



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 14-09-31660 ארדן תעשיות חשמל (1993) בע"מ ח.פ. 511805293 נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

1

בפני כב' השופט מגן אלטוביה

המערערת: ארדן תעשיות חשמל (1993) בע"מ ח.פ. 511805293
ע"י ב"כ עוה"ד משה מזרחי ועמית קריגל

נגד

המשיב: פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"י ב"כ עוה"ד אריק ליס

2

3

4

5

פסק דין

6

7

8

לפני ערעור על החלטת המנהל לגבות מהמערערת חוב מס של ארדן אחזקות (2000) בע"מ.

9

10

רקע

11

12

המערערת החזיקה במלוא הון המניות המונפק של ארדן אחזקות (2000) בע"מ (להלן: "החייבת").

13

בשנת 2003 חילקה החייבת דיבידנד בסך 3,000,000 ₪ למערערת ובשנת 2004 חילקה דיבידנד נוסף

14

בסך 1,302,000 ₪ למערערת.

15

16

ביום 30.11.2004 הגישה החייבת את דו"ח המס לשנת המס 2003 ודיווחה על הפסקת פעילות בשנת

17

2003.

18

19

בשנת 2005 קבע המשיב לחייבת שומות לשנות המס 2002 ו- 2003. החייבת הגישה השגה על

20

השומות שנקבעו לה ומשנדחתה השגתה הגישה ערעור לבית המשפט כאן. ביום 8.4.2013 ניתן פסק

21

דין לפיו נדחה ערעורה של החייבת.

22

23

משלא יכול היה לגבות את חוב המס מהחייבת שלח המשיב למערערת דרישה מיום 23.7.2013 בה

24

נקבע:

25

26

א. לחייבת חוב מס בסך 3,165,419 ₪ (להלן: "חוב המס").

27

ב. לחייבת לא נותרו אמצעים בישראל לסילוק חוב המס.

28

ג. החייבת העבירה לידי המערערת:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 14-09-31660 ארזן תעשיות חשמל (1993) בע"מ ח.פ. 511805293 נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

- 1 .1 דיבידנד בסך 3,000,000 ₪.
- 2 .2 דמי ניהול בסך 497,000 ₪.
- 3 .3 דיבידנד בסך 1,302,000 ₪.
- 4 ד. המערערת נדרשת לשלם סך של 3,165,419 ₪.
- 5
- 6 ביום 27.8.2013 שלח בא כח המערערת מכתב "השגה על נקיטת הליכים מכח סעיף 119א לפקודה".
- 7 לאחר דיון בהשגה שלח המשיב למערערת ביום 26.8.2014, את ההחלטה בהשגה, לפיה נדחתה השגת
- 8 המערערת. כן קבע המשיב כי העברת המזומן מהחייבת למערערת בשנים 2003 ו- 2004 מהווה
- 9 העברה ללא תמורה של נכס, ועל כן, ניתן לגבות את חוב המס מהמערערת מכח הוראות סעיף 119א
- 10 (א) (3) או סעיף 119א (א) (1) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א – 1961 (להלן: "הפקודה").
- 11
- 12 המערערת אינה משלימה עם קביעת המשיב ומכאן הערעור לפי הוראות סעיף 119א (ו) לפקודה.
- 13

עיקר טענות המערערת

- 14
- 15
- 16 א. העברת הנכסים הנטענת על ידי המשיב וחוב המס נוצרו לכל המאוחר ביום 28.11.2005
- 17 וכבר אז ידע המשיב כי לחייבת אין אמצעים לתשלום החוב. על כן, בחלוף 7 שנים מהמועד
- 18 האמור, דהיינו 28.11.2012, התיישנה עילת התביעה. המשיב פנה אל המערערת בחודש
- 19 אוגוסט 2013 בחלוף תקופת ההתיישנות ועל כן, אין הוא רשאי לנקוט בהליכי גבייה.
- 20
- 21 ב. על פי הנחיית היועץ המשפטי לממשלה, הליכי גבייה בהם נוקטת רשות מינהלית כפופים
- 22 לדיני השיהוי. על פי הנחייה האמורה, היה על המשיב לנקוט בהליכי גבייה בתוך 3 שנים
- 23 מיום היווצרות החוב (28.11.2005) ומשלא עשה כן בתוך התקופה האמורה אין הוא רשאי
- 24 עוד לנקוט בהליכי גבייה.
- 25
- 26 ג. חלוקת דיבידנד אינה מהווה "העברת נכס ללא תמורה" מאחר שמחלק הדיבידנד ומקבל
- 27 הדיבידנד אינם מצפים להעברת תמורה כנגד סכום הדיבידנד. ועוד. הדיבידנד מבטא
- 28 תשואה של בעלי המניות על השקעה שביצעו בעבר.
- 29
- 30 ד. על פי ההלכה שנקבעה בע"א 2755/08 דליה פלח נ' מב הכנסה פקדי שומה תל אביב 3 ואח' (פורסם במסים) (להלן: "עניין פלח"), רק בהתקיים "מבחן האיתות" ו"מבחן הצפויות"
- 31 במצטבר רשאי המשיב לפעול מכוח הוראות סעיף 119א לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש],
- 32 התשכ"א – 1961 (להלן: "הפקודה"). במקרה כאן, הדיבידנדים חולקו למערערת עוד לפני
- 33 שהחלו הליכי שומה נגד החייבת, ועל כן, לא מתקיים מבחן האיתות ביחס לחלוקת כספי
- 34



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 14-09-31660 ארזן תעשיות חשמל (1993) בע"מ ח.פ. 511805293 נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

- 1 הדיבידנדים. זאת ועוד. אף מבחן הצפיות הקונקרטי אינה מתקיימת בקשר עם חלוקת
2 הדיבידנד למערערת, משום שהייתה בידי החייבת חוות דעת לפיה אין היא צפויה לחוב
3 במס.
4
5 ה. בעת החלוקה הראשונה היו בידי החייבת עודפים בסך 1,300,000 ₪ השווים בקירוב לקרן
6 המס שנקבעה לחייבת בשומה משנת 2005, ועל כן, לא הייתה מניעה לחלוקת הדיבידנד אף
7 בהתחשב בחוב המס שהיה לחייבת. על כן, אין המשיב רשאי לנקוט בהליכי גבייה ביחס
8 לחלוקת הדיבידנד בשנת 2003.
9
10 ה. ההחלטה על גביה מהמערערת מכוח הוראות סעיף 119א לפקודה, וההחלטה בהשגת
11 המערערת על ההחלטה האמורה ניתנו על ידי אותו אדם. בכך יש הפרה מהותית של תקינות
12 הליך ההשגה באופן המצדיק את ביטול ההחלטה בהשגה.
13
14

עיקר טענות המשיב

- 15
16
17 החייבת עסקה בהחזקת ניירות ערך אותם מכרה באופן שנותרה בקופתה יתרת מזומנים. על אף
18 שפעילות החייבת הייתה צפויה לחוב במס, החליטה החייבת להעביר את עיקר הכספים שברשותה
19 למערערת כדיבידנד עוד בטרם הגישה דו"ח מס לפקיד השומה. ביום 8.4.2013 ניתן פסק דין לפיו
20 חויבה החייבת בסך 1,589,734 ₪ (קרן). החייבת לא פרעה את חוב המס ומשוכנע המשיב שלא ניתן
21 לגבות את חוב המס מהחייבת פעל לגבות את חוב המס מהמערערת מכוח הוראות סעיפים 119א
22 (א)(3) ו-119א (א) (1) לפקודה.
23
24

דין

- 25
26
27 1. סעיף 119א לפקודה, עוסק בגביית מס בנסיבות מיוחדות, וזו לשונו:

28
29 "א(1) היה לחבר-בני אדם חוב מס ונתפרק או העביר את נכסיו ללא תמורה או
30 בתמורה חלקית בלי שנותרו לו אמצעים בישראל לסילוק החוב האמור, ניתן לגבות את
31 חוב המס שהחבר חייב בו ממי שקיבל את הנכסים בנסיבות כאמור;

32
33 (2) היה לחבר בני אדם חוב מס סופי והוא העביר את פעילותו לחבר בני אדם אחר,
34 שיש בו, במישרין או בעקיפין, אותם בעלי שליטה או קרוביהם (בפסקה זו – החבר
35 האחר), בלא תמורה או בתמורה חלקית, בלי שנותרו לו אמצעים בישראל לסילוק החוב
36 האמור, ניתן לגבות את חוב המס שהחבר חייב בו מהחבר האחר;



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 14-09-31660 ארדן תעשיות חשמל (1993) בע"מ ח.פ. 511805293 נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

1 (3) בלי לגרוע מהוראות פסקאות (1) ו- (2), היה לחבר בני אדם חוב מס סופי והוא
2 התפרק או הפסיק את פעילותו בלי ששילם את חוב המס האמור, יראו את הנכסים
3 שהיו לחבר כאילו הועברו לבעלי השליטה בו ללא תמורה, וניתן לגבות מהם את חוב
4 המס, אלא אם כן הוכח אחרת להנחת דעתו של פקיד השומה".
5

6 לטענת המשיב, סעיף 119א (א) (3) לפקודה, בא להוסיף על ההוראה הקבועה בסעיף 119א
7 (א) (1) לפקודה, תוך קביעת חזקה לפיה בעלי השליטה בחברה החייבת קיבלו את נכסי
8 החברה החייבת ללא תמורה אלא אם הוכיחו אחרת. בהתאם, טוען המשיב, כי הסמכות
9 לנקוט בהליכי גבייה נגד בעלי השליטה בחברה חייבת מס, מכוח סעיף 119א (א) (3)
10 לפקודה, קמה לפקיד השומה בכל מקרה בו חברה חייבת מס התפרקה או הפסיקה את
11 פעילותה בלי ששילמה את חוב המס. במצב דברים זה ובהתאם לסיפא של הסעיף, על בעלי
12 השליטה להוכיח לפקיד השומה שלא קיבלו נכס מהחברה החייבת וככל שקיבלו נכס
13 התקבל הנכס בתמורה מלאה.
14

15 2. סעיף 119א לפקודה, תוקן בשנת 1978 כאשר בתיקון המקורי לא נכללו סעיפים 119א (א) (2)
16 ו (3) שלעיל אלא רק ההוראה שבסעיף 119א (א) (1) שלעיל. בדברי ההסבר להצעת החוק
17 (הצעות חוק 1337, י"ח אדר תשל"ח, 27.3.1978), צוין:

18
19 "ההוראה המוצעת תאפשר גבייתו של המס במקרים שבהם חברה שהיה לה חוב למס
20 הכנסה העבירה נכסים, ללא תמורה או בתמורה חלקית, במגמה למנוע אפשרות
21 לגביית המס".
22

23 בשנת 2003 תוקן סעיף 119א לפקודה, ונוספו סעיפים 119א (א) (2) ו- (3). בדברי ההסבר
24 להצעת החוק (הצעות חוק - הממשלה 25, כ"ח בניסן התשס"ג, 30.4.2003), צוין:

25
26 "במקרה שבו חברה שיש לה חובות מס מפסיקה את פעילותה. לעיתים אין אפשרות
27 לגבות את חובות המס שצברה החברה. מוצע לאפשר במקרים מסוימים את גביית חוב
28 המס שהחברה חייבת בו מבעלי השליטה בה על ידי קביעת חזקה הניתנת לסתירה על
29 ידי בעלי השליטה, כי נכסי החברה שהפסיקה את פעולתה הועברו אליהם".
30

31 מדברי ההסבר שלעיל נראה כי תכליתו של סעיף 119א (א) (3) לפקודה, לאפשר גבייה מבעלי
32 השליטה בחברה החייבת על ידי קביעת חזקה הניתנת לסתירה לפיה נכסי החברה
33 שהפסיקה פעולתה הועברו אל בעלי המניות שלה. הסמכות לנקיטת הליכי גבייה נגד בעלי
34 השליטה מכוח הוראות סעיף 119א (א) (3) לפקודה, אינה תלויה בהתקיימות התנאים
35 הקבועים בסעיף 119א (א) (1) לפקודה, משום שאין למצוא בהוראה זו מילה הקושרת בינה
36 לבין ההוראות האחרות הנזכרות בסעיף 119א למעט הרישא בה נקבע שאין בהוראה זו כדי
37 לגרוע מההוראות שבפסקאות 1 ו- 2. כמו כן, מקובלת עליי טענת המשיב, לפיה די בכך
38 שהחברה חייבת מס סופי והפסיקה את פעילותה כדי שפקיד השומה יפתח בהליכי גבייה נגד



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 14-09-31660 ארזן תעשיות חשמל (1993) בע"מ ח.פ. 511805293 נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

- 1 בעל השליטה בחברה החייבת, ובשלב זה הנטל על בעל השליטה להוכיח שלא קיבל מהחברה
2 החייבת נכס ואם קיבל נכס מהחברה החייבת היה זה בתמורה מלאה, ראה רעא 7392/12
3 חיים רומנו ואח' נ' עירית יהוד מונסון (פורסם בתקדין). בהקשר זה אוסיף, כי לא מצאתי
4 בשוני הלשוני שבין הוראות סעיף 119א (א) (3) לבין סעיף 119א (א) (1) לפקודה, עליו
5 מצביעה המערערת ובפרט ההוראה בדבר העדר אמצעים לתשלום חוב המס, כדי לבטל את
6 הסמכות המוקנית בו לפקיד השומה לנקוט בהליכי גבייה בנסיבות הקונקרטיות הנזכרות
7 בסעיף, שהרי נאמר שם במפורש "ניתן לגבות", דהיינו מדובר בהוראה אופרטיבית העומדת
8 בפני עצמה.
- 9
- 10 3. אין חולק שהחייבת לא שילמה את חוב המס ומשחדלה מפעילות ברור שהיא לא תשלם את
11 חוב המס. בנסיבות אלה מוסמך פקיד השומה לנקוט בהליכים לגביית חוב המס מהמערערת
12 בעלת השליטה בחייבת, מתוך נקודת מוצא שכספים שהעבירה החייבת למערערת התקבלו
13 אצלה ללא תמורה. במצב דברים זה, רשאית המערערת להוכיח שלא קיבלה מהחייבת
14 כספים או שהכספים שקיבלה מהחייבת התקבלו אצלה בתמורה מלאה.
- 15
- 16 4. טענת המערערת, המועד לנקיטת הליכי גבייה נגדה חלף עוד קודם לנקיטת הליכי הגבייה
17 בשנת 2013.
- 18
- 19 בשונה מסעיף 119א (א) (1) לפקודה, סעיף 119א (א) (3) לפקודה, מדבר בחוב מס סופי, שאין
20 לגביו זכות להשגה, לערר או לערער, ואין חולק שחוב המס של החייבת הפך למס סופי,
21 בסמוך לאחר מתן פסק הדין בערעור של החייבת על השומה שנקבעה לה, דהיינו, לכל
22 המוקדם בסמוך לחודש מאי 2013. כאמור, ביום 23.7.2013 שלח המשיב למערערת מכתב
23 דרישה לתשלום חוב המס, ובהתחשב במועדים אלה נראה כי המועד לנקיטת הליכי גבייה
24 נגד המערערת לא חלף ולא התיישן ואף לא הגיע לכדי שיהוי.
- 25
- 26 כאמור, בנקיטת הליכי הגבייה נסמך המשיב על הוראות סעיף 119א (א) (3) לפקודה וגם על
27 הוראות סעיף 119א (א) (1) לפקודה. משמצאתי שהמשיב פעל כדין, ככל שמדובר בעיתוי
28 נקיטת הליכי הגבייה מכוח הוראות סעיף 119א (א) (3) לפקודה, איני רואה מקום להידרש
29 להוראות סעיף 119א (א) (1) לפקודה.
- 30
- 31 5. אשר להלכה שנקבעה בעניין פלח, עליה סומכת המערערת את טענתה לפיה אין המשיב
32 רשאי לנקוט נגדה בהליכי גבייה.
- 33
- 34 בעניין פלח, דן בית המשפט בהוראות סעיף 119א(ב) המתייחסות להעברת נכסים מיחיד
35 שיש לו חוב מס ואין לו אמצעים לשלם את חוב המס. שם נדונה השאלה האם רשאי פקיד



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 14-09-31660 ארדן תעשיות חשמל (1993) בע"מ ח.פ. 511805293 נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

1 השומה לגבות חוב מס מנכסים שהעביר החייב קודם שחוב המס הפך לסופי ועד מתי בעבר
2 ניתן לחזור אל הנעבר, וכך נקבע על ידי כבוד השופטת א' חיות:

3
4 "ביתר פירוט השאלה היא האם – כטענת המשיב – ניתן על פי סעיף זה לגבות חובות
5 מס של הנישום גם מנכסים שהעביר בטרם הפך חוב המס לסופי או שמא – כטענת
6 המערערים – אין הסעיף מאפשר גבייה אלא מנכסים שהעביר הנישום לאחר שחוב
7 המס הפך לסופי. בחוות דעתו עמד חברי על הקשיים שמעוררת כל אחת מן הגישות
8 הפרשניות שהציגו הצדדים ושותפה אני למסקנתו כי באיזון הכולל ובהינתן לשון
9 הסעיף ותכליתו, יש להעדיף את גישתו הפרשנית של המשיב, אותה הבהיר וחיידד
10 בהשלמת הטיעון שהגיש ביום 15.3.2010, בציינו כי אף שהסעיף חל (בהתקיים יתר
11 תנאיו) על העברת נכסים שביצע נישום טרם שחוב המס הפך לסופי, אין בפיו טענה כי
12 ניתן "ללכת אחורה בזמן" ללא הגבלה והפרשנות המוצעת על ידו בהקשר זה היא כי
13 הרשות הנתונה לשלטונות המס להיפרע מנכסים שהועברו כאמור, הינה רק באותם
14 המקרים שבהם היה הנישום צריך לצפות את האפשרות כי יהא חייב במס לאור
15 הליכים שמתנהלים בינו לבין רשויות המס.

16 פרשנות זו תואמת את תכלית הסעיף ואינה מרחיבה את תחום התפרשותו אל מחוזות
17 רחוקים העלולים להופכה לבלתי סבירה ובלתי הוגנת מבחינת הנישום ומבחינת צד ג'
18 – הנעבר. אוסיף ואומר כי גם בהינתן הפרשנות שאימצנו, חזקה על המשיב כי יבחן כל
19 מקרה לפי נסיבותיו שמא גם במתחם הגבייה האפשרי על פי פרשנות זו – המתמקדת
20 בנישום ובמה שהוא "צריך היה לצפות" – נגרמת פגיעה כה אנושה לצד ג' תם-לב
21 ששילם, למשל, תמורה חלקית עבור הנכס שהועבר אליו, עד כי מן הראוי להביא גם
22 נתון זה בחשבון במכלול השיקולים הקשורים ביישום הליכי הגבייה לגבי אותו
23 הנכס".

24
25 אמנם, האמור לעיל נקבע ביחס להוראות סעיף 119א (ב) לפקודה, אולם בהתחשב בנוסח
26 סעיף 119א (א) (3) לפקודה, עליו נסמך המשיב בנקיטת הליכי הגבייה נגד המערערת, נראה
27 כי קביעות בית המשפט בעניין פלח רלבנטיות גם ביחס לסעיף זה, ככל שמדובר בשאלה עד
28 מתי רשאי פקיד השומה "ללכת אחורה בזמן" כדי לבחון האם הועברו נכסים ללא תמורה
29 מהחברה החייבת לבעלי השליטה בה. בהתאם, נראה כי בחינת סבירות החלטתו של המשיב
30 לנקוט בהליכי גבייה נגד בעלי השליטה תיבחן על פי מבחן הצפיות, דהיינו האם בעת העברת
31 רווחים (או נכסים) מהחברה החייבת לבעל השליטה צפו או היו צריכים לצפות החברה
32 החייבת ו/או בעל השליטה שהחברה החייבת תהיה חייבת במס בגין הרווחים אותם
33 מבקשים הם להעביר מהחייבת לבעל השליטה, כאשר הנטל להוכיח שהחברה החייבת ובעל
34 השליטה לא צפו או לא היו צריכים לצפות שהחברה החייבת תהיה חייבת במס בגין
35 הרווחים המועברים, מוטל על בעל השליטה.

36
37 6. מהנספחים שצורפו על ידי המערערת (מוצג מע/1), עולה כי ביום 2.1.2003 אישר דירקטוריון
38 החייבת חלוקת דיבידנד במזומן למערערת (בעלת המניות) בסך 3,000,000 ₪. לטענת



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 14-09-31660 ארזן תעשיות חשמל (1993) בע"מ ח.פ. 511805293 נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

- 1 המערערת בעת חלוקת הדיבידנד לא צפו החייבת והמערערת שהחייבת תחויב במס בגין
2 הרווחים שנצמחו לחייבת.
- 3
- 4 7. לציין, כי בין החייבת לבין פקיד השומה התגלעו מספר מחלוקות בקשר עם הדוחות
5 שהגישה החייבת לשנות המס 2002 ו – 2003, ומפסק הדין בעניינה של החייבת (ע"מ
6 1127/07) עולה כי במסגרת הערעור של החייבת על השומות שקבע פקיד השומה לשנות
7 המס 2002 ו – 2003, הייתה מחלוקת בין החייבת לבין פקיד השומה בעניינים שלהלן:
8
- 9 א. ריבית על אג"ח של חברת החשמל ששולם לחייבת על ידי גורם מתווך, תושב חוץ.
10 בעניין זה טענה המערערת שמדובר בהכנסה שנצמחה או הופקה מחוץ לישראל
11 ומנגד סבר פקיד השומה שמדובר בהכנסה שהופקה בישראל החייב במס.
12
- 13 ב. קיזוז הפסד הון ריאלי מניירות ערך מהריוח שהיה לחייבת ממכירת אג"ח בשנת
14 2002. בעניין זה טענה המערערת כי הקיזוז האמור מותר מכוח הוראות סעיף 6
15 לחוק מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה), התשמ"ה – 1985, ומנגד סבר המשיב
16 כי הריווח ממכירת האג"ח לא נבע ממסחר בניירות ערך בבורסה, ועל כן אין
17 להחיל את הוראות סעיף 6 האמור.
18
- 19 ג. בשנת 2003 היה מדד המחירים לצרכן שלילי. לטענת החייבת, במצב של מדד שלילי
20 אין להפעיל את הוראות חוק התיאומים. מנגד טען פקיד השומה כי גם כאשר
21 המדד שלילי יש להפעיל את הוראות חוק התיאומים.
22
- 23 ד. להוסיף, כי בשלב דיוני השומה סבר המשיב שאין לנכות הוצאות ניהול שהיו
24 לחייבת ושולמו למערערת, אולם בהמשך חזר בו מטענה זו.
25
- 26 8. מטעם המערערת נחקר מר ניצן יצחק אשר בתקופה הרלבנטית שימש כדירקטור אצל
27 החייבת ובמערערת, וכך העיד (ש' 19 ע' 29 לפרוטוקול הדיון מיום 27.5.2015):
28
- 29 "ש. ראינו שהחלטה על חלוקת הדיבידנד הייתה ב 2.1.03, נספח ב' לתצהיר של
30 קפלון. קדרון היה השותף שלך?
31 ת. כן.
32 ...
33 ש. האם אתה זוכר אם קיבלתם ייעוץ מס לצורך חלוקת הדיבידנד?
34 ת. אני לא זוכר שום מקרה ספציפי, אבל אני מניח כי זו דרך ההתנהלות שלנו. אנו
35 משתמשים באנשים שאנו משלמים להם שיעשו את העבודה. אנו נעזרים בהם.
36 ש. הייתה לכם החלטה עסקית לחסל את פעילות החברה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 14-09-31660 ארדן תעשיות חשמל (1993) בע"מ ח.פ. 511805293 נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

1 ת. זה לא החלטה עסקית. זה לא פעילות עסקית. חברת הבת זה לא מפעל שקנינו
2 והחלטנו לסגור. היה לנו כסף ועם הכסף הזה רצינו שערכו לא ירד ואתה משקיע אותו.
3 נכון שכאשר אתה משקיע אותו אתה יכול להפסיד או להרוויח...
4 ...

5 ש. ידעת על התנהלות הערעור מס של חברת הבת בבימ"ש בין 13-2007?
6 ת. אני יודע שמס הכנסה רצה כסף על משהו שאנחנו הנחנו שלא מגיע למס הכנסה
7 כסף".
8

9 כן העיד מטעם המערערת רו"ח שאול בן אמוץ (ש' 30 ע' 9 לפרוטוקול הדיון מיום
10 : (26.5.2015)

11
12 ש". לגבי מרכיבי השומה שהייתה לחברת הבת. תזכיר מה היו מרכיבי השומה?
13 ת. היו שני רכיבים עיקריים ועוד רכיב יותר שולי. אחד היה מיסוי ריבית מאגרת חוב
14 של חברת חשמל, מה דינה של אותה ריבית. הנושא השני, קיזוז הפסד מאותו נייר ערך
15 של חברת חשמל כנגד הכנסות מניירות ערך אחרים. הנושא השלישי זה חוק התאומים
16 של אינפלציה כאשר באותה שנה היתה אינפלציה שלילית. היה רכיב נוסף של דמי
17 ניהול ששולם לחברת האם ולאחר מכן הנושא הזה ירד מסדר היום.
18 ש. תתייחס לגבי שאלת האפשרות לעריכת הפרשה בכל אחד מרכיבי המס שעלו פה.
19 ת. ראשית, למיטב זכרוני, זה לוקח אותנו 15 או 13 שנה אחורה. לא התלבטנו בצורך
20 לבצע הפרשה מעבר למה שהיה בדוחות הכספיים.
21 ...

22 לא זכור לי שהיה דיון או התלבטות האם נדרשת הפרשה למס בשונה ממה שנרשמה
23 בסופו של יום בדוחות. לא זכורה לי התלבטות כזאת. שנית, היום אנו בשנת 2015 ואנו
24 עוסקים כאן בתקופה שקדמה לשנת 2003. חשוב לזכור ולשחזר את אותה תקופה כי
25 היא היתה שונה מהתקופה הנוכחית בנושא משטר המס שחל. באותה תקופה למשל
26 ביחס לריבית היה מגוון של אפיקים פטורים ממס. למשל היה מכשיר מאוד נפוץ
27 אג"ח של מדינת ישראל בשם גילון עם ריבית פטורה. שיטת המס היתה
28 טריטוריאלית. אדם שהחזיק חשבון בנק בחו"ל שזה היה הליך חוקי ובאותו חשבון
29 קיבל ריבית ודיבידנד והותיר מחוץ לישראל, היה פטור ממס. רווחי הון בבורסה
30 ליחידים ולתאגידים מסוימים היו פטורים ממס. כלומר היתה קשת רחבה של אפיקים
31 פטורים ממס ולכן אותה אג"ח של חברת חשמל ששילמה ריבית שלא נוכח ממנה מס
32 במקור לא נתפסה כאיזה שהוא חריג בתקופה ההיא משום שכפי שהסברתי היו מספר
33 אלטרנטיבות פטורות ממס והנייר הזה היה נפוץ בשוק והיה ידוע שלא מנוכה מס
34 מהריבית לכל מחזיק וזה ייצג תפיסה שהנייר הזה מאחוריו יש החלטה שהריבית
35 הזאת לא חייבת מס ולכן לא נערכה הפרשה למס בגין הריבית הזאת משום שכך השוק
36 ניתח את האיגרת הזאת. מנסיוני האישי באגרות חוב אחרות באותה תקופה, כאשר
37 רצו לייחד פטור ממס לריבית למחזיק מסוים כגון תושב חוץ שהוא משקיע מוסדי
38 פטור ממס, היו הליכים מיוחדים והקפדה רבה על מתן הפטור רק לאותו גורם. כאן זה
39 לא היה. זה לענין הריבית. אגב, לא היה תקדים באותה עת. לא היתה פסיקה שאמרה
40 שהריבית הזאת חייבת ולא פטורה.
41 ש. אתה מכיר שמות נוספים של אג"ח חברת חשמל?



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 14-09-31660 ארדן תעשיות חשמל (1993) בע"מ ח.פ. 511805293 נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

1 ת. אני לא נתקלתי בשומה אחרת. אני יודע שהאגרת היתה מאוד נפוצה אצל משקיעים
2 נוספים. לא נתקלתי בשומה אחרת בענין הזה.

3 לגבי שאלת הקיזוז, הנייר של חברת חשמל הוא נייר שנרכש בצורה זהה לחלוטין
4 לרכישת נייר ערך אחרת. כלומר נתת פקודה לבנק שלך לקנות או למכור. באותו יום היו
5 קונים ומוכרים והיה שער. זה היה נייר עם היקפי מסחר גדולים מאוד ולכן הנייר הזה
6 נתפס כנייר סחיר ולא היתה אינדיקציה שלילית בהתייחסות אליו כנייר סחיר והוא
7 היה חלק מתיק ההשקעות של יחידים וחברות, תיק השקעות סחיר, ולכן כאשר בנייר
8 הזה היה רווח או הפסד, הוא נכלל במסגרת חישובי הרווח וההפסד, הנייר הזה נכלל
9 במסגרת החישוב של כלל ניירות ערך הסחירים. כך היה גם במקרה הזה. הנייר לא
10 הוחרג בביצוע הקיזוז. לא היתה אינדיקציה כגון פסיקה, הנחיה שגרמה לביצוע
11 הפרשת יתר לעומת ההפרשה שבוצעה בספרים.

12 לגבי האינדיקציה השלילית, סברנו שחוק התאומים נועד להתמודד עם אינפלציה
13 חיובית ולא עם שלילית. זו לא היתה כוונתו בשעתו לפחות. כך נהגנו. למעשה גם רשות
14 המיסים במקור הוציאה חוזר מקצועי שאמרה שהיישום של חוק התאומים צריך
15 להיות כאשר האינפלציה חיובית ולא שלילית. מאוחר יותר חזרה בה מעמדה ולמעשה
16 רשות המיסים עצמה היתה חלוקה בשתי תקופות זמן שונות בטיפול הנאות במצב של
17 אינפלציה שלילית. סברנו שצריך לנהוג כפי שרשות המיסים סברה בעת המוקדמת,
18 דהיינו לפי החוזר הראשון, לראות את האינפלציה כאפס.

19 ש. מתי החלו דיוני השומה לחברת הבת?

20 ת. השומה הראשונה משנת 2005, בשלהי 2005. לא יכול לומר שאני זוכר, מכח
21 הרוטינה זה כנראה מספר חודשים קודם יותר בערך באמצע 2005.

22 ש. האם במסגרת הליכי השומה נטען נגדך שהדוחות הכספיים לא ערוכים כיאות?

23 ת. לא זוכר. אם היה נטען, הייתי זוכר. אני חושב שהשומות עצמן לא כוללות רמז כזה.

24 ש. האם במסגרת השומה פקיד השומה סיווג מחדש את הדיבידנד שחולק ב-2003
25 2004?

26 ת. לא.

27 ש. זה נכון גם לחברת האם וגם לחברת הבת?

28 ת. נכון.

29 ש. בין שלב א' לב', מה היה?

30 ת. נושא דמי הניהול ירד מסדר היום.

31 ...

32 ש. אמרת הפרשת יתר. מה זה?

33 ת. הכוונה שאם הכנסה חייבת לצורך הענין היא מליון והמס הוא 26.5 אחוז והשומה
34 עצמית שלך מייצרת חבות מס של 265,000, היום יש למשל חשבונאות מודרנית
35 שנקראת בין 48 שאומרת שלמרות שלחבות המס לפי דו"ח המס שלך היא 265,000 ₪,
36 יכול להיות שבפריט מסוים נקטת עמדה שאולי לא תתקבל ע"י פקיד השומה ולמרות
37 שאתה לא כולל בדו"ח המס שלך הכנסה נוספת, או הכנסה בסיווג כזה או אחר,
38 ההפרשה בספרים תהיה בסכום גבוה יותר מהחבות בדו"ח המס בגלל הניתוח של
39 אותו פריט מסוים שמעורר חשיפת מס פוטנציאלית.

40 ש. האם אתה מסכים שהתקן שתארת לא חל בשנות המס שבשומה?

41 ת. נכון".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 14-09-31660 ארדן תעשיות חשמל (1993) בע"מ ח.פ. 511805293 נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

1 עוד העיד מטעם המערערת מר ניר קפלון, סמנכ"ל הכספים בניס ארדן (שי' 24 ע' 16
2 לפרוטוקול הדיון מיום 26.5.2015):

3
4 "ש. איך בד"כ מתקבלות החלטות על חלוקת דיבידנדים בחברות?

5 ת. הדוחות הכספיים נבדקים ע"י רו"ח של החברה, משרד קסלמן או משרד ארסט
6 אנד יאנג. באותה תקופה אנו מדברים על משרד קסלמן. הדוחות מבוקרים ע"י השותף
7 שמרכז את התיק של החברה. התיק עובר למחלקת המיסים של המשרד. לאחר שהוא
8 עובר לשם, הדו"ח מובא לחתימה לחברה ע"י הדירקטורים ובמידה וישנם עודפים,
9 ויש צורך בכספים, אז מחולקים דיבידנדים לחברות למעלה או לבעלי המניות, הכל
10 תלוי אם מדובר באחזקה של בעל מניות או באחזקה של חברות.

11 ש. החלוקה הראשונה היתה ב2003 וחולק שם 3 מיליון ₪.

12 ת. נכון.

13 ש. חוב המס היה נומינלית אז כמיליון וחצי לפי השומות שיצאו בהמשך. היה עוד כסף
14 לתשלום אחרי החלוקה הראשונה?

15 ת. אני לא זוכר את הסכום. 3 מיליון ₪ חולק בחלוקה הראשונה, ואח"כ חולק 1,3
16 מיליון. אחרי החלוקה הראשונה היה עדיין כסף לתשלום המס.

17 (ח.נ.)

18 ש. מהיכן אתה יודע שנותר כסף לתשלום המס?

19 ת. מהדוחות הכספיים.

20 ש. תפנה אותנו.

21 ת. אני מפנה לדו"ח 2002. היתה יתרת עודפים של 1,814,000. אני מפנה לעמ' 5 דו"ח
22 על השינויים בהון העצמי שנת 2002.

23 אני מקריא מהדו"ח כפי שזה מופיע יתרת החוב שלו יועד בשנת 2001 היתה יתרה של
24 1,814 אלפי ₪. רווח נקי בשנת 2002 – 2,478 אלפי ₪ ולאחר תאריך המאזן יש את
25 החלוקה המדוברת של 3 מיליון ₪, כאשר לאחר החלוקה הזאת נותרה יתרת רווח שלא
26 חולקה בסך של 1,292 אלפי ₪.

27 ש. בסכום הזה לא היה די כדי לכסות את השומה.

28 ת. לאיזה שומה?

29 ש. לשנת 2002.

30 ת. למיטב זכרוני לא היתה שומה לחברת הבת באותה שנה. הדו"ח מבוסס על הדוחות
31 של רואי החשבון כפי שהם ערכו אותם. יתרת העודפים היא לאחר הפרשת המס.
32 הפרשת המס אם היתה, כל יתרת עודפים...

33 כאשר יש רווח נקי, הרווח הנקי הוא לאחר הוצאות מס. במידה ורואי החשבון היו
34 חושבים שיש צורך בהפרשת מס, או במידה ונעשתה הפרשת מס כלשהי היא היתה
35 נכללת כבר ברווח הנקי.

36 ש. הוצאת מס והפרשת מס הם לא ביטויים חופפים.

37 ת. הפרשת המס נגזרת מהוצאות המס. כלומר יש הוצאות מס ובמידה והמס לא שולם
38 נוצרת כנגדה הפרשת מס.

39 ש. הפרשת מס בעיניך זה המס שהחברה סברה שהיא אמורה לשלם.

40 ת. שרואי החשבון של החברה אחרי שבדקו את הדוחות, לרבות מחלקת המיסוי של
41 החברה, החליטו לרשום כהוצאה וזה מה שהם חשבו שהחברה צריכה לשלם.

42 ...

43 ש. האם היו מקרים נוספים בהם הופסקה הפעילות של אחת מהחברות האלו?



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 14-09-31660 ארדן תעשיות חשמל (1993) בע"מ ח.פ. 511805293 נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

- 1 ת. יש חברות שאנו נמצאים בתהליכים של הפסקת פעילות של החברות האלה.
2 ש. האם בתקופה שלכם היו מקרים מסוימים שבהם לאחר שהופסקה פעילות החברה
3 התברר שיש לחברה נושים שלא קיבלו את כספם?
4 ת. כאשר אנו מבצעים סגירה של פעילות או של חברה, אנו לא משאירים חובות. אנו
5 משלמים את כל החובות.
6 ש. מה אתם בודקים?
7 ת. בודקים אם יש יתרת ספקים. יש מאזן, בודקים. רואים אם יש יתרות של ספקים,
8 או זכאים או עובדים שלא שולם להם ומשלמים להם כמובן. בנקים למשל.
9 ש. האם במקרה נשוא הדיון כאן נעשתה בדיקה דומה?
10 ת. אני יכול לענות בתור הכרותי את דפוס הפעולה של הקבוצה ולא מכח היותי מעורב.
11 במקרה הזה במידה והיו יתרות של זכאים או ספקים בדוחות כספיים סביר להניח
12 שהחברה פרעה את ההתחייבויות האלה ושילמה את החובות.
13 ש. למה?
14 ת. זאת המדיניות של בעלי השליטה. ברגע שיש חוב אנחנו משלמים את החובות.
15 ש. מהיכן אתה יודע את המדיניות הזאת?
16 ת. אני נמצא בה. הרבה שנים אני בקבוצה הזאת, זו הדרך.
17 ש. למה זה חשוב לכם כל כך?
18 ת. אני חושב שחשוב מאוד לחברה כדי לשמר את המוניטין שלה לשלם את החובות
19 שלה ולא להשאיר חובות גם כאשר היא סוגרת את הפעילות שלה. לי זה נראה
20 טריוויאלי. אני אפילו לא מבין למה שאלת.
21 ש. אתה יודע משהו לגבי המועד בו הוצע לחלק את הדיבידנד, ראינו שהתקבלה
22 ההחלטה בינואר 2003.
23 ת. נכון.
24 ש. האם אתה יודע מתי חולק הדיבידנד בפועל?
25 ת. נדמה לי במהלך 2003, אולי ביולי.
26 ש. אתה יודע שהדו"ח למס הכנסה הוגש לאחר מכן?
27 ת. לא יודע מתי הוא הוגש, אני מניח שלאחר מכן.
28 ש. אתה מסכים שבעת שחולק הדיבידנד לא היתה אפשרות תיאורטית שלחברה תהיה
29 שומה כי עדיין לא הוגש הדו"ח.
30 ת. לגבי הענין הזה, אני לא מומחה מיסוי, אני לא מסכים איתך. מבחינתי אני מסתכל
31 על הפרשה למס שיש בדוחות הכספיים שאת הפרשה למס מבצעים רואי החשבון
32 של החברה, בטח ובטח ביצעו רואי החשבון של החברה עם יועצי המס של החברה
33 ובמידה והיו חושבים לנכון שי צורך בהפרשה, הם היו יוצרים הפרשה.
34 ש. תפנה איפה אתה רואה את הפרשה בדו"ח הכספי
35 ת. דו"ח שנת 2002, אין הפרשה למס. מפנה לעמ' 3. דו"ח שנת 2003 אין לחברה
36 הפרשה למס. אני קורא מעמ' 3.
37 ש. לא בטוח שאנו באותם מוצגים. איפה אמורה להיות הפרשה למס?
38 ת. ברור.
39 ש. מניסיוןך כרו"ח, האם נתקלת במקרים בהם נרשמה הפרשה למס בטרם יצאה
40 לחברה שומה ע"י פקיד השומה, אני מתייחס למצב החשבונאי בשנים שהיו סמוכות
41 לשנים 2003 ולא למצב החשבונאי הנהוג בימנו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 14-09-31660 ארדן תעשיות חשמל (1993) בע"מ ח.פ. 511805293 נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

1 ת. גם כאשר שימשתי כרו"ח לפני שהתחלתי לעבוד בקבוצה, ודאי שראיתי הפרשות
2 למס שיש בדוחות הכספיים. יש דו"ח מס שנעשה ובמידה ויש צורך ליצור הפרשה אז
3 יש הפרשה בדוחות הכספיים.

4 ש. כלומר נתקלת במקרים בהם בוצעה הפרשה למס לפני שיצאה שומה.

5 ת. הזכרתי שהתחלתי את התפקיד הנוכחי בקבוצת ניס ארדן לקראת תום 2007.
6 בדוחות הספציפיים שהייתי אחראי להם, לא זוכר כרגע אם היתה או לא היתה
7 הפרשה. אבל מניסיוני כרו"ח, ודאי שאני זוכר ויודע על הפרשה למס שמופיע בדוחות
8 הכספיים זה חלק ומרכיב בדו"ח הכספי.

9 ש. כאשר אתה אומר הפרשה למס, אנו מדברים על מקרה בו החברה משלמת את המס
10 לשיטתה ואף על פי כן היא סבורה שפקיד השומה יחלוק על עמדתה ויבקש ממנה יותר
11 מס ועל בסיס זה היא יוצרת הפרשה?

12 ת. ממש לא. אני חוזר על התהליך שהוא תהליך שבוצע בכל החברות. דו"ח המס נבדק
13 ע"י ובזמנו גם נערך ע"י רואי החשבון המומחים למיסוי במשרדי רואי החשבון.
14 בהתאם לכך, בהתאם לדו"ח המס כפי שהוא החברה משלמת מקדמות למס הכנסה
15 ובמידה והוצאות המס שלה גבוהות מהמקדמות שהיא משלמת, נרשמת הפרשה למס.
16 ש. אני מבקש שתפנה אותנו לדו"ח המס הרלבנטי לשנת המס עליה אנו מדברים.

17 ת. יש את הריכוז למס הכנסה. אני רואה שיש הפסד לשנת 2003... אני מקריא מנספח
18 ב.4 עמ' 2.

19 ש. אני מבין שלפי עמדתך על מנת לבצע הפרשה למס בדו"ח הכספי אנו צריכים
20 שיהיה בידנו דוחות המס.

21 ת. כן. מאחר וכאן יש הפסד, לא נוצרה הפרשה. אם היה רווח, היו מקזזים את
22 המקדמות ששולמו ועל הפרש יוצרים הפרשה.

23 ש. אני מסתכל על התאריכים, אני רואה שנספח ב.4 נחתם ב.30.8.

24 ת. כן.

25 ש. חו"ד רו"ח נחתמה ב.30.8.04.

26 ת. כן.

27 ש. כאשר אני מסתכל בנספח א.4 רואים שהם אושרו ב.1.7.

28 ת. כן.

29 ש. מאחר שהדיבידנד חולק ביולי 2004 המשמעות שכאשר חולק הדיבידנד עדיין לא
30 היו דוחות המס.

31 ת. לא. אתה קופץ למסקנה מטעה. דוחות המס נחתמו ויש הבדל בין נחתמו לבין דוחות
32 המס שהם נערכו. המועד שהם נחתמו אני מעריך שזה היה המועד בו הם הוכנו
33 להגשה למס הכנסה. הדוחות היו מוכנים, סגורים. לא ניתן לסגור דו"ח חשבונאי לפני
34 שדו"ח המס סגור ולכן אין קשר בין מועד החתימה על דו"ח המס לבין יצירת ההפרשה
35 וסגירת דו"ח המס לצורך סגירת הדו"ח הכספי של החברה.

36 ש. כלומר מה קרה ב.30.8?

37 ת. אני מניח שחתמו והלכו להגיש את הדוחות למס הכנסה.

38 ש. מציג כי הדוחות למס הכנסה הוגשו רק ב.30.11.04. תתייחס.

39 ת. שאלת אותי האם נחתמו הדוחות החשבונאיים לפני שהיו דוחות מס. אמרתי שאין
40 קשר בין מועד חתימת דוחות המס לבין סגירת הדוחות הכספיים מהסיבה שלא ניתן
41 לסגור דוחות כספיים ולחתום על דוחות כספיים מבלי שדוחות המס לא חתומים אבל
42 סגורים מבחינת הבקרה של המיסוי לצורך יצירה או אי יצירה של הפרשה למס. מועד
43 החתימה על דוחות המס הוא ענין טכני שאמור לבוא קודם להגשת הדוחות למס



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 14-09-31660 ארדן תעשיות חשמל (1993) בע"מ ח.פ. 511805293 נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

1 הכנסה. הראית לי שהדוחות הוגשו ב30.11.2011. הדוחות היו חתומים ויכול להיות שרצו
2 להגיש את הדוחות של מספר חברות יחד ולכן ההגשה עצמה בוצעה במועד מאוחר
3 יותר. אני אומר הכל מתוך הנחה. מה שאני אומר בודאות שלא ניתן לסגור דו"ח
4 חשבונאי מבלי שדו"ח המס סגור.
5 ש. אתה אומר מאחר והדו"ח הכספי נשען על דו"ח המס, כאשר חותמים את הדו"ח
6 הכספי חייב להיות דו"ח המס.
7 ת. זו עמדתי. לא בהכרח חתום. אבל דו"ח מס סגור. רואה החשבון לא היה חותם על
8 הדו"ח החשבונאי מבלי שיש לו דו"ח מס סגור. זה לא ענין של החברה, אלא של רואה
9 החשבון".

10
11 מעדויות אלה, נראה כי בסמוך לאישור חלוקת הדיבידנד בשנת 2003, אפשר שיועצי המס
12 של החייבת והמערערת סברו שלא יוטל על החייבת חוב מס בגין הרווחים מהם חולק
13 הדיבידנד. תמיכה למסקנה זו ניתן למצוא בחקירתו של מר משולם גרינפלד, רכז בפקיד
14 השומה למפעלים גדולים, אשר העיד כי חיוב המס ביחס לדמי הניהול ששילמה החייבת
15 למערערת, בוטל (ש' 10 ע' 44 לפרוטוקול הדיון מיום 27.5.2015) ואף אישר כי בהתחשב
16 בחוזרי מס הכנסה בשנים 2002 – 2004, ביחס למדד שלילי "לא יכולתי לצפות אם יש או
17 אין מס בסוגיה הזאת" (שם, ש' 20 ע' 45). מר משולם גרינפלד אף אישר כי על פי דוחות
18 החייבת וההסכמות שהיו בין החייבת לבין המשיב היה לחייבת הפסד נצבר בסך 2.7 מיליון
19 ש"ח שנוצר בשנים 2000 – 2003 (שם, ש' 5 ע' 46). תמיכה נוספת לכך שההכנסה שהייתה
20 לחייבת מאג"ח של חברת החשמל לא הייתה צפויה להיות חייבת במס ניתן לראות באישור
21 מיום 9.6.1999 מטעם נציבות מס הכנסה, לפיו הופטרה חברת חשמל מניכוי מס במקור בגין
22 הריבית ששילמה על אג"ח שהונפק בארה"ב ובאירופה (מוצג מע/4). מבלי לדון בנפקות תוכן
23 המסמך ביחסים שבין החייבת לבין המשיב, יש באמור בכתב כדי לתמוך בטענת המערערת
24 לפיה לא צפתה חיוב במס בגין הכנסותיה מריבית אג"ח של חברת חשמל.

25
26 9. בהתחשב בעדויות שלעיל, ובכך שאין חולק שביום אישור חלוקת הדיבידנד, טרם הוגש
27 דו"ח לשנת המס 2002 (הוגש ביום 30.12.2003 – מ.א) וטרם החל הליך שומה, נראה כי לא
28 ניתן לומר שחברי דירקטוריון החייבת או המערערת צפו או היו צריכים לצפות שיוטל על
29 החייבת חיוב מס. לכך יש להוסיף, כי במועד אישור חלוקת הדיבידנד בסך 3,000,000 ש"ח
30 נותרה בקופת החייבת יתרת מזומנים העולה על סכום הדיבידנד. עוד יש להוסיף, כי חלוקת
31 הדיבידנד התבססה על רווח לאחר מס בשנת 2001 בסך 1,800,000 ש"ח. על כן, נראה לי כי
32 ככל שמדובר בחלוקת הדיבידנד בסך 3,000,000 ש"ח שאושר בחודש ינואר 2003 והועבר
33 למערערת בחודש יולי 2003, אין המשיב רשאי "ללכת אחורה בזמן" ולחייב את המערערת
34 לשלם לו את חוב המס מסכום הדיבידנד בסך 3,000,000 ש"ח שקיבלה מהחייבת בשנת 2003.

35
36 10. עוד עולה מנספחי המערערת (מוצג מע/1), כי ביום 11.7.2004 אישר דירקטוריון החייבת
37 חלוקת דיבידנד במזומן למערערת בסך 1,302,000 ש"ח.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 14-09-31660 ארזן תעשיות חשמל (1993) בע"מ ח.פ. 511805293 נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

1
2 מאחר ובמועד אישור חלוקת הדיבידנד, טרם החלו הליכי השומה ביחס לשנות המס 2002
3 ו – 2003 ונוכח האמור לעיל, נראה לכאורה כי גם החלוקה הזו נעשתה כאשר החייבת ו/או
4 המערערת לא צפו ולא היו צריכים לצפות חיוב במס. אלא שביחס לחלוקה האמורה,
5 מקובלת עליו טענת המשיב, לפיה בשלב הזה כבר צפו החייבת והמערערת שהחייבת תחויב
6 במס בגין רווחיה ולמצער היו צריכים לצפות זאת. להלן טעמי: החייבת אישרה את חלוקת
7 הדיבידנד מתוך הנחה שמקור ההכנסה מריבית היה בחו"ל ועל כן הוא פטור ממס, אלא
8 שבמצב דברים זה הדיבידנד שקיבלה המערערת היה חייב במס מכח הוראות סעיף 126 (ג)
9 לפקודה, שתוקן ונכנס לתוקף ביום 1.1.2003. נוכח הזמן הרב שחלף בין כניסת התיקון
10 לתוקף (1.1.2003) לבין המועד בו אושרה חלוקת הדיבידנד בסך 1,302,000 ₪ (11.7.2004),
11 יש להניח שרו"ח ומנהלי החייבת והמערערת כבר ידעו על התיקון ולמצער היו צריכים לדעת
12 עליו. מדיווחי המערערת עולה כי המערערת דיווחה על ההכנסה מהדיבידנד שחילקה לה
13 החייבת כהכנסה פטורה, ובכך יש משום חוסר תום לב, משום שאילו כטענת החייבת מקור
14 ההכנסה ממנה חולק הדיבידנד היה בחוץ לארץ, אזי היה על המערערת לשלם מס בגין
15 הדיבידנד מכוח הוראות סעיף 126 (ג) לפקודה. משלא שילמה המערערת מס בגין הדיבידנד
16 שקיבלה, אין אלא להניח שבעת אישור חלוקת הדיבידנד סברו החייבת ו/או המערערת
17 שמקור ההכנסה ממנה חולק הדיבידנד הוא בישראל, וממילא צפו שהחייבת תצטרך לשלם
18 מס על ההכנסה האמורה ולמצער היו צריכים לצפות זאת. זאת ועוד. בשנת 2003 פרסמה
19 רשות המסים הוראת ביצוע לפיה יש להחיל את הוראות חוק התיאומים גם כאשר המדד
20 הוא שלילי (סעיף 11 לסיכומי המשיב), דהיינו בעת אישור חלוקת הדיבידנד בסך 1,302,000
21 ₪ ידעו או היו צריכים לדעת החייבת והמערערת על עמדת מס הכנסה בעניין זה, וממילא
22 צפו חיוב במס של החייבת בגין החלת חוק התיאומים ולמצער היו צריכים לצפות זאת.
23 לכך, יש להוסיף, כי מעדויות שנשמעו עלה שבעת אישור חלוקת הדיבידנד בשנת 2003 נותרו
24 בקופת החייבת כספים שאפשר והיה בהם כדי לשלם חוב מס אם וככל שהיה לחייבת או
25 למצער את רובו. לעומת זאת, עם חלוקת הדיבידנד בסך 1,302,000 ₪ בשנת 2004 רוקנה
26 החייבת את קופתה וברור היה לחברה ולמערערת שככל ותחוב במס לא יהיה לה מהיכן
27 לשלמו. זאת ועוד. בעת אישור חלוקת הדיבידנד בסך 1,302,000 ₪ כבר הוחלט על ידי
28 המערערת להפסיק את פעילות החייבת במהלך שנת 2003 והיה ברור שלא תהיה לחייבת
29 הכנסה ממנה תוכל לפרוע חוב מס אם וככל שיהיה. בהקשר זה, יש לציין כי בשלב אישור
30 חלוקת הדיבידנד בסך 1,302,000 ₪ דו"ח המס לשנת 2002 כבר הוגש על ידי החייבת ולא
31 מצאתי שהייתה דחיפות במשיכת הסכום האמור אלא אם ביקשה המערערת לרוקן את
32 קופת החייבת מתוך החשש לחיוב החייבת במס וגבייתו בידי המשיב.
33
34 11. טענת המערערת, לפיה כל עוד לא החלו הליכי השומה לא מתקיים "מבחן האיתנות" ועל כן,
35 אין המשיב רשאי לנקוט בהליכי גבייה, אינה מקובלת עליי. הליכי השומה נפתחים עם
36 הגשת דו"ח המס על ידי הנישום ובמצב דברים זה יכול הנישום לסכל את הליכי הגבייה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 14-09-31660 ארזן תעשיות חשמל (1993) בע"מ ח.פ. 511805293 נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

- 1 הקבועים בסעיף 119 א (א) (3) בכך שיגיש את הדו"ח לאחר העברת הנכסים ובמקרה של
2 מגבלת מועדים להגשת הדו"ח יקדים את העברת הנכסים להגשת דו"ח המס, ובכך ינטרל
3 כל אפשרות לגביית חוב המס. על כן ובהתאם לפסק הדין של כבוד השופטת חיות, בבחינת
4 השאלה עד היכן רשאי המשיב ל"לכת אחורה בזמן", יש להשתמש במבחן הצפיות כמפורט
5 לעיל.
- 6 בהקשר זה יש להוסיף, כי על אף שנראה שעמדתו של המשיב בעניין פלח הייתה שנדרש
7 לקיים את מבחן האיתות (דהיינו שהחלו הליכי השומה), למצער דעת הרוב בעניין פלח
8 (כבוד השופטת חיות וכבוד השופט פוגלמן), ראתה במבחן הצפיות מבחן ראוי לבחינת
9 סבירות החלטת המשיב לנקוט בהליכי גבייה מכוח הוראות סעיף 119א לפקודה, ואין מקום
10 למבחנים מצטברים כטענת המערערת.
- 11
- 12 12. טענת המערערת, לפיה אין לראות בחלוקת דיבידנד העברה ללא תמורה של נכסים משום
13 ההשקעה מצד בעלת השליטה בחברת הבת, אינה מקובלת עליי. מטבע הדברים כאשר
14 חברה נשלטת על ידי בעל מניות אחד, אופן הוצאת נכסים מהחברה הנשלטת הוא עניין
15 לבעל השליטה להחליט, ואם יינתן משקל רב לאופן בו הועברו נכסי החברה הנשלטת לבעל
16 השליטה אזי יסוכל הליך הגבייה הקבוע בסעיף 119א (א) (3) לפקודה ועם כך אין להשלים.
17 בהקשר זה, איני מוצא לקבל את טענת המערערת כאילו יש להחיל את הוראות חוק
18 החברות לעניין החלוקה. ההסדר הקבוע בסעיף 119א לפקודה הוא הסדר ספציפי העומד על
19 רגליו שלו ולצורך החלתו ויישומו אין להידרש להוראות חוק החברות. על כן, אין ליתן
20 משקל רב לאופן בו הועברו נכסי החייבת אל בעל השליטה ובכל מקום שבעל השליטה לא
21 יוכיח ששילם תמורה מלאה בעד הנכס שהועבר אליו, ניתן יהיה לומר שלא עמד בנטל
22 לסתור את החזקה הקבועה בסעיף 119א (א) (3) לפקודה. בעניינינו, המערערת טענה להשקעה
23 בחייבת, אולם היא לא הוכיחה שההשקעה שלכאורה השקיעה בחייבת הייתה שוות ערך
24 לסך של 1,302,000 ₪. בהקשר זה יש להזכיר כי החייבת החזירה למערערת את הכספים
25 שהועברו לה לצורך השקעה בניירות ערך ואו אג"ח (סעיף 4 להודעה המפרשת את נימוקי
26 הערעור) ואף למעלה מכך (הדיבידנד שחולק בשנת 2003), ובהתחשב בסוג הפעילות של
27 החייבת והעובדה שלא היה לה מנגנון השקעה או עובדים משלה, נראה שלמערערת לא
28 הייתה כל השקעה כנגד הדיבידנד בסך 1,302,000 ₪ שקיבלה מהחייבת בשנת 2004.
- 29
- 30 13. על כן, רשאי המשיב "ללכת בזמן אחורה" עד למועד חלוקת הדיבידנד בסך 1,302,000 ₪.
- 31
- 32 14. מטעונו המערערת, עליהם לא חולק המשיב, עולה כי פקיד השומה אשר החליט לנקוט
33 בהליכי גבייה נגד המערערת הוא גם אשר החליט לדחות את ההשגה של המערערת. בכך
34 לטעמי יש טעם לפגם והמשיב צריך לתת דעתו לתיקון התנהלותו בעניין הליכי הגביה
35 הננקטים מכוח הוראות סעיף 119א לפקודה. יחד עם זאת, לא מצאתי שבסופו של יום נגרם



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 14-09-31660 ארזן תעשיות חשמל (1993) בע"מ ח.פ. 511805293 נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

1 למערערת עיוות דין, ועל כן, איני רואה לנכון לבטל את החלטת המשיב על נקיטת הליכי
2 הגבייה נגד המערערת.

3
4 15. משמצאתי שהמשיב רשאי לנקוט הליכי גבייה נגד המערערת רק בהתחשב בחלוקת
5 הדיבידנד משנת 2004 בסך 1,302,000 ₪, רשאי המשיב לגבות מהמערערת את חוב המס
6 הסופי עד לסכום האמור בצירוף ריבית והצמדה כדין מיום קבלת הדיבידנד ועד לתשלום
7 בפועל, ובלבד שסכום הגבייה לא יעלה על סכום חוב המס.

8
9
10
11 סוף דבר

12
13 הערעור מתקבל בחלקו כאמור בסעיפים 13 ו- 15 שלעיל.

14
15 בהתחשב בתוצאת פסק הדין אני מחייב את המערערת לשלם למשיב את הוצאות המשפט ושכ"ט
16 עו"ד בסך 20,000 ₪.

17
18
19 מזכירות בית המשפט תמציא את פסק הדין לבאי כח הצדדים
20 ניתן היום, י"ח טבת תשע"ז, 16 ינואר 2017, בהעדר הצדדים.

21
22
23 
24 מגן אלטוביה, שופט