



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני: כבוד השופט גד גדעון

ע"מ 14-01-24975

המערער

דוד אסולין

ע"י ב"כ, עוה"ד שלמה ואקנין וראקל שיינוולד

נגד

המשיב

פקיד שומה באר שבע

ע"י ב"כ, עוה"ד אמיר יחיא, פמד"א

פסק דין

- 1
 - 2
 - 3
 - 4
 - 5
 - 6
 - 7
 - 8
 - 9
 - 10
 - 11
 - 12
 - 13
 - 14
 - 15
 - 16
 - 17
 - 18
 - 19
 - 20
 - 21
 - 22
1. ערעור לפי סעיף 153 לפקודה, על החלטות המשיב, לדחות השגות מטעם המערער, הנוגעות לשומות מס על הכנסות המערער לשנות המס 2008-2010. בהתאם לקביעות המשיב, חויב המערער בתשלום מס מעבר למוצהר בשומתו העצמית.
2. המערער החזיק, יחד עם אחרים, במניות של חברת ס.ע.רן, חברה לבניה ולהשקעות בע"מ (להלן: "החברה"). בעת הקמת החברה (21.10.87), החזיק המערער ב-20% ממניותיה. בשנת 2008, השנה שבה מכר המערער את מלוא החזקותיו בחברה, החזיק המערער ב-29% ממניותיה.
- במהלך השנים 1988-1989 העמיד המערער לחברה הלוואת בעלים שהסתכמה ב 502,823 דולר ארה"ב, כאשר הותנה במסגרת הסכם המייסדים של החברה, כי ההלוואה תוחזר כשהיא צמודה לשינוי בשער החליפין של הדולר האמריקאי, ונושאת ריבית לייבור בשיעור 2% לשנה והפרשי הצמדה (להלן: "הריבית") (הסכם המייסדים שבו נקבעו תנאי ההלוואה צורף כנספח א' לנימוקי הערעור). מועד החזר ההלוואה או הריבית לא נקבע בהסכם המייסדים.
- ביום 18.8.08 נחתם הסכם בין המערער מצד אחד, לבין יתר בעלי המניות בחברה מצד שני, ובין החברה מצד שלישי, שלפיו המערער ימכור ליתר בעלי המניות את מניותיו תמורת ערכן הנקוב: 318 ש"ח. בנוסף לתמורה זו קבע סעיף 5.2 להסכם, כי במועד העברת המניות תפרע החברה את הלוואת המערער בסכום כולל של 7,300,000 ש"ח. על פי ההסכם, מועדי תשלום החזר ההלוואה הם: 5,000,000 ש"ח לא יאוחר מיום 28.8.08; והיתרה בסך 2,300,000 ש"ח, בתוספת ריבית עתידית של 6% לשנה השווה לסך 109,264 ש"ח, תשולם ב-18 תשלומים חודשיים שווים בסך 133,848 ש"ח, כל אחד, החל מיום 28.9.08 (הסכם מכירת המניות צורף כנספח ב' לנימוקי הערעור).



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני: כבוד השופט גד גדעון

ע"מ 14-01-24975

1 בדוח המס לשנת 2008 הצהיר המערער על החזר קרן ההלוואה ועל הפרשי הצמדה פטורים.
2 כמו כן הצהיר על הכנסת ריבית בסך 2,212,806 ש"ח החייבת, לעמדתו, בשיעור מס של 20%,
3 לפי סעיף 125ג(ב) לפקודה (מע/4).

4 בדוח המס לשנת 2009 הצהיר המערער על הכנסת ריבית בסך 1,606,176 ש"ח, החייבת,
5 לעמדתו, בשיעור מס של 20%, לפי סעיף 125ג(ב) לפקודה (מע/5).

6 המשיב לא קיבל את עמדת המערער בדבר מיסוי הכנסות הריבית בהתאם להוראות סעיף
7 125ג(ב) לפקודה, אלא קבע, כי שיעור המס החל על הכנסות הריבית של המערער, הוא השיעור
8 הקבוע בסעיף 121 לפקודה, דהיינו שיעור המס השולי החל על הכנסות המערער, וזאת לפי סעיף
9 125ג(ד)(3) לפקודה, הקובע כי שיעור המס המופחת הקבוע בסעיף 125ג(ב) לפקודה, לא יחול על
10 יחיד שהוא **"...בעל מניות מהותי בחבר בני-האדם ששילם את הריבית"** (להלן: **"השומה**
11 **לשנים 2008-2009"**).

12 בעקבות הוצאת השומה, הוגשה השגה על ידי המערער (מש/1), אשר נדחתה על ידי המשיב.
13 המשיב נימק את החלטתו, בכך שהזכות לקבלת הכנסות הריבית מהחברה נוצרה ונצמחה
14 למערער בהיותו בעל מניות מהותי בחברה, כאשר כל תנאי ההלוואה, שיעורי הריבית
15 וההצמדה, לרבות אופן החזר ההלוואה ומועדי התשלום – כל אלו נקבעו במועדים שבהם
16 המערער היה בעל מניות מהותי בחברה. המערער הגיש את ערעורו זה על ההחלטה הדוחה את
17 ההשגה על השומה לשנים 2008-2009.

18 בהמשך, בדוח לשנת 2010, הצהיר המערער על הכנסות ריבית בסך של 267,696 ש"ח, החייבות
19 גם הן, לעמדתו, בשיעור מס של 20% (מע/3). המדובר בשני התשלומים האחרונים ששולמו
20 במסגרת החזר ההלוואה. המשיב הוציא למערער בגין שנת 2010 שומה לפי מיטב השפיטה,
21 שבבסיסה חיוב במס על יתרת החזר הריבית על הלוואת המערער, ששולמה בשנת 2010, גם
22 היא, בשיעור הקבוע בסעיף 121 לפקודה, בהתאם להוראות סעיף 125ג(ד) לפקודה (להלן:
23 **"השומה לשנת 2010"**; מע/1)). גם כאן, בעקבות הוצאת השומה, הוגשה השגה על ידי המערער
24 (מע/2), אשר נדחתה על ידי המשיב.

25 הצדדים הסכימו, כי טענות המערער ביחס לשומה לשנת 2010, תידונה במסגרת הערעור דנא,
26 (ר' הסדר דיוני מיום 3.6.15).

27 אין מחלוקת כי סך כל ההכנסות מריבית בגין הלוואת הבעלים, מסתכם ב- 3,818,982 ש"ח לכל
28 שנות המס, והמחלוקת שבה יש להכריע מתייחסת לשיעור המס החל על ההכנסות מריבית
29 בתקופה האמורה.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני: כבוד השופט גד גדעון

ע"מ 14-01-24975

3. המערער העיד לעצמו. לדבריו, כבר משנת 2007 התגלעו חילוקי דעות בינו לבין יתר בעלי המניות, כפי שניתן ללמוד גם מפרוטוקול ישיבת בעלי המניות שצורף כנספח א', לתצהיר המערער. נוכח מצבה הכספי של החברה וחילוקי הדעות האמורים, התקשרו החברה ובעלי המניות בה עם המערער בהסכם מיום 18.8.08 למכירת מניות המערער. לדברי המערער, במועד זה לא היה לו כבר עניין בהחזקת המניות בחברה, אלא רק בהחזר ההלוואה, ועל כן חתם על ההסכם ועל מסמכי העברת המניות עוד טרם קבלת תשלום על פי ההסכם.
- המערער הגיש גם את מסמכי העברת המניות על מנת להראות כי נחתמו ביום חתימת ההסכם (מע/6, מע/7). יצוין, כי המסמכים האמורים אכן נחתמו ביום 18.8.08, במועד חתימת ההסכם, אך הוגשו לרשם החברות רק בחודש אוגוסט 2009.
4. המשיב העיד את הגב' חנה שנפף, מפקחת ראשית בפקיד שומה אשקלון, אשר דחתה את השגת המערער, וקבעה את הכנסתו החייבת.
- גב' שנפף הדגישה בתצהירה, כי ביום חתימת הסכם המכירה 18.8.08 שולמה למערער כל התמורה בשיקים (מש/3); כי בהתאם לסעיף 5.3 להסכם המכירה ולהבטחת פירעון ההמחאות, הפקידו אורי מור יוסף, בעל מניות בחברה, ובניו, יגאל מור ורן מור יוסף, שטר ערבות בנאמנות, בידי עו"ד טדי מנשה; וכי העברת המניות ברשם החברות נעשתה רק ביום 18.2.10, כלומר לאחר פירעון כל השקים, ובמועד זה פסק המערער להיות בעל מניות ודירקטור (תדפיס רשם החברות הוגש כמש/5). בחקירתה העידה גב' שנפף כי עובדה זו לא עמדה בבסיס ההחלטה להוציא את הצו (עמ' 10, ש' 27-32 לפרוטוקול מיום 11.2.16).
- בחקירתה הטעימה גב' שנפף, כי הזכות המדוברת, נוצרה למערער בהיותו בעל מניות מהותי, בעת החתימה על ההסכם להחזר ההלוואה, ולדבריה: "הוא היה זכאי לקבל את מלוא הריבית כבר במועד ההסכם והצדדים להסכם החליטו לפרוס אותו..." (עמ' 8 לפרוטוקול מיום 11.2.16). כן העידה: "...אצל יחיד המיסוי של הריבית הוא על בסיס מזומן. ברגע שאתה בעל מניות, קיבלת ריבית באותו רגע, בתשלומים או שנה אחרי, היות והריבית של יחיד ממוסה בבסיס מזומן תשלם לפי המס השולי שנקבע" (עמ' 10 ש' 3-5), וכן: "...כשקבעת מתי תקבל את הכסף, היית בעל מניות מהותי... כשהוא חתם על ההסכם הוא היה בעל מניות מהותי, הוא קיבל את השיקים ליד" (עמ' 10 ש' 18-23). גב' שנפף נשאלה מדוע אם כן לא חויב המערער בשנת 2008 במס על כל סכום הריבית, והשיבה, כי: "ריבית אתה לא יכול לחייב אם לא קיבלת אותה בפועל. ריבית מחויבת על בסיס מזומן. אם לא קיבלת, לא אוכל לחייב במס" (עמ' 10 ש' 15-16), ובהמשך: "...הוא כאילו קיבל את הריבית, אך כשהשיק נפרע, היות והריבית מחויבת במזומן, המס בפועל מתי שהוא מדווח" (עמ' 10 ש' 23-24).



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני: כבוד השופט גד גדעון

ע"מ 14-01-24975

5. טענות המערער הן כדלקמן:

א. טענות מקדמיות בדבר התיישנות השומות ודרישה למחיקתן על הסף –

לטענת המערער, מעמדת המשיב עולה, כי מועד החיוב במס על החזר ההלוואה הוא המועד שבו נצמחה הזכות לקבלת התמורה, ביום חתימת הסכם מכירת המניות, 18.8.08. אם כך, לסברתו, המשיב היה רשאי להוציא שומה בגין כלל הכנסות הריבית בשנת 2008, עד תום 3 שנים מתום שנת הגשת הדוח, קרי עד ליום 31.12.12, לכל המאוחר – מועד אשר חלף זה מכבר.

זאת ועוד, אם תתקבל טענת המשיב, כי הזכות לקבלת הכנסות הריבית נוצרה למערער בהיותו "בעל מניות מהותי", הרי שזכות זו נוצרה עוד בשנת 1988, שנת העמדת ההלוואה לחברה על פי הסכם המייסדים. מועד החיוב, מעת שנוצרה הזכות, חלף לכאורה לפני למעלה משני עשורים, כאשר הוראות סעיף 125ג טרם נחקקו, ואין להן תחולה רטרואקטיבית, ודי בכך כדי לדחות את טענות המשיב על הסף.

לטענת המערער, טענת ההתיישנות פורטה במסגרת נימוקי הערעור, בניגוד לטענת המשיב שלפיה לא נטענו טענות אלה באותו שלב.

ב. לגופה של המחלוקת טען המערער כדלקמן:

המערער טען כי לא חלה בעניינו הוראת סעיף 125ג(ד)(3) לפקודה, מפני שבמועד קבלת הריבית שנצברה בשל הלוואת הבעלים, הוא לא היה בעל מניות כלל וודאי שלא בעל מניות מהותי, שכן כבר מכר את מניותיו, והפך לנושה רגיל, ככל נושה אחר של החברה. על כן, לטענתו, חל בעניינו סעיף 125ג(ב) לפקודה, הקובע חיוב בשיעור מס של 20%.

לטענת המערער, גישת המשיב, שלפיה יש לקבוע את החבות במס בעת שנצמחה הזכות לקבלת ההכנסה מריבית, עת היה המערער בעל מניות מהותי בחברה, שגויה מיסודה, ועומדת בניגוד להלכה הפסוקה ולבסיס הדיווח המקובל והנכון אצל יחיד. זאת, כאשר מלשון ס"ק (3) הנוקט במונח "שילם", ניתן ללמוד כי החבות במס תיקבע אך ורק במועד התשלום, ולא כפי שטוען המשיב – בעת שנוצרה הזכות לקבלת הכנסות מריבית.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני: כבוד השופט גד גדעון

ע"מ 24975-01-14

1 לטענתו, גישת המשיב סותרת את עצמה באופן חזיתי, הואיל וחיוב בעת קבלת ההכנסה
2 בפועל, אינו יכול לדור בכפיפה אחת עם חיוב במועד היווצרות הזכות לקבלתה, מאחר
3 שמדובר בשני בסיסי דיווח המקימים חבות במס, כל אחד במועד אחר. מאחר שהמערער
4 מדווח על בסיס מזומנים, הרי אירוע המס נוצר אצלו, לטענתו, רק עם קבלת ההכנסה
5 בפועל, ולסברתו, גם המשיב מכיר בכך שהרי הוציא את השומה בשנת קבלת התמורה
6 (2008-2010), ולא בכל שנה שבה נצברה הריבית. לפיכך, יש לבחון את זהות מקבל
7 ההכנסה מריבית במועד קבלת הריבית, ואין נפקא מינה אימתי נוצרה הזכות לקבלת
8 התמורה. כאמור, לטענתו, במועד זה הוא לא היה בעל מניות מהותי, אלא נושה רגיל,
9 ולא הייתה לו כל השפעה על סיווג ההכנסה או על גובהה.

10
11 לטענת המערער, גישת המשיב נוגדת את ההלכה הפסוקה, שלפיה יחול חיוב המס על
12 יחיד המדווח לפי שיטת המזומנים במועד קבלת ההכנסה בפועל, ללא קשר לנסיבות בעת
13 שצמחה הזכות לקבלת ההכנסה, וכן נוגדת את תכליתו של הסעיף, שנועדה למנוע תכנוני
14 מס, לרבות מצבים שבהם הריבית המוסכמת, אינה אלא כסות להכנסה מסוג אחר.
15 לטענת המערער, במקרה זה הריבית משקפת את שווי השוק, ונקבעה בתום לב.

16
17 עוד טוען הוא, כי בניגוד לסעיפים אחרים, אנטי-תכנוניים, שבהם ניתן למשיב מרחב
18 שיקול דעת, כדוגמת סעיף 86 לפקודה, אין במקרה זה בסיס לגישת המשיב. כמו כן,
19 במקום שבו המחוקק ביקש להתייחס לעברו של נישום כבעל מניות מהותי, קבע
20 המחוקק הוראות ברורות ומפורשות כדוגמת סעיף 91(ב)(2) לפקודה, שבו נקבעה תקופה
21 שבה ייחשב המוכר לבעל מניות מהותי, גם אם במועד המכירה לא היה כזה.

22
23 לטענת המערער, ההלוואה יכולה היתה להיפרע, רק לאחר שחדל להיות בעל מניות
24 בחברה, וממילא חדל להיות בעל מניות מהותי.

25
26 המערער הוסיף וטען, כי הסכם מכירת המניות, בו הוסכם על תנאי החזר ההלוואה, בא
27 לעולם רק נוכח מחלוקות שהתגלעו בין המערער לבין יתר בעלי המניות בחברה, כאשר
28 עובר לכריתת ההסכם לא היתה לו, לטענתו, כל יכולת להשפיע על קבלת ההחלטות
29 בחברה, והוא מודר לחלוטין מניהולה, ולא היתה לו כל יכולת להשפיע, כבעל מניות, על
30 גובה הריבית או על תנאי החזר ההלוואה.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני: כבוד השופט גד גדעון

ע"מ 14-01-24975

1 המערער טען עוד, כי הגדרת "בעל מניות מהותי" אינה אלא חזקה הניתנת לסתירה,
2 והעובדה שהמערער היה במיעוט, הסתכסך עם יתר בעלי המניות ואולץ למכור מניותיו,
3 מוכיחה כי לא היה למעשה, בבחינת בעל מניות מהותי, גם כאשר החזיק במניות החברה.
4
5 כן טען המערער, בהסתמך על פסיקה, כי המועד הקובע לעניין העברת המניות הוא מועד
6 רישום בעל המניות בספרי החברה, ולא מועד העברת המניות ברישומי רשם החברות
7 כטענת המשיב. מכאן, לשיטתו, כי הוא חדל להיות בעל מניות מהותי בחברה עוד ביום
8 18.8.08, המועד הנקוב בהודעה על העברת מניות ובשטר העברת המניות.
9
10
11
12

6. טענות המשיב הן כדלקמן:

13
14 א. אשר לטענת ההתיישנות ביחס לשומות לשנים 2008-2009, טען המשיב כי טענת המערער
15 להתיישנות הינה בגדר הרחבת חזית אסורה, באשר לא נטענה בהודעת הערעור.
16

17 לגוף הטענה, השיב, כי השומות לא התיישנו, מאחר שהמערער מדווח על בסיס מזומן,
18 ולא ניתן היה לשום את הכנסותיו קודם שהגיש דוחות שנתיים. על כן, לטענתו, המועד
19 הקובע לצורך התיישנות הוא מועד הגשת הדוח על ידי המערער (ולא מועד חתימת
20 ההסכם בשנת 2008 כטענת המערער). דוח המערער לשנת המס 2008 הוגש בחודש
21 נובמבר 2009, ודוח המערער לשנת המס 2009 הוגש בחודש אוקטובר 2010.
22

23 המשיב הוסיף עוד כי נעשה שימוש בסמכות הנתונה בידיו לפי סעיף 152(ג) לפקודה, כך
24 שהמשיב רשאי היה להוציא שומות בתוך ארבע שנים מתום שנת המס 2009 שבה הוגש
25 הדוח לשנת 2008, עד לתום שנת 2013, ומכאן שבדין הוצאה שומה ביום 18.12.13.
26 ההודעה בדבר הארכת מועד עריכת השומה לפי סעיף 152(ג) לפקודה, הוצאה ביום
27 24.12.12, והעתק ממנה הוגש על ידי ב"כ המשיב לתיק ביום 1.3.18.
28

29 ב. לעצם המחלוקת – לעמדת המשיב, במקרה זה חל חריג הקבוע בסעיף 125ג(ד)(3) –
30 ובנימוקי השומה הוספה התייחסות גם לחריג הקבוע בסעיף 125ג(ד)(4) לפקודה –
31 המחריגים את תחולת המס המופחת, בשיעור 20% הקבוע בסעיף 125ג(ב) לפקודה,
32 וקובעים שיעור מס שולי בהתאם לסעיף 121 לפקודה.
33



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני: כבוד השופט גד גדעון

ע"מ 14-01-24975

המשיב הטעים, כי הזכות לקבלת הכנסות הריבית מהחברה נוצרה ונצמחה למערער בהיותו בעל מניות מהותי בחברה, באשר החזיק בתחילה ב-20% ממניות החברה, ושיעור החזקתו אף עלה במהלך השנים, ועל כן, הוא חייב בשיעור מס שולי על הכנסות הריבית. המשיב הוסיף וטען, כי פרשנותו זו, מתחייבת נוכח תכלית הוראת סעיף 125ג לפקודה, שעניינה, מניעת תכנון מס, מקום שלבעל המניות עשויה להיות יכולת להשפיע על תנאי החזר ההלוואה שנתן לחברה ועל שיעור הריבית.

לטענתו, אף שהכנסות הריבית התקבלו לכאורה, כאשר המערער כבר לא היה בעל מניות מהותי, הרי שכל תנאי ההלוואה, לרבות מועד תשלום הכנסות הריבית, נקבעו בהיותו בעל מניות מהותי בחברה, כשהיה ביכולתו להשפיע על החלטות החברה.

בעניין זה, טענת המערער כי לא הייתה לו יכולת להשפיע על ההחלטות בחברה, אינה מתיישבת לגישת המשיב, עם העובדה שבין הצדדים להסכם נוהל משא ומתן ממושך על מנת להסדיר את תנאי היפרדותו מהחברה, ונעשה מאמץ גדול, על מנת להביא לכך שימכור את מניותיו בחברה. לסברת המשיב, אין די בטענה בדבר מערכת יחסים עכורה בין המערער ובין מי מבעלי המניות האחרים, ונדרש כי המערער יוכיח כי איבד משליטתו ומיכולת ההשפעה שלו בחברה.

לטענת המשיב, לא הוכח כי המערער התנתק מן החברה עם חתימת ההסכם. לסברת המשיב, אין לתת משקל לטענת המערער, כי חתם על מסמכי העברת המניות קודם חתימת ההסכם, והוא הדגיש כי העברת מניות המערער ברשם החברות נעשתה רק ביום 18.2.10, לאחר פירעון מלוא החוב של החברה כלפיו, וכי המערער אף דאג להבטיח את תשלום כספי הריבית בערבות אישית שהופקדה אצל עו"ד, והתייעץ עם רו"ח מטעמו. מכאן, לשיטת המשיב, יש ללמוד על קיומו של קשר הדוק בין עובדת היותו של המערער בעל מניות מהותי בחברה לבין קבלת הכנסת הריבית בידיו.

המשיב הדגיש כי סעיף 125ג לפקודה אינו קובע, את עיתוי קבלת ההכנסה אלא את שיעור המס החל עליה. במקרה זה, המשיב אינו טוען כי מועד החיוב הוא במועד חתימת ההסכם, אלא במועד קבלת המזומנים בידי המערער.

ג. המשיב הוסיף וטען כי בין המערער לבין החברה התקיימו יחסים מיוחדים, ועל כן חל גם סעיף 125ג(ד)(4) לפקודה, וגם מטעם זה, יש למסות את ההכנסה בשיעור מס שולי בהתאם להוראת סעיף 121 לפקודה. לשיטת המשיב, היחסים המיוחדים מתבטאים בהחזקת מניות החברה במשך שנים רבות; בהעמדת ההלוואה לחברה לתקופה בת



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני: כבוד השופט גד גדעון

ע"מ 14-01-24975

- עשרות שנים; ובכריכת החזר ההלוואה עם מכירת המניות. בהקשר זה טען המשיב, כי המערער לא עמד בנטל להוכיח טענותיו כי התנתק מהחברה וכי לא היה מעורב בנעשה בחברה במשך שנים. המשיב גם טען, כי המערער לא הראה כי המדובר בשיעור ריבית המקובל בשוק.
7. לאחר ששקלתי את טענות הצדדים, סבורני כי יש לדחות את הערעור.
8. אשר לטענת ההתיישנות –
- על פי הוראת ס"ק 145(א)(2) לפקודה, כנוסחו בתקופה הרלוונטית לערעור, פקיד השומה רשאי לקבוע שומה על פי מיטב השפיטה, תוך 3 שנים מתום שנת המס שבה נמסר לו הדוח (ובאישור "המנהל" תוך 4 שנים מתום שנת המס).
- המערער טען, כאמור, כי השומות הוצאו, לאחר שחלף המועד שבו רשאי פקיד השומה להוציאן, ועל כן התיישנו. המשיב טען כי טענת ההתיישנות לא הועלתה בהזדמנות הראשונה וכי יש לדחות את טענת ההתיישנות גם לגופה.
- יש לדחות את טענת המשיב כי מאחר שהמערער לא העלה טענת ההתיישנות בהזדמנות הראשונה, אין להידרש לה –
- א. ראשית, בסעיף 3 ל"הודעה ובקשה מטעם הצדדים" מיום 3.6.15, החתומה על ידי ב"כ המשיב, נכתב כי "טענת ההתיישנות ביחס לשומת המס לשנת 2010 שהעלה המערער במסגרת בקשתו [הבקשה למחיקת השומה הנוספת ולחילופין בקשה לתיקון כתב הערעור – ג.ג.] תידון במסגרת פסק הדין, זאת בדומה לטענת ההתיישנות שהעלה המערער כבר בסעיף 5.5 להודעת הערעור שהוגשה עם פתיחת התיק". הודעה זו קיבלה תוקף של הסדר דיוני. יצוין כי בסעיף 5.5 לנימוקי הערעור (ולא להודעת הערעור) המתייחסים לשומה לשנים 2008-2009, אכן נטען, כי ככל שמועד החיוב במס הוא "בעת שנוצרה או נצמחה הזכות לקבלת הכנסה מריבית, הרי שמועד החיוב חלף לפני למעלה משני עשורים, בסוף שנות השמונים של המאה הקודמת וכי אז חלה ההתיישנות על החיוב במס". מכאן, שהמשיב עצמו הכיר בכך שטענת ההתיישנות, הן לגבי השומה לשנים 2008-2009 והן לגבי השומה לשנת 2010, הועלתה במועד ויש להידרש לה.
- ב. מעבר לאמור, במקרה זה, טענת המערער להתיישנות, היא טענת ההתיישנות מהותית, שכן, אילו אכן חלפה התקופה להוצאת השומה, עובר לחתימת הצווים, הייתה פוקעת



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני: כבוד השופט גד גדעון

ע"מ 14-01-24975

המשיב להוציאה. טענה שכזו רשאי צד לטעון בכל שלב בהליך, להבדיל מטענה להתיישנות דיונית של זכות התביעה, שאותה על הצד שכלפיו נפתח ההליך, להעלות בהזדמנות הראשונה, כאמור בסעיפים 2-3 לחוק ההתיישנות, תשי"ח-1958 (ע"א 132/85 אמרופא א.ג. נ' ה.ש.י. המגדר - תעשיות פלדה בע"מ, בפסקה 4 (10.12.1987); ע"א 3616/04 מגדל הזוהר בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב, בפסקה 5 (22.12.2015); ע"מ (חי) 17079-07-16 פחמאווי נ' מנהל מע"מ חדרה (14.12.16)).

ג. יש עם זאת, לדחות את טענת ההתיישנות לגופה.

ברי, נוכח הוראות סעיף 145 לפקודה, כי כל עוד לא הוגש הדוח על ידי הנישום, לא ניתן להוציא שומה על פי מיטב השפיטה. על פי הוראת ס"ק 145(א)(2) לפקודה, רק מתום שנת המס שבה הוגש הדוח, מתחיל מרוץ ההתיישנות. בענייננו, הדוח לשנת 2008 הוגש ביום 19.11.09, והשומה לשנת 2008 הוצאה ביום 18.12.13; הדוח לשנת 2009 הוגש ביום 21.10.10, והשומה לשנת 2009 הוצאה ביום 18.12.13; הדוח לשנת 2010 הוגש ביום 14.9.11, והשומה לשנת 2010 הוצאה ביום 19.4.15. במועדי הוצאת השומה לשנת 2009, 2010 ו-2010 חלפו 3 שנים מתום שנת המס שבה הוגש הדוח. במועדי הוצאת השומה לשנים 2008 או 2010 חלפו 4 שנים מתום שנת המס שבה הוגש הדוח, ונוכח הארכת תקופת ההתיישנות בשנה נוספת בהתאם לסמכות המנהל על פי הוראת ס"ק 152(ג), כעולה מן ההודעה מיום 24.12.12, אשר הוגשה כאמור לתיק ביום 1.3.18, הרי שהמשיב רשאי היה להוציא את השומות במועדים שבהם הוצאו.

9. לגוף הערעור –

סעיף 121 לפקודה קובע את שיעורי המס ליחיד, תוך קביעת מדרגות מס פרוגרסיביות, כך ששיעור המס השולי הולך וגדל, ככל שגדלה ההכנסה.

בנוסף להוראות סעיף 121, קבע המחוקק הוראות ייחודיות, באשר לשיעורי המס לסוגים מסוימים של הכנסה. כך, סעיף 125ג לפקודה, עניינו, בין היתר, שיעור המס על הכנסה מריבית.

ס"ק 125ג(ב) לפקודה קובע כי "יחיד חייב במס על הכנסה מריבית בשיעור שלא יעלה על 20%, ויראו את הכנסתו זו כשלב הגבוה ביותר בסולם הכנסתו החייבת".

לכלל זה נקבעו סייגים – ס"ק 125ג(ד) לפקודה מורה כי "על אף האמור בסעיפים קטנים (ב) ..., יחיד חייב במס על הכנסה מריבית בשיעור הקבוע בסעיף 121, אם התקיים אחד מאלה:

(1)...



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני: כבוד השופט גד גדעון

ע"מ 14-01-24975

(2) ...

(3) היחיד הוא בעל מניות מהותי בחבר-בני-האדם ששילם את הריבית;

(4) היחיד הוא עובד בחבר-בני-האדם ששילם את הריבית, או שהוא נותן לו שירותים או מוכר לו מוצרים, או שיש לו יחסים מיוחדים אחרים עמו, אלא אם כן הוכח להנחת דעתו של פקיד השומה ששיעור הריבית נקבע בתום לב ובלי שהושפע מקיומם של יחסים כאמור בין היחיד לבין חבר-בני-האדם;

(5) "...".

ס"ק 125ג(א) מפנה להגדרת "בעל מניות מהותי" שבסעיף 88 לפקודה: "מי שמחזיק, במישרין או בעקיפין, לבדו או יחד עם אחר, ב-10% לפחות באחד או יותר מסוג כלשהו של אמצעי השליטה בחבר-בני-אדם".

ס"ק 125ג(ד)(3) הוסף לפקודה בעקבות תיקון מס' 142 לפקודה. בדברי ההסבר להצעת החוק נאמר, לעניין זה: "במקרים רבים יש באפשרותו של בעל מניות מהותי בחברה להשפיע על סוגי ההכנסות שהוא מקבל מהחברה ועל גובהן. בשל כך ומשום שתשלום ריבית לבעל מניות מהותי בחברה הוא הוצאה בידיה, מוצע לקבוע כי ריבית שמקבל בעל מניות מהותי מהחברה תחויב במס לפי שיעור המס השולי החל על הכנסותיו. כמו כן, כדי להפחית תכנוני מס אפשריים שבהם ניתן להסב הכנסות שונות לריבית, מוצע לקבוע הוראות למקרים שבהם עקב קשרי עבודה, קשרי ספק-לקוח או קשרים מיוחדים שבין הלווה למלווה, אין להחיל שיעור מס מופחת" (דברי הסבר להצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 147), התשס"ה-2005 ה"ח 186, 4.5.2005, עמ' 958). מכאן, כי מדובר בהוראת חוק אנטי-תכנונית מובהקת, המניחה כי לבעל מניות מהותי עשויה להיות יכולת להשפיע על סוג התקבולים שיקבל מהחברה ועל גובהם, ומבקשת למנוע את היתרונות שבכך.

10. על כן, מתבקש לקבוע, כי במקרים שבהם עשוי היה מקבל ההכנסה מריבית, להיות בעל יכולת להשפיע על כל הקשור בתקבול שיקבל מהחברה, תחול עליו הוראת ס"ק 125ג(ד)(3).

בענייננו, נכון לסברתי לקבוע את המועד הקובע לעניין שיעור המס ולצורך הבדיקה האם מדובר בבעל מניות מהותי (להבדיל מהמועד הקובע לעניין החיוב בפועל במס – הוא מועד אירוע המס) – במועד שבו נצמחה הזכות לקבלת ריבית והוחלט על תנאי תשלום הריבית, דהיינו ביום 18.8.08, מועד חתימת הסכם מכירת מניות המערער בחברה.

במועד זה, המערער היה בעל מניות מהותי.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני: כבוד השופט גד גדעון

ע"מ 14-01-24975

1 אמנם, המערער היה זכאי עקרונית להחזר ההלוואה, על פירותיה, מעת חתימת הסכם
2 המייסדים, ולפני התיקון לפקודה, אלא שהחלטה בדבר תשלומי החזר הריבית התקבלה
3 באוגוסט 2008, בעת היותו בעל מניות מהותי.

4 אמנם, המערער לא קיבל את החזר ההלוואה ואת כספי הריבית באוגוסט 2008, אלא במועדים
5 מאוחרים יותר, לאחר שחדל להיות בעל מניות. אולם, מכיוון שתנאי החזר נקבעו בעת היותו
6 של המערער בעל מניות מהותי, ואף נמסרו לו השקים המעותדים, יש לראות בכספי הריבית
7 לעניין המיסוי, כאילו הועמדו לזכותו כבר במועד ההסכם. כפי שהעידה גב' שנפף, ביום חתימת
8 הסכם המכירה, המערער כבר היה זכאי לקבל את מלוא הריבית, אלא שהצדדים להסכם
9 החליטו לפרוס את הסכום.

10
11 המערער, יכול היה לדרוש את השבת מלוא ההלוואה על הריבית שנצברה, כבר עם חתימת
12 הסכם מכירת המניות. ההחלטה לפרוס את החזר ההלוואה, והחלטה כי סכום הקרן ישולם
13 לכאורה בנפרד מסכום הריבית, הייתה נתונה לצדדים להסכם, בעלי המניות, ובהם המערער.
14 החלטה זו יכולה היתה להוות שימוש מושכל של בעל מניות מהותי ובגדר תכנון מס.

15
16 פרשנות אחרת תביא למצב שבו יוכל בעל המניות המהותי להשפיע, על תנאי החזר ההלוואה,
17 באופן שתשולם לאחר שכבר לא יהיה בעל מניות מהותי, ואזי, לא ניתן יהיה למסות את הריבית
18 לפי ס"ק 125ג(ד)(3) לפקודה. אפשרות זו, עומדת בניגוד לתכלית הוראת החוק האמורה, ובניגוד
19 לכוונת המחוקק כפי שהובעה בפרוש בדברי ההסבר לתיקון שצוטטו לעיל.

20
21 הפרשנות האמורה אף אינה סותרת את לשון הפקודה, שלפיה **"יחיד חייב במס על הכנסה**
22 **מריבית בשיעור הקבוע בסעיף 121, אם ... היחיד הוא בעל מניות מהותי בחבר-בני-האדם**
23 **ששילם את הריבית"**, מכיוון שהמערער היה בעל מניות מהותי בעת שהחברה החליטה על
24 התשלום – גם אם נדחה – של הריבית, ומבחינתה הוציאה להלכה את ההוצאה (בשקים
25 עתידיים) כבר באוגוסט 2008.

26
27 על כן, סבורני כי יש לקבל את עמדת המשיב, שלפיה בעת חתימת ההסכם להחזר הלוואה
28 המערער בשנת 2008, היה המערער בעל מניות מהותי בחברה, שכן הייתה לו היכולת, לפחות
29 בכוח, להשפיע את תנאי החזר ההלוואה.

30
31 אין מחלוקת כי המערער נישום לפי שיטת המזומנים, שלפיה נקבע תאריך קבלת ההכנסות או
32 הוצאת ההוצאות, כתאריך שבו התקבל או הוצא כסף במזומן. זאת, להבדיל ממי שנישום לפי
33 השיטה המסחרית, שלפיה מועד ההכנסה או ההוצאה נקבע לפי היום שבו נוצרה הזכות לקבל
34 את ההכנסה או החיוב להוציא את ההוצאה. אלא שלסברתי, יש להבחין בין עיתוי הבדיקה של



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני: כבוד השופט גד גדעון

ע"מ 14-01-24975

1 בעל מניות מהותי לבין עיתוי החיוב במס. לעניין זה, מקובלים עלי דברי בית המשפט המחוזי
2 הנכבד בתל אביב (כב' הש' מ. אלטוביה, בע"מ (ת"א) 1222/03) שרגאי נ' פקיד שומה תל אביב
3 יפו 1 (26.12.12): "... יש לראות בזכות הנישום לקבל מזומן כזכות שוות-כסף כאשר רק נותר
4 לנישום ליטול את הכסף בפועל ואין עוררין כי מבחינה משפטית ומבחינה מעשית, הכסף כבר
5 ברשותו... ודוק, ייתכן כי במצבים מסוימים יש לחרוג מהכלל האמור, לפי נסיבות העניין. לו
6 הייתי משתכנע כי המערער אכן איבד כל שליטה על מקורותיה הכספיים של החברה, באופן
7 שבו רישום חוב ליזמותו בספרי החברה הינה פועלה חשבונאית גרידא שלא יכולות להיות לה
8 השלכות כלכליות במציאות שמחוץ לספרי הנהלת החשבונות, ייתכן והייתי נכון להכיר
9 בטענותיו כי לא צמחה לו הכנסה בפועל. במקרה כזה, הרי שהיה מקום לראות את יתרת
10 הזכות כיתרת חוב כלפי בעל המניות שאינה שווה ערך למזומן..." (שם, בפסקאות 24-25).

11 גם בעניינו, יש לראות את ההחלטה בדבר פריסת החזר הריבית כהחלטה שהמערער יכול היה
12 להשפיע עליה, וככל הנראה אף השפיע עליה בפועל. יצוין, כי לעניין זה, לא נתמכה טענת
13 המערער בדבר הדרתו מהשפעה על פעולות החברה ובדבר העדר יכולת להשפיע על אופן קבלת
14 החזר ההלוואה ושיעור הריבית, בראיה נוספת כלשהי ועמדה כעדות יחידה של בעל דין, אשר
15 לא היה בה להרים את נטל ההוכחה.

16 11. איני רואה אפוא מקום להתערב בהחלטות המשיב ועל כן נדחה הערעור.

17 נוכח סכום המס שבמחלוקת והיקף ההתדיינות בפועל, ישלם המערער למשיב הוצאות משפט
18 בסך 50,000 ₪.

19
20 ניתן היום, כ' סיוון תשע"ח, 03 יוני 2018, בהעדר הצדדים.
21

22
23
24
25
גד גדעון, שופט