' נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 23021-09-09 שפיר ואח' נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 8374-05-10 שור ואח' נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 8433-05-10 שפיר ואח' נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 27448-04-11 שור ואח' נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 27515-04-11 שפיר ואח' נ' פקיד שומה חיפה

52. דומה גם כי בעניין חישוב ההפסד השוטף בשנת 2005 – בחברת שור ובשנת 2006 בחברת שפיר – היינו כפי שפורט על ידי המשיב ולא כמפורט על ידי המערערים.

המשיב ציין כי בחישובי המערערים צורפו להפסדים השוטפים בכל שנת מס גם סכומי ניכוי בשל אינפלציה המועברים משנות מס קודמות. המשיב סבור כי המערערים רשאים היו לנכות רק הפסד שוטף שהיה להם בשנות מס ואין להוסיף לו סכומים שנוכו בשל אינפלציה משנים קודמות.

המערערים לא התייחסו לטענה זו בתצהירים או בסיכומים אלא רק טענו באופן כללי שיש להכיר בכל ההפסד הנטען.

בנסיבות אלו, בהיעדר טענה מפורשת, ומבלי שארחיב בסוגיה נראה לי שיש לקבל את חישוביו של המשיב.

סוף דבר

53. בשים לב לכל האמור הגעתי למסקנה כי דין הערעורים להידחות. תשלומי הדיבידנד ששולמו על ידי קו מערכות לכל אחת מחברות האחזקה יסווגו כדיבידנד במועד התשלום בפועל ויחויבו במס בשיעורים כקבוע בסעיף 125ב' לפקודה.

אין גם מקום להתערב בשאר סכומי השומות.

אשר על כן אני דוחה את כל ששת הערעורים.

המערערים ישלמו למשיב ביחד ולחוד הוצאות בסך של 50,000 ₪.

ניתנה היום, כ"ז ניסן תשע"ג, 07 אפריל 2013, בהעדר הצדדים.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 22951-09-09 שור ואח' נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 23021-09-09 שפיר ואח' נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 8374-05-10 שור ואח' נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 8433-05-10 שפיר ואח' נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 27448-04-11 שור ואח' נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 27515-04-11 שפיר ואח' נ' פקיד שומה חיפה

רון סוקול, שופט