



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 8285/10

לפני: כבוד השופטת ע' ארבל
כבוד השופט ח' מלצר
כבוד השופט ע' פוגלמן

המערערים: 1. ג'ולקס שוקי הון בע"מ
2. ג'ולקס שיווק (1994) בע"מ

נ ג ד

המשיב: פקיד שומה למפעלים גדולים

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו שניתן בתאריך 01.08.2010 בתיק ע"מ 1162/05 ע"י כב' השופט מ' אלטוביה

תאריך הישיבה: כ"ב באייר התשע"ב (14.05.2012)

בשם המערערים: עו"ד אוסלקה זאב; עו"ד פרי מנוביץ'

בשם המשיב: עו"ד עמנואל לינדר

פסק - דין

השופט ח' מלצר:

1. לפנינו ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי הנכבד בתל אביב-יפו (כב' השופט מ' אלטוביה). בפסק הדין הוחלט שלא להתערב בקביעת המשיב, אשר ייחס למערערת 1 (להלן: המערערת 1, או החברה האם) הכנסות שהיא ביקשה לשייך לחברת הבת שלה, המערערת 2 (להלן: המערערת 2, או החברה הבת), על מנת לקזז כנגדן הפסדים של החברה הבת, וזאת נוכח העובדה שלמערערת 1 לא היו הפסדים בני-קיוז.

2. התשתית העובדתית, שנפרסה בפני בית המשפט המחוזי הנכבד, ועומדת עתה בבסיס הערעור – איננה נתונה במחלוקת של ממש. המערערת 1, אשר

היתה בשעתו חברה ציבורית שנסחרה בבורסה לניירות ערך בת"א, החזיקה בתקופה הרלבנטית בכל הון מניותיה המונפק של המערערת 2. שתי החברות עסקו בתחום התכשיטים עד לשנת 1998. הפסדיה הצבורים לצרכי מס של החברה הבת עד סוף שנה זו עמדו על כ-1.6 מיליון ש"ח, והיא חדלה מפעילותה. המערערת 1, שלה היו הפסדים צבורים בהיקף של כ-13 מיליון ש"ח, החלה בשנת 1999 בפעילות בתחום שוק ההון, וזו הפכה לפעילותה המרכזית. המערערת 1 ראתה ברכה בעמלה, ותוך שנתיים בלבד הציגה רווחים כה נאים עד שקיזזה את כל ההפסדים הצבורים שהיו לה. הפסדיה הצבורים של החברה הבת, לעומת זאת, נותרו אותה עת כאבן שאין לה הופכין: חברה זו היתה נטולת פעילות, עובדים, משרדים, או יכולת להפיק רווחים שכנגדם יקוזזו הפסדיה. והנה בתום שנת 2001 וראשית שנת 2002 חל שינוי: בעוד שהמערערת 1 המשיכה בפעילותה עתירת ההיקף בתחום שוק ההון, הרי שאף החברה הבת, כפי שדווח למשיב, ביצעה 16 עסקאות בתחום שוק ההון (להלן: העסקאות), אשר הניבו לה רווחים בהיקף כזה שכנגדם ניתן היה לכאורה לקזז בדיוק את הפסדיה הצבורים. משהשלימה החברה הבת את הפקת הרווחים שאין למסותם לשיטתה – היא שבה וחדלה מכל פעילות.

3. המשיב לא הכיר בקיזוז ההפסדים הצבורים של החברה הבת. לטענתו, רישום העסקאות בספרי החברה הבת היווה פעולה מלאכותית, שכן העסקאות וההכנסות מהן – היו למעשה של המערערת 1. לשיטתו של המשיב, לחברה הבת לא היתה כל פעילות, עובדים ומשרדים, והיא נעדרה כל ידע לצורך ביצוע פעולות בשוק ההון – פעולות מן הסוג שהמערערת 1 ביצעה מזה זמן והמשיכה בביצוען. החברה הבת נסתייעה אמנם, לטענתה, בשירותיו של יועץ בתחום שוק ההון, אך נתברר כי הלה היה אף יועצה של החברה האם, אשר ביצע עבורה מאות פעולות שיוחסו לפעילותה שלה, וקיבל רק ממנה את שכרו. ביצוע העסקאות אף הצריך העמדת ערבות לשם קבלת קו אשראי בהיקף של כ-15 מיליון דולר, והחברה האם היא שהעמידה את הערבות ונשאה במלוא הסיכון העסקי מן הפעילות שיוחסה לחברה הבת. אף העובדה שהמערערת 1 דיווחה על כך שקיבלה דמי ניהול מסוימים מן החברה הבת – לא שכנעה את המשיב כי יש לשייך את העסקאות לחברה הבת דווקא. מכאן שלגישת המשיב – ייחוס העסקאות לחברה הבת מהווה איפוא "עסקה מלאכותית", כמובנה בסעיף 86 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן: הפקודה). כן העלה המשיב מספר טעמים חלופיים לאי-ההכרה בקיזוז ההפסדים בחברה הבת, ועל פיהם אותן עסקאות בודדות, שבוצעו באמצעות חברת הבת – אינן מגיעות כדי "עסק"

ולכן לא מתקיימים כאן תנאי סעיף 28(1) לפקודה בדבר קיזוז הפסדים עסקיים כנגד הכנסות מעסק או ממשלח יד.

יצוין כי נוכח המסקנה אליה הגענו בסוגיה העיקרית שבאה לפנינו – אין לנו צורך להידרש כאן לטעמים החלופיים.

4. המערעות השיגו שתיהן לפני בית המשפט המחוזי הנכבד בתל אביב-יפו על החלטתו של המשיב לייחס את העסקאות לחברה האם. הן ביקשו לטעון כי לביצוע העסקאות באמצעות החברה הבת היה טעם מסחרי לגיטימי, וכי אין מדובר בעסקה מלאכותית. לחלופין טענו המערעות כי כעניין שבמדיניות – יש לנקוט גישה מרחיבה בכל הקשור למנגנונים של קיזוז הפסדים מסוג זה שבוצע במקרה דנן בחברה הבת.

5. בית המשפט המחוזי הנכבד, לאחר שעמד על המסד העובדתי הרלבנטי – דחה את הערעורים. הוא הדגיש כי אין לראות בהחלטת המשיב משום שלילת חופש הבחירה של נישום (שהוא בעל שליטה בחברה שבה צבורים הפסדים) – להזרים לאותה חברה פעילות של ממש בבחינת שינוי כיוון עסקי, ואולם כאשר אין כל טעם מסחרי ממשי (זולת הרצון לנצל את ההפסדים שנצברו בחברה הבת) – לניתוב חלק מזערי מן הפעילות השוטפת של החברה האם אל חברה הבת, הרי שבדין התעלם המשיב מהפניית פעילות זו לחברה הבת ואין להתערב בשיקול דעתו.

6. מכאן הערעור שלפנינו. המערעות משיגות רק בשפה רפה על הקביעה שניתוב העסקאות לחברה הבת נעדר טעם מסחרי של ממש, מלבד קיזוז הפסדים הצבורים (יחד עם זאת, המערעות גורסות כי אפשר וניתן להסביר את הסטת העסקאות לחברה הבת ברצון לבחון קשרים בנקאיים חדשים עם בנק יורו-טרייד, שנכנס אז לפעילות בארץ. דא עקא שמניע זה איננו נותן הסבר לעובדה שבד בבד עם סיום קיזוז ההפסדים המיומר – חדלה שוב הפעילות בחברת הבת. יתר על כן על פי ניסוחו הנוכחי של סעיף 86 לפקודה די להראות כי אחת ממטרותיה העיקריות של העיסקה הוא הימנעות ממס, או הפחתת מס בלתי נאותות – על מנת שפקיד השומה יהיה רשאי להתעלם ממנה ולשום את הנוגע בדבר לפי זה. עיינו: פרופ' אהרון נמדר, מס הכנסה, 58 (2010) והאסמכתאות הנזכרות שם).

לשיטתן של המערערות, אפילו היה קיזוז ההפסדים טעם יחיד להעברת הפעילות לחברה הבת, הרי שאין בכך כדי להצדיק את מניעת הקיזוז. המערערות מבקשות להיבנות בעניין זה מפסק הדין ב-ע"א 7387/06 בן ארי ש. סוכנות לביטוח (1968) בע"מ נ' פקיד שומה 1 ירושלים (29.5.2008) (להלן: עניין בן ארי). באותו מקרה דובר בבעל מניות מיעוט (32% מהון המניות המונפק) בחברה שצברה הפסדים, אשר רכש את יתרת מניות החברה, הזרים לתוכה פעילות רווחית אחרת מעסק אחר שהיה לו, וביקש לקזז לאחר מכן את מלוא הפסדיה הצבורים של החברה. בפסק הדין נקבע כי לא היה טעם ברכישת השליטה בחברה בלתי אם למטרת ניצול זכות הקיזוז. יחד עם זאת, בית משפט זה היה נכון להכיר בזכותו של בעל המניות לקזז רווחים כנגד חלקו היחסי בהפסדים שנצברו בעבר (32%). המערערות מטעימות כי "קו פרשת המים" בפסק דין זה (עניין בן ארי) טמון בשאלת שינוי השליטה בחברה. להבנתן מי שרכש את מלוא השליטה בחברה, עם הפסדים צבורים – לא יוכל "לנצל" הפסדים אלה, וזאת להבדיל ממי שהיה בעל החזקה מסוימת בחברה ורכש את יתרת המניות – אשר יוכל לקזז הפסדים, כפי חלקו היחסי; לשיטת המערערות, בעניין מדובר בבעל שליטה שלמה – ולכן יש לאפשר לו לקזז את מלוא ההפסדים.

7. המשיב סומך מנגד את ידיו על פסק הדין של בית המשפט המחוזי הנכבד. הוא גורס כי פסק הדין בעניין בן ארי איננו רלבנטי לענייננו וכי אין לראות בו משום סטייה מן ההלכה הנוהגת בעניין אי-הכרה בקיזוז הפסדים בעסקאות מלאכותיות, כפי שזו התוותה ב-ע"א 3415/97 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' יואב רובינשטיין ושות' חברה לבנין פיתוח ומימון בע"מ, פ"ד נז(5) 915 (2003) (להלן: הלכת רובינשטיין). לשיטת המשיב, כאשר אין טעם מסחרי לעסקה – ובעניין בן ארי דובר רק על היעדר טעם מסחרי לרכישת המניות, אך לא נאמר כי הזרמת הפעילות הרווחית לחברה נעדרה ככזו טעם מסחרי – הרי שזו אינדיקציה חשובה לכך שמדובר בעסקה מלאכותית.

דיון והכרעה

8. אציין כבר בשלב זה כי לשיטתי דין הערעור – להידחות. בשאלת סיווגה של עסקה כמלאכותית הולכים אנו בתלמים עמוקים שנחרשו זה מכבר, ואין צורך להרחיב בהם עוד במקרה הנוכחי. בתמצית יש לומר כי לעניין החלופה של עסקה מלאכותית המופיעה בסעיף 86 לפקודה – מבחן מרכזי (אף שאיננו בלעדי) הוא הטעם המסחרי לעסקה, וזה ייבדק במסגרת הרחבה של בדיקת כלל נסיבות העסקה, ומתוך מגמה לאזן בין זכות הנישום לתכנן את המס לבין האינטרס הציבורי

בגביית מס אמת ובקיום מערכת מס צודקת ושוויונית (ראו: הלכת רובינשטיין). יוטעם כי הלכה זו עומדת על מכונה, אף כי מעת לעת משתנים הדגשים שונים לגביה (ראו: ע"א 2965/08 סגנון שירותי תקשוב בע"מ נ' פקיד שומה פתח-תקוה, בפסקאות 18-19 לפסק דינו של המשנה לנשיאה א' ריבלין (21.6.2011)); עתירה לקיום דיון נוסף בעקבות ע"א 2965/08 הנ"ל – נדחתה, ראו: דנ"א 6983/11 סגנון שירותי תקשוב בע"מ נ' פקיד שומה פתח-תקווה (13.05.2012); כן עיינו: ע"א 8876/09 גזית החזקות (מגן מיסודה של גזית אינק) בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4 (07.03.2012)). בהקשר של היזקקות המערערות לפסק הדין בעניין בן ארי ראוי לציין כי גם שם ראה בית משפט זה להדגיש כי אין בפסק הדין כדי לנגוס בהלכת רובינשטיין (שם, בפסקה 17 לפסק דינו של המשנה לנשיאה א' ריבלין). כן יש להדגיש כי בהלכת רובינשטיין הובהר שה"עסקה", שאת טעמה המסחרי יש לבחון, איננה דווקא פעולה יחידה ומנותקת, כי אם רצף הפעילויות והנסיבות המהוות את העיסקה וסובבות אותה (שם, בעמ' 926). עוד יש לציין כי אנו ערים לקריאות לשינוי נקודת האיזון שנקבעה בהלכת רובינשטיין ובפסיקה שלאחריה – לטובת הכרה נרחבת יותר באפשרויות הקיזוז (עיינו לדוגמה: יוסף מ' אדרעי עלייתם (ואיבונם) של דיני מסים בישראל (תשס"ז) 202-213; דוד אלקינס מיסוי חברות ובעלי מניותיהן כרך א' 333-348 (2009)). יחד עם זאת: המהלך בו נקטה כאן חברת האם איננו מצדיק את ההגמשה המבוקשת, או סטיה מאופן ההתמודדות הנדרשת עם הקשיים הרגילים הניצבים בפני חברה השולטת בחברה אחרת, שהיא חסרת פעילות ויש לה הפסדים צבורים. הפרדת החברות, שנעשתה פה מלכתחילה משיקולים עסקיים, מביאה איפוא לקושי בקיזוז הפסדי החברה המפסידה, שכן האישיות המשפטית הנפרדת – גוברת, ככלל, על ההסתכלות הכלכלית של התוצאה המצטברת בפעילות של קבוצת החברות (לעניין האפשרות לבחינה עתידית של היבטים שונים בקיזוז הפסדים באשכול חברות – ראו הערת האגב של חברי השופט י' עמית ב-ע"א 2895/08 פקיד השומה למפעלים נ' חברת מודול בטון השקעות בתעשייה בע"מ, בפסקה 38 (21.1.2010)).

בענייננו איפוא, כמבואר לעיל, אותו מהלך שנועד להפנות את העסקאות מושא הערעור – אל החברה הבת (שהיתה עד אז בלתי-פעילה), לשם קיזוז ההפסדים הצבורים שלה מול רווחי העסקאות – הוא אכן בבחינת עסקה מלאכותית. את ההכנסות מן העסקאות יש לייחס לפיכך לחברה האם, ולא לחברה הבת. מכל מקום, כך מתחייב מהלכת רובינשטיין, העומדת עדיין על תילה, ואף לא נקראנו להרהר אחריה, מה גם שאין זה המקרה לעשות כן כאמור.

9. הנה כי כן, על פי הדין הנוהג – המקרה שלפנינו הוא פשוט יחסית. נבחר בקצרה את הישום המתבקש: רצף הפעילויות והנסיבות בהתנהלות העסקית המדוברת, קרי ייחוס 16 הפעולות שבוצעו בשוק ההון – לחברה הבת במקום לחברה-האם, שזה תחום עיסוקה – נעדר למעשה כל טעם מסחרי ממשי, בלתי אם הימנעות ממס. לחברה הבת לא היו כאמור עובדים, משרדים, וממילא גם לא ידע או ניסיון כלשהו בתחום העסקאות המסוימות בשוק ההון. למעשה, מזה שנים שהיא לא היתה פעילה. ה"יועץ" של החברה הבת לא היה אלא היועץ של החברה האם, אשר קיבל ממנה את שכרו, והיה מעורב בביצוע מאות עסקאות דומות עבודה. הערבויות, הסיכון המסחרי, וכל יתר הנתונים הקשורים בעסקאות – היו של החברה האם, וכל זאת תמורת "דמי ניהול" שהתקבלו מחברת הבת (שלא ברור מה היה מקורם הראשוני). דומה איפוא כי ה"ניתוב" של העסקאות לחברה הבת לא היה אלא ניתוב לשעה. ואמנם כשם שלאחר שנים של "תרדמה" התעוררה לפתע החברה הבת ועלתה מן האפר כעוף החול על מנת לבצע את אותן עסקאות בודדות עד שנתקזזו הפסדיה ההיסטוריים, כך חיש מהר היא "דוממה" שוב לאחר מכן, וכמו לא נודע כי כל הפעולות האמורות באו אל קרבה.

המדובר איפוא בעסקה מלאכותית במובן סעיף 86 לפקודה, ולפיכך אין אנו מוצאים לנכון להתערב בהחלטת המשיב שלא להכיר בה. למען שלמות התמונה יוער עוד כי נסיונות המערערות להידרש לפסק הדין בעניין בן ארי – גם הם אינם יכולים לסייע. ראוי לציין כי פסק הדין בעניין בן ארי ניתן חודשים ארוכים טרם שהמערערות הגישו את סיכומיהן בבית המשפט המחוזי הנכבד, אך שם הן לא ראו להידרש לאותה פסיקה, ורק בערעור הן מבקשות להיאחז בפסק הדין האמור. בכל מקרה, הפרשנות שהמערערות מציעות לעניין בן ארי, לוקה בפירוכות שונות, שאין צורך להרחיב בהן בנסיבות, במיוחד שבעניין בן ארי המלאכותיות נמצאה בעצם רכישת יתרת המניות בידי בעל מניות המיעוט לצורכי קיזוז הפסדים, ולא נקבע שם כי ההזרמה (האמיתית לכאורה) של הפעילות הרווחית – לחברה בעלת ההפסדים הצבורים היתה מלאכותית כשלעצמה. לעומת זאת בענייננו המלאכותיות נעוצה בעצם ההזרמה של הפעילות – מהמערערת 1 אל המערערת 2. כפי שהודגם לעיל פעילותה של המערערת 2 לא שונתה באופן אותנטי, אלא "תועלו" אליה באופן מבוקר מספר עסקאות, וזאת רק משיקולי מס. לפיכך לא ניתן ללמוד גזירה שווה מעניין בן-ארי – לענייננו.

10. נוכח כל האמור לעיל – אציע לחבריי לדחות את הערעור. עוד מוצע כי המערעות תישאנה, יחד ולחוד, בהוצאות המשיב בסכום של 30,000 ש"ח.

ש ו פ ט

השופטת ע' ארבל:

אני מסכימה.

ש ו פ ט

השופט ע' פוגלמן:

אני מסכים.

ש ו פ ט

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט ח' מלצר.

ניתן היום, כ"ד בכסלו התשע"ד (27.11.2013).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

ש ו פ ט