



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 יולי 2015

ע"מ 13-01-37239 רופא ואח' נ' פקיד שומה חולון
ע"מ 13-11-32314 סאיג נ' פקיד שומה חולון

בפני כב' השופט ה' קירש

המעוררים

1. תומר רופא
 2. מאיר סאיג
- ע"י ב"כ עו"ד ששי לוי

נגד

המשיב

פקיד שומה חולון
ע"י ב"כ עו"ד יונתן בן דוד
פרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

פסק – דין

א. הקדמה

1. חברת מ.ת.מ. פיינסט בע"מ ("החברה") הוקמה בשנת 2007 ולפי המדווח לרשות המיסים היא עסקה (או ניסתה לעסוק) בשלושה ענפים שונים : תיווך בעסקאות נדל"ן ; ייבוא פרטי של כלי רכב ומסחר ביהלומים.

2. החברה נישומה לשנת 2007 והתגלעה מחלוקת בינה לבין המשיב באשר לניכוי הוצאות שונות אשר לטענת החברה הוצאו בייצור ההכנסה. השגת החברה נדחתה ברובה ועל החלטת המשיב בהשגה לא הוגש ערעור על ידי החברה. נראה כי המס המגיע לאוצר המדינה לפי הצו האמור טרם נגבה מן החברה.

3. המשיב לא הסתפק בהוצאת הצו כלפי החברה והוצאו שומות לפי מיטב השפיטה וצווים גם ליחידים שעמדו מאחורי החברה שהם אב (מר מאיר סאיג) ובן (מר תומר רופא) ("מאיר" ו"תומר").

4. טענות המשיב כלפי מאיר ותומר הן חלופיות : לגבי מאיר נטען כי כל ההכנסות אשר הופקו לכאורה על ידי החברה שייכות לו (טענה שכונתה "הסבת הכנסה") ואילו לגבי כל אחד מהשניים נטען (באופן חלופי) כי גם אם ההכנסות הופקו על ידי החברה, אזי רווחי החברה חולקו לידיהם כדיבידנד והם חייבים במס במישור האישי בשל כך.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 יולי 2015

ע"מ 37239-01-13 רופא ואח' נ' פקיד שומה חולון
ע"מ 32314-11-13 סאיג נ' פקיד שומה חולון

5. יובהר כי בעל המניות הרשום בחברה הוא תומר, אך תומר טוען כי החזיק את המניות כנאמן עבור מאיר (אביו) ועבור אדם אחר בשם מרק שהיה שותפו של מאיר, כפי שיפורט בהמשך.

6. יש לומר כי פעולות השומה אשר ננקטו על ידי המשיב בעניין זה לא הצטיינו בקוהרנטיות יתרה ונוצר רושם מסוים של "ירייה בכל הכיוונים". ייתכן והדבר נבע (כפי שטוען המשיב) מהעדר שיתוף פעולה מספיק מצד הנישומים השונים בשלבי השומה וכן מהעדר מסמכים, אך תהיה הסיבה אשר תהיה, כתוצאה מהעלאת שלל הטענות נוצר קושי לדון בעניין באופן מובנה ומסודר.

7. ובכל זאת נראה כי הסדר הלוגי הנכון לדיון בסוגיות השונות הוא כדלקמן:

(א) האם הפעילות העסקית נוהלה בידי החברה עצמה והאם כתוצאה מכך ההכנסה שהופקה שייכת בראש ובראשונה לחברה (ולא למאיר)? זהו הנושא אשר כונה בפי הצדדים "הסבת ההכנסה". אומר כבר כאן כי הגעתי למסקנה, כפי שינומק בהמשך, שההכנסה אכן הופקה על ידי החברה עצמה.

(ב) מה היה היקף הרווח שהחברה יכלה לחלק לבעל מניות בה? שאלה זו הינה מקבילה לשאלת גובה ההכנסה החייבת שנדונה במסגרת שומת החברה (עליה לא הוגש ערעור, כאמור) אך היא עולה שוב בהקשר הנוכחי (הן בשל טענת "הסבת ההכנסה" והן בשל טענת הדיבידנד) ושני הצדדים הקדישו לעניין זה התייחסות נרחבת.

(ג) האם יש מקום לקבוע (או להניח) כי רווחי החברה, ככל שהיו, נמשכו על ידי בעל המניות כדיבידנד? אומר כאן כי הגעתי למסקנה שבנסיבות המקרה הנחה כזו אכן מתבקשת כי הרי לא נותר דבר בידי החברה.

(ד) משקבענו כי נמשכו רווחים מהחברה, למי יש ליחסם ומי חייב במס בגינם? לתומר בעל המניות הרשום או שמא למאיר מפני שתומר שימש, לפי הטענה, כנאמן בלבד?

אגב הדיון בסוגיות אלו לפי סדרן יסופר סיפור המקרה ביתר פירוט.

ב. ניהול הפעילות העסקית והפקת ההכנסה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 יולי 2015

ע"מ 13-01-37239 רופא ואח' נ' פקיד שומה חולון
ע"מ 13-11-32314 סאיג נ' פקיד שומה חולון

8. החברה הוקמה ביום 1.5.2007. לפי טענת המערערים, החברה נוסדה כיוזמה משותפת של מאיר מצד אחד ומר מרק ליבשטיין מצד שני ("מרק"). מאיר העיד על נסיבות תחילת שיתוף הפעולה בינו לבין מרק בשלהי שנת 2006 (פרוטוקול הדיון, מעמוד 30, שורה 26, עד עמוד 31, שורה 7). עדות זו לא נסתרה, וככלל לא מצאתי סיבה לפקפק במהימנות עדותו של מאיר.
9. אולם, עוד לפני רישום החברה חתמו מאיר ומרק על זיכרון דברים עם מר יוסף לוינסקי ("לוינסקי") בקשר למתן שירותי תיווך בעסקת נדל"ן ("מע/10"). לוינסקי ושותפו מר עופר ארביב ("ארביב") היו מעוניינים ברכישת מתחם בדרך יגאל אלון בתל אביב, הידוע כמתחם "סיפולוקס" על שם המפעל שהיה קיים במקום ("עסקת סיפולוקס"). על פי זיכרון הדברים הקצר, מאיר ומרק היו זכאים ל"דמי ייזום ותיווך" בקשר לעסקת סיפולוקס. הסכום הכולל של התמורה אמור היה להיות \$ 850,000, כאשר מתוך זה סך של \$ 400,000 ישולם במזומן ואילו כל היתרה (\$ 450,000) תשולם "בדרך של שטחי משרדים בפרויקט שייבנה". הזכאות של מאיר ומרק לתמורה הנ"ל הותנתה בכך שהסכום שלוינסקי וארביב יידרשו לשלם לעיריית תל אביב כדמי היוון בעת חידוש החכירה במתחם לא יעלה על \$ 1,800,000.
10. זיכרון הדברים איננו נושא תאריך. נאמר בו כי חוזה מחייב בין הצדדים יערך "עד 27.3.07". לטענת המשיב, ייתכן וזיכרון הדברים נחתם זמן רב לפני ייסוד החברה. אולם עולה מן האמור במע/2, שהוא מכתב ממאיר ומרק אל לוינסקי וארביב, כי זיכרון הדברים נחתם ביום 22.3.07 ("עפ"י זיכרון הדברים בינינו מיום 22.3.07..."). מע/2 עצמו נערך ביום 16.5.2007. אינני רואה סיבה להניח כי האמור במע/2 בקשר למועד עריכת זיכרון הדברים איננו מדויק.
11. במע/2, מאיר ומרק "מאשרים להעביר התשלומים המגיעים [על פי זיכרון הדברים] לחברת מ.ת.מ. פיינסט בע"מ". כזכור, החברה הנ"ל התאגדה בתאריך 1.5.2007, דהיינו כשבועיים לפני כתיבת מע/2.
12. בסופו של דבר רק סכום המזומן על סך \$ 400,000 שולם בקשר לעסקת סיפולוקס ואילו היתרה לא שולמה (וזאת בשל גובה דמי ההיוון שנדרשו ע"י עיריית תל אביב מן הרוכשים). עולה מ-מע/14, שהוא פלט מחשב משע"מ (מערכת המחשוב של רשות המיסים) כי סכום התמורה במזומן שולם לידי החברה ולא לידי מאיר ומרק באופן אישי. הדבר מתיישב עם האמור ב-מע/2 הנ"ל, לפיו מאיר ומרק מאשרים כי תשלום התמורה יעשה לידי החברה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 יולי 2015

ע"מ 13-01-37239 רופא ואח' נ' פקיד שומה חולון
ע"מ 13-11-32314 סאיג נ' פקיד שומה חולון

13. לפי דבריו של מאיר :

1
2
3 "...סדר תשלומים היה של 40,000 ש"ח היה תשלום ראשון, ואז הוצאנו
4 חשבונית וחשבון לאחר שלושה חודשים ביוני רק או ביוני או ביולי קיבלנו
5 תשלום ראשון של 80 או 100 אלף דולר, או 60 אלף דולר, ואחר כך עוד שני
6 תשלומים שהיו כל שלושה חודשים שהסתיים בסוף אוקטובר משהו כזה,
7 והמשכיות והתנאי של העסקה היה לקבל עוד 450,000 דולר כפי שמצוין
8 בהסכם, היינו אמורים, כי נתנו מטריה של 1,800,000 היוון לשלם לעיריית תל
9 אביב מעבר לזה היינו צריכים לשלם, לכן נלחמנו בשיניים לנסות להוריד את
10 זה ולנסות שזה לא יעבור, כי אחרי זה נצטרך להחזיר כסף חזרה אם זה יעבור
11 את המיליון ו-800". (עמוד 32, שורה 32 עד עמוד 33, שורה 3).

12
13 14. מאוחר יותר נערך "הסכם תיווך" בין שני תאגידים מטעם לוינסקי וארביב מצד אחד לבין
14 מאיר ומרק מצד שני (מע/6) ("הסכם התיווך"). החברה איננה צד להסכם זה ואף איננה
15 מוזכרת בו. הסכם התיווך נחזה להיות מחודש אוקטובר 2007 אך לא רשום בו תאריך מדויק.
16 בהסכם התיווך (בניגוד לזיכרון הדברים שקדם לו) מובהר כי ככל שסכום דמי ההיוון
17 שיידרשו הרוכשים לשלם לעירייה יעלה על \$ 1,800,000, סכום ההפרש יקוּזז לא רק מיתרת
18 התמורה המגיעה למאיר ומרק (\$ 400,000) אלא גם מסכום המזומן שכבר שולם (\$ 400,000),
19 אם יהיה בכך צורך. לפי דברי המערערים, בגלל התחייבות יסודית זו כלפי לוינסקי וארביב,
20 מאיר ומרק נדרשו לחתום באופן אישי על הסכם התיווך ולא היה די בחתימתה של החברה
21 (עמוד 15, שורה 4 עד שורה 8 – "אז הם רצו שזה יהיה מולם באופן אישי" – וכן עמוד 34,
22 שורה 5 עד שורה 7).

23
24 15. סכום התמורה במזומן מעסקת סיפולוקס דווח כהכנסה על ידי החברה ופרט לתקבול זה היו
25 לחברה רק סכומי הכנסה נמוכים נוספים. עסקי יבוא הרכב (שיתוארו בהרחבה גדולה יותר
26 במסגרת הדיון בהיקף ההכנסה החייבת) לא צלחו ועסקי היהלומים כלל לא הניבו הכנסות.

27
28 16. המשיב מדגיש את המנגנון העסקי הצנום שהופעל על ידי החברה. תומר (בנו של מאיר) עבד
29 בחברה כמנכ"ל. בת זוגו של מרק, אישה בשם יפעת פינקוסביטש, עבדה כפקידה ואדם בשם
30 ישראל מלייב פעל, או אמור היה לפעול, בתחום היהלומים. משרדי החברה, כך מסופר, היו
31 ממוקמים בביתו של מרק בראשון לציון.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 יולי 2015

ע"מ 37239-01-13 רופא ואח' נ' פקיד שומה חולון
ע"מ 32314-11-13 סאיג נ' פקיד שומה חולון

1

2 17. יצוין כי שיתוף הפעולה בין מאיר (ותומר) לבין מרק הגיע לקצו בסוף נובמבר 2007, וכפי
3 שנראה בהמשך, נערכה אז התחשבות בין הצדדים ודרכיהם נפרדו באופן סופי.

4

5 18. שוכנעתי כי כוונתם של מאיר, תומר ומרק הייתה לבצע את עסקת סיפולוקס, וכן יתר
6 העסקים המיוחלים, באמצעות החברה. זהו כמובן דפוס עסקים רווח ומקובל ביותר ולא
7 נמצא כל הסבר אחר לעצם הקמתה של החברה. ממוצגים מע/2 ו-מע/14 יש להסיק כי
8 לוינסקי וארביב היו מודעים לקיומה של החברה ואף שילמו לה את התמורה במזומן בקשר
9 לעסקת סיפולוקס (פרט לסך של 40,000 ש"ח ששולם במישרין למרק – ראו עדותו של תומר,
10 עמוד 13, שורה 2).

11

12 19. אמנם נראה כי עסקת התיווך במתחם סיפולוקס החלה להירקם מספר חודשים לפני ייסוד
13 החברה וזיכרון הדברים נחתם כחמישה שבועות לפני ייסודה (כאשר חג הפסח חל באותה שנה
14 בין מועד עריכת זיכרון הדברים לבין מועד התאגדות החברה). אולם לטעמי פרק זמן של
15 שבועות אחדים או אפילו מספר חודשים בין תחילת עיסוק במיזם חדש לבין הקמת חברה
16 לשם העיסוק בו באופן קבוע איננו בלתי סביר ואין סיבה טובה לדרוש בכל מקרה ייסוד
17 תאגיד לפני תחילת העיסוק בפועל, בייחוד בשלב בו עדיין קיימים סימני שאלה לגבי גורל
18 העסקה (ראו דברי מאיר, בעמוד 32, שורה 20 עד שורה 25). סדר פעולות זה אף מעוגן ומוסדר
19 בסעיף 12 לחוק החברות, התשנ"ט-1991 ("אישור פעולה"). לפי סעיף 12(א) לחוק החברות,
20 "חברה רשאית לאשר פעולה של יזם שנעשתה בשמה או במקומה לפני התאגדותה", ובהתאם
21 לסעיף 12(ב) "אישור בדיעבד כמוהו כהרשאה מלכתחילה".

22

23 20. יתרה מזאת, המשיב עצמו ייחס את ההכנסה מעסקת סיפולוקס לחברה והוציא לה שומה לפי
24 מיטב השפיטה וצו בשל כך. העדה מטעם המשיב, גב' אהרוני, אישרה בהגינותה כי המשיב
25 עצמו יצא מתוך הנחה כי ההכנסה שייכת לחברה:

26

27 "ש: ייתכן שב-2011 הנחתם שמדובר בהכנסת החברה?"

28 ת: כפי שהצוים יצאו, התשובה היא כן. (עמוד 85, שורה 9).

29

30 נראה כי רק עם הוצאת השומה למאיר הועלה הטיעון של "הסבת הכנסה" והרווח הנטען
31 מעסקת סיפולוקס יוחס אליו. ייתכן שהדבר נעשה מטעמי גביה כי הרי החברה לא ערערה על



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 יולי 2015

ע"מ 13-01-37239 רופא ואח' נ' פקיד שומה חולון
ע"מ 13-11-32314 סאיג נ' פקיד שומה חולון

1 הצו שהוצא לה. אעיר כי השימוש במושג "הסבת הכנסה" שנעשה בהקשר הנוכחי כלל אינו
2 מדויק. הסבת הכנסה מתרחשת כאשר האדם הזכאי להכנסה פלוגית ממחה את הזכות
3 לקבלה לזולת, ואילו כאן המשיב מבקש לטעון כי הזכות לקבל את דמי התיווך הייתה שייכת
4 **מלכתחילה** למאיר (ולמרק) ולא לחברה. אם כך, לא היה בידי החברה דבר להסב או להמחות.
5 היות ואני ממילא דוחה את הטענה האמורה אין מקום להרחיב את הדיבור בנקודה זו מעבר
6 לכך.

7

8 21. על כן אני קובע כי ההכנסות ובראשן ההכנסה מעסקת סיפולוקס, הופקו ע"י החברה. אמנם
9 מקומה של החברה נפקד מהסכם התיווך הסופי מחודש אוקטובר 2007, אך אני מקבל את
10 הסבריו של מאיר לכך. נראה כי ללוינסקי וארביב היה חשוב לקבל את התחייבותם של מאיר
11 ומרק באופן אישי וזהות התאגיד המתקשר (שהייתה ידועה להם) זכתה לתשומת לב פחותה.
12 לפי מכלול הראיות שהוצגו התרשמתי כי כוונתם של היחידים הייתה לנהל את עסקיהם
13 המשותפים באמצעות תאגיד וכי הם פעלו בשקידה הדרושה להקמת החברה לשם כך אף אם
14 לא הקפידו על הפרדה מוחלטת בין מעמדם כיחידים לבין מעמד החברה כאישיות משפטית
15 נפרדת.

16

17 **ג. גובה ההכנסה החייבת (הרווח) שנותרה בידי החברה**
18

19 22. לגבי שנת המס 2007 החברה דיווחה למשיב על מחזור עסקים בגובה 1,651,684 ש"ח ועל
20 הכנסה חייבת (לאחר ניכוי הוצאות בייצור ההכנסה) בסכום של 200,001 ש"ח (מ/ש 5).

21

22 למרות שהדבר לא הוכח במישרין, ניתן להסיק הן מחומר הראיות והן מכתבי הטענות
23 בערעורים הנדונים, כי בשומה שהוצאה לחברה נשלל ניכוי של הוצאות בסך 792,673 ש"ח,
24 כך שההכנסה החייבת של חברה הועמדה על 992,674 ש"ח בקירוב.

25

26 23. כאמור לעיל, החברה לא הגישה ערעור על הצו שהוצא לה (מפאת העדר אמצעים כספיים, לפי
27 טענת המערערים) ובמובן זה שומת המשיב כלפי החברה הפכה לסופית.

28

29 אולם, במסגרת הערעורים בפני, שב עניין גובה ההכנסה החייבת של החברה להיות שנוי
30 במחלוקת, הן בנוגע לטענת "הסבת ההכנסה" (בתיק של מאיר) והן בנוגע לטענת חלוקת



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 יולי 2015

ע"מ 13-01-37239 רופא ואח' נ' פקיד שומה חולון
ע"מ 13-11-32314 סאיג נ' פקיד שומה חולון

הרווחים (בתיק של מאיר ובתיק של תומר). שני הצדדים אף הקדישו לשאלת התרת
ההוצאות תשומת לב רבה במסגרת כתבי הטענות, חקירת העדים ובסיכומיהם.

24. נושא ההוצאות מורכב משני עניינים שונים: ניכוי תשלומים אשר שולמו (לפי הטענה) למרק,
וניכוי תשלומים אשר שולמו (לפי הטענה) במהלך ייבוא כלי רכב מחו"ל. נדון בעניינים אלה
לפי הסדר האמור.

תשלומים למרק

25. שותפו של מאיר למיזם היה כאמור מר מרק ליבשטיין. שיתוף הפעולה ביניהם נולד, לפי
עדויותיהם של מאיר ותומר, בתחילת שנת 2007. בהמשכה של שנה זו שיתוף הפעולה החל
להיפרם והיחסים בין הצדדים נעשו עכורים.

26. בסופו של דבר נערך הסכם בכתב ידו של מרק, בינו לבין מאיר, נושא התאריך 28.11.2007 -
מע/5. ההסכם מסדיר נושאים שונים הכרוכים בפירוק שיתוף הפעולה בין השניים
והיפרדותם העסקית ("הסכם הפירוק"). בין השאר נאמר בהסכם הפירוק כדלקמן:

"מאיר משלם למרק סך של 91,290 ש"ח (תשעים ואחד אלף מאתיים
ותשעים ש"ח) במזומן בנוסף יגיש מרק למאיר חשבונית מס לחברת מ.ת.מ.
פיינסט בע"מ ע"ס 550,000 ש"ח + מע"מ ובסה"כ מע"מ 82,250 ש"ח
בצ'ק [...] ליום 15-1-08 ינתן למרק במעמד חתימת הסכם זה

סה"כ 632,250 ש"ח."

בנוסף לכך הסכם הפירוק מתייחס לעתידה של עסקת סיפולוקס (שעברה לידיו של מרק
בלבד) ולהמשכה של החברה (שעברה לידיהם של מאיר ותומר בלבד).

27. הנה כי כן, מתבקשות מ-מע/5 שתי מסקנות:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 יולי 2015

ע"מ 37239-01-13 רופא ואח' נ' פקיד שומה חולון
ע"מ 32314-11-13 סאיג נ' פקיד שומה חולון

1 (א) כי סוכם בין הצדדים שחלקו של מרק בכספים שהופקו מהפעילות העסקית
2 המשותפת ישולם לו כנגד חשבונית מס, **דהיינו כחייב בגין שירות**, ולא בדרך של
3 משיכת רווחים מהחברה, אשר עברה לשליטתם הבלעדית של מאיר ותומר.

4 (ב) כי הסכום הכולל שהגיע למרק היה 550,000 ש"ח לפני מע"מ. בהקשר זה יושם אל לב
5 כי **לא** נכתב בהסכם הפירוק כי מאיר ישלם למרק באותו מעמד סך של 550,000
6 ש"ח אלא כי מרק יגיש לחברה חשבונית מס בסכום הנ"ל בתוספת מע"מ.

7
8 28. בעדותו תומר התייחס לסכום של 550,000 ש"ח הנקוב בהסכם הפירוק והסביר את מרכיביו
9 השונים כלהלן:

10
11 "ת: רוב הכסף נמשך על ידי מרק במעמד הסכם ההפרדות ב- 28.11. הכסף
12 נמשך על ידי שיקים, שהוא קיבל מהחברה או בשמו או מי מטעמו. כן כן
13 במעמד ההסכם בנובמבר, הוא קיבל רכב שהחברה רכשה ליבא ללקוח בארץ
14 על סך 78,000 ₪ שהועבר לידו. הרכב נקנה על ידי החברה בארה"ב ללקוח,
15 הוא קיבל כסף, ומרק המשיך את היבוא לאותו לקוח שלו, והוא גרף את
16 הכסף. החברה שילמה לספק בחו"ל. רכב אספנות מרצדס זה הסכום שעולה
17 78,000 ש"ח. במקרה זה זה רכב ישן. סכום נוסף שמאיר נתן למרק, שילם
18 למרק במזומן במעמד ההסכם על סך 91,000 ₪. כמו כן יש לציין שהיה למרק
19 כרטיס אשראי של החברה, הוא השתמש בו כאוות נפשו והתחשבן עם מרק
20 [צ"ל מאיר, ככל הנראה – ה.ק.] בכסף שקיבל." (עמוד 10, שורה 3 עד שורה
21 11).

22
23 "ת: הוא קיבל את השיקים 253,000 ₪ ועוד 40,000 ₪ שקיבל ממש בסמוך
24 להקמת החברה, שקיבל מארביב על חשבון העיסקה של סיפולוקס, השיק
25 הזה מוכר בחברה כהכנסה." (עמוד 12, שורות 10-11).

26
27 29. גם מאיר העיד בעניין הרכב הסכום:

28
29 "ש: איך הגעתם לסכום של 91,290.

30 ת: הוא החליט שמגיע 550,000 ש"ח.

31 ש: עכשיו צריך לשלם את הסכום הזה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 יולי 2015

ע"מ 13-01-37239 רופא ואח' נ' פקיד שומה חולון
ע"מ 13-11-32314 סאיג נ' פקיד שומה חולון

ת: כן.

ש: מה שאני שואל, איך הגעתם לסכום 91,290.

ת: הייתה לו ניירת, והוא אמר לגבי סכומים שהוא קיבל, הוא אמר שיש הוצל"פ של הבת זוג שלו 15,000, הוא אומר 10 לקחתי, 40 לקחתי, מה שלקח, הגיע ל – 250 ומשהו אלף, אמר לי שאתן את האוטו שנמצא בארה"ב." (עמוד 37, שורה 10 עד שורה 17).

....

ש"ש. איך שולם למארק 550 אלף שח ומי שילם

ת. כל השיקים שנמשכו לטובתו ולפקודתו ובהוראותו, נרשמו, ככספים שהוא לקח לעצמו כמפרעה. כדי להשלים את העסקה ושיקבל 550 אלף ש"ח, ויעביר את מחצית המניות אלי חזרה, דרך תומר, היה חשבון של 243 או 250 אלף ש"ח שבתוספת הוא קיבל רכב מארה"ב, בסך של 78 אלף ש"ח, ולבסוף תוספת של 91 אלף ש"ח מזומן עם חתימת ההסכם. כל השיקים זה 250 אלף, עוד 78 זה הרכב בארה"ב. זה בערך. סליחה, 293 אלף. לא זוכר בעל פה, זה 7 שנים לאחור." (עמוד 39, שורה 11 עד שורה 16).

30. מצינו אפוא כי על פי דברי תומר ומאיר, הסכום הכולל של 550,000 ש"ח בנוי ממרכיבים אלה:

(א) שיקים מתאריכים שונים בסכום כולל של 253,708 ש"ח.

(ב) מזומנים בסך 91,290 ש"ח ששולמו במעמד עריכת ההסכם הפירוק.

(ג) שוויו של רכב שנשאר בידיו של מרק – 78,000 ש"ח.

(ד) סכום של 40,000 ש"ח שהתקבל מה"ה לוינסקי וארביב בשלב מוקדם בעסקת סיפולוקס.

חשבון פשוט מלמד כי מרכיבים אלה מסתכמים בפחות מ- 463,000 ש"ח ולא ב- 550,000 ש"ח. ייתכן וקיום ההפרש נעוץ בעובדה, לפי גרסתו של תומר, שמרק נהג למשוך כספים מן החברה בדרכים נוספות:

"כמו כן יש לציין שהיה למרק כרטיס אשראי של החברה, הוא השתמש בו כאוות נפשו והתחשבן עם מרק [מאיר?] בכסף שקיבל." (עמוד 10, שורה 9).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 יולי 2015

ע"מ 13-01-37239 רופא ואח' נ' פקיד שומה חולון
ע"מ 13-11-32314 סאיג נ' פקיד שומה חולון

...

"ש: איך מרק משך כספים אם אתה מורשה חתימה יחיד.

**ת: מרק הוא חצי מבעל המניות כמו מאיר. אני חתום בבנק ומאיר אישר
למשוך את הכסף. מאיר אמר שיש לו [הכוונה למרק, ככל הנראה – ה.ק.]
בעיות כספיות והוא מוכרח למשוך כספים, זה הפריע למהלך החברה לעבוד,
עקב זה היה פיצוץ". (עמוד 23, שורה 23 עד שורה 26).**

31. יש לציין כי בעת עריכת הסכם הפירוק הצדדים היו כבר מסוכסכים ולכאורה למרק לא היה
שום אינטרס הנראה לעין לאשר בכתב כי הוא זכאי לסך של 550,000 ש"ח (ולהתחייב כי
יוציא חשבונית מס בגין סכום זה) אם הוא לא היה זכאי לסכום האמור או אם הוא לא קיבל
את מלוא הסכום בפועל. לא התנהלה בין מרק לבין המערערים התדיינות משפטית לגבי
התמורה המגיעה למרק. יחד עם זאת, כאמור, תשלום סכום ההפרש לא הוכח כדבעי. כאן
יצוין שהמשיב התבקש במהלך הדיון בערעור זה למסור מידע – בכפוף למגבלות החיסיון
הקבועות בפקודת מס הכנסה – על אודות היקף הדיווח של מרק לרשות המסים בקשר
לסכום של 550,000 ש"ח. במענה לכך נאמרו דברים כלליים בלבד על ידי העדה מטעם המשיב,
גב' אהרוני:

**"הנושא של מארק נבדק במשרד השומה בו נמצא התיק ולפי מה
שהבנתי לאחרונה הוא הגיש דו"חות חסרים, הייתה שם בעיה לקבל
דו"חות כספיים, והם בתהליך של הוצאת צווים".
(עמוד 82, שורות 8-9).**

**"ת. אני יודעת לגבי מארק שהוא נישום של פקיד שומה גוש דן, הגיש
באיחור את הדו"חות וכרגע זה בטיפול." (עמוד 86, שורה 6).**

איננו יודעים אם מרק מכחיש שקיבל את הסכומים הנדונים וסימני השאלה לגבי היקף
הדיווח של מרק לרשות המסים אינם מצדיקים כשלעצמם שלילת ההוצאות בידי החברה.

32. במוצג מע/3 מופיעה טבלה המרכזת מידע לגבי שיקים שהוצאו על ידי החברה לפקודת מרק
או לטובתו במהלך שנת 2007 (כאשר אחרון השיקים נפרע ביום 10.10.2007). לטענת
המערערים כל השיקים המופיעים בטבלה הנ"ל, בסכום כולל של 253,708 ש"ח, נמשכו
לבקשתו של מרק והכספים הגיעו לידי או שולמו לפי הוראותיו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 יולי 2015

ע"מ 13-01-37239 רופא ואח' נ' פקיד שומה חולון
ע"מ 13-11-32314 סאיג נ' פקיד שומה חולון

במסגרת השומות שנערכו למערערים דנן, הסכים המשיב לראשונה כי חלק מן השיקים – בסך כולל של 137,800 ש"ח – אכן מייצגים הוצאה המותרת בניכוי בידי החברה. לגבי יתר השיקים המשיב לא התיר את הניכוי כי הוא לא שוכנע כי הכסף אכן שולם למרק. בעדותה הסבירה נציגת המשיב גב' אהרוני כי:

"גם השיקים שהובאו לידי כראיה הסיכום שלהם לא הגיע ל-550 אלף ש"ח כמו שנדרש בהוצאה בחברה. בכל זאת הסכמתי להכיר בסכום של 137,800 ש"ח שזהו סיכום השיקים שנמסרו למארק".

(עמוד 64, שורה 18 עד שורה 20).

אולם עיון ב-מע/3 מראה כי השיקים שהוצאו לפקודת מרק (דהיינו שיקים מספר 67, 75, 84, 91, 109, 114, 115, 116, 123, 125 ו-139) מסתכמים בסך 164,300 ש"ח (ולא בסך 137,800 ש"ח) ולא נמצא הסבר לכך.

לטעמי יש מקום להכיר במלוא סכום השיקים שהוצאו לפקודת מרק, דהיינו 164,300 ש"ח.

33. באשר לכל שאר השיקים, בפי תומר היו הסברים מהסברים שונים כיצד הסכומים הגיעו לידי מרק (או שולמו לטובתו לצדדים שלישיים) למרות שלא נמשכו לפקודתו – ראו עמוד 10, שורה 19 עד עמוד 11, שורה 26 וכן עמוד 22, שורה 10 עד שורה 18.

לדוגמא תומר העיד כי שלושה שיקים (מספרים 56, 128, 134) נרשמו לפקודתו של תומר עצמו אך למעשה נמשכו לבקשתו של מרק וכי תומר פדה את השיקים ונתן את המזומן למרק.

34. הסברים אלה לא נסתרו אך גם לא נתמכו על ידי ראיות אחרות כלשהן.

במצב דברים זה ולאור הנפקות הכספית המוגבלת של היבט זה, יש לטעמי להכיר **בשני שלישים** מהסכום הכולל של שאר השיקים (אלה שלא נרשמו לפקודת מרק), דהיינו יוכר סכום של 59,545 ש"ח מתוך 89,408 ש"ח.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 יולי 2015

ע"מ 13-01-37239 רופא ואח' נ' פקיד שומה חולון
ע"מ 13-11-32314 סאיג נ' פקיד שומה חולון

35. בקשר לתשלום מזומנים בסך 91,290 ש"ח במעמד חתימת הסכם הפירוק, דבריהם של תומר ומאיר בעניין זה לא נסתרו וכפי הנראה מרק אישר את קבלת הסכום בחתימת ידו. הייתי מכיר בסכום זה במלואו.

36. באשר לתשלום על סך 40,000 ש"ח אשר בוצע במישרין על ידי לוינסקי וארביב לידי מרק אין למעשה מחלוקת והדבר נתמך במע/4 וגם בעדותו של תומר (למשל בעמוד 12, שורה 10 עד שורה 12, וכן עמוד 13, שורה 2).

37. לגבי השארת כלי רכב בשווי 78,000 ש"ח בידיו של מרק, גרסתם של תומר ומאיר בנושא זה לא נסתרה (עמוד 10, שורה 5 עד שורה 9; עמוד 39, שורה 14) אך גם לא נתמכה בכל מסמך. אני נוטה להאמין לגרסת המערערים כי השארת רכב מסוים בידיו של מרק הייתה חלק מן ההתחשבות איתו ושווי של 78,000 ש"ח איננו מופרז. יחד עם זאת בהעדר כל מסמך לאישוש הסיפור, הייתי מתיר שני שלישים בלבד מהסכום הנקוב, דהיינו 52,000 ש"ח.

38. באשר לפער בין מרכיבי התמורה המוסברים לבין הסכום הכולל המופיע ב-מע/5, דהיינו פער של כ-87,000 ש"ח (463,000-550,000), הייתי מכיר רק ברבע ממנו (כלומר 21,750 ש"ח) וזאת בהעדר ראיות מוצקות לחיזוק הטיעון כי מלוא הסכום שולם לידי מרק.

עסקאות הרכב

39. סיפור הניסיונות לבצע עסקאות ייבוא אישי של מכוניות מארה"ב איננו נהיר ולא היה בעדויות המערערים כדי להבהיר את העניין במידה מספקת.

כך הסביר תומר:

"לגבי רכבים מחו"ל אם אני טועה היו שלוש הזמנות, שלושה רכבים. היו שלוש הזמנות, ארביב, עטאף ועוד אחד שאיני זוכר את שמו זה דרך מרק, בפועל הגיע לישראל הרכב שהעברנו למרק בפירוק השותפות, לא זוכר למי הוא הוזמן, המדובר ברכב השלישי. הרכב של עטאף לא הגיע, הרכב של ארביב לא הגיע, הרכב של השלישי הגיע, הגיע דרך מרק לא דרך החברה. שני הרכבים שהזמנו היה דרך אבוקסיס שהכסף שהוא לקח לנו ותבענו אותו. עם



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 יולי 2015

ע"מ 13-01-37239 רופא ואח' נ' פקיד שומה חולון
ע"מ 13-11-32314 סאיג נ' פקיד שומה חולון

1 אבוקסיס היו שתי הזמנות, בשתי ההזמנות הרכבים לא סופקו. (עמוד 29,
2 שורה 8 עד שורה 13).

3
4 40. החברה תבעה כהפסד את הסכומים אשר לטענתה שולמו לאדם בשם אבוקסיס המתגורר
5 בפלורידה ושלא הושבו לידיה. נטען כי שולם לאבוקסיס או לתאגיד אמריקאי בשליטתו,
6 סכום כולל של 95,000 דולר (עמוד 14, שורה 24, וכן מש/3 שהוא כתב התביעה שהוגש על ידי
7 החברה בבית משפט בפלורידה). לפי גרסת תומר (עמוד 14, שורה 24) הסכום הכולל היה "כ-
8 90,000 דולר".

9
10 העברת הסכומים לידי אבוקסיס כללה, לפי הטענה, פעולות אלו:

11
12 (א) העברה בנקאית על סך 35,000 דולר בחודש ספטמבר 2007 (מע/8) – דומה כי
13 המשיב אינו חולק על ביצוע תשלום זה (עמוד 28, שורה 21).

14
15 (ב) סך של כ-25,000 דולר במזומן שנלקח לארה"ב על ידי מאיר, לפי גרסתו, כאשר הוא
16 נסע לשם בחודש יולי 2007 (עמוד 40, שורה 11, וכן עמוד 45, שורה 30).

17
18 (ג) יתרת הכסף גויסה בארה"ב מקרוב משפחה של מרק לצורך השלמת מימון עסקאות
19 הרכב (עמוד 28, שורה 28; עמוד 40, שורה 12). יוער כי העדויות בעניין מקורו של
20 סכום נוסף זה (וכן גובה הסכום המדויק) עמומות במיוחד.

21
22 41. המערערים עצמם מאשרים כי אבוקסיס הספיק להחזיר סכום כולל של כ-33,500 דולר (עמוד
23 40, שורה 29; עמוד 41, שורה 1 עד שורה 6), וזאת לפני שנעלמו עקבותיו.

24
25 42. כאמור, החברה הגישה תביעה בסכום קרן של 61,500 דולר בבית משפט בפלורידה. תביעת
26 החברה נתקבלה בפסק דין סופי ביום 10.3.2009 (מע/12). לא ניתן לדעת מנוסח פסק הדין אם
27 הוגש כתב הגנה או אם הנתבע אבוקסיס התייצב לדיון בתביעה.

28
29 43. בספטמבר 2014 נערך דו"ח לבקשת החברה בנושא אפשרויות גביית החוב שחב אבוקסיס
30 לחברה (מע/12). בין השאר מצוין בדו"ח זה כי כנגד אבוקסיס קיימים לפחות ארבעה פסקי
31 דין נוספים בענייני ממון שטרם קוימו על ידו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 יולי 2015

ע"מ 13-01-37239 רופא ואח' נ' פקיד שומה חולון
ע"מ 13-11-32314 סאיג נ' פקיד שומה חולון

מסקנת הדו"ח הינה כי :

"על סמך החקירה הנ"ל, עלינו להסיק כי פסק הדין לטובת [החברה] הינו חסר ערך ואינו ניתן לגבייה. אבוקסיס חייב סכומים ממשניים [לצדדים שלישיים] ואין בבעלותו נכסי נדל"ן [באותו מחוז בפלורידה]". (בתרגום חופשי מאנגלית – ה.ק.).

44. השתכנעתי מעדויות המערערים כי אכן שולמו סכומים לאבוקסיס על חשבון עסקאות יבוא הרכב, כי הוא לא השיב את מרבית הכספים למרות שהעסקאות לא יצאו לפועל, וכי המערערים עשו ניסיונות סבירים לגבות את החוב אך ללא הצלחה (עמוד 14, שורה 26 ואילך; עמוד 41, שורה 1 ואילך). אעיר כי טענות הצדדים בעניין "חוב אבוד" או "חוב מסופק" אינן נראות לי במקום. חוב רע (כמשמעותו בסעיף 17(4) לפקודה) עשוי להיווצר כאשר סכום שנרשם כהכנסה בידי הפירמה על בסיס מצטבר איננו נפרע בסופו של דבר – למשל, במקרה של חובותיהם של לקוחות שלא שילמו עבור סחורה שסופקה להם. חוב אבוד במישור ההוני עשוי להיווצר למשל כאשר סכום קרן שהועמד כהלואה לצד שלישי איננו מוחזר. אמנם במקרה דנן כתב התביעה שהוגש בפלורידה (מש/3) משום מה מגדיר חלק מהסכומים אשר הועברו לאבוקסיס כ"הלואה" אולם נראה כי על פי עדויות המערערים מדובר בסכומים שהוצאו במסגרת ניסיון לקשור עסקאות יבוא רכב וכנגד תמורה צפויה מצדו של אבוקסיס (אספקת כלי הרכב). לכן מדובר בהוצאות שוטפות העשויות להיות מותרות בניכוי לפי סעיף 17 רישא לפקודה (בהתקיים התנאים הדרושים לכך). הזכאות לתביעת הוצאה כזו איננה אמורה להבחן באספקלריה של "חוב אבוד" או "חוב רע".

45. יש לומר כי נותרה עמימות רבה לגבי גובה הסכומים ששולמו לאבוקסיס. הוצגה חשבונית אחת שהוצאה על ידי תאגיד השייך לאבוקסיס בסכום של 35,000 דולר בגין מכונית מסוימת (מע/9). לא ניתן הסבר מדוע היה צורך לשלם לאבוקסיס סכום כולל של למעלה מ-90,000 דולר כאשר באמצעותו הוזמנו שתי מכוניות בסך הכל (עמוד 29, שורה 12; עמוד 40, שורה 3). מזמיני הרכב לא הובאו להעיד בפני בית המשפט.

על כן הייתי מתיר בניכוי את הסכומים הבאים :



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 יולי 2015

ע"מ 13-01-37239 רופא ואח' נ' פקיד שומה חולון
ע"מ 13-11-32314 סאיג נ' פקיד שומה חולון

1 (א) את מלוא סכום ההעברה הבנקאית – 35,000 דולר ;

2

3 (ב) 22,000 דולר בקשר לנטילת המזומנים על ידי מאיר מישראל לארה"ב (ראו
4 עמוד 45, שורה 30) ;

5

6 (ג) שליש מיתרת הכספים שלגביה ניתן ההסבר הנוגע לאחיינו של מרק (עמוד 40,
7 שורה 12), גרסה שלא נתמכה בכל מסמך או עדות נוספת. דהיינו, הייתי מתיר
8 10,000 דולר מתוך יתרה משוערת של 30,000 דולר.

9

10 לפיכך יש מקום להכיר בתשלומים בסכום כולל של 67,000 דולר בקשר לעסקאות יבוא הרכב,
11 בניכוי הסכומים שהוחזרו בסך 33,500 דולר. דהיינו, יש להתיר בניכוי הוצאה של 33,500
12 דולר. זוהי מחצית מההוצאה על סך 242,673 ש"ח שהתרתה נשללה על ידי המשיב.

13

14

15

סיכום ביניים

16 46. לסיכום חלק זה הדן בגובה ההכנסה החייבת, יש להביא בחשבון בחישוב ההכנסה החייבת
17 את הסכומים הבאים, (מעבר להוצאות שהותרו בניכוי במסגרת שומת החברה עצמה) :

18

19 (א) הכרה חלקית בסכומי השיקים עבור מרק : 223,845 ש"ח (= 164,300 + 59,545).

20 (ב) הכרה במזומנים ששולמו למרק במעמד חתימת הסכם הפירוק : 91,290 ש"ח.

21 (ג) הכרה חלקית בשווי הרכב שהושאר בידי מרק : 52,000 ש"ח.

22 (ד) הכרה בסכום שמרק קיבל במישרין מלוינסקי וארביב : 40,000 ש"ח.

23 (ה) הכרה חלקית בסכום ההפרש בין המרכיבים המוסברים לבין הסך הכללי של
24 550,000 ש"ח : 21,750 ש"ח.

25 (ו) הכרה חלקית בהוצאות הקשורות לייבוא רכב : 121,337 ש"ח.

26

27 **ד. משיכת רווחים**

28

29 47. לעמדת המשיב, גם אם ההכנסה הופקה בידי החברה, הרווח שנותר לאחר תשלום הוצאות
30 נמשך על ידי בעלי החברה ויש לחייב משיכה זו במס כדיבידנד.

31



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 יולי 2015

ע"מ 13-01-37239 רופא ואח' נ' פקיד שומה חולון
ע"מ 13-11-32314 סאיג נ' פקיד שומה חולון

48. החברה עצמה לא הכריזה על חלוקת דיבידנד והיחידים לא דיווחו על קבלת דיבידנד.

49. למותר לציין כי חברה יכולה להפיק רווחים ולהחליט **שלא לחלקם** לבעלי מניותיה אלא לצבור אותם כעודפים לשימוש עתידי בידי החברה עצמה. דהיינו, אין מקום להסיק, מניה וביה, כי קיום רווח מפעילות החברה מעיד על חלוקתו לבעלי החברה.

כמו כן, אי התרת הוצאה מסוימת בניכוי בידי חברה איננה כשלעצמה מובילה למסקנה כי אותו סכום נמשך כרווח על ידי בעל החברה, והדברים ברורים.

50. אולם, בנסיבות המקרה הנדון המסקנה המתבקשת היא כי עודפי הכספים אכן נמשכו על ידי בעלי החברה. נצביע על הדברים התומכים במסקנה זו:

(א) המערערים לא הציגו כל ראיה לפיה נשארו כספים בקופת החברה לאחר הפסקת פעילותה. לא הוצגו למשל דפי חשבון בנק המראים יתרה חיובית על שם החברה בתקופה לאחר חיסול עסקיה.

(ב) גם מעדותו של תומר עולה כי לא נותר כסף בחברה:

"ש: מי נשא בכל העלויות המשפטיות של התביעה נגד מזרחי ואחרי זה תשלומים לרוסו ואחרי זה להגיש את הדוחות, ואחרי זה הדיונים במס הכנסה, הגשת ההשגה.

ת: כל התשלומים נעשו בכסף שנשאר בחברה, מה שנשאר ברווחים בסופו של יום. היו הוצאות גדולות, גם הסכם ההפרדות, גם כתב תביעה נגד רו"ח, לאחר מכן ליעקב רוסו הגשת דוחות, וכל הכסף שולם על ידי מה שנשאר בחברה, וגם הפקדתי כספים שלי."

(עמוד 13, שורה 30 עד עמוד 14, שורה 3).

ובהמשך:

"ת. נכנסו כספים [לחברה] לשלם את המיסים. אני שילמתי מיסים את השומות של החברה של מה שהגשתי". (עמוד 30, שורה 15).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 יולי 2015

ע"מ 13-01-37239 רופא ואח' נ' פקיד שומה חולון
ע"מ 13-11-32314 סאיג נ' פקיד שומה חולון

בהקשר זה יוזכר כי החברה לא הגישה ערעור על צו השומה שהוצא לה וזאת בשל חוסר אמצעים כספיים.

ג) גם לא ניתן כל טעם להשארת עודפים בידי החברה אחרי שהיא הפסיקה לפעול (המערערים טענו כאמור כי עודפים כאלה כלל לא היו קיימים). לפי מבחן השכל הישר, במצב של העדר המשך פעילות עסקית על פני שנים, יש הצדקה להניח כי כל רווח שנוצר, אם נוצר, נמשך על ידי הבעלים.

ד) בעדותו הסביר מאיר מה הייתה כוונתם של השותפים למיזם אם ייווצר רווח (תוך שהוא טוען כי בפועל הוא כלל לא הרוויח מהפעילות):

"ש: איך הגעתם לסכום של ה-550,000 ₪ [ששולם, לפי טענת המערערים, למרק] על סמך מה?
ת: זה לא היה על סמך כלום, הוא [מרק] אמר חצי מיליון היה הוצאות חצי מיליון אני [מרק] אקח, חצי מיליון אתה [מאיר] תיקח...". (עמוד 36 שורות 25 עד 27).

דהיינו, כוונת היזמים הייתה לפרוע את ההוצאות הכרוכות בניהול הפעילות העסקית ולחלוק את היתרה שווה בשווה מבלי להתיר עודפים בתוך החברה.

דברים דומים נשמעו בעדותו של תומר: "כל הכספים שהחברה מרוויחה הם של מרק ומאיר...". (עמוד 16, שורה 24).

ה) אין זה סביר כי הוסכם כי מרק ייטול מהמיזם למעלה מחצי מיליון ש"ח, כפי שמשתקף מהסכם הפירוק, ולעומת זאת מאיר ותומר יישארו ללא כל רווח בידיהם. לא נטען ולא הוכח כי מרק השקיע הון עצמי במיזם והיה זכאי בשל כך להחזר השקעה בקדימות למאיר. למאיר ותומר לא הייתה כל סיבה להסכים לתוצאה בלתי מאוזנת שכזו והמסקנה המתחייבת מכך היא שגם הם משכו מהמיזם רווח מסוים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 יולי 2015

ע"מ 13-01-37239 רופא ואח' נ' פקיד שומה חולון
ע"מ 13-11-32314 סאיג נ' פקיד שומה חולון

51. על כן יש לקבוע, במאזן ההסתברויות, כי הסכום שנותר בידי החברה כהכנסה חייבת (בניכוי כל סכום מס חברות ששולם על ידי החברה) נמשך על ידי בעלי החברה, דהיינו או על ידי תומר או על ידי מאיר.

ה. האם תומר החזיק את מניות החברה בנאמנות?

52. עד כה קבענו כי נותרה בידי החברה הכנסה חייבת הגבוהה ממה שדווח על ידיה, וכי לאור נסיבות המקרה יש להסיק כי רווחי החברה מצאו את דרכם לבעלי החברה ולא נשארו בקופתה. נותר אפוא לדון בשאלה למי יש לייחס את ההכנסה הנובעת ממשיכת רווחי החברה?

53. אין חולק כי מיום היווסדה של החברה, תומר היה בעל המניות היחיד בה. הדבר אף משתקף ממע/1 (פרטי החברה ממאגר רשם החברות) ולא הוכח כי בשלב כלשהו נמסרה לרשם החברות הודעה המסייגת או המתקנת את רישומו של תומר כבעל מניות.

54. אולם כאמור המערערים טענו כי תומר לא היה אלא נאמן אשר החזיק את מניות החברה עבור הבעלים האמיתיים, מאיר ומרק. טיעון זה הועלה על מנת להדוף כל חבות במס מכיוונו של תומר. הצדדים הקדישו לנושא זה תשומת לב רבה בטיעוניהם ובחקירת העדים.

55. המערערים מצביעים על מש/1 ("מסמך הנאמנות") כהוכחה לכך שתומר החזיק את מניות החברה בנאמנות. זהו מכתב בחתימת תומר, מאיר ומרק מיום 10.10.2007 בו מוצהר, בין היתר, כי "המניות הרשומות מוחזקות על ידי [דהיינו, על ידי תומר] בנאמנות עבור [עבור מאיר ומרק]" (סעיף 1 למכתב). כמו כן מודגש כי "אני משמש כנאמן לצורך החזקתן [של המניות] בלבד" (סעיף 2). בהמשך המכתב מצויות הוראות שונות המאפיינות כתבי נאמנות מקובלים.

56. גם מש/2, שהוא "אישור והצהרה" שנכתב על ידי מרק לקראת פירוק שיתוף הפעולה בין הצדדים, מזכיר את עניין החזקת המניות בנאמנות בידי תומר.

57. המערערים ממשיכים ומצביעים על מע/2, אותו מכתב ממאיר ומרק ללוינסקי וארביב מיום 16.5.2007, בו מאשרים כי התשלומים המגיעים על פי זיכרון הדברים בקשר לעסקת



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 יולי 2015

ע"מ 13-01-37239 רופא ואח' נ' פקיד שומה חולון
ע"מ 13-11-32314 סאיג נ' פקיד שומה חולון

סיפולוקס ישולמו לידי החברה ולא להם באופן אישי. בסעיף 1 למכתב האמור נכתב כי
"חברה זאת הינה בבעלותנו" ושמו של תומר כלל איננו מוזכר.

58. תומר התייחס בעדות לעובדה שמסמך הנאמנות נערך רק בחודש אוקטובר 2007 – לקראת
סופו של המיזם המשותף עם מרק – ולא מיד עם התאגדות החברה:

"כמו כן יש מסמך במאי שנשלח לעופר ארביב ולוינסקי, שהם מצהירים
בפניו שהחברה היא שלהם ורק לאחר מספר חודשים שהגיע מצב של אי אמון
בין השותפים וסכסוך על הוצאות כספים של מרק על פי דרישתו מהחברה,
מעבר למה שהיה מקובל וצריך, ולכן הם ישבו ועשו מסמך להסדר
העניינים."
(עמוד 8, שורה 13 עד שורה 16).

"ש. כשהקמתם את החברה בשנת 2009 האם דיווחתם לרשם החברות שאתה
מחזיק בנאמנות.

ת. לא.

ש. יש סיבה.

ת. יש סיבה, היא שמאיר ומרק התחילו לעבוד בשותפות באמונה ביניהם,
ופתחנו את החברה על השם שלי כשאני מחזיק בנאמנות, אני לא ידעתי שאני
אמור להיות רשום. זה סוכם בעל פה מול עורך דין ליאור דגן שהקים את
החברה." (עמוד 16, שורה 9 עד שורה 14).

"הסכם הנאמנות נרשם ב-10.10.07, נרשם עקב זה שהיו חילוקי דעות בין
הצדדים והם רצו להסדיר את זה. בהתחלה זה היה על ידי אמון ולא הייתה
בעיה." (עמוד 18, שורות 15 - 16).

"ת. מאיר ומרק הקימו חברה שאני הייתי בעל חברה והמניות היו שייכות
להם, הם הקימו חברה, הם רצו לעשות פעילויות עיסקיות כדי לעבוד. כמו כן
הקמנו חברה שאני הייתי המנהל בה, והיה יחס אמון ביחסים בינינו, לא היה
צריך הסכם נאמנות, זה היה בעל פה. באוקטובר היו חילוקי דעות, ולכן נרשם
הסכם הנאמנות." (עמוד 24, שורה 29 עד שורה 32).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 יולי 2015

ע"מ 13-01-37239 רופא ואח' נ' פקיד שומה חולון
ע"מ 13-11-32314 סאיג נ' פקיד שומה חולון

מאיר מסר דברים דומים:

1
2
3 "ש. הרעיון של מי היה לעשות את הסכם הנאמנות
4 ת. של שנינו. כשהתחלנו לחשוב על החברה בפברואר או מרץ, כשהחלטנו
5 ליזום עסקים, חשבנו על רעיון הנאמנות
6 ש. למה לא נכרת הסכם נאמנות בכתב באותו מועד
7 ת. העסקאות והניסיונות לעשות עסקאות בפברואר הולידו אמון מלא, והוחלט
8 שהסכם הנאמנות שיוחזק על ידי תומר, אני ומאיר, יכול להישאר בלי רישום
9 ובאמונה. כששאלנו את עורך הדין ליאור דגן, עצתו הייתה שאפשר להישאר
10 בסטאטוס זה." (עמוד 45, שורה 18 עד שורה 24).

11
12 59. אין לכחד כי היוזמה העסקית שעמדה בבסיס הקמת החברה הייתה של מאיר ומרק ולא של
13 תומר. מאיר ומרק היו ה"רוח החיה" מאחורי המיזם. תמונה זו עולה בבירור מכל העדויות
14 ומכל המסמכים. עובדה זו אמנם יכולה להתיישב עם המסקנה שתומר היה נאמן גרידא, אך
15 אין היא מחייבת את המסקנה האמורה. יש לזכור כי תומר לא היה "איש קש" המחזיק
16 במניות באופן פורמלי בלבד – הוא היה מנכ"ל החברה ועבד בה יום יום לפי דבריו (ויש לשער
17 כי גם שם החברה – מ.ת.מ. פיינטס בע"מ, על משקל מאיר/תומר/מרק - מצביע על שיתופו של
18 תומר בעניין מעבר למעמד פורמלי בלבד).

19
20 60. המשיב מצדו מציין את העובדה שמסמך הנאמנות (מש/1) נכתב בשלב מאוחר ולא "בזמן
21 אמת" עם פתיחת החברה. כמו כן, מודגש כי דבר קיום הנאמנות לא נרשם בכל מרשם ושום
22 הודעה על כך לא נשלחה לרשויות, גם לא לרשויות המס. בדו"ח השנתי של החברה לשנת
23 2007, החתום על ידי תומר (מש/5), תומר מופיע כבעל המניות היחיד בחברה (בחלק ד' לטופס
24 1214) ואין כל ציון של היותו נאמן כנטען.

25
26 כאשר מאיר נשאל מי ידע על הסכם הנאמנות, הוא השיב כדלקמן:

27
28 "ש. אז מי ידע על הסכם נאמנות זה
29 ת. עופר ארביב ולוינסקי. וגם עורך הדין ורואה החשבון של החברה
30 ש. למה איש מהם לא בא להעיד היום על קיום הסכם זה
31 ת. לא ביקשתי מהם." (עמוד 45, שורה 25 עד 28).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 יולי 2015

ע"מ 37239-01-13 רופא ואח' נ' פקיד שומה חולון
ע"מ 32314-11-13 סאיג נ' פקיד שומה חולון

61. בסיכומיו ב"כ המשיב הטעים כי :

"רופא אף אינו מתבייש להצהיר בפני בית המשפט הנכבד כי המניות נרשמו על שמו בשל בעיות כלכליות של אביו – סאיג ושל מרק ליבשטיין... משמעות הדברים פשוטה רישום המניות נועד בין השאר על מנת להונות נושים כאלה ואחרים. המערערים הציגו מצג על פיו רופא הוא הבעלים של החברה וכעת עליו לשאת בתוצאות מצג זה אשר הוצג לכולי עלמא." (סעיף 9 לסיכומי המשיב).

טענה זו מבוססת על דברים שהעידו תומר ומאיר :

"ת. למר מאיר היו קצת בעיות כלכליות, והציעו לי משרה בחברה ושאיני אחזיק את החברה בנאמנות ויהיה לי תפקיד." (עמוד 7, שורות 21 - 22).

"ת. לגבי אופן החזקה של המניות על ידי תומר רופא – קיבלנו החלטה שהוא יחזיק במניות, מאחר ולי ולמר[ק] היו בעיות עם חשבונות." (עמוד 32, שורות 2 - 3).

"ש. למה העסק לא נרשם על שמך ב 2007

ת. בגלל מצב כלכלי לא יכולתי לרשום, היו לי מגבלות. לא פשיטת רגל. ב 2007 היה הוצלפ. חובות לכמה אנשים." (עמוד 42, שורה 6 עד שורה 8).

אמנם טענה זו בפי המשיב הינה כבדת משקל אך היא איננה שוללת בהכרח קיום נאמנות מבחינה משפטית (אלא אם נרחיק לכת ונאמר כי הנאמנות בטלה כסותרת את תקנת הציבור, בהתאם לסעיף 30 לחוק החוזים (חלק כללי), התשל"ג-1973).

62. אשאיר בצריך עיון את השאלה האם בנסיבות העניין העדר הודעה על יצירת הנאמנות שוללת את תוקפה כלפי רשות המסים. כפי שנמצא, לא הוכח כי קוימו הוראות סעיף 131(א) לחוק החברות ("בעל מנייה שהוא נאמן ידווח על כך לחברה והחברה תרשום אותו במרשם בעלי המניות, תוך ציון נאמנותו...") ואף לא נמסרה הודעה על קיום הנאמנות לשלטונות המס



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 יולי 2015

ע"מ 13-01-37239 רופא ואח' נ' פקיד שומה חולון
ע"מ 13-11-32314 סאיג נ' פקיד שומה חולון

בסמוך לאירועים הנדונים. עשויה להיטען טענה כי על פי סעיף 5 לחוק הנאמנות, התשל"ט-
1979 אין תוקף לנאמנות כלפי רשות המסים אף אם יחסי הנאמנות יוכרו בנוגע לזכויות
וחובות היחידים (תומר, מאיר ומרק) **בינם לבין עצמם**. סעיף 5 לחוק הנאמנות קובע כי
"כוחה של נאמנות יפה כלפי מי שידע או היה עליו לדעת עליה, ומשרשמה הערה לפי סעיף 4 –
כלפי כל העולם". מבחינת הגשמת תכלית העל של גביית מס אמת, קשה להלום אפשרות של
כינון הסדר נאמנות במישור הפנימי (דהיינו בין הנהנה לבין הנאמן) כאשר הדבר איננו מגולה
לרשויות המס אלא לאחר מעשה (אולם ראה בעניין זה את הלכת **אביגדור זיו** (ע"א 1613/92
אביגדור זיו נגד מנהל מס שבח מקרקעין אזור ירושלים פורסם ביום 6.8.1996) שנפסקה
בעניין הנפקות של אי מסירת הודעת נאמנות כנדרש בסעיפים 69 ו-74 לחוק מיסוי מקרקעין).
כאמור, אין צורך להכריע בשאלה זו במקרה דנן, וזאת מסיבה שתובהר בהמשך.

63. בנסיבות המקרה אני מוכן לקבל את טיעונו של תומר כי כוונת הצדדים הייתה ליצור זיקת
נאמנות בקשר למניות החברה **כבר ממועד היווסדה** ולא רק בשלב עריכת מסמך הנאמנות
(מש/1) בחודש אוקטובר 2007. סעיף 1 לחוק הנאמנות קובע כי "נאמנות היא זיקה לנכס שעל
פיה חייב נאמן להחזיק או לפעול בו לטובת נהנה או למטרה אחרת". על פי סעיף 3(א) לחוק
הנאמנות, "פירותיהם ותמוריהם של נכסי הנאמנות יהיו אף הם לנכסי הנאמנות", דהיינו אם
במקרה דנן מניות החברה הוחזקו בנאמנות אצל תומר, אזי גם רווחי החברה המחולקים
מכוח מניות אלו (דיבידנדים) ייחשבו לנכסי הנאמנות. אין זה סביר בעיני כי מרק, שהיה יזם
שווה-זכויות עם מאיר בפעילות העסקית ולא הכיר את תומר קודם לכן, יסמוך על רצונו
הטוב של תומר לשתף אותו ברווחי המיזם ללא קיומה של מסגרת משפטית כלשהי שתחייב
זאת. סביר יותר, כפי שהעידו תומר ומאיר, כי הבנת הצדדים הייתה כי תומר מחזיק את
המניות לטובת מרק ומאיר ואם למשל תומר היה ממאן להעביר את פירות ההשקעה לידי
הנהנים אזי מרק יכול היה לתבוע אותו על פי עילה המעוגנת בחוק הנאמנות.

64. אוסיף כי אני מוצא **במש/2** (אישורו של מרק הנושא תאריך 28.10.2007) חיזוק למסקנת
קיום הנאמנות, ולא להיפך כפי שטען ב"כ המשיב בסיכומיו (סעיף 18).

65. אלא מאי? על פי הטענה, הנאמנות נוצרה במחצית הראשונה של שנת 2007. ביום 1.1.2006
נכנס לתוקפו תיקון מס' 147 לפקודה אשר במסגרתו הוסף פרק רביעי 2 לחלק ד לפקודה
בנושא "נאמנויות". לפי סעיף 75(ג) לפקודה: **"בר השומה ובר החיוב במס בשל הכנסת
הנאמן ובשל פעולות בנכסי הנאמן יהיה הנאמן"** ואילו לפי סעיף 75 טו(א) לפקודה **"הוראות**



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 יולי 2015

ע"מ 13-01-37239 רופא ואח' נ' פקיד שומה חולון
ע"מ 13-11-32314 סאיג נ' פקיד שומה חולון

- 1 כל דין לענין תשלום המס, דיווח, גביה ועונשין יחולו על הנאמן בשל הכנסת הנאמן ובשל
- 2 נכסי הנאמן, אלא אם כן נאמר בפרק זה במפורש אחרת".
- 3
- 4 66. לכאורה הוראות אלו חלות על הנאמנות הנטענת כאן. ואם כן, ממה נפשך? גם אם שוכנעתי כי
- 5 תומר פעל כנאמן עוד ממועד התאגדות החברה, הוא יהיה חייב במס מכוח מעמדו זה בגין
- 6 ההכנסות שנצמחו מנכסי הנאמנות, קרי ממניות החברה, לרבות ההכנסה הנובעת ממשיכת
- 7 הרווחים מהחברה.
- 8
- 9 67. בהחלטה מיום 4.6.2015 (לאחר הגשת סיכומי הצדדים), ביקשתי את התייחסותם של
- 10 הצדדים בכתב להיבט מסוים זה. בהתייחסותו לנושא אשר הוגשה ביום 14.6.2015, ב"כ
- 11 המערערים לא חלק למעשה על כך שאם תומר יחשב נאמן יחולו עליו הוראות סעיפים 75(ג)
- 12 ו-75טו(א) לפקודה. אולם נטען כי **תומר לא החזיק במניות כנאמן אלא "כשלוח בלבד"**. לפי
- 13 הטיעון, על שלוח הפועל לפי חוק השליחות כלל לא חל הסדר מיסוי הנאמנויות המצוי בפרק
- 14 רביעי 2 לחלק ד לפקודה.
- 15
- 16 68. אין בידי לקבל טיעון חדש זה. ראשית, טענת השליחות הועלתה **לראשונה** בשלב זה, כתגובה
- 17 לקושיה כי מבחינת גביית המס אין במעמדו של תומר כנאמן כדי להושיע. לאורך כל ההליך,
- 18 החל מנימוקי הערעור (ראו בין היתר סעיפים 3.1 ו-3.2.6 לנימוקי הערעור בע"מ 13-01-37239
- 19 1), דרך חקירות העדים כפי שפורטו לעיל, וכלה בסיכומי המערערים (פרק 5 "המערער 1
- 20 [תומר] שימש נאמן"), **הודגש** על ידי ב"כ המערערים כי תומר החזיק את מניות החברה
- 21 כנאמן. כלל לא נטען כי מהות זיקתו למניות הייתה שליחות.
- 22
- 23 69. מש/1 אשר נחתם על ידי תומר, מאיר ומרק, מגדיר במפורש את תפקידו של תומר בקשר
- 24 למניות כ"נאמן" (סעיפים 1, 2, 7 ו-9) וכפי שציין ב"כ המשיב בהתייחסותו לנושא זה, הוראות
- 25 סעיף 8 למסמך מש/1, לפיהן ההתחייבויות וההצהרות של תומר יחולו גם על "כל מי שבא
- 26 במקומי ו/או מטעמי ואת יורשיי אחריי", אינן עולות בקנה אחד עם קיום שליחות גרידא כי
- 27 הרי ככלל שליחות מסתיימת עם מות השלוח. מסקנה דומה עולה גם ממש/2 בו מרק מאשרר
- 28 את דבר הנאמנות.
- 29
- 30 70. טענת ב"כ המערערת לפיה "תומר לא היה הבעלים הפורמאלי של הנכסים" (סעיף 4.3
- 31 להתייחסות) שגויה על פניה: מע/1 – אשר הוגש על המערערים – הוא כאמור תדפיס מרשם



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 יולי 2015

ע"מ 13-01-37239 רופא ואח' נ' פקיד שומה חולון
ע"מ 13-11-32314 סאיג נ' פקיד שומה חולון

1 החברות המראה כי תומר רשום כבעל המניות היחיד בחברה, ולמעשה לא הייתה מחלוקת בין
2 הצדדים כי כך היה המצב מיום היווסדה של החברה. על פי סעיף 1(א) לחוק השליחות,
3 התשכ"ה-1965, "שליחות היא יפוי כוחו של שלוח לעשות בשמו או במקומו של שולח פעולה
4 משפטית כלפי צד שלישי". אף אם ניתן ליצור שליחות לצורך הגשת בקשה לרישום חברה לפי
5 סעיף 8 לחוק החברות, דומה כי לא ניתן לעשות כן לשם עצם החזקת הבעלות בחברה (וספק
6 אם היות אדם בעל מניות בחברה מהווה "עשיית פעולה משפטית כלפי צד שלישי"). חוק
7 החברות עצמו מתייחס למקרה של "בעל מניות שהוא נאמן" (סעיף 131 לחוק החברות) אך
8 לא לבעל מניות שהוא שלוח.

9

10 71. ממילא החזקת המניות בידי תומר כשלוח בלבד לא הייתה מגשימה את כוונת הצדדים או
11 משיגה את מטרתם. כמתואר לעיל, תומר נבחר כבעל המניות ככל הנראה בשל מצבם הכלכלי
12 של מאיר ומרק (ראו סעיף 61 לעיל). אולם אם היה חשש מפני נושים, למשל, אזי **שליחות**
13 להחזקת המניות לא הייתה מועילה כי הרי "שלוחו של אדם כמותו, ופעולת השלוח... מחייבת
14 ומזכה, לפי העניין, את השולח" (סעיף 2 לחוק השליחות). דהיינו, החזקת מניות כשלוח על פי
15 יפוי כוח, גם אילו הייתה אפשרית, לא הייתה יוצרת חיץ בין השולח (בעל המניות ה"אמיתי")
16 לבין נושיו.

17

18 72. אוסיף כי עמדת רשות המסים מיום 26.10.2009, אליה הפנה ב"כ המערערים, איננה מסייעת
19 לטענה. ההבהרה שם בקשר לאי תחולת פרק הנאמנות בפקודה על שליחות מכוונת בבירור
20 למצב שבו הנכס הנדון הוא **בבעלות השולח** "בעוד שבנאמנות הנאמן הוא הבעלים הפורמאלי
21 של הנכסים", וניתנת שם כדוגמה ניהול חשבון בנק "**עבור בעל החשבון**".

22

23 במקרה דנן, תומר היה בעל המניות הפורמאלי בחברה לאורך כל התקופה מכוח מעמדו
24 כנאמן ולכן תוכן נייר העמדה איננו רלבנטי לענייננו.

25

26 73. כאמור, סיווג זיקתו של תומר למניות החברה כנאמנות בא לידי ביטוי במסמכים (וביחוד
27 במש/1 ובמש/2) וכן עלה מן העדויות שנמסרו בבית משפט. כך גם נטען בלהט על ידי
28 המערערים לאורך ההליך כולו – תומר החזיק את המניות בנאמנות. בשלב זה אין כל מקום
29 או בסיס להמיר מצג זה – אשר **התקבל** על ידי כמוסבר לעיל – בטענה כבושה לפיה תומר פעל
30 כשלוח ולא כנאמן.

31



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 יולי 2015

ע"מ 37239-01-13 רופא ואח' נ' פקיד שומה חולון
ע"מ 32314-11-13 סאיג נ' פקיד שומה חולון

ו. התוצאה המעשית

1
2

74. כפועל יוצא מכל האמור לעיל, על המשיב לערוך חשבון מתוקן של סכום ההכנסה החייבת שנתורה בידי החברה, תוך הבאה בחשבון של הוצאות נוספות כמפורט בסעיף 46 לעיל. יש לראות את סכום ההכנסה החייבת הנותר, בהפחתת סכום מס החברות ששולם בפועל על ידי החברה בגין שנת המס 2007, כהכנסה מדיבידנד בשנת 2007 החייב במס בשיעור של 25%. בנסיבות העניין, ניתן לגבות את המס המגיע על הכנסת הדיבידנד או מתומר מכוח מעמדו כנאמן כמוסבר לעיל, או אף ממאיר כמי שככל הנראה נהנה בסופו של דבר מן העודפים שנמשכו מהחברה (סעיף 75טו(ד) לפקודה). למרות שצו השומה שהוצא לחברה הינו סופי ולא הוגש עליו ערעור, מן הראוי שהמשיב ישקול עריכת תיקון בו כך שההכנסה החייבת המיוחסת לחברה וסכום המס הנגזר ממנו יותאמו לאמור בפסק דין זה, כך שאם בעתיד החברה תפרע את יתר חובה לשנת 2007 ישולם הסכום הנכון (שהוא נמוך מהסכום המתחייב על פי הצו). למותר לציין כי אין באמור בפסק דין זה כדי לגרוע מחובתה של החברה לשלם את המס המוטל על הכנסתה החייבת.

15

16

75. לאור התוצאה אליה הגעתי, כל צד יישא בהוצאותיו.

17

18

ניתן היום, כ"ט תמוז תשע"ה, 16 יולי 2015, בהעדר הצדדים.

הרי קירש, שופט

19