



בית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 8616/15

לפני : כבוד הנשיאה א' חיות
כבוד השופט י' עמית
כבוד השופט ע' גרוסקופף

המערער : אורי רביבי ז"ל

נגד

המשיבים : 1. פקיד שומה כפר סבא
2. זהבה לוי ז"ל
3. ארז לוי
4. אורי לוי

הנאמן לניהול עזבון
המערער בפשיטת רגל : עו"ד דורון ערוסי

ערעור על פסק הדין של בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו
מיום 2.9.2015 בע"מ 1280/09, ע"מ 11-12-38139-11 וע"מ 26083-11
05-11 שניתן על ידי כב' השופט יונה אטדגי

תאריך הישיבה : ט"ז בחשוון התשע"ט (25.10.18)

בשם המערער : עו"ד אברהם פרץ

בשם המשיב 1 : עו"ד חן אבידוב

בשם המשיבים 2-4 : עו"ד שי צוקרמן

בשם הנאמן לניהול
עזבון המערער בפשיטת רגל : בעצמו

פסק דין

לפנינו ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב—יפו (כב' השופט יונה אטדגי) מיום 2.9.2015 שבו נדונו שלושה ערעורי מס הכנסה (עמ"ה 1280/09 ; עמ"ה 38139-11-12 ; עמ"ה 26083-05-11) (להלן: "פסק הדין"). במרכזו של הערעור עומדת שאלת ייחוס הכנסת עבודה למערער בגין יתרות חוב לחברה שהייתה בבעלותו ובניהולו.

רקע

1. המערער, מר אורי רביבי ז"ל (להלן: "המערער"), והמשיבה 2, גב' זהבה לוי ז"ל (להלן: "המשיבה"), שניהם נפטרו לדאבון הלב במהלך ההליכים, היו בעלי מניות (בשיעורים של 60%-ו-40%, בהתאמה) בחברת מיס אל אופנה עלית לנשים 1992 בע"מ (להלן: "החברה" או "חברת מיס אל"). החברה ייבאה בגדים של המותג "Miss Lagotte" ומכרה אותם. המערער והמשיבה עבדו בתפקידי מנהלים בחברה ומשכו ממנה משכורת.

2. במהלך שנת 1999 פרץ סכסוך בין המערער, המשיבה והחברה לספקיות העיקריות שלהם – חברות גרמניות בבעלות מר נתן גוטסדינר, בן דודה של המשיבה (להלן: "הספקיות"). בחודש אוגוסט 1999 הגישו הספקיות תביעה בישראל נגד החברה ונגד המערער והמשיבה, אשר ערכו לחובותיה כלפיהן, בגין חובות נטענים בסך של כ-14 מיליון ש"ח, שמקורם בסחורה שסיפקו לחברה בשנים 1998–1999 (ת"א 2369/99). ביום 1.3.2000 הגישו הספקיות תביעה נוספת, לצו מניעה קבוע ולפיצוי בגין שימוש ללא היתר בסימני מסחר (ת"א 1920/00). ביום 26.6.2000 הגישה החברה תביעה כספית בסך כמיליון ש"ח נגד חברת Fountain Ltd. (חברה קשורה לספקיות) להשבת כספים שהחברה שילמה כנטען (ת"א 2109/00). ביום 6.9.2000 הגישה החברה תביעה נוספת בסך של כ-10 מיליון ש"ח נגד הספקיות ומר נתן גוטסדינר בגין נזקים נטענים שנגרמו לה כתוצאה מאי אספקת סחורה במועד (ת"א 2467/00). הדיון בארבעת התיקים הללו אוחד בהחלטות מיום 9.9.2001 ומיום 13.2.2002 (להלן יכוננו כל ההליכים יחדיו: "תביעת הספקיות").

3. ביום 1.1.2003, במהלך בירור תביעת הספקיות, מכרה החברה את המלאי שלה והפעילות העסקית שלה בעד כ-13 מיליון ש"ח לחברת אמיקה בע"מ (להלן: "חברת אמיקה"), שבעלי המניות בה הם בתו של המערער ובנה של המשיבה (הוא המשיב 4 בערעור דנן) בשיעורים של 60%-ו-40%, בהתאמה. המערער והמשיבה היו מעורבים

בפעילות חברת אמיקה לאחר המכירה. למעשה המשיכה חברת אמיקה בפעילות העסקית שביצעה קודם לכן חברת מיס אל.

4. בסוף שנת 2004 התגלע סכסוך בין המערער למשיבה ובין בעלי המניות בחברת אמיקה (בת המערער ובן המשיבה). מעורבותה של המשיבה בפעילות חברת אמיקה פסקה. המשיבה הודיעה לבנק לאומי בע"מ (להלן: "הבנק"), שבו נוהל חשבון חברת מיס אל, על הפסקת הערבות שנתנה לחברה. הבנק פתח בהליכים משפטיים נגד החברה. משלא היה ניתן לפעול עוד בחשבון של חברת מיס אל, שילמה את הוצאותיה חברת אמיקה. בשנת 2006 עמד חובה של חברת מיס אל לחברת אמיקה על כ-2.1 מיליון ש"ח.

5. במהלך החודשים מרץ-יולי 2005 העביר המערער לחברה אמיקה סכום מצטבר של כ-1.585 מיליון ש"ח. המערער טוען כי כספים אלה הועברו כדי שחברת מיס אל תעמוד בהתחייבויותיה כלפי חברת אמיקה. המשיבה והמשיב 1, פקיד שומה כפר סבא (להלן: "פקיד השומה"), דוחים טענה זו.

6. ביום 24.5.2006 מינה בית המשפט המחוזי בתביעת הספקיות (כב' השופטת שרה גדות) את רו"ח חיים קמיל (להלן: "רו"ח קמיל") לכונס נכסים לחברת מיס אל עקב חשש להברחת נכסים. בית משפט זה קבע כי רו"ח קמיל ישמש חוקר ולא כונס נכסים (החלטת כב' השופט (כתוארו אז) אשר גרוניס מיום 12.6.2006 ברע"א 4654/06). בסיום חקירתו ערך רו"ח קמיל דוח (להלן: "דוח החוקר"). מדוח החוקר עולה כי במהות הכלכלית חברת אמיקה היא למעשה חברת מיס אל להוציא הנכסים וההתחייבויות שלא הועברו (סעיף 28 לדוח). נמצא עוד כי חברת מיס אל רוקנה מכל תוכן כלכלי, כי התמורה נקבעה על פי הערך בספרים ולא לפי הסכם, וכי הנימוק היחיד לביצוע ההעברה קשור לתביעת הספקיות (סעיף 19 לדוח). בהמשך ניתן צו פירוק לחברת אמיקה, ובשנת 2008 נמכרו מלוא הזכויות והפעילות של חברת אמיקה לידי צדדים שלישיים להליך, בהתאם להחלטת בית המשפט מיום 12.3.2008.

7. ביום 26.1.2009 קיבל בית המשפט המחוזי את תביעת הספקיות וקבע כי החברה, המערער והמשיבה ישלמו לספקיות כ-5.6 מיליון מארק גרמני כערכם ביום הגשת התביעה. בחודש יוני 2009, יום פתיחת תיק ההוצאה לפועל, עמד סכום החיוב על סך של כ-20 מיליון ש"ח. לטענת המערער, שדומה כי פקיד השומה אינו חולק עליה, עד לחודש אפריל 2013 שילמו המערער והמשיבה כ-11 מיליון ש"ח מחוב זה.

8. שומות פקיד השומה מתייחסות לשני סוגים של חובות של המערער והמשיבה כלפי החברה: ראשית, לפי הדוחות הכספיים לשנת 2006 של חברת מיס אל, יתרת החוב של המערער והמשיבה לחברה עמדה על סך של 1,199,417 ש"ח. בעקבות זאת ולאחר עריכת בדיקות הוציא פקיד השומה שומות למערער ולמשיבה, שלפיהן חובותיהם לחברה ייחשבו להכנסת עבודה לפי סעיפים 2(2) ו-3(ט) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: "הפקודה" או "פקודת מס הכנסה"). הוא חייב אותם גם בריבית רעיונית בהתאם לסעיף 3(ט) לפקודה. המערער והמשיבה אינם חולקים על קיומו של חוב זה, אלא על החלק של כל אחד מהם בו (להלן: "סוג החוב הראשון"). שנית, מבדיקות וממסמכים שהוצגו לפקיד השומה בעקבות דוח החוקר בתביעת הספקיות, עולה כי יתרת החוב של המערער והמשיבה לחברה הוקטנה בסכום כולל של 4,150,000 ש"ח בשנים 1999–2002 ללא אסמכתה מתאימה. פקיד השומה הוסיף את הסכום האמור ליתרת החוב של המערער והמשיבה כלפי החברה (להלן: "סוג החוב השני"). פקיד השומה לא ידע כיצד נעשו המשיכות בפועל בין המערער למשיבה, וכיצד יש לחלק ביניהם את הסכומים. לכן הוא ייחס את מלוא הסכומים האמורים, הן בסוג החוב הראשון, הן בסוג החוב השני, למערער ולמשיבה יחד. עם זאת, הודיע פקיד השומה שלא יגבה יותר ממלוא החוב ושיכבד כל שינוי שבית המשפט יקבע בחלוקה.

9. המערער ערער לבית המשפט המחוזי על שתי שומות שהוציא לו פקיד השומה: האחת על סוג החוב הראשון, בשומה לשנות המס 2004–2006 (להלן: "השומה לשנת 2006"). עמ"ה 1280/09; השנייה על סוג החוב השני, בשומה לשנת 2009 (להלן: "השומה לשנת 2009"). עמ"ה 38139-11-12. המשיבה ערערה לבית המשפט המחוזי על השומה שהוצאה לה לשנות המס 2005–2006 (עמ"ה 26085-05-11). הדיון בשלושת הערעורים אוחד, והם יכוננו להלן יחדיו "הערעורים". הערעורים הופנו בעיקרם נגד גובה החובות האמורים ונגד החלוקה בנטל בין המערער למשיבה.

פסק הדין של בית המשפט קמא

10. ביום 2.9.2015 דחה בית המשפט קמא את הערעורים על גובה החוב שיש לייחס למערער ולמשיבה כהכנסת עבודה (בסוג החוב השני), אך קיבל מקצת מהטענות על חלוקת החוב שיש לייחס לכל אחד מהצדדים (בשני סוגי החוב), כפי שיפורט להלן.

11. לעניין גובה החוב טען המערער כי לא הוכח קיומו של סוג החוב השני, מאחר שהוא נסמך על דוח החוקר שהוגש בהליך אחר (תביעת הספקיות) ורו"ח קמיל לא העיד

עליו בהליך דנן. בית המשפט קמא קבע כי המערער מנוע מלטעון לאי קבילות דוח החוקר, משום שהוא בעצמו הסתמך בטענותיו על חלק מממצאי הדוח. עוד נקבע כי אף אם הסתייע פקיד השומה בדוח החוקר לצורך הוכחת קיומו של החוב האמור, הרי שנוסף עליו הצליחה המפקחת מטעם פקיד השומה, רו"ח רויטל מילר (להלן: "המפקחת מילר"), להוכיח את קיומו של החוב במישרין, מתוך מסמכי החברה. בית המשפט קמא הדגיש כי המערער ורואה החשבון של החברה (להלן: "רו"ח סולמי") נחקרו על תנועות "חשודות" שנבחנו, ולא ידעו לפרט מה מהותן ולספק להן אסמכתה, וגם בכך נמצא חיזוק לקיומו של החוב האמור.

12. בית המשפט המחוזי דחה טענות נוספות של המערער בקשר לסוג החוב השני והשומה לשנת 2009: שניתן לראות בתשלום המערער לחברת אמיקה משום קיזוז חובו כלפי חברת מיס אל; שיתרות החוב נפרעו עקב התשלומים ששילמו המערער והמשיבה בעקבות פסק הדין שניתן נגדם בתביעת הספקיות; שאחת הסיבות להפחתת החוב לחברה הייתה מימון שהותו של בעל הספקיות בישראל לצורך עסקים; התיישנות; העדר זכות טיעון באשר לשומה לשנת 2009.

13. אשר לחלוקת החובות בין המערער למשיבה, נקבע כי למעט סכומים מסוימים שיש לייחס רק לאחד מהם, בין משום שהודו בהם במפורש ובין מטעם אחר, יתרת החובות (מסוג החוב הראשון ומסוג החוב השני) תיוחס לשני הצדדים ותחולק שווה בשווה בשל הנימוקים הבאים: המערער והמשיבה היו מנהלים בחברת מיס אל, החזיקו במניות הניהול בה והיה להם חלק פעיל בפעילות העסקית; רו"ח קמיל לא הבחין בין המערער למשיבה לעניין סוג החוב השני שעלה מהדוח שלו, והוא ציין כי בהנהלת החשבונות של החברה לא נערכה הפרדה בין השניים; בחברה נוהלו כמה כרטיסים משותפים למערער ולמשיבה, לצד כרטיסים נפרדים שלהם, ורו"ח סולמי העיד שהדבר נעשה כך לבקשתם; בחינת הנתונים מלמדת כי משיכת סכום על ידי אחד מהם אינה מלמדת כי אותו סכום יועד לו בלבד; המערער והמשיבה חיו בתקופה הרלוונטית יחדיו כבני זוג, הם החזיקו חשבון משותף, ובהעדר ראיה סותרת חלה חזקת השיתוף ביניהם גם על המשיכות והחובות שנעשו ונוצרו באותה תקופה, טרום הסכסוך בין השניים.

על כן ולאחר בחינת טענות הצדדים על משיכות מסוימות קבע בית המשפט קמא כי לעניין סוג החוב הראשון יישא המערער בסך של 437,597 ש"ח והמשיבה תישא בסך של 761,819 ש"ח. לעניין סוג החוב השני נקבע כי מאחר שלא היה סכסוך בין השניים בתקופה שבה נוצר חוב זה ולא נמצאו טעמים אחרים לחלוקה אחרת, יש לייחס חוב זה שווה בשווה, קרי: כל אחד מהם יחויב בסכום של 2,075,000 ש"ח.

14. לעניין סיווג יתרות החוב לצורכי מס נקבע כי יש לסווג חובות אלה כהכנסת עבודה בהתאם לסעיף 3(ט) לפקודה, כפי שטען פקיד השומה, ולא כדיבידנדר כטענת המערער. קביעה זו נשענת על שניים: ראשית, המערער והמשיבה היו גם שכירים בחברה ומשכו ממנה משכורת, ולכן חלה עליהם ברירת המחדל של סיווג החובות כהכנסת עבודה; שנית, לא הוכח כי באותן שנים החברה הייתה מצויה ברווח המאפשר חלוקת דיבידנדים לבעלי המניות, והתשלום שנקבע לטובת הספקיות בתביעתן מחזק סברה זו.

טענות הצדדים

15. ביום 15.12.2015 הגיש המערער ערעור על פסק דינו של בית המשפט קמא. הערעור מתמקד בשומות המערער בלבד. המערער חולק על חלק מהשומה לשנת 2006, ודוחה כליל את השומה לשנת 2009. המשיבה לא ערערה על קביעות בית המשפט קמא.

16. לטענת המערער, בגין החוב מהסוג הראשון (השומה לשנת 2006) הוא חויב בחלק גדול יותר (ב-200,000 ש"ח) מחלקו בפועל, ואותו יש לייחס למשיבה. המערער טוען כי אומנם השניים היו שותפים למעלה מ-25 שנים, אך הם לא חיו כבני זוג, הוא נשוי לאישה אחרת זה למעלה מיובל שנים, ועימה חי כל השנים הללו תחת קורת גג משותפת. לפיכך, לשיטתו, שגה בית המשפט קמא בקובעו כי המערער והמשיבה חיו כבני זוג וכי יש להחיל עליהם את חזקת השיתוף.

17. אשר לחוב מהסוג השני (השומה לשנת 2009), המערער טוען שיש כמה נימוקים לדחיית שומה זו: ראשית, הוא חוזר על טענתו כי דוח החוקר אינו קביל בהליך דנן. זאת בהינתן הכלל שאין להציג ראיה מהליך אחד בהליך אחר ללא אישור בית המשפט, בשים לב להחלטת בית משפט זה ברע"א 4654/06 כי "החומר שהחוקר יתפוס וכן ממצאיו לא יישמשו בשום צורה ואופן לצורכי ההליך העיקרי המתנהל עתה בין בעלי הדין" (פסקה 2(ד) להחלטה), ובשים לב לכך שפקיד השומה לא צירף את הדוח כראיה ולא זימן את החוקר לעדות. המערער דוחה את קביעת בית המשפט קמא שלפיה הוא הסתמך על דוח זה, וטוען כי טענותיו הסתמכו על ראיות אחרות; שנית, המערער קובל על סירובו של בית המשפט קמא להכיר בתשלום בסך 11 מיליון ש"ח ששילמו המערער והמשיבה בתביעת הספקיות. לשיטתו, יש לראות במערער מי שנכנס לנעלי הנושה (הספקיות) ולאפשר לו לבחור בקיזוז התשלום לספקיות מחובו לחברה במקום לדרוש אותו כהפסד הון. בהקשר זה, המערער מבקש גם להתיר לו לקזז מחובו לחברה מיס אל את התשלומים שהעביר

לחברת אמיקה בסך 1,585,000 ₪; שלישית, נטען כי השומה לשנת 2009 נועדה למעשה לתקן את השומה לשנת 2006, ולפיכך משהוצאו הצווים למערער לאחר דחיית השגתו על השומה לשנת 2006 ונפתח הליך הערעור על שומה זו (עמ"ה 1280/09) לא היה מקום לאפשר לפקיד השומה להעלות טענות עובדתיות חדשות שעניינן מאזן החברה לשנת 2006, באמצעות הוצאת השומה לשנת 2009; לבסוף ולחלופין, המערער טוען להתיישנות משום שלשיטתו לא היה ניתן לתקן את הספרים בשנים "סגורות" (1999–2002) שחלף המועד לתיקונם, ודוח החוקר אינו אירוע שמקשה את טענת ההתיישנות, גם בשים לב לכך שאין מדובר בראיה קבילה. המערער מדגיש את הפגיעה בזכות הטיעון שלו בכך שחלפו שנים רבות ואין לו גישה למסמכים רבים, כגון ספרי הנהלת החשבונות של חברת מיס אל (להלן תכונה טענה זו: "טענת ההתיישנות").

18. המערער העלה טענות נוספות, בהן טענה שלפיה משחלפו 14 חודשים ופקיד השומה לא דן בהשגה שהגיש המערער, יש לקבל את ההשגה. אולם טענות אלו נטענו לראשונה בערעור, וכבר מטעם זה אין מקום לדון בהן.

19. פקיד השומה סבור כי דין הערעור להידחות. אשר לשומה לשנת 2006, פקיד השומה טוען כי יש לדחות את הטענות נגד חלוקת החבות במס שווה בשווה בין הצדדים, ובכלל זאת נגד החלת חזקת השיתוף על הצדדים. אליבא דפקיד השומה, קביעתו של בית המשפט קמא מבוססת על נימוקים רבים, שחזקת השיתוף היא רק אחת מהם, ומשקלם המצטבר מצדיק את התוצאה שבית המשפט קמא הגיע אליה.

20. אשר לשומה לשנת 2009, פקיד השומה מבהיר כי הוא למד על החוב מהסוג השני במהלך הדיונים בהשגה של המשיבה על השומה שהוצאה לה. בעקבותיהם הוא בדק את הטענות בעצמו באמצעים העומדים לרשותו והשתכנע כי החוב האמור קיים. פקיד השומה הדגיש כי שומה זו הוכחה גם מתוך מסמכי החברה, ולא רק על בסיס דוח החוקר. אשר לטענות הקיזוז, פקיד השומה טוען כי בצדק לא הוכר התשלום ששולם בתביעת הספקיות, וכי אף כניסת המערער לנעלי הספקיות כנושה אין בה כדי להועיל לו, שכן הדבר אינו מקים לו זכות קיזוז, אלא לכל היותר מעמד של נושה כלפי חברה שנמצאת כעת בפירוק. פקיד השומה טוען שיש לדחות גם את הבקשה לקיזוז התשלומים של המערער לחברת אמיקה מחובו לחברת מיס אל. עוד טוען פקיד השומה כי בצדק נדחתה טענת ההתיישנות של המערער. לשיטתו, מדובר במשיכות כספים שביצעו בעלי מניות, ולכן הוא רשאי לפי שיקול דעתו לבחון אותן ולבחור את המועד לזקוף את אותן משיכות וחובות כהכנסה נוספת. פקיד השומה ציין כי בבדיקת שנת המס 2009 הגיע

למסקנה שהכספים שנמשכו לא יוחזרו ואין כוונה להחזירם, ולכן החליט לראות במשיכות הכנסה נוספת בשנת מס זו.

21. להשלמת התמונה יצוין כי בעקבות פטירת המערער נכנס בנעליו עו"ד דורון ערוסי, אשר מונה בתיק פש"ר 17-11-58656 לנאמן על נכסי העיזבון בפשיטת הרגל של המערער (להלן: "הנאמן"). בית המשפט של פשיטת רגל התיר לנאמן להמשיך לנהל את ההליכים בתיק זה). בנעלי המשיבה 2 נכנסו יורשיה, המשיבים 3 ו-4, והם הבהירו כי אין להם עניין בתוצאות ההליך (הודעתם מיום 22.10.2018).

22. ביום 25.10.2018 התקיים לפנינו דיון בעל פה, ובסופו הודיעו הצדדים כי ינסו להידבר בתקווה להגיע להסדר. ביום 9.12.2018 הודיע פקיד השומה כי הצדדים לא הצליחו להגיע להסכמות, ועל כן אין מנוס מהכרעה בערעור.

דיון והכרעה

23. פקיד השומה ייחס למערער ולמשיבה הכנסה בגין שתי יתרות חוב כלפי החברה, אשר לשיטתו לא נפרעו על ידיהם: סוג החוב הראשון, אשר עצם קיומו אינו שנוי במחלוקת, אלא רק דרך חלוקתו בין המערער והמשיבה, נובע מיתרה בסך 1,119,417 ש"ח, שהייתה רשומה לחובת השניים בדוחות הכספיים של החברה לשנת 2006; סוג החוב השני, אשר גם עצם קיומו שנוי במחלוקת, נובע מביטול זיכויים שבוצעו לטובת המערער והמשיבה בכרטיסי הנהלת החשבונות של החברה בשנים 1999–2002, וכתוצאה מכך גדל חובם לחברה בסכום של 4,150,000 ש"ח, אשר אותו ראה פקיד השומה כהכנסה שהתקבלה על ידי המערער בשנת 2009.

24. ככל שהדברים נוגעים לסוג החוב הראשון, הרי שלא מצאנו לנכון להתערב בהכרעותיו של בית המשפט קמא. המחלוקת בעניין זה נוגעת לשאלה לטובת מי – המערער, המשיבה או שניהם במשותף – נמשכו הכספים אשר יצרו את החוב האמור. שאלה זו היא שאלה עובדתית מובהקת, אשר בית המשפט קבע לגביה ממצאים, שאין זו דרכה של ערכאת הערעור להתערב בהם (ע"א 640/85 קופר נ' איגוד המוטסכים, פ"ד מד(1) 594, 598 (1990); ע"א 558/96 שיכון עובדים בע"מ נ' רוזנטל, פ"ד נב(3) 563, 568 (1998); חמי בן-נון וטל חבקיין הערעור האזרחי 470 (מהדורה שלישית, 2012)). כך במיוחד כאשר המערער והמשיבה לא הקפידו על הפרדה ברורה בניהול ענייניהם, לא בהנהלת החשבונות של החברה ולא בהתנהלותם הכלכלית, ואף קיימו מערכת של יחסי קרבה אישית, אשר בטיבה המדויק אין צורך שנעסוק.

25. שונים הדברים ביחס לסוג החוב השני. חוב זה נוצר, על פי הנטען, בעקבות שלוש פקודות יומן שבוצעו בכרטיסי החו"ז של המערער והמשיבה אצל החברה: (1) זיכוי בסך של 2 מיליון ש"ח שבוצע ביום 31.12.1999 בכרטיס 375500 על שם "בעלי המניות"; (2) זיכוי בסך 1,050,000 ש"ח שבוצע ביום 31.12.2001 בכרטיס 375500 על שם "בעלי המניות"; (3) זיכוי בסך של 1.1 מיליון ש"ח שבוצע ביום 31.12.2002 בכרטיס 375350 על שם "אורי וזהבה" (בפסק הדין קמא צוין בטעות שזיכוי זה הוא מיום 31.12.2000). פקיד השומה טוען כי כנגד פקודות היומן הללו לא ניתנה כל תמורה של ממש על ידי המערער והמשיבה, ואם אכן כך, הרי שיש לראות בהם הכנסה החייבת במס אצל המערער (וזאת על בסיס ראית זיכוי כרטיסי החו"ז של המערער והמשיבה כהטבה שניתנה להם על ידי החברה, בין מכוח היותם עובדים (הכנסת עבודה) ובין מכוח היותם בעלי מניות (דיבידנד)). ואולם הטבה זו, על פני הדברים, ניתנה למבקש ולמשיבה על ידי החברה בשנים 1999–2002, ועל כן אף אם צודק פקיד השומה בטענתו, היה מקום לייחס אותה לשומות של השנים הללו, שומות אשר אף פקיד השומה אינו טוען כי היה באפשרותו לפתוח באוגוסט 2011.

26. על מנת להימנע מהתוצאה לפיה המדובר בהטבה שיש ליחסה לשנות מס, שהשומות בגינן אינן ניתנות לפתיחה, נקט פקיד המס במהלך הבא: הוא סיווג את שלוש פקודות היומן האמורות כפעולות למראית עין, דהיינו פעולות שאין מאחוריהן כל פעולה אמיתית וממשית, ואשר כל תכליתן להפחית באופן מלאכותי את חובם של המערער והמשיבה לחברה. על כן קבע שיש להתעלם מפעולות אלה, ולהחזיר ליתרת חובם של המערער והמשיבה לחברה את הסכומים הללו, בתוספת ריבית רעיונית לפי סעיף 3(ט) לפקודת מס הכנסה. מאחר שחוב זה לא נפרע מעולם, החליט פקיד השומה לראות בו הכנסה ממשכורת של המערער בשנת המס 2009. בית המשפט קמא קיבל את הלך מחשבתו של פקיד השומה, כפוף לכך שחילק את החוב בין המערער למשיבה, באופן שלמערער יוחסה הכנסה של מחצית מהסכום, בסך 2,075,000 ש"ח בתוספת ריבית רעיונית.

27. דרך הילוכו של פקיד השומה מעוררת קושי. המערער והמשיבה היו בשנים 1999–2002 בעלי המניות היחידים בחברה, שלא הייתה באותה עת בהליכי חדלות פירעון, ועל כן רשאים היו לכאורה להחליט גם על מחיקת חובותיהם לחברה, וזאת אף מבלי שמאחורי פעולה זו עמדה תמורה כלשהי שנתנו לחברה (הדברים נאמרים בצורה מסויגת מאחר שבשים לב למצב החברה באותה עת נוכח תביעת הספקיות, יתכן כי מחיקה כאמור, כולה או חלקה, יכולה הייתה להיפסל כהברחת נכסים. אולם הטענה כי

מדובר בהברחת נכסים לא נטענה ולא התבררה בהליך דנן, וספק אם יכולה הייתה להתברר במסגרתו, מבלי שיקבעו לגביה קביעות במסגרת הליכי חדלות פירעון). אכן, משמעותה של מחיקת חובות שכזו היא מתן טובת הנאה למערער ולמשיבה, בין כדיבידנד ובין כהכנסת עבודה, ועל כן הפעולה הייתה חייבת במס בשנת המס שבה בוצעה. ואולם הקביעה כי ניתן להתעלם כליל מפקודות היומן מניחה שהן לא רק מלאכותיות, אלא בדויות – דהיינו, לא די שהן מסוות את מהותה האמיתית של הפעולה שנעשתה, אלא יש לקבוע שמדובר בפעולות למראית עין מהסוג של "סימולציה מלאה", כך שמאחוריהן אין עומדת כל ממשות (השוו להבחנה בין עסקאות בדויות, שיש להתעלם מהן, לעסקאות מלאכותיות, שלא ניתן להתעלם מהן, אך ניתן להתייחס אליהן כדיני המס בהתאם למהותן האמיתית. דוד גליקסברג גבולות תכנון המס 139–158 (1990)).

28. בית המשפט קמא התבסס בקביעתו כי המדובר בפקודות יומן שיש להתעלם מהן כליל, על כמה מקורות ראייתיים, ואולם ספק אם ניתן למצוא בהם בסיס מספק למסקנתו.

המקור המרכזי שעליו התבסס בית המשפט קמא הוא דוח החוקר, רו"ח קמיל, אשר הוכן במסגרת הליך אחר (תביעת הספקיות). המערער לא הגיש את דוח החוקר בהליכי הערעור שניהל (וזאת להבדיל מערעורה של המשיבה, שבו הוגש על ידיה), והתנגד להסתמכות עליו מתחילת ההליכים בעניינו. כידוע,

"כלל הוא בדיני הראיות כי כל פסק-דין עומד לעצמו, ואין בית-המשפט יכול לסמוך את ההכרעה בעניין העומד בפניו אלא על חומר הראיות הגלוי והידוע לו, כפי שהובא בפניו על-ידי בעלי-הדין באותו הליך. לעומת זאת עובדות שנקבעו במשפט קודם אינן אלא עדות שמיעה בלתי קבילה המובאת מכלי שני, ומסקנות של בית-המשפט בהליך אחר אף הן אינן קבילות בהיותן בבחינת חוות-דעת" (דברי חברתי, השופטת (כתוארה אז) אסתר חיות, בע"פ 11024/02 מנצור נ' מדינת ישראל, פ"ד נח(1) 436, 444 (2003). ראו גם רע"א 3411/16 פלוני נ' משרד הרווחה ירושלים, פסקה 6 (20.6.2016), והאסמכתאות המובאות שם).

על כלל זה סבר בית המשפט קמא כי באפשרותו להתגבר באמצעות קביעה כי המערער מנוע מלהתכחש לקבילות דוח החוקר, מאחר שביקש להסתמך בעניין מסוים (היותן של חברת מיס אל וחברת אמיקה גוף אחד) על ממצאים שנקבעו בתביעת הספקיות, וממצאים אלה נקבעו תוך שימוש באותו דוח חוקר. אפס, הנמקה זו אינה יכולה לעמוד. ניסיון להתבסס על ממצא מסוים הכלול בפסק דין (ניסיון שנדחה במקרה

שבו עסקינן) אינו הופך ראיות שהובאו באותו הליך לראיות קבילות בהליך הנוכחי. כאמור, עדות שנשמעה בהליך אחד היא, במקרה הרגיל, בגדר "עדות שמיעה" בהליך אחר, וקושי זה אינו בא על פתרונו מרגע שצד מבקש להתבסס על ממצאים שנקבעו בהליך האחד במסגרת ההליך האחר. אף לא ניתן לראות בהתבססות על ממצא מסוים שנקבע בהליך הראשון (לא כל שכן בניסיון שנכשל להסתמך על הממצא) כמונעת התכחשות למכלול הראיות (או למקצת הממצאים האחרים) שהובאו באותו הליך. קיצורו של דבר, דוח החוקר אינו יכול לשמש ראיה להוכחת מהותן של פקודות היומן שבהן עסקינן.

בצד דוח החוקר, התבסס בית המשפט קמא על עדות המפקחת מילר, אלא שעדות זו נסמכה על דוח החוקר ופקודות היומן עצמן בלבד, ואין בה כדי לבסס את המסקנה כי מדובר בהכרח בפקודות יומן בדויות.

לבסוף, בית המשפט סבר כי העובדה שרו"ח סולמי, המערער והמשיבה לא ידעו בעדויותיהם לתת הסברים מספקים לפקודות היומן תומכת אף היא במסקנתו. ואולם, המסקנה המתבקשת מכשל זה של המערורבים אינה שפקודות היומן היו בדויות בהכרח, אלא שכנגדן לא ניתנה בשעתו תמורה ממשית על ידי המערער והמשיבה. אם אכן כך, אזי היה מקום לראות בזיכויים הכנסה בשעתו (קרי בין 1999–2002), ואולם לא הייתה הצדקה להתעלם מהם כליל.

29. להשלמת התמונה אוסיף כי ביחס לחלק מפקודות היומן בוצעו רישומים נוספים, שמטרתם לספק לפקודות הללו הצדקה לכאורית. כך, למשל, כנגד זיכוי כרטיס המערער והמשיבה בסכום של 2 מיליון ש"ח נעשה חיוב בכרטיס הנושא את השם "וויסט לברור", שהיא אחת מהספקיות. בית המשפט קמא קבע כי גם לחיוב נגדי זה אין כל אסמכתה, וכי לא בוצע כל תשלום לספקיות מאותו מועד ואילך. ואולם, כל שעניין זה עשוי ללמד הוא שהמערער והמשיבה ניסו בשעתו להצדיק את פעולת הזיכוי (הצדקה שייתכן כי הייתה בדויה), לא בהכרח שפעולת הזיכוי עצמה הייתה בדויה (נהפוך הוא, אם גם פעולת הזיכוי הייתה בדויה, לשם מה נדרשה ההצדקה לביצועה?).

30. המסקנה המתבקשת היא שלפני בית המשפט קמא לא עמד בסיס ראייתי מספק לתמוך בקביעת פקיד השומה כי פקודות היומן שניתנו בשעתו היו בדויות וחסרות כל משמעות, ועל כן לא היה מקום להתעלם מהן, ולהעמיד את חוב המערער והמבקשת על הסכום שהיה עומד בו אילו לא ניתנו. מכאן שאף אם מדובר בהטבה שקיבלו המבקש והמשיבה מהחברה, הרי שלא ניתן היה לייחס הכנסה זו לשומה לשנת 2009, כפי שנעשה

על ידי פקיד השומה, אלא היה מקום לייחס אותה לשומות לשנים 1999–2002, שומות אשר אף פקיד השומה אינו טוען כי היה באפשרותו לפתוח באוגוסט 2011.

31. משמצאתי כי יש מקום לקבל את הערעור ביחס לשומה לשנת 2009 מטעם זה, לא ראיתי מקום לדון בטענות האחרות שהעלה המערער בעניין זה.

סוף דבר

32. לאור כל האמור לעיל, אציע לחברתי ולחברי לקבל את ערעור המערער בחלקו, במובן זה שחיוב המערער במסגרת השומה מושא עמ"ה 1280/09 בסכום של 2,075,000 ש"ח בתוספת ריבית רעיונית יבוטל, בעוד שהכרעת בית המשפט קמא בעניין חיוב המערער בשומה מושא עמ"ה 1280/09 יעמוד בעינו.

33. כן אציע, בשים לב לתוצאות הערעור, כי חיוב המערער בהוצאות בערכאה קמא יבוטל. בהינתן האופן בו ניהלו המערער והמשיבה את עניני החברה, אינני סבור שיש מקום לפסוק הוצאות בערעור.

שופט

הנשיאה א' חיות:

אני מסכימה.

הנשיאה

השופט י' עמית:

אני מסכים.

שופט

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט ע' גרוסקופף.

ניתן היום, כ"ט באייר התשע"ט (3.6.2019).

שופט

שופט

הנשיאה