



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-11-24680 א. אנקונה ושות' בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 16-11-23381 אברהם אנקונה נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

בפני כבוד השופטת אורית וינשטיין

המערערים: א. אנקונה ושות' בע"מ
אברהם אנקונה
ע"י ב"כ עו"ד תמיר קלדרון ממשרד טיקוצקי ושות'

נגד

המשיב: פקיד שומה חיפה
ע"י ב"כ עו"ד רונית ליפשיץ מפרקליטות מחוז חיפה (אזרחי)

פסק דין

פתח דבר:

בפני שני ערעורים מאוחדים, האחד – ע"מ 16-11-24381 הוא ערעורו של מר אברהם אנקונה (להלן – המערער) על שומות בצווים שהוצאו לו על ידי המשיב, פקיד שומה חיפה (להלן – המשיב) לשנות המס 2011-2014 (להלן – שנות המס שבערעור); השני – ערעורה של חברת א. אנקונה ושות' (להלן – המערערת), חברה משפחתית אשר מלוא הון המניות המונפק שלה מוחזק על ידי המערער שהוא הנישום המייצג, על שומות בצווים שהוצאו לה על ידי המשיב לשנות המס 2012-2014.

הסוגיה המצריכה הכרעה בערעורים דן היא האם שילוב הפעולות של הפיכת המערערת לחברה משפחתית, הגדלת משכורתו השנתית של המערער באופן משמעותי (פי 4 לערך) כך שנוצר למערערת הפסד אשר קוּזוּ כנגד אותה משכורת – מהווה עסקה מלאכותית כמשמעותה בסעיף 86 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן – הפקודה), כפי עמדת המשיב; או שמא מדובר בפעולות לגיטימיות בעלות תכלית כלכלית ומסחרית – כפי טענת המערערים.

בשומות בצווים שהוצאו למערערת לשנות המס שבערעור הקטין המשיב את הוצאת השכר לשכר הממוצע ששולם בשנות המס הקודמות, וההפרש בין המשכורת שנדרשה לבין הוצאת השכר שהותרה בניכוי - סווג על ידי המשיב כמשיכת דיבידנד של המערער מהמערערת ומיסויו בהתאם לסעיף 2(4) ו-125ב' לפקודה.

יצוין, כי המשיב הסכים לפתוח בהבאת הראיות נוכח טענתו לעסקה מלאכותית (הגם שטען בנוסף כי עסקינן בסיווג מחדש).



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-11-24680 א. אנקונה ושות' בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 16-11-23381 אברהם אנקונה נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

עוד יצוין, כי ביום 7.6.2017 ניתן על ידי פסק דין חלקי בנוגע לסוגיית סיווג הכנסתה של אשת המערער ולחישוב מאוחד שנערך על ידי המשיב. על כן סוגיה זו אינה עוד חלק מן המחלוקות נשוא ערעור זה ופסק דין זה לא יעסוק בה משהוכרעה בפסק הדין החלקי.

רקע ועובדות שאינן שנויות במחלוקת:

1. המערערת, על פי הגדרתה שלה, היא חברת אחזקות, ייעוץ וניהול נכסים אשר הוקמה על ידי המערער לפני כ- 45 שנים. מלוא הון מניותיה של המערערת מוחזק על ידי המערער, אשר הוא אף מנהלה בפועל ומועסק על ידה. המערער הקים גם חברות נוספות, הקשורות למערערת: אנקונה סוכנות לביטוח 1994 בע"מ (להלן – **סוכנות הביטוח**), שלח שירותי חשבונאות ומנהל בע"מ (מספקת שירותי חשבונאות וייעוץ מס) וחברת פיצוי נמרץ בע"מ (מספקת שירותים למימוש זכויות רפואיות וביטוחיות).

כתובתן הרשומה של כל החברות הנ"ל, כמו גם של המערערת, היא אותה כתובת, ברחוב הנמל 48 בחיפה.

2. עיקר הכנסותיה של המערערת הן מדמי ניהול המשולמים לה על ידי סוכנות הביטוח וכן מדמי שכירות ושירותי ייעוץ. דמי הניהול המשולמים למערערת הם בשיעור של 25% מהכנסות סוכנות הביטוח.

3. בשנת 2010 חילקה המערערת לבעל מניותיה, המערער, דיבידנד בסך של 4,554,718 ₪, אשר חויב בשיעור מס של 12%. סכום זה היה הסכום המקסימלי שאותו ניתן היה לחלק בשיעור המס המופחת על פי הוראת השעה בעניין עידוד חלוקת "רווחים כלואים".

4. למערערת נותרו עודפים לא מחולקים נכון ל- 31.12.2010 בסך של 5,586,857 ₪.

5. משנת 2010, ועל פי בקשתה, המערערת היא חברה משפחתית כהגדרת מונח זה בסעיף 64א' לפקודה, כאשר המערער הוא הנישום המייצג.

6. המערער משך משכורת מהמערערת במהלך כל השנים. משכורתו של המערער בשנת 2008 עמדה על סך של 74,275 ₪, בשנת 2009 – משך המערער משכורת בסך של 181,340 ₪, בשנת 2010 – נמשכה משכורת בסך 182,340 ₪, ובשנת 2011 – קיבל המערער משכורת של 167,145 ₪.

7. בכל אחת משנות המס שבערעור משך המערער משכורת שנתית בסך ממוצע של כ- 782,400 ₪.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-11-24680 א. אנקונה ושות' בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 16-11-23381 אברהם אנקונה נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני :

8. בשנות המס שבערעור דיווחה המערערת על הפסדים לצורכי מס בסך של (724,091 ₪),
2 (765,369 ₪) ו- (626,119 ₪).

9. היקף הכנסות המערערת הנובעות מחברת הביטוח לא השתנה בשנות המס שבערעור.

תמצית טענות המשיב:

10. לא ניתן שום הסבר כלכלי הגיוני להעלאת משכורתו של המערער, אשר בוצעה באופן חד צדדי,
6 ללא הקבלה בעלייה בהכנסות המערערת מסוכנות הביטוח או בהיקף עבודתו של המערער.

11. יש לראות בהגדלת משכורתו של המערער לאחר שנת 2012, כהכנסה מדיבידנד לפי סעיף 2(4)
8 לפקודה. לחילופין, יש לראות בפעולה כמלאכותית לפי סעיף 86 לפקודה, שמטרתה משיכת
9 עודפי המערערת עובר לשינוי הסיווג לחברה משפחתית, בפטור ממס.

12. לחילופי חילופין, מכלול פעולות המערערת מהוות עסקה מלאכותית, שתכליתה הימנעות לא
11 ראויה מתשלום מס על דיבידנד שמקורו ברווחי המערערת מהתקופה שלפני הפיכתה לחברה
12 משפחתית. המערער הפך את המערערת לחברה משפחתית, הגדיל את משכורתו בכ- 400%,
13 יצר הפסדים במערערת בגין הגדלה זו של המערערת, וכך משך למעשה את עודפי החברה
14 כמשכורת ולא כדיבידנד, בלא תשלום מס. מאחר והמערערת היא חברה משפחתית בשנות
15 המס שבערעור, הוצאות השכר של המערער יצרו הפסדים שהועלו למישור הנישום המייצג
16 וקוּזו כנגד הכנסתו החייבת. בדרך זו לא שילם המערער מס על המשכורת אותה משך
17 מהמערערת.

13. תכנון המס נשוא הערעורים דגן הינו תכנון מס אגרסיבי החייב בדיווח לפי תקנה 11 לתקנות
19 מס הכנסה (תכנון מס החייב הדיווח, תשס"ז – 2006. המערערים לא דיווחו על תכנון מס זה.
20 עובדה זו מעידה אף היא על מלאכותיות הפעולות ומעבירה אל כתפי המערערים את נטל
21 ההוכחה לקיומו של טעם מסחרי לפעולותיהם, אך הם לא עמדו בנטל זה.

14. הלכה למעשה, ההפרדה בין המערערת לבין יתר החברות הקשורות, הינה מלאכותית.
23 החברות מתנהלות באותו מקום פיזי, ללא הפרדה כזו או אחרת לרבות הפרדת עובדי החברה.
24 בנוסף, המערער אינו יודע מי מהעובדים מקבל שכר מאיזו חברה. לא זו בלבד, המערערת היא
25 למעשה צינור להעברת הכנסות, הוצאות ותשלומים הדדים, שהם חסרי אובייקטיביות או
26 טעם כלכלי, בין חברות קשורות.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-11-24680 א. אנקונה ושות' בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 16-11-23381 אברהם אנקונה נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני :

- 1 יש לראות בסכומים שהתווספו למשכורתו של המערער, מעבר לסכום משכורתו בשנות המס
- 2 שקדמו לשנות המס שבערער, כהכנסה מדיבידנד (לפי סעיף 2(4) ו-125ב' לפקודה) שמקורה
- 3 בעודפי המערער לפני הפיכתה לחברה משפחתית, ולא כהכנסת עבודה לפי סעיף 2(2)
- 4 לפקודה.
- 5 קביעה זו מתיישבת עם עקרון המיסוי הדו שלבי : מחד גיסא, מדובר ברווחים שמוסו במס
- 6 חברות ומאידך גיסא, פעולות המערער והמערער מנעו את השלמת הליך המיסוי הדו שלבי
- 7 באופן של מיסוי הדיבידנד.
- 8 טענות המערערים לפיהם המערער לא משך בפועל את כספי המשכורת/הדיבידנד ועל כן אין
- 9 מקום לחיובו בתשלום המס על פי השומות, מהוות הרחבת חזית אסורה ויש להורות על
- 10 מחיקתן, וממילא לא הובאו ראיות מטעם המערערים בעניין זה ואף אין כל רלבנטיות לטענה
- 11 זו.

תמצית טענות המערערים :

- 12
- 13 17. המשיב מכיר, מחד, בהפיכת המערער לחברה משפחתית ומאידך, תוקף הוא את כל
- 14 הקונסטרוקציה המשפטית של סיווג החברה כחברה משפחתית ואת העלאת השכר למערער.
- 15 טענות המשיב הן לקיומה של עסקה מלאכותית במשמעות סעיף 86 לפקודה, ועל כן נטל
- 16 הראיה רובץ על כתפי המשיב והוא לא הרימו.
- 17 18. המערער הציגה טעם כלכלי לבקשתה להפוך לחברה משפחתית, וזאת בכדי להקל את
- 18 חלוקת הנכסים בין בניו של המערער, עת ייצא לגמלאות, וכן על מנת לנצל הטבות מס הניתנות
- 19 לגמלאים ולאזרחים ותיקים.
- 20 בנוסף, המערער נתן הסבר כלכלי לעניין העלאת שכרו, ונימק כי לאורך כל שנות פועלו,
- 21 הסתפק בשכר צנוע שאינו משקף ריאלית את תרומתו להצלחת המערער, במטרה להשיא
- 22 את רווחיה ולשמור על חוסנה הכלכלי. בערוב ימיו, ביקש המערער לאחר שנים בהן תוגמל
- 23 בחסר, להעלות את שכרו כך שיהא ריאלי ביחס לפועלו ויגיעתו. למערער קיימת זכות לפעול
- 24 כך ולגרום להעלאת שכרו, והחלטה שכזו זה חוסה תחת שקול הדעת העסקי של המערער
- 25 ומנהלה, ואל לו למשיב לשים עצמו בנעליו של מנהל המערער ולקבוע מה השכר הראוי.
- 26 סירוב המשיב להכיר בזכות לדרוש שכר ריאלי, ראוי ותואם תוצאות, אינו סביר או מידתי,
- 27 ואינו עומד במבחן הגיון כלכלי.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-11-24680 א. אנקונה ושות' בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 16-11-23381 אברהם אנקונה נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני :

19. המשיב לא נימק כלל בהחלטתו בהשגה מדוע לא הניחו הסבריה אלו של המערער את דעתו.
2 אין לראות בפעולות של הפיכת המערער לחברה משפחתית ושל הגדלת שכרו של המערער
3 כפעולות מלאכותיות. שעה שהחוק מתיר הקלות מס, אין לבוא בטענות למערערים משום
4 שבחרו לנצלן. הזכות לנוע במרחב המס ולתכנן את הפעילות העסקית במטרה לצמצם את
5 נטל המס שרירה וקיימת, היא נגזרת מהזכות החוקתית לקניין, ואין היא מצביעה בהכרח על
6 מבנה מלאכותי. כמו כן, הפעולות בוצעו בתום לב ומתוך מניעים כלכליים הגיוניים.
20. באשר למקור הכספים שהתווספו להכנסתו של המערער, הרי שמן הנתונים שבדוחות
7 המערער לשנות המס שבערער עולה כי בכל אחת מן השנים היוותה הוצאת השכר השנתית
8 של המערער (לאחר העלאת השכר) כ- 40% מסך הוצאות המערער. יוצא אפוא, שהמשיב
9 בחר לייחס את כל הפיחות ברווחים הצבורים דווקא למשכורת ולא ליתר הוצאות המערער.
10 בשים לב לעובדה כי "לכסף אין ריח", הרי שייחוס זה שביצע המשיב אינו הוגן.
11
21. יש לדחות את הטענה שיש למסות את הכספים כדיבידנד. המערער לא משך בפועל את השכר
12 הגבוה מהמערער. סוגיית אי משיכת דיבידנד בפועל על ידי המערער נדונה בפני המשיב
13 במהלך ההליך השומתי פי שהדבר קיבל ביטוי בפרוטוקול הדיון השומתי מיום 2.2.2016
14 (נספח ד' לתצהיר המשיב מש/1). בנוסף, ניתוח יתרת הלוואת הבעלים מתוך דוחות
15 המערער לשנות המס שבערער מוביל למסקנה כי המערער לא משך את שכרו העודף בשנות
16 המס שבערער. המשיכה בפועל בוצעה בשנת 2015 שהיא אינה שנה שנדונה בערעורים דנן.
17
22. בפסיקה נקבע כי החבות במס על תשלומי דיבידנד קמה עם מימוש הזכות לקבלת הדיבידנד
18 ולא במועד ההכרזה על חלוקת הדיבידנד. טענת המשיב בערעורים דנן עומדת בסתירה
19 לעמדתו שלו כפי שהוצגה בפסיקה קודמת שהתקבלה על ידי בתי המשפט. על כן, מאחר
20 והמערער לא משך בפועל את השכר העודף שקיבל מהמערער הרי שאין למסותו בגין הכנסה
21 מדיבידנד כפי שומת המשיב, והמשיב מושתק ומנוע מלטעון אחרת.
22
23. לחילופין, גם אם תידחה עמדת המערערים, בכל מקרה יש לדחות את עמדת המשיב לפיה
23 יועמד שכרו השנתי של המערער בשנות המס שבערער על סך של 180,000 ₪ ויש לקבוע כי
24 שכרו השנתי יעמוד על סך שאינו נמוך מ- 500,000 ₪ בשנה. זאת, מאחר ולא יכול להיות ספק
25 שהשכר ששולם למערער בשנים שקדמו להחלטת המערער להגדיל את שכרו, שכר שעמד על
26 כ- 180,000 ₪ בשנה, הינו שכר זעום ולא ריאלי שאינו משקף את היקף עמלו של המערער
27 עבור החברות המנוהלות על ידו. המשיב אף לא בדק ולא ערך השוואה לשכרם של בעלי
28 תפקידים דומים בחברות בסדרי הגודל של המערער ועל כן קביעתו את שכרו השנתי של
29 המערער לשנות המס שבערער על סך של 180,000 ₪ היא קביעה שרירותית שאין לקבלה.
30



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-11-24680 א. אנקונה ושות' בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 16-11-23381 אברהם אנקונה נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

דיון והכרעה:

א. התשתית המשפטית:

24. סעיף 86 לפקודה מציב נורמה אנטי תכנונית כללית, שנועדה לקבוע את קו הגבול בין זכותו של נישום להפחית את חבות המס באמצעות תכנון מס לגיטימי לבין כזה שאינו לגיטימי, והוא קובע:

"(א) 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 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.

לעניין זה "עסקה, - לרבות פעולה."

לנישום אכן קיימת זכות לפעול במסגרת החוק במטרה להקטין את חבות המס שלו. עם זאת, זכות זו, ככל הזכויות, אינה מוחלטת ולשם כך נקבעה הנורמה האנטי תכנונית בסעיף 86 לפקודה. ראו לעניין זה ע"א 3415/97 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' יואב רובינשטיין ושות' חברה לבנין פיתוח ומימון בע"מ, פ"ד נז(5) 915, (31.07.03) (להלן - הלכת רובינשטיין), בפסקה 9 לפסק דינו של כבוד הנשיא ברק:

"עיסקה מלאכותית אין משמעותה עיסקה בלתי חוקית... המתח איננו אפוא בין חוקי לבלתי חוקי; המתח הוא בין לגיטימי לבלתי לגיטימי מבחינת דיני המס... 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 גם פסקה 10 לפסק דינו של כבוד השופט עמית בע"א 4060/12 ד"ר יהודה שנהב נ' פקיד שומה ת"א 3 (27.04.2014) (להלן - פרשת שנהב).

25. בהלכה הפסוקה הותוו המבחנים לבחינת מלאכותיות עסקה בראי דיני המס, אשר התפתחו ברבות השנים עד לקביעת המבחן התקף כיום, הוא מבחן יסודיות הטעם המסחרי.

בע"א 265/67 מפי בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פ"ד כא(2) 593, (19.11.1967), נדונה רכישת חברה שלה היו הפסדים צבורים, והסבת רווחי החברה הרוכשת אל החברה הנרכשת, לשם קיזוזם כנגד הפסדי זו האחרונה. בית המשפט העליון קבע כי המבחן העיקרי לבחינת מלאכותיותה של עסקה הוא האם קיים טעם זולת המטרה להימנע ממס:



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-11-24680 א. אנקונה ושות' בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 16-11-23381 אברהם אנקונה נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 "ונראה לי לאחר העיון והמחשבה כי אין לנו אלא לומר, כי הקריטריון הנכון
2 לקביעת המלאכותיות, הוא בתשובה לשאלה: אם יש תוכן כל שהוא בעיסקה מלבד
3 הפטור המיוחד ממס הכנסה. אם התשובה לכך היא חיובית, תועיל העיסקה לפטור
4 את האיש ממס, אפילו אם היא עיסקה יוצאת דופן שאינה מן העיסקאות הרגילות
5 בשטח המשפטי הנדון. לעומת זה, אם התשובה לשאלה הנ"ל היא שלילית, אזי
6 תיחשב העיסקה כ"מלאכותית", והמבצע אותה לא יזכה בפטור המבוקש." (פסקה
7 5 לפסק דינו של כבוד השופט זילברג).
- 8 "... דבר אחד ברור. עיסקה אשר, כשלעצמה, מחוסרת טעם כלשהו (זולת הטעם
9 להימנע ממס) רואים אותה כמלאכותית..." (פסק דינו של כבוד השופט ויתקון,
10 בעמוד 603)
- 11 בע"א 11/74 פקיד השומה למפעלים גדולים נ' אולפני הסרטה בישראל בע"מ, פ"ד כט(1) 26.
12 297, (7.11.74) התעוררה מחלוקת באשר לסיווג הפסד בשל רכישת סרט כושל מבעלת מניות
13 בחברה. בפרשה זו נקבע על ידי כבוד השופט ויתקון מבחן הטעם המסחרי, לפיו נישום יכול
14 לבצע עסקה שמטרתה ניצול יתרון מיסויי, ככל שעמדה בבסיס העסקה גם מטרה
15 עסקית/מסחרית אחרת:
- 16 "... נכון אמנם שאמרתי בענין מפי, "טעם כל שהוא", במקום לפרש "טעם מסחרי
17 כל שהוא", אך ברור שרק לטעם כזה התכוונתי בדברי. את המונח "טעם מסחרי"
18 מוכן אני לפרש ביד רחבה, אך המבחן הוא תמיד, מה התועלת ומה היתרון מבחינת
19 עסקו של הנישום. עיסקה או פעולה שכל טעמה הוא להיטיב עם אדם אחר, בלי
20 שיהיו צפויים מכך גם תועלת ויתרון כלכלי מבחינת הנישום, אין לראות בה טעם
21 במשמעות ההגדרה שניסינו לתת בענין מפי..."
- 22 בהתאם לכך **בהלכת רובינשטיין**, שעסקה בחברה בעלת הפסדים צבורים, אשר נרכשה,
23 החליפה את שמה ואת תחום פעילותה וביקשה לקזז את אותם ההפסדים כנגד הכנסותיה
24 מפעילותה החדשה, חזר ואישר בית המשפט העליון את מבחן הטעם המסחרי לבחינת
25 מלאכותיות עסקה. כמו כן, נקבע **בהלכת רובינשטיין** כי אין זה מבחן יחיד ומכריע,
26 ומלאכותיות תלויה בנסיבות ובמטרות ועליה להיבחן בהתאם. כך תיתכן עסקה בעלת טעם
27 מסחרי שיקבע לגביה כי מלאכותית היא:
- 28 "... מקובל עליי מבחן הטעם המסחרי כמבחן לבחינת מלאכותיות של עיסקה. כן
29 מקובלים עליי דבריה של השופטת בן-פורת כי מבחן זה איננו מבחן יחיד ומכריע..."
- 30 ... אכן, קביעת המלאכותיות של העיסקה תלויה בנסיבות ובמטרות. כל עיסקה
31 ונסיבותיה ומטרותיה שלה. על-פי מכלול הנסיבות והמטרות תיקבע מלאכותיותה.
32 מכלול הנסיבות והמטרות בעיסקה שלפנינו הובילו אותי למסקנה כי היא עיסקה
33 מלאכותית שעוברת את גבול תכנון המס הלגיטימי." (פסקאות 10 ו-14 לפסק דינו
34 של כבוד הנשיא ברק).
- 35 בע"א 2965/08 סגנון שרותי תקשוב בע"מ נ' פקיד שומה פתח-תקווה (21.06.2011) (להלן -
36 **הלכת סגנון**), מדובר היה בחברה שביקשה לקזז הפסד ממכירת מניות כנגד עודפי המזומנים.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-11-24680 א. אנקונה ושות' בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 16-11-23381 אברהם אנקונה נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

אלא שההפסד נבע מרכישת מניות שנרכשו לטובת קבלת דיבידנד פטור (לפי סעיף 126(א))
לפקודה) ומכירתן מיד לאחר מכן. בהלכת סגנון נקבע מבחן יסודיות הטעם המסחרי, לפיו על
בית המשפט לבחון את משקלו של הטעם המסחרי על מנת שזה "יחלץ" את העסקה
ממלאכותיותה:

"מקום בו בית המשפט שוכנע שלצד מטרה פיסקלית, עמד גם טעם מסחרי
לגיטימי בבסיס פעולתו של הנישום, יש לבחון את משקלו של הטעם
המסחרי, כדי שזה יוציא את העסקה מכלל היותה מלאכותית... מבחן
"יסודיות הטעם המסחרי", לעומת זאת, קובע כי עסקה אינה מלאכותית אם
לולא המטרה המסחרית – לא היה מבצע הנישום את העסקה. המבחן אינו
בודק רק אם קיימת מטרה מסחרית, ואין ספק בדבר שקיומה של זו הוא
תנאי הכרחי, אך אין זה תנאי מספיק. לצורך סיפוקו של המבחן נדרש גם
כי המטרה המסחרית תהיה סיבה "יסודית", כך שלולא ציפייתו של
הנישום כי זו תתממש, לא היה נכנס לעסקה מלכתחילה." (פסקה 27 לפסק
דינו של כבוד השופט ריבלין).

על פי מבחן זה ייבדקו **מכלול הנסיבות בעסקה ומטרותיה** ובעזרת מבחני עזר תיבחן אמינות
הטעם שהועלה ע"י הנישום, שקילותן הכלכלית של המטרות שעמדו בבסיס העסקה, התוכן
הכלכלי של העסקה ותוצאותיה ובחינת קיומו של סיכון במסגרת העסקה.

29. זאת ועוד, ההלכה הפסוקה קבעה כי יש לבחון את מכלול הפעולות שבוצעו על ידי הנישום על
מנת לגבש את העמדה אם מדובר בעסקה מלאכותית אם לאו. כך **בהלכת רובינשטיין**, נקבע
שיש לבחון את רצף הפעולות ונסיבות המקרה. עסקה יכול שתהא מורכבת מפעולה בודדת,
אולם יש ותהא מורכבת ממספר פעולות, אשר כל אחת מהן בנפרד אינה מלאכותית ברם,
שכלולן יחד "יצבע" עסקה כמלאכותית.

"תחילה יש להגדיר את העיסקה שבפנינו. העיסקה שבפנינו מורכבת מפעולות
אחדות אשר נעשו: תחילתה ברכישת מניות חברת אקוריום פיש על-ידי יואב
רובינשטיין, כשהיא ריקה מנכסים ומפעילות, למעט ההפסד העסקי. המשך
העיסקה בשינוי שם החברה, כתובתה ופרטיה השונים. ובהמשך, שינוי פעילותה
העסקית מפעילות בתחום של גידול דגי נוי לפעילות של בנייה. רצף זה של פעילויות
ונסיבות מהווה את העיסקה מושא בחינתנו. עיסקה אין משמעותה פעולה אחת
בלבד; עיסקה יכול שתהא מורכבת מרצף של פעולות ונסיבות. אין הצדקה לצמצום
את תכולתו של סעיף 86 לפקודה לפעולה אחת בלבד. צמצום זה אינו מתבקש על-
פי תכליתו של הסעיף לבחון מהותית עיסקה ולקבוע גבולות המותר והאסור בתכנון
מס. צמצום זה, לטעמי, אף נוגד את תכליתו של סעיף 86 לפקודה. על-כן העיסקה
מושא בחינת המלאכותיות היא רצף הפעולות והנסיבות במקרה שבפנינו שמציירות
יחד תמונה כוללת אחת של "עסקה"... זאת ועוד, סעיף 86 לפקודה קובע מפורשות
כי "לענין זה, 'עסקה' – לרבות פעולה". תוספת זו באה להרחיב את גבולות המונח
"עסקה" ולכלול בתוכו כל פעולה ולשים את הדגש על המלאכותיות ועל השימוש
לרעה בזכויות ובמוסדות משפטיים..." (פסקה 11 לפסק דינו של כבוד הנשיא ברק)

וראו גם פסק דינו של כבוד השופט מ. אלטוביה בע"מ 1225/07 מאיר אליהו ויהודית נ' פקיד
שומה פתח-תקווה [29.6.2010], שם נפסק:



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-11-24680 א. אנקונה ושות' בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 16-11-23381 אברהם אנקונה נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

1 "רק בחינת מכלול האירועים כולם וניתוח המהלכים השונים כעסקת שלבים (step
2 (transactio) מלמדת כי המדובר בהתנהלות המהווה עסקה מלאכותית.

3 בחינה זו היתה יכולה להיעשות בעת חלוקת הכסף לבעלים ופירוק החברה. כך פעל
4 המשיב וקבע בדיון כי המדובר ב'עסקה מלאכותית' החוסה בכנפי סעיף 86
5 לפקודה."

6 בע"א 8285/10 ג'ולקס שוקי הון בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים (27.11.2013) חזר
7 בית המשפט העליון (כבוד השופט מלצר (כתוארו אז)) על העיקרון שהותווה **בהלכת**
8 **רובינשטיין** בקובעו כי:

9 "כן יש להדגיש כי בהלכת רובינשטיין הובהר שה"עסקה", שאת טעמה
10 המסחרי יש לבחון, איננה דווקא פעולה יחידה ומנותקת, כי אם רצף
11 הפעילויות והנסיבות המהוות את העיסקה וסובבות אותה" (פסקה 8 לפסק
12 דינו של כבוד השופט מלצר).

13 בע"א 1211/14 יחזקאל גוטשל נ' פקיד שומה למפעלים גדולים (11.11.2015) (להלן – **פרשת**
14 **גוטשל**), נדון עניינו של נישום שמכר אחזקותיו בחברה לחברה שבבעלותו וזאת במחיר העולה
15 על מחיר השוק, באמצעות נטילת הלוואת בעלים. את ההלוואה פרע הנישום באמצעות
16 דיבידנד שקיבל מהחברה שנרכשה. בפרשת **גוטשל** הושם הדגש על הצורך לבחון את פעולותיו
17 של הנישום כמכלול מהנימוק כי בחינה נפרדת של כל פעולה עלולה להחטיא את מטרת סעיף
18 86 לפקודה:

19 "הטעם הראשון נעוץ בכך, שלעמדתי, ראוי לבחון את העסקאות שבוצעו בין גוטשל
20 לבין חברת האחזקות כמכלול, להבדיל מבחינתן של כל אחת מעסקאות אלה בנפרד.
21 חשיבות הגדרתן של העסקאות – קרי כמכלול או בנפרד – מתעוררת ביתר שאת,
22 במצבים בהם הנישום מבצע מספר עסקאות ופעולות, אשר קשורות זו לזו במישורין,
23 לצורך השגת מטרה מסויימת, אותה הוא חפץ להשיג. במצבים מעין אלו, סיווגן של
24 העסקאות כעסקאות נפרדות, עלול לגרום לכך, שהנישום יצלח את הבחינה הדו-
25 שלבית, אף על פי שבחינתה של העסקה כמכלול, היתה מובילה לתוצאה שונה.
26 ואכן, בית משפט זה נתן, בעבר, את דעתו לסוגייה זו, וקבע כי יש לפרש את המונח
27 "עסקה", המופיע בסעיף 86 לפקודת מס הכנסה, באופן רחב, כך שהוא יכלול בחובו
28 את כלל הפעולות והעסקאות שביצע הנישום, תוך שימת דגש על מלאכותיות
29 המתגלה משילובן יחד, ובהתייחס לאפשרות של שימוש לרעה בזכויות ובכלים
30 משפטיים..." (פסקה 17 לפסק דינו של כבוד השופט שהם).

31 זאת ועוד, כאמור לעיל, הקביעה האם מדובר בעסקה מלאכותית ואם לאו, נגזרת גם ממכלול
32 הנסיבות ומהמטרות שעמדו לנגד עיני הנישום, ולא רק משרשרת של פעולות. לאור זאת, ניתן
33 לומר שעל מנת לאפיין או "לצבוע" פעולה או עסקה מסויימת, אין די בבחינתה לגופה – דהיינו,
34 האם במנותק מן המכלול היא חוקית או לגיטימית, אלא יש להשקיף על התמונה הרחבה, גם
35 כאשר מדובר בעסקה בודדת. דוגמה לכך **בעניין שנהב**:



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-11-24680 א. אנקונה ושות' בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 16-11-23381 אברהם אנקונה נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

"סיכומו של דבר, כי פקיד השומה הרים את הנטל להראות כי מבחינה אובייקטיבית מחילת החוב היא עסקה מלאכותית, שנועדה לחסוך למערער מס רווח הון בשיעור של 50% על הרווח שנצמח לו בעסקת החלפת המניות: המחילה היא פעולה "חשודה" מלכתחילה, באשר אין מדובר במחילה של נושה חיצוני "רגיל" אלא שהמערער הוא שעמד משני צידי העסקה בחותמו על הסכם המחילה עם החברה שבעלותו המלאה; עיתוי המחילה; המחילה הייתה אך לגבי חלק מהחוב; עדכון סכום המחילה רטרואקטיבית תוך התאמתו לרווח ההון שנצמח למערער בעסקת החלפת המניות; כוונת המערער למחילת חוב בחברה נוספת שבעלותו – כל אלה מטים את הכף למסקנה כי עניינו במחילה חסרת טעם מסחרי יסודי. מנגד, המערער לא הצליח להצביע בראיות חותכות על טעם מסחרי סובייקטיבי שעמד ביסוד העסקה." (פסקה 24 לפסק דינו של כבוד השופט עמית).

ב. יישום הדין על עובדות המקרה דנו:

33. המשיב ראה בסכומים שהתווספו למשכורתו של המערער, מעבר לסך של 180,000 ₪ בשנה, כהכנסה מדיבידנד שמקורו ביתרות העודפים שנצברו במערערת טרם הפיכתה לחברה משפחתית אשר לא חולקו; לחילופין סבר כי הגדלת משכורתו של המערער בשנות המס שבערעור מהווה פעולה מלאכותית לפי סעיף 86 לפקודה שמטרתה משיכת העודפים הצבורים של המערערת בפטור ממס; ולחילופין חילופין גרס המשיב כי שילוב הפעולות של הפיכת המערערת לחברה משפחתית, העלאת השכר הדרמטית של המערער בשנות מס שבערעור, ביחס לשנות המס הקודמות, העדר שוני בין הכנסות המערערת מדמי הניהול מחברת הביטוח בשנות המס שבערעור לעומת שנות מס קודמות, הם שהובילו ליצירת הפסד מלאכותי, אשר בגינו כלל לא שילם המערער מס על ה"משכורת" אותה משך מהמערערת. המשיב אף טוען כי המערערים לא נתנו כל הסבר או נימוק כלכלי הגיוני להעלאת המשכורת של המערער בשנות המס שבערעור באופן ובסכומים שפורטו לעיל. על כן, יש לראות בשילוב כל אלה פעולה מלאכותית לפי סעיף 86 לפקודה שתכליתה הימנעות לא ראויה מתשלום מס על דיבידנד שמקורו ברווחי המערערת שנצברו טרם הפיכתה למשפחתית.

הדין עם המשיב.

34. אציין תחילה כי סבורני שעסקינן במקרה הנדון בעסקה מלאכותית ולא בסיווג מחדש, כפי שניסה המשיב לטעון בנימוקי שומתו ובמובלע גם בסיכומיו.

לא ניתן לומר כי המשיב ביצע פעולה של סיווג מחדש של הכנסות המערער בכך שקבע כי הסכומים שמעבר לסך של 180,000 ₪ הינם דיבידנד ולא משכורת. ראשית, משום שקביעה שכזו משמעה אי-אימוצו של המצג העובדתי שהציגו המערערים ב"עולם המעשה" וקביעה של עובדה אחרת ב"עולם המס". ראו לעניין זה החלטתו של כבוד השופט ד"ר ש. בורנשטין בע"מ 15-02-34660 צמל יעקובסון בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה [27.8.2015]:



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-11-24680 א. אנקונה ושות' בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 16-11-23381 אברהם אנקונה נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

"אין זאת אלא כי כאשר פקיד השומה עושה שימוש בסמכותו ל"סיווג מחדש" של העסקה, אין הוא מאמץ את המצג העובדתי שמציג הנישום, מפני שלדעתו מצג זה אינו משקף נאמנה את המציאות העובדתית האמתית. ודוק – הוא אינו מאמץ את המצג ולפיכך מוצא לנכון לקבוע מצג אחר תחתיו. הוא אינו "משנה" את העובדות. פעולתו זו של פקיד השומה היא "בעולם המעשה", (כלשון הזהב של בית המשפט בע"מ (ת"א) 1130-07 תהודה השקעות וניהול בע"מ נ' פקיד השומה [פורסם בנבו] (21.3.2013)), או, למצער, בעולם המשפט הכללי, ולא "בעולם המס", ומבחינה זו הוא אף אינו נזקק להוראת "ההתעלמות" המיוחדת הקבועה בסעיף 86 לפקודה.

לעומת זאת, כאשר פקיד השומה עושה שימוש בסמכותו לפי סעיף 86 לפקודה, ומאחר שמדובר בסמכות שיורית (ראה מאמר יורן הנ"ל), הרי שהוא עושה זאת רק לאחר שהגיע למסקנה כי "בעולם המעשה", או בעולם המשפט הכללי, העסקה האמתית היא כפי שהוצגה על ידי הנישום ולא ניתן לסווגה באופן אחר. או אז, פונה פקיד השומה לכלים המיוחדים שניתנו לו בפקודת מס הכנסה, הכוללים אף את סעיף 86 לפקודה, המאפשר לו "להתעלם" מהעסקה (ובכלל זאת לבנות עסקה אחרת תחתיה שכן מדובר הן בסמכות "הורסת" והן בסמכות "בונה" (משקמת) כפי שנקבע בע"א 3415/97 פש"ג נ' יואב רובינשטיין ושות', [פורסם בנבו] מסיים יז/4, ה-59 (2003)), ו"יוצר" עסקה חדשה "בעולם המס" ולצורך מס בלבד". [ההדגשות אינן במקור]

שנית, המשיב לא יכול היה "לסווג מחדש" את משכורתו של המערער במנותק מכל יתר הפעולות שבוצעו במקביל. ה"סיווג מחדש" של משכורת המערער כדיבינדד הינה, למעשה, השימוש של המשיב בסמכותו "המשקמת" הקיימת בידו מכוחה של הוראת סעיף 86 לפקודה. דהיינו, מכלול הפעולות שבוצעו על ידי המערערים אכן התרחשו בעולם המעשה, אבל המשיב מתעלם מהן, או ליתר דיוק - מתוצאותיהן (על פי סמכותו ה"הורסת") ויוצר עסקה חדשה לצרכי מס בלבד.

ראו לעניין זה הלכת רובינשטיין וכן ראו ע"א 10666/03 סילבאן שטרית נ' פקיד שומה ת"א 4 [30.1.2006]

אוסוף גם, כי ממילא המשיב עצמו נכון היה לפתוח בהבאת הראיות וזאת, מן הסתם, משום שסבר כי בעיקרו של דבר בבסיס השומות בצווים שהוצאו על ידו עומדת טענה לעסקה מלאכותית ולא סיווג מחדש.

מאחר שעניין לנו בטענה לעסקה מלאכותית כמשמעותה בסעיף 86 לפקודה, הרי שהן נטל הראיה והן נטל השכנוע מוטל על כתפיו של המשיב. (להבחנה בין שני נטלים אלה ראו: ע"א 3886/12 זאב שרון נ' מנהל מע"מ (26.8.2014)). לטעמי, המשיב הרים את נטל הראיה המונח על כתפיו, משהציג והוכיח את העובדות הבאות, אשר רובן ככולן אינן שנויות במחלוקת:

א. קיומם של רווחים צבורים במערערת שלא חולקו ושמקורם בתקופה שלפני הפיכתה לחברה משפחתית;



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-11-24680 א. אנקונה ושות' בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 16-11-23381 אברהם אנקונה נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 ב. חלוקת דיבידנד למערער בשנת 2010 מרווחי המערערת טרם הפיכתה למשפחתית
- 2 תוך תשלום מס בשיעור של 12% לפי הוראת השעה לעניין "שחרור" רווחים כלואים
- 3 עד לתקרת הסכומים האפשרית;
- 4 ג. סכומי המשכורות שמשך המערער מהמערערת בשנות 2008-2011, אשר לא עברו את
- 5 הסך של 180,000 ₪ לערך לשנה;
- 6 ד. העדר שוני מהותי בהכנסות המערערת מדמי ניהול מחברת הביטוח בשנות המס
- 7 שבערעור לעומת שנים קודמות;
- 8 ה. יצירת הפסדים אצל המערערת בגין ההגדלה הדרמטית בשכרו של המערער בשנות
- 9 המס שבערעור;
- 10 ו. במסגרת הפעולות אשר בוצעו על ידי המערערים, בוצעו אף פעולות המהוות תכנון
- 11 מס החייב בדיווח, בהתאם להוראת תקנה 2(11) לתקנות מס הכנסה (תכנון מס
- 12 החייב בדיווח) התשס"ז-2006 (להלן – **תקנות תכנון מס**) אך המערערת לא דיווחה
- 13 עליהן למשיב בהתאם למתכונת ואופן הדיווח הקבוע בתקנה 3 לתקנות תכנון מס.
- 14 36. אדגיש, כי לטעמי די בקיומה של העובדה האחרונה הנזכרת על מנת להעמיד את המשיב
- 15 בחזקת מי שעמד בנטל הראיה הנדרש לצורך הוכחת טענתו כי עניין לנו בעסקה מלאכותית;
- 16 במצב דברים זה נדרש הנישום לסתור מסקנה לכאורית זו.
- 17 כאמור, המערערת ביצעה פעולות המהוות תכנון מס החייב בדיווח, בהתאם להוראת תקנה
- 18 2(11) לתקנות תכנון מס הקובעת:
- 19 **"2. הפעולות המפורטות להלן הן תכנון מס החייב בדיווח:**
- 20 **(11) תשלום מחברה משפחתית לנישום, שנדרש על ידה כהוצאה בשנת מס,**
- 21 **ושיצר באותה שנת מס הפסד לחברה, הנחשב כהפסדו של הנישום, בסכום**
- 22 **שלא פחת מ- 500,000 שקלים חדשים; לענין פסקה זו, "חברה משפחתית**
- 23 **"ו"נישום" – כמשמעותם בסעיף 64א לפקודה;"**
- 24 אין מחלוקת כי המערערת לא דיווחה למשיב בדיווח המיוחד הנדרש על פי תקנות תכנון מס
- 25 בשנות המס שבערעור, שבהן נוצרו למערערת הפסדים בסכומים העולים על 500,000 ₪.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-11-24680 א. אנקונה ושות' בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 16-11-23381 אברהם אנקונה נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני :

37. יתר על כן, עיון בדוחות הכספיים של המערערת מעלה כי היא תבעה כהוצאה את שכרו המוגדל של המערער. ראו נספח א' לתצהיר המערער – דוחות כספיים של המערערת לשנות המס שבערעור, ביאור 10 – הוצאות הנהלה וכלליות, שם ניתן לראות כי בשנת המס 2011 דרשה המערערת כהוצאות שכר עבודה ונלוות סך של 787,025 ₪ ואילו בשנת 2012 דרשה הוצאות שכר עבודה ונלוות בסך 1,505,826 ₪, בשנת 2013 – 1,529,694 ₪ ובשנת 2014 – 1,555,292 ₪.
- לפיכך, מקום בו עסקינן בתכנון מס, אשר המחוקק רואה בו כתכנון מס אגרסיבי המחייב דיווח מיוחד לפקיד השומה בהתאם לתקנות תכנון מס, ניתן לומר כי נטל הראיה המונח ברגיל על כתפי המשיב מקום שבו טוען הוא לעסקה מלאכותית, עובר לכתפי הנישום, עת הוכיח המשיב את העובדות הרלבנטיות המקימות את חובת הדיווח בגין תכנון מס שכזה, לא כל שכן עת הוכיח כי על אף חובת דיווח שכזו – לא פעל הנישום כנדרש על פי הדין ולא דיווח למשיב על תכנון המס האמור.
38. בהקשר זה אציין, כי נתתי דעתי לטענת המערערים לפיה העלאת הטענה על ידי המשיב בדבר אי הדיווח על ידי המערערת לפי תקנות תכנון מס מהווה הרחבת חזית אסורה, אך לא מצאתי בה כל ממש.
- העובדות המהוות את תכנון המס שדיווח עליו נדרש לפי תקנות תכנון מס הוכחו וממילא אינן שנויות במחלוקת. על כן, הטענה כי היה על המערערת לפעול לפי תקנות תכנון מס אינה אלא טענה משפטית הנובעת מעובדות בלתי שנויות במחלוקת וככזו – אינה מהווה הרחבת חזית. יתר על כן, הטענה הועלתה על ידי המשיב בקדם המשפט והמערערת יכולה היתה להתייחס לטענה זו במסגרת הבאת ראיותיה ובסיכומיה ובחרה שלא לעשות כן, ולא בכדי.
39. זאת ועוד, מדוחותיה הכספיים של המערערת לשנות המס שבערעור עולה בבירור כי לא חל כל שינוי משמעותי בהכנסות המערערת מ"דמי ניהול ותפעול" (ראו ביאור 9 – הכנסות – בדוחות המערערת לשנים 2012 ו-2013 וביאור 10 בדוח לשנת 2014), שהם למעשה ההכנסות מסוכנות הביטוח – ראו לעניין זה גם עדות המערער בעמוד 12 שורות 13-16.
- מכאן עולה, כי הכנסות סוכנות הביטוח, מתוכם נגזרים דמי הניהול עבור המערערת בשיעור של 25%, לא גדלו בשנות המס שבערעור. פועל יוצא של כל העובדות הללו הוא כי הגדלת השכר המשמעותית של המערער אינה קורלטיבית כלל בשנות המס שבערעור להכנסות המערערת, ואין הסבר כלכלי הגיוני להעלאת שכר זו נוכח הכנסות המערערת, ובמיוחד נוכח העובדה שהעלאה זו יצרה הפסדים משמעותיים למערערת בשנות המס שבערעור.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-11-24680 א. אנקונה ושות' בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 16-11-23381 אברהם אנקונה נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני :

40. אמנם למערערת קיימות הכנסות נוספות משכירות ומ"ייעוץ", אך לא ניתן להימנע מלומר כי הכנסות אלו של המערערת, או לכל הפחות הגדרתן בדוחותיה הכספיים - לוטות בערפל, ובוודאי שלא ניתן לומר כי בקיומן של הכנסות אלו יש כדי לשנות מן המסקנה לפיה מכלול הכנסות המערערת בשנות המס שבערעור לא השתנה לעומת הכנסותיה בשנות המס הקודמות, ולפיכך כי אין כל הצדקה עניינית לשינוי המשמעותי בשכרו של המערער.
- ואמנם, משנחקר המערער בחקירה נגדית בעניין הכנסות המערערת משכירות – ניתנו תשובות מעורפלות ובלתי ברורות לחלוטין על ידו בעניין זה. מחד, טען המערער כי דמי השכירות שמתקבלים כהכנסה במערערת מקורם בנכס או נכסים שהם בבעלותו האישית (עמוד 12 לפרוטוקול שורות 17-27). מאידך כשנשאל מדוע אם כן מדוחות הכנסות השכירות אצל המערערת – לא ידע להשיב על כך – ראו עדותו בעמוד 12 שורות 28-34.
- באותו אופן גם לא ניתנה תשובה עניינית וברורה לשאלות שנשאלו גם על ידי המשפט מדוע למערערת הוצאות בגין שכירות המגיעות כדי הסכום של הכנסת השכירות – ראו עמוד 13 לפרוטוקול שורות 1-16.
41. באשר להכנסות מ"ייעוץ" – גם בעניין זה לא היתה בפי המערער תשובה המסברת את האוון :
- ש. לעו"ד ליפשיץ : מעבר להכנסות המערערת יש הכנסות מייעוץ. מה שכתוב פה הכנסות מייעוץ 10,000 ו- 78,000 שקל זה ייעוץ שלך?
ת. שלי
ש. למי ייעוצת?
ת. לא יודע, אין לי כאן את הרשימה, לא יודע למי ייעוצתי. אני מייעץ להרבה אנשים. זה כמו להגיש לי אתה יכול לתת לי את רשימת המבוטחים שלך?
ש. לבית המשפט : יש לך הסכם ייעוץ?
ת. לא
ש. ממי מתקבלים דמי הייעוץ?
ת. מאנשים ששוכרים את, חוץ מאשר סוכנות עצמה שוכרת הראשית ומשלמת לי 60,000 שקל, היא משכירה גם לאחרים וגם היא מקבלת כסף. אם השאלה היתה על ייעוץ אני משיב מלקוחות. אשר למערערת היא מקבלת דמי ייעוץ מכל מי שמקבל ממנה ייעוץ. שאלו מי נותן את הייעוץ אז אני נותן את הייעוץ בעיקר.
ש. לעו"ד ליפשיץ : אנחנו רוצים לדעת האם דמי הייעוץ שמקבלת המערערת מתקבלים מאחת מ- 3 החברות האחרות בקומפלקס או מלקוחות חיצוניים אחרים?
ת. יכול להיות גם וגם
ש. תן לנו שם של לקוח חיצוני אחד שנתת לו ייעוץ?
ת. כרגע לא. כמה שזכרוני מצוין לא אוכל לשלוח שם אחד. מצטער" (עמוד 13 שורות 17-34).
42. אוסיף ואציין כי התרשמותי מעדותו של המערער היא, כי המערערת, סוכנות הביטוח וכל יתר החברות הקשורות, סרות למרותו של המערער כמנהלן.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-11-24680 א. אנקונה ושות' בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 16-11-23381 אברהם אנקונה נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני :

כל החברות, כאמור, ממוקמות באותה כתובת, ולא קיימת הפרדה בתוך המבנה בין עסקי החברות – ראו עדות המערער בעמוד 9 שורות 25-32 לפרוטוקול.

זאת ועוד, לא ניתן היה להבין מעדות המערער מיהם עובדי המערער ומיהם עובדי סוכנות הביטוח ויתר החברות הקשורות ומה הרציונל לשיוכו של עובד מסוים לחברה מסוימת מקבוצת החברות :

ש. אני מחזיקה בידי רשימת עובדים שהם מושכים שכר מהמערער אבל עובדים בפועל בסוכנות הביטוח?

ת. הם משרתים את חברת הביטוח. הם לא עובדים בסוכנות הביטוח. הם עובדי המערער ומבצעים פעולות גם עבור סוכנות הביטוח. בגלל זה סוכנות הביטוח משלמת לא. אנקונה ושות' 25% מההכנסות.

ש. למעט העובדה שבאופן פורמלי העובדים מקבלים שכר מהמערער, הסכמו שפיזית הם יושבים באותו מקום של סוכנות הביטוח, ומובן שהם גם עובדים בביטוח. הם משרתים ונותנים שירות לחברת הביטוח?

ת. כן, לסוכנות הביטוח.

ש. אז למה הם מקבלים משכורת מאנקונה ולא מסוכנות הביטוח? למה צריך את הצינוור של המערער לשם כך?

ת. כי כך בנויה המערכת של 4 החברות

ש. אז למה זה כך? למה בחברת הביטוח עובדים רק הילדים שלך ואשתך וכל המזכירות ועובדי הביטוח הם של המערער. למה ההפרדה הזו?

ת. רק בני המשפחה מקבלים משכורת מסוכנות הביטוח, וכל יתר העובדים מקבלים מהמערער. עבור זה מקבלת המערער 25% מהכנסות סוכנות הביטוח.

ש. ממי אתה מקבל משכורת?

ת. מהמערער

ש. יכול להיות שאתה מקבל משכורת מחברת פיצוי נמרץ?

ת. כן. יש לי משכורת של כ- 5,000 ₪ מפיצוי נמרץ.

ש. ספר מה אתה עושה?

ת. הכל

ש. תפרט

ת. כל מה ש-4 החברות האלה צריכות לנהל אותן, להביא לקוחות, להוציא לקוחות, לגרום ללקוחות שיהיו מרוצים, לפתור בעיות שיש בחברות ביטוח לפעמים שקשה לעובדים לפתור, כל המערכת הזו עושה המערער ובנוסף יש יעוצים בסוכנויות ומתעסק בהשקעות כל הקומפלקס גם הסוכנויות וגם המערער. זה כל הקומפלקס ביחד, כל 4 החברות כל מה שהן צריכות עזרת מנהל אני עושה. מטפל היום בניסיון למכור קרקעות של המערער בסכומים גבוהים בניהול מאסיבי וקשה. כל זה אני עושה

ש. למעט סיפור הקרקעות שנשים אותו בצד, האם יהיה נכון לומר שעבודות ניהול שלך הן ניהול הסוכנויות ושתי החברות האחרות?

ת. ניהול כל החברות.

ש. הסכמו שכל עובדי החברה המערער עובדים גם בחברות האחרות?

ת. לא סיכמו. סיכמו שיש עובדים במערער ויש עובדים בסוכנות הביטוח ויש עובדים בפיצוי נמרץ. אם הקונסטלציה הזו לא כל כך מוצאת חן בעיניך אז אולי אני לא מנהל אותה טוב, אבל אני מנהל אותה ביד רמה 45 שנה.

ש. אני קוראת עכשיו את רשימת עובדי המערער לשנת 2014. יש כאן די הרבה עובדים. איזה מהם לא עובדים עבור סוכנות הביטוח אלא עובדים רק עבור המערער?



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-11-24680 א. אנקונה ושות' בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 16-11-23381 אברהם אנקונה נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

ת. אין לי הפרדה כזו. אצלי כל העובדים עושים הכל. כל מי שעובד אצלי עושה כל מה שאני אומר לו לעשות. אם אני אומר לו היום צריך לעזור פה הוא עוזר פה. העבודה העיקרית שלו זה איפה שהוא נמצא, והוא עושה כל מה שאני אומר לו לעשות." [עמוד 10 שורות 25-35 ועמוד 11 שורות 1-31 – ההדגשות אינן במקור]

43. מעדותו של המערער עולה תמונה של מתכונת התנהלות במסגרתה עיקר הוצאות השכר מושתות על המערער, כאשר כל עובדי ארבעת החברות, משרתים למעשה את כל החברות. מתכונת התנהלות זו הינה מוקשית, בלשון המעטה, ואין לה הסבר ממשי מלבד אמירה חוזרת ונשנית כי כך הייתה ההתנהלות במשך 45 שנה.

אלא, שעל אף שהמשיב אינו תוקף מתכונת התנהלות זו גופה, כפי העולה מטענותיו בסיכומיו (סעיפים 35-36) הרי משעה שזו הובהרה והוכחה בעדותו של המערער – ניתן אף למתוח את קו הגבול בין תכנון מס מותר, לבין תכנון מס שאינו כזה, מקום בו מכלול ההתנהלות לא נועד אלא לצורך השגת מטרה פיסקאלית של הפחתת מס לא נאותה.

יוצא אפוא, כי ממכלול העובדות שהוכחו בפניי עולה כי המשיב הרים את נטל הראיה המונח על כתפיו והוכיח כי שילוב הפעולות שננקט על ידי המערערים אינו אלא עסקה מלאכותית.

44. כעת, נותר לבחון האם הצליחו המערערים לסתור את טענות המשיב. לצורך זה, בחנתי את טענות המערערים לעניין קיומו של טעם כלכלי לשילוב הפעולות של הפיכת המערער לחברה משפחתית בעיתוי בו הפכה לכזו וכן להעלאת שכרו של המערער בשנות המס שבערער – ולא מצאתי בהן כל ממש.

המערער טען בתצהירו (סעיפים 10, 13-15) כי בחר להפוך את המערער לחברה משפחתית בשנת 2010 על מנת לאפשר לו, עקב גילו המתקדם, חלוקה קלה יותר של הפעילות בחברות השונות בין ילדיו עם פרישתו או עם הפסקת פעילותו מסיבות כאלו או אחרות, וכן על מנת לאפשר לו את הטבות המס המגיעות לו על פי חוק עקב גילו המתקדם. כמו כן, טען המערער כי לאורך שנות פעילותו במערער וביתר החברות בקבוצה, הוא העמיד את טובת החברה לפני טובתו שלו ועל כן הסתפק כל השנים בשכר צנוע שאינו משקף באופן ריאלי את תרומתו לפעילות החברה, ואילו כעת, בהגיעו לגיל 75, ביקש להעלות את שכרו כך שישקף נאמנה את שירותו רב השנים לטובת החברה.

45. אכן, צודקים המערערים בטענתם כי סעיף 64א' לפקודה מאפשר הפיכת חברה למשפחתית לפי בקשה המוגשת לפקיד השומה בהתאם להוראות אותו סעיף, והזכות לבחור להפוך חברה למשפחתית מוקנית בהוראות הפקודה לכל העומד בתנאים הקבועים בהוראה זו.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-11-24680 א. אנקונה ושות' בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 16-11-23381 אברהם אנקונה נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני :

- 1 על אותו משקל, נכונה טענת המערערים כי מוקנית למערערת הזכות לקבוע את שכרו של
2 המערער כמנהלה על פי שיקול דעתה.
- 3 אלא שטיעון זה של המערערים – הינו פשטני ומבקש, למעשה, לנתק כל פעולה מן הפעולות
4 שנקטו על ידם מתוך המכלול השלם, ולהתייחס אל כל אחת מן הפעולות הללו כמבודדת
5 ויחידה. ולא כך הם פני הדברים.
- 6 46. כאמור, פרשנותו של המונח "עסקה" בסעיף 86 לפקודה היא פרשנות רחבה, הבוחנת את
7 מכלול הפעולות המבוצעות על ידי נישום, אשר אפשר וכל אחת מהן בנפרד אין בה מתוס, אך
8 שילובן מציף ומעלה את המלאכותיות הגלומה בהן.
- 9 גם אם אין מחלוקת כי המערערת זכאית היתה לבקש להיחשב כחברה משפחתית על פי
10 הוראות סעיף 64 לפקודה, וגם אם אין מחלוקת כי כל חברה זכאית על פי שיקול דעתה
11 לקבוע את שכרם של מנהליה ועובדיה – לא מצאתי בטענות המערערים כל הסבר מניח את
12 הדעת לעיתוי ולשילוב של הפיכת המערערת למשפחתית ובד בבד לכך, העלאת השכר
13 המשמעותית של המערער.
- 14 כל זאת, בשים לב לעובדה כי בהכנסות המערערת לא חל שינוי שהצדיק את העלאת השכר
15 הניכרת בעיתוי שבו נעשתה וכי בכך נוצר הפסד למערערת כתוצאה מפעולות אלו, אשר
16 למעשה התקזז כנגד הכנסות השכר המוגדלות של המערער כנישום המייצג – דבר שהביא
17 למעשה למשיכת שכרו המוגדל בלא תשלום מס ומתוך הרווחים הצבורים של המערערת
18 (בהעדר כל מקור הכנסה שיכול לממן את הגדלת השכר).
- 19 47. יתרה מזאת, מצאתי את נימוקה של המערערת בדבר הטעם להפיכתה לחברה משפחתית
20 בעיתוי בו הגישה בקשתה לפקיד השומה (שנת 2010) כתמוה, בלשון המעטה. המערערים לא
21 טרחו כלל לבאר מדוע יקל על המערער לחלק בין ילדיו את הפעילות בקבוצת החברות
22 שהופעלה על ידו לאחר פרישתו – אם המערערת, או דווקא המערערת, תהפוך להיות חברה
23 משפחתית. מלבד העלאת הטענה באופן לאקוני בתצהירו של המערער – לא טרחו המערערים
24 לבאר כלל באיזה אופן היותה של המערערת חברה משפחתית יקל על חלוקת הפעילות בכלל
25 קבוצת אנקונה בין בני המשפחה של המערער. לא למותר לציין, כי אף אחד מילדיו או בני
26 משפחתו של המערער לא נתן תצהיר במסגרת הערעורים דן ולא הובא כל הסבר או תימוכין
27 לטיעונו הנ"ל של המערער.
- 28



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-11-24680 א. אנקונה ושות' בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 16-11-23381 אברהם אנקונה נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני :

1 ואם לא די בכך, הרי שגם הטיעון כי הפיכת המערערת לחברה משפחתית יאפשר למערער
2 לקבל את הטבות המס המגיעות לו על פי חוק עקב גילו המתקדם – נותר סתום ובלתי ברור
3 בעליל. לא ניתן כל הסבר מדוע יש בהפיכת המערערת לחברה משפחתית משום הקלה למערער
4 בקבלת הטבות מס. הדעת נותנת כי אם למערער מגיעות הטבות מס כלשהן עקב גילו
5 המתקדם, כטענתו, הרי שהטבות מס אלו יתקבלו בידו – בין אם תהיה המערערת חברה
6 משפחתית ובין אם לאו. עובדת היותו נישום מייצג בחברה משפחתית אינה, כשלעצמה, יוצרת
7 למערער זכאות להטבות מס בשל גילו, ועל כל פנים לא הועלתה כל טענה כזו וממילא לא
8 הפנה המערער להוראת חוק כלשהי היוצרת קשר בין הטבת מס בשל גיל לבין חברה
9 משפחתית או נישום מייצג.

10 על כל זאת יש להוסיף, כי כאשר עניין לנו בטענה לעסקה מלאכותית, הרי מי שמבקש להוציא
11 עצמו מגדרה של עסקה זו נדרש להציג טעם שאינו נוגע לשיקולי מס. כאמור, אין משמע כי
12 נישום אינו רשאי לתכנן מס באופן מיטבי ובכלל זאת לנצל הוראות דין המקנות לו הטבות
13 מס שונות. כך בוודאי רשאית חברה לבקש להפוך לחברה משפחתית כאשר הטעם היחיד
14 לבקשה זו הוא רצונה להשיג יתרון מס. עם זאת, בקשה כאמור תחשב כלגיטימית, מאחר
15 שמדובר בהטבת מס שהמחוקק התכוון אליה בשעה שקבע את הסדר המס המיוחד לחברה
16 משפחתית. אלא שפני הדברים שונים הם כאשר בקשה זו משולבת במכלול פעולות שמטרתו
17 השגת יתרון מס שהמחוקק כלל לא התכוון אליו, ותוצאתו היא, כבמקרה דנן, אי תשלום מס
18 על רווחיה הצבורים של החברה.

19 ראו לעניין זה דברי בית המשפט העליון מפי כבוד השופט רובינשטיין (כתוארו אז) בע"א
20 4107/09 בן עוז שמואל נ' פקיד שומה חיפה (10.8.2011):

21 **"...וככלל תכנון מס הוא לגיטימי כל עוד הוא מביא את השומה לגדרים שהחוק סובלם,**
22 **מה שאין כך מקום שהוא מחריג אותה כליל מתכלית החוק, ובנדון דידן יגיעה אישית**
23 **צריך שתהא פשט ולא דרש".**

24 יצוין כי בעניין בן עוז הנ"ל קיבל בית המשפט העליון את עמדת המשיב לפיה הנישום, שהגדיל
25 את שכרו לאחר שנקבעו לו אחוזי נכות המקנים פטור ממס על הכנסה מיגיעה אישית, נדרש
26 לתת לכך הסבר מניח את הדעת. דומני כי מסקנתו זו של בית המשפט העליון רלוונטית במידה
27 רבה גם למקרה שבפניי.

28 48. ואכן, באשר לנימוק שהובא לעניין העלאת שכרו של המערער – גם בעניין זה לא ניתן לקבל
29 את עמדת המערערים. המערער לא הציג כל נימוק ענייני מדוע העלאת השכר אירעה במועד
30 ובהיקף שארעה. ניתן להתרשם כי מצבה של המערערת, כעולה מן הדוחות הכספיים שלה,
31 אשר צורפו לתצהיר המערער, לא השתנה באופן משמעותי לחיוב בשנות המס שבערעור.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-11-24680 א. אנקונה ושות' בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 16-11-23381 אברהם אנקונה נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני :

- 1 כך, שלא ניתן כלל לתלות את העלאת השכר בשיפור משמעותי ברווחיה של המערער.
- 2 למעשה, ההיפך הוא הנכון – שהרי בהכנסות המערער לא חל כל שינוי, או לכל הפחות לא
- 3 חל שינוי ממשי – כפי שניתן להיווכח מדוחותיה (ראו ביאור 9 לדוחות המערער), ומשיכת
- 4 המשכורת הגבוהה של המערער הביאה את המערער להפסדים בשנות המס שבערער (ראו
- 5 דו"ח רווח והפסד לשנות המס שבערער וכן סעיף 24 לתצהיר המערער).
- 6 מאחר וכאמור הכנסות המערער נובעות ברובן מהכנסות סוכנות הביטוח, ומאחר ולא חל
- 7 שינוי בהכנסות סוכנות הביטוח בשנות המס שבערער (ראו נתוני ההכנסות של סוכנות
- 8 הביטוח בדוחותיה הכספיים נספח ב' לתצהיר המערער וכן בסעיף 24 לתצהיר המערער) – הרי
- 9 שלא קיימת הצדקה כלכלית ממשית להעלאה המשמעותית בשכרו של המערער, וברי כי מתן
- 10 העלאה זו למערער מוביל לתוצאה של העברת המערער להפסדים בשנות המס שבערער.
- 11 אוסיף גם ואדגיש, כי מקום בו עסקינן בחברה דוגמת המערער, המספקת שירותי ניהול
- 12 באמצעות המערער, ודמי הניהול המשולמים לה מהווים נגזרת באחוזים מהכנסות סוכנות
- 13 הביטוח - תמוה מצב דברים בו חברה שכזו תימצא בהפסדים.
- 14 49. את נימוקו של המערער לפיו במשך כל 45 שנות פעילותו משך משכורת נמוכה וקטנה, בשנות
- 15 המס שבערער, החליט להעמיד את משכורתו על משכורת שהינה כמעט פי 4 מהמשכורת
- 16 הממוצעת שהיתה לו בשלוש השנים שקדמו לשנות המס שבערער, בכדי לקבל, לדבריו
- 17 "סופסוף שכר ריאלי" – לא ניתן לקבל.
- 18 המערער נחקר בעניין זה (ראו עמודים 15-17 לפרוטוקול) ותשובותיו היו רחוקות מלהניח את
- 19 הדעת. תחילה טען כי טרח כל השנים לשמר מאזן חיובי של המערער כדי לייצר מצג של
- 20 "עוצמה" של המערער כלפי הגופים איתם עבדה. אלא שלמערער לא היתה תשובה מסברת
- 21 את האוזן לשאלה מדוע אותו מצג של עוצמה חדל מלהיות חשוב עבורו בשנות המס שבערער
- 22 כשמשיכת השכר שלו הביאה לכך שהמערער הפכה לחברה בהפסדים – ראו עדותו בעמוד
- 23 15 שורות 32-35 ועמוד 16 שורות 1-22].
- 24 יתר על כן, המערער כלל לא הסביר כיצד חושב שכרו "הריאלי" לסכום שנמשך על ידו מדי
- 25 שנה בשנות המס שבערער :
- 26 "ש. אתה טוען שיש נוהל של תשלום 25% לגורם מנהל לסוכנות ביטוח, אתה יכול
- 27 להראות הוכחה לנוהל כזה?
- 28 ת. כרגע אין בידי שום דבר שאני יכול להוכיח כך או אחרת.
- 29 ש. אתה מכיר עוד סוכנויות ביטוח שרוכשות שירותי ניהול חיצוניים ולא מעסיקות
- 30 עובדים בעצמן?



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-11-24680 א. אנקונה ושות' בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 16-11-23381 אברהם אנקונה נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

1 ת. לא חיפשתי. זה לא מעניין אותי. חברה שעובדת 45 שנה בסיסטמה מסוימת לא
2 הולכת לחפש איך נוהגים היום.
3 ש. אני מבינה שמשך כל השנים משכת משכורת מסוימת מהמערער?
4 ת. נכון
5 ש. ואתה בא היום וטוען שבשנות המס נשוא הערעור הגברת את הפעילות והעבודה
6 שלך פי ארבעה?
7 ת. לא אמרתי את זה. זו שאלה מכשילה. אמרתי שזה שקיבלתי משכורות קטנות
8 במשך כל התקופה הקודמת היתה משום שימור עוצמתה של החברה כלפי כל
9 הגופים שאנו עובדים איתם. הגעתי לגיל 75 והחברות האחרות ברוך ה' התבססו גם
10 כן, והחלטתי שעכשיו אני צריך לקבל משכורת ראויה מבלי להתחשב בעוצמת
11 המערער כי שמה הולך לפניו והיא לא צריכה את זה יותר. לכן החלטתי שמעכשיו
12 אקבל משכורת ראויה. אם תשאל אותי איך קבעתי שזו המשכורת הראויה, תעשי
13 חקר בסוכנויות אחרות ובחברות ביטוח ותראי שאף אחד מהם לא מקבל פחות מ-
14 65,000 ₪ לחודש, ואולי הרבה יותר מ- 100,000 שקל.
15 ש. לבית המשפט: אתה עשית חקר כזה בסוכנויות ביטוח אחרות?
16 ת. לא צריך חקר. אני שומע את זה כל יום ומכיר אנשים והייתי מזמן יכול לקבל פי
17 עשרה בחברה אחרת. [עמוד 15 לפרוטוקול שורות 23-3]
18

19 לטעמי, חברה דוגמת המערער שעובדת ב"סיסטמה מסוימת" במשך 45 שנה – כפי שהעיד
20 המערער – ולפתע משנה את ה"סיסטמה", צריכה ליתן הסבר משכנע יותר מאשר זה שניתן
21 על ידי המערער, לפיו לא היה יותר צורך לשמר את מצג "עוצמה" של המערער. על כן,
22 מצאתי את עדותו של המערער בעניין זה כבלתי משכנעת.

23 זאת ועוד, אינני מקבלת גם את טענת המערער, שלא הובאה לה כל תימוכין במסמכים
24 כלשהם, לפיה הוקדשו על ידו מאמצים ניכרים בניהול נכסי מקרקעין של המערער כצידוק
25 להעלאת שכרו. דומני, כי רק לכשישאו מאמצים אלו, ככל שאמנם נקטו – ולא הוצגה בפני
26 ראיה ממשית לכך – פרי, ניתן יהיה לומר כי יש מקום לאפשר למערער ליהנות מפירות
27 מאמציו אלו. אך כאשר אין כל אינדיקציה בדוחות המערער להכנסות ממקורות שכאלו –
28 קשה לקבל את הרציונל של "זיכוי" המערער במשכורת כה גבוהה על חשבון רווחים שעוד לא
29 הופקו, ואין לדעת כלל אם ומתי יופקו. זאת, תוך שימת לב ל"סיסטמה" לה טען המערער.
30 דהיינו – נדרש הסבר מניח את הדעת מדוע דווקא עתה, בשנות המס שבערער, בחר המערער
31 לזכות את עצמו בשכר כה גבוה על חשבון רווחים שלא הופקו עוד (אם בכלל) ממימוש נכסי
32 מקרקעין של המערער, ככל שיממשו. הסבר כזה – לא ניתן.

33 50. המערער הפנה בתצהירו לדוחות הכספיים של המערער, של סוכנות הביטוח ושל יתר
34 החברות בקבוצה וטען (ראו סעיף 25 לתצהיר) לפיהם התוצאה העסקית המתקבלת בכל
35 החברות **במאוחז** היא תוצאה עסקית רווחית, ועל כן לגישתו – לא יכולה להישמע טענה בדבר
36 העדר טעם כלכלי לשכר ששולם לו.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-11-24680 א. אנקונה ושות' בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 16-11-23381 אברהם אנקונה נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני :

- 1 אלא שגם טענה זו – אין בה ממש. ראשית, המערער לא קיבל את שכרו מכל חברה בקבוצת
- 2 אנקונה, אלא רק מהמערער. ככל שסופקו שירותי ניהול על ידי המערער לחברות אחרות
- 3 בקבוצה, שאינן סוכנות הביטוח – לא ברור כלל מדוע לא שולם למערער שכר על ידי אותן
- 4 חברות ומדוע מלוא שכרו הושט על המערער.
- 5 שנית, איני מקבלת את הנחת המוצא של המערער כי יש לבחון את תוצאות כל החברות
- 6 בקבוצה כדי להצדיק את שכרו המוגדל. המערער לא טרח כלל להבהיר מדוע יש לבצע בחינה
- 7 "מאוחדת" שכזו, כאשר החברות, הגם שהינן קשורות, מהוות ישויות משפטיות נפרדות.
- 8 שלישית, ממילא לא הובאה כל ראיה בדבר שוני כלשהו בפעילות החברות השונות בקבוצה
- 9 או בהכנסותיהן, המצדיק את העלאת השכר ובעיתוי שבו נעשתה. עיון בסעיף 25 לתצהיר
- 10 המערער, ובו טבלת התוצאה העסקית של קבוצת אנקונה במאוחד – מעלה כי ההכנסות של
- 11 כלל הקבוצה בשנות המס שבערער לא השתנו באופן משמעותי. המערער אף לא טרח להציג
- 12 בפני בית המשפט את הנתונים ההשוואתיים הרלבנטיים – לשנים שקדמו לשנות המס
- 13 שבערער.
- 14 51. עוד יאמר, כי ספק גדול בעיני אם הנימוק שהובא על ידי המערער בדבר רצונו לקבל שכר
- 15 "ריאלי" לאחר כל השנים שבהם לטענתו לא קיבל שכר ראוי, יכול כשלעצמו להוות טעם
- 16 כלכלי יסודי כנדרש על פי הדין. תנאי להיות מהלך זה של העלאת שכר כה משמעותית בגדר
- 17 "טעם כלכלי" מצריך את המערער במתן הסבר מדוע טרם הפיכת המערער לחברה
- 18 משפחתית לא בוצעה העלאת שכר זו, וזאת לא עשה.
- 19 52. כך או כך, מקום בו הראיות כפי שהוצגו בפניי הן כי הכנסות סוכנות הביטוח ובהתאמה
- 20 הכנסות המערער לא השתנו משמעותית בשנות המס שבערער, וכאשר השוני היחידי שקיים
- 21 הוא הפיכת המערער לחברה משפחתית באופן שמאפשר את קיזוז הפסדיה שנוצרו מהגדלת
- 22 הוצאות השכר בגין המערער כנגד הכנסתו של המערער משכר – אין בידי לקבל את טענות
- 23 המערער בדבר קיומו של טעם כלכלי לגיטימי ויסודי לשילוב הפעולות שננקט על ידם.
- 24 53. לאור כל הממצאים, העובדות והראיות שהובאו בפניי, אני מוצאת כי הטעם הפיסקאלי הוא
- 25 הטעם שבגיני הפכה המערער לחברה משפחתית בעיתוי בו עשתה כן והוא הטעם שבגיני
- 26 הועלה שכרו של המערער פי 4 בעיתוי שניתנה העלאת שכר זו. מכאן, ששילוב פעולות אלו
- 27 שננקט על ידי המערער, שהינו בגדר תכנון מס אגרסיבי כקבוע בתקנה 2(11) לתקנות תכנון
- 28 מס שלא דווח על ידי המערער - עולה כדי עסקה מלאכותית כמשמעה בסעיף 86 לפקודה.
- 29 אני קובעת כי המערער לא הוכיחו קיומו של טעם כלכלי כלשהו לשילוב הפעולות שננקט
- 30 על ידם ובוודאי שלא טעם כלכלי יסודי.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-11-24680 א. אנקונה ושות' בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 16-11-23381 אברהם אנקונה נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני :

- 1 על כן, בדין ניטרל המשיב, בשומות בצו שהוציא למערערים, את תוצאת המס של עסקה
 - 2 מלאכותית זו, בכך שלא הכיר בהוצאת שכר למערערת מעבר לסך של 180,000 ₪ לכל שנה
 - 3 משנות המס שבערעור, ובכך שקבע כי יתרת הסכום מעבר לסך של 180,000 ₪ ועד לסך
 - 4 ה"משכורת" שנמשכה מדי שנה על ידי המערער אינה בגדר משכורת אלא בגדר דיבידנד
 - 5 שנמשך על ידי המערער מעודפיה הצבורים של המערערת טרם הפיכתה לחברה משפחתית.
54. אינני מקבלת את עתירתם החלופית של המערערים או את עתירתם לחלופי חילופין לפיה
- 6 אקבע למערער שכר שנתי בסכום אחר, העולה על 180,000 ₪ לשנה ולכל הפחות בסך שנתי
 - 7 של 500,000 ₪.
 - 8
- 9 המערערים לא הציגו כל ראיה מדוע יש לקבל עתירתם זו. למעשה, העובדות החד משמעיות
- 10 ושאין שנויות במחלוקת הן כי בשנים שקדמו לשנות המס שבערעור היתה משכורתו של
 - 11 המערער לכל היותר כ- 180,000 ₪ לשנה (יצוין כי היו שנים שבהן משכורתו היתה נמוכה
 - 12 בהרבה). המערערים לא הציגו כל ראיה ממנה ניתן היה להיווכח כי היו שנים בהם המערער
 - 13 משך משכורת שנתית של 300,000 ₪, כפי שנטען על ידם. מלבד העלאת הטענה על ידי ב"כ
 - 14 המערערים – לא הובאה כל הוכחה לכך, אף כי בנקל ניתן היה לעשות כן. יובהר ויודגש, כי
 - 15 מקום בו ברי כי צריך שתהא קיימת ראיה בכתב לטענה שכזו – דוגמת תלושי שכר של
 - 16 המערער, או טפסי 106 שלו – וראיה כזו לא הוצגה – פועל הדבר לחובת המערערים.
55. גם טענת המערער כי משכורותיהם של מנהלים בסוכנויות ביטוח הינן גבוהות בהרבה מסך
- 17 של 180,000 ₪ - לאו טענה היא. ראשית, משום שהמערערים עצמם לא הביאו כל ראיה לכך.
 - 18 עניין זה, של שכר מנהלים ממוצע בסוכנויות ביטוח אינו בגדר ידיעתו השיפוטית של בית
 - 19 המשפט והיה צורך להביא ראיות לכך – וכאלו לא הובאו.
 - 20
- 21 שנית ועיקר – מה לנו שכרם של מנהלים בסוכנויות ביטוח אחרות, שהרי, כאמור, למערערת
- 22 "סיסטמה" משל עצמה, בה פעלה במשך 45 שנה – היינו : גזירת דמי הניהול בשיעור של 25%
 - 23 מהכנסות סוכנות הביטוח. על כן, הנתון הרלבנטי היחידי לצורך הערכת דמי הניהול
 - 24 למערערת – ובהתאמה שכרו של המערער – הוא הכנסות סוכנות הביטוח. הכנסות אלו,
 - 25 כאמור לעיל, לא השתנו כלל בשנות המס שבערעור לעומת שנים קודמות, כך שלא קיים כל
 - 26 צידוק לקבל את טענותיהם החלופיות והחלופי-חלופיות של המערערים.
- 27 אין זו אלא, שלאור ההתנהלות העקבית של המערערת והמערער במשך כל השנים, יש לקבוע
- 28 כי המערער "יבוא על שכרו" בגין עמלו ארוך השנים, בדרך של משיכת דיבידנד מהמערערת
 - 29 ותשלום המס הקבוע בדין בגין זאת, כפי שנקבע בשומות בצווים שהוציא המשיב.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-11-24680 א. אנקונה ושות' בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 16-11-23381 אברהם אנקונה נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

56. לא נותר כעת אלא להתייחס לטענה שהועלתה על ידי המערערים בסיכומיהם לפיה המערער
לא משך בפועל את השכר המוגדל בשנות המס שבערער.
המשיב טען כי מדובר בטענה שהינה בגדר הרחבת חזית אסורה. אין לי אלא לקבל את עמדת
המשיב גם בעניין זה.
טענה זו, בדבר אי משיכה בפועל של השכר המוגדל – לא מצאה את ביטויה לא בהודעה
המפרשת את נימוקי הערעור ואף לא בתצהירו של המערער. הפעם הראשונה שטענה זו
הושמעה מפי המערערים היתה בסיכומי טענותיהם.
דומני, כי אם אמנם היו פני הדברים כפי שנטען על ידי המערערים בסיכומיהם – היתה טענה
זו מועלית זה מכבר על ידי המערערים בהליכי השומה, או למצער בכתבי טענותיהם בערעורים
דנן. יתרה מזו, טענה שכזו אינה יכולה להיטען בסיכומים, שהרי טענה עובדתית היא ועל כן
נדרשת הוכחתה. גם בעניין זה כשלו המערערים ולא הוצגה כל ראיה על ידם בעניין זה.
57. ניסיונם של המערערים לטעון כי טענה זו הועלתה על ידם בשלב השומתי, תוך הפניה לנספח
ד'5 לתצהיר המשיב – אף הוא דינו דחיה. איני סבורה כי ניתן להסיק מן האמור בפרוטוקול
הדיון השומתי מיום 2.2.2016 אליו הפנה ב"כ המערערים בסעיף 42 לסיכומיו כי טענה זו
הועלתה או נדונה על ידי המשיב. ממילא, אם אמנם כך היו פני הדברים – ניתן היה לצפות כי
הטענה תועלה בנימוקי הערעור או בתצהיר המערער, וזאת כאמור לא אירע.
58. זאת ועוד, המערערים מבקשים כי בית המשפט יסיק מן הדוחות הכספיים של המערערת
לשנים 2011-2014 ביחס להתפתחות יתרת הלוואת הבעלים, מסקנות ביחס לאי משיכה
בפועל, כביכול, של שכר המערער. סבורני כי אין ולא היה מקום "להחריש" טענה שכזו בדבר
אי משיכה בפועל של השכר המוגדל על ידי המערער ולא להביא ראיות לגביה בתצהיר או
בחוות דעת מומחה, וחלף זאת לבקש את בית המשפט – בסיכומים בכתב בלבד – להסיק
מסקנות אודות טענה שזה עתה התוודע אליה.
59. יתרה מזאת, ממילא איני סבורה כי ניתוח יתרת הלוואת הבעלים של המערער בדוחותיה של
המערערת לשנות המס שבערער מוביל למסקנה המבוקשת על ידי המערערים.
גם אם אקבל את כל הניתוח של המערערים המופיע בסעיף 44 לסיכומיהם – ואיני מקבלת
את ניתוחם זה – אין משמע שהמערער לא משך את שכרו המוגדל בפועל. עצם העובדה שיתרת
הלוואת הבעלים בספרי המערערת גדלה בין השנים 2011-2012 בכ- 300,000 ₪ (שזהו כביכול
השכר נטו העודף) מ- 581,752 ₪ ל- 884,739 ש"ח אינה מעידה על אי משיכת השכר.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-11-24680 א. אנקונה ושות' בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 16-11-23381 אברהם אנקונה נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני :

- 1 ההיפך הוא הנכון. לטעמי, המסקנה המתבקשת היא כי המערער אכן משך את השכר ובהר
2 לעשות שימוש בשכר שהגיע לידי על דרך של הגדלת הלוואת הבעלים שנתן למערער. זאת
3 ותו לא.
- 4 אם לא די בכך, הרי שבין שנת 2012 ל- 2013 קטנה הלוואת הבעלים בלמעלה מ- 300,000 ₪
5 מסכום של 884,739 (בשנת 2012) לסך של 544,211 ₪ בשנת 2013. במצב כזה בוודאי לא ניתן
6 כלל לטעון, גם לגישת המערערים, כי המערער לא משך את שכרו המוגדל בשנת 2013. על כן
7 נראית תמוהה, בלשון המעטה, הטענה שבסעיף 44.4 לסיכומי המערערים.
- 8 די בכך, כדי לדחות את טענתם זו של המערערים.
- 9 60. נוכח דחיית טענה זו של המערערים בדבר אי משיכה בפועל של השכר המוגדל - ממילא אין
10 רלבנטיות לטענות ולפסיקה אליה הפנו המערערים בסעיפים 46-51 לסיכומיהם. אציין גם,
11 ושוב למעלה מן הצורך – כי גם אם הייתי מקבלת את טענת המערער לפיה לא משך בפועל
12 את שכרו המוגדל – וכאמור אינני מקבלת טענה זו – הרי שמקום בו השכר הועמד לרשות
13 המערער על ידי המערער, והוא בחר משיקוליו שלא למשוך, כביכול, בפועל את הכסף
14 לחשבון הבנק שלו, אין לראות בכך משום מצב דברים של אי מימוש הזכות לקבלת דיבידנד.
- 15 61. המערערים ביקשו ליצור היקש לעניינם מן הפסיקה הנוגעת לקביעת מועד אירוע המס בעת
16 חלוקת דיבידנד בחברה – האם במועד ההכרזה על החלוקה או במועד תשלום הדיבידנד
17 בפועל. ראשית, ספק אם ניתן לבצע היקש כאמור מן הפסיקה הכללית הנוגעת לעיתוי המיסוי
18 בגין חלוקת דיבידנד לעניין הנדון כאן, שכן במקרה דנן עסקינן בעסקה מלאכותית שתוצאתה
19 במישור דיני המס היא התייחסות לעודף השכר מעל הסך של 180,000 ₪ לשנה כאל חלוקת
20 דיבידנד. על כן, האבחנה בין מועד הכרזה על דיבידנד לבין מועד חלוקתו בפועל אינה רלבנטית
21 למקרה הנדון.
- 22 שנית ועיקר, ממילא משקבעתי כי לא ניתן להתייחס למצב הדברים שבפניי אלא כמצב בו
23 המערער העמידה לרשות המערער את השכר המוגדל – הרי שבין אם המערער בחר לעשות
24 שימוש בשכר המוגדל שניתן לו בדרך של הגדלת הלוואת בעלים כביכול ובין אם בחר שלא
25 להעביר הכספים לחשבון הבנק שלו, כך או כך – הרי שמנקודת הראות של המערער כמי
26 ש"חילקה" את הדיבידנד – מימוש הזכות לקבלת הדיבידנד ואירוע המס בגינו התקיים
27 בנקודת זמן זו, קרי: בשנות המס שבערעור.
- 28



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-11-24680 א. אנקונה ושות' בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 16-11-23381 אברהם אנקונה נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

סוף דבר:

1

2

62. הערעורים נדחים על כל חלקיהם.

3

בנסיבות העניין, ולאור כל האמור לעיל בפסק דין זה ובפסק הדין החלקי יישאו המערערים

4

בהוצאות המשיב ובשכר טרחת עורכי דינו בסך כולל של 60,000 ₪, אשר ישולם בתוך 30 יום

5

מהיום, שאם לא כן יישא ריבית והפרשי הצמדה כחוק מהיום ועד התשלום המלא בפועל.

6

המזכירות תשלח את פסק הדין לבאי כוח הצדדים בדואר רשום עם אישור מסירה.

7

8

ניתן היום, ז' סיוון תשע"ח, 21 מאי 2018, בהעדר הצדדים.

9

אורית וינשטיין, שופטת

10

11

12

13