



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 12-10-53014 כרמל מדיקט טכנולוגיות אקוסטיות בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 13-01-23560 גבריאלי נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 13-01-23605 כרמל מדיקל טכנולוגיות אקוסטיות בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

בפני כב' השופט רון סוקול

המעוררים

1. כרמל מדיקט טכנולוגיות אקוסטיות בע"מ
 2. נועם גבריאלי
- ע"י ב"כ עו"ד אפי אוחנה

נגד

המשיב

פקיד שומה - חיפה
ע"י ב"כ עו"ד ר' ליפשיץ מפרקליטות מחוז חיפה

פסק דין

1. ערעורים על שלוש שומות מס שהוציא המשיב למעוררים, חברת כרמל טכנולוגיות אקוסטיות בע"מ ובעל השליטה בה, מר נועם גבריאלי.

שלושת הערעורים עוסקים במיסוי תקבולים וטובות הנאה שהתקבלו בעקבות עסקה להעברת מניותיה של חברת כרמל סוניקס בע"מ – חברת בת של המערער, לחברת סאלוס טכנולוגיות בע"מ, שהיא חברה הרשומה למסחר בבורסה באוסטרליה בתמורה לקבלת מניות בחברה האוסטרלית. השאלה המרכזית הינה האם יש לראות בתשלומים ששילמה הרוכשת, או מדויק יותר, בשווי המניות שהעבירה, תשלומי שכר עבודה למערער או שמא הם מהווים רווח הון אצל המערער בגין מכירת מניות חברת הבת. כמו כן, חלוקים הצדדים בשאלה האם החברה רשאית הייתה לקזז מרווח החון, ככל שכך ייקבע, הפסדים מעסק שנצברו בחשבונה בשנים קודמות.

רקע

2. פרופ' גבריאלי (להלן: "המערער") הינו מומחה לפיזיולוגיה של הריאה, ובמיוחד בתחום האקוסטיקה חשמלית. בשנת 1996 הקים המערער את חברת כרמל מדיקל טכנולוגיות אקוסטיות בע"מ (להלן: "המערדרת") על מנת לפתח מיכשור רפואי אקוסטי לאבחון מחלות ריאה.

3. במהלך השנים השקיעו בחברה משקיעים שונים, חלקם יחידים וחלקם קרנות הון סיכון. תמורות ההשקעות בסך כולל של כ- 6.5 מיליון דולר, חוקצו למשקיעים מניות בחברה. בסופו של יום נותר המערער בעל 36.04% ממניות החברה ושאר מניותיה הוחזקו בידי המשקיעים. המערערת קיבלה מימון גם מהמדינה הראשי במשרד התעשייה והמסחר. המימון התקבל על-פי הוראות ותנאי החוק לעידוד מחקר ופיתוח בתעשייה, התשמ"ד – 1984.

1 מתוך 26

<http://www.CapiTax.co.il/Attachments/53014-10-12.pdf>



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 10-12-53014 כרמל מדיקט טכנולוגיות אקוסטיות בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 13-01-23560 גבריאלי נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 13-01-23605 כרמל מדיקט טכנולוגיות אקוסטיות בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

4. המערערות פעלה תחילה בטירת הכרמל והעסיקה כ- 12 עובדים. בשנת 1998 העבירה המערערות את פעילותה ליקנעם והגדילה את מספר עובדיה ל- 25. המערער שימש כמנכ"ל החברה עד לשנת 1998.

5. במהלך שנות פעילותה פיתחה המערערות מוצרים שונים ואף הגישה בקשות לרישום פטנטים בארצות הברית. בשנים 2000-2001 נרשמו על שם החברה 4 פטנטים (נספח 1 למע/4). לגרסת המערער פטנטים אלו פותחו על ידו והומחו למערערות. מכל מקום, הפטנטים נרשמו על שמה של המערערות.

6. בשנת 1998 החליט דירקטוריון החברה להפסיק את העסקתו של המערער והוא חדל מליטול חלק בניהולה השוטף. בשנת 2001, משהתברר כי קופת החברה התרוקנה ובהעדר מימון נוסף, הפסיקה החברה את פעילותה. עם זאת, החברה לא פורקה ולא מכרה את נכסיה (בעיקר הנכסים הבלתי מוחשיים).

7. בשנת 2005, בעקבות דרישה לתשלום אגרות לחידוש הפטנטים, פנה המערער לנציגי המשקיעים וביקש כי ישתתפו במימון תשלום האגרות (כאמור בסעיף 18 למע/4). לגרסת המערער, בעלי המניות השונים סירבו להשקיע את הדרוש אולם הביעו הסכמה כי המערער עצמו יחיה את המערערות ויחדש את פעילותה. המערער נשא בתשלום האגרות מכיסו ולאחר מכן ניהל משא ומתן עם בעלי המניות האחרים לרכישת זכויותיהם במערערות. בסופו של יום, בחודש 08/2006 הושג הסכם בין המערער לבעלי המניות (נספח 3 ל- מע/4). על-פי ההסכם רכש המערער מבעלי המניות האחרים את המניות תמורת 1 ₪. לבעלי המניות ניתנה אופציה לקבל 20% מהחלק היחסי של התמורה שתתקבל על ידי החברה, אם תתקבל, כתוצאה ממכירת הקניין הרוחני או ממכירת מוצרים, כל אחד בהתאם לחלקו היחסי בחברה. כן ניתנה לבעלי המניות אופציה לרכוש חזרה את מניותיהם תמורת 1 ₪, ובתנאי שהחברה לא תגייס משקיעים ולא תקבל ממכירת הזכויות סך העולה על \$300,000 (להלן: "הסכם המשקיעים"). בעקבות הסכם המשקיעים החזיק המערער למעשה ב- 100% ממניות המערערות.

8. עם חתימת הסכם המשקיעים ורכישת המניות, נטל המערער לידו את כל מסמכי החברה וספריה. המערער החל לפעול לחידוש פעילות החברה ובמקביל אף הגיש דו"חות שנתיים לפקיד השומה בשם החברה. בדו"חות שהגישה לשנים 2002 - 2005 הצהירה המערערות על הפסדים מצטברים בסך של כ- 32.5 מיליון ₪. לאחר דיון שנערך אצל פקיד השומה הושג הסדר לפיו הכיר המשיב בהפסד עסקי מצטבר בחברה בסך של 24,000,000 ₪ בלבד (ראו עדות רוי"ח אפרתי עמ' 20).



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 53014-10-12 כרמל מדיקט טכנולוגיות אקוסטיות בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 23560-01-13 גבריאלי נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 23605-01-13 כרמל מדיקט טכנולוגיות אקוסטיות בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

9. בשנת 2005 נוצר קשר בין המערער לבין בנקאי השקעות אוסטרלי. אותו בנקאי היה בעל מניות בחברה בשם פולמוסוניקס בע"מ (Pulmosonix Ltd.), שהיא חברה אוסטרלית העוסקת אף היא בתחום פיתוח מכשור רפואי לאבחון מחלות ריאה, תחום המשיק לעיסוקה של המערערת. בפגישה הועלתה האפשרות לשיתוף פעולה בין החברות.

בסופו של משא ומתן הגיעו הצדדים להסכמה על שיתוף פעולה. הוצע כי שתי החברות, המערערת ופולמוסוניקס, יעבירו את הקניין הרוחני שלהן לחברה משותפת בשם סאלוס (Salus Ltd.). מדובר בחברה הרשומה למסחר בבורסה באוסטרליה, שהייתה אותה עת חברה בלתי פעילה. מתווה העסקה המוצע היה העברת הקניין הרוחני לסאלוס תמורת הקצאת מניות בלבד (סעיף 29 למע/4).

10. מתווה זה של העסקה נתקל בקשיים. התברר לצדדים כי בהתאם לחוק העידוד ולהסכמים עם המדען הראשי, מכירת הקניין הרוחני לחברה זרה היה מחייב החזר המענק ותשלומים שונים כקבוע בחוק (ראו מע/4 סעיף 32, עדות רואה חשבון רצ'קובסקי עמ' 12 ומע/1 סעיף 9.2).

המערער פנה לר"ח רצ'קובסקי על מנת שינסה לגבש מתווה לעסקה באופן שהקניין הרוחני יוותר בבעלות חברה ישראלית והמשך הפיתוח ייעשה בישראל, תוך כדי העברת השליטה בקניין הרוחני לחברת סאלוס האוסטרלית. לאחר שנבחנו חלופות שונות סוכמה עסקה שהיא במוקד הדיון בפנינו.

11. על פי המלצתו של ר"ח רצ'קובסקי הגיעו הצדדים להסכמה ולפיה תקים המערערת חברת בת ותעביר את הקניין הרוחני לחברת הבת תמורת הקצאת המניות בלבד. סוכם כי לאחר העברת הקניין הרוחני לחברת הבת תמכור המערערת את מלוא זכויותיה בחברת הבת לחברת סאלוס. באופן כזה נשאר הקניין הרוחני בבעלות חברה ישראלית אולם השליטה בו, באמצעות מניות חברת הבת, עוברת לחברה האוסטרלית.

בעדותם הבהירו המערער ור"ח רצ'קובסקי, כי נשקלו גם חלופות נוספות. האפשרות של העברת השליטה במערערת לחברת סאלוס נפסלה, שכן סאלוס לא הייתה מעוניינת לרכוש חברה עם התחייבויות וחובות מהעבר.

12. בהתאם למתווה המוסכם, הוקמה חברת כרמל סוניקס (ישראל) בע"מ (להלן: "חברת הבת"). בין המערערת לחברת הבת נחתם הסכם להעברת הקניין הרוחני (נספח 6 למע/4). הקניין



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 12-10-53014 כרמל מדיקט טכנולוגיות אקוסטיות בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 13-01-23560 גבריאלי נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 13-01-23605 כרמל מדיקט טכנולוגיות אקוסטיות בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

הרוחני וכל הזכויות הנלוות הועברו לחברת חבת תמורת הקצאת חמניות למעוררת בלבד. המעוררת העבירה לחברת חבת גם את כל הזכויות והחובות כלפי המדען הראשי.

ביום 4.9.2006 נערך ונחתם הסכם בין המעוררת, חברת חבת וחברת סאלוס למכירת מניותיה של המעוררת בחברת חבת (להלן: "הסכם המכר") (יודגש כי באותו מועד הייתה חברת חבת חברה בייסוד בלבד ונרשמה ברשם החברות רק ביום 19.9.2006).

על פי הסכם המכר העבירה המעוררת לסאלוס את מלוא מניותיה בחברת חבת בתמורה למניות בחברת סאלוס. הוסכם כי עם חתימת הסכם המכר יועברו למעוררת 15 מיליון מניות סחירות של סאלוס. כן הוסכם כי למעוררת יוקצו 75 מיליון מניות נוספות במועד ובשלים כפי שפורטו (עמ' 20 שסומן נספח 7 למע/4) (מניות אלו כולן יכוננו "מניות התמורה").

13. למען השלמת התמונה נספר כי חברת חבת שינתה במשך השנים את שמה וכיום שמה חברת איסוניה בע"מ. החברה פועלת בישראל ועוסקת בפיתוח מוצרים, בשיווק ובייעוץ (תצהירו של מר עמיר אוהד מע/3, ועדותו עמ' 27-28).

חברת האם האוסטרלית, סאלוס, אף היא שינתה את שמה לאיסוניה, וכיום בשליטתה גם חברות בת בארצות הברית (עמ' 22).

14. על-פי תצהירו של המעורר כל מניות התמורה של חברת סאלוס הועברו למעוררת ב- 5 מועדים שונים, כמפורט בסעיף 44 לתצהיר מע/4. השלב האחרון היה ביום 20.4.2009. על פי חישובי המעוררת, ולפי ערך המניות בבורסה באוסטרליה במועדי ההקצאה השונים, ערך כל מניות התמורה היה 14,581,005 ₪.

על-פי התחייבותו של המעורר בהסכם המשקיעים, העבירה המעוררת למשקיעים מניות המשקפות 20% מחלקו של כל אחד בחברה ובסך הכל העבירה 11,514,600 מניות ששווין במחיר המימוש שדובר בשנת 2011 היה כ- 2.3 מיליון ₪ (נספח 12 למע/4).

דיווחות המס

15. המעוררת הגישה את דיווחותיה באמצעות רוי"ח אורי אפרתי. כעולה מהדיווחות מתברר כי המעוררת לא דיווחה על מכירת הקניין הרוחני לחברת חבת. המעוררת הצהירה בדו"ח הכספי על רווח הון שנצבר לה ממכירת מניותיה של חברת חבת וחרווח עליו הוצהר היה בהתאם לשווי מניות התמורה בסך של 15,137,174 ₪ (ראו נספח חישוב רווח הון מע/2). הואיל ולחברה נצברו הפסדים מעסק, בסך של 24,000,000 ₪ (הסכום שהוסכם עם המשיב לאחר הגשת דיווחות 2002-2005),



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 53014-10-12 כרמל מדיקט טכנולוגיות אקוסטיות בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 23560-01-13 גבריאלי נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 23605-01-13 כרמל מדיקט טכנולוגיות אקוסטיות בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

ביקשה המערערת לקזז מרווח החון את ההפסד. בהתאם הצהירה המערערת כי בכל אחת מהשנים 2009-2006 היה לה הפסד מעסק כדלקמן:

<u>2009</u>	<u>2008</u>	<u>2007</u>	<u>2006</u>
(7,989,038)	(8,126,187)	(7,986,128)	(8,529,180)

(סעיף 18 למש/3).

המערער עצמו, שהועסק על ידי חברת הבת, דיווח על הכנסותיו משכר עבודה בכל השנים.

השומות

16. פקיד השומה לא קיבל את הצהרותיהם של המערערים. בתחילה בחן פקיד השומה את הצהרות המערערת וקבע כי המערערת לא הייתה רשאית לקזז מרווח החון שנצמח לה במכירת מניות חברת הבת, את ההפסדים המועברים מעסק. המשיב קבע כי רווח החון במכירת המניות של חברת הבת אינו "רווח חון בעסק" כמובנו על פי סעיף 28(ב) לפקודת מס הכנסה ועל כן ביטל את קיזוז ההפסדים. בשים לב לכך הוציא המשיב למערערת שומות לשנים 2009-2006 בהם קבע כי לחברה רווח חון ממכירת מניות חברת הבת בשנת 2006 בסך של 15,137,174 ש"ח.

לאור התחלטה בדבר ביטול קיזוז ההפסדים המועברים נקבע כי לחברה הפסדים מועברים בשנים 2009-2006 כדלקמן:

<u>2009</u>	<u>2008</u>	<u>2007</u>	<u>2006</u>
(22,836,518)	(22,973,667)	(22,833,608)	(23,666,354)

17. המשיב הוציא גם שומה חלופית בגדרה סבר כי ככל שרשאית המערערת לקזז הפסדים מועברים מעסק, הרי שהיא רשאית לקזז רק חלק יחסי מההפסדים בהתאם לשיעור החזקתו של המערער בחברה (36.04%).

גם בשנת 2010 הוצאה לחברה שומה בצו בגדרה בוטל קיזוז ההפסדים המועברים.

18. בהמשך נבדקו גם הצהרותיו של המערער לשנים 2009-2007. כאמור, המערער הצהיר על הכנסה משכר עבודה בלבד. פקיד השומה סבר כי יש לראות במניות התמורה שהתקבלו במכירת מניות חברת הבת כתשלום שכר עבור עבודתו של המערער. על כן, קבע המשיב כי יש להוסיף



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 53014-10-12 כרמל מדיקט טכנולוגיות אקוסטיות בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 23560-01-13 גבריאלי נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 23605-01-13 כרמל מדיקל טכנולוגיות אקוסטיות בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

להכנסתו של המערער בכל אחת משנות המס את שווי מניות התמורה שהתקבלו על פי שוויין במועדי ההקצאה ובהתאם לאמור נקבעו הכנסותיו של המערער כדלקמן:

<u>2009</u>	<u>2008</u>	<u>2007</u>	
₪ 328,946	₪ 333,037	₪ 325,415	הכנסה מוצהרת משכר עבודה
			הוסף:
₪ 2,154,285	₪ 4,963,500	₪ 7,463,220	הכנסה משכר עבודה
₪ 2,483,231	₪ 5,296,537	₪ 7,788,635	סה"כ הכנסה חייבת

19. הואיל וברור כי השומות שהוצאו למערער ולמערערת אינן יכולות לדור זו בצד זו, מבחיר המשיב כי טענתו העיקרית הינה כי התמורה מהווה שכר עבודה אצל המערער. רק לחלופין מבקש הוא לקבוע כי התמורה מהווה רווח הון אצל המערערת.

הערעורים

20. על צווי השומה שהוציא המשיב הוגשו הערעורים שבפני. בתיק 53014-10-12 הוגש ערעור על צווי השומה שהוצאו למערערת לשנים 2006-2009, צווים בהם נקבע כי התמורה ממכירת מניות חברת הבת מהווה רווח הון החייב במס וכי אין להכיר בקיוזו ההפסדים המועברים מעסק, מרווח ההון. בתיק 23605-01-13 הוגש על ידי המערערת ערעור על צו השומה שהוצא לשנת 2010.

בתיק 23560-01-13 הוגש ערעור על ידי המערער בגין צווי השומה שהוצא לו לשנים 2007 - 2009, בהם יוחסה התמורה ששילמה סאלוס כהכנסת עבודה של המערער.

הדיון בשלושת הערעורים אוחד.

תמצית הטענות

21. המחלוקות בין הצדדים הינן רחבות ומשתרעות על מספר נושאים ולכן אפרט בקצרה רק את תמצית הטענות.

המערערים סבורים כי יש לבטל את השומות האישיות שהוצאו למערער. לטענתם המשיב אינו רשאי להציג עמדות חלופיות ולאחר שהוציא שומות למערערת הוא מושתק מלהוציא שומה למערער ולייחס לו את ההכנסות באופן אישי. לטענתם לא היה כל מקום להוצאת השומות למערער שכן מעולם לא סוכם ומעולם לא שולמה לו תמורה בגין עבודתו. מניות התמורה הוקצו במסגרת עסקאות בין החברות ולא כתמורה עבור העבודה.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 53014-10-12 כרמל מדיקט טכנולוגיות אקוסטיות בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 23560-01-13 גבריאלי נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 23605-01-13 כרמל מדיקל טכנולוגיות אקוסטיות בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

22. לגבי העסקאות בגדרן ניתנו מניות התמורה, מעלים המערערים שתי גרסאות; האחת, כי למעשה מדובר בעסקת מכירת קניין רוחני מהמערערת לחברת סאלוס. הואיל וכך, הרי שבעסקה זו נצמח למערערת רווח הון ממנו הייתה רשאית לקזז את ההפסדים המועברים מעסק. בסיכומי הטענות נטען כי זוהי המהות הכלכלית האמיתית של העסקה. גרסה שנייה שמעלים המערערים הינה כי יש לראות את מערכת ההסכמים ככוללת שתי עסקאות; האחת, עסקת העברת הקניין הרוחני מהמערערת לחברת הבת. בגין עסקה זו נצמח למערערת רווח ההון שיחושב לפי שווי מניות התמורה שהוקצו מיד לאחר מכן בעסקה עם סאלוס. מרווח הון זה שנצמח למערערת בעסקת מכירת הקניין הרוחני, ניתן לקזז את הפסדיה מעסק; העסקה השנייה הינה עסקת מכירת המניות של חברת הבת לסאלוס. בעסקה זו לא נצמח כל רווח הון, שהרי עלות רכישת המניות (רכישה תמורת העברת הידע), שווה לתמורה שהתקבלה.

לגישת המערערים, בין אם נתבונן על מערכת ההסכמים בהתאם למהותם הכלכלית האמיתית (מכירת ידע לחברת סאלוס), ובין אם נתבונן על העסקאות כפי שבוצעו (מכירת ידע לחברת הבת ומכירת המניות לסאלוס, הרי שרווח ההון שנצמח יקוזז אל מול ההפסד המועבר מעסק.

23. המשיב לעומתם סבור כי העסקה האמיתית שנקמה בין הצדדים הינה תשלום התמורה למערער עבור עבודתו. המשיב טוען כי הקניין הרוחני שהועבר לפי הנטען מהמערערת לחברת הבת היה חסר כל ערך. לפיכך, גם למניות שנמכרו לסאלוס לא היה כל ערך ומכאן שהתמורה ניתנה רק עבור התחייבותו של המערער אישית לעבוד בפיתוח המוצרים.

לחלופין, נטען כי יש לבחון את העסקה על פי האופן בו דווחה, דהיינו מכירת מניותיה של חברת הבת תמורת מניות התמורה. מדובר בעסקה הונית שבגדרה נצמח למערערת רווח הון בשווי מניות התמורה, כלומר כ- 15.13 מיליון ₪. רווח הון זה אינו רווח הון בעסק תל כן לא ניתן לקזז ממנו את ההפסד המועבר מעסק.

רק כטענה חלופית מוכן המשיב להכיר בכך שלקניין הרוחני שהועבר לחברת הבת היה ערך. ערך זה הינו לכל היותר 3 מיליון ₪ - כשווי התמורה שהועברה לכלל המשקיעים. כן נטען כטענה חלופית שניתן לקזז רק מחלק מרווחי ההון, כחלקו של המערער במערערת, את ההפסד העסקי.

לצדדים טענות רבות נוספות, הן טענות דיוניות והן טענות חלופיות אליהן אתייחס, רק ככל שיחיה צורך במסגרת הדין בטענות.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 12-10-53014 כרמל מדיקט טכנולוגיות אקוסטיות בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 13-01-23560 גבריאלי נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 13-01-23605 כרמל מדיקל טכנולוגיות אקוסטיות בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

דיון והכרעה

24. כפי שיפורט להלן, הגעתי למסקנה כי העסקה שבוצעה בין הצדדים הינה כפי שהוצגה, דהיינו, עסקה של מכירת מניות חברת הבת תמורת קבלת מניות תמורה בשווי של כ- 15.13 מיליון ₪. הואיל והמערערת לא הציגה כל עלות רכישה למניות, יש לקבוע כי הרווח שנצמח לה היה בהתאם למלוא שווי מניות התמורה ולחייבה במס על רווח החון.

הגעתי למסקנה כי לא ניתן לקזז את ההפסדים המועברים מעסק מרווח הון זה שכן הרווח אינו רווח הון בעסק. כמו כן, ולאור האמור, הגעתי למסקנה כי דין השומות האישיות שהוצאו למערער להתבטל.

להלן אפרט את נימוקיי ואפתח את הדיון תחילה בטענות לגבי השומות האישיות.

השומות האישיות

25. המשיב סבור כי מניות התמורה ניתנו על ידי סאלוס בתמורה להתחייבותו של המערער לעבוד עבורה. עם זאת, המשיב מדגיש כי בהעדר ראיות אין לו אפשרות לדעת את פרטיה המלאים של העסקה האמיתית שנחתמה בין המערער לסאלוס (עמ' 6 לסיכומי המשיב). למסקנה כי העסקה האמיתית שבין הצדדים אינה זו המוצגת בהסכם המכר אלא עסקה להעסקתו האישית של המערער מגיע המשיב מתוך הסתמכות על מספר נימוקים.

26. המשיב מצביע על כך כי הפניה הראשונה של נציג סאלוס, מר פיטר מרקס, הייתה למערער אישית ולא לחברה (עמ' 33). יתרה מזו, אילו רצה לרכוש קניין רוחני מהחברה, היה פונה למשקיעים, בעלי השליטה במערערת ובפוטנטיים שהיו רשומים על שמה. המשיב מדגיש גם כי סאלוס הציעה למערער אישית לעבור לאוסטרליה ולנהל משם את החברה שתוקם לאחר רכישת הידע מהמערערת ומחברת פולמוסוניקס (עמ' 33). מכאן לומד המשיב כי העניין האמיתי של סאלוס היה בכישוריו של המערער ולא בידע הצבור במערערת.

27. עוד טוען המשיב, כי בהסכם המכר נקבעו חוראות גם לגבי עבודתו של המערער עצמו. המערער באופן אישי הינו צד לחסכם ואף התחייב באופן אישי לעבוד בחברה החדשה (עמ' 6 לסיכומים).

28. המשיב מוסיף וטוען גם כי לא היה כל היגיון עסקי ברכישת הקניין הרוחני תמורת מניותיה של סאלוס. לטענתו הקניין הרוחני היה חסר כל ערך. במשך 5 שנים המערערת לא הייתה פעילה עד כי בעלי המניות בחברה סרבו לשאת בעלות אגרת חידוש הפטנטים. אילו היה הקניין הרוחני בעל



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 12-10-53014 כרמל מדיקט טכנולוגיות אקוסטיות בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 13-01-23560 גבריאלי נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 13-01-23605 כרמל מדיקל טכנולוגיות אקוסטיות בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

ערך ממשי, היו המשקיעים דואגים לתשלום. התנהגותם מעידה על כך כי גם הם סברו שלקניין הרוחני אין כל ערך.

יתרה מזו, בהסכם המשקיעים הסתפקו בעלי המניות בזכות לקבלת 20% מהכנסות החברה ממכירת נכסים או מפעילות. אילו סברו כי לחברה ולנכסיה ערך ממשי, לא היו מסתפקים בחלק יחסי כה מועט.

מכל מקום, כך נטען, הפער בין הסכום ששולם למשקיעים (המשקף ערך של 3 מיליון) לבין ערך מניות התמורה (15 מיליון) הינו בלתי סביר ומעיד כי התמורה לא ניתנה בעד מניות החברה.

29. קביעה זו של המשיב אינה מקובלת עליי ודומני כי אינה מעוגנת בראיות. עיון בהסכם המכר אינו מעיד על התחייבות של המערער לעבוד בחברת סאלוס. המערער התחייב לעבוד בחברת הבת ואף חתם הסכם העסקה עם חברת הבת (נספח 18 למע/4). המערער קיבל את שכרו מחברת הבת ואין שום ראיה על קבלת תקבולים כלשהם ישירות מסאלוס עבור עבודתו (ראו סעיף 106 נספח 19 למע/4).

המערער אמנם כיהן בסאלוס כדירקטור וקיבל תמורה בגין פעילותו זאת, הן בדרך של הקצאת מניות והן בתשלום ישיר (סעיף 81 למע/4), אך מדובר בתשלומים נוספים ונפרדים עבור פעולות השונות מעסקת העברת מניות התמורה.

30. מניות התמורה הועברו למערער ולא למערער באופן אישי. את מניות התמורה מימשה המערער (נספח 12 למע/4). לא הובאה כל ראיה כי חברת סאלוס התחייבה להעביר למערער שכר עבודה בשווי מניות התמורה.

המשיב לא זימן לעדות עד כלשהו מחברת סאלוס שיכול היה להעיד כי התמורה נועדה למערער אישית ולא למערער. לא הובאה כל ראיה כי סאלוס התעניינה רק בהעסקתו של המערער ולא בקניין הרוחני ובמיוחד בפטנטים שהיו רשומים על שם החברה.

31. לא הובאה כל חוות דעת לעניין שווי הקניין הרוחני של המערער ואין כל בסיס לטענה כי הקניין הרוחני היה חסר כל ערך. סירובם של המשקיעים להמשיך ולחשקיע בפיתוח או ברישום הזכויות אינו מעיד בהכרח כי הקניין היה חסר כל ערך. המשקיעים לא זומנו לעדות ולא נשמעו הסבריהם. ייתכן וסירובם להשקיע נבע ממחסור במזומנים, מסדרי עדיפויות שונים, או מסיבות אחרות שאינן קשורות בשווי הקניין הרוחני. כדי לקבוע כי לקניין לא היה כל ערך אין די בהפרחת הנחות שאינן מעוגנות בראיות.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 12-10-53014 כרמל מדיקט טכנולוגיות אקוסטיות בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 13-01-23560 גבריאלי נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 13-01-23605 כרמל מדיקל טכנולוגיות אקוסטיות בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

32. כאן ראוי להעיר הערה ביחס לנטלי ההוכחה. טענת המשיב הינה כי העסקה שבוצעה אינה זו שהוצגה על ידי הצדדים וכי מניות התמורה הועברו למערער אישית. טענה זו אינה טענה לעסקה מלאכותית על פי סעיף 86 לפקודה, אלא טענה כי העסקה האמיתית שנכרתה בין הצדדים שונה מכפי שהוצגה, כלומר כי החסכם אינו משקף את ההסכמות בפועל.

כידוע, כלל הוא כי בדרך כלל נטל השכנוע בערעורים על שומת מס מוטל על שכמי הנישום. לכלל כי נטל השכנוע (להבדיל מנטל הבאת הראיות) מוטל תמיד על שכמי הנישום נקבע בפסיקה חריג. כאשר פקיד השומה מפעיל את סמכותו על פי סעיף 86 לפקודה ומתעלם מעסקה בשל היותה מלאכותית, עובר אליו נטל השכנוע (ראו ע"א 34/70 בנין נ' פקיד השומה תל אביב 4, פ"ד כד(2) 425 (1970)); ע"א 102/59 פקיד השומה ירושלים נ' "איסמר" חברה למסחר והשקעות בע"מ, פ"ד יד 2165 (1960); ע"א 10666/03 שטרית נ' פקיד שומה תל אביב 4 (30/1/2006), פסקה 18). קביעה כי עסקה הינה מלאכותית- כלומר סיווגה מחדש- נעשית לצרכי המס ותכליתה לשלול מהנישום את יתרון המס שהשיג (רע"א 11490/03 פקיד שומה ירושלים 1 נ' ועקנין, פ"ד ס(3) 577 (2005)).

33. שאלה שונה הינה האם נטל השכנוע עובר לשכמי פקיד השומה גם כאשר פקיד השומה אינו פועל בגדרה של הוראת סעיף 86 לפקודה אלא מבקש לסווג באופן שונה את העסקה או לשכנע כי העסקה האמיתית שונה מזו שהוצגה. ההבחנה בין סיווג שונה של עסקה – הסיווג הכללי, לבין סיווג מחדש והתעלמות מעסקה מלאכותית – הסיווג המיסוי, אינה תמיד ברורה (ראו ע"א 3415/97 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' יואב רובינשטיין ושות', חברה לבניין פיתוח ומימון בע"מ, פ"ד נו(5) 915 (2003); פ' רובין ו-ד' פטרמן "הסיווג השונה הכללי והסיווג מחדש המיסוי" ספר אור 883 (עורכים א' ברק, ר' סוקול, ע' שחם, 2013); ד' גליקסברג "סמכות הסיווג מחדש והנורמות האנטי-תכנוניות; העדפת התפיסה המונקציונלית על פני התפיסה הקונספטואלית" משפטים 545 (תש"ס)). דומה שהגדרה טובה להבחנה בין הסיווג הכללי – הסיווג השונה של עסקה, לבין הסיווג המיסוי, כלומר התעלמות לצרכי המס מעסקה בשל היותה מלאכותית, מורטה במאמרו של פרופ' א' יורן, " "סיווג שונה" של עסקה לצורך מס ומיקומה הנכון של "העסקה המלאכותית" " משפטים כ 43, 44-45 (תשנ"א) באמרו:

"על פי השיטה המקיפה לסווג שונה של עסקאות לצורך מס ניתן להגיע לתוצאת הסווג השונה בכמה דרכים שיש ללכת בהן על פי הסדר: ראשית, יש לבחון לפי כללי המשפט הפרטי האם הכינוי שנתנו הצדדים לעסקה הולם את תוכנה. כך ניתן, למשל, להגיע למסקנה, כי עסקה שהצדדים הציגו כמכר באשראי היא, לאמיתו של דבר, הלוואה ותוצאות המס ייקבעו לפי זה... רק אם הפעלתם של הגדרות המשפט האזרחי ודיני המס לגבי עובדות המס הרלבנטיות מביאה לתוצאה שלא ניתן לסווג עסקה אחרת מכפי שסיווגה הנישום, עולה השאלה האם מותר לשלמות המס להתעלם מסווג הנישום



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 12-10-53014 כרמל מדיקט טכנולוגיות אקוסטיות בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 13-01-23560 גבריאלי נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 13-01-23605 כרמל מדיקט טכנולוגיות אקוסטיות בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

ולסווג את העסקה מחדש לצורך מס על ידי הפעלת הסמכות להתעלם מהעסקה המלאכותית, הווה אומר: הסמכות להתעלם מעסקה מלאכותית היא סמכות שיווית, מכשיר נוסף שניתן לשלטונות המס במלחמתם נגד תכנוני המס" (ההדגשות במקור- ר"ס).

34. במקרה הנוכחי מבקש המשיב לסווג את התמורה שניתנה למערער באופן שונה ולקבוע כי התמורה נועדה למערער. לא מדובר בטענה לעסקה מלאכותית כמובנה על פי סעיף 86 לפקודה, אלא בטענה כי המשמעות האמיתית של העברת מניות התמורה הינה מתן טובת הנאה למערער ולא לחברה. מצויים אנו לפיכך בסוגיית "הסיווג הכללי", דהיינו בשאלת איתור המהות האמיתית של הפעילות הכלכלית נשוא החיוב במס; האם מדובר בתשלום עבור יגיעתו האישית של המערער או תשלום למערער עבור העברת המניות.

35. במאמרם של פי רובין ו-ד' פסרמן הנ"ל, סבורים המחברים כי גם בשאלת הסיווג הכללי יש להטיל את נטל השכנוע על המשיב. לגרסתם "ברגיל יש לתת תוקף להצהרה החיצונית של רצון הצדדים, כפי שהיא באה לידי ביטוי בהסכמות הפורמליות שביניהם. אם פלוני חפץ לטעון כי אותה הצהרה חיצונית אינה משקפת את רצונם האמיתי של הצדדים ואת כוונתם הפנימית וכי על כן יש להתעלם ממנה ולייחס לצדדים כוונות אחרות, אזי עליו הנטל להוכיח את טענתו" (שם, עמ' 895). בין היתר מציינים המחברים כי לסיווג כללי שונה, יש השפעה לא רק על הנישום ופקיד השומה אלא גם על צדדים שלישיים.

36. כפי שכבר ציינתי בעבר דעתי בעניין זה שונה. כך למשל בעמ"ה (ת"א) 1214/02 אלי טל, ציד וספורט בע"מ נ' פקיד שומה כפר סבא (27/01/2004), מצוין כבי' השופט מ' אלטוביה כי כאשר נטענת טענה של סיווג שונה, להבדיל מטענת מלאכותיות העסקה "[...] אין מקום לחרוג מן הכלל בדבר נטלי ההוכחה בערעור מס הכנסה [...]" (שם, פסקה 14). נוסף ונבהיר גם כי כאשר בוחנים את תוכנה האמיתי של הפעילות נשוא החיוב, את אומד דעתם האמיתי של הצדדים לעסקה וכדומה, הרי שהמידע כולו מצוי בידי של הנישום. שונה הדבר מקביעה בדבר מלאכותיות העסקה, שבה פקיד השומה אינו נדרש לברר את מהותה האמיתית של העסקה אלא רק לשכנע כי יש להתעלם מתוצאות המס הנובעות מהעסקה כפי שגובשה על ידי הצדדים.

על כן בעניין הסיווג הכללי אין לנו אלא לפנות לכלל הבסיסי בידי הראיות ולפיו "[...] נטל השכנוע להוכחת טענה מסוימת מוטל על הצד שהטענה מקדמת את ענייניו במשפט" (דברי השופט י' עמית ברע"א 296/11 נג'אר נ' עליאן (23/2/2012) והאסמכתאות שם).

37. בענייננו המערערים מבסיים טענתם על ההסכמים והתמורה כפי שניתנו בפועל. כדי להרים את הנטל המוטל עליהם לשכנע כי העסקה הייתה להעברת מניות חברת הבת תמורת קבלת מניות



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 12-10-53014 כרמל מדיקט טכנולוגיות אקוסטיות בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 13-01-23560 גבריאלי נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 13-01-23605 כרמל מדיקל טכנולוגיות אקוסטיות בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

התמורה די להם להציג את ההסכמים ואת מסמכי העברת המנין. המשיב הוא שטוען כי ההסכם שנחתם לכאורה בין המערערות לבין סאלוס אינו משקף את ההסכם האמיתי וכי בפועל הושג הסכם אחר להענקת תמורה למערער אישית. בנסיבות כאלו די למערערות להצביע על ההסכמים שנחתמו ועל העברת מניות התמורה למערערות כדי שנטל השכנוע להוכיח כי העסקה הייתה שונה יעבור לשכמי המשיב. אין מחלוקת כי ההסכמים שנחתמו הינם בין המערערות לסאלוס ולא בין המערער לסאלוס. מכאן, שהנטל לשכנע כי ההסכם האמיתי שונה מזה שנחתם מוטל על שכמי המשיב – פקיד השומה.

38. בשים לב לעובדות כפי שהוכחו ופורטו, ובהעדר כל ראיה לסתור את ההסכם כפי שהוצג, יש לקבוע כי המשיב לא הרים את הנטל לשכנע כי מי שקיבל את התמורה היה המערער. מכאן, שדין השומה האישית להתבטל ויש לקבוע כי לא הוכח שהמערער קיבל את מניות התמורה.

האם העסקה הינה עסקת מכירת קניין רוחני לסאלוס

39. כזכור, המערערים טוענים, בין היתר, כי העסקה האמיתית שנרקמה הינה עסקת מכר קניין רוחני מהמערערות לחברת סאלוס. גרסה זו מבוססת על הטענה כי אומד דעת הצדדים היה למכור את הקניין הרוחני לסאלוס. הואיל ומכירת הקניין הרוחני, כך נטען, הייתה מחייבת השבת המענק למדען הראשי ותשלום קנס, הוצע על ידי ר"ח רציקובסקי מתווה העסקה כפי שבוצעה, דהיינו הקמת חברת בת, העברת הקניין הרוחני לחברת הבת, ומכירת השליטה בחברת הבת לחברת סאלוס. הקמת חברת הבת נועדה על פי גרסה זו רק על מנת "להתחמק" מההגבלות הנובעות מחוק העידוד.

40. האפשרות ולפיה חברת סאלוס תרכוש ישירות את מניות המערערות נדחתה הואיל וסאלוס לא הייתה מעוניינת ברכישת חברת שלה התחייבויות רבות. יתרה מזו, החברה לא הייתה פעילה מספר שנים ולא הכינה דוחות כספיים, דבר שהרתיע את סאלוס מרכישת מניותיה.

41. טענה זו של המערערות מבוססת על הכלל שהוכר בפסיקה ולפיו יש לבחון את מהותה הכלכלית של העסקה ולמסותה בהתאם למהות תכלית זו.

המערערים סבורים כי גם נישום יכול לטעון כי יש לבחון עסקה על פי המהות הכלכלית האמיתית שלה, כלומר לשכנע כי המהות הכלכלית האמיתית שונה מהאופן שבו הוצגה על ידי הצדדים ומהדרך שבה הציג הנישום את העסקה בדיווחים.

42. כפי שאפרט, דומני שאין מקום לקבל את טענת המערערים ויש לדחות את טענתם כי העסקה שבוצעה בפועל שונה מהעסקאות אותם הציגו.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 53014-10-12 כרמל מדיקט טכנולוגיות אקוסטיות בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 23560-01-13 גבריאלי נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 23605-01-13 כרמל מדיקט טכנולוגיות אקוסטיות בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

43. אפתח בהערה כללית לגבי העלאת טענה על ידי נישום המבוססת על עיקרון המהות הכלכלית של העסקה.

בתי המשפט פסקו שוב ושוב כי בדיני המס יש חשיבות למהות הכלכלית האמיתית של העסקה, וכי לעתים ניתן להתעלם מהאופן בו הוצגה העסקה, לאתר את מהותה הכלכלית, ולקבוע את תוצאות המס בהתאם למהות זו (ראו לעניין עיקרון המהות הכלכלית של העסקה בעיקרון מנהל בדיני המס, ע"א 6722/99 מנהל מס ערך מוסף תל-אביב נ' משכנות כלל מגדלי הים התיכון בע"מ, פ"ד נח(3) 341, 347 (2004)).

בדרך כלל נבחנה הטענה כי יש למסות פעילות עסקית על פי מהותה הכלכלית של העסקה לבקשתו של פקיד השומה, אשר ביקש להתעלם מאופן הצגתה על ידי הנישום. עם זאת, בתי המשפט הכירו גם בזכותו של נישום לטעון כי התוכן האמיתי של עסקה שונה מהלבוש החיצוני בו הולבשה (ראו ע"מ (ת"א) 26356-10-10 כלל חברה לביטוח בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים (20/2/2013)).

קבלת טענה המתבססת על מהותה הכלכלית של עסקה על ידי נישום מעלה שאלות קשות. בדרך כלל ניתן להניח כי נישום מדווח על עסקה, מציג עסקה, בהתאם להבנתו את מהותה. כאשר נישום טוען כי יש להתעלם מהאופן בו הוצגה, להתעלם מנוסח ההסכם שחתם או להתעלם מדיווחים שהגיש לשלטונות המס, קיים חשש שמא הנישום פועל שלא בתום לב ומנסה להציג את העסקה בדרכים שונות כדי להתחמק מהתחייבויות או מחיובים המוטלים עליו (ראו למשל דברי בית המשפט בע"א 357/77 ברושטיין נ' פקיד שומה ירושלים, פד"א י 7 (1978)).

44. קבלת טענתו של נישום כי מהותה של העסקה שונה מהאופן בו הוצגה, משמעה כי גם הצד האחר לאותה עסקה שיתף פעולה בהצגה כוזבת של העסקה האמיתית. בכך יש משום הטלת כתם גם על הצד האחר לעסקה, ואולי אף יביא להטלת חיובים על אותו צד אחר.

זאת ועוד, מקום שבו עסקה הוצגה באופן שונה ממהותה הכלכלית האמיתית על מנת להשיג טובות הנאה כלשהן, כגון התחמקות מהתחייבויות, יש בקבלת טענתו של נישום משום פגיעה ב"תקנת הציבור", שהרי יש בכך להכשיר – ואולי אף לעודד הגשת דיווחים כוזבים תוך הטעיה של גורמים שונים, בין פרטיים ובין רשויות ציבור.

כדי לעודד את הנישומים לדווח רק דיווחי אמת ולהציג את פעולותיהם כהווייתם, ללא התאמת הדיווחים לאינטרסים המשתנים, יש למעט במתן תוקף לטענה כי הדיווחים ואופן הצגת העסקה אינם משקפים את המהות האמיתית (לעניין תקנת הציבור ראו והשוו ע"א 438/90 פקיד



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 53014-10-12 כרמל מדיקט טכנולוגיות אקוסטיות בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 23560-01-13 גבריאלי נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 23605-01-13 כרמל מדיקל טכנולוגיות אקוסטיות בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

שומה-חיפה נ' הד הקריות בע"מ, פ"ד נא (3) 668 (1997); ע"א 10691/06 שריג אלקטריק נ' פקיד שומה ירושלים 1, (23.1.2011).

45. בע"א 390/80 תעש מור מרכז תעשייתי בע"מ נ' מנהל מס שבה מקרקעין אזור תל-אביב, פ"ד לו (1) 458, 449 (1983) אומר השופט אור :

אך ברור הוא, שבדרך כלל חוזה, המוצג לפני המשיב על-ידי הצדדים לו, עליו לקבלו כמשקף את העסקה האמיתית שבין הצדדים, ורק אם נמצאו ראיות של ממש, שלא כן הוא, יוכל להתעלם מהאמור בו. אך אם מוכח, שאין החוזה משקף בפרטים מסוימים שבו את התנאים המוסכמים שבין הצדדים, על המשיב להתעלם מאותם פרטים כחביס.

משמע, הנטל הרויבץ על נישום המבקש לשכנע כי העסקה כפי שדווחה אינה משקפת את רצונם האמיתי של הצדדים הינו נטל כבד עד מאוד. דומני כי טענה של נישום, הנסמכת על עיקרון המהות הכלכלית של העסקה השונה מזו שהוצגה על ידו, תתקבל רק במקרים חריגים ובין היתר בכפוף לתנאים כדלקמן :

- (א) יוכח, ברמת הוכחה גבוהה, כי אומד דעת הצדדים שונה מהכתוב.
- (ב) יינתן הסבר משכנע מדוע הנישום מבקש לסטות מהדרך שבה הציג את העסקה ומדיווחיו.
- (ג) הנישום ישכנע כי פעל בתום לב בעת שהגיש את ההצהרה ממנה הוא מבקש להסתייג.
- (ד) הנישום הטוען כי העסקה שונה מדרך הצגתה, מוכן לשאת בתוצאות ההתעלמות מדרך הצגת העסקה גם ביחס לרשויות אחרות או לגורמים אחרים בפניהם הוצגה העסקה.

46. ולענייננו, המערערים התקשרו בשתי עסקאות; האחת, העברת הקניין הרוחני מהמערערת לחברת הבת תמורת הקצאת מניות בלבד; והשנייה, מכירת מניות חברת הבת לסאלוס תמורת הקצאת מניות התמורה (ראו עדות רו"ח אפרתי עמ' 21).

כאשר מתבוננים על דיווחי החברה לפקיד השומה מגלים כי החברה התייחסה לשתי העסקאות בהתאם לאמור. בדין וחשבון שהגישה החברה בשנת 2006 (נספח 1 למע' 2) נאמר מפורשות כי לחברה רווח הון ממימוש מניות חברת הבת (עמ' 5). אין דיווח על מכירת קניין רוחני לסאלוס. להיפך, בביאור מס' 1 נאמר בסעיף 4 :



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 53014-10-12 כרמל מדיקט טכנולוגיות אקוסטיות בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 23560-01-13 גבריאלי נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 23605-01-13 כרמל מדיקל טכנולוגיות אקוסטיות בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

בתאריך 19 בספטמבר 2006 נוסדה חברת כרמל סוניקס (ישראל) בע"מ ע"י החברה, אשר העבירה את כל הידע בגין תקופת פעילותה לחברה כאמור תמורת כל מניותיה (חברת בת בשליטה מלאה).

ובהמשך בסעיף 5, נאמר כי "בתאריך 21 בנובמבר 2006, נחתם הסכם למכירת מניות חברת הבת לחברה האוסטרלית, Karniel Sonix Ltd, שמרכז פעילותה באוסטרליה [...] בתמורה למכירה כאמור, זכאית החברה לקבלת מניות בחברה האוסטרלית [...]".

משמע, גם בדו"ח הכספי וגם בביאור אין כל זכר לטענה כי העסקה האמיתית הייתה מכירת ידע לחברה האוסטרלית.

47. ר"ח רצ'קובסקי העיד כי לדעתו נפלה טעות בדיווח (עמ' 12). לדבריו [...] במקום לדווח על מכירת הידע, חוץ יצירת בסיס עלות למניות, דווח על מכירת המניות כמובן, ללא בסיס עלות וזוהי טעות של דיווח, אבל זה לא משקף את מה שקרה".

טענה זו אינה מקובלת עליי. ר"ח אפרתי סותר את טענת הטעות ומבחר כי לדעתו לא נפלה כל טעות בדיווחיו (עמ' 22). גם מר גבריאלי אינו טוען כי נפלה טעות בדוחות הכספיים (עמ' 37).

48. יתרה מזו, אם נפלה טעות ניתן היה לצפות כי מיד עם התגלותה תתקן הטעות, יימסר דיווח חדש לבעלי המניות ולשלטונות המס, ובמקרה הנוכחי גם דיווח למדען הראשי כנדרש לפי חוק העידוד. דבר מכל אלו לא נעשה.

49. עוד נזכיר כי הטענה בדבר מכירת ידע מהמערערת לסאלוס צריכה למצוא ביטוי לא רק אצל המערערת אלא גם בדיווחיה של סאלוס. לא הובאה כל ראיה על דיווחים של סאלוס בדבר רכישת ידע מהמערערת. כזכור לא זומן גם כל עד של חברת סאלוס.

על כן, הטענה כי העסקה שבוצעה הייתה מכירת ידע – קניין רוחני לסאלוס, דינה להידחות.

מכירת קניין רוחני לחברת הבת

50. הגרסה העיקרית לה טוענת המערערת הינה כי בוצעו שתי עסקאות חייבות במס; האחת, העברת הקניין הרוחני לחברת הבת תמורת הקצאת מניות, ועסקת מכירת מניות לסאלוס.

שווי התמורה שקיבלה המערערת מחברת הבת עבור הקניין הרוחני הינו כשווין של המניות שהוקצו לה. המערערת טוענת כי שווי המניות שהוקצו לה הינו כשווין בעת מכירתן בעסקה



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 12-10-53014 כרמל מדיקט טכנולוגיות אקוסטיות בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 13-01-23560 גבריאלי נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 13-01-23605 כרמל מדיקל טכנולוגיות אקוסטיות בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

השנייה, כלומר כשוויין בעת מכירת המניות לסאלוס. בעסקה זו התקבלו מניות התמורה שערך כ- 15 מיליון ₪ ומכאן ששווי התמורה שקיבלה המערערת בהעברת הקניין הרוחני לחברת הבת היה אף הוא 15 מיליון ₪.

על פי גישת המערערים, בעסקת העברת הקניין הרוחני לחברת הבת נוצר למערערת רווח הון של 15 מיליון ₪, שממנו מבקשים הם לקזז את ההפסדים המועברים מעסק כפי שנקבעו בהסכם עם פקיד השומה (24 מיליון ₪). בעסקת מכירת המניות של חברת הבת לא נוצר, כך לגישת המערערים, כל רווח, שכן עלות רכישת המניות שווה למחיר המכירה.

51. כדי להצליח בטענתם על המערערים לשכנע כי העברת הקניין הרוחני מהמערערת לחברת הבת יצר למערערת רווח הון שממנו ניתן לקזז את ההפסדים הצבורים מעסק.

למרות זאת מתברר כי בעת הגשת דוחותיה הכספיים של המערערת לא נכלל כל דיווח על רווח הון במכירת הקניין הרוחני. המערערת צירפה לדו"ח הכספי נספח לחישוב רווח הון (סומן מש/2), בו הינה מדווחת על רווח הון במכירת המניות של חברת הבת לסאלוס ומציינת כי הרווח הינו 15,137,174 ₪. אילו רצתה המערערת לטעון כי מקור רווח ההון הינו במכירת הקניין הרוחני לחברת הבת, היה עליה לדווח על רווח הון זה ולחשבו. במסגרת זו רשאית הייתה לטעון כי יש לקזז מרווח ההון את ההפסדים המועברים מעסק. יתרה מזו, לו סברה המערערת כי מקור רווח ההון הינו במכירת הקניין הרוחני לחברת הבת, הרי שהייתה מציינת כי המחיר המקורי של המניות שנמכרו היה כשווי הקניין הרוחני שהועבר לחברה - לשיטתה 15,137,174 ₪. למרות זאת, בנספח רווח ההון הצהירה המערערת כי המחיר המקורי של המניות הנמכרות (מניות חברת הבת) היה 100 ₪, כערך הנקוב של המניות.

52. ר"ח אפרתי, שערך את דוחותיה של המערערת, הפנה בחקירתו לביאור מס' 1 לדו"ח הכספי, ממנו מבקש הוא ללמוד כי המערערת הצהירה על רווח הון במכירת הקניין הרוחני לחברת הבת (עמ' 21). עם זאת, עיון בביאור מס' 1 אינו מתיישב עם טענה זו, שהרי בביאור נאמר רק כי המערערת העבירה את כל הידע לחברת הבת תמורת מניותיה. אין כל אזכור לרווח הון שנוצר למערערת ואין כל אזכור בדבר המחיר המקורי של הידע שהועבר.

53. כפי שראינו ר"ח רצ'קובסקי סבור כי נפלה טעות בדיווח (עמ' 12), אולם ר"ח אפרתי אינו סבור שטעה, וסבור כי די באמור בביאור מס' 1 כדי להבהיר את העסקה (סעיף 9 למע/2 ובעדותו עמ' 24, 25). לא נטען כי הדו"ח תוקן או כי נשלחה הודעת תיקון לדו"ח הכספי.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 53014-10-12 כרמל מדיקט טכנולוגיות אקוסטיות בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 23560-01-13 גבריאלי נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 23605-01-13 כרמל מדיקל טכנולוגיות אקוסטיות בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

54. עוד ראינו לעיל כי בדרך כלל לא תתקבל טענתו של נישום כי יש למסותו באופן שונה מהאופן שבה דיווח על עסקה. כבר נאמר כי לא מה שהנישום יכול היה לעשות ולא עשה אלא רק מה שהוא עשה קובע את מצבו, את דינו מבחינת המס (ע"א 521/63 תה ויסוצקי ושות' (ישראל) בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב, פ"ד כ (3) 625 (1965)).

55. זאת ועוד, עיון במסמכים שהוגשו מגלה כי המערערת אף שלחה הודעה למדען הראשי על העברת החובות והזכויות לחברת הבת (נספח 9 למע/3). בהודעה מציינת המערערת כי העברת הקניין הרוחני תיעשה רק תמורת הקצאת מניות (סעיף 2(ב)). גם בהודעות אלו אין כל אזכור בדבר עלות הקניין הרוחני שהועבר לחברת הבת.

56. נזכיר גם כי זמן קצר לפני הקמת חברת הבת וההתקשרות עם סאלוס, רכש המערער את מניותיהם של המשקיעים במערערת תמורת 1 ₪ למניה בלבד (ראו הסכם המשקיעים מחודש 08/2006, נספח 3 למע/3). באותו מועד כל נכסיה של המערערת הסתכמו בקניין הרוחני. אמנם באותו מועד היו למערערת גם התחייבויות אלו אין כל ספק שאילו היו המערער והמשקיעים סבורים כי שווי הקניין הרוחני הינו מעל 15 מיליון ₪, הדבר היה בא לידי ביטוי בתמורה שנקבעה בהסכם המשקיעים. עוד נזכיר כי בסופו של יום ובחתאם לחלופה שנקבעה בהסכם המשקיעים למקרה של מכירת הזכות לצדדים שלישיים, שולם למשקיעים סך כולל של כ- 2 מיליון ₪ בלבד.

אין ספק כי אם המשקיעים היו סבורים ששווי הקניין הרוחני הינו כנטען היה הדבר מוצא ביטוי בהסכם.

57. המערערים לא הציגו גם כל חוות דעת או כל ראייה אחרת לעניין שווי הקניין הרוחני שהועבר על ידם לחברת הבת. בעניין זה יש לזכור כי שווי שוק של קניין רוחני אינו בהכרח השווי שמוכן לשלם קונה ספציפי. כאשר עוסקים בשווי של נכס, לרבות קניין רוחני, במחירי שוק חופשי, דהיינו במחיר שהיה מוכן לשלם קונה מרצון למוכר מרצון, המחיר עשוי להיות שונה מהמחיר שישלם קונה יחיד. המחיר שישלם קונה ספציפי עשוי להיות מושפע מיחסים מיוחדים שבין הצדדים, מצרכים מיוחדים שלו, מהערכות המבוססות על ידע שאינו נחלת הכלל וכדומה. כך למשל ידע בתחום מסוים עשוי להיות חסר ערך או בעל ערך נמוך לכלל הקונים הפרטנציאליים, אולם בשל התאמתו ונחיצותו לעסק מסוים ערכו עשוי להשתנות ולהעלות בין רגע וראו לעניין המחיר עדותו של ר"ח רצ'קובסקי עמ' 18).

על כן, מחיר המניות שנקבע בין סאלוס לחברת הבת אינו משקף בהכרח את שווי השוק של הקניין הרוחני במועד העברתו מהמערערת לחברת הבת.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 53014-10-12 כרמל מדיקט טכנולוגיות אקוסטיות בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 23560-01-13 גבריאלי נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 23605-01-13 כרמל מדיקל טכנולוגיות אקוסטיות בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

58. עוד נציין כי חברת הבת הגישה אף היא דו"חות כספיים. בדו"ח הכספי לשנת 2007 (מ/ש/1) מפרטת חברת הבת את נכסיה ובין היתר מציינת כי בבעלותה רכוש בלתי מוחשי בסך של 4,260,420 ₪. אין כל הסבר מדוע שווי הקניין הרוחני שהוצהר היה רק 4,260,420 ₪ בעוד שלטענת המערער שווי הקניין הרוחני שהועבר על ידה לחברת הבת היה 15 מיליון ₪ (ראו גם תשובותיו של ר"ח רצ'קובסקי עמ' 11). הסברו של ר"ח רצ'קובסקי ולפיו שווי הנכס נקבע על פי כללי חשבונאות ולפי כללי ה-IFRS אינו נותן מענה להפרש בין שווי הקניין הרוחני הנטען לשווי הכלול בדו"חות הכספיים. לטענת ר"ח רצ'קובסקי השווי של 4.2 מיליון ₪ נקבע בהתאם לשווי מניות התמורה שהועברו למערער על ידי סאלוס עד לאותו מועד ובשים לב לאבני הדרך שנקבעו בהסכם עם סאלוס (עמ' 14). טענה זו אין לקבל.

עיון בסעיף 43 לתצהירו של המערער (מ/ע/4) מגלה שנכון ליום 30.6.2007 הוקצו למערער מניות תמורה בשווי של 7,463,220 ₪. אילו ביקשה חברת הבת לדווח על שווי הקניין הרוחני בשים לב לשווי מניות התמורה שהוקצו עד מועד הדו"ח הכספי (30.6.2007), הרי שהסכום היה צריך להיות גבוה מהסכום של 4.2 מיליון ₪ עליו דיווחה.

זאת ועוד, אבני הדרך וחקצאות מניות התמורה משקפים את שווי מניות חברת הבת במועדים השונים ולא את שווי הקניין הרוחני. ודוק, אבני הדרך שנקבעו בהסכם סאלוס מבוססים על פיתוח הקניין הרוחני לפי השלבים שנקבעו (ראו נספח 1 להסכם שצורף כנספח 7 למ/ע/3). רק אבן הדרך הראשונה, דהיינו העברת 15 מיליון המניות של סאלוס, אינו מותנה בפיתוח המוצרים אלא רק בסגירת ההסכם. שאר אבני הדרך מבוססים על התקדמות בפיתוח ורישום הזכויות במוצרים. משמע, אין צריך להיות כל קשר בין התמורה המשתלמת עבור המניות על פי אבני הדרך שנקבעו לבין שווי הקניין הרוחני שהועבר לחברת הבת בהסכם שבין המערער לחברת הבת. הערכת שווי הנכסים הבלתי מוחשיים שבידי חברת הבת בדו"ח שהוגש ביום 30.6.2007 אינה יכולה להיות מבוססת על תשלום התמורה עבור המניות על פי אבני הדרך שבהסכם סאלוס, ומכאן שהסבריו של ר"ח רצ'קובסקי אינם מתיישבים עם השווי שעליו דיווחה חברת הבת.

59. זאת ועוד, הבסיס לטענת המערער הינו כי יש לראות בשווי מניות התמורה כמשקף את שווי הקניין הרוחני שהועבר מהמערער לחברת הבת. טענה זו מבוססת על ההנחה כי סאלוס שילמה עבור מניות חברת הבת רק בהסתמך על שווי הקניין הרוחני שהועבר לחברת הבת. הנחה זו לא הוכחה בפניי.

60. כפי שצוין לעיל, המערער לא טרחו לזמן איש מחברת סאלוס כדי להבהיר את אומד דעתה של סאלוס בביצוע העסקה ובהעברת מניות התמורה. עיון בהסכם שבין המערער לסאלוס מגלה כי הוא אינו הסכם לרכישת הקניין הרוחני אלא לעמידה באבני דרך הכוללות פיתוח המוצרים.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 12-10-53014 כרמל מדיקט טכנולוגיות אקוסטיות בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 13-01-23560 גבריאלי נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 13-01-23605 כרמל מדיקל טכנולוגיות אקוסטיות בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

משמע, מניות התמורה הועברו לא רק לצורך קבלת השליטה בקניין הרוחני אלא לצורך המשך פעילותה של חברת הבת. דוקו, חברת הבת המשיכה בפעילותה בישראל, העסיקה עובדים ופיתחה מוצרים (ראו תצהירו של מר אוהד עמיר מע/3, סעיפים 8, 9). גם אם מוצרים אלו שפותחו על ידי חברת הבת לאחר הקמתה מבוססים על פטנטים וידע שהועברו מהמעוררת, ברי שפיתוחים אלו השפיעו על שוויה של חברת הבת ושווי הקניין הרוחני שברשותה. וכזכור, פיתוחים אלו ואחרים היו תנאי להעברת מניות התמורה. גם בכך יש להביא למסקנה שאין לקשור בין שווי מניות התמורה שהועברו על ידי סאלוס למעוררת לבין שווי הקניין הרוחני שהועבר על ידי המעוררת לחברת הבת.

61. אין חולק כי העברת נכס לחברת בת תמורת הקצאת מניות מהווה עסקה חייבת במס, בגדרה יש לראות בהעברת הנכס לחברה הקולטת כמכירה החייבת במס רווחי הון. שווי התמורה שמקבל מעביר המניות המוקצות הינו השווי ההוגן של הנכס שנמכר בהתאם למחיר שהיה משלם קונה מרצון למוכר מרצון. בהעדר ראיה אחרת על שווי הנכס במועד העסקה, אין מנוס אלא לקבוע כי שווי התמורה הינו הערך הנקוב של המניות שהוקצו למעוררת. המעוררים לא השכילו להצביע על שווי הקניין הרוחני במועד העברתו לחברת הבת; הם לא כללו בדיווחים כל הערכת שווי לקניין הרוחני; בדיווחים על מכירת המניות שהתקבלו בהקצאה ציינו כי המחיר המקורי היה 100 ₪ כערךם הנקוב של המניות.

בנסיבות אלו אין מנוס אלא לקבוע שיש לאמץ את דיווחי המעוררת ולקבוע כי עבור העברת הקניין הרוחני לחברת הבת ניתנה תמורה בערך זניח, מניות בערך של 100 ₪ בלבד.

עסקת מכירת המניות לסאלוס

62. העסקה השנייה שנכרתה הינה מכירת מניות חברת הבת לחברת סאלוס בתמורה לקבלת מניות התמורה. המעוררת דיווחה על עסקת מכירה זו וצירפה נספח לחישוב רווח ההון שנצבר בה בעסקה. בדיווח ציינה המעוררת כי המחיר המקורי של המניות היה 100 ₪ וכי שווי מניות התמורה היה 15,137,174 ₪ (מ/ש/2). המשיב אינו מבקש להתערב בהערכת השווי של עסקת מכירת המניות לסאלוס.

63. אין חולק כי הרווח שנצבר אצל המעוררת ממכירת המניות לסאלוס הינו רווח הון, החייב במס לפי פרק ה' לפקודה. המס מוטל על ה"רווח" שנוצר למעוררת, ורווח זה הינו ההפרש שבין התמורה שהתקבלה ל"מחיר המקורי" של המניות. הואיל והמחיר המקורי עליו הוצעה, ושאינו שנוי במחלוקת, היה 100 ₪, הרי שלמול סכום זניח זה, כל התמורה שהתקבלה מהרווח הון החייב במס.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 53014-10-12 כרמל מדיקט טכנולוגיות אקוסטיות בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 23560-01-13 גבריאלי נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 23605-01-13 כרמל מדיקל טכנולוגיות אקוסטיות בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

כאשר בוחנים את עסקת מכירת המניות, אין לחשב מחיר מקורי שונה מזה שהוצהר. ראינו לעיל, כי בעסקת העברת הקניין חרווני תמורת הקצאת המניות בחברת הבת לא הוכח שווי הקניין הרוחני שהועבר, ועל כן הטענה כי המחיר המקורי של המניות היה יותר מהסכום המוצהר של 100 ש"ח, לא הוכחה.

64. המערערת טוענת בסיכומיה גם כי על מחירן המקורי של המניות שנמכרו לסאלוס ניתן ללמוד בהיקש מהוראות סעיפים 104א' ו-104ג' לפקודה. סעיפים אלו עוסקים בהעברת נכס מאדם לחברה תמורת מניותיה בלבד. סעיף 104א' קובע:

(א) אדם המעביר את מלוא זכויותיו בנכס לחברה, תמורת קבלת הזכויות הקיימות באותה חברה, לא יחוייב במס לפי פקודה זו, לפי חוק מס שבח מקרקעין, או לפי חוק התיאומים בשל אינפלציה, לפי הענין, אם נתמלאו כל אלה:

- (1) המעביר מחזיק במשך שנתיים לפחות מיום ההעברה זכויות המקנות לו לפחות 90% בכל אחת מהזכויות בחברה;
- (2) החברה מחזיקה בנכס שהועבר אליה במשך שנתיים לפחות מיום ההעברה;
- (3) היחס בין שווי השוק של הזכויות שהוקצו למעביר לבין שווי השוק של כלל הזכויות בחברה מיד לאחר ההקצאה הוא כחם שבין שווי השוק של הנכס המועבר לשווי השוק של החברה מיד לאחר ההעברה;
- (4) (נמחקה).

(ב) [...].

סעיף 104ג' משלים את ההסבר לגבי מכירת המניות שהתקבלו עבור הנכס, וקובע:

במכירת מניות שנתקבלו תמורת נכס כאמור בסעיפים 104א' ו-104ב', יחולו הוראות אלה:

- (1) יראו כמחיר המקורי של המניות את יתרת המחיר המקורי של הנכס שהועבר, כשהוא מתואם מיום רכישת הנכס בידי המעביר ועד למועד ההעברה, ובניכוי הפסד ריאלי שהיה אילו נמכר הנכס במועד העברתו, ובלבד שלא יפחת מיתרת המחיר המקורי של הנכס שהועבר (להלן - המחיר המתואם); ההפרש בין יתרת המחיר המקורי של הנכס שהועבר לבין המחיר המתואם ייקרא להלן "הפרש התיאום"; לענין זה, "הפסד ריאלי" - הסכום שבו נמוך שווי השוק של הנכס מיתרת המחיר המקורי המתואם שלו;
- (2) הפרש התיאום המהווה חלק מן המחיר המקורי של מניות הנמכרות, יתווסף לתמורה ממכירת המניות ויראו בו סכום אינפלציוני נוסף;
- (3) יראו כמועד הרכישה של המניות את מועד ההעברה של הנכס ואולם במכירת מניות שהתקבלו תמורת נכס שנרכש עד המועד הקובע, יראו לענין חישוב רווח ההון הריאלי עד המועד הקובע, את יום רכישת הנכס שהועבר כיום הרכישה של המניה.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 53014-10-12 כרמל מדיקט טכנולוגיות אקוסטיות בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 23560-01-13 גבריאל נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 23605-01-13 כרמל מדיקל טכנולוגיות אקוסטיות בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

65. הוראות אלו אינן רלוונטיות לענייננו שכן הן עוסקות בהעברת נכס, לרבות מניות, מאדם לחברה תמורת מניותיה בלבד, בתנאים מיוחדים. ההעברה העומדת בתנאים אינה חייבת במס. בין יתר התנאים לתחולת הסעיף נקבעה תקופת החזקה מינימלית של המניות, תקופת החזקה מינימלית של הנכס בידי החברה והוכחת יחס בין שווי השוק של הנכס לשווי השוק של החברה. כמו כן נדרשת הודעה כאמור בסעיף 104'ז.

סעיף 104'א אינו פוטר את העברת הנכס מהיחיד לחברה מתשלום מס, אלא מהווה רק הוראה בדבר דחיית מועד החבות למועד מכירת הנכס על ידי החברה. במקרה שכזה יראו במחיר המקורי של המניות (כלומר במחיר הרכישה על ידי היחיד) כיתרת המחיר המקורי של הנכס שהועבר לחברה.

66. אין טענה כי העברת הקניין הרוחני על ידי המערערת לחברת הבת כלולה בהוראות סעיף 104'א הנ"ל. כל שטוענים המערערים הינו כי ניתן ללמוד מהוראות אלו ולהסיק כי המחיר המקורי של המניות יהיה זהה לשווי הקניין הרוחני שהועבר לחברה. מהוראות סעיף 104'א מבקשים המערערים ללמוד כי המחוקק מאפשר דחיית תשלום המס בהעברת נכס מיחיד לחברה תמורת מניות.

67. טענות אלו של המערערים אינן משנות את המסקנות שפורטו לעיל. סעיפים 104'א ו-104'ו נועדו לנסיבות מיוחדות. נסיבות מיוחדות אלו לא התקיימו. במקרה הנוכחי הועברו הזכויות בקניין הרוחני תמורת המניות על פי ערך הנקוב בלבד. זה מה שהוסכם בין המערערת לחברת הבת וכך הוצהר. יתרה מזו, ראינו כי המערערים לא הוכיחו מהו מחיר הרכישה המקורי של הקניין הרוחני ומה היה שווי בעת העברתו לחברת הבת. מכאן שאין בהשוואה לסעיף 104'א כדי לשנות את המסקנה.

קיצוץ ההפסדים המועברים

68. המערערים טוענים כי גם אם כל רווח ההון ממכירת המניות לחברת סאלוס, כ-15,000,000 ₪, נצבר בעסקה השנייה, הרי שרווח זה הינו רווח הון בעסק שניתן לקזזו כנגד ההפסדים העסקיים המועברים. כזכור, המערערים הגיעו להסכם שומה ולפיו ההפסדים המועברים מעסק הינם כ-24,000,000 ₪ ועל כן מסקנת המערערים הינה כי מלוא רווח ההון בעסקת סאלוס ניתן לקזזו.

69. המשיב לעומתם סבור כי רווח ההון במכירת המניות אינו רווח הון בעסק. המשיב טוען כי מניות חברת הבת לא שימשו כמקור ליצור הכנסה למערערים ואף לא היו רכוש קבוע של המערערים, ועל כן לא ניתן לקזז כנגד רווח ההון שנצבר במכירתן את ההפסדים המועברים מעסק.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 53014-10-12 כרמל מדיקט טכנולוגיות אקוסטיות בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 23560-01-13 גבריאלי נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 23605-01-13 כרמל מדיקל טכנולוגיות אקוסטיות בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

70. כדי להבחיר את המחלוקת וההכרעה נבחר את המסגרת המשפטית. פעילותו העסקית של נישום עשויה להגיב לו רווחים או לגרום לו להפסדים. כדי לבחון את רווחיו של נישום מפעילות עסקית מוגדרת ולקבוע מהן ההכנסות החייבות במס יש צורך בכללים ובין היתר בכללים המוכרים ככללי ההקבלה. כללי ההקבלה האופקיים בוחנים את הכנסותיו של נישום מפעילות עסקית מוגדרת אל מול ההוצאות שנדרשו לאותן הכנסות (ראו: "אדרעי מבוא לתורת המסים 234 (2008)). כללי ההקבלה האנכיים עוסקים במישור הזמן, דהיינו בוחנים הוצאות שיצאו ביצור הכנסה מוגדרת בתקופה נמדדת.

71. פקודת מס הכנסה קובעת בדרך כלל הוראות בדבר מדידת הכנסות והוצאות בתקופה של שנה. הדרך הרגילה להקבלה בין הוצאותיו של נישום להכנסותיו נעשות במסגרת הדו"ח השנתי שמגיש כל נישום, בו מפורטות הכנסותיו בשנת המס וההוצאות שהוציא באותה שנה מס ליצור ההכנסה. ההפרש בין שני אלו (הכנסות והוצאות) מוגדר כהכנסה חייבת, עליה מוטל המס.

72. כדי להתאים בין הכנסותיו של נישום להוצאותיו, למנוע תשלומי מס ביתר או בחסר, נקבעו בפקודה כללי תיאום שונים. לענייננו רלוונטיים הכללים העוסקים בקיזוז הפסדים. ההפסדים נשוא הוראת הקיזוז הינם הפסדים שנוצרו כתוצאה מכך שהוצאות היצור המוכרות על פי הוראות הפקודה, ושהוצאו במסגרת פעילות כלשהי, עולות על ההכנסות שהתקבלו על ידי הנישום מאותה פעילות.

73. סעיף 28 לפקודה עוסק בכללי ההקבלה מקום שבו נוצרו לנישום הפסדים. סעיף 28(א) קובע כללים אופקיים ומורה לנו כי מקום שבו נוצרו לנישום הפסדים בשנת מס (כלומר, מקום שבו ההוצאות המוכרות ליצור הכנסה עלו על הכנסות באותה שנה), רשאי הנישום לקזזם אל מול כל הכנסה חייבת ממקורות אחרים. הסעיף חל רק על הפסד שנגרם לנישום, "בעסק או במשלח-יד [...] ושאליו היה ריווח היה נישום לפי פקודה זו" (ראו ד' גליקסברג "דיני קיזוז ההפסדים השוטפים וכוונת המחוקק" משפטים כא 531 (תשנ"ב)). הפסד שנגרם בנסיבות אחרות, כלומר הפסד שאינו נובע מעלויות ייצור בעסק או במשלח יד, אינו נכלל בהגדרת ההפסדים הניתנים לקיזוז.

74. סעיף 28(ב) לפקודה עוסק בקיזוז האנכי, דהיינו קיזוז הפסדים מהכנסות שנוצרו בשנות מס שונות. וכך מורה הסעיף:

(ב) מקום שלא ניתן לקזז את כל ההפסד בשנת מס כאמור, יועבר סכום ההפסד שלא קוזז לשנים הבאות בזו אחרי זו ויקוזז כנגד סך כל הכנסתו החייבת של אותו אדם באותן השנים מעסק או משלח-יד, לרבות ריווח הון בעסק או משלח-יד, או שיקוזז כנגד סך כל הכנסתו החייבת של אותו אדם, באותן השנים. לפי סעיף 2(2) בהחקיים כל



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 53014-10-12 כרמל מדיקט טכנולוגיות אקוסטיות בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 23560-01-13 גבריאל נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 23605-01-13 כרמל מדיקל טכנולוגיות אקוסטיות בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

התנאים המפורטים להלן, והכל ובלבד שאם ניתן לקזז את ההפסד באחת השנים, לא יותר לקזזו בשנה שלאחריה:

(1) לאותו אדם לא היתה הכנסה מעסק או ממשלח יד בשנת הקיזוז;

(2) אותו אדם חדל לעסוק בעסק או במשלח יד שאת ההפסד שהיה לו בו הוא מבקש לקזז;

(3) מקורו של ההפסד שהיה לאותו אדם אינו מחברת בית כמשמעותה בסעיף 64, מחברה משפחתית כמשמעותה בסעיף 64א או מחברה שקופה כהגדרתה בסעיף 1א64(א).

סעיף זה הוא העומד במוקד המחלוקת בתיק זה.

בחינת הוראות הסעיף מגלה כי יש להבחין בין שני צדדיה של פעולת הקיזוז; ההפסדים מחד וההכנסות מאידך. קיזוז ייעשה רק בין אותם הפסדים שהוגדרו בסעיף אל מול ההכנסות שהוגדרו בו. אין הכרח בקיזוז רחב של כל הפסד אל מול כל הכנסה. יתרה מזו, אין גם סימטריה בין ההוראות, אלא נדרשת בחינה של כל אחד מצדדי משוואת הקיזוז.

75. ההפסדים אותם ראוי נישום לקזז הינם אלו שפורטו בסעיף 28(א), כלומר "הפסד שהיה לאדם בעסק או במשלח יד". הפסד שנובע ממקורות אחרים אינו כלול בהפסדים הניתנים לקיזוז. ההכנסות מהן ניתן לקזז את ההפסדים והמפורטות בסעיף 28(ב) לפקודה, הינן הכנסות חייבות מעסק או משלח יד, וכן רווח הון בעסק או משלח יד. לאלו הוסף בתיקון מס' 154 לפקודת מס הכנסה גם הכנסה חייבת לפי סעיף 2(2) לפקודה, כלומר הכנסות עבודה, בכפוף לתנאים שנקבעו בסעיף (ראו א' רפאל **מס הכנסה** כרך א' 759 (2009)).

76. השאלה בה עוסק הדיון בתיק זה הינה מהי אותה הכנסה מרווח הון בעסק, שממנה ניתן לקזז הפסדים מועברים משנים קודמות, שכן אין חולק כי ההפסדים הנטענים כלולים ברשימת ההפסדים הניתנים לקיזוז בהיותם הפסד מעסק.

בע"א 615/85 **פקיד השומה חיפה נ' א.ח.א. גולדשטיין בע"מ** (31/12/1985) קבע בית המשפט כי הביטוי "עסק" בהגדרת "רווח הון בעסק" יפורש בהתאם לפרשנות שניתנה לביטוי עסק במסגרת הוראות סעיף 1(2) לפקודה. עוד נקבע באותו מקרה כי ניתן לקזז הפסד מעסק מרווח שנצבר לנישום מעסק אחר, לרבות רווח מעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי.

77. כאשר עוסקים ברווח הון בעסק, בדרך כלל הכוונה הינה להבחין בין רווח הון ממכירת "רכוש קבוע" המשמש בעסק, להבדיל מרווח הון חנובע ממממשה של השקעה שאינה חלק מפעילות העסק (ראו א' רפאל הנ"ל, עמ' 762; א' נמדר **מס הכנסה, יסודות ועיקרים** 412 (2013); עמ"ש 75/90 **אורון תעשיות בע"מ נ' מנחל מס שבח חיפה**, פד"א כד 169 (1992)). הבחנה זו מותרת



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 53014-10-12 כרמל מדיקט טכנולוגיות אקוסטיות בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 23560-01-13 גבריאל נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 23605-01-13 כרמל מדיקל טכנולוגיות אקוסטיות בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

שאלות רבות פתוחות, שכן ההבחנה בין נכס שנרכש להשקעה לבין נכס המשמש כרכוש קבוע בעסק אינה קלה, שהרי גם הביטוי "עסק" נתון לפרשנויות רבות (ראו למשל ע"א 615/85 לעיל; ע"א 111/83 אלמור לניהול ונאמנות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פד" לט(4) 1 (1985)).

78. בע"א 2895/08 פקיד השומה למפעלים גדולים נ' חברת מודול בטון השקעות בתעשייה בע"מ (21/2/2010) (להלן: עניין "מודול בטון") דן בית המשפט העליון, בין היתר, בשאלה האם רווח ממכירת מניות בחברת בת הינו "רווח הון בעסק" הכלול הוראות סעיף 28(ב) לחוק. דעת הרוב, שנכתבה על ידי כב' השופט י' עמית, השיבה על שאלה זו בחיוב, אולם בית המשפט הדגיש כי ההכרעה מבוססת על נסיבותיו המיוחדות של המקרה. כך מציין בית המשפט:

המדובר בחברה אם ובחברה בת המהוות יחידה כלכלית אחת כמפעלים תעשייתיים בני קו ייצור אחד. בנסיבות אלה, איני רואה להבדיל בין מכירת קו הייצור של חברת הבת לבין מכירת מניותיה [...].

ובהמשך הוסיף:

דוק: אדגיש כי התוצאה אליה הגענו מצומצמת לחברת אם וחברת בת שהן יחידה כלכלית אחת, שתיהן מפעלים תעשייתיים בני קו ייצור אחד והן מגישות דו"ח מאוחד, זאת על רקע תכליתו המיוחדת של חוק עידוד התעשייה לראות את חברת האם וחברת הבת כיחידה משקית אחת.

שופטת המיעוט, השופטת א' חיות, סברה כי למרות הנסיבות המיוחדות של המקרה, יש לראות ברווח החון ממכירת המניות כמימוש השקעה בלבד, ועל כן סברה כי לא ניתן להחיר את קיוזו ההפסדים מרווח החון במכירת המניות.

79. פסק הדין בעניין מודול בטון לא שינה את ההלכה ולפיה רק רווח הון ממכירת הרכוש הקבוע - גורמי הייצור בעסק, ניתן יהיה לקיוזו אל מול הפסדים עסקיים מועברים משנים קודמות. פסק הדין התייחס למקרה מיוחד ולא קבע הלכה גורפת בעניין קיוזו הפסדים ממכירת מניות חברות בת. השופט דנציגר, שחצטרף לשופט עמית, הדגיש כי "אין להסיק מתוצאת פסק הדין בעניין זה כי בכל מקרה תהיה חברה רשאית לקזז רווח הון ממכירת מניות של חברת בת או חברה מוחזקת [...]".

80. כאשר בוחנים את המקרה הנוכחי, דומני כי המסקנה המתבקשת הינה כי רווח החון ממכירת מניותיה של חברת הבת לסאלוס אינו רווח הון בעסק, ועל כן לא ניתן לקזז את ההפסדים המועברים מרווח הון זה. המערערים וחברת הבת לא היוו יחידה כלכלית אחת, לא חגשו דו"חות



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 53014-10-12 כרמל מדיקט טכנולוגיות אקוסטיות בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 23560-01-13 גבריאלי נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 23605-01-13 כרמל מדיקל טכנולוגיות אקוסטיות בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

מאוחדים ולא החזיקו בקו יצור אחד. ראינו כי הקמת חברת הבת נועדה ליצור נתק- חיץ בין המערער לבין פעילותה העסקית של חברת הבת, כך שניתן יהיה להעביר את השליטה בה לחברת סאלוס האוסטרלית. לאחר הקמת חברת הבת, עברה כל פעילות הפיתוח של המוצרים לחברת הבת. המערער לא עסקה בכל פעילות של פיתוח, יצור או שיווק המוצרים. כל עובדי הפיתוח הועסקו על ידי חברת הבת, לרבות המערער עצמו (ראו הסכם העסקה, נספח 18 למע/4). כל זכויות והתחייבות המערער למדען הראשי הוסבו לחברת הבת, ולמערער לא נותר מאוס פרט לזכויות במניותיה של חברת הבת. השליטה בחברת הבת עברה מהמערער לסאלוס, בעוד שהשליטה במערער נותרה בידי המערער אישית.

81. המערער החזיקה במניות חברת הבת תקופה קצרה ביותר וסמוך לאחר יסודה של חברת הבת והקצאת מניותיה למערער נמכרו המניות לסאלוס. למרות זאת ברי כי המערער החזיקה באותה תקופה במניות חברת הבת רק כחשקעה ללא שיתוף עסקי.

82. יתרה מזו, קבלת הטענה כי המערער וחברת הבת שימשו כישות כלכלית אחת ועל כן ניתן לקזז את הפסדי המערער מרווח ההון ממכירת מניות חברת הבת, חותרת תחת תכלית מתווה העסקה כפי שבוצעה, דחיינו חימנעות ממכירת הפעילות העסקית, הידע והקניין הרוחני של המערער ישירות לחברת סאלוס. המערער ביקשה לנתק בינה לבין הקניין הרוחני והידע שהועברו לחברת הבת ולבצע את העסקה כפי שבוצעה, כדי להתחמק מהתחייבויותיה כלפי המדען על פי חוק העידוד. קבלת טענת המערער לעניין קיזוז ההפסד תיתן הכשר להתחמקות מהתחייבות המערער על פי חוק העידוד ותיתן למעשה גושפנקא לאותה התחמקות.

אילו רצתה המערער למכור את הידע והקניין הרוחני לסאלוס, לא הייתה כל מניעה שתעשה כן, בכפוף למילוי כל הדרישות על פי חוק העידוד, קבלת אישור לעסקה או השבת המענק וביצוע התשלום כנדרש על פי החוק. המערער בחרה במתווה הפוטר אותה מחובותיה על פי חוק העידוד, ועל כן יש להכיר במתווה זה ולחייבה במס בהתאם, כלומר להבחין בין הישגיות הנפרדות ולקבוע כי המערער החזיקה במניות חברת הבת כהשקעה בלבד.

לאור מסקנתי זו אין צורך לדון בטענה החלופית שהעלה המשיב בעניין קיזוז חלקי בלבד של ההפסדים.

סוף דבר

83. כאמור לעיל, מצאתי כי לא היה בסיס לחוצאת השומות האישיות למערער פרופ' גבריאלי, ועל כן אני מורה על קבלת הערעור בתיק 23560-01-13.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 53014-10-12 כרמל מזיקט טכנולוגיות אקוסטיות בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 23560-01-13 גבריאלי נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 23605-01-13 כרמל מזיקל טכנולוגיות אקוסטיות בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

מאידך, איני מוצא מקום להתערב בשומות שהוצאו למעוררת, ועל כן אני דוחה את הערעורים בתיקים 53014-10-12 ו-23605-01-13.

בנסיבות העניין ובשים לב לקבלת הערעור בשומות האישיות, אני מחייב את המערערים לשלם למשיב הוצאות ושכר טרחה בסך כולל של 10,000 ₪ בלבד.

ניתן היום, ו' טבת תשע"ה, 28 דצמבר 2014, בהעדר הצדדים.

רון סוקול, שופט