



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 אוקטובר 2012

ע"מ 1352/08 רנדה וו ד.א.בעמ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 3

ע"מ 10-12-43831 רנדה-וו ד.א. בע"מ נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

1

בפני כב' השופט מגן אלטוביה

מערערת

1. רנדה וו ד.א.בעמ
ע"י ב"כ עו"ד ליאור פיק

נגד

משיב

1. פקיד שומה תל-אביב-יפו 3
ע"י ב"כ עו"ד מרואן עבדאללה ועו"ד יפעת גול
(שושן) - פרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

2

3

פסק דין

לפני ערעור על שומות שקבע המשיב לשנות המס 2003-2005 (עמ"ה 1352/08) ולשנת 2006 (ע"מ 10-12-43831).

הצדדים שלפניי חלוקים ביניהם בשלושה סוגיות עיקריות:

1. האם זכאית המערערת לקזז הכנסותיה בשנות המס 2003 – 2006 כנגד יתרת הפסדים צבורים הקיימים בידיה, נכון לתום שנת המס 2002, בסך של 1,886,241 ₪.
2. האם זכאית המערערת לנכות הוצאות שונות שהוציאה, אשר על פי עמדת המשיב, הוצאו בקשר לביתו הפרטי של בעל המניות.
3. האם זכאית המערערת לנכות הוצאותיה בגין לימודי תעודה של בת זוגו של בעל המניות במערערת.

רקע כללי

המערערת נוסדה על ידי בעלת המניות הקודמת גב' אינן בן נון ת.ז. 0147797714 (להלן "המייסדת") בשנת המס 1997 והחלה בפעילותה העסקית במהלך שנת המס 1998. עיסוקה של המערערת בעבר היה בתחום אופנת הנשים, ביבוא ושיווק סיטונאי וקמעונאי של בגדי נשים באמצעות חנות אשר פעלה בכיכר המדינה בתל אביב.

המערערת הפסיקה את פעילותה בתחום האופנה בסוף שנת המס 2002, סגרה את החנות שהפעילה ומכרה את כל הציוד ששימש אותה בעסקיה (ראה נספח מרכז לרווח הון בדו"ח המערערת לשנת המס 2002. מש/1). חלף זאת החלה המערערת לעסוק בתחום האיפור ולספק שירותים בתחום זה באמצעות המייסדת מביתה הפרטי.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 אוקטובר 2012

ע"מ 1352/08 רנדה וו ד.א.בעמ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 3

ע"מ 10-12-43831 רנדה-וו ד.א. בע"מ נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

נכון לתום שנת המס 2002 יתרת הפסדיה הצבורים של המערערת עמדו על סך 1,886,241 ₪ (מש/1), אשר מומנו, ברובם המכריע, ע"י המייסדת באמצעות כספים שהלוותה לחברה.

במחצית השנייה של שנת המס 2003 נרכשו מניות המערערת על ידי מר אשר בן דוד ת.ז. 069787208 (להלן "בעל המניות"). בבעלות בעל המניות שתי חברות נוספות- אופק-כחול סחר ושיווק ויעוץ ח.פ. 511993321 (להלן "אופק כחול") ויאק ניהול נכסים בע"מ ח.פ. 51348257 (להלן "יאק ניהול"). עם רכישת מניות המערערת, החלה המערערת לקבל הכנסות של דמי ניהול ויעוץ מאופק כחול ומיאק ניהול אשר היוו את מירב הכנסותיה של המערערת בשנות המס שבערעור (ראה מש/14 בנוגע לשנת המס 2003; ומש/15 בנוגע לשנות המס 2004-2005). את הכנסות אלו ביקשה המערערת לקזז כנגד הפסדיה הצבורים.

כמו כן, דרשה המערערת בשנים אלו לנכות הוצאות שונות, אשר אליבא דמשיב הן הוצאות פרטיות של בעל המניות. כך סירב המשיב להתיר בניכוי הוצאות שהוצאו לכאורה בגין שיפוצים הקשורים לביתו הפרטי של בעל המניות, וכן סירב להתיר בניכוי תשלומי שכר לימוד בגין לימודים לתעודת עיצוב פנים של אשת בעל המניות.

טענות הצדדים

העסקה המלאכותית

המשיב טען בפני כי עסקת רכישת המערערת על ידי בעל המניות הינה עסקה מלאכותית, כמשמעות מונח זה בסעיף 86 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן "הפקודה"). לגישת המשיב, בעל המניות רכש את מניות המערערת בשנת 2003, שעה שהלה הייתה ריקה לחלוטין מפעילות ממשית ומנכסים, מהטעם היחיד של קיזוז הפסדיה הצבורים כנגד הכנסות המערערת. בעל המניות "הזרים" למערערת הכנסות באופן מלאכותי כנגד מתן שירותי יעוץ עלומים לחברות קשורות. כך הוקטנה ההכנסה החייבת של החברות הקשורות, כנגד יצירת הכנסה אצל המערערת, אשר קוזזה מול הפסדיה הצבורים. מכלול פעולות אלו מהווה עסקה מלאכותית לדידו של המשיב.

המערערת שוללת טענות אלו של המשיב. אליבא דמערערת, רכישת המערערת על ידי בעל המניות נעשתה משיקולים עסקיים, ומתוך מטרה לשקם את פעילותה העסקית הכושלת. זאת ועוד, המערערת מטעימה כי גישת המשיב תוביל למצב של "הנצחת הפסדים", כלומר שהפסדי המערערת לא יקוזזו לעולם. המערערת מאריכה בטיעוניה בדבר הישות המשפטית הנפרדת של המערערת מבעל מניותיה, הפרדה השוללת את האפשרות למנוע קיזוז הפסדים לגישתה, וכן מרחיבה על הפגיעה של



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 אוקטובר 2012

ע"מ 1352/08 רנדה וו ד.א.בעמ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 3

ע"מ 10-12-43831 רנדה-וו ד.א. בע"מ נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

גישת המשיב בזכות הקניין שלה.

לחלופין טוענת המערערת כי על פי הלכת בן ארי (ע"א 7387/06, בן ארי ש. סוכנות לביטוח (1968) בע"מ נ' פקיד שומה 1 ירושלים, מיסים כב/3-ה-71 (יוני 2008)), יש להתיר למערערת לקזז כנגד הפסדים צבורים לפחות 50% מרווחי שנת 2003, מאחר שבעל המניות רכש את מניות המערערת רק במחצית שנת 2003.

הוצאות שלא הותרו בניכוי

המשיב תיאר למערערת הוצאות שהוצאו על ידה במהלך שנות המס נשוא הערעור, ואשר נטען בפניי כי מדובר בהוצאות פרטיות של בעל המניות, שלא הוצאו במהלך ייצור ההכנסה על ידי המערערת. המשיב מסתמך על המלל המופיע בחלק מהחשבוניות, המתייחס מפורשות לעבודות שיפוץ שבוצעו בבית מגורים. המערערת טוענת מנגד כי הוצאות השיפוצים הן הוצאות סבירות עבור חברה העוסקת בשיפוצים.

כמו כן תיאר המשיב הוצאות שהוציאה המערערת לתשלום הוצאות לימודיה של אשתו של בעל המניות. המשיב טוען כי הוצאה זו היא הוצאה לרכישת מקצוע, כלומר הוצאה לרכישת יתרון מתמיד, שאינה בגדר השמירה על הקיים. משכך לא עומדת הוצאה זו בתנאים הקבועים בסעיף 17 לפקודה לשם ניכוי של הוצאה שוטפת. המערערת מנגד טוענת כי לימודי עיצוב פנים לא הקנו לאשתו של בעל המניות כל יתרון מתמיד, אלא מדובר בשמירה על הקיים, מאחר שמדובר בהוצאות השתלמות שנועדו לשמור על מקצועיותה בתור בעלת תואר מהטכניון.

דיון והכרעה

העסקה המלאכותית

הדיון בשאלה האם עסקה כלשהי הינה בעלת תכלית כלכלית אמיתית או שכל מטרתה הינה לצורכי מס וממילא מהווה היא עסקה מלאכותית עולה חדשות לבקרים והעסיקה את בתי המשפט לא אחת. לא אדרש כעת לפסיקה הרבה שיצאה תחת ידיי בתי המשפט בתחום זה, אשר קובעת את העקרונות להבחנה בין עסקה שתכליתה ומניעיה הינן כלכליים טהורים לבין עסקה שתכליתה ומניעיה מבוססים על שיקולים פיסקאליים גרידא. אציין רק את פסק דינו המפורט של בית המשפט העליון בע"א 2965/08, סגנון שרותי תקשוב בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה. (מיסים כה/4 (אוגוסט 2011) ה-10), שם נקבע כי על בית המשפט לבחון את קיומו של טעם מסחרי יסודי, וכך תיאר זאת שם המשנה לנשיאה, השופט ריבלין:

"...המבחן הראוי לשיטתי הוא מבחן "יסודיות הטעם המסחרי"... מבחן "יסודיות הטעם המסחרי"...
המסחרי", לעומת זאת, קובע כי עסקה אינה מלאכותית אם לולא המטרה המסחרית - לא



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 אוקטובר 2012

ע"מ 1352/08 רנדה וו ד.א.בעמ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 3

ע"מ 10-12-43831 רנדה-וו ד.א. בע"מ נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

היה מבצע הנישום את העסקה... לצורך סיפוקו של המבחן נדרש גם כי המטרה המסחרית תהיה סיבה "יסודית", כך שלולא ציפייתו של הנישום כי זו תתממש, לא היה נכנס לעסקה מלכתחילה.

אכן, בכדי לשלול מלאכותיותה של עסקה, עלינו להשתכנע כי ביסוד העסקה מונח טעם מסחרי יסודי, אשר אילולא אותו טעם לא היה נכנס הנישום לעסקה מלכתחילה. נטל ההוכחה על מלאכותיות העסקה מונח על כתפי המשיב, בעוד הנטל להוכיח קיומו של טעם מסחרי יסודי מוטל לפתח הנישום (וראו ע"א 8500/10 אביעד פרל ואח' נ' פקיד שומה ירושלים 1 (פורסם באתר מיסים און ליי). בעניינו, לא הצליחה המערערת להציג בפניי כל טעם מסחרי לפעולותיה, לא כל שכן טעם יסודי.

המערערת טענה בפניי כי מטרת רכישת החברה הייתה לשם הבראתה הכלכלית והעלאתה המחודשת לפסים של רווחיות. רק במועד מאוחר יותר כשנוכח בעל המניות כי מטרה זו אינה יוצאת אל הפועל החליט לשנות את תחום פעילותה של החברה. המערערת תומכת עמדתה בכך ששמה המסחרי לא שונה לאחר הרכישה, וכן שרשימת הלקוחות שבידיה הייתה בעלת ערך כלכלי. חוששתי כי טענה זו לא נותרה אלא כהצהרה בעלמא, אשר לא גובתה כלל בראיות. המערערת חדלה מפעילותה העסקית הקודמת כמעט מיידית לאחר הרכישה על ידי בעל המניות ופנתה לאפיקים אחרים. כיצד יוכל שמה המסחרי של המערערת להעיד על כוונת בעל המניות לשקם את העסק, שעה שהוא בוחר להפנות את פעילותה לאפיקים עסקיים בהם שם מסחרי זה הוא חסר כל ערך?

העסקה נשוא דיון זה בעלת דמיון רב לעסקה שנדונה בע"א 3415/97, פקיד שומה למפעלים גדולים נ' יואב רובינשטיין ושות' חברה לבנין פיתוח ומימון בע"מ, מיסים יז/4-ה-59 (אוגוסט 2003). בפסק דין זה הניח בית המשפט העליון את העקרונות המנחים לטיפול בעסקה מלאכותית של רכישת חברה בהפסדים.

פסק דין זה מציב חזקה כי רכישת חברה שבידיה הפסדים צבורים, ולאחר מכן שינוי תחום הפעילות של החברה הנרכשת, היא עסקה מלאכותית שכל תכליתה הפחתת מס בלתי נאותה. בהינתן אלו, עובר נטל כבד לשכמי הנישום להוכיח כי טעם מסחרי נמצא ביסוד פעולותיו.

דבריו של בית המשפט העליון בעניין רובינשטיין נדמים, מלבד שינוי שמות ופרטים טכניים גרידא, כי נכתבו על עובדות העסקה דן:

"בחירת העסקה כמכלול מלמדת כי לא עמדה מאחוריה מטרה מסחרית. המטרה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 אוקטובר 2012

ע"מ 1352/08 רנדה וו ד.א.בעמ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 3

ע"מ 10-12-43831 רנדה-וו ד.א. בע"מ נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

הדומיננטיות בביצוע העסקה היא אחת, והיא הרצון להפחית את המס על ידי קיזוז ההפסדים שנצברו בעסקי גידול דגי הנוי של חברת אקוריום פיש. על כך מלמדות בבירור נסיבות העסקה השונות. כך, רכישת חברת אקוריום פיש על ידי יואב רובינשטיין נעשתה כאשר החברה ריקה מכל נכסים ופעילות עסקית, למעט הפסדים צבורים... נסיבה חזקה נוספת שמלמדת על העדר טעם מסחרי בעסקה, למעט הרצון להפחית את המס, היא שינוי תחום הפעילות מתחום דגי הנוי לתחום הבנייה. שינוי תחום הפעילות העסקית תוכנן מלכתחילה, לא היה כל רצון להמשיך בפעילות דגי הנוי ולהבריא את חברת אקוריום פיש, ובוודאי שלא נעשה בפועל כל נסיון כאמור. נסיבה זו מלמדת על כך כי מטרת העסקה שבוצעה היא הפחתת המס על ידי קיזוז ההפסדים הצבורים בחברת אקוריום פיש מרווחים בפעילות עסקית חדשה. יתר הנסיבות, כגון שינוי השם, מלמדות אף הן כי אין מאחוריהן מטרה מסחרית, וכי הן חולייה בשרשרת הפעולות שמעצבות את העסקה, שנועדו כולן לשמור על אישיות משפטית אחת עם הפסדים צבורים, שתשנה כליל את פעילותה העסקית, אך תוכל לקזז את ההפסדים מן הפעילות העסקית החדשה. על המטרה שעומדת מאחורי העסקה מצביעים גם סכומי ההפסד הצבורים בחברה והסכומים ששולמו על ידי רוכש החברה, מר יואב רובינשטיין". (פסקה 12 לפסק דינו של הנשיא ברק).

ובהקבלה למקרה דנן – גם כאן בוצעה הרכישה כאשר כבר כל פעילותה הקודמת של המערערת בתחום הטקסטיל הייתה מחוסלת (ראה מש/1 ו- מש/2); לחברה לא היה כל נכס ממשי ולא בלתי-מוחשי מלבד הפסדיה הצבורים; החברה עסקה, עוד עובר למועד רכישתה, בתחום פעילות שונה לחלוטין – תחום מתן שירותי איפור ע"י המייסדת; החברה שינתה, מייד עם רכישתה בידי בעל המניות, את תחום פעילותה ועברה לעסוק בתחום שיפוצי הבתים ובתחום הייעוץ הארגוני והכלכלי ועוד ועוד.

טענתה החלופית של המערערת הינה כי גם אם ייקבע שאין להתיר קיזוז הפסדי המערערת כנגד הכנסותיה, הרי שלכל הפחות יש להתיר לקזז את הכנסותיה שנצמחו במחצית הראשונה של שנת המס 2003 כנגד הפסדיה הצבורים. זאת, לאור עקרונות עניין בן ארי.

דין הטענה להידחות.

בעניין בן ארי דובר על בעל מניות מיעוט בחברה שספגה הפסדים, אשר בחר לרכוש במועד כלשהו את יתרת המניות בחברה, והזרים לתוכה פעילות עסקית חדשה לחלוטין. בהבחנה מעניין רובינשטיין, קבע בית המשפט העליון להתיר קיזוז הפסדי העבר, עד גובה החזקותיו של בעל המניות עובר לרכישת



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 אוקטובר 2012

ע"מ 1352/08 רנדה וו ד.א.בעמ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 3

ע"מ 10-12-43831 רנדה-וו ד.א. בע"מ נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

יתרת מניות החברה, במטרה לשקף את ההפסד הכלכלי שספג בעל המניות בהיותו בעל מניות המיעוט.

במקרה דן העובדות שונות בתכלית.

ההפסדים הצבורים של המערערת נוצרו עד לתום שנת המס 2002 כאשר היא הייתה עדיין בבעלותה של המייסדת. ההכנסות הניכרות מהפעילות הרווחית הוזרמו לחברה רק החל ממחצית שנת המס 2003 ואילך כאשר החברה הייתה כבר בבעלות חדשה בידיו של בעל המניות הנוכחי. ואולם כידוע, סכימת ההכנסות מול ההפסדים נעשית לפי הוראות הפקודה בתום שנת המס בלבד. משכך, הנהנה הכלכלי היחיד מקיזוז ההפסדים יהיה בעל מניות המערערת בתום השנה, וזאת למרות שההפסדים נוצרו בשנות מס קודמות כתוצאה מפעילות המערערת בתקופה שבה בעל המניות בה הייתה המייסדת. תוצאה כזו מנוגדת לעיקרון העומד בבסיס פסק דין בן ארי- לאפשר לבעלי מניות ליהנות מהפסדי עבר, ככל שאלו מימנו את הפעילות שבגינה נוצר ההפסד.

הוצאות שלא הותרו בניכוי

המערערת ערערה על אי התרת הוצאות לימודים שהוציאה עבור בת זוגו של בעל המניות ועל אי התרת הוצאות שונות שהוציאה בקשר לביתו הפרטי של בעל המניות.

דין טענות המערערת להידחות. ואפרט.

הוצאות הלימודים - לגבי הוצאות הלימודים טענה המערערת כי לימודי התעודה בתחום עיצוב הפנים של בת הזוג של בעל המניות מהוות המשך ללימודיה לתואר ראשון בהנדסת תעשייה וניהול בטכניון וקשורות בקשר הדוק לתחום השיפוצים שבו עוסקת המערערת. משכך, לטענתה, מהוות הן הוצאה שהינה בגדר "שמירה על הקיים" בלבד.

דין טענת המערערת להידחות.

בית משפט זה וכן בית המשפט העליון קבעו לא אחת כי לימודים שאינם מתמצים מבחינת היקפם אך לכדי השתלמות קצרה וממוקדת בתחום עיסוקו הקיים של הנישום, כדוגמת ימי עיון תקופתיים, מהווים "רכישת יתרון מתמיד" בידיו של הנישום. ראו למשל דברי בית משפט זה בעמ"ה 1122/03, היכל יאיר נ' פקיד שומה גוש דן, מיסים כ/2 ה-183 (אפריל 2006):

"לדידי רכישת תואר אקדמי באשר הוא לא מהווה "שמירה על הקיים" אלא למצער השבחתו. לכל היותר, החלק המהווה התעדכנות ורענון המידע שכבר היה בידי הלומד, הוא משני ביחס לרכישת היתרון המתמיד, בעיקר האישי אך גם ההוני לפי העניין."



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 אוקטובר 2012

ע"מ 1352/08 רנדה וו ד.א.בעמ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 3

ע"מ 10-12-43831 רנדה-וו ד.א. בע"מ נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

הדברים הנאמרים שם בנוגע לתואר אקדמי יפים גם לעניין לימודי תעודה מקצועיים.

המערערת לא הציגה בפניי כל ראיה הקושרת בין לימודי הנדסת תעשייה וניהול ללימודי עיצוב פנים, כדי שיוכח כי האחרונים מהווים רענון, עדכון או העמקה של הראשונים. משכך קביעת המשיב כי המדובר בלמידה של תחום ידע אחר וחדש לחלוטין שאינו מהווה המשך ללימודים הקודמים, אין מקום להתערב בה.

הוצאות בקשר לביתו הפרטי של בעל המניות - המשיב קבע בנוגע לחלק מההוצאות שנדרשו אצל המערערת בשנת המס 2005 כי מדובר בהוצאות פרטיות הנוגעות לביתו הפרטי של בעל המניות, וזאת בהסתמך על המלל שעל חלק מהחשבוניות.

לטענת המערערת אין מדובר בהוצאות פרטיות, אלא בהוצאות שהוצאו בייצור הכנסתה, במסגרת פעילותה העסקית של המערערת בתחום השיפוצים. המערערת לא הביאה כל ראיה לתמוך בעמדה זו, והסתפקה באמירה כי ה"הוצאות שלא אושרו בניכוי על ידי המשיב – הן דווקא סבירות והגיוניות ביחס למערערת". אין די באמירה בעלמא זו בכדי להכשיר הוצאה בתור הוצאה המותרת בניכוי. מדובר, באופן חד משמעי, בהוצאות פרטיות של בעל המניות.

אחרית דבר

החלטתי לדחות את הערעור ערעור זה טוב שלא היה מוגש משהוגש, באשר המערערת העלתה בו טענות אשר נדונו מפורשות בפסיקה והוכרעו כעמדת המשיב או טענות (למשל באשר להוצאות פרטיות של בעל המניות) אשר הדין לגביהן ברור הוא כשמש. לא הוצגו עובדות או טענות מבדילות או מבחינות. דומה שכל תכליתי היא דחיית הקץ, דהיינו דחית תשלום המס. בנסיבות אילו של ערעור שהוא ערעור סרק, יש מקום לקבוע במסגרת סעיף 185(2) לפקודה כי הריבית שתחוב בה המערערת מיום הגשת הודעות הערעור ועד לתשלום בפועל תהא גבוהה ב-25% מהריבית הקבועה בפקודה. המערערת תישא בהוצאות המשיב ובכלל זה שכר טרחת עורך דינו בסכום של 50,000 ₪. סכום זה יישא הפרשי הצמדה וריבית אלא אם ישולם בתוך 35 יום.

1
2
3

ניתן היום, ב' חשוון תשע"ג, 18 אוקטובר 2012, בהעדר הצדדים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 אוקטובר 2012

ע"מ 1352/08 רנדה וו ד.א.בעמ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 3

ע"מ 10-12-43831 רנדה-וו ד.א. בע"מ נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

עמ אלטוביה

מגן אלטוביה, שופט

1
2
3