



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 יוני 2019

ע"מ 16986-01-16 קפלאוי נ' פקיד שומה

ע"מ 2497-05-16 קפלאוי נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 2474-05-16 מרכז רפואי בן גוריון 2 רמת-גן בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

1

לפני כב' השופטת ירדנה סרוסי

מערערים

1. יוסף קפלאוי
 2. מרכז רפואי בן גוריון 2 רמת-גן בע"מ
- ע"י ב"כ עוה"ד אמנון סמרה ו/או עו"ד כדר משה

נגד

משיב

פקיד שומה גוש דן
ע"י ב"כ עוה"ד נועה אלשיך וגלית פואה
מפרקליטות מחוז ת"א (אזרחי)

2

פסק דין

3

פתח דבר

4

לפניי שלושה ערעורים ששמיעתם אוחדה.

5

הערעורים הוגשו על צווים שהוציא המשיב למערער, מר יוסף קפלאוי (להלן: **המערער** או

6

היחיד) לשנות המס 2006, 2009-2010 ולחברת מרכז רפואי בן גוריון בע"מ (להלן:

7

המערערות או **החברה**) לשנות המס 2006-2008.

8

שמיעת הערעורים אוחדה שכן הם מבוססים על סוגיות משפטיות ועובדתיות דומות

9

שלהכרעה בהן נפקות הן לעניין שומת היחיד והן לעניין שומת החברה.

10

שתי סוגיות עולות בערעורים והן מהוות את ליבת המחלוקת בין הצדדים שהיא פועל יוצא

11

של טענת המשיב, כי שינוי תחום פעילותה של החברה מפעילות של מכירת כלי בית

12

ומתנות לפעילות של רפואת שיניים, היא עסקה מלאכותית לפי סעיף 86 לפקודת מס

13

הכנסה, הנעדרת כל טעם מסחרי זולת הרצון לקזז את הפסדי החברה ואת הלוואות

14

הבעלים הרשומה בה.

15

לטענה זו של המשיב השלכה הן לסוגיה של קיזוז ההפסדים הצבורים בחברה מפעילותה

16

בתחום כלי בית ומתנות כנגד הרווחים מפעילותה החדשה בתחום רפואת השיניים, והן

17

לסוגיה של קיזוז יתרת הזכות, בגין הלוואות בעלים, מתקבולי החברה מהפעילות החדשה.

18

בתוך כך אני נדרשת לשאלה, אם יש מקום להבחין בין קיזוז הפסדי החברה לבין קיזוז

19

יתרת הזכות של בעל המניות הקודם, על רקע טענת המלאכותיות שהעלה המשיב

20

בערעורים.

21

לאור העובדה שהטענה המרכזית (אך לא הבלעדית) של המשיב בערעורים היא טענת

22

מלאכותיות נחלקו ביניהם הצדדים בשאלה על מי הנטל לפתוח בהבאת ראיותיו. בסופו

23

של יום ועל מנת לייעל את הדיון, הגיעו הצדדים להסדר דיוני על פיו המערערים יפתחו



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 יוני 2019

ע"מ 16-01-16986 קפלאוי נ' פקיד שומה

ע"מ 16-05-2497 קפלאוי נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-05-2474 מרכז רפואי בן גוריון 2 רמת-גן בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

1 בהצגת מסכת הראיות מטעמם. בכל הנוגע לנטל השכנוע, נותרה השאלה בעינה והצדדים
2 הסכימו כי יתייחסו לכך במסגרת סיכומיהם (הודעת הצדדים מתאריך 15.5.2017).

הליכי ערעור קודמים

3
4 1. התמשכות הליכי הערעורים היא חריגה ולכן מחייבת הסבר, שכן המחלוקת בין
5 הצדדים הונחה לפתחו של בית המשפט כבר בשנת 2011 (!) במסגרת ערעור שהוגש
6 על ידי היחיד לשנת המס 2006 (ע"מ 11-01-52108).

7 באותו ערעור התקיימו כמה ישיבות קדם משפט (בפני שני מותבים אחרים) והוגשו
8 תצהירי עדות ראשית (המערער הגיש את תצהיריו בתאריך 22.4.2012 והמשיב
9 הגיש את תצהיריו, לאחר כמה דחיות, בתאריך 4.8.2013). בהתאם לבקשת
10 המערער, ובהתחשב בהיזדרזרות במצבו הבריאותי, נדחה הליך ההוכחות לחודש
11 מרץ 2015 מתוך תקווה כי סיפק זה יאפשר למערער להתאושש ממחלתו.

12 2. בחודש ינואר 2015 הוגש ערעור על ידי החברה לשנות המס 2006-2008 (ע"מ 8453-
13 01-15). במסגרת הערעור הוגשו ההודעות המפרשות את נימוקי השומה ואת
14 נימוקי הערעור.

15 3. בהמשך להגשת הערעור על ידי החברה, הגיש היחיד בקשה לדחיית מועד דיון
16 ההוכחות בערעור שהוגש על ידו הן מטעמים של אילוצים בריאותיים והן מטעמים
17 של יעילות הדיון. בתגובה לבקשה, החליט בית המשפט כי ערעור היחיד יימחק
18 אולם תישמר זכותו להגיש את הערעור מחדש, בתוך שנה, ובאופן שהמשפט יימשך
19 מהמקום בו הופסק, קרי, לאחר הגשת תצהירי עדות ראשית (החלטת בית המשפט
20 מתאריך 26.4.2016). בתוך כך, החליט בית המשפט להחיל הסדר דומה גם לעניין
21 הערעור שהוגש על ידי החברה (החלטת בית המשפט מתאריך 10.7.2015).

22 4. בשלב הבא, הוגש ערעור חדש על ידי היחיד לשנת המס 2006 (ע"מ 16-05-2497). ערעור
23 זה הוגש תחת הערעור שנמחק (ע"מ 11-01-52108), כאשר התצהירים שהוגשו
24 במסגרתו מהווים חלק מחומר הראיות בערעור שחודש.

25 בנוסף, הוגש ערעור חדש על ידי החברה לשנים 2006-2008 (ע"מ 16-05-2474).
26 ערעור זה הוגש תחת הערעור שנמחק (ע"מ 15-01-8453).

27 כן הוגש ערעור על ידי היחיד לשנות המס 2009-2010 (ע"מ 16-01-16986) ובו הוגשו
28 תצהירים נוספים על ידי הצדדים.

29 5. שמיעת הערעורים בעניין היחיד לשנות המס 2006, 2009-2010 ובעניין החברה
30 לשנות המס 2006-2008 אוחדה בהחלטתי מתאריך 10.1.2017.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 יוני 2019

ע"מ 16-01-16986 קפלאוי נ' פקיד שומה

ע"מ 16-05-2497 קפלאוי נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-05-2474 מרכז רפואי בן גוריון 2 רמת-גן בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

השומות שהוצאו ליחיד ולחברה

1

6. שומת היחיד לשנת 2006

2

3

בשנת 2006 משך היחיד סכום של 1,596,623 ש"ח מהחברה.

4

היחיד לא דיווח על המשיכה כהכנסה חייבת במס אלא רשם אותה כנגד קיזוז

5

יתרת זכות לטובת בעל המניות בחברה, אביו מר אהרון קפלאוי (להלן: **אבי**

6

המערער), שעמדה על סכום של 1,899,156 ש"ח (מתוך יתרת זכות כוללת בסך של

7

2,028,746 ש"ח).

8

המשיב ייחס ליחיד תוספת הכנסה ממשכורת לפי סעיף 2(2) לפקודה בסכום

9

המשיכה בסך של 1,596,623 ש"ח (ולחילופין הכנסה מדיבידנד לפי סעיף 2(4)

10

לפקודה).

11

בנוסף, יוחסה ליחיד הכנסה מעסק לפי סעיף 2(1) לפקודה בסכום של 504,169

12

ש"ח שמקורה בהסבת הכנסה ממנו לחברה בשנת 2006 שמקורה בעסק שהפעיל

13

כעצמאי.

14

7. שומת החברה לשנים 2006-2008

15

הפסדיה העסקיים המועברים של החברה בסכום של 3,677,997 ש"ח, שנצברו

16

במלואם עד סוף שנת 1998 ונבעו מפעילות העבר של החברה בתחום כלי הבית

17

והמתנות, קוזזו כנגד רווחיה מהפעילות בתחום רפואת שיניים.

18

המשיב ראה ביתרת הזכות שהייתה קיימת בחברה בתום שנת 1998 (2,028,746

19

ש"ח) הכנסה של החברה ממחילת חוב לפי סעיף 3(ב)(3) לפקודת מס הכנסה בשנת

20

2006. כנגד הכנסה זו קוזזו ההפסדים העסקיים המועברים של החברה ויתרת

21

ההפסדים בוטלה לאור טענת המשיב על עסקה מלאכותית לפי סעיף 86 לפקודת

22

מס הכנסה. לחילופין, ובהנחה שלא תתקבל טענת המשיב על מחילת חוב, בוטלו

23

מלוא הפסדי החברה מפעילות העבר בטענה של עסקה מלאכותיות.

24

8. שומת היחיד לשנים 2009-2011

25

בשנת 2009 משך היחיד את שארית יתרת הזכות לטובת בעל המניות בחברה

26

בסכום של 305,533 ש"ח. המשיב ייחס ליחיד תוספת הכנסה ממשכורת בגין

27

משיכה זו, בדומה לשומה בצו לשנת 2006.

28

בנוסף לכך, היחיד משך מהחברה עד לסוף שנת 2009 סכום של 4,999,552 ש"ח.

29

במהלך שנת 2010 משך היחיד מהחברה משיכה נוספת בסכום של 585,370 ש"ח.

30

היחיד לא דיווח על משיכת הכספים כהכנסה חייבת במס בידו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 יוני 2019

ע"מ 16-01-16986 קפלאוי נ' פקיד שומה

ע"מ 16-05-2497 קפלאוי נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-05-2474 מרכז רפואי בן גוריון 2 רמת-גן בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

1 המשיב ראה ביתרות החובה של היחיד בגין המשיכות הנ"ל הכנסה ממשכורת לפי
2 סעיף 2(2) לפקודה ולחילופין כהכנסה מדיבידנד לפי סעיף 2(4) לפקודה.

העובדות שאינן במחלוקת

- 3
- 4 9. המערער רופא שיניים במקצועו. עד לתאריך 31.8.2006 ניהל המערער שתי
5 מרפאות שיניים במסגרת עסק עצמאי.
- 6 10. המערער, שהייתה חברה ליבוא ושיווק של כלי בית ומתנות, הוקמה בשנת 1982
7 והחלה את פעילותה בשנת 1986 והייתה רשומה בבעלות מלאה של אבי המערער,
8 מר אהרון קפלאוי (נספח 1 לתצהיר מר ותארי מטעם המשיב, סעיף 18 לתצהיר
9 המערער במסגרת הערעור הראשון).
- 10 לפני הקמת החברה, הפעילות בתחום יבוא ושיווק כלי בית ומתנות נוהלה במסגרת
11 עסק עצמאי.
- 12 11. בתאריך 1.9.2006 העביר המערער לחברה את פעילותו במסגרת העסק העצמאי
13 בתחום רפואת השיניים.
- 14 בעקבות העברה זו, שונה שמה של המערער משם "שי נוי לי כלי בית ומתנות"
15 (להלן: **חברת כלי בית ומתנות**) לשם "מרכז רפואי בן גוריון בע"מ" (היא המערער
16 או החברה).
- 17 12. משנת 1998 ועד לשנת 2006, אז הועברה לחברת כלי בית ומתנות פעילות מרפאות
18 השיניים, לא הייתה לחברה כל פעילות (נספחים 5-6 לתצהירו של מר דרור ותארי,
19 נציג המשיב).
- 20 13. לחברת כלי בית ומתנות הפסדים עסקיים מועברים בסכום של 3,677,997 ש"ח וכן
21 הפסד הוני בסכום של 63,732 ש"ח ובסה"כ הפסדים בסכום כולל של 3,680,664
22 ש"ח שנצברו עד תום שנת 1998.
- 23 הפסדים אלו נבעו מפעילות העבר של החברה בתחום כלי בית ומתנות.
- 24 14. במאזן חברת כלי בית ומתנות הייתה רשומה יתרת זכות בסכום של 2,028,746
25 ש"ח לתאריך 31.12.1998, שעיקרה בסכום של 1,899,156 ש"ח נרשמה לטובת בעל
26 המניות בחברה והיתרה לטובת צדדים שלישיים (דוח כספי עמוד 5, נספח 7
27 לתצהירו של מר דרור ותארי, נציג המשיב).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 יוני 2019

ע"מ 16-01-16986 קפלאוי נ' פקיד שומה

ע"מ 16-05-2497 קפלאוי נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-05-2474 מרכז רפואי בן גוריון 2 רמת-גן בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

שומת היחיד לשנת 2006 – מר יוסף קפלאוי (ע"מ 16-05-2497)

15. הסוגיה הראשונה שתיבחן במסגרת שומה זו עניינה בקיזוז יתרת הזכות שהייתה רשומה על שם בעל המניות בחברה בסוף שנת 1998 כנגד תקבולי החברה מהפעילות החדשה בתחום רפואת שיניים. בשנת 2006, לאחר העברת הפעילות בתחום רפואת השיניים לחברה, המערער משך מהחברה סכום של 1,596,623 ש"ח. המערער לא דיווח על המשיכה כהכנסה חייבת במס אלא רשם אותה כנגד הקטנת יתרת זכות הרשומה לטובת בעל המניות בחברה. במהלך שנת 2009 משך המערער מהחברה את שארית יתרת הזכות בסכום נוסף של 302,533 ש"ח.

טענות המשיב

16. המשיב טוען כי יתרת הזכות שנרשמה בספרי החברה לטובת בעל המניות שייכת לאביו של המערער ולכן המערער אינו רשאי לנצל אותה על מנת למשוך את תקבולי הפעילות החדשה שהעביר לחברה בפטור ממס. המשיב מדגיש כי המערער מבקש לקזז את יתרת הזכות השייכת לאביו, לאחר שביצע רצף של פעולות מלאכותיות הכוללות את רכישת השליטה בחברה ולאחר מכן העברה של הפעילות החדשה בתחום רפואת השיניים לתוך החברה, וזאת ללא טעם מסחרי כלשהו, זולת הרצון לקזז הן את הפסדיה הצבורים של החברה והן את יתרת הזכות שמקורה בהלוואת בעלים. המשיב טוען כי המערער לא הוכיח כי נתן במועד כלשהו הלוואות לחברה מכוחן יש לייחס לו את יתרת הזכות, כולה או חלקה. לשיטת המשיב, העברת פעילות מרפאות השיניים לחברה נגועה במלאכותיות לפי סעיף 86 לפקודה שכן תכליתה הייתה הפחתת מס בלתי נאותה. על רקע זה יש מקום לשלול מהמערער את יתרון המס הנובע מהעברת הפעילות, דהיינו, את קיזוז יתרת הזכות שהייתה רשומה לטובת אביו כנגד התקבולים מפעילות מרפאת השיניים. מוסיף המשיב וטוען כי לא הייתה כל מניעה כי יתרת הזכות תישמר לאביו של המערער. ברם, מאחר שאבי המערער אינו פעיל בחברה והחברה הייתה חדלת פירעון (לולא הוכנסה לתוכה הפעילות החדשה הנגועה לטענת המשיב



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 יוני 2019

ע"מ 16-01-16986 קפלאוי נ' פקיד שומה

ע"מ 16-05-2497 קפלאוי נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-05-2474 מרכז רפואי בן גוריון 2 רמת-גן בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

1 במלאכותיות), ממילא לא היו בידי החברה כספים מהם יכול היה אבי המערער
2 לפרוע את יתרת הזכות.
3 לשיטת המשיב יש לדחות את טענת המערער כי הוא היה יכול לבקש מאביו למשוך
4 את כספי החברה, שהתקבלו מהפעילות הרווחית החדשה, כנגד יתרת הזכות
5 ולהעבירם לידיו במתנה. טענה זו מחזקת, לעמדת המשיב, את טענת המלאכותיות
6 משום שהמערער מבקש לנצל את יתרון המס הנובע מהפעילות הקודמת של
7 החברה, חלף מיסוי כלכלי אמיתי של הכנסות החברה מפעילות רפואת השיניים.

8 טענות המערער

9 17. המערער טוען כי הוא ואביו היו שותפים מלאים בעסק כלי בית ומתנות ולאחר
10 מכן בחברה, שאליה הועברה הפעילות בתחום המתנות, וכחלק מהתנהלותם
11 המשותפת הלווה כספים לחברה, במיוחד ערב קריסת פעילותה, ולכן הוא זכאי
12 **לפחות למחצית מיתרת הזכות** הרשומה בחברה בגין הלוואת בעלים.
13 המערער טוען כי רישום יתרת הזכות על שם אביו, כמו גם רישום מלוא הון
14 המניות של החברה על שם אביו, נעשו מטעמים מסורתיים הנהוגים ומקובלים
15 בקרב יוצאי העדה העיראקית ולאור קיומו של סכסוך משפחתי, ואינם משקפים
16 את מי שזכאי להיפרע מהחברה. המערער טוען, כי מבחינה מהותית, יש לראות את
17 יתרת הזכות כשייכת לו, לפחות במחציתה, ולכן הוא זכאי להיפרע ממנה בפטור
18 ממס.

19 מוסיף המערער וטוען כי בצד השקעותיו הכספיות בחברה, הושקעו על ידו שעות
20 עבודה מרובות ללא תמורה, מבלי שהוא נהנה מרווחי החברה מהפעילות בתחום
21 המתנות, זאת בניגוד לאביו שנהג למשוך את רווחי החברה. מטעם זה טוען
22 המערער כי הוא זכאי להיפרע את **מלוא** יתרת הזכות, במסגרת ההתחשבנות
23 האישית והעסקית בינו לבין אביו.

24 זאת ועוד, טוען המערער כי גם אם תתקבל טענת המשיב, כי אביו היה הבעלים
25 הבלעדי של יתרת הזכות, עדיין בהיות אביו הנושה בחוב זה כלפי החברה, אין כל
26 מניעה שאביו יורה לחברה לפרוע חוב זה ישירות אליו. אין כל מניעה שהאב ימחה
27 לו את זכותו להיפרע מהחברה ("המחאת זכות") בעסקת מתנה פטורה ממס.
28 המערער מבקש להסתמך על עדותו של אביו בהליך ההוכחות וללמוד ממנה כי
29 אביו ראה בו כמי שאכן זכאי להיפרע את יתרת הזכות במלואה. לאור זאת,



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 יוני 2019

ע"מ 16-01-16986 קפלאוי נ' פקיד שומה

ע"מ 16-05-2497 קפלאוי נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-05-2474 מרכז רפואי בן גוריון 2 רמת-גן בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

1 המערער טוען כי הוא זכאי למשוך את רווחי החברה כנגד קיזוז יתרת הזכות
2 במלואה בפטור ממס.
3 18. סוגיה נוספת העולה בערעור זה נוגעת להכנסה בסכום של 504,169 ש"ח
4 שלטענת המשיב מקורה בעסק שהפעיל המערער כעצמאי, ולא במסגרת הפעילות
5 בחברה, ולכן יש לייחס אותה לעסק ולבטל את הסבתה לחברה.
6 המשיב טוען כי במועד בו המערער העביר לחברה את פעילותו כרופא שיניים
7 עצמאי, הוא הסב לחברה את ההכנסות שקיבל מהלקוחות בשיקים דחויים בעוד
8 שאת ההוצאות בגין אותם שירותים הוא דרש בתיקו האישי במסגרת פעילותו
9 כעוסק מורשה, דהיינו, ללא הקבלה של הוצאה (שנרשמה בעסק העצמאי) להכנסה
10 (שנרשמה בחברה).
11 המשיב טוען כי הסבת הכנסות אלו לחברה נועדה לצמצם את נטל המס הכולל
12 החל על המערער, הן במישור חבות המס בחברה באמצעות קיזוז ההפסדים והן
13 במישור משיכת רווחי החברה בפטור ממס תוך ניצול יתרת הזכות הרשומה על שם
14 אביו. לעומת זאת, במישור ההוצאות, המערער ניכה את ההוצאות כנגד ההכנסות
15 המדווחות בתיקו האישי החייבות בשיעור מס שולי.
16 המשיב טוען כי התנהלות זו מהווה פעולה מלאכותית לפי סעיף 86 לפקודת מס
17 הכנסה ולחילופין מהווה הסבת הכנסה לפי סעיפים 82 ו-84 לפקודה.
18 לטענת המערער, עם שינוי תחום פעילותה של חברה והחל מתאריך 1.9.2006 היא
19 הוציאה חשבוניות ודיווחה כדין על מלוא תקבוליה לרבות בגין הסכום הנטען על
20 ידי המשיב (סעיפים 112-114 להודעה המפרשת את נימוקי הערעור). המערער לא
21 התייחס לטענת המשיב על העדר הקבלה בין הכנסה (בחברה) להוצאה (ביחיד).
22 יצוין כי המערער זנח טענה זו בסיכומיו ואינו טוען עוד כנגד חיובו זה. לאור זאת,
23 אני קובעת כי בדין קבע המשיב כי יש לבטל את ההסבה של הסכום האמור
24 לחברה ולכן יש להוסיף בשומת היחיד לשנת 2006 הכנסה מעסק בסכום של
25 504,169 ש"ח. סוגיה זו הוסרה אפוא משולחן הדיונים.

26 דיון והכרעה בסוגית יתרת הזכות בחברה

27 19. השאלה שנדרשת לה הכרעה היא, האם יתרת הזכות בספרי החברה, כולה או
28 מקצתה, שייכת למערער, הגם שאין מחלוקת כי היא לא רשומה על שמו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 יוני 2019

ע"מ 16986-01-16 קפלאוי נ' פקיד שומה

ע"מ 2497-05-16 קפלאוי נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 2474-05-16 מרכז רפואי בן גוריון 2 רמת-גן בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

1 ככל שהמערער יוכיח כי היה זכאי להירשם כבעל מניות בחברה, בין לבדו ובין
2 ביחד עם אביו, ממילא תתחייב המסקנה כי הוא זכאי להיפרע מיתרת הזכות
3 הרשומה "לטובת בעלי המניות" בחברה, כולה או מקצתה.
4 ברם, אף אם ייכשל המערער בהוכחת הטענה כי היה זכאי להירשם כבעל מניות
5 בחברה, לא יהיה בכך לסתום את הגולל על טענתו כי היה זכאי להיפרע מיתרת
6 הזכות, כולה או מקצתה, ובתנאי שיעלה בידו להוכיח כי הלווה לחברה כספים
7 ולכן הוא זכאי להיפרע מהלוואתו, ככל נושה של החברה.
8 אכן, יתרת הזכות בחברה נרשמה לטובת "בעלי המניות", אולם לאור התרשמותי
9 ממכלול העדויות שנפרשו בפניי אודות מערכת היחסים הפנים משפחתית,
10 ובנסיבות העניין, איני רואה מניעה עקרונית לשייך למערער את יתרת הזכות, כולה
11 או מקצה, אף אם ייקבע כי אינו הבעלים שביושר למניות החברה, ובלבד שיוכיח
12 כי העמיד לחברה הלוואה לצורך מימון פעילותה בתחום המתנות. או אז יהא דינו
13 כדין כל נושה הרשאי לחזור ללווה ולהיפרע את הלוואתו, בהתאם לשיעור
14 ההלוואה שנתן.
15 20. לפנינו אם כך שתי שאלות נפרדות, הגם שהן מקרינות זו על זו: האחת, האם
16 המערער הלווה כספים לחברת כלי בית ומתנות לצורך מימון פעילותה ולכן זכאי
17 לחזור ולהיפרע ממנה באמצעות קיזוז יתרת הזכות כנגד משיכותיו מהחברה.
18 השנייה, האם ניתן לראות במערער כבעל זכות שביושר במניות החברה לכלי בית
19 ומתנות על אף שהמניות לא נרשמו על שמו.
20 תשובה חיובית לאחת השאלות תעמיד את המערער בחזקת מי שזכאי להיפרע
21 מיתרת הזכות, כולה או מקצתה, אם כנושה של החברה ואם כבעל מניות בה,
22 ותבסס את טענתו כי משיכת כספי החברה מהפעילות בתחום רפואת השיניים
23 פטורה ממש בידו בהתאם לשיעור זכותו ביתרת הזכות.
24 יתירה מכך, לבחינת השאלה השנייה חשיבות גם לדיון שיתקיים להלן בשאלת
25 זכאותה של החברה לקיזוז את הפסדיה הצבורים מפעילות המתנות כנגד רווחיה
26 מפעילות מרפאות השיניים. במסגרת דיון זה תהא חשיבות לקביעות שייקבעו
27 בעניין זכאות המערער לבעלות שביושר במניות חברת כלי בית ומתנות. כאן
28 המקום לציין כי לטענת המשיב חל "שינוי בשליטה בפועל" של המערער בחברה
29 החל משנת 2006, אז הועברה לה הפעילות החדשה, לעומת התקופה שעד שנת
30 1998. אך בל נקדים את המאוחר.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 יוני 2019

ע"מ 16986-01-16 קפלאוי נ' פקיד שומה

ע"מ 2497-05-16 קפלאוי נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 2474-05-16 מרכז רפואי בן גוריון 2 רמת-גן בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 אפנה כעת לבחינת שתי השאלות שהוצגו לעיל. אזכיר לקורא כי מטרת הדיון
2 (הארוך) להלן היא לקבוע, האם המערער היה זכאי להיפרע מיתרת הזכות בחברה,
3 כולה או מקצתה, אם כנושה של החברה ואם כבעל זכות שביושר במניותיה. ככל
4 שהמסקנה תהא כי המערער זכאי להיפרע מיתרת הזכות, דין תקבולי החברה
5 שמשך כנגד יתרה זו יהיה פטור ממס.
- 6 **א. האם המערער הוכיח כי הלווה כספים לחברת כלי בית ומתנות?**
- 7 21. המערער מפנה למכלול העדויות ולמסמכים שצורפו לתצהירו מתאריך 22.4.2012
8 (הוגשו במקור בעמ"ה 52108-01-11) על מנת להוכיח את השקעותיו הכספיות
9 בעסק המתנות ובחברה. אזכיר כי חברת כלי בית התאגדה בשנת 1982 ופעילות
10 העסק הועברה לתוכה רק בשנת 1986.
- 11 22. המערער מסכים לטענת המשיב כי האסמכתאות שהציג מעידות על השקעה **בעסק**
12 המתנות. אולם המערער טוען כי לאור העובדה שהעסק עבר "כפי שהוא" לחברה,
13 ממילא יש לומר כי השקעתו הכספית בעסק הועברה כפי שהיא לחברה ומשתקפת
14 ביתרת הזכות (סעיף 16 לסיכומי המערערים).
- 15 על בסיס זה מבקש המערער כי תתקבל טענתו שיש לייחס לו את יתרת הזכות
16 בחברה כך שיהיה זכאי להיפרע ממנה כנגד משיכת כספי הפעילות החדשה. לכל
17 הפחות טוען המערער כי היה בעלים במשותף עם אביו ביתרת הזכות ולכן הוא
18 זכאי להיפרע לפחות את מחציתה.
- 19 23. **אקדים ואומר כי לא עלה בידי המערער להוכיח כי הלווה כספים לחברת כלי בית**
20 **ומתנות באופן המאפשר לייחס לו את יתרת הזכות, כולה או מקצתה, מטעם זה.**
21 **אסביר.**
- 22 24. אין חולק כי במסגרת העסק המשפחתי לכלי בית ומתנות נוהל חשבון בנק משותף
23 על שם המערער ואביו ("קפלאוי אהרון ויוסף") וחשבון זה, תחת השם החדש "שי
24 נוי כלי בית ומתנות", המשיך לשמש את החברה לאחר שהועברה אליה פעילות
25 העסק בשנת 1986 (נספח טו לתצהיר הראשון של המערער שהוגש במסגרת עמ"ה
26 52108-01-11).
- 27 25. המערער צירף מסמכים המעידים כי במהלך שנת 1980 העביר כספים לחשבון
28 הבנק המשותף של **העסק** (שכאמור, לימים הפך לחשבון הבנק של החברה לכלי
29 בית ומתנות):



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 יוני 2019

ע"מ 16986-01-16 קפלאוי נ' פקיד שומה

ע"מ 2497-05-16 קפלאוי נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 2474-05-16 מרכז רפואי בן גוריון 2 רמת-גן בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 העברה בנקאית בסכום של 531 דולר על פי נספח טז3 לתצהיר הראשון של
2 המערער; העברה בנקאית בסכום של 3,363 דולר על פי נספח טז4; העברה בנקאית
3 בסכום של 4,310 דולר על פי נספח טז5; סך הכול 8,205 דולר על פי נספח טז2.
4 26. נספח טז1 שצורף לתצהיר הראשון של המערער מלמד כי לפקודת המערער נרשם
5 שיק על סך של 100,000 לירות בתאריך 19.3.1978. סכום זה הושקע לדברי
6 המערער בעסק: "100 אלף שקל עוד לפני שהתחתנתי מהאילוצים של הקמת
7 העסק המשפחתי ונקשרו יחסים טובים מאד כחתן מיועד לבין חמי..." (עמוד 50
8 שורות 19-21, עמוד 51 שורות 1-7).
9 נספח טז1 מלמד על הפקדת סכום של 100,000 ש"ח בחודש מאי 1978 לחשבון
10 הבנק המשותף של העסק.
11 אבי המערער, מר אהרון קפלאוי, אישר בעדותו בבית המשפט כי המערער הכניס
12 לעסק סכום של 100 אלף ש"ח שקיבל מאבי אשתו (עמוד 232 שורות 28-31).
13 על סמך כל זה, נראה כי ניתן לצאת מנקודת הנחה שהמערער השקיע סכום של
14 100,000 ש"ח בחשבון הבנק של העסק.
15 27. לטענת המערער הוא מכר ניירות ערך שהיו בבעלותו והפקיד את תמורת מכירתו
16 בחשבון הבנק של החברה.
17 לתצהיר המערער צורפו אסמכתאות המעידות על מכירת ניירות ערך במהלך שנת
18 1984 אולם אין בהם ללמד כי תמורת המכירה הועברה לחשבון הבנק המשותף
19 של העסק או של החברה (נספחים טז6-טז15 לתצהיר הראשון של המערער).
20 28. המערער טוען כי השקיע בעסק סכום של 4,425,000 שקל (17,803 דולר) בשנת
21 1984 שהתקבל ממכירת תכשיטים שהיו בבעלותו ובבעלות אשתו. לתצהיר
22 המערער (הראשון) צורפה אסמכתא המלמדת על שיק שנמשך לפקודת המערער
23 בסכום זה (נספח טז 17) אולם לא הוצגה אסמכתא הקושרת סכום זה לחשבון
24 העסק או החברה.
25 29. המערער טוען כי ערב קריסת פעילות החברה נשא באופן אישי במימון חלק
26 מגירעונותיה על מנת לאפשר לה להמשיך בפעילותה. לטענת המערער, הוא משכן
27 את בית מגוריו וקיבל מהבנק סכום של 700 אלף ש"ח אותו השקיע בחברה על מנת
28 למנוע את קריסתה (סעיף 34 לתצהיר המערער, עמוד 35 שורות 8-9, עמוד 59
29 שורה 25).
30 דא עקא, שהמערער לא הציג מסמכים המעידים כי נטל משכנתא על בית מגוריו
31 ולא הוכיח כי כספי המשכנתא הושקעו בחברה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 יוני 2019

ע"מ 16-01-16986 קפלאוי נ' פקיד שומה

ע"מ 16-05-2497 קפלאוי נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-05-2474 מרכז רפואי בן גוריון 2 רמת-גן בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 בנוסף, הטענה בעניין המשכנתא נסתרה במידה מסוימת בעדותה של אשת
2 המערער, גב' זיוה קפלאוי, שציינה כי כספי המשכנתא הושקעו בחברה אחרת:
3 "אני חושבת שחלק מהכסף הושקע בפירסט וחלק בשי נוי כי היא נכנסה למשבר
4 של קשיים, זה אותה ישות מבחינתנו... מה זה הפירסט הזה? בסך הכל מותג
5 לנסות להקים את הכסף" (עמוד 95 שורות 24-26).
- 6 30. יצוין כי המערער לא הציג את כרטיס החו"ז שלו בחברה כך שלא ניתן להתרשם
7 מהשקעותיו בחברה והיקפן.
8 המערער טען כי חלוף הזמן גרם לנוק ראייתי: "יתרת הזכות נרשמה במאזן
9 האחרון זה המסמך היחידי שיש בידינו, צריך להבין שעברה תקופה מאוד
10 ארוכה, אין ניירות, אין מסמכים, אין טיוטות ולא כלום, ובמאזן האחרון יתרת
11 הזכות רשומה על שם הבעלים" (עמוד 45 שורות 21-23).
- 12 עדיין, הנטל להוכיח את השקעותיו בחברה ואת היקפן מוטל על המערער.
13 31. הנה כי כן, לא עלה בידי המערער להוכיח כי הלווה כספים לחברת כלי בית ומתנות
14 באופן המאפשר לייחס לו את יתרת הזכות, כולה או מקצתה.
15 מקובלת עליי טענת המשיב, כי אף אם היו השקעות כספיות של המערער בעסק
16 המשפחתי, לדוגמא, הסכום של 100,000 לירות בשנת 1978 (סעיף 26 לעיל), מדובר
17 בהשקעות בתקופה שקדמה לשנת 1986, דהיינו, לפני שהפעילות הועברה מהעסק
18 לחברה, ולא ברור אם הועברו לחברה, שהיא אישיות משפטית נפרדת מהעסק,
19 ואם הועברו, אם לא נמשכו ממנה בחלוף השנים. טענת המערער כי "כל מה
20 שהתחיל בעסק, הלך בהמשך ונשאר בתוך החברה. כשעברנו לחברה אני לקחתי
21 את כל הכספים שלי חסרה מהעסק? הכל הלך, העסק as is... הועבר לחברה"
22 (עמוד 51 שורות 10-11) היא טענה הטעונה הוכחה והמערער לא עמד בה.
23 מה גם, שלא הוכח כי השקעה בעסק בסכום של 100,000 לירות בשנת 1978
24 מבססת את בעלות המערער על יתרת זכות בחברה בסכום של 1,899,156 ש"ח
25 בשנת 1998.
- 26 32. במאמר מוסגר אציין, כי אף שלא ניתן ללמוד מהמסמכים שהציג המערער
27 (נספחים טז-טז17 לתצהירו הראשון) על השקעותיו הכספיות בחברה, בכל זאת
28 יש בהם להוות משקל נגד לטענת המשיב כי המערער היה חסר אמצעים כספיים
29 באותה תקופה ולכן לא יכול היה להשקיע בה כספים (סעיפים 10-18 לסיכומי
30 המשיב).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 יוני 2019

ע"מ 16-01-16986 קפלאוי נ' פקיד שומה

ע"מ 16-05-2497 קפלאוי נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-05-2474 מרכז רפואי בן גוריון 2 רמת-גן בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 33. זאת ועוד, את טענת המערער לפיה השקיע כספים בחברת כלי בית ומתנות יש
2 לבחון אל מול הצהרותיו **בזמן אמת** לפקיד השומה לפיהן היה נתון בקשיים
3 כלכליים בשנים 1997-2004 (פניית המערער לפקיד השומה מחודש יוני 2004, נספח
4 12 לתצהיר מר ותארי מטעם המשיב). קשה לקבל כי, מצד אחד, המערער מציג
5 בפני פקיד השומה מצג של "מצבת חובות קשה ביותר" בתקופה הרלוונטית אך,
6 מצד שני, טוען בערעור כי השקיע כספים בחברה ובפרט ערב קריסתה בשנת 1998
7 (סעיף 17 לסיכומי המערערים).
8 לא ניתן לקבל כי המערער ידבר בשני קולות כאשר הדבר משרת את גרסתו על
9 בעלותו ביתרת הזכות בחברה ולא בנקל יותר לו לסטות ממצגיו העובדתיים בפני
10 פקיד השומה.
11 מקובלת עלי עמדת המשיב כי יש לתת **משקל רב** לאמירות הנאמרות **בזמן אמת**.
12 יתירה מכך, לפי דוקטרינת ההשתק השיפוטי, שאינה מוגבלת רק לטענות
13 עובדתיות סותרות המועלות בפני ערכאות שיפוטיות, אלא גם לאלו המועלות בפני
14 רשות המיסים, יש לראות את המערער **כמושקע** מלטעון בניגוד למצגיו
15 העובדתיים בפני פקיד השומה (ע"א 8294/14 גנגינה נ' פ"ש פ"ת (20.3.2018);
16 ע"א 8659/12 רויכמן נ' פ"ש חיפה (10.12.2014)).
17 34. המערער טוען כי הוא זכאי להיפרע את יתרת הזכות משום שלא קיבל משכורות
18 ולא משך רווחים בגין פעילותו בחברת כלי בית בתחום המתנות (סעיפים 20, 26
19 לסיכומי המערערים; עמוד 53 שורות 4-9).
20 חוששני כי המערער נתפס לכלל טעות. יתרת הזכות עומדת כנגד **הלוואת בעלים**,
21 דהיינו, חוב של החברה שהחזרו למלווה אינו מהווה אירוע מס (הקרן). לעומת
22 זאת, בגין שעות עבודתו בחברת כלי בית ומתנות, ככל שהיו, זכאי המערער
23 למשכורת, וזו כידוע חייבת בידו במס הכנסה.
24 35. **סיכומם של דברים, המערער לא הצליח להוכיח כי השקיע כספים בחברת כלי**
25 **בית ומתנות באופן המאפשר לייחס לו את יתרת הזכות, כולה או מקצתה, כנושה**
26 **של החברה.**
27 **נותר לבחון את טענת המערער כי היה בעל זכות שביושר במניות החברה ומכוח**
28 **זה היה זכאי להיפרע את יתרת הזכות, כולה או מקצתה. לכך אפנה כעת.**
29 **ב. האם ניתן לראות במערער כבעל זכות שביושר במניות החברה?**
30 36. תשובה חיובית לשאלה המוצגת בכותרת תזכה את המערער בפירעון יתרת הזכות
31 בחברה כפי שיעור זכותו שביושר במניות החברה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 יוני 2019

ע"מ 16986-01-16 קפלאוי נ' פקיד שומה

ע"מ 2497-05-16 קפלאוי נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 2474-05-16 מרכז רפואי בן גוריון 2 רמת-גן בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 37. אין מחלוקת כי הבעלים הרשומים של חברת כלי בית מיום היווסדה ועד היום הוא
2 אבי המערער, מר אהרון קפלאוי. בהמשך לכך, גם יתרת הזכות, שמקורה
3 בהלוואת בעלי המניות שהועמדה לטובת החברה, נרשמה על שמו של האב (סעיף 9
4 לסיכומי המערערים).
- 5 אלא מאי? טוען המערער כי קיים פער בין הרישום הפורמאלי של המניות על שם
6 האב, הנעוץ בטעמים מסורתיים פטריארכליים וכדי להימנע מסכסוך משפחתי,
7 לבין ההתנהלות בפועל.
- 8 38. נשאלת השאלה, האם המערער היה בעל זכות **שביושר** במניות החברה בתקופת
9 פעילותה בתחום המתנות ועד שנת 1998?
10 שאלה **נפרדת**, אליה אדרש בהמשך בסוגית קיזוז ההפסדים בחברה, היא האם
11 ניתן לראות במערער כמי שהיה בעל זכות שביושר במניות החברה החל מהמועד בו
12 העביר אליה את פעילותו כרופא שיניים בשנת 2006 (אף בהנחה שלא היה בעל
13 הזכות שביושר במניות החברה עד שנת 1998).
- 14 אך ראשון ראשון ואחרון אחרון.
- 15 39. **אדגיש כבר כעת**, כי לא נעלמה מעיני טענת המערער בסיכומיו **כי הוא מוותר על**
16 **טענתו לעניין בעלותו שביושר במניות החברה מתחילת פעילותה ועד היום, וכי**
17 **הוא מסכים כי יש לראות באביו, מר אהרון קפלאוי, כמי שהיה ונותר בעל המניות**
18 **היחיד בחברה מאז הקמתה ועד היום** (סעיפים 39-41 לסיכומי המערערים וסעיף 7
19 לסיכומי התשובה מטעם המערערים).
- 20 אף לא נעלם מעיני כי טענה זו, שנטענה לראשונה בסיכומי המערערים ועומדת
21 בסתירה לקו הטיעון של המערערים **לאורך ההליך כולו**, משרתת את טיעוניהם
22 בסוגית **קיזוז ההפסדים בחברה**, כפי שאפרט בהמשך.
- 23 די לומר בשלב הזה, כי על רקע טענת המשיב שחל **שינוי בשליטה בפועל** בחברה
24 החל מהעברת פעילות מרפאות השיניים לתוכה **בשנת 2006** (סעיף 97 לסיכומי
25 המשיב), לעומת המצב שקדם לכך עד שנת 1998, כי אין מנוס מבחינת שאלת
26 זכאותו של המערער למניות החברה **עד שנת 1998** על מנת לברר אם אכן חל **שינוי**
27 **בזהות הגורם שהייתה לו "שליטה בפועל"** בחברה **לגבי התקופה שלאחר שנת**
28 **2006**.
- 29 לא ניתן לבחון טענה על קיומו של **"שינוי"** (לעניין שליטה בפועל של המערער
30 בחברה) מבלי להשוות בין שתי התקופות הנבחנות (זו שעד 1998 וזו שלאחר 2006).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 יוני 2019

ע"מ 16986-01-16 קפלאוי נ' פקיד שומה

ע"מ 2497-05-16 קפלאוי נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 2474-05-16 מרכז רפואי בן גוריון 2 רמת-גן בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

1 אמת, בחינה זו לא תקנה יתרון לדיון המתנהל כאן בשאלת זכאותו של המערער
2 להיפרע מיתרת הזכות בכובעו כבעל זכות שביושר במניות החברה (לאור הסכמת
3 הצדדים בסיכומיהם כי המערער לא היה זכאי למניות החברה עד שנת 1998). עם
4 זאת, יהיה לה ערך **בשלב הבא של הדיון**, עת תיבחן זכותה של החברה לקזז את
5 הפסדיה שנצברו בתחום המתנות כנגד פעילותה החדשה מתחום רפואת השיניים.
6 לאור זאת, ולמרות הצהרת המערער בסיכומיו כי הוא מוותר על טענתו לעניין
7 בעלותו במניות החברה, מצאתי לקיים דיון בשאלת זכאות המערער למניות
8 החברה תוך התייחסות נפרדת ומובחנת לתקופה שקדמה לשנת 1998 (הרלוונטית
9 לניצול יתרת הזכות בחברה) לעומת התקופה משנת 2006 ואילך (הרלוונטית
10 לניצול ההפסדים הצבורים בחברה).

11 40. עוד אזכיר, את שכתבתי לעיל, כי מקובלת עלי עמדת המערער כי שאלת זכאותו
12 למניות החברה ושאלת השקעותיו הכספיות בחברה הן שתי שאלות נפרדות, הגם
13 שהן מקרינות אחת על השנייה. ככל שיוכח כי המערער הלווה כספים לחברה,
14 הריהו בגדר "נושה" שלה ויתכן שיהיה בכך ללמד, בצד אינדיקציות נוספות, כי
15 היה הבעלים שביושר במניותיה. אך גם אם לא השקיע כספים בחברה, אם יוכח כי
16 נהג בה מנהג בעלים והיו לו הכוח והסמכויות לכוון את ענייניה, ובהתחשב ביחסים
17 הבלתי פורמאליים בינו לאביו, הוא עשוי להיחשב כבעלים שביושר במניותיה
18 ומכוח זה כמי שזכאי להיפרע את יתרת הזכות, כולה או חלקה.

19 **ב.1. על זכות שביושר במניות**

20 41. הבעלות הכלכלית בנכס או בתקבול יכולה להיות מנותקת מהבעלות המשפטית
21 הפורמאלית בו. דוקטרינת "הנהנה הכלכלי" ("Beneficial Owner") שמה דגש על
22 היכולת המהותית לשלוט בנכס ובפרותיו, על היכולת להפיק ממנו הנאה כלכלית
23 וכן על הנשיאה בנטל הסיכון הכלכלי הנובע מהנכס.

24 42. בחינת טענתו של המערער כי הוא בעל זכות שביושר בחברה, תיעשה על בסיס
25 מסכת העובדות והראיות שהוצגו בפניי (ו"ע (מינהליים חי') 44567-07-13 Mirlon
26 NV **מירלון בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה** פסקה 20 (12.08.2015)).
27 בע"א 5315/12 **יוסף בדיחי נ' רפאל מיוסט** פסקה 39 (17.02.2015) (להלן: עניין
28 **בדיחי**) קבע בית המשפט העליון כי קיימת אפשרות להכיר בבעלות במניות, אף אם
29 היא לא נרשמה.

30 בעניין **בדיחי**, המניות היו רשומות על שם אדם מסוים והמערערים הגישו המרצת
31 פתיחה בבקשה להכיר בהם כבעלי מניות בחברה מיום היווסדה. המערערים טענו



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 יוני 2019

ע"מ 16986-01-16 קפלאוי נ' פקיד שומה

ע"מ 2497-05-16 קפלאוי נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 2474-05-16 מרכז רפואי בן גוריון 2 רמת-גן בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 כי הם נהגו בחברה כבעליה לכל דבר ועניין: הם הקימו את החברה; חתמו על
2 ערבויות לטובתה; היו "הרוח החיה" בפעילות החברה; השקיעו בה את מלוא
3 זמנם ומרצם עד כי החברה הפכה ל"מפעל חייהם"; כן טענו, בדומה לטענות
4 המערער כאן, כי היה ברור לכל הצדדים המערבים שרישום המניות איננו משקף
5 את הבעלות האמיתית במניות וכי הן מוחזקות בנאמנות עבור המערערים על רקע
6 מחלוקת חיצונית. בית המשפט בעניין **בדיחי** לא פסל את האפשרות שהמערערים
7 היו בעלים שביושר במניות אך קבע כי הם לא הרימו את נטל הראיה הדרוש:
8 "**חרף קיומה של אפשרות תיאורטית לכך שהמערערים היו בעלי מניות בחברה...**
9 **בנסיבות העניין, לא עלה בידם של המערערים להרים את הנטל המוטל עליהם**
10 **להוכיח את טענתם זו**" (שם, פסקה 40).
11 43. סעיף 133(א) לחוק החברות, התשנ"ט-1999 קובע כי מרשם בעלי המניות יהווה
12 ראיה לכאורה לנכונות הרשום בו; סעיף 131(א) לחוק החברות מורה לנו כי: "**בעל**
13 **מניה שהוא נאמן ידווח על כך לחברה, והחברה תרשום אותו במרשם בעלי**
14 **המניות, תוך ציון נאמנותו...**".
15 אין מחלוקת כי בעל המניות הרשום בחברה ממועד היווסדה ועד היום הוא אבי
16 המערער, מר אהרון קפלאוי. גם אין מחלוקת כי אין זכר לקיומה של נאמנות
17 במרשם בעלי המניות.
18 44. בנסיבות אלו, הנטל להוכיח קיומה של זכות שביושר במניות החברה, למרות
19 שמניות החברה רשומות על שם אחר, מוטל על כתפי הטוען לבעלות, דהיינו, על
20 כתפי המערער.
21 לצורך כך, על המערער להציג תשתית ראייתית רחבה ומוצקה שתלמד, בין היתר,
22 על מקורותיו הכספיים להשקעה בחברה ועל השקעתו בפועל, על חלוקת הרווחים,
23 על חלוקת העבודה וההכנסות, על התנהלותו הכללית בחברה וכן לספק טעם טוב
24 מדוע המניות לא נרשמו על שמו (לעניין הוכחת זכות שביושר, ראו י' רוזנצוויג ר'
25 אבירם "הגדרת Beneficial Owner בעל זכות שביושר, במסגרת אמנות
26 בינלאומיות למניעת מסי כפלי" (2011)).
27 אפנה כעת לבחינת מכלול הראיות שהוצגו על ידי המערער בתמיכה לטענתו כי יש
28 לראותו כבעלים שביושר בחברה.
29 **2. ב. התשתית הראייתית שהציג המערער להוכחת זכאותו לבעלות שביושר בחברה**
30 45. לנוחיות הקורא אזכיר את השתלשלות האירועים הרלוונטיים לפי סדר
31 התרחשותם.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 יוני 2019

ע"מ 16-01-16986 קפלאוי נ' פקיד שומה

ע"מ 16-05-2497 קפלאוי נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-05-2474 מרכז רפואי בן גוריון 2 רמת-גן בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 בשנת 1978 הקימו המערער ואביו "עסק משפחתי" לייבוא מתנות וכלי בית. בשנת
2 1982 נוסדה חברה בשם "שי נוי כלי בית ומתנות בע"מ" ופעילות העסק המשפחתי
3 הועברה לחברה בשנת 1986. חברה זו, שהיא המערערת בענייננו, פעלה בתחום
4 ייבוא ושיווק כלי בית ומתנות.
5 בין השנים 1975-1984 למד המערער רפואה באוניברסיטת תל אביב, ובהמשך שינה
6 את מסלול לימודיו ועבר ללימודי רפואת שיניים בירושלים.
7 בשנת 1990 הצטרף המערער לקופת חולים מכבי ובשנת 1992 מונה למנהל מרפאה
8 במכבי. המערער שימש כמנהל מרפאה בקופת חולים מכבי כעשר שנים.
9 במקביל, באותה תקופה (1990-1992), אחיו של המערער, מר דוד קפלאוי, עזב את
10 העסק המשפחתי ופתח עסק מתחרה בשם "הקו החדש" (מש/1, עמוד 34 שורות
11 16-22, עמוד 54).
12 על רקע הקרע המשפחתי שנוצר, החלה הידרדרות בעסקי החברה עד שבמהלך שנת
13 1994 נקלעה החברה לקשיים כלכליים ולחובות. בתום שנת 1998 הפסיקה החברה
14 את פעילותה.
15 46. המערערים טענו, לאורך ההליך כולו, כי החברה הוקמה על ידי המערער ואביו
16 במשותף וכי למערער היה חלק מרכזי ומשמעותי בחברה החל מתחילת דרכה.
17 המערער טען כי היה מעורב באופן פעיל בעסקי החברה, הן בתקופת לימודיו והן
18 משנת 1984 ואילך, אז חילק את זמנו בין החברה לבין עבודתו בתחום רפואת
19 השיניים. המערער טען כי השקיע מכספו האישי בחברה ונתפס בעיני אחרים
20 כשותף מלא בה.
21 47. מנגד, טוען המשיב כי לא רק שבשנות פעילותה של החברה בתחום המתנות (משנת
22 1986 ואילך) המערער היה חסר יכולת כלכלית להשקיע בה כספים, אלא שמרבית
23 זמנו ומרצו הושקעו בביסוס מעמדו בתחום רפואת השיניים, כך שהיקף פעילותו
24 בחברה, ככל שהיה, היה מצומצם. המשיב מצביע על העובדה שחברות נוספות
25 שהוקמו על ידי המערער ואביו היו בבעלות משותפת ולמד מכך כי לא בכדי לא
26 נרשמו מניות חברת כלי בית ומתנות על שם המערער.
27 48. נדרש אפוא לברר, מבחינה עובדתית, מה הייתה רמת המעורבות של המערער
28 בפעילותו בעסק המשפחתי בתחום המתנות, ולאחר מכן בחברה עד להפסקת
29 פעילותה בשנת 1998, על מנת להכריע בטענתו כי יש לראותו כבעלים שביושר
30 במניות החברה וכפועל יוצא כמי שזכאי להיפרע מיתרת הזכות הרשומה בספריה
31 (נכון לסוף שנת 1998).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 יוני 2019

ע"מ 16986-01-16 קפלאוי נ' פקיד שומה

ע"מ 2497-05-16 קפלאוי נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 2474-05-16 מרכז רפואי בן גוריון 2 רמת-גן בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

1 49. אדון בטענת המערער, כי הוא בעל הזכות שביושר במניות החברה, בכמה

2 היבטים:

3 ראשית, אבחן את מידת המעורבות והשליטה של המערער בפעילות בעסק בתחום

4 המתנות. לאחר מכן אבחן את מידת מעורבותו בחברה עד לסיום פעילותה בשנת

5 1998. ככל שמידת המעורבות, השליטה, היקף הכוח והסמכויות של המערער

6 בחברה היו משמעותיים יותר, וככל שאגיע למסקנה כי הוא היה "הרוח החיה"

7 בחברה ו"המוציא והמביא" בענייניה, כך תיטה הכף לטובת הקביעה כי הוא היה

8 הבעלים שביושר במניותיה. עם זאת, ברי כי לא די במעורבות כשלעצמה כדי לבסס

9 בעלות שביושר בחברה ונדרש כי יתקיימו המבחנים המעידים על שליטה ממשית

10 של המערער בענייני החברה (עמוד 313 שורות 6-8, 18-20).

11 שנית, אבחן את ההתנהלות הכלכלית-כספית של המערער בחברה, הן במישור

12 ההשקעות הכספיות והן במישור משיכת רווחים, על מנת ללמוד על היקף הכוח

13 והסמכויות שהיו למערער בחברה גם בהיבט זה.

14 שלישית, אבחן את השאלה האם הוצג טעם טוב לסיבת אי רישום המניות בחברה

15 על שם המערער והאם התנהלות המערער בהקשר זה הייתה בתום לב.

16 בהנחה שאגיע למסקנה, כי המערער לא היה זכאי לבעלות שביושר במניות החברה

17 עד שנת 1998, אדון בשאלה אם יש מקום לשנות ממסקנה זאת החל משנת 2006

18 ואילך, אז הועברה לחברה פעילותו העצמאית של המערער בתחום רפואת

19 השיניים. דיון זה יהיה רלוונטי בהמשך לצורך בחינת זכאותה של החברה לקזז את

20 הפסדיה הצבורים בתחום המתנות.

21 3. היקף הכוח והסמכויות של המערער בניהול העסק והחברה עד שנת 1998

22 50. המערער הציג ראיות לכך שלקח חלק פעיל בהקמת העסק המשפחתי וניהולו:

23 חשבון הבנק של העסק היה על שם המערער ואביו, "קפלאוי אהרון ויוסף" (נספח

24 טו לתצהיר הראשון של המערער), למערער הייתה זכות חתימה בחשבון הבנק

25 (עמוד 313 שורה 19) והמערער היה בעל תפקיד בכיר בחברה (נספח ו1 לתצהיר

26 הראשון של המערער).

27 51. על מעורבותו של המערער בהקמת העסק, העיד אחיו של המערער, מר דוד קפלאוי,

28 שבין היתר, ציין כי המערער היה זה שזים את הקמת העסק, דיבר את השפה

29 האנגלית והיה אחראי על ההתכתבות וההתקשרות עם הספקים (עמוד 222 שורה

30 21-29, עמוד 223 שורות 1-8).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 יוני 2019

ע"מ 16-01-16986 קפלאוי נ' פקיד שומה

ע"מ 16-05-2497 קפלאוי נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-05-2474 מרכז רפואי בן גוריון 2 רמת-גן בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 גם אבי המערער העיד כי המערער "היה מחזיק את כל העסק, מא' ועד ת'" (עמוד
2 234 שורה 27) וציין כי "הוא עזר הרבה מאוד בזמן הפנאי שלו, ימי שישי עד 12
3 הלילה, שבת, לא היה לו זמן ממש לחשוב על מה שעבד שם כרופא שיניים,
4 כסטודנט, כל הזמן הוא בא... חוץ מזה שלא היה בעסק אז תמיד היה זמין" (עמוד
5 247 שורות 28-31).
- 6 52. המערער טען כי במהלך שנות לימודיו נאלץ להיעדר מהלימודים לצורך הניהול
7 והתפעול של העסק וכי המשיך לטפל בענייני העסק גם לאחר שסיים את לימודיו.
8 המערער הציג מסמכים המעידים כי לקח חלק בפעילות החברה, לאחר שהועברה
9 אליה פעילות העסק, בעיקר בתחום התכתובות עם לקוחות וזאת הן במהלך שנות
10 לימודיו והן לאחר מכן (ראו, למשל, נספחים א-1, 5, ג-1, 2, נספחים ז-1, 9,
11 נספחים יד-2, יד-5 לתצהיר הראשון של המערער).
- 12 53. המערער הציג עדות מטעם מר גבריאל מרון, הבעלים של חברת מחשבים שסיפקה
13 לחברה שירותי מחשב.
14 מר מרון ציין בחקירתו כי עבד עם החברה במשך 7-8 שנים וכי התנהלותו הייתה
15 מול המערער בלבד (עמודים 109-110).
16 על העבודה מול המערער העידה גם גב' לילי ארני, שהייתה ממונה על מכס ומסי
17 ייבוא במשרד עמילות המכס "עתיד". גב' ארני העידה כי המערער ייצג את החברה
18 בכל מה שקשור לייבוא טובין מחו"ל ושחרור הטובים מהמכס. עם זאת, לא זכרה
19 באילו שנים בדיוק עבדה מול המערער (עמודים 11-15).
- 20 54. העדים מטעם המערער שבו והדגישו כי, במערכת היחסים הפנים משפחתית בכלל
21 ובין האב למערער בפרט, היה ידוע ומוסכם כי המערער ואביו הם שותפים
22 הנושאים באחריות משותפת לפעילות העסק ומאוחר יותר לפעילות החברה
23 בתחום המתנות.
24 עם זאת, לא הוצגה ראיה חיצונית להסכמות אלה.
- 25 55. אבי המערער, בעל המניות הרשום אהרון קפלאוי, העיד כי הוא והמערער נשאו
26 באחריות משותפת להפעלת העסק החל מהקמתו.
27 האב הסביר כי העסק נרשם על שמו בהתאם לנהוג בקרב יוצאי העדה העיראקית,
28 אולם אישר כי העסק שייך לו ולמערער בחלקים שווים (עמוד 233 משורה 15 עד
29 עמוד 234 שורה 14, עמוד 239 שורות 13-15, עמוד 242 שורות 17-31, עמוד 242
30 שורות 2-17, עמוד 248 שורות 16-17).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 יוני 2019

ע"מ 16986-01-16 קפלאוי נ' פקיד שומה

ע"מ 2497-05-16 קפלאוי נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 2474-05-16 מרכז רפואי בן גוריון 2 רמת-גן בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 56. גב' זיוה קפלאוי, אשת המערער, העידה כי: "העסק שלנו של בעלי ושל אביו,
2 החברה המשותפת, הם היו ביחד שותפים" (עמוד 95 שורה 7, עמוד 101 שורות 1-
3 12).
4 וכן - "האמת היא לגבי המניות, אני אפילו לא ידעתי על זה, אני בהלם... הייתי
5 בטוחה שאני שותפה לכל החיים... אני השקעתי את כולי ובעלי את כל כולו, כל
6 החיים שלו במפעל חיים שקרס ולא קיבלנו כלום" (עמוד 102 שורות 10-12).
7 57. מר דוד קפלאוי, אחיו של המערער, הסביר "אני זוכר שידעתי שאני נכנס לעסק
8 של יוסי ואבא..." (עמוד 221 שורה 5); "בעל הבית של העסק? זה אבא ויוסי...
9 יוסי למעשה יזם את כל הסיפור הזה" (עמוד 221 שורות 24, 29-30).
10 58. המערער עצמו העיד כי "הייתי מודע לזה שהעסק של אבי שהעסק רשום על שם
11 אבי, אבל לא ראיתי בעניין הזה דבר יוצא דופן, בפרט שאני בן למשפחה ממוצא
12 עיראקי... ברור לי היה שאני ואבא שלי שותפים לכל דבר ועניין" (עמוד 28 שורות
13 26-30).
14 וכן - "היה ברור לי שזה שלי, נתתי את הזמן שלי, השקעתי כספים, עברתי
15 מרפואת שיניים לרפואה, נתתי ערבויות, לא ראיתי את גידול הילדות שלי... על
16 מה עשיתי את זה?" (עמוד 29 שורות 24-28).
17 59. המערער טען כי בשנת 1994 נאלץ לצמצם את פעילותו בתחום רפואת השיניים
18 בשל קשיים כלכליים אליהם נקלעה החברה בתחום המתנות.
19 בתמיכה לכך הובאה עדותו של ד"ר בוצר שאישר כי, בשנת 1994 העביר לו
20 המערער את מרפאת השיניים הפרטית שלו, על תכולתה, ללא תמורה: "היו לו
21 עסקים של המשפחה... זה שהוא עזב את המרפאה היה בשביל להציל את
22 העסקים, זה הייתה השמועה" (עמוד 107 שורות 22-24).
23 יצוין כי בהקשר זה טוען המשיב כי, טענת המערער על עזיבתו את מרפאת השיניים
24 הפרטית שלו בשנת 1994 כדי להירתם להצלת החברה מקריסה, עומדת בסתירה
25 לכתוב בתצהירו לפיו שב לשקם את פעילותו כרופא שיניים בשנת 1996 (סעיף 36
26 לתצהיר המערער). עם זאת, נראה כי המערער יישב את הדברים בעדותו:
27 "... בזמנים האלה החברה הייתה בתהליך של קריסה, אני במחצית עבודתי
28 הייתי ברפואת שיניים ואבי בתור שותף גם ניהל את הדברים בהעדרי" (עמוד 48
29 שורות 28-30).
30 60. המערער הציג דף אובליגו ובטחונות של החברה ממנו ביקש ללמוד כי לחברה
31 הייתה "ערבות בעלים" לא מוגבלת של שלושה ערבים, והוא ביניהם.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 יוני 2019

ע"מ 16-01-16986 קפלאוי נ' פקיד שומה

ע"מ 16-05-2497 קפלאוי נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-05-2474 מרכז רפואי בן גוריון 2 רמת-גן בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 אולם לא ניתן ללמוד מהמסמך מי היו הערבים ולכן לא יוכל לשמש ראיה לכך
2 שלמערער הייתה "ערבות בעלים" לחברה (נספחים יז-1 וז2 לתצהיר הראשון של
3 המערער).
4 61. מנקודת מבטו של המשיב, למערער כלל לא הייתה מעורבות משמעותית בפעילות
5 העסק והחברה.
6 המשיב מבקש להאיר זרקור על העובדה שהמערער היה עסוק בלימודי רפואה
7 כללית, ולאחר מכן בלימודי רפואת שיניים, ובהמשך בעיסוק אינטנסיבי כרופא
8 שיניים, כך שלא הייתה לו אפשרות מעשית לקחת חלק פעיל בעסקי החברה בשנים
9 הרלוונטיות.
10 62. המשיב מפנה לתכתובות **מזמן אמת**, מהם ניתן ללמוד כי עיסוקו של המערער
11 כרופא שיניים לא אפשר לו להשקיע את מלוא זמנו ומרצו בחברה.
12 בתוך כך, המשיב מפנה לפנייה של אבי המערער, מר אהרון קפלאוי, לפקיד השומה
13 בשנת 1997 למתן ארכה להגשת הדו"ח לשנת 1995 במסגרתה ציין כי בנו "**שהינו**
14 **רופא במקצועו, במסגרת הזמן המועט הפנוי שבידו**", החל לעבד את חומרי
15 הנהלת החשבונות של החברה לצורך הגשת הדו"חות.
16 המשיב מפנה לפנייה של המערער עצמו לפקיד השומה במהלך חודש יוני 1998
17 בבקשה להגשת הדו"חות באיחור. בפנייתו ציין המערער כי "**בעיסוקי המקצועי**
18 **הנני רופא שיניים המשמש כמנהל הרפואי של מרפאת שיניים של קו"ח מכבי**
19 **המעסיקה 26 רופאים ועוד כ-25 סייעות ופקידות. מרבית שעות העבודה**
20 **השבועיות מוקדשות לעיסוקי זה החל מפברואר 1992**".
21 המשיב מפנה גם לפניית המערער לפקיד השומה מחודש יוני 2004 בה כתב כי הוא
22 ואשתו צברו חובות ושמאמציו בשנים האחרונות "**הוקדשו להגברת פעילותי**
23 **כרופא שיניים, במטרה להתמודד עם מצבת החבות הקשה. בד בבד, עד לעת**
24 **האחרונה גם שימשתי כמנהל הרפואי של אחת ממרפאות השיניים של קופ"ח**
25 **מכבי**" (נספח 12 לתצהיר המשיב).
26 כן מפנה המשיב למכתב מחודש יוני 1998 שם כתב המערער כי "**מאז ומתמיד**
27 **תמכתי באבי בעסקיו ביעוץ ובניהול היבוא ובניהול החשבונאי, הקרע... הצריך**
28 **ממני מאמצים נוספים שהתבטאו גם בזמן על מנת לסייע לאבי מפני קריסה**
29 **עסקית**" (נספח 12 לתצהיר המשיב).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 יוני 2019

ע"מ 16986-01-16 קפלאוי נ' פקיד שומה

ע"מ 2497-05-16 קפלאוי נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 2474-05-16 מרכז רפואי בן גוריון 2 רמת-גן בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 מתכתובות אלו, שנערכו בזמן אמת, מבקש המשיב להסיק כי המערער לא השקיע
2 מזמנו וממרצו בפעילות החברה ולכל היותר תמך וסייע לאביו בעסקיו, אולם
3 תמיכה וסיוע אינם עולים כדי בעלות.
- 4 63. ממכלול העדויות הגעתי לכלל מסקנה כי המערער, הגם שהיה מעורב בהקמת
5 החברה ולקח חלק פעיל בעסקיה, לא הרים את הנטל להוכיח מה היה טיב והיקף
6 מעורבותו בחברה לאורך התקופות השונות, ובפרט בתקופה שלאחר סיום לימודיו
7 ותחילת עבודתו כרופא שיניים, כך שלא ניתן להגיע למסקנה כי היו לו הכוח
8 והסמכויות לשלוט ולכוון את ענייניה ולנהוג בה מנהג בעלים.
- 9 64. מהעדויות עולה כי המערער ואשתו סבלו מקשיים כלכליים אליהם נקלעו בעסקים
10 שלא היו קשורים לפעילות החברה, עובדה שמלמדת כי מלבד עיסוקו ברפואת
11 שיניים היה המערער עסוק גם בשיקום עסקים נוספים (עמוד 35 שורות 24-26,
12 עמוד 36 שורות 14-16, עמוד 99 שורות 17-29, עמוד 103 שורות 21-26).
- 13 כלומר, לא ניתן להסיק מסקנה מכרעת אשר לזמן שהשקיע המערער בפעילות
14 בחברה לעומת הזמן שהשקיע בתחום רפואת השיניים ובעסקים האחרים שהופעלו
15 על ידי אשתו בתקופת הזמן המקבילה.
- 16 מאחר שנטל ההוכחה מוטל על כתפי המערער, היה עליו להציג בפני בית המשפט
17 תמונה עובדתית ברורה לעניין היקף פעילותו בחברה במהלך התקופות השונות.
- 18 65. בכל מקרה ברי כי אין די במעורבות פעילה בחברה, ואף לא בניהולה, כדי להקים
19 למערער זכות שביושר למניותיה.
- 20 אף אם היה למערער חלק מרכזי בחברה, ואף אם שימש בפועל כמנהלה, קבלת
21 טענתו עלולה לטשטש את הגבול שבין עובד בחברה לבין בעלים של חברה.
- 22 טענת המערער כי השקיע שעות עבודה רבות בחברה מבלי לקבל שכר הולם ומבלי
23 למשוך רווחים רק מלמדת כי, לכל היותר, היה זכאי לקבל משכורות בגין עבודתו
24 בחברה, שכידוע חייבות בידו במס הכנסה.
- 25 על מנת להשתכנע כי המערער היה הבעלים שביושר במניות החברה, לא די
26 בהצגת ראיות לעניין מעורבותו בפעילות החברה, אף אם היא מהותית, אלא נדרש
27 כי יוכח בראיות טובות כי המערער נהג בחברה "מנהג בעלים" ושהיקף הכוח
28 והסמכויות שהיו מסורים בידו מלמדים על שליטה ממשית בניהולה. חוששני כי
29 המערער לא עמד בנטל ההוכחה הנדרש ממנו להוכחת שליטתו בחברה.
- 30 ב.4. ההשקעות בחברה וחלוקת רווחיה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 יוני 2019

ע"מ 16-01-16986 קפלאוי נ' פקיד שומה

ע"מ 16-05-2497 קפלאוי נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-05-2474 מרכז רפואי בן גוריון 2 רמת-גן בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 66. בכל הנוגע להשקעות כספים בחברה כסממן אפשרי למנהג בעלים, אני מפנה לדיון
2 לעיל (סעיפים 21-35) שם הגעתי למסקנה כי המערער לא הוכיח כי השקיע כספים
3 בחברה.
- 4 67. אוסיף לכך את העובדה שבהצהרות ההון שהגיש המערער לפקיד השומה נכון
5 לתאריכים 31.12.1989, 21.12.1993 ו- 20.11.2000 לא הוצהר על ידו כי יש לו זכות
6 לבעלות במניות החברה או כי יש לו יתרת זכות כלשהי העומדת לטובתו בחברה
7 (סעיף 35 לתצהיר נציג המשיב מר ותארי).
8 **יצוין כי העדר גילוי נאות ומלא מצד המערער בדו"חות המוגשים לרשות המיסים**
9 **מטיל ספק בנכונות טענותיו בערעור.**
- 10 גם בפניית המערער אל רו"ח רזניק בשנת 1998 (נספח 12 לתצהיר של מר ותארי)
11 אין כל אזכור לטענה כי הוא זכאי לחלק במניות חברת כלי בית ומתנות.
12 גרסה של המערער הנאמרת **בזמן אמת**, משקפת את הדברים כהווייתם ויש לתת
13 לה משקל רב.
- 14 68. זאת ועוד, מתצהיר המערער עולה כי גם בני משפחה אחרים השקיעו את ממונם
15 בחברה כלי בית ומתנות. כך, גיסו של המערער סיפק בטוחה על סך של 65,000
16 ש"ח לצורך חתימה על חוזה שכירות של חנות ששימשה את החברה (סעיף 20(ד)
17 לנספחים ג3-4 לתצהיר הראשון של המערער), ללמדך כי אין בהשקעת ממון
18 בחברה כדי ללמד בהכרח על רכישת מניות בה.
- 19 69. בכל הנוגע לקבלת רווחי החברה כאינדיקציה לבעלות שביושר במניותיה, אציין
20 כבר כעת, כי העובדה **שרק** אביו של המערער קיבל רווחים מהחברה עד שנת
21 1998 היא משמעותית ומלמדת כי המערער לא ראה את עצמו כמי שזכאי לקבל
22 את רווחי החברה וכי לא היה לו אינטרס כלכלי ממשי בה. המערער לא הציג טעם
23 מבורר לכך, שלמרות שלטענתו היה בעלים שביושר בחברה, נמנע ממשיכת
24 רווחיה עד סוף שנת 1998. גם העובדה שהחל משנת 2006, לאחר שהמערער
25 העביר לחברה את פעילותו בתחום רפואת השיניים, הוא החל למשוך את רווחיה
26 בסכומים ניכרים (כ- 7.5 מיליון ש"ח בתקופה 2006-2010), מלמדת כי רק החל
27 ממועד זה, ולא לפני כן, ראה את עצמו כמי שזכאי ליהנות מרווחי החברה.
28 גם העובדה, שבהצהרות המערער בזמן אמת לרשות המיסים אין כל אזכור לכך כי
29 היה זכאי למניות החברה, פועלת לטובת המסקנה כי אין לראותו כבעלים
30 שביושר בחברה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 יוני 2019

ע"מ 16-01-16986 קפלאוי נ' פקיד שומה

ע"מ 16-05-2497 קפלאוי נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-05-2474 מרכז רפואי בן גוריון 2 רמת-גן בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 כך הסביר המערער את הסיבה לכך שלא קיבל משכורות מהחברה ולא משך את
2 רווחיה: "בשנים הראשונות של הקמת החברה, החברה הייתה במצוקה תזרימית
3 קשה... אני חייתי מהפעילות שלי במרפאה הפרטית לצורך צרכי היום יומיים,
4 חשבתי שאז זה נכון יהיה שכל הון שניתן להשאיר אותו בעסק, בחברה, יושאר
5 בעסק לצורך פעילות החברה שאני יודע שהכספים האלה לפחות במחציתם
6 שייכים לי" (עמוד 53 שורות 4-9).
- 7 עם זאת, המערער לא הסביר מדוע דווקא הוא לא קיבל משכורת מהחברה שעה
8 ששאר בני המשפחה שעבדו בחברה קיבלו משכורות (עמוד 226 שורה 4).
9 התמיהה מתחדדת על רקע טענת המערער כי היה נתון במשברים פיננסיים ונאלץ
10 להתמודד ביחד עם אשתו עם קשיים כלכליים בתקופה זו ממש.
- 11 אבי המערער, מר אהרון קפלאוי, אישר בתצהירו כי במהלך השנים משך כספים
12 מהחברה לטובת רכישת אולמות מסחר, רכישת בית קרקע בשיכון דן ורכישת
13 פנטהאוז בשכונת אפקה (סעיף 32 לתצהיר אבי המערער).
- 14 72. לטעמי, העובדה שאביו של המערער, והוא בלבד, קיבל רווחים מהחברה עד שנת
15 1998 היא אינדיקציה חזקה לכך שהוא היה בעל האינטרס הכלכלי הממשי
16 בחברה והזכאי הבלעדי ליהנות מרווחיה בתקופה זו. העובדה שהמערער לא קיבל
17 רווחים מהחברה עד שנת 1998, היא מרכזית, ויש בה ללמד כי הוא לא היה בעל
18 הזכויות שביושר במניות החברה באותה עת. הא ראיה, שרק החל משנת 2006
19 ואילך, לאחר העברת פעילותו בתחום רפואת השיניים לחברה, החל המערער,
20 והוא בלבד, למשוך את רווחי החברה, ובסכומים ניכרים.
- 21 73. יתירה מכך, אף אם המערער לקח חלק פעיל בפעילות החברה בתקופות מסוימות,
22 ואף אם השקיע כספים בעסק בטרם הפך לחברה, מאחר ולפי עדות המערער הוא
23 לא קיבל על כך תגמול, יש לראותו כמי שתרם וסייע ללא תמורה לעסק שבבעלות
24 אביו על רקע היחסים המשפחתיים ביניהם ואין בכך להקנות לו זכות שביושר
25 במניות החברה. בכל מקרה, גם אם המערער היה זכאי לקבל משכורות בגין
26 עבודתו בחברה, אין חולק כי אלו חייבות בידו במס הכנסה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 יוני 2019

ע"מ 16986-01-16 קפלאוי נ' פקיד שומה

ע"מ 2497-05-16 קפלאוי נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 2474-05-16 מרכז רפואי בן גוריון 2 רמת-גן בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

5. ב. ההסבר לאי רישום המניות על שם המערער

- 1
2 74. המערער טען כי המניות בחברה נרשמו על שם אביו כמקובל וכנהוג בקרב יוצאי
3 העדה העיראקית וגם משום החשש כי רישום המניות על שמו יעורר יריבות
4 ומתחים בין האחים במשפחה (עמוד 30 שורות 27-30).
5 (אעיר במאמר מוסגר, כי יש בעובדה שהמערער חשש מהתנגדות צפויה של אחיו
6 לרישום המניות בחברה על שמו, כדי לחזק את טענת המשיב כי המניות בחברה,
7 ויתרת הזכות הצמודה להן, היו שייכות לאבי המערער).
8 75. המערער טען כי היה טרוד בעיסוקי היום-יום ולא עסק בשאלת רישום המניות:
9 "לקיים את עצמי מבחינה מקצועית, להחזיק את המרפאה של מכבי ולפקח על 30
10 רופאים, לשרוד מקצועית..." (עמוד 56 שורות 18-23).
11 76. אביו של המערער העיד כי "זה נהוג ככה אצלנו בעדה, כל העסקים רשומים על
12 בעל המשפחה" (עמוד 233 שורה 21).
13 גם אחיו של המערער, מר דוד קפלאוי, הסביר בעדותו כי "מטעמי כבוד... זה היה
14 ברור, אף אחד לא בא ואמר אבא תרשום לי עלי... זה לא מקובל אצלנו, זה לא
15 משהו שמקובל אצלנו במנטליות או בכבוד של האבא" (עמוד 225 שורות 14-19).
16 77. מכלול הראיות אכן תומך בטענת המערער על קיומו של סכסוך משפחתי ובכלל
17 זאת עדות אחיו של המערער שהייתה אמינה וברורה (עמוד 220 שורות 12-22,
18 עמוד 228 שורות 5-16).
19 תמיכה נוספת לקיומו של סכסוך משפחתי ניתן למצוא בפנייתו של האב, מר
20 אהרון קפלאוי, לפקיד השומה בשנת 1997 בה תואר סכסוך משפחתי מתמשך
21 שגרר פגיעה בעסקי החברה, צבירת חובות, הפסקת מתן האשראי וצעדים של
22 הבנק כנגד החברה (נספח 12 לתצהיר נציג המשיב).
23 78. ועדיין, המערער לא סיפק הסבר מניח את הדעת מדוע לא פעל לתיקון רישום
24 המניות על שמו ברבות השנים, ובמיוחד לאחר פרוץ הסכסוך המשפחתי בתחילת
25 שנות ה-90.
26 יתרה מכך, לאחר שהחברה נקלעה לקשיים, ועל רקע הסכסוך המשפחתי, המערער
27 הקים בסיוע אשתו חברה בשם "פירסט מתנות ומוצרי פופ בע"מ" שנועדה, לפי
28 טענת המערער, לשתף פעולה עם חברת כלי בית ומתנות במטרה לשווק את המלאי
29 שנותר בה (נספח 14 לתצהיר המשיב, מוצג מש/1, עמוד 92 שורות 5-11, עמוד 55
30 שורות 5-18, עמוד 57 שורות 4-16, עמוד 58 שורות 27-28). כן הוקמה חברה בשם
31 RU שנועדה לעבוד מול ספקים מחו"ל. חברת RU נרשמה בשיעור של 50% על שם



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 יוני 2019

ע"מ 16986-01-16 קפלאוי נ' פקיד שומה

ע"מ 2497-05-16 קפלאוי נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 2474-05-16 מרכז רפואי בן גוריון 2 רמת-גן בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 המערער ובשיעור של 50% על שם אביו של המערער (מוצג מש/1, עמוד 95 שורות
2 18-19, עמוד 59 שורה 21).
- 3 המערער הסביר כי, לאור העובדה שחברות אלה הוקמו לאחר פרוץ הסכסוך
4 המשפחתי, הייתה חשיבות ברישום מניותיהן על שמו לצד שמו של אביו (סעיף 33
5 לתצהיר המערער). ברם, המערער לא הסביר מדוע לא פעל **בשם אותו נימוק**
6 לתיקון רישום המניות של חברת כלי בית ומתנות על שמו, לאחר פרוץ הסכסוך,
7 לאור טענתו על בעלותו במניות אלו.
- 8 79. המערער העיד כי בתקופה בה נאלץ להתמודד עם תיקי הוצאה לפועל העביר את
9 מניותיו בחברת RU בנאמנות על שם אחותו (עמוד 59 שורות 27-30). כן העיד כי,
10 אף אם היה רשום באופן פורמאלי כבעל מניות בחברת כלי בית ומתנות, היה דואג
11 להעבירן בנאמנות על שם אחותו באותה תקופה בה התמודד עם תיקי הוצאה
12 לפועל (עמוד 60 שורות 1-12).
- 13 עדות זו של המערער מטרידה ומעוררת אי נוחות. המערער נכון להציג מצג כלפי
14 כולי עלמא לפיו אינו בעל מניות בחברה המצויה מהותית בבעלותו (לא נרשמה
15 הערה על קיומה של נאמנות במרשם מניות חברת RU), רק כדי לזכות ביתרון מול
16 רשויות הוצאה לפועל, ובאותה נשימה מצפה כי נקבל את טענתו כי היה בעל מניות
17 מהותי במערערת למרות שמניותיה אינן רשומות על שמו. על התנהלות שכזו כבר
18 נפסק כי "כעניין של מדיניות שיפוטית ראויה, אל לו לבית המשפט לתת יד למצב
19 שבו נישום מציג מצג מסוים על מנת לחמוק מתשלום חובות לנושים, או לסייע
20 לאחר לעשות כן, ובד בבד, ובאותה נשימה, טוען כי המצג האמור מצג שווא וכי
21 יש למסותו על פי עקרון 'גביית מס אמת'" (ע"מ (מחוזי מרכז) 44903-01-15 איתי
22 ליברמן נ' פקיד שומה נתניה פסקה 24 (08.11.2016)).
- 23 80. לסיכום, אין לקבל את נימוקי המערער לסיבת אי רישום מניות המערערת על
24 שמו. נתון זה יצטרף אפוא לשאר הנימוקים המובילים למסקנה כי אין לראות את
25 המערער כבעל הזכות שביושר במניות החברה החל מיום הקמתה, ומכאן כמי
26 שאינו זכאי לקזז את יתרת הזכות בחברה הרשומה לטובת בעלי מניותיה.
- 27 **ג. סיכום ביניים**
- 28 81. המערער טוען כי הוא זכאי למשוך את כספי החברה מפעילותה ברפואת שיניים
29 כנגד קיזוז יתרת הזכות הרשומה בספריה, באופן שמשכיכת סכום של 1,596,623
30 ש"ח בשנת המס 2006 תהיה פטורה ממס בידו כהחזר הלוואת בעלים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 יוני 2019

ע"מ 16986-01-16 קפלאוי נ' פקיד שומה

ע"מ 2497-05-16 קפלאוי נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 2474-05-16 מרכז רפואי בן גוריון 2 רמת-גן בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

82. פתחתי בשאלה, האם ניתן לקבל את טענת המערער כי יש לייחס לו את יתרת הזכות שבספרי החברה, כולה או מקצתה, למרות שמניות החברה רשומות על שם אביו ולמרות שיתרת הזכות צמודה לבעל המניות הרשום בחברה.
- לצורך כך קבעתי כי נדרשת בחינה של שתי שאלות:
- האחת, האם המערער הוכיח כי הלווה לחברה כספים למימון פעילותה, שאם כן, דינו כדין כל נושה הזכאי להיפרע את חובו מהלווה.
- השנייה, האם ניתן לראות במערער כבעל זכות שביושר במניות החברה לכלי בית ומתנות, שאז יהיה זכאי להיפרע את יתרת הזכות במעמדו כבעל מניות בחברה.
- תשובה חיובית לאחת השאלות הייתה מעמידה את המערער בחזקת מי שזכאי להיפרע מיתרת הזכות, כולה או מקצתה, אם כנושה של החברה ואם כבעלים שביושר במניותיה, והייתה מבססת את טענתו כי משיכת תקבולי החברה מהפעילות בתחום רפואת השיניים, זכאית בידו לפטור ממס לפי שיעור זכותו ביתרת הזכות.
83. בהתבסס על חומר הראיות הגעתי לכלל מסקנה כי המערער לא הצליח להוכיח כי השקיע כספים בחברת כלי בית ומתנות בתקופה שקדמה לשנת 1998 באופן המזכה אותו להיפרע מיתרת הזכות, כולה או מקצתה, **כנושה של החברה**.
84. מכאן פניתי לדון בשאלה, האם עלה בידי המערער להוכיח את טענתו כי הוא בעל הזכות שביושר במניות החברה, כולן או מקצתן, באופן המזכה אותו להיפרע מיתרת הזכות, **כבעלים שביושר בחברה**.
- לצורך כך נדרשתי לבחון, על סמך כלל חומר הראיות, האם היקף הכוח והסמכויות שהיו למערער בחברה ומידת מעורבותו ושליטתו בענייניה, עד לשנת 1998, מבססים את טענתו כי נהג בה מנהג בעלים וכפועל יוצא מכך את זכותו להיפרע מיתרת הזכות כבעל הזכות שביושר במניותיה. בחינת השאלה, על כלל היבטיה ובהתבסס על כלל חומר הראיות, העלתה כי המערער לא הוכיח כי היה בעל הזכות שביושר במניות החברה עד שנת 1998. שוכנעתי כי מי שהייתה לו היכולת המהותית לשלוט בחברה, לכוון את פעילותה ולהפיק ממנה רווחים עד שנת 1998 היה אביו של המערער, מר אהרון קפלאוי.
85. לא התעלמתי מטענת המערער בסיכומיו כי הוא מוותר על טענתו **לעניין בעלותו שביושר במניות החברה** (סעיף 41 לסיכומים). שמתי לנגד עיני גם את טענת המשיב כי **רק החל משנת 2006** הייתה למערער שליטה בפועל בחברה, לאחר שהעביר לה את פעילותו בתחום רפואת השיניים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 יוני 2019

ע"מ 16986-01-16 קפלאוי נ' פקיד שומה

ע"מ 2497-05-16 קפלאוי נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 2474-05-16 מרכז רפואי בן גוריון 2 רמת-גן בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

1 לאור זאת, **לכאורה**, לא היה מקום לקיים את הדיון לעיל בשאלת זכאותו של
2 המערער לבעלות שביושר במניות החברה בתקופה שעד **שנת 1998**, לאור הסכמת
3 הצדדים לכך שהמערער לא היה זכאי למניות החברה בתקופה זו (בכל הנוגע
4 לתקופה משנת 2006 ואילך, המחלוקת בין הצדדים לעניין שליטתו בפועל של
5 המערער בחברה, בעינה עומדת).

6 עם זאת, נוכח טענת המשיב כי חל **שינוי בשליטה בפועל** במניות החברה החל
7 משנת 2006, בעקבות העברת הפעילות בתחום רפואת השיניים לחברה (סעיף 97
8 לסיכומי המשיב), ראיתי לנכון לבחון, על בסיס חומר הראיות, **מה השתנה** בהיקף
9 הכוח, הסמכויות ויכולת השליטה של המערער בחברה בין תקופת הפעילות בתחום
10 המתנות (עד שנת 1998) לבין תקופת הפעילות בתחום רפואת השיניים (משנת 2006
11 ואילך). גם אם דיון זה התקיים "מעבר לצורך" בכל הנוגע לשאלת זכאותו של
12 המערער להיפרע את יתרת הזכות, הוא לא היה לריק ויהיה לו ערך בבחינת זכותה
13 של החברה לקזז את הפסדיה הצבורים, ועל כך בהמשך.

14 **ד. טענת המשיב על ביטול יתרת הזכות (מחילת חוב בחברה)**

15 86. לטענת המשיב, יתרת הזכות שהייתה קיימת בחברה בסוף שנת 1998, שלא שולמה
16 לאבי המערער משום שהחברה הייתה חדלת פירעון, מהווה הכנסה ממחילת חוב
17 בחברה בהסתמך על הוראת סעיף 3(ב) לפקודת מס הכנסה.
18 לאור זאת, המשיב ייחס הכנסה ממחילת חוב לחברה בשומה שהוציא לה לשנת
19 2006 וקיזז כנגדה את הפסדיה הצבורים המועברים מהפעילות בתחום כלי בית
20 ומתנות.

21 87. המשיב טוען כי העובדה שאבי המערער לא עמד על פירעון יתרת הזכות שלו
22 בחברה, ולמעשה לא יכול היה לעמוד על גביית החוב שלו מהחברה משום שהיא
23 הייתה במצב של חדלות פירעון עד כדי הפסקת פעילותה העסקית, מלמדת כי הוא
24 וויתר על גביית החוב ושמט אותו בפועל. העובדה שבמשך תקופה ארוכה של
25 שמונה שנים (1998-2006) לא הייתה כל דרישה לתשלום החוב ולא נעשה מאומה
26 להקטנת החוב, מעידים על מחילה. המשיב טוען כי יש לראות את בעל המניות,
27 אבי המערער, כאילו מחל על חובה של החברה כלפיו כך, שהלכה למעשה, **יתרת**
28 **הזכות שלו בחברה התבטלה וממילא המערער אינו יכול להיפרע ממנה עוד.**

29 88. משמעות קבלת טענת המשיב על מחילת החוב בחברה היא **ביטול יתרת הזכות**
30 וכפועל יוצא דחייה מינה וביה של טענת המערער על זכאותו להיפרע ממנה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 יוני 2019

ע"מ 16986-01-16 קפלאוי נ' פקיד שומה

ע"מ 2497-05-16 קפלאוי נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 2474-05-16 מרכז רפואי בן גוריון 2 רמת-גן בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

1 כפי שיפורט להלן, לא קיבלתי את טענת המשיב בסוגיית מחילת החוב בחברה
2 ומכאן שאין לומר כי, מטעם זה, נשללת זכאותו של המערער להיפרע את יתרת
3 הזכות.

4 ה. טענת המשיב כי קיזוז יתרת הזכות היא פעולה מלאכותית

5 89. הגיעה העת להידרש לטענת המערער כי, אף אם ייקבע כי אביו הוא הזכאי הבלעדי

6 להיפרע מיתרת הזכות, אין כל מניעה כי אביו, הנושה בחוב מושא יתרת הזכות

7 כלפי החברה, יורה לחייב (החברה) לפרוע את החוב במישרין אליו (סעיף 28

8 לסיכומי המערערים).

9 לצורך כך, המערער מפנה לעדות של אביו בבית המשפט במסגרתה אישר כי

10 המערער הוא שזכאי למלוא יתרת הזכות, הן מהטעם שהשקיע כספים בחברה והן

11 מהטעם שלא משך את רווחיה (עמוד 65 שורה 24).

12 המערער טוען אפוא כי אף אם ייקבע כי לא היה זכאי ליתרת הזכות מלכתחילה,

13 יש לראותו כמי שזכאי לה מכוח המחאת הזכות מאביו בהעברה ללא תמורה. לאור

14 זאת, אין כל מניעה שהחברה תפרע את מלוא יתרת הזכות ישירות אליו ואין כל

15 בסיס להתערבות המשיב בעניין זה.

16 90. המשיב טוען כי טענת המערער, לפיה יש לראות באב כנושה הרשאי להורות לחברה

17 החייבת להמחות את יתרת הזכות למערער, דינה להידחות מקום בו החברה היא

18 חדלת פירעון וחסרת כל יכולת לפרוע את החוב.

19 המשיב דוחה את הטענה כי, המערער יכול היה לבקש מאביו למשוך את הרווחים

20 ולהעבירם לידו במתנה, משום שטענה זו מבססת לשיטתו את המלאכותיות לה

21 הוא טוען. הרי, לו הייתה יתרת הזכות נשמרת לאב, ברי כי הוא לא יכול היה

22 להיפרע ממנה משום שחדל להיות פעיל בחברה ומשום שהחברה הייתה חדלת

23 פירעון ולא היה בה כל צפי לתקבולים. מילים אחרות, פירעון ההלוואה התאפשר

24 רק בעקבות הכנסת פעילות המערער בתחום רפואת השיניים לתוך החברה, פעילות

25 הנגועה לשיטת המשיב במלאכותיות משום שלא עמד בבסיסה כל טעם מסחרי

26 זולת רצון המערער לנצל את יתרת הזכות הרשומה על שם אביו ורצונו לקזז את

27 הפסדיה הצבורים של החברה בתחום המתנות.

28 המשיב טוען, על רקע טענתו כי העברת פעילות מרפאות השיניים למערער היא

29 עסקה מלאכותית לפי סעיף 86 לפקודת מס הכנסה, כי יש לשלול מהמערער את כל

30 יתרונות המס הנובעים מהעברת הפעילות בדומה למצב בו היה מעביר את

31 הפעילות לחברה "נקייה" שאין בה הפסדים ואין בה יתרת זכות.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 יוני 2019

ע"מ 16986-01-16 קפלאוי נ' פקיד שומה

ע"מ 2497-05-16 קפלאוי נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 2474-05-16 מרכז רפואי בן גוריון 2 רמת-גן בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 **91. עינתי חזור ועיין בטענות הצדדים בשאלת זכאותו של המערער להיפרע את יתרת**
2 **הזכות בחברה, מכוח המחאת זכות מאביו, והגעתי לכלל מסקנה כי אין לקבל את**
3 **טענות המערער בעניין זה. אסביר להלן.**
- 4 92. המשיב טוען כי לא היה טעם מסחרי בהעברת פעילות מרפאת השיניים לחברה
5 זולת הרצון להפחית את המס באופן בלתי נאות.
6 המשיב טוען כי המערער ביקש לבצע הפחתת מס בלתי נאותה בשני הקשרים:
7 ההקשר האחד – העברת פעילות מרוויחה חדשה לחברה חדלת פירעון, שברשותה
8 הפסדים עסקיים צבורים מתחום אחר, לצורך קיזוז ההפסדים הצבורים כנגד
9 הפעילות המרוויחה.
10 ההקשר השני – ניצול יתרת זכות הרשומה בחברה לטובת בעל המניות, הוא אביו
11 של המערער, לצורך משיכת תקבולי החברה כהחזר הלוואה בפטור ממס.
12 המשיב כורך אפוא את שאלת קיזוז ההפסדים במישור החברה ואת שאלת ניצול
13 יתרת הזכות במישור המערער בטענת המלאכותיות של העברת פעילות מרפאות
14 השיניים לחברה.
15 **אין חולק כי הנטל להוכיח הפחתת מס בלתי נאותה בגין עסקה מלאכותית מוטל**
16 **על המשיב.**
- 17 93. ראשית, **אציין כי הכריכה של שתי הסוגיות, קיזוז הפסדים וניצול יתרת זכות,**
18 **אינה תמיד מוצדקת.**
- 19 יש לזכור כי, ברמה העקרונית, הפסדים צבורים בני קיזוז בחברה מגלמים יתרון
20 מס ולכן בחישוב שווי החברה יש להם "ערך חיובי". לעומת זאת, יתרת זכות
21 הרשומה בחברה לטובת בעלי המניות היא חוב הרובץ על החברה ולכן מהווה "ערך
22 שלילי" בחישוב שוויה, מה שעשוי ליטול את העוקץ מטענת המלאכותיות.
23 כן יצוין, כי ככלל יש לעודד פעולות שמטרתן לאפשר לחברה להחזיר את חובותיה
24 לבעלי מניותיה.
- 25 94. **שנית,** כאשר אדם רוכש מניות בחברה, שרשומה בה יתרת זכות לטובת בעלי
26 מניותיה הקודמים, והחברה פעילה ומנהלת עסק חי, אין מקום לטענת מלאכותיות
27 רק בשל העובדה שבמסגרת רכישת המניות מועברת יתרת הזכות לרוכש החדש.
28 אין חולק שבעל מניות, שהעמיד הלוואת בעלים לחברה, רשאי להמחות את זכות
29 הנשייה שלו כלפי החברה, למאן שהוא אחר, לרבות במסגרת עסקה מסחרית
30 למכירת מניות החברה. בכך אין "מלאכותיות".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 יוני 2019

ע"מ 16986-01-16 קפלאוי נ' פקיד שומה

ע"מ 2497-05-16 קפלאוי נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 2474-05-16 מרכז רפואי בן גוריון 2 רמת-גן בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

1 כעת נשנה את העובדות ונניח כי חברה שהייתה לה פעילות של מרפאת שיניים
2 נכנסה למצב של **חדלות פירעון**. לטובת בעל המניות בחברה רשומה יתרת זכות
3 אולם היא לא ניתנת לפירעון בשל מצב החברה. על מנת להחזיר את החברה לפסים
4 של רווחיות, בעל המניות מתקשר בהסכם עם צד ג' שמוכר לחברה את נכסיו
5 העסקיים **בתחום רפואת השיניים** (ציוד, מוניטין, קשרי לקוחות וכו') בתמורה
6 מוסכמת (צד ג' לא מקבל מניות בחברה). האם פירעון יתרת הזכות בידי בעל
7 המניות מהכספים שיתקבלו בחברה מהפעילות החדשה בתחום רפואת שיניים
8 ייחשב לעסקה מלאכותית? נראה לי שהתשובה לכך היא בשלילה.
9 ספק בעיני אם יש מקום לשנות מהתשובה אם, בדוגמא לעיל, צד ג' יהיה זה שיפרע
10 את יתרת הזכות, לאחר שירכוש בעסקה מסחרית את מניות החברה ואת יתרת
11 הזכות הצמודה אגב העברת פעילותו ונכסיו לחברה.
12 אף לא נראה שיש מקום לשנות מהמסקנה אם צד ג' אינו גורם חיכוני אלא בנו של
13 בעל המניות הקודם, המקבל את המניות ואת יתרת הזכות הצמודה להן בהעברה
14 ללא תמורה הפטורה ממס.
15 אולם במה דברים אמורים? כאשר קיים **טעם מסחרי לעסקה ויש טעם כלכלי**
16 **בהעברת הפעילות החדשה לחברה (כמו בדוגמא לעיל)**. במקרה זה, אין סיבה
17 למנוע מבעל השליטה החדש בחברה לפרוע את יתרת הזכות של בעל המניות
18 הקודם מתקבולי הפעילות החדשה ואין מקום לטענת מלאכותיות.
19 **95. אלא שבענייננו הנסיבות שונות ולכן מחייבות תוצאה שונה. אסביר.**
20 **בנסיבות שבהן – לא היה כל טעם מסחרי להעברת פעילות מרפאות השיניים של**
21 **המערער לחברת כלי בית ומתנות; לא היה שום יתרון עסקי או מוניטין לחברת**
22 **כלי בית שהצדיקו את העברת פעילות מרפאות השיניים לתוכה; לא הייתה**
23 **פעילות בחברה במשך שמונה השנים שקדמו להעברה והיא הייתה במצב של**
24 **חדלות פירעון; וכאשר בנסיבות אלו המערער קיבל את השליטה בחברה טרם**
25 **העברת פעילותו העצמאית לתוכה באופן המאפשר לו לנצל את יתרונות המס**
26 **הגלומים בחברה – מצטיירת תמונה של רצף פעולות שמטרתן הייתה אחת**
27 **ויחידה: לנצל את יתרת הזכות בחברה העומדת לזכות אביו של המערער על מנת**
28 **למשוך את תקבולי הפעילות החדשה כנגד קיזוז יתרת הזכות בפטור ממס.**
29 **בנסיבות אלה, עניינו של המערער בחברה התמצה בקליפתה התאגידי ובשני**
30 **יתרונות המס הגלומים בה, הווה אומר, קיזוז הפסדיה וניצול יתרת הזכות. הא**
31 **ותו לא.**



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 יוני 2019

ע"מ 16986-01-16 קפלאוי נ' פקיד שומה

ע"מ 2497-05-16 קפלאוי נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 2474-05-16 מרכז רפואי בן גוריון 2 רמת-גן בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

1 בנסיבות המהלך הכולל – שתחילתו בקבלת השליטה בפועל בחברה ואגב כך
2 היכולת לנצל את יתרונות המס הגלומים בה, עבור דרך העברת פעילות חדשה
3 לחברה חדלת פירעון שיש לה הפסדים צבורים בסכומים ניכרים וכלה במשיכת
4 רווחיה על ידי המערער בפטור ממס כנגד קיזוז יתרת הזכות הרשומה על שם
5 אביו, כאשר אין טעם מסחרי אמיתי ביסוד העסקה זולת הרצון ליהנות מיתרון
6 המס שבקיזוז יתרת הזכות – הרי שהוכח על ידי המשיב כי מדובר בעסקה
7 מלאכותית שתכליתה הפחתת מס בלתי נאותה ולכן יש להתעלם מיתרון המס
8 שנצמח למערער בגינה.

9 לאור זאת, יש לקבוע כי המערער אינו רשאי לקזז את יתרת הזכות כנגד
10 התקבולים שמשך מהחברה בסכום של 1,596,623 ש"ח בשנת 2006 והם יחויבו
11 בידו כהכנסה ממשכורת, בהתאם לשומת המשיב.
12 רשמתי לפניי את הסכמת המשיב (סעיף 26 לסיכומי, עמוד 320 שורות 7-8) על
13 עריכת ההתאמות הנדרשות בהכרת הוצאות משכורת בתיק החברה כדי להימנע
14 מתוצאה של כפל מס.

15 שומת החברה לשנים 2006-2008 – חברת מרכז רפואי בן גוריון בע"מ
16 (עמ"ה 2474-05-16)

17 96. הפסדיה העסקיים המועברים של החברה בסכום של 3,677,997 ש"ח וכן הפסד
18 הוני בסכום של 63,732 ש"ח, שנצברו במלואם עד סוף שנת 1998 ונבעו מפעילות
19 העבר של החברה בתחום כלי הבית והמתנות, קוזזו כנגד רווחיה מהפעילות
20 בתחום רפואת שיניים.
21 המשיב ראה ביתרת הזכות שהייתה קיימת בחברה בתום שנת 1998 (2,028,746)
22 ש"ח) הכנסה של החברה ממחילת חוב לפי סעיף 3(ב) לפקודת מס הכנסה בשנת
23 2006. כנגד הכנסה זו קוזזו ההפסדים העסקיים המועברים של החברה ויתרת
24 ההפסדים בוטלה בהתאם לטענת המשיב על עסקה מלאכותית לפי סעיף 86
25 לפקודה. לחילופין, ובהנחה שלא תתקבל טענת המשיב על הכנסה ממחילת חוב,
26 בוטלו מלוא הפסדי החברה מפעילות העבר (העסקיים וההוניים) בטענה של
27 מלאכותיות.

28 טענת המשיב על מחילת חוב

29 טענות המשיב



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 יוני 2019

ע"מ 16-01-16986 קפלאוי נ' פקיד שומה

ע"מ 16-05-2497 קפלאוי נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-05-2474 מרכז רפואי בן גוריון 2 רמת-גן בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

97. המשיב טוען כי יתרת הזכות הקיימת בחברה נכון לסוף שנת 1998, אשר לא שולמה לזכאים לה ואשר החברה לא יכלה לשלמה בשל הפסדיה מפעילותה בתחום כלי בית ומתנות ולאור הפסקת פעילותה, מהווה הכנסה ממחילת חוב לפי סעיף 3(ב)(3) לפקודת מס הכנסה.
- הכנסה זו, לשיטת המשיב, מקוזזת חלק מההפסדים הצבורים המועברים מפעילות העבר של החברה בתחום כלי בית ומתנות.
- יתרת הזכות במערערת עומדת על סך של 2,028,746 ש"ח, הפסדיה העסקיים המועברים הם בסך של 3,677,997 ש"ח והפסדיה ההוניים עומדים על סך של 63,732 ש"ח.
98. המשיב טוען כי ההכנסה ממחילת חוב נקבעה על ידו בשנת 2006 לאור העובדה שלפני שנה זו המערערת לא הייתה פעילה במשך כמה שנים ולא היה טעם של ממש לנהל הליכי שומה נגדה. רק בשנת 2006 כאשר החלה לפעול מחדש ולקזז את הפסדיה מפעילות העבר והמערער החל למשוך כספים כנגד קיזוז יתרת הזכות היה מקום להוצאת השומות למערערת (סעיף 14 להודעה המפרשת את נימוקי השומה). עוד טוען המשיב כי החברה לא הגישה דו"חות כספיים לשנים 2002-2005 ורק לאחר שהחלו דיוני השומה בעניינו של המערער לשנת 2006, והתברר כי החברה הוחייטה, נדרשה החברה להגיש דו"חות לאותן שנים ואלו הוגשו רק בחודש ינואר 2010 (סעיפים 12-13 לתצהיר מר ותארי). בנסיבות אלו, יוחסה מחילת החוב לשנת 2006.
- לעניין טענת המערערים כי דווקא בשנת 2006 הייתה כוונה לפרוע את החוב, הרי שדינה להידחות, שכן היא מבוססת על פירעון החוב מהפעילות החדשה שהועברה לחברה שהמשיב רואה בה עסקה מלאכותית ולכן יש להתעלם ממנה.
99. המשיב מבסס את קביעתו על מחילת חוב על כך שהחברה הייתה במצב של חדלות פירעון מתמשך ועמוק עד כדי הפסקת פעילותה בסוף שנת 1998. במשך תקופה ארוכה של שבע שנים אבי המערער, בעל המניות, לא עמד ולא יכול היה לעמוד על גביית החוב מהחברה מכיוון שלא היה לה כל מקור הכנסה המאפשר את תשלום החוב. לטענת המשיב, חלוף זמן של שבע שנים בו לא נעשה מאומה להקטנת החוב ומצבה הכספי של החברה נכון למועד הפסקת פעילותה מעידים כי בעל החוב, אבי המערער, ויתר על גביית החוב ושמט אותו בפועל. על כן יש לראות ביתרת הזכות שנמחלה לחברה הכנסה ממחילת חוב בידה לפי סעיף 3(ב)(3) לפקודה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 יוני 2019

ע"מ 16-01-16986 קפלאוי נ' פקיד שומה

ע"מ 16-05-2497 קפלאוי נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-05-2474 מרכז רפואי בן גוריון 2 רמת-גן בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

טענות המערערים

- 1
2 100. המערערים טוענים כי עצם העובדה שהחברה הגיעה למצב של חדלות פירעון ולא
3 הצליחה להחזיר את חובה לבעלי מניותיה בגין הלוואת בעלים שהעמידו לה
4 בסכום של 1,899,156 ש"ח, כמו גם חלוף הזמן מאז קריסת החברה עד למועד בו
5 הצליחו להיפרע מהחברה, אין פירושה שהבעלים וויתרו על זכותם להיפרע ביום
6 מן הימים מהחברה.
7 אדרבא, המערער ואביו העידו בבית המשפט כי מעולם לא וויתרו על חוב החברה
8 כלפיהם. להיפך, בעצם העברת פעילות מרפאות השיניים לחברה, הם ביקשו לנסות
9 להיפרע מחוב החברה כלפיהם (עמוד 241 שורות 12-17).
10 101. עוד טוענים המערערים כי החלטת המשיב לחייב את החברה בהכנסה ממחילת
11 חוב בשנת 2006 יש בה משום אבסורד שכן דווקא בשנה זו גילו הצדדים את דעתם
12 באופן ברור כי בכוונת החברה לפרוע את חובה ושאין בכוונת מי מהצדדים למחול
13 על החוב, כפי שאכן קרה בפועל.
14 לאור זאת, אין מקום לייחס לחברה הכנסה ממחילת חוב, לא כל שכן בשנת 2006,
15 המועד בו החלה סוף סוף לפרוע את חובה לבעלי מניותיה.

דיון והכרעה בסוגית מחילת החוב

- 16
17 102. במחלוקת זו שנפלה בין המערערים למשיב אקדים ואומר כי דעתי עם
18 המערערים.
19 עם זאת, אציין כבר כעת, כי ההכנסה שיוחסה למערערת בגין מחילת החוב רק
20 הקטינה את הפסדיה הצבורים מבלי ליצור לה בפועל חבות במס. כנגד ההכנסה
21 ממחילת חוב קוזזו הפסדיה הצבורים של המערערת בסך של 2,028,746 ש"ח. את
22 יתרת הפסדים שנתרה לאחר הקיזוז, מבקש המשיב לבטל בטענה של עסקה
23 מלאכותית לפי סעיף 86 לפקודת מס הכנסה (ראו להלן בסוגית קיזוז הפסדי
24 החברה). כלומר, לקבלת טענת המערערים בסוגית מחילת החוב נפקות רק לעניין
25 גובה הפסדים הניתנים לקיזוז בחברה. עם זאת, יש לזכור כי כנגד הפסדים אלו
26 עדיין מונחת חרב טענת המלאכותיות של המשיב (ראו להלן).
27 במאמר מוסגר יצוין כי המשיב קבע מחילת חוב בגין מלוא יתרת הזכות בחברה
28 העומדת על סכום של 2,028,746 ש"ח מתוכה יתרת הזכות של בעל המניות, אבי
29 המערער, עומדת על סך של 1,899,156 ש"ח. לגבי היתרה שמקורה ככל הנראה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 יוני 2019

ע"מ 16986-01-16 קפלאוי נ' פקיד שומה

ע"מ 2497-05-16 קפלאוי נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 2474-05-16 מרכז רפואי בן גוריון 2 רמת-גן בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 בחובות כלפי צדדים שלישיים, לא הוצגה כל ראיה לגבי עמדתם בעניין מחילת
2 החוב.
- 3 103. סעיף 3(ב)(3)(א) לפקודת מס הכנסה קובע כי "אדם שבשנת מס פלונית נמחל או
4 שומט לו חוב או חלק ממנו, והחוב נובע מסכומים שקיבל לצורך ייצור הכנסתו
5 מעסק או ממשלח יד, או שניתן לו מענק לצורך ייצור הכנסתו כאמור, והוא אינו
6 חייב במס עליהם על פי סעיף 2 או על פי פסקאות (1) או (2) לסעיף קטן זה וגם
7 הוראות סעיפים 20א ו-21(ב) אינן חלות עליהם, יראו את החוב כהכנסה בשנה
8 שבה נמחל או שומט ואת המענק כהכנסה בשנה שבה ניתן, ואותו אדם יהיה
9 חייב עליהם במס בשיעור שלא יעלה על 50%".
- 10 סעיף 3(ב)(5) קובע לעניין סעיף קטן זה, כי מי שנמחל לו חוב - לרבות מי שנהג
11 בחוב כאילו נמחל לו או מי ששומט חובו.
- 12 104. מכאן, שמחילת חוב יכולה להיות מפורשת, כמו במקרה בו הנושה מביע את רצונו
13 המפורש בהסכם כתוב למחול על החוב של החייב, ויכולה גם להיות מוסקת מן
14 הנסיבות ומהתנהגות הצדדים, כפי שמורה לנו סעיף 3(ב)(5) לפקודה (ע"א 9715/03
15 אביהו הורביץ נ' פקיד שומה ת"א 4 פסקה 9 (24.1.2005) (להלן - עניין הורביץ)).
- 16 105. העובדה שהמערערת הייתה במצב של חדלות פירעון, אין בה כשלעצמה ללמד על
17 מחילת חוב של נושיה. עמד על כך כב' הנשיא זילר בעמ"ה (מחוזי ירושלים)
18 412/00 דניריט (פיתוח ובניה) בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים (20.11.2000):
19 "מקום שבתום לב ניתנה הלואאה לחברה, אפילו על-ידי בעליה, ולאחר מכן
20 התדרדר מצבה הכלכלי של החברה כתוצאה מפעילות עסקית אמיתית ובתום לב,
21 באופן שאין היא יכולה להחזיר את חובותיה בשלב כלשהו, אין לראות בעצם אי
22 היכולת הכלכלית להחזיר חובות מחילה. נכון יהיה לאמר שהחברה היא חדלת
23 פירעון או קרובה לכך, ואולם היותה של חברה חדלת פירעון איננה הופכת את
24 נושיה, ללא שהובאו ראיות להיפוכו של דבר, לכאלו שמוותרים או מוחלים על
25 חובותיהם...".
- 26 106. אף לא די באי נקיטת פעולות גבייה כלפי המערערת כדי ללמד שבעלי החוב מחלו
27 לה על חובה כלפיהם.
- 28 על מנת להסיק מסקנה על חוב שנמחל, על הטוען למחילת חוב להראות כי הנושה
29 ויתר על החוב כלומר שאין בכוונתו לגבותו עוד ולא די בכך שנמנע מגביית החוב.
30 ראו דברי כב' השופט יוסף אלון בעמ"ה (מחוזי באר שבע) 535/03 חברת רהיטי
31 עטרת הזהב בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון פסקה 1 (06.03.2006): "ה'מחילה'



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 יוני 2019

ע"מ 16986-01-16 קפלאוי נ' פקיד שומה

ע"מ 2497-05-16 קפלאוי נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 2474-05-16 מרכז רפואי בן גוריון 2 רמת-גן בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 אינה אלא שם נרדף ל'וויתור' או ל'השמטת חוב', ולכן חוב ש'נמחל' איננו 'חוב'
2 שלא שולם'. נושה שאינו נוקט פעולה לגביית חובו, אינו מוחל בכך על החוב".
3 107. גב' ניר, שהגישה תצהיר עדות ראשית מטעם המשיב, נשאלה בחקירתה אם יש
4 בידה להצביע על ראיה כלשהי המעידה על מחילת חוב מטעם המערערים והשיבה
5 כך: "אחרי מספר שנים שלחברה אין פעילות ואין יכולת, בייחוד שהחברה
6 נסגרת, אז הצדדים מתנהגים כאילו החוב נמחל... הסגירה מלמדת שאין מי
7 שיחזיר את החוב... אם אהרון היה מכניס לחברה פעילות חדשה זה משהו אחר,
8 אבל הוא לא הכניס פעילות חדשה, לא אהרון לפחות" (עמוד 310 שורות 17-30).
9 108. בענייננו, לא הובאה ראיה לחוסר תום לב או להיבט בלתי כשר אחר שבמסגרתו
10 ניתנו ההלוואות לחברה.
11 לא מצאתי אינדיקציה ברורה לכך שבעל המניות בחברה ויתר לחברה על ההלוואה
12 או מחל על חובה כלפיו.
13 העובדה שהמערערת הייתה חדלת פירעון לא אומרת שנושיה וויתרו או מחלו לה
14 על חובה כלפיהם, אף בהתחשב בחלוף הזמן, מבלי שהובאו ראיות להיפוכו של
15 דבר.
16 מי שטוען טענה של מחילת חוב, על בסיס התנהגות הצדדים, עליו הנטל להוכיח
17 זאת והוא לא יכול להסתפק בכך שהחברה נקלעה לקשיים או שהיא במצב של
18 חדלות פירעון (ראו עדותו של מר ותארי, נציג המשיב, לפיה המשיב לא בדק אם אי
19 פעם דיווח מר אהרון קפלאוי על הפסד הון משהשקעתו בחברה, עמוד 303 שורות
20 16-19).
21 109. לפי עדותו של מר אהרון קפלאוי, הוא מעולם לא ויתר על גביית החוב מהחברה.
22 להיפך, לפי עדותו, יש בהעברת פעילות מרפאות השיניים מהמערער לחברה בשנת
23 2006 והמחאת הזכות אליו ללמד כי חובה של החברה לא נמחל לה (עמוד 241
24 שורות 12-17).
25 110. כפועל יוצא מהאמור לעיל, לא השתכנעתי כי הוכחה מחילת חוב בחברה, שניתן
26 להסיק אותה מהנסיבות או מהתנהגות הצדדים, ולכן לא מצאתי הצדקה
27 להחלטת המשיב לראות בחוב החברה לבעל המניות כחוב שנמחל בשנת 2006.
28 כאמור לעיל, לקביעה זו השלכה אופרטיבית רק על גובה ההפסדים שמבקשת
29 החברה לקזז, ונזכור שעדיין ניצבת מעליהם חרב טענת המלאכותיות של המשיב.
30 לדיון בסוגיה זו אפנה כעת.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 יוני 2019

ע"מ 16-01-16986 קפלאוי נ' פקיד שומה

ע"מ 16-05-2497 קפלאוי נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-05-2474 מרכז רפואי בן גוריון 2 רמת-גן בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

סוגית קיזוז הפסדי החברה – טענת מלאכותיות

טענות המשיב

- 1
2
3 111. בשלהי שנת 2005 החליט המערער להחיות את חברת כלי בית שבבעלות אביו,
4 שעסקה בתחום כלי בית ומתנות, עד שהפסיקה את פעילותה בסוף שנת 1998.
5 בשנת 2006 שינה המערער את שם החברה וכתובתה והעביר אליה את פעילותו
6 כרופא שיניים שעד לאותו שלב הייתה במסגרת של עסק עצמאי.
7 העברת הפעילות לחברה אפשרה את קיזוז ההפסדים העסקיים שנוצרו כתוצאה
8 מהפעילות בתחום כלי בית ומתנות עד שנת 1998, בסכום של למעלה משלושה
9 מיליון שקלים, כנגד ההכנסות מהפעילות העסקית שהעביר המערער בתחום
10 רופאת השיניים.
11 לטענת המשיב, רצף הפעולות שביצעו המערערים החל מהחייאת החברה ואילך
12 מהווה עסקה מלאכותית הנעדרת טעם כלכלי-מסחרי זולת הרצון להפחית את
13 המס באופן בלתי נאות ועל כן היא עסקה מלאכותית. לאור זאת, יש להתעלם
14 מיתרון המס שצמח למערערים ולבטל את ההפסדים העסקיים וההונויים שבחברה
15 בהתאם לסמכותו לפי סעיף 86 לפקודה.
16 112. רכישת חברה שבידיה הפסדים צבורים ולאחר מכן שינוי תחום פעילותה של
17 החברה הנרכשת יוצרים **חזקה** לקיומה של עסקה מלאכותית שתכליתה היא
18 הפחתת מס לא נאותה. על הטוען אחרת הנטל להוכיח כי טעם מסחרי נמצא ביסוד
19 פעולותיו.
20 המערערים לא הרימו את הנטל הכבד המוטל עליהם להראות כי השיקול העיקרי
21 שעמד ביסוד החייאת החברה והעברת הפעילות החדשה אליה אינו קשור לניצול
22 הפסדיה ויתרת הזכות שעמדה לטובת בעל המניות. בחברת כלי בית לא היו
23 יתרונות עסקיים או מוניטין שהצדיקו את העברת פעילות מרפאות השיניים של
24 המערער לתוכה.
25 113. ראיה נוספת לכך שלא היה טעם עסקי בהעברת הפעילות החדשה למערערת ניתן
26 למצוא בעובדה שבבעלות המערער היו שתי חברות נוספות, חברת RU וחברת
27 פירסט בהן הוא היה בעל מניות. אלא שהמערער בחר להעביר את פעילות רפואת
28 השיניים דווקא לחברה כלי בית משום ששם היו הפסדים צבורים בהיקפים
29 ניכרים, למרות שלא היה בעל המניות הרשום בה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 יוני 2019

ע"מ 16986-01-16 קפלאוי נ' פקיד שומה

ע"מ 2497-05-16 קפלאוי נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 2474-05-16 מרכז רפואי בן גוריון 2 רמת-גן בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

114. בהתאם להלכה הפסוקה, המערער אינו יכול ליהנות (בעקיפין) מקיזוז ההפסדים של החברה אם הוא לא הנישום שספג את ההפסדים. התרת הפסד בנסיבות אלו עלולה לפגועה קשות באינטרס הציבורי בגביית מס.
115. אין לקבל את טענת המערער כי לא חל שינוי בבעלי המניות בחברה, שכן חל "שינוי בשליטה בפועל" בחברה (סעיף 97 לסיכומי המשיב): עד שנת 1998 היה אבי המערער השולט בחברת כלי בית ומתנות והיה הנהנה היחיד ממשרכת רווחיה. החל משנת 2006, ועם העברת פעילותו בתחום מרפאות השיניים, הייתה השליטה בחברה בידי המערער.
116. טענת המערער בסיכומיו לפיה פעל "בשם ועבור אביו" ליצירת מקור הכנסה חדש, אינה מתיישבת עם העובדות שכן אין כל אינדיקציה לכך שאבי המערער היה שותף בעסקי רפואת השיניים בשלב כזה או אחר.

טענות המערערים

117. למרות טענתו להעדר טעם מסחרי בהעברת הפעילות החדשה לחברה, המשיב לא ביטל את העברת הפעילות לחברה ולא ביקש לייחס את ההכנסות מפעילות רפואת השיניים למערער בתיקו האישי.
- המשיב צמצם את התערבותו לשאלת קיזוז הפסדי העבר של החברה מפעילות המתנות כנגד ההכנסות מפעילות רפואת השיניים.
118. ההלכה הפסוקה קבעה כי, לא אחת, יש הצדקה לשינוי פעילות חברה מפסידה ולו מהטעם של רצון לעבור לרווחים.
- לאור יחסי הקרבה ההדוקים שבין המערער לאביו, אך טבעי ומתבקש שהמערער יפעל "בשם ובעבור אביו" ליצירת מקור הכנסה חדש לחברה באמצעות העברת פעילות עסקית חדשה ומרוויחה, וזאת אף ללא כל מעורבות פעילה מצד האב. העובדה שהמערער פעל בעצמו להעברת הפעילות החדשה לחברה תואמת את התנהלות המשפחתית, האישית והעסקית של המערער ואביו כפי שהיה בשלב הקמת הפעילות הקודמת בתחום המתנות.
119. ככל שעסקינן בבעלותו במניות החברה, טוען המערער כי יש לראות בו בעלים שבושר בחברה. עם זאת, לאור עדות נציגי המשיב, לפיה לא חל שינוי בבעלות בחברה ומר אהרון קפלאוי היה ונותר הבעלים היחיד בה, ובהסתמך על ההלכה הפסוקה בתחום קיזוז הפסדים, מוותר המערער על טענתו לעניין הבעלות במניות החברה. הודאת המשיב כי לא חל שינוי בבעלות בחברה, די בה כדי לשמוט את



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 יוני 2019

ע"מ 16986-01-16 קפלאוי נ' פקיד שומה

ע"מ 2497-05-16 קפלאוי נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 2474-05-16 מרכז רפואי בן גוריון 2 רמת-גן בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

1 הקרקע מתחת טענת המלאכותיות ולהצביע על הלגיטימיות שבקיוזו הפסדי העבר
2 כנגד ההכנסות החדשות.

3 דיון והכרעה בסוגית קיזוז ההפסדים בחברה

4 א. החייאת החברה בשנת 2006 וזהות הגורם השולט בה

5 120. המערער טוען, לראשונה בסיכומיו, כי הוא מוותר על טענתו לעניין בעלותו במניות
6 החברה, הן לגבי התקופה שקדמה לשנת 1998 והן לגבי התקופה שלאחר שנת
7 2006. המערער טוען כך בהסתמך על עדות נציגי המשיב כי כל עוד לא חל שינוי
8 בבעלות בחברה, אין מניעה לקזז את הפסדי העבר שלה כנגד פעילות חדשה
9 מרוויחה (סעיף 41 לסיכומי המערערים).

10 121. המשיב טוען כי חל שינוי בשליטה בפועל בחברה (סעיף 97 לסיכומי המשיב), שכן
11 לאחר העברת הפעילות החדשה בתחום רפואת השיניים לחברה, היה זה המערער,
12 ולא אביו, זה שנהג בה מנהג בעלים.

13 המשיב טוען כי לא מדובר בטענה חדשה שכן מתצהירי נציגיו עולה כי זו הייתה
14 טענת המשיב לאורך ההליך כולו (סעיף 97 לסיכומי המשיב). לעומת זאת, המערער
15 קובל וטוען כי טענה זו מהווה שינוי והרחבת חזית (סעיף 43 לסיכומי המערערים).
16 אכן, לא מצאתי התייחסות של המשיב לטענה על שינוי בשליטה בפועל בחברה
17 החל משנת 2006 ואילך, לא בהודעות המפרשות את נימוקי השומה ולא בתצהירים
18 מטעמו. עם זאת, נוכח העובדה שאפשרתי למערערים להעלות טענות חדשות
19 לאורך ההליך כולו, היה מצופה מהם, בגדרי ההגינות, להימנע מהעלאת טענה של
20 הרחבת חזית כלפי המשיב.

21 מעבר לכך, כבר נקבע בעניין ע"א 1830/14 רובומטיקס טכנולוגיות בע"מ נ' פקיד
22 שומה למפעלים גדולים (2.4.2015) כי, בדונו בערעור מס יושב בית המשפט לא רק
23 כמכריע בסכסוך בין שני בעלי דין כבערעור אזרחי רגיל, אלא כמי שמוטלת עליו
24 החובה לוודא שישולם מס אמת על ידי הנישום. החתירה לשומת מס אמת
25 מאפשרת, בנסיבות המתאימות ומבלי שהדבר ינוצל לרעה, העלאת טענות חדשות
26 במסגרת ההליך הערעורי בפני בית המשפט.

27 122. טענת המשיב על שינוי בשליטה בפועל במערערת, מצריכה דיון בשאלת זהות
28 הגורם ששלט בחברה משנת 2006 ואילך, בעקבות העברת פעילות מרפאות
29 השיניים של המערער לחברה. רק לאחר שנברר שאלה זו, בהסתמך על מכלול
30 חומר הראיות, נוכל להמשיך ולבחון את טענת המלאכותיות שמעלה המשיב.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 יוני 2019

ע"מ 16-01-16986 קפלאוי נ' פקיד שומה

ע"מ 16-05-2497 קפלאוי נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-05-2474 מרכז רפואי בן גוריון 2 רמת-גן בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 אפנה אפוא לדיון בשאלה זו.
- 2 123. אקדים ואומר כי מחומר הראיות עולה כי החל משנת 2006 החל המערער לנהוג
3 בחברה מנהג בעלים תוך שהוא מציג את עצמו ככזה גם בפני רשויות המס.
4 שטר העברת הבעלות במניות שנחתם על ידי אבי המערער בשנת 2006 מלמד כי
5 הועברה למערער הזכות במניות החברה ולכל הפחות מעיד על כוונה לתת לו זכות
6 כזו.
- 7 גם משיכת רווחי החברה על ידי המערער בסכום של כ- 7.5 מיליון ש"ח בתקופה
8 2006-2010 מלמדת כי היה לו אינטרס כלכלי מובהק בחברה והיו לו היכולת
9 והכוונה לכוון את פעילותה בתחום רפואת השיניים מתוך מטרה ברורה להשיא
10 את רווחיה, וליהנות מיתרונות המס הגלומים בה.
- 11 כפועל יוצא מכך, מסקנתי היא שלמערער הייתה השליטה בפועל בחברה החל
12 משנת 2006 ואילך.
- 13 וביתר פירוט.
- 14 124. לטענת המערער, בשנת 2006, לאור הגידול בנפח פעילות מרפאת השיניים שלו
15 החליט לעבור ולפעול במסגרת של חברה, ולשיטתו "אך טבעי שאעשה זאת
16 במסגרת החברה שהוקמה על ידי, בה הייתי שותף פעיל במשך שנים רבות
17 והשקעתי בה את כל הוני" (סעיף 28 לתצהיר המערער).
- 18 125. עם החייאת שמה של החברה שונה שמה ל"ד"ר יוסי קפלאוי רפואת שיניים
19 בע"מ", ובהמשך שונה שמה ל"מרכז רפואי בן גוריון 2 בע"מ".
20 אין מחלוקת כי קודם להעברת הפעילות ברפואת שיניים לחברה, לא הייתה
21 לחברה המערערת כל פעילות עסקית מתום שנת 1998.
- 22 המערער שילם עבור החייאת החברה (נספחים כ1-כ3 לתצהיר הראשון של
23 המערער). כמו כן, בתאריך 31.1.2006 נערכה אסיפה של כל בעלי המניות בה
24 הוחלט למנות את המערער למנהל החברה (נספח כ4 לתצהיר הראשון של
25 המערער).
- 26 126. עם העברת הפעילות של המרפאה לחברה חתם אביו של המערער, מר אהרון
27 קפלאוי, בפני עו"ד דניאל מלכא, על שטר להעברת מניות החברה.
28 המערער הדגיש כי הבעלות במניות החברה לא הועברה על שמו בשל החשש
29 שפעולה כזו תצית את הסכסוכים המשפחתיים מחדש. לטענתו, שטר זה נתן ביטוי
30 להסכמה כי הזכויות והנכסים המגולמים בחברה שייכים לו, ולו בלבד.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 יוני 2019

ע"מ 16986-01-16 קפלאוי נ' פקיד שומה

ע"מ 2497-05-16 קפלאוי נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 2474-05-16 מרכז רפואי בן גוריון 2 רמת-גן בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 יצוין כי עדות האב תומכת בטענה זו (עמוד 242 שורות 28-29, עמוד 244 שורות 2-
2 6).
- 3 יש גם לייחס משקל לא מבוטל לעדות אחיו של המערער, מר דוד קלפאוי, שלמרות
4 שהיה שרוי בסכסוך עם המערער ואביו, הכיר בזכותו של המערער למניות החברה
5 (עמוד 232 שורות 18-19).
- 6 על גבי שטר העברת המניות (צורף כנספח 5 לתצהיר הראשון של המערער) מופיע
7 שמו של מר אהרון קפלאוי וחתימתו, אך לא מצוין תאריך ולא מצוין שם של עד
8 לחתימה.
- 9 המערער הסביר: "ביום שהחיתי את החברה אבי חתם על שטר העברת בעלות
10 של המניות ביום שילך לעולמו" (עמוד 39 שורה 22, נספח 5 לתצהיר הראשון של
11 המערער).
- 12 אביו של המערער לא ידע להסביר מדוע חתם על העברת החברה בשנת 2006 "ש:
13 אתה זוכר למה חתמת על זה? ת: חתמתי, שתעבור אליו במידה שאני עד 120"
14 (עמוד 243 שורה 13-14), אך עמד מאחורי שטר העברת הבעלות וטען כי "אני
15 הצהרתי אצל עורך דין גם כן שזה שייך לו" (עמוד 233 שורה 31).
- 16 127. חתימת האב על שטר העברת הבעלות במניות בשנת 2006 היא פעולה משפטית
17 המצביעה על העברת הבעלות במניות או על כוונה להעביר את הבעלות במניות
18 באופן המקנה למערער זכות שביושר במניות אלו (ראו גם לעניין ניכור מקור
19 ההכנסה: "אדם אשר מוציא מרשותו את מקור ההכנסה עצמו ומעבירו לזולתו,
20 נחשב כמי שניכר את הכנסתו, והתוצאה הנובעת מאותו מקור תהיה שיכת
21 למוסב"; עמ"ה (מחוזי תל אביב-יפו) 27/71 לביא דוד נ' פקיד השומה גוש
22 דן (27.4.1971); סעיפים 83-34 לפקודת מס הכנסה).
- 23 128. מחומר הראיות עולה כי, לולא חתם האב על שטר העברת הבעלות במניות, לא היה
24 המערער מעביר את פעילותו העצמאית המרוויחה בתחום רפואת השיניים לחברה
25 חדלת פירעון הרשומה על שם אביו. המטרה שעמדה מאחורי שטר העברת המניות
26 הייתה להבטיח את שליטת המערער בחברה, בטרם תועבר אליה פעילותו בתחום
27 רפואת השיניים, באופן המבטיח את זכויותיו וחוסם כל התנגדות עתידית של בני
28 המשפחה האחרים.
- 29 129. אביו של המערער אישר כי מעולם לא קיבל דיווידנד או משכורת מהחברה
30 כתוצאה מהפעילות של מרפאות השיניים (עמוד 239 שורות 24-31).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 יוני 2019

ע"מ 16986-01-16 קפלאוי נ' פקיד שומה

ע"מ 2497-05-16 קפלאוי נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 2474-05-16 מרכז רפואי בן גוריון 2 רמת-גן בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 כן ציין כי לא זכור לו שהיה מעורב בפועל בהתנהלות החברה מאז שהועברה אליה
2 פעילות המערער בתחום רפואת השיניים (עמוד 240 שורות 14-3).
- 3 עוד עולה מעדותו של האב כי בעל הזכות בחברה ומי שהיה זכאי לקבל ממנה
4 כספים מאז העברת מרפאות השיניים היה המערער (עמוד 242 שורות 23-19, עמוד
5 243 שורות 29-28).
- 6 ואכן, בפועל והחל משנת 2006, מי שנהנה מרווחי החברה הוא המערער ולא בעל
7 המניות הרשום, אהרון קפלאוי.
- 8 130. המערער ציין בתצהירו כי בשנת 2009 מושכנו אולמות מסחר שבבעלות אביו ואף
9 נחתמה על ידו ערבות אישית על מנת להזרים כספים לחברה למימון המשך
10 פעילותה בתחום רפואת השיניים (סעיף 45 לתצהיר המערער). המערער צירף
11 מסמכים המלמדים על משכנתא שנטל האב בשנת 2009.
- 12 בכך ניסה המערער לבסס את טענתו כי אביו היה בעל אינטרס כלכלי בחברה גם
13 לאחר שנת 2006 וכי העברת פעילות מרפאות השיניים לחברה נעשתה "בשמו
14 ובעבורו".
- 15 ברם, מעבר לכך שלא הוכח שכספי המשכנתא שנטל האב הועברו לפעילות החברה
16 (נספח כא1-כא2 לתצהיר הראשון של המערער), אביו של המערער לא זכר
17 בחקירתו אם השקיע כספים במרפאת שיניים (עמוד 240 שורה 14-8). גם אחיו של
18 המערער לא ידע לפרט את השקעות הוריו במרפאת השיניים אם בכלל: "ש: אתה
19 יודע אם ההורים שלך... השקיעו כספים במרפאת השיניים הזאת? ת: אין לי
20 מושג" (עמוד 231 שורות 31-29).
- 21 יתירה מכך, המערער ציין כי הסב לטובת אביו פוליסות ביטוח שהיו אמורות
22 לכסות את האשראי שהובטח במשכנתאות שנטל אביו. המערער צירף לתצהירו
23 העתקים מבקשה שהופנתה לחברת הביטוח לקביעת אביו כמוטב בלתי חוזר
24 בפוליסת ביטוח בסכומים של 800,000 ש"ח ו-400,000 ש"ח (נספח 7 לתצהיר
25 המערער). אולם אין בכך להוכיח את טענת המערער כי לאביו היה אינטרס כלכלי
26 בחברה. לכל היותר, יש בכך ללמד כי, גם אם אביו של המערער העביר את כספי
27 המשכנתא לחברה, דבר שלא הוכח, הרי שמדובר בהלוואה בלבד.
- 28 **בכך נשמט הבסיס מתחת טענת המערער כי לאביו היה עניין כלכלי בחברה גם**
29 **לאחר שנת 2006 (סעיף 39 לתצהירו השני של המערער).**
- 30 131. לעומת זאת, על האינטרס הכלכלי של המערער בחברה, בסמוך לאחר שהעביר
31 אליה את הפעילות בתחום רפואת השיניים, יעידו העובדות הבאות:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 יוני 2019

ע"מ 16-01-16986 קפלאוי נ' פקיד שומה

ע"מ 16-05-2497 קפלאוי נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-05-2474 מרכז רפואי בן גוריון 2 רמת-גן בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 המערער משך את יתרת הזכות שעמדה לטובת בעל המניות בחברה בסכום
2 1,899,156 ש"ח.
- 3 המערער דיווח על הכנסות משכורת מהחברה: בשנת 2007, 147,094 ש"ח; בשנת
4 2008, 83,419 ש"ח; בשנת 2009, 107,580 ש"ח; בשנת 2010, 200,820 ש"ח (נספח
5 א' לתצהיר גב' ניר מטעם המשיב).
- 6 המערער משך סכום בסך של 5,881,455 ש"ח מהחברה בין השנים 2009-2010 על
7 דרך של הגדלת יתרת החובה שלו בחברה (גובה הסכום שנוי במחלוקת, ועל כך
8 להלן, אולם המערער אינו חולק על הגדלת יתרת החובה שלו בחברה אלא רק על
9 היקף המשיכה).
- 10 בכל אלה יש ללמוד כי למערער היה אינטרס כלכלי ממשי בחברה החל משנת 2006
11 וכי דאג להבטיח את שליטתו בחברה על מנת להמשיך ולממש את האינטרס
12 הכלכלי שלו בה.
- 13 132. זאת ועוד, לאורך השנים, המערער ואביו הציגו מצגים בפני רשות המיסים לפיהם
14 מי שהיה בעל המניות בחברה עד שנת 1998 הוא מר אהרון קפלאוי אולם החל
15 משנת 2006 בעל המניות בחברה הוא המערער.
- 16 בדו"ח שהוגש לפקיד השומה לשנת המס 1998, רשומים מר אהרון קפלאוי (99%)
17 ואשתו גב' כרמלה קפלאוי (1%) כבעלי המניות (נספח 7 לתצהיר דרור ותארי, נציג
18 המשיב).
- 19 לעומת זאת, בדו"חות החברה לשנים 2007-2010 (נספח ב' לתצהיר גב' ניר מטעם
20 המשיב) רשום המערער, מר יוסף קפלאוי, כבעל המניות בחברה.
- 21 (חריג לכך הוא דו"ח החברה לשנת 2011 בו רשום מר אהרון קפלאוי כבעל המניות
22 מבלי שניתן הסבר של המערער לשינוי בדיווח).
- 23 יצוין כי המערער אינו טוען כי נפלה טעות בדיווחי החברה. אדרבא, לאורך ההליך
24 כולו (עד לשלב הסיכומים) טען בעקביות כי מבחינה מהותית יש לראותו כבעל
25 המניות בחברה למרות שאינו רשום במרשם בעלי המניות.
- 26 יצוין כי גם בפקודת היומן הנוספת משנת 2006, מכונה המערער "בעל שליטה"
27 (נספח 1 לתצהיר המערער).
- 28 133. אמנם, עמדת נציגי המשיב בעת שנחקרו בבית המשפט הייתה כי מר אהרון
29 קפלאוי הוא בעל המניות בחברה, גם בעת הנוכחית, דהיינו בשנת 2006 ואילך: מר
30 ותארי, נציג המשיב, העיד כי המערער "אמר לי במפורש שהחברה היא בבעלות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 יוני 2019

ע"מ 16-01-16986 קפלאוי נ' פקיד שומה

ע"מ 16-05-2497 קפלאוי נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-05-2474 מרכז רפואי בן גוריון 2 רמת-גן בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 האב... " (עמוד 292 שורות 8-9, ראו גם עמוד 286 שורות 21-22); גב' ניר, נציגת
2 המשיב העידה: "בעל המניות זה אהרון..." (עמוד 320 שורות 23-26).
3 עם זאת, בשלב הסיכומים טען המשיב שחל שינוי בשליטה בפועל בחברה (סעיף
4 97 לסיכומי המשיב).
- 5 134. כפי שכתבתי לעיל, הגעתי למסקנה, בהתבסס על מכלול חומר הראיות, שחל
6 שינוי בשליטה בפועל בחברה משנת 2006 ואילך.
7 שטר העברת המניות מלמד על רצונו הברור של האב להעביר את המניות בחברה
8 על שם המערער. העובדה שהעברת הפעילות החדשה לחברה הייתה כרוכה
9 בחתימת האב על שטר העברת המניות מלמדת על החשיבות שייחס המערער
10 לקבלת מניות החברה.
11 גם התנהלות המערער בחברה לאחר העברת הפעילות בשנת 2006 מלמדת כי שלט
12 בחברה, זאת בשונה מהמצב שעד לשנת 1998. האינדיקציה החזקה ביותר לכך היא
13 העובדה שרק המערער משך את רווחי החברה החל משנת 2006 בעוד שעד שנת
14 1998 רווחי החברה נמשכו על ידי האב בלבד.
- 15 135. מצוידים במסקנה זו, לפיה המערער שלט בחברה החל מהמועד בו העביר לה את
16 פעילותו בתחום רפואת השיניים, אפנה לבחון את טענת המשיב כי קיזוז הפסדיה
17 הצבורים של החברה כנגד רווחי הפעילות החדשה מהווה עסקה מלאכותית לפי
18 סעיף 86 לפקודת מס הכנסה.
- 19 **ב. בחינת טענת המלאכותיות מטעם המשיב**
- 20 136. המשיב טוען כי רצף הפעולות שביצע המערער החל מהחייאת החברה בסוף שנת
21 2005, רכישת השליטה בה ולאחר מכן העברת פעילותו בתחום רפואת השיניים
22 לתוכה, מהווה עסקה מלאכותית שכל מטרתה היא קיזוז הפסדי החברה על מנת
23 להפחית את המס החל על המערערים באופן בלתי נאות.
24 כאמור, נכון לתאריך 31.12.1998, עת החברה הפסיקה את פעילותה, היו לה
25 הפסדים עסקיים צבורים בסכום של 3,677,977 ש"ח.
26 אין חולק כי הנטל להוכיח כי העסקה היא מלאכותית מוטל על המשיב.
- 27 137. השאלה הנשאלת היא, האם החברה הייתה רשאית לקזז את ההפסדים שהצטברו
28 בה עד שנת 1998 מפעילותה בתחום המתנות כנגד הכנסותיה החייבות החל משנת
29 2006 מפעילותה בתחום רפואת השיניים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 יוני 2019

ע"מ 16986-01-16 קפלאוי נ' פקיד שומה

ע"מ 2497-05-16 קפלאוי נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 2474-05-16 מרכז רפואי בן גוריון 2 רמת-גן בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 שאלה זו נשאלת על רקע העובדה שלא חל שינוי בזהות בעל המניות הרשום של
2 החברה אך, מבחינה מהותית, והחל משנת 2006, בעקבות העברת הפעילות החדשה
3 לחברה, המערער הוא זה ששלט בחברה, נהנה מרווחיה ונהג בה מנהג בעלים.
4 138. על פי סעיף 28 לפקודת מס הכנסה, הפסד שהיה לאדם בעסק או משלח יד, ניתן
5 לקיזוז נגד הכנסתו החייבת של אותו אדם ממקורות אחרים: "**הפסד שהיה לאדם**
6 **בעסק או במשלח-יד בשנת המס ושאלו היה ריווח היה נישום לפי פקודה זו,**
7 **ניתן לקיזוז כנגד סך כל הכנסתו החייבת של אותו אדם ממקורות אחרים באותה**
8 **שנת מס**".
9 לפי סעיף 28(ב) לפקודה, הפסד עסקי **מועבר** יקוזז כנגד סך כל הכנסתו החייבת של
10 אותו אדם בשנים הבאות מעסק או משלח יד, לרבות רווח הון בעסק או משלח יד.
11 139. כלל ידוע הוא כי לחברה אישיות משפטית נפרדת משל בעלי מניותיה.
12 עקרון האישיות המשפטית הנפרדת של החברה הוא עיקרון יסודי ובסיסי בדיני
13 התאגידים ולפיו שינוי בבעלי המניות או בפעילות החברה אין בו כדי לשנות את
14 אישיותה המשפטית של החברה.
15 על פי דיני התאגידים, פעולת החייאה של חברה אינה משנה את האישיות
16 המשפטית שלה. גם שינוי פעילותה העסקית של החברה, מתחום המתנות לתחום
17 רפואת השיניים, אינה משנה את אישיותה המשפטית. הוא הדין ביחס לשינויים
18 שנעשו בפרטים טכניים אחרים כגון שם החברה, כתובתה וכו'.
19 גם בשינוי בעלי המניות בחברה (או בשליטה בפועל בה) אין כדי לשנות מאישיותה
20 המשפטית של החברה.
21 אותה אישיות משפטית אחת המשיכה להתקיים במהלך הפעילות בתחום המתנות
22 ולאחר מכן במהלך הפעילות בתחום רפואת השיניים, ומאחר ומדובר באותה
23 אישיות משפטית, המשיב אינו רשאי למנוע את קיזוז הפסדיה **במישור דיני**
24 **התאגידים**.
25 140. לאור זאת, לו היה מבקש פקיד השומה לפסוע במסלול הדין הכללי של דיני
26 התאגידים, לא היה נמצא כל פסול בקיזוז ההפסדים בידי המערער ולא הייתה
27 כל מניעה כי, בכפוף לדיני קיזוז ההפסדים בפקודת מס הכנסה, יקוזזו ההפסדים
28 שנצברו מפעילותה העסקית הכושלת בעבר בתחום המתנות כנגד הכנסתה החייבת
29 מפעילותה העסקית הרווחית בהווה.
30 141. פקיד השומה בחר לבסס את שומתו על מסלול הנורמה האנטי-תכנונית המיוחדת
31 הקבועה בסעיף 86(א) לפקודה, המהווה מסלול נפרד ממסלול הדין הכללי.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 יוני 2019

ע"מ 16-01-16986 קפלאוי נ' פקיד שומה

ע"מ 16-05-2497 קפלאוי נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-05-2474 מרכז רפואי בן גוריון 2 רמת-גן בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 סעיף 86(א) לפקודה קובע כך:
- 2 "היה פקיד השומה סבור, כי עסקה פלונית המפחיתה, או העלולה להפחית, את
- 3 סכום המס המשתלם על ידי אדם פלוני היא מלאכותית או בדויה, או שהסבה
- 4 פלונית אינה מופעלת למעשה, או כי אחת ממטרותיה העיקריות של עסקה
- 5 פלונית היא הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותות, רשאי הוא להתעלם מן
- 6 העסקה או מן ההסבה, והאדם הנוגע בדבר יהא נישום לפי זה. הימנעות ממס או
- 7 הפחתת מס ניתן לראותן כבלתי נאותות אפילו אינן נוגדות את החוק. לענין זה,
- 8 'עסקה' - לרבות פעולה".
- 9 142. סעיף 86 לפקודה מעגן את הנורמה האנטי-תכנונית הכללית העומדת לרשות פקיד
- 10 השומה כאמצעי לסיכול תכנון מס לא לגיטימי.
- 11 העילה המרכזית היא עילת "העסקה המלאכותית" ובהתקיים התנאי של
- 12 "הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותה" מעניק הסעיף שיקול דעת לפקיד
- 13 השומה להתעלם מהעסקה ולשום את הנישום בהתאם לכך.
- 14 סמכות ההתעלמות של פקיד השומה היא הסמכות להתעלם מיתרון המס
- 15 שהנישום ביקש להשיג, ובענייננו, התעלמות מקיזוז ההפסדים מרווחי החברה
- 16 בתחום רפואת השיניים ושלילתם (ע"א 3415/97 פקיד שומה למפעלים גדולים נ'
- 17 יואב רובינשטיין ושות' חברה לבניין פיתוח ומימון בע"מ, פ"ד נז(5) 915 פסקה 19
- 18 (2003) (להלן – הלכת רובינשטיין).
- 19 143. בענייננו, המשיב טוען כי מכלול הפעולות של החייאת חברה, שהייתה חדלת
- 20 פירעון, קבלת השליטה בה בידי המערער והעברת הפעילות העסקית בתחום
- 21 רפואת השיניים לתוכה, מהווה עסקה מלאכותית הנעדרת כל טעם כלכלי זולת
- 22 הרצון להפחית את המס באופן בלתי נאות באמצעות קיזוז הפסדי החברה וניצול
- 23 יתרת הזכות הרשומה בה.
- 24 המשיב טוען כי המערער, שמבקש ליהנות בעקיפין מיתרון המס שבקיזוז
- 25 ההפסדים במערערת, אינו הנישום הכלכלי שספג את ההפסד העסקי (וכך גם
- 26 לעניין יתרת הזכות הרשומה בחברה, שכן המערער לא היה זה שהעמיד לחברה את
- 27 הלוואת הבעלים מושא יתרת הזכות).
- 28 לטענת המשיב, שעה שהמערער מבקש ליהנות מיתרונות מס אלו, אגב קבלת
- 29 השליטה בחברה מאביו, יש לוודא כי קיים טעם מסחרי אמיתי ביסוד העסקה
- 30 זולת הרצון להפחית את המס. משלא נמצא טעם עסקי-מסחרי, המסקנה תהא כי
- 31 טעם מיסויי, הנובע מהרצון להפחית את המס באופן בלתי נאות, הוא שעומד



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 יוני 2019

ע"מ 16986-01-16 קפלאוי נ' פקיד שומה

ע"מ 2497-05-16 קפלאוי נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 2474-05-16 מרכז רפואי בן גוריון 2 רמת-גן בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 בבסיס העסקה ומניע את גלגליה. בנסיבות אלו, אין מניעה שייעשה שימוש
2 בסמכות המיוחדת שבסעיף 86 לפקודת מס הכנסה המאפשרת להתעלם מיתרון
3 המס אותו ביקש המערער להשיג באמצעות הפחתת מס בלתי נאותה.
4 144. יצוין כי הנורמה האנטי תכנונית שבסעיף 86 לפקודה לא נועדה לבטל את העברת
5 הפעילות בתחום רפואת השיניים לחברה וחיובה בתיקו האישי של המערער, אלא
6 מטרתה היא למנוע את יתרון המס הבלתי נאות שצמח למערער בעקבות כך.
7 לאמור, המשיב אינו טוען כי עצם העברת הפעילות לחברה הוא מלאכותי; השאלה
8 הנשאלת היא, האם קיזוז ההפסדים, שהתאפשר לאור העברת הפעילות החדשה
9 לחברה, הוא לגיטימי או בלתי לגיטימי בראי דיני המס.
10 מכאן שהמשיב אינו טוען נגד הכנסותיה המדווחות של החברה אלא מתערב רק
11 בשאלת קיזוז הפסדי העבר שלה.
12 145. זה המקום לציין כי היעסקה", שאת טעמה המסחרי יש לבחון במסגרת סעיף 86
13 לפקודה, אינה בהכרח פעולה יחידה ומנותקת כי אם רצף הפעילויות והנסיבות
14 המהוות את העסקה וסובבות אותה (הלכת רובינשטיין, פסקה 11).
15 וכך כותב פרופ' גליקסברג בספרו: "...יש להתייחס למונח 'עסקה' בפרספקטיבה
16 רחבה ולראותו בהקשרו העובדתי הנרחב, ובהתאם לנסיבותיו של כל אירוע.
17 ככלל, יש להעניק למונח 'עסקה' פרשנות רחבה, היוצרת תשתית ראשונית רחבה
18 להפעלת הנורמות האנטי תכנוניות וזאת כדי למנוע מצב שהנורמות האנטי
19 תכנוניות לא יופעלו, למרות שנתקיימו עילות הסיווג מחדש, עקב הגדרה
20 מצומצמת של המונח 'עסקה'" (דוד גליקסברג גבולות תכנון המס (1990), עמודים
21 212-213).
- 22 146. ועוד, הכנסת פעילות חדשה לחברה מפסידה, אינה מבססת בהכרח טענה על עסקה
23 מלאכותית.
24 כבר נפסק כי "לא אחת יש הצדקה לשינוי פעילות חברה מפסידה, ולו מהטעם
25 של רצון לעבור לרווחים. קביעת המלאכותיות של העסקה תלויה בנסיבות
26 ובמטרות..." (הלכת רובינשטיין, פסקה 14).
27 לכן, קשה לקבל את טענת המשיב (בסעיף 83 לסיכומיו) כי שינוי תחום הפעילות
28 של החברה היא "נסיבה חזקה המלמדת על העדר טעם מסחרי בעסקה למעט
29 הרצון להפחית את המס".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 יוני 2019

ע"מ 16-01-16986 קפלאוי נ' פקיד שומה

ע"מ 16-05-2497 קפלאוי נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-05-2474 מרכז רפואי בן גוריון 2 רמת-גן בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

1 אך טבעי הוא שחברה שנגרמו לה הפסדים כתוצאה מפעילות עסקית קודמת תרצה
2 להביא לשינוי תחום פעילותה, שלא נחלה בו הצלחה בעבר, על ידי מעבר לתחום
3 פעילות אחר מתוך מטרה לעלות על פסים של רווחיות.
4 בשינוי הפעילות כשלעצמו אין שום מלאכותיות.
5 147. זאת ועוד, גם שינוי בשליטה בחברה בעקבות העברת הפעילות החדשה לתוכה,
6 אינו מבסס כשלעצמו טענה של מלאכותיות כנגד קיזוז הפסדיה הצבורים (לעניין
7 המושג "שליטה" ראו ע"א 7387/06 בן ארי ש. סוכנות לביטוח (1968) בע"מ נ'
8 פקיד שומה 1 ירושלים פסקה 15 (29.5.2008) (להלן: הלכת בן ארי)).
9 כדי לשלול קיזוז הפסדים בחברה, שהיא כאמור אישיות משפטית נפרדת מבעלי
10 מניותיה, על המשיב להוכיח שקיזוז ההפסד נגוע במלאכותיות. אז, ורק אז, יוכל
11 המשיב לעשות שימוש בסמכות המיוחדת המוקנית לו בסעיף 86 לפקודה ולהתעלם
12 מיתרון המס הנובע מקיזוז ההפסד במישור החברה.
13 לאמור, ההצדקה שבמניעת קיזוז הפסדי החברה בשל טענת מלאכותיות תתקיים
14 רק כאשר השינוי בשליטה בחברה נועד למטרת קיזוז הפסדי החברה מבלי שהוצג
15 טעם מסחרי אמיתי העומד בבסיס השינוי, כך שבסופו של יום מי שנהנה בעקיפין
16 מקיזוז ההפסד אינו אותו נישום כלכלי שספג אותו.
17 148. ניתן לומר, כי בסופו של דבר, רצף האירועים ומכלול הנסיבות הם שילמדונו אם
18 לפנינו עסקה מלאכותית, אם לאו.
19 כפי שכתבתי לעיל, יתכן וחברה, שיש לה הפסדים צבורים, תחליט לשנות את
20 תחום פעילותה הכושל ולעבור לתחום פעילות אחר; אפשר שתעשה זאת אגב
21 רכישת השליטה במניותיה על ידי גורם חיצוני, שיעביר לתוכה פעילות חדשה;
22 בנסיבות אלו כשלעצמן אין כדי לבסס בהכרח את טענת המלאכותיות.
23 לטעמי, בבחינת טענת מלאכותיות יש לשים את הדגש על בדיקת קיומו או העדרו
24 של "טעם מסחרי" העומד בבסיס העסקה הנבחנת.
25 מבחן הטעם המסחרי בוחן האם, על רקע מכלול נסיבות העסקה ותכליותיה, עומד
26 ביסודה טעם כלכלי ממשי, או שמא כל מטרתה היא להביא להפחתת מס בלתי
27 נאותה.
28 יתכן שלמרות ששונה תחום הפעילות של החברה, ואפילו הדבר נעשה אגב רכישת
29 השליטה בה על ידי גורם חיצוני, ימצא יתרון עסקי כזה או אחר להעברת
30 הפעילות החדשה דווקא לחברה המסוימת הזו שיש לה הפסדים צבורים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 יוני 2019

ע"מ 16986-01-16 קפלאוי נ' פקיד שומה

ע"מ 2497-05-16 קפלאוי נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 2474-05-16 מרכז רפואי בן גוריון 2 רמת-גן בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 במקרה ויימצא טעם עסקי כאמור, אין בעובדה שבעל השליטה החדש ייחנה
2 בעקיפין מקיזוז הפסדים שספג בעל השליטה הקודם, כדי לשנות (הלכת בן ארי
3 פסקאות 6, 7, 9, 7, 17: "ועוד נדגיש כי אין אנו עוסקים כאן במצבים שבהם
4 העסקאות מבוצעות מטעמים מסחריים").
- 5 149. כאשר ביסוד העסקה עומד טעם כלכלי אמיתי, אין מקום לטענת מלאכותיות
6 וממילא תופקע סמכותו המיוחדת של המשיב לפי סעיף 86 לפקודה. בהעדר סמכות
7 ההתעלמות המיוחדת שבסעיף 86 לפקודה, שוב אין מה שיעמוד בדרכה של
8 המערער, שהיא אישיות משפטית נפרדת מבעלי מניותיה, מלקזז את הפסדיה.
9 בנסיבות בהם קיים טעם מסחרי ממשי לעסקה, טענת המשיב כי יש לשלול את
10 קיזוז ההפסדים בנימוק שבעל המניות החדש לא ספג את ההפסד מבחינה כלכלית,
11 מתנגשת עם עיקרון האישיות המשפטית הנפרדת של החברה.
- 12 150. בתשובה לטענת המשיב, כי התרת קיזוז הפסדים בחברה על ידי מי שלא נשא בהם
13 כלכלית עלולה לפגוע קשות באינטרס הציבורי בגביית מס אמת ולכן אין להתירה,
14 יש להשיב כי אין סיבה למנוע מהחברה קיזוז הפסדים אמיתיים שנגרמו לה
15 בנסיבות בהן אין בסיס לטענת מלאכותיות.
- 16 ממילא, כאשר יהיה טעם מסחרי אמיתי לעסקה, התמורה שתשלם אמורה
17 לשקף את שווי החברה לרבות את יתרון המס הגלום בקיזוז הפסדיה (עם זאת,
18 וכדי למנוע תוצאות כלכליות מעוותות ביישום הדברים לעיל, אסייג ואומר, כי יש
19 לבחון כל מקרה לגופו בהתאם לנסיבותיו המיוחדות ותוך הסתכלות רחבה על
20 המהלך הכולל של רצף האירועים).
- 21 151. ברם, התוצאה תשתנה כאשר החברה הנרכשת, שצבורים בה הפסדים, היא
22 חדלת פירעון כבענייננו ואין בה נכסים, ציוד, מוניטין או פעילות.
- 23 כאשר נרכשת השליטה בחברה חדלת פירעון, שאין שום טעם מסחרי ברכישתה
24 למעט רצונו של בעל השליטה החדש ליהנות מהפסדיה שנצברו בתקופתו של בעל
25 השליטה הקודם, אזי גם אם סכום התמורה שישתלם עבור רכישת השליטה
26 בחברה ישקף את יתרון המס הגלום בהפסדים שנשא בהם בעל השליטה הקודם,
27 אין הצדקה לאפשר לבעל השליטה החדש ליהנות מהפסד שהתהווה קודם זמנו.
- 28 איסור ההכרה בקיזוז ההפסד בנסיבות אלו מתיישב עם העיקרון האוסר סחר
29 בהפסדים, שמטרתו למנוע ביצוע עסקאות שאין טעם מסחרי עסקי ממשי
30 לביצוען. לבעל מניות אכן שמורה הזכות ליהנות מהפסדיו הכלכליים האמיתיים,



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 יוני 2019

ע"מ 16986-01-16 קפלאוי נ' פקיד שומה

ע"מ 2497-05-16 קפלאוי נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 2474-05-16 מרכז רפואי בן גוריון 2 רמת-גן בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 אך בדרך של קיזוזם כנגד הכנסותיו, ולא בדרך של מסחר בהם לגורם אחר בעסקה
2 הנעדרת כל טעם כלכלי (הלכת בן ארי פסקה 14).
- 3 152. במקרה בו לא יימצא טעם מסחרי אמיתי העומד ביסוד העסקה, יישלל קיזוז
4 ההפסד על ידי החברה.
- 5 שלילת זכותה של החברה לקזז את הפסדיה, כאשר לא נמצא טעם מסחרי
6 להעברת הפעילות החדשה דווקא אליה זולת העובדה שהיו בה הפסדים צבורים
7 בני קיזוז, משתלבת עם המגמה לאזן בין זכות הנישום לתכנן את המס, מחד גיסא,
8 לבין האינטרס הציבורי בגביית מס אמת ובקיום מערכת מס צודקת ושוויונית,
9 מאידך גיסא.
- 10 וכך הוסבר העיקרון בהלכת בן ארי:
- 11 "כאשר בעל שליטה בחברה שצברה הפסדים מביא לשינוי תחום פעילותה,
12 ולחברה יש הכנסות חייבות במס לאחר השינוי, אין חולק כי החברה תוכל לקזז
13 את הפסדיה בעבר כנגד הכנסתה החייבת במס, על פי דיני קיזוז ההפסדים.
14 במצב בו נמכרת ה'שליטה' בחברה ללא טעם מסחרי זולת ניצול הזכות לקיזוז
15 ההפסדים, נוטה האיזון לכיוון העיקרון האוסר רכישת הפסדים שספגו בעלי
16 מניות אחרים" [ההדגשה אינה במקור].
- 17 153. ונחזור לענייננו.
- 18 המערער הסביר במילים הבאות את הטעם להעברת פעילות רפואת שיניים דווקא
19 למערערת ולא לחברה אחרת שהייתה בבעלותו באותה עת:
- 20 "החברה הזו הרי לא פורקה מעולם, היא רק הוקפאה כי כספים שלי ושל אבא
21 שלי בעקבות הפסדים צבורים היו שם. וזה היה אך טבעי שאני אעביר את
22 הפעילות שלי לחברה שלי ומשם נמשיך הלאה" (עמוד 65 שורות 19-15).
- 23 המערער ציין כי המטרה בהעברת הפעילות למערערת הייתה לחלץ את הכספים
24 שהיו בה: "אני אעביר את הפעילות שלי לשם כדי לחלץ את הכספים" (עמוד 66
25 שורה 9, ראו גם, עמוד 67 שורות 2-1, עמוד 33 שורות 3-2).
- 26 אבי המערער, מר אהרון קפלאוי, החרה-החזיק אחר המערער וטען כי "לקחנו את
27 זה בשביל שזה אולי יניב עוד בחיים ואז אפשר לזכות... למשוך את הכסף..."
28 (עמוד 241 שורה 12).
- 29 הנה כי כן, המערער ואביו העידו בבית המשפט כי מטרת העברת פעילות רפואת
30 השיניים לחברה המערערת דווקא, ולא לחברה אחרת, הייתה "חילוץ כספים"
31 ושימוש בהפסדים הצבורים כדי להפחית את החבות במס.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 יוני 2019

ע"מ 16986-01-16 קפלאוי נ' פקיד שומה

ע"מ 2497-05-16 קפלאוי נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 2474-05-16 מרכז רפואי בן גוריון 2 רמת-גן בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

154. המערער לא הצביע על כל טעם מסחרי להעברת הפעילות בתחום רפואת השיניים לחברה המערערת על פני חברה אחרת שהייתה בבעלותו או חברה חדשה הנקייה מהפסדים.
- כאמור, בשנת 2006 כאשר המערער העביר את פעילותו בתחום רפואת השיניים לחברה, החברה הייתה ריקה מנכסים ולא היו לה יתרונות עסקיים או מוניטין שהצדיקו את העברת פעילות מרפאות השיניים של המערער דווקא אליה (עמ"ה 7074/03 בן ארי ש. סוכנות לביטוח (1968) בע"מ נ' פקיד שומה 1 ירושלים (5.6.2006)), ראו התייחסות כב' השופטת מ' מזרחי לכך שנדרש טעם מסחרי לאופן ביצוע העסקה בדרך שבה היא נעשתה; כן ראו דוגמאות לטעם מסחרי העומד ביסוד רכישת חברה מפסידה ב-הלכת רובינשטיין, פסקה 14: "ודוק, אינני גורס שכל רכישת מניות חברה מפסידה היא עסקה מלאכותית. ייתכן שביסוד הרכישה עומד הרצון לרכוש את השלד הבורסאי של החברה. ייתכן שביסוד הרכישה עומד הרצון לחסל מתחרה. ייתכן שביסוד הרכישה עומד הרצון לשקם את החברה המפסידה ולהפיק מכך רווח מוסף".
155. בענייננו, המערער לא ראה בחברה יותר מאשר קליפה תאגידית שצבורים בה הפסדים בני קיזוז שיכולים להפחית את חבותו הכוללת במס. עניינו הכלכלי היחיד של המערער בחברה התמצה ביתרונות המס הנובעים מקיזוז הפסדיה ויתרת הזכות שהייתה רשומה בה.
- אזכיר כי בבעלות המערער היו באותה עת שתי חברות נוספות, חברת RU וחברת פירסט בהן הוא היה רשום כבעל מניות. לעומת זאת, המערער לא היה בעל מניות רשום בחברה המערערת.
156. כפועל יוצא מכל האמור לעיל, הגעתי למסקנה כי המשיב עמד בנטל המוטל עליו להוכיח כי מתקיימים התנאים לקיומה של עסקה מלאכותית לפי סעיף 86 לפקודה ולכן אין להתיר את קיזוז ההפסדים בחברה.
- המשיב הוכיח כי, המערער העביר את פעילותו בתחום רפואת השיניים דווקא למערערת, רק מהטעם של הפחתת חבותו הכוללת במס. המערערת הייתה חדלת פירעון ונעדרת כל יתרון עסקי והמערער העביר את פעילותו בתחום רפואת השיניים לתוכה רק משום שהיו לה הפסדים צבורים בהיקפים של כמה מיליונים ויתרת זכות לטובת בעל המניות שניתן היה לקזז אותה בפטור ממס.
- המערער דאג להבטיח את זכותו לקבל את השליטה במניות המערערת, עובר



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 יוני 2019

ע"מ 16986-01-16 קפלאוי נ' פקיד שומה

ע"מ 2497-05-16 קפלאוי נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 2474-05-16 מרכז רפואי בן גוריון 2 רמת-גן בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

1 להעברת פעילותו אליה, על מנת שיוכל ליהנות מיתרונות המס הגלומים בקיזוז

2 ההפסדים ויתרת הזכות שעה שהוא מושך את רווחיה.

3 מכאן, שבדין קבע המשיב כי קיזוז ההפסדים בידי החברה מהווה הפחתת מס

4 בלתי נאותה שיש להתעלם ממנה לפי סעיף 86 לפקודת מס הכנסה.

5 ג. התייחסות לטענת המערערים על העדר שינוי בשליטה בחברה

6 157. המערערים טוענים בסיכומיהם (סעיפים 40-41) כי, בשים לב לטענת המשיב כי

7 אבי המערער היה ונותר בעל מניות בחברה ולא חל כל שינוי בבעלות בה, אין כל

8 פסול בקיזוז הפסדי החברה מפעילות העבר בתחום המתנות כנגד הכנסותיה

9 מהפעילות החדשה בתחום רפואת השיניים.

10 המערערים מבקשים להדגיש כי ההלכה בעניין רובינשטיין ובן ארי חלה רק

11 "במצב בו נמכרת ה'שליטה' בחברה ללא טעם מסחרי זולת ניצול הזכות לקיזוז

12 הפסדים": "קו פרשת המים ביישום העקרונות האלה הוא השינוי או היעדר

13 השינוי ב'שליטה' בחברה... במצב בו נמכרת ה'שליטה' בחברה ללא טעם מסחרי

14 זולת ניצול הזכות לקיזוז ההפסדים, נוטה האיזון לכיוון העיקרון האוסר רכישת

15 הפסדים שספגו בעלי מניות אחרים" [ההדגשה אינה במקור] (הלכת בן ארי,

16 פסקה 7).

17 המערערים מציינים כי המשיב מסכים לכך שלא חל שינוי בבעלי המניות בחברה

18 וכי אביו של המערער היה ונותר בעל מניות יחיד בה ולכן יש לקבוע כי לא נמכרה

19 "השליטה" בחברה וממילא אין בסיס לטענת מלאכותיות.

20 158. מוסיפים המערערים וטוענים בסיכומיהם (סעיפים 44-47) כי, ההלכה בעניין בן

21 ארי חלה רק כאשר השליטה בחברה נמכרה ל"גורם חיצוני" שלא נשא בהפסדים:

22 "נקודת האיזון משתנה כאשר השליטה בחברה נמכרת לגורם חיצוני שלא נשא

23 בהפסדים. במצב זה, ככלל, העיקרון הגובר הוא איסור רכישת הפסדים שספגו

24 בעלי מניות אחרים כאשר אין טעם כלכלי לעסקה מלבד הפחתת מס" (הלכת בן

25 ארי, פסקה 9).

26 לעומת זאת, במקרה דנן, בין המערער לאביו קיימים יחסי קרבה הדוקים, הן

27 משפחתיים והן עסקיים, ולכן לא ניתן לראות במערער כ"גורם חיצוני".

28 על מנת לדייק את הדברים אביא את הדברים בשם אומרם. כך טוענים

29 המערערים:

30 "מכאן שלאור יחסי הקרבה והאמון המלא בין המערער לאביו – אך טבעי

31 ומתבקש היה שמקום בו התאפשר הדבר – פעל המערער (כשם שעשה בזמנו



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 יוני 2019

ע"מ 16-01-16986 קפלאוי נ' פקיד שומה

ע"מ 16-05-2497 קפלאוי נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-05-2474 מרכז רפואי בן גוריון 2 רמת-גן בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 בשלב הקמת הפעילות בתחום המתנות) בשם ובעבור אביו, ליצירת מקור הכנסה
2 חדש לחברה בדרך של העברת פעילות עסקית חדשה ומרוויחה לחברה, וזאת אף
3 ללא כל מעורבות פעילה מצד האב... העובדה שהמערער הוא שפעל בעצמו
4 להעברת הפעילות המכניסה בתחום רפואת השיניים לחברה, לא זו בלבד שאין
5 בה כל פסול, אלא שהיא תואמת במלואה את התנהלות הצדדים (המערער ואביו)
6 בעבר" (סעיף 44 לסיכומי המערערים).
7 159. לא מצאתי ממש בטענות אלו של המערערים.
8 160. אפתח בדיון בטענה הראשונה של המערערים לפיה לא חל שינוי בזהות בעלי
9 המניות בחברה.
10 כמפורט לעיל (סעיפים 120-135), הגעתי לכלל מסקנה כי עם העברת פעילות
11 מרפאות השיניים של המערער לחברה, בשנת 2006, חל שינוי בשליטה בפועל
12 בחברה והמערער הפך לבעל שליטה בה.
13 די בכך כדי לסתום את הגולל על טענה זו.
14 כמפורט לעיל, בד בבד עם העברת הפעילות בתחום השיניים לחברה,
15 המערער קיבל את השליטה בה ואת הזכות למניותיה. החל משנת 2006 היה
16 המערער בעל הכוח והסמכויות לכוון את פעילות החברה והוא היה בעל האינטרס
17 הכלכלי היחיד בה (ראו הגדרת המושג "שליטה" בהקשר הנדון בהלכת בן ארי,
18 פסקה 15; ראו גם הרי קירש "הגבלת קיזוז הפסדים בעקבות רכישת חברה"
19 (1996)).
20 העובדה שהמערער קיבל מאביו שטר להעברת הבעלות במניות החברה במקביל
21 להעברת פעילותו לחברה, תומכת במסקנה זו. המערער העיד בבית המשפט כי יש
22 לו ידע ייחודי בתחום השתלים הדנטליים והוא בעל מוניטין בינלאומי בתחום זה
23 ולכן היה חשוב לו להבטיח את שליטתו בחברה וברווחיה ובמקביל לחסום כל
24 התנגדות עתידית של מי מאחיו, במיוחד על רקע הסכסוכים המשפחתיים ששררו
25 ביניהם.
26 זאת ועוד, לאחר העברת פעילות מרפאת השיניים למערערת, המערער משך בשנים
27 2006-2009 את יתרת הזכות שעמדה לטובת בעל המניות בחברה בסכום של
28 1,899,156 ש"ח. בנוסף, המערער משך מהחברה סכום של 5,881,455 ש"ח בשנים
29 2009-2010 על דרך של הגדלת יתרת החובה בחברה. גובה הסכום אמנם שנוי
30 במחלוקת (ועל כך להלן), אך המערער אינו חולק על משיכת הכספים. כמו כן,



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 יוני 2019

ע"מ 16986-01-16 קפלאוי נ' פקיד שומה

ע"מ 2497-05-16 קפלאוי נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 2474-05-16 מרכז רפואי בן גוריון 2 רמת-גן בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 המערער דיווח על הכנסת משכורת מהחברה (בשנת 2007, 147,094 ש"ח; בשנת
2 2008, 83,419 ש"ח; בשנת 2009, 107,580 ש"ח; בשנת 2010, 200,820 ש"ח).
3 לעומת זאת, מחומר הראיות עולה שאביו של המערער לא היה מעורב בפעילות
4 החברה מאז שהועברה אליה פעילות המערער בתחום רפואת שיניים בשנת 2006,
5 הוא לא היה זכאי לקבל את רווחי החברה או לקבל תגמול אחר, וזאת בניגוד גמור
6 לאופן התנהלותו של אבי המערער בחברה בתחום כלי בית ומתנות עד שנת 1998.
7 **בכל אלה יש ללמד בבירור על שליטת המערער בחברה משנת 2006 ועל קיומו של**
8 **אינטרס כלכלי ממשי שלו בחברה. המערער נהג בחברה מנהג בעלים והיה היחיד**
9 **שכיוון את התנהלותה ומשך את רווחיה וזה שעתיד היה ליהנות מיתרונות המס**
10 **הגלומים בה (הפסדים צבורים ויתרת זכות).**
11 **על רקע זה, לא ניתן לקבל את טענת המערער כי העברת פעילות המערער**
12 **בתחום רפואת השיניים לחברה אינה נגועה במלאכותיות מהטעם שלא חל שינוי**
13 **בזהות בעלי המניות.**
14 161. **בכל הנוגע לטענה השנייה של המערער, המשלימה את טענתם הראשונה –**
15 **לפיה "פעל המערער... בשם ובעבור אביו, ליצירת מקור הכנסה חדש לחברה בדרך**
16 **של העברת פעילות עסקית חדשה ומרוויחה לחברה" (סעיף 44 לסיכומים) – לטענה**
17 **זו אין שום ביסוס עובדתי בראיות. להיפך, מהראיות עולה מסקנה הפוכה לגמרי.**
18 162. ניסיונו של המערער להציג את העברת פעילותו בתחום רפואת השיניים לחברה
19 כמעשה אלטרואיסטי, "בשם ובעבור אביו", רחוק מהמציאות העובדתית, כעולה
20 מחומר הראיות, כרחוק מזרח ממערב.
21 כפי שציינתי, לא אחת, לא הובאה כל ראיה כי החל משנת 2006 קיבל אביו של
22 המערער תגמול כלשהו מהחברה. אדרבא, המערער, **ורק המערער**, היה בעל
23 האינטרס הכלכלי בחברה ממועד זה ואילך, קיבל ממנה משכורות ומשך את
24 רווחיה בסכומים של מיליונים רבים. ולא בכדי. המערער העביר לחברה את
25 פעילותו הרווחית העצמאית בתחום רפואת השיניים, שלדבריו זכה בה להכרה
26 בינלאומית, ואין שום סיבה הגיונית (בהעדר ראיה האומרת אחרת) כי יסכים
27 לחלוק את רווחיו עם אחרים. על כן, לבוא ולטעון כי העברת הפעילות לחברה
28 הייתה "בשם ובעבור האב" הוא מעט מרחיק לכת.
29 163. אציין כי אם העובדות היו מלמדות, כי מתוך רצון כן לסייע לאביו לשקם את
30 החברה המפסידה שבבעלותו, היה המערער מעביר פעילות חדשה לחברה, בין
31 במתנה ובין בתמורה מוסכמת, מבלי לקבל את השליטה בחברה ומבלי לקבל את



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 יוני 2019

ע"מ 16986-01-16 קפלאוי נ' פקיד שומה

ע"מ 2497-05-16 קפלאוי נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 2474-05-16 מרכז רפואי בן גוריון 2 רמת-גן בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 היכולת לכוון את ענייניה ולהשיא את רווחיה (ולכן גם מבלי היכולת ליהנות
2 כלכלית מיתרונות המס שבקיזוז ההפסדים ויתרת הזכות), ניתן היה לומר כי
3 נחלש הבסיס לטענת המלאכותיות. אין פסול בכך שאב יסתייע בבנו לצורך שיקום
4 חברה שבבעלותו, גם אם המניע לכך הוא ניצול ההפסדים בחברה (שספג האב),
5 ובתנאי שהאב נותר בעל השליטה בחברה, בעל האינטרס הכלכלי בפעילותה והוא
6 זה שנהנה מיתרון המס הגלום בקיזוז ההפסד.
7 **אולם אין זה המצב בענייננו.**
- 8 164. מהראיות עולה כי לא רק שהמערער קיבל את השליטה דה-פקטו בחברה לאחר
9 שהעביר לתוכה את הפעילות החדשה, אלא שהמערער כך את העברת הפעילות
10 לחברה בקבלת הזכות המשפטית למניות החברה (באמצעות חתימת האב על שטר
11 להעברת הבעלות במניות, ראו דיון לעיל). הווה אומר, העברת הפעילות החדשה
12 לחברה על ידי המערער הייתה שלובה וכרוכה בקבלת מניות החברה, בשליטה בה
13 **ובעקבות כך ביכולת לנצל את יתרונות המס הגלומים בה.**
- 14 לא הוכח בפניי כי לאביו של המערער צמחה איזושהי הנאה כלכלית ממהלך זה.
15 לכן, טענת המערער כי העביר את הפעילות החדשה לחברה "בשם ובעבור אביו"
16 אינה אלא מילים ריקות מתוכן.
- 17 **בנסיבות אלו בהן המערער הוא שנהנה כלכלית מיתרון המס בחברה, מבלי שהוצג
18 טעם מסחרי ממשי להעברת פעילותו לחברה, בדין קבע המשיב כי העסקה נגועה
19 במלאכותיות.**
- 20 165. במאמר מוסגר אציין, כי לו הייתי מקבלת את טענת המערער כי החזיק ביחד עם
21 אביו במניות חברת כלי בית ומתנות, דהיינו, הייתה לו בעלות שביושר במחצית
22 מהון מניות החברה, כי אז ניתן היה להתיר קיזוז הפסדים באופן יחסי המשקף
23 את ההפסד הכלכלי שספג המערער בהיותו בעל מיעוט בחברת כלי בית ומתנות,
24 בטרם רכש את השליטה בה בעקבות העברת הפעילות החדשה (הלכת בן ארי,
25 פסקה 14).
26 כאמור, אין זה המצב בענייננו.
- 27 בהקשר זה נקבע בהלכת בן ארי (פסקה 14): "כאשר יש שינוי שליטה בחברה
28 ובעל השליטה החדש לא היה בעל מניות בחברה בעת התהוות ההפסדים, אין
29 להתיר לחברה לקזז את ההפסדים שהתהוו טרם שינוי השליטה".
- 30 166. כפועל יוצא מכל האמור לעיל, מלוא ההפסדים הנובעים מפעילות העבר בתחום
31 כלי בית ומתנות לא יותרו בקיזוז על ידי החברה ויבוטלו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 יוני 2019

ע"מ 16986-01-16 קפלאוי נ' פקיד שומה

ע"מ 2497-05-16 קפלאוי נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 2474-05-16 מרכז רפואי בן גוריון 2 רמת-גן בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

1 שומת היחיד לשנים 2009-2010 – יוסף קפלאוי (ע"מ 16986-01-16)

2 167. בשנת 2009 משך המערער את שארית יתרת הזכות לטובת בעל המניות בחברה
3 בסכום של 305,533 ש"ח. המשיב ייחס למערער תוספת הכנסה ממשכורת בגין
4 משיכה זו, בדומה לשומה בצו לשנת 2006.

5 168. בנוסף לכך, המערער משך מהחברה עד לסוף שנת 2009 סכום של 4,999,552 ש"ח.
6 במהלך שנת 2010 משך המערער מהחברה משיכה נוספת בסכום של 585,370 ש"ח.
7 המערער לא דיווח על משיכת הכספים כהכנסה חייבת במס.

8 169. המשיב ראה ביתרות החובה של היחיד בגין המשיכות הנ"ל, בסכום כולל של
9 5,881,455 ש"ח, כהכנסה ממשכורת לפי סעיף 2(2) לפקודה כטענה ראשית
10 ולחילופין, וככל שייקבע כי יש לראותו כבעל מניות בחברה, כהכנסה מדיבידנד לפי
11 סעיף 2(4) לפקודה.

12 170. בכל הנוגע לסכום של 305,533 ש"ח המהווה את שארית יתרת הזכות, הדיון לעיל
13 בסוגיית המלאכותיות של קיזוז יתרת הזכות כנגד תקבולי הפעילות מרפואת
14 שיניים בעינו עומד ותקף גם לעניין סכום זה.

15 על כן, אני קובעת כי סכום של 305,533 ש"ח שקיבל המערער מהחברה כנגד
16 יתרת זכות בעל מניות יהווה הכנסה ממשכורת בידו לפי סעיף 2(2) לפקודת מס
17 הכנסה בשנת 2009. בכך אני מקבלת את טענתו הראשית של המשיב לעניין
18 סיווגו של הסכום. במקביל, תיערך ההתאמה הנדרשת של הכרת ההוצאה בתיק
19 החברה (סעיף 26 לסיכומי המשיב).

20 171. בכל הנוגע ליתרות החובה בגין חויב המערער במס הכנסה בגין הכנסת עבודה,
21 יובהר כבר כעת כי המערער אינו חולק על עצם חיובו במס בגין יתרות החובה.
22 המחלוקת בשאלה זו מתמצית בהיקף ההכנסה שיש לייחס למערער. המערער
23 טוען כי נפלו טעויות בניהול כרטיס החו"ז שלו בחברה אשר גרמו לכך שהיתרה
24 המוצגת בכרטיס גבוהה מסך המשיכות בפועל וכתוצאה מכך חויב המערער
25 בתשלום מס ביתר.

26 172. מחלוקת נוספת שנפלה בין הצדדים בהקשר זה נוגעת לעיתוי החיוב במס בגין
27 ההכנסות מיתרות החובה.

28 המערער טוען כי לא מדובר ביתרת חובה שהיא "יתרה עומדת" שיש לייחס בגינה
29 הכנסת משכורת בשנים 2009-2010. לשיטת המערער, הוא משך את הכספים
30 מהחברה (יתרות החו"ז) כנגד עסקה להשכרת המוניטין שלו לחברה ולכן יש



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 יוני 2019

ע"מ 16986-01-16 קפלאוי נ' פקיד שומה

ע"מ 2497-05-16 קפלאוי נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 2474-05-16 מרכז רפואי בן גוריון 2 רמת-גן בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

1 לחייב אותו, מידי שנה בשנה, במס בגין הכנסת דמי שכירות של מוניטין. לטענתו,
2 יש לקבוע את דמי השימוש השנתיים בגין העמדת המוניטין שלו לחברה על סך של
3 10% משווי המוניטין (הסכם בין המערער לחברה מתאריך 28.3.2016, נספח 13
4 לתצהיר המערער).
5 מחלוקת זו אינה נוגעת לעצם חיובו של המערער במס בגין יתרות החובה אלא
6 לעיתוי חיובו במס בגינן.
7 173. יוצא אפוא שהמחלוקת בין הצדדים לעניין מיסוי יתרות החובה של המערער
8 נעוצה בשניים: היקף ההכנסות שיש לייחס למערער בגין יתרות אלו ועיתוי החיוב
9 במס בגינן.
10 אפנה תחילה לדיון בשאלה אם לעניין עיתוי החיוב במס של יתרות החובה ניתן
11 לקבל את טענת המערער כי יתרות החובה מהוות הכנסה מדמי שימוש במוניטין
12 שהעמיד לרשות החברה.
13 אקדים את המאוחר ואומר כי לא מצאתי לקבל את טענת המערער כי השכיר
14 מוניטין לחברה בתמורה לדמי שימוש שנתיים.
15 כפועל יוצא, יש לקבל את טענתו הראשית של המשיב, כי יתרות החובה שהלכה
16 וגדלה במשך השנים תיחשב כהכנסת משכורת בידי המערער בשנים 2009-2010.

טענת המערער על השכרת מוניטין

17
18 174. בכל הנוגע לטענות המשיב כי טענות המערער בהקשר זה מהוות הרחבת חזית
19 אסורה, אפנה להחלטתי מתאריך 10.9.2017 במסגרתה דחיתי את הטענה
20 מהנימוקים המפורטים בה. עוד אציין כי טענות המשיב לעניין שומת המס לשנת
21 2006 עסקו ביתרת הזכות לטובת בעל המניות כאשר הדיון ביתרות החובה ובטענת
22 המערער על השכרת המוניטין עלו רק בערעור המאוחר בזמן (לשנים 2009-2010).
23 175. המערער טען כי במקביל להעברת הפעילות העסקית בתחום רפואת השיניים
24 לחברה, הוא העמיד לרשותה את הניסיון רב השנים שלו בתחום, את הידע
25 המקצועי שרכש בתחום ההשתלות הדנטאליות, את קשריו המקצועיים, את
26 רישום הפטנט לשתלים ייחודיים ואת השימוש במוג KAPLAVI. מכלול רכיבים
27 אלה מהווה לטענת המערער "מוניטין" אותו העמיד לרשות החברה.
28 לאור זאת, המערער טוען כי יש לראות ביתרות החובה הכנסה מדמי שימוש בגין
29 השכרת המוניטין שלו לחברה ולחייבו במס בגין דמי השימוש מידי שנה בשנה.
30 במקביל, יש להכיר לחברה בהוצאה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 יוני 2019

ע"מ 16-01-16986 קפלאוי נ' פקיד שומה

ע"מ 16-05-2497 קפלאוי נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-05-2474 מרכז רפואי בן גוריון 2 רמת-גן בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 המערער מאשר בתצהירו (סעיף 53) כי טרם הגיש דו"חות מתקנים בתיקו האישי
2 לעניין הכנסה מדמי השכרת מוניטין אך מציין כי עם ההכרה בהוצאה בגין השכרת
3 מוניטין בשומת החברה, ידווח וישלם את המס הנובע מהכנסות דמי השכירות.
4 **176. כאמור, לא מצאתי לקבל את טענת המערער על השכרת מוניטין משני טעמים**
5 **מצטברים שדי בכל אחד מהם כדי לדחות את הטענה. ראשית, לא הוכח קיומו**
6 **של מוניטין והשכרתו לחברה. שנית, לא הוכח שוויו של המוניטין הנטען.**
- 7 **177. כאן גם המקום לציין, כי למרות שמצאתי לקיים דיון ענייני בטענת הנישום על**
8 **השכרת מוניטין, לא ניתן להתעלם מהבעייתיות שבהתאמת המציאות העובדתית**
9 **בדיעבד לשיקולי הכדאיות של המערער: רוצה, הריהו "מוכר" מוניטין לחברה.**
10 **רוצה, הריהו "משכיר" מוניטין לחברה. משהוסכם בין המערער לבין החברה כי**
11 **הוא "מוכר" לה מוניטין, שוב לא ניתן לשנות את סיווג העסקה בדיעבד, כעבור**
12 **כעשר שנים, לאחר שהעובדות השתרשו בקרקע המציאות והכספים כבר נמשכו**
13 **והיו בידי המערער.**
- 14 **א. לא הוכח קיומו של מוניטין והשכרתו לחברה**
- 15 **178. מוניטין הוא מכלול היתרונות שנצברו לעסק בשל תכונותיו: מיקומו, שמו הטוב,**
16 **דימויו, איכות השירותים שהוא מציע ואיכות המוצרים שהוא מספק (ראו יהושע**
17 **ויסמן, דיני קניין - חלק כללי (תשנ"ג) בעמוד 360).**
- 18 **מכאן, שמוניטין הוא נכס שאת קיומו יש להוכיח כשם שמוכיחים כל עובדה,**
19 **כלומר על ידי הצגת ראיות (ע"א 5321/98 אינווסט אימפקס בע"מ נ' פקיד שומה**
20 **תל-אביב 1, פ"ד נח(2) 241 (2003)) (להלן: עניין אינווסט).**
- 21 **הפסיקה קבעה באופן עקבי כי הנטל להוכיח קיומו של מוניטין מונח על שכמו של**
22 **הטוען לקיומה של עסקה לגביו, וכי יש להוכיח את הנטען בראיות אובייקטיביות**
23 **(ע"א 18/86 מפעלי זכוכית ישראליים פניציה בע"מ נ' les verrees de saint**
24 **gobain פ"ד מה(3) 224, 240 (1991)).**
- 25 **מכאן, שנטל ההוכחה שלמערער יש מוניטין (אישי או עסקי) מוטל עליו. כאשר**
26 **המערער טוען כי השכיר את המוניטין שלו לחברה בשליטתו, נטל ההוכחה המוטל**
27 **עליו יהיה מוגבר.**
- 28 **179. המערער טוען כי בשנת 2007 ערך הסכם עם החברה במסגרתו מכר לה את**
29 **המוניטין שלו. הואיל ובאותה עת טרם הספיקו הצדדים להעריך את שוויו של**
30 **המוניטין, הוסכם כי החברה תעמיד למערער הלוואה בסך של 2.5 מיליון ש"ח**



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 יוני 2019

ע"מ 16986-01-16 קפלאוי נ' פקיד שומה

ע"מ 2497-05-16 קפלאוי נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 2474-05-16 מרכז רפואי בן גוריון 2 רמת-גן בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 שתקוזה מהתמורה שתשולם למערער בגין מכר המוניטין בשנים 2011-2012 (נספח
2 10 לתצהיר המערער).
- 3 בינתיים התעכבה הערכת שווי המוניטין ולכן הוסכם בין המערער לחברה בשנת
4 2009 על הגדלת סכום ההלוואה לסך של 7 מיליון ש"ח ועל דחיית ההתחשבות
5 ביניהם לשנת 2013. בעקבות הידרדרות במצבו הרפואי של המערער בשנת 2013,
6 נדחה מועד ההתחשבות עד לסוף שנת 2016 (נספחים 11-12 לתצהיר המערער).
7 לטענת המערער, בעקבות ייעוץ משפטי שקיבל, לפיו לא ניתן למכור מוניטין אישי
8 לחברה קשורה, ועל מנת שההתקשרות בפועל בינו לבין החברה תהא תואמת את
9 המצב המשפטי, הוחלט בינו לבין החברה במסגרת תיקון ההסכם משנת 2016, על
10 שינוי סיווג העסקה כך שבמקום מכר של מוניטין תתבצע עסקה של השכרת
11 מוניטין בתמורה לדמי שימוש (נספח 13 לתצהיר המערער) (להלן: **ההסכמים**).
- 12 180. ראשית יצוין כי המערער לא דיווח על מכירת מוניטין לחברה. כך גם לגבי
13 ההכנסות מהשכרת המוניטין, לא הוגשו דו"חות מתקנים בתיקו האישי הכוללים
14 הכנסות מהשכרת מוניטין (סעיף 53 לתצהיר המערער).
- 15 181. לעניין ההסכמים, יש לתת משקל לעובדה שההסכמים נחתמו בין המערער מצד
16 אחד לבין החברה מצד שני כאשר המערער חתם בשם החברה מתוקף תפקידו
17 כמנהלה (עמוד 83 שורה 20).
- 18 לא מצאתי כי יש בהסכמים אלו ללמד כי למערער היה מוניטין.
- 19 182. אזכיר כי הפעילות הפרטית של המערער בתחום רפואת השיניים הועברה לחברה
20 אך המשיכה להיות מנוהלת על ידו ובשליטתו ולכן מדובר על "אותה גברת בשינוי
21 אדרת". היות שלמערער היה תפקיד פעיל ומרכזי בחברה, הלקוחות המשיכו
22 לזהות את החברה עם המערער ולמעשה לא נשתנה דבר מבחינתם (עמוד 85 שורה
23 4).
- 24 גם אם נכונה הטענה כי המערער צבר לעצמו מוניטין בתחום ההשתלות הדנטליות,
25 הרי יחס אישי ומוניטין אישי אינם ניתנים להפרדה מבעליהם (ע"א
26 7493/98 שלמה שרון נ' פקיד שומה - יחידה ארצית לשומה (15.12.2003); ע"א
27 4666/10 דוד לנדאו נ' פקיד שומה תל אביב פסקה יד (28.06.2012)).
- 28 המערער לא הוכיח כי המוניטין שלכאורה צבר ומומחיותו המקצועית נמזגו לתוך
29 החברה עצמה עד ששמו הטוב ותכונותיו האישיות הפכו לנכס בחברה.
30 בנוסף, המערער לא משך ידיו מהעיסוק באופן מוחלט או חלקי ולא ויתר על קשריו
31 עם לקוחותיו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 יוני 2019

ע"מ 16986-01-16 קפלאוי נ' פקיד שומה

ע"מ 2497-05-16 קפלאוי נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 2474-05-16 מרכז רפואי בן גוריון 2 רמת-גן בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

183. בהסכמי ההתקשרות עם החברה צוין, בין היתר, כי המערער יעביר לה את המוניטין שלו המורכב משיטות טיפול ייחודיות שפותחו על ידו, אותן ילמד רופאים אחרים במסגרת קורסי הכשרה והשתלמויות מקצועיות. המערער טוען כי שיטות הטיפול, אותן ילמד רופאים אחרים, אינן בגדר מרכיב אישי במוניטין שהוא בלתי ניתן לניתוק או להעברה לאחר (סעיף 92 לסיכומים).
- אין בידי לקבל את הטענה.
- עולה מלשון ההסכמים כי העברת הידע בשיטות הטיפול הייחודיות לרופאים אחרים עתידה להיעשות בידי המערער עצמו. המערער טוען כי הוא זכאי לדמי שימוש מהחברה בעבור השכרת המוניטין האישי שלו, ובכלל זה, כישוריו, מומחיותו בתחום ההשתלות הדנטליות והשיטות הייחודיות בהן עבד אך לחברה אין אפשרות לעשות שימוש בשיטות הטיפול הייחודיות ללא המערער עצמו. לכן, אין המדובר ב"דמי שימוש" עבור השכרת מוניטין אלא בתשלום עבור עבודה.
184. במהלך העדויות בבית המשפט עלתה הטענה מצד המערער כי שיטות הטיפול הייחודיות שהעביר לחברה אינן בגדר מוניטין אישי כי אם מוניטין עסקי, שניתן להעברה לאחר.
- דא עקא, שהמערער לא הציג ראיות המוכיחות כי לפני שנת 2006 טיפל בלקוחות בשיטות טיפול ייחודיות שזכו למוניטין בפני עצמן. המערער אף לא הוכיח כי לימד רופאים אחרים את שיטות הטיפול הללו. אסביר.
185. כידוע, מוניטין אישי, הוא מוניטין הנוגע לתכונות אישיות של אדם, כגון ידע, מומחיות, כושר ניהול, שם טוב, ניסיון אישי וכיו"ב. מתכונות אלה האדם אינו יכול להיפרד, אלה הם נכסיו האישיים וילכו עמו באשר ילך ולכן אינם ניתנים למכירה או להשכרה לאחר (עניין אינוסט, עמוד 250).
- עם זאת, פירותיו של המוניטין האישי ניתנים להפרדה ממנו ולכן, ככלל, ניתנים להעברה לאחר. לדוגמה, למרות שלא ניתן להעביר לאדם אחר ניסיון אישי, אין מניעה להעביר לו את רשימת הלקוחות שפוקדים את העסק בשל תכונה אישית זו (עוד על ההבחנה בין מוניטין אישי לעסקי ראו, ע"א 5118/13 משה בנימין נסים נ' פקיד שומה גוש דן (24.12.2015)).
186. לגישת רו"ח וקסלר, שהגיש את חוות הדעת מטעם המערער בעניין שווי המוניטין, המרכיב המרכזי של המוניטין שהועבר לחברה הוא שיטות הטיפול הייחודיות של המערער בתחום ההשתלות הדנטליות (עמוד 253 שורות 19-20). וכך הסביר: "הייתה כאן העברת פעילות של עסק חי אכסניה אחת לאכסניה אחרת, בסדר?"



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 יוני 2019

ע"מ 16986-01-16 קפלאוי נ' פקיד שומה

ע"מ 2497-05-16 קפלאוי נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 2474-05-16 מרכז רפואי בן גוריון 2 רמת-גן בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 המכירה המקורית שאחר כך עברה להיות השכרה הייתה של השיטה... זה
2 אפילו לא פטנט רשום... זה גוף ידע צובר זה פיתוח של שיטה שדרכה עובדים
3 והיא ייחודית ויש לה כל מיני ערכים מוספים" (עמוד 260 שורות 4-8);
4 "השיטה הזאת ניתנת ללימוד אנשים אחרים... היא ניתנת להדרכה וההעברה
5 והראיה שגם הרופאים האחרים בתוך המרפאה שלו עובדים בשיטה הזאת וגם
6 רופאים אחרים מחוץ לזה, שהוא הדריך אותם ולימד אותם את השיטה..." (עמוד
7 260 שורות 13-16).
8 זו הייתה גם דעתו של רו"ח וקנין, שהגיש תצהיר מטעם המערער:
9 "מדובר בשיטות טיפול, בפטנט שהוא לא רשם אותו" (עמוד 199 שורה 19), "הוא
10 לא יכול למכור את המוניטין שלו אבל הוא כן יכול להנחות שיטות טיפול...."
11 (עמוד 200 שורה 4).
12 187. אלא שחוות הדעת של רו"ח וקסלר עסקה בהוכחת שוויו של המוניטין נכון לחודש
13 דצמבר 2006 ואין בה ללמד על עצם קיומו של מוניטין למערער.
14 רו"ח וקסלר לא ידע להסביר אילו מהנתונים שנכללו בחוות דעתו לגבי ניסיונו של
15 המערער בשיטות הטיפול הייחודיות מקורם בתקופה שקדמה לשנת 2006 (עמוד
16 26 שורות 12-20).
17 מחקירתו של רו"ח וקסלר עולה כי הוא למד על המוניטין, הידע והשיטה הייחודית
18 אותה פיתח לכאורה המערער לפני שנת 2006, רק מפיו של המערער (עמוד 272
19 שורה 11). עוד עולה מהחקירה כי מתוך רשימת הפרזנטציות אודות שיטות
20 הטיפול שהציג המערער בכנסים מדעיים רק שלושה מהם הוצגו לפני המועד
21 הקובע בחוות הדעת (31.12.2006). אשר לפרסומים המדעיים, כולם היו מאוחרים
22 לחודש דצמבר 2006 (נספחים א, א1, א2, עמודים 270-271 לפרוטוקול).
23 188. זאת ועוד, לא הובאה בפניי כל ראיה אובייקטיבית, או עדות, המלמדת מה הייתה
24 שיטת הטיפול בתחום השתלים הדנטליים בה עבדו רופאי השיניים האחרים
25 במרפאתו של המערער לפני התקופה שקדמה לעריכת ההסכמים והמערער לא
26 הוכיח כי, רק לאחר חתימת ההסכמים, לימד רופאים אחרים שעבדו עמו בחברה
27 את השיטה הייחודית שפיתח לטענתו.
28 אדרבא, מעדות רו"ח וקנין נמצאנו למדים כי אין ראיה בדו"חות החברה להכנסות
29 מהדרכת רופאים אחרים (עדות רו"ח וקסלר בעמוד 273 שורות 3-6, 21-28; עדות
30 רו"ח וקנין בעמוד 201 שורות 18-20 ועמוד 202 שורות 3-5).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 יוני 2019

ע"מ 16986-01-16 קפלאוי נ' פקיד שומה

ע"מ 2497-05-16 קפלאוי נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 2474-05-16 מרכז רפואי בן גוריון 2 רמת-גן בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

189. כמו כן, המערער לא הביא לעדות את רופאי השיניים שעבדו בחברה, או את נותני השירות האחרים, שהוכשרו על ידו בשיטות הטיפול הייחודיות על מנת שיעידו בעניין. גם לא ברור כיצד ביקש המערער להבטיח את בלעדיות החברה בשיטות הטיפול הייחודיות ולא הוצגו בפניי הסכמי הכשרה של רופאים אחרים הכוללים תניית אי תחרות (ראו, פרסום שצורף כנספח 2 לחוות הדעת של רו"ח וקסלר, שיטת הטיפול ניתנת על ידי מגוון רופאים ומרפאות מבלי שהוברר מה הקשר בינם לבין החברה).
- כבר נקבע בפסיקה כי "אין די בעדותו של בעל העניין לבדו, המספר על הצלחתו ועל שמו הטוב שלו עצמו ושל עסקו, שהרי, עדותו זו נגועה היא מדרך הטבע בחוסר אובייקטיביות מובנה" (ע"מ (מחוזי תל אביב-יפו) 1036/00 פרידלנד שמואל נ' פקיד שומה כפר-סבא פסקה 14 (15.01.2003); ראו גם עמ"ה (מחוזי תל אביב-יפו) 1098/05 ד"ר צור אפרים נ' פקיד שומה כפר-סבא בעמוד 6 (06.05.2008)).
190. גם בהתעלם מן העובדה שעל עצם קיומו של מוניטין עסקי העיד רק המערער, שהוא בעל עניין ואינו צד אובייקטיבי, לא מצאתי בעדותו ביסוס לטענה שלקוחות פנו לחברה רק או בעיקר בשל שיטות הטיפול הייחודיות בתחום השתלים הדנטליים. הטענה כי בבסיס הקשרים בין החברה ללקוחותיה עומדת השיטה הייחודית כביכול שפיתח המערער, צריכה ראייה מפי מי שפקד את העסק על רקע מוניטין זה, או מפי גורם אובייקטיבי אחר. ראייה כזו לא הובאה, כך שנותרנו עם חלל ראייתי הן לגבי עצם קיומו של מוניטין עסקי, בדמות שיטות הטיפול הייחודיות בתחום השתלים הדנטליים, והן לגבי הטענה כי מוניטין זה הועבר לחברה בסוף שנת 2006.
- המערער לא הוכיח אפוא כי השיטה שפיתח זכתה למוניטין ולא הוכיח כי הלקוחות פקדו את עסק החברה בגלל שיטה ייחודית זו. מכאן שלא עמד בנטל הוכחה זה המוטל על כתפיו.
- ב. לא הוכח שווי המוניטין**
191. כאמור, רו"ח וקסלר הגיש חוות דעת מומחה מטעם המערער להוכחת שווי המוניטין.
- רו"ח וקסלר ציין כי המערער פנה אליו בסביבות חודש אוקטובר 2016 (עמוד 250 שורות 19-20) לצורך הערכת שווי המוניטין שלו נכון למועד ההסכם, במרץ 2007. לטענתו, בחן את הדו"ח הכספי של החברה נכון לתאריך 31.12.2006 אל מול נתונים של המערער כרופא שיניים עצמאי (עמוד 251 שורות 26-24).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 יוני 2019

ע"מ 16-01-16986 קפלאוי נ' פקיד שומה

ע"מ 16-05-2497 קפלאוי נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-05-2474 מרכז רפואי בן גוריון 2 רמת-גן בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

1 בחוות דעתו הגיע למסקנה כי לחברה לא היה שווי כלכלי חיובי בטרם הועברה
2 אליה פעילות מרפאות השיניים וכי לאחר העברת הפעילות, בשנת 2006, עמד שווי
3 החברה על סכום כולל של 4,660,575 ש"ח.
4 מחוות הדעת עולה כי רו"ח וקסלר ייחס את מלוא שווי החברה למוניטין ומכאן
5 הגיע למסקנה כי, לו המערער היה מוכר את המוניטין לחברה בשנת 2006, שווי
6 המוניטין היה עומד על סך של 4.6 מיליון ש"ח (עמוד 280 שורות 12-16, עמודים
7 24-25 לחוות הדעת).
8 192. אין בידי לקבל את מסקנות חוות הדעת לעניין שווי המוניטין.
9 אף בהנחה שהיה מוכח קיומו של מוניטין והעברתו לחברה, ולא היא, לא עלה בידי
10 המערער להוכיח את שווי המוניטין.
11 משכשל המערער לספק את הנתון של שווי המוניטין, לא ניתן לקבל את טענתו כי
12 יש לחייב אותו מידי שנה בשנה על דמי שימוש במוניטין בשיעור של 10% משווי
13 המוניטין (לפי ההסכם מתאריך 28.3.2016, נספח 13 לתצהיר המערער). אסביר.
14 193. ראשית, ייחוס מלוא שווי החברה על פי חוות הדעת לרכיב המוניטין הוא מוקשה
15 שכן הוא מתעלם משאר הנכסים המוחשיים והבלתי מוחשיים שהיו במרפאה
16 הפרטית והועברו as is לחברה.
17 שנית ועיקר, חוות הדעת אינה עוסקת בשאלת שווי השכרת המוניטין אלא במכר
18 מוניטין בלבד. אין בחוות הדעת כל התייחסות להבחנה בין מכירת מוניטין
19 להשכרת המוניטין ולכן לא ניתן לומר כי יש בפני מסקנה ברורה לעניין שווי
20 השכרת המוניטין. ההסכמה בין המערער לחברה מתאריך 28.3.2016 (נספח 13
21 לתצהיר המערער), לפיה התמורה השנתית בגין דמי השימוש במוניטין תעמוד על
22 10% משווי המוניטין הכולל, וזאת החל מיום העברת הפעילות לחברה בשנת 2006,
23 היא הסכמה שגובשה בדיעבד, בין שני צדדים קשורים, מבלי שהיא נתמכת בחוות
24 דעת כלכלית ועל כן לא ניתן לקבלה.
25 גם לא ניתן להתעלם מהעובדה, שבאופן תמוה, נקבע בחוות הדעת שווי מוניטין
26 שהוא שווה ערך בקירוב להיקף משיכות הכספים של המערער מהחברה.

טענות המערער על טעויות ביתרות החו"ז

27
28 194. כאמור, המערער לא חולק על עצם חיובו בהכנסה בגין יתרות החובה שלו בחברה
29 אלא שלטענתו נפלו מספר טעויות בניהול כרטיס החו"ז שלו שגרמו לכך שהיתרה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 יוני 2019

ע"מ 16-01-16986 קפלאוי נ' פקיד שומה

ע"מ 16-05-2497 קפלאוי נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-05-2474 מרכז רפואי בן גוריון 2 רמת-גן בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 המוצגת בכרטיס גבוהה מסכומי המשיכות שלו בפועל וכתוצאה מכך חויב לטענתו
2 ביתר.
- 3 195. יוער תחילה כי טענות אלו של המערער, על שגיאות שנפלו כביכול בכרטיס החו"ז
4 שלו והגדילו את יתרות החובה שלו בחברה בטעות, לא עמדו לנגד עיני המשיב עת
5 התקבלה ההחלטה בהשגה. טענות אלו נטענו לראשונה במסגרת הערעור ((סעיף
6 15-16 לנימוקי הערעור ע"מ 16-01-16981)).
- 7 196. עוד יצוין, בראשית הדברים, שעניין לנו בטענה במסגרתה יוצא המערער כנגד
8 דיווחיו שלו עצמו, כנגד דו"חות כספיים **מבוקרים** של החברה שנערכו על ידי מי
9 שסיפק לו שירותי ראיית חשבון במשך שנים ארוכות והכיר את עסקיו, רו"ח רזניק
10 (עמוד 26 שורות 29-30, עמוד 73 שורות 18-25).
- 11 על כך כבר נאמר בפסיקה כי הנישום מחויב לאופן בו הוא מציג את עסקיו ונקודת
12 המוצא היא כי מצגיו משקפים את מצב הדברים בזמן אמת (ע"א 2810/13 **חברת**
13 **מגדניית הדר בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים** פסקה 13 (02.06.2015)).
- 14 197. לא רק זאת, אלא שהמערער נמנע מלזמן לעדות את אותם גורמים מקצועיים
15 שיכלו להסביר את הטעויות ביתרות החו"ז שלו, ולכל הפחות את רו"ח רזניק,
16 ולכן אי זימונם של עדים רלוונטיים אלו יפעל כנגד גרסת המערער.
- 17 בהקשר זה יצוין כי המערער הסתמך בערעור על חוות דעתו של רו"ח וקנין, שהעיד
18 כי לא בחן את ניירות העבודה עליהם נסמך רו"ח רזניק בעת עריכת הדו"חות
19 הכספיים ולא ברר מולו את טענותיו על טעויות שנפלו בדיווחי המערער, דבר שהיה
20 מתבקש שיעשה (עמוד 125 שורות 11-21, עמוד 126 שורות 1-4, עמוד 134 שורות
21 27-28).
- 22 198. אין לקבל את טענת המערער כי לא היה מודע לתוכן הדו"חות.
23 לפי סעיף 144(א) לפקודת מס "**כל החתום על כל דו"ח, אמרה או טופס כאלה**
24 **רואים אותו כמי שידוע כל ענין שבהם**".
- 25 בפסיקה נקבע כי, החזקה, המייחסת לחותם על הדו"ח מודעת לתוכן של
26 ההצהרות המובאות בפני רשות המיסים, היא חזקה חלוטה (ע"א 732/15 **פקיד**
27 **שומה נ' בנלי טל** פסקה 8 (21.03.2016)).
- 28 199. אין לקבל את טענת המערער כי לא היה ער למשמעות הגידול ביתרות החו"ז שלו
29 בחברה משום שמרביתן המכרעת של הטעויות לא השפיעו על שורת ההכנסה
30 החייבת של החברה (סעיף 14 לתצהיר המערער).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 יוני 2019

ע"מ 16986-01-16 קפלאוי נ' פקיד שומה

ע"מ 2497-05-16 קפלאוי נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 2474-05-16 מרכז רפואי בן גוריון 2 רמת-גן בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

1 טענה זו מחייבת אותנו לחזור למושכלות יסוד ולהזכיר למערער כי חברה ובעלי
2 מניותיה הם שתי ישויות משפטיות נפרדות, החבות במס בנפרד בהתאם למודל
3 המיסוי ה"דו-שלבי": בשלב ראשון משלמת החברה מס על הכנסותיה בשיעור
4 מופחת, כאמור בסעיף 126 לפקודת מס הכנסה, ובשלב השני, בעת חלוקת רווחי
5 החברה לבעלי מניותיה (חלוקת דיווידנד) מוטל מס נוסף בשיעור קבוע, כאמור
6 בסעיף 125ב לפקודה. הסדר זה נועד לקרב את המס הכולל המוטל על רווחיהם של
7 בעלי המניות, ביחד עם רווחי החברה, למס המוטל על היחיד. מכאן, שחבות המס
8 של החברה אינה ממצה את חבות המס של בעלי מניותיה.
9 200. זאת ועוד, המערער נמנע מהגשת ראיות ומסמכים רלוונטיים להוכחת טענותיו
10 ובראש וראשונה נמנע מלהציג את כרטיס החו"ז שלו בחברה.
11 הימנעות המערער מהצגת כרטיס החו"ז שלו בחברה מקימה חזקה כי, לו היה
12 מוצג, לא היה בו לתמוך בטענותיו בערעור ומטעם זה נמנע מהצגתו.
13 201. זה המקום לציין כי לא נעלמו מעיני טענות המערער באשר למצוקה ולקושי עמם
14 נאלצו, הוא ובני משפחתו, להתמודד באותה תקופה, מה שמסביר לטענתו מדוע
15 לא בחן לעומק את כרטיס החו"ז ולא עמד על דיוקם של דברים בזמן אמת
16 ובדיווחיו למשיב.
17 עם כל ההבנה לקושי שחוו המערער ובני משפחתו, דיווחיו הכספיים של נישום
18 מחייבים אותו מול רשויות המס, מה גם שהמערער לווה בייעוץ מקצועי לגבי
19 דיווחים אלו.
20 ועתה אפנה לדון בטענות המערער על הטעויות לגופן.

21 **א. פקודות יומן נוספות לשנים 2006-2007**
22 202. בקציר האומר, טוען המערער כי בשל מצוקת אשראי בעסק התקשרה המערערת
23 עם חברות סליקה וניכיון של כרטיסי אשראי על מנת להקדים ולקבל לידיה את
24 התשלומים הנדחים ששילמו לקוחות החברה בכרטיסי אשראי.
25 לטענת המערער, חברות הסליקה סירבו להעביר את כספי הסליקה לחשבון של
26 חברה בע"מ והתעקשו על העברת הכספים לחשבון הפרטי של המערער.
27 בהתאם לכך, כספי הסליקה של כרטיסי האשראי הועברו לחשבון הבנק על שם
28 המערער בבנק איגוד.
29 עם העברת כספי הסליקה מידי שבוע לחשבון הבנק של המערער בבנק איגוד, חויב
30 כרטיס החו"ז של המערער בסכום הכספים שהתקבלו מחברות הסליקה באופן
31 שוטף.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 יוני 2019

ע"מ 16986-01-16 קפלאוי נ' פקיד שומה

ע"מ 2497-05-16 קפלאוי נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 2474-05-16 מרכז רפואי בן גוריון 2 רמת-גן בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 בהמשך, ככל שכספים אלה שימשו לתשלומים עבור העסק (ספקים, מוסדות,
2 העברה לחשבון החברה בבנק הפועלים וכו') זוכה כרטיס המערער בהתאמה ואילו
3 יתרת הכספים נותרה ביתרת חובה בכרטיס המערער (עמוד 150 שורות 6-16).
4 203. יצוין כי המערער לא הציג את הסכמי ההתקשרות בינו לבין חברות הסליקה או כל
5 ראייה אחרת בתמיכה לטענתו כי החברות סירבו להעביר את התשלומים ישירות
6 לחשבון החברה. כמו כן, לא הוכחה הטענה כי כנגד קבלת כספי הסליקה לחשבון
7 באופן שוטף נרשם חיוב שוטף בכרטיס החו"ז שלו. המערער לא הציג את כרטיס
8 החו"ז שלו, לא למשיב ולא לבית המשפט, ולו כדי לשפוך אור על ההתנהלות מול
9 חברות הסליקה. כלל ידוע הוא, שכאשר בעל דין נמנע מהבאת עד או מהצגת ראיה,
10 חזקה היא, שלו הובאו העד או הראיה, הם היו פועלים לרעתו (ע"א 3886/12 זאב
11 שרון קבלנות בניין ועפר בע"מ נ' מנהל מע"מ, פסקה 34 (26.8.2014)).
12 המערער אף נמנע מלהעיד את רו"ח רזניק, אשר היה אמון על ספריו בעת
13 הרלוונטית וערך את פקודות היומן, ולכן היה הגורם שיכול להסביר את הטעון
14 הסבר. הימנעותו מהבאתו לעדות אומרת דרשני.
15 204. רו"ח וקנין העלה שתי טענות ספציפיות לגבי טעויות ברישום בכרטיס החו"ז של
16 המערער בשנים 2006 ו-2007.
17 א.1. הטענה הראשונה נוגעת לפקודת היומן הנוספת לשנת 2006
18 205. המערער טוען כי בסוף שנת 2006 ניתנה פקודת יומן על ידי רו"ח רזניק על פיה
19 הועבר סך של 927,735.78 ש"ח מכרטיס חברת גמא ניהול וסליקה בע"מ (להלן:
20 חברת גמא) לכרטיס החו"ז שלו (נספח 1 לתצהיר וקנין).
21 לעמדתו של רו"ח וקנין, היה צורך לנטרל את הפקודה בשנה העוקבת ולהעביר את
22 אותו הסכום חזרה מכרטיס החו"ז של המערער לכרטיס קופת האשראי של גמא.
23 אולם פקודה זו לא ניתנה, בשל טעות לטענתו, כך שבפועל נותר כרטיס גמא ביתרת
24 זכות באותו סכום בסוף שנת 2007. יתירה מכך, במאזן הבוחן לסוף שנת 2008
25 נעלמה יתרה זו וזאת מבלי שניתנה הפקודה הדרושה לנטרול חיובו של המערער
26 בסכום זה.
27 לטענת המערער, משמעות הדבר היא שהועמס על יתרת החו"ז שלו פעם נוספת
28 סכום של כ-928 אלף ש"ח. זאת משום, שכספי הסליקה, הנכנסים לחשבון הבנק
29 הפרטי שלו בבנק איגוד באופן שוטף לפי דרישת חברות הסליקה, נרשמים בשוטף
30 כחיובים בכרטיס החו"ז שלו. המערער טוען (בסעיף 69 לסיכומים) כי "היא



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 יוני 2019

ע"מ 16986-01-16 קפלאוי נ' פקיד שומה

ע"מ 2497-05-16 קפלאוי נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 2474-05-16 מרכז רפואי בן גוריון 2 רמת-גן בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 הנותנת שחויב המערער בהכנסה בגין סכום זה מקורה בטעות ויש בה משום הטלת
2 כפל מס על המערער".
3 **אין בידי לקבל את הטענה.**
4 **המערער לא הציג את כרטיס החו"ז שלו, מטעמים השמורים עמו, ולא הוכיח כי**
5 **כרטיס החו"ז שלו חויב בשוטף בעת קבלת הכספים לחשבונו בבנק איגוד. כלומר,**
6 **המערער לא הוכיח את העובדות שבבסיס טענתו לפיה חויב ברישום כפול בגין**
7 **אותו סכום.**
8 אין מחלוקת כי המערער קיבל לחשבונו הפרטי את התשלומים מחברת הסליקה
9 (עמוד 142 שורות 19-20) אולם לא הוכח שכרטיסו חויב בהתאמה באופן שוטף.
10 רו"ח וקנין לא ידע להסביר איך הדבר מתיישב עם העובדה שכרטיס גמא היה
11 ביתרת זכות במשך שנתיים (עמוד 168 שורות 28-29, עמוד 170 שורות 10-20).
12 בהעדרו של כרטיס החו"ז של המערער, לא הוכח שכרטיסו **חויב בשוטף** בגין סכום
13 של 927,735 ש"ח שנכנס לחשבונו מחברת גמא ולכן לא הוכח הבסיס לטענת כפל
14 חויב. בכל מקרה, היה מתבקש כי רו"ח וקנין יברר מול רו"ח רזניק מדוע ערך את
15 פקודת היומן ומדוע חייב את כרטיס החו"ז של המערער בגין יתרות הזכות של
16 גמא, דבר שלא נעשה וגם זה אומר דרשני (עמוד 129 שורות 1-8, 15-18).
17 **א.2. הטענה השנייה נוגעת לפקודת היומן הנוספת לשנת 2007**
18 **206. המערער טוען כי ניתנה פקודת יומן נוספת במסגרתה ביקש מנהל החשבונות לסגור**
19 **יתרות פתוחות בכרטיסי הקופות השונים ולצורך כך חייב את כרטיסו בהפרש בסך**
20 **של 654,625.69 ש"ח (נספח 3 לתצהיר וקנין).**
21 אמנם, בנסיבות בהן מבוצעת סליקה של כרטיסי האשראי באופן שוטף, קופות
22 האשראי לא היו אמורות לעמוד ביתרת חובה בסיום השנה, שכן כספי האשראי
23 הועברו לעסק בשוטף מחברות הסליקה, דהיינו, הקופות היו אמורות להתאפס.
24 אולם לאור יתרות החובה שהיו בקופות, נדרש יועץ המס לתת פקודה מתקנת
25 לאיפוס היתרות הללו. המערער טוען, כי למרות הצורך בסגירת היתרות בקופות,
26 לא הייתה הצדקה לחייב את כרטיסו בהפרש שנוצר לאחר איזון הקופות. זאת
27 משום שהוא כבר חויב **בשוטף** בגין העברות הכספים מחברת הסליקה "יציל"
28 בסכום מצטבר של 1.2 מיליון ש"ח ולכן אין מקום כי בסוף אותה שנה יחויב **פעם**
29 **נוספת** בגין העברות נוספות בסכום של 654 אלפי ש"ח.
30 **207. אלא, שבדומה למסקנה אליה הגעתי ביחס לפקודת היומן הנוספת בשנת 2006, גם**
31 **כאן המערער לא הוכיח את העובדות שבבסיס טענתו.**



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 יוני 2019

ע"מ 16986-01-16 קפלאוי נ' פקיד שומה

ע"מ 2497-05-16 קפלאוי נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 2474-05-16 מרכז רפואי בן גוריון 2 רמת-גן בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 בראש וראשונה לא הוכח כי סכום של 1.2 מיליון ש"ח חויב בשוטף בכרטיס החו"ז
2 של המערער. כאמור, הכרטיס לא הוצג. שנית, לא הוכח כי הסכום של 1.2 מיליון
3 ש"ח, אף אם חויב בשוטף בכרטיס המערער בגין העברות הכספים מחברת
4 הסליקה "יציל", כולל בחובו את הסכום של 654 אלפי ש"ח. ממילא, לא הוכח
5 חיוב כפול בכרטיס החו"ז של המערער בגין סכום זה.
- 6 208. זאת ועוד, רו"ח וקנין טען כי הצליח לבודד מתוך כרטיס החו"ז של המערער את
7 התנועות המיוחסות לחברת הסליקה "יציל" וערך נייר עבודה בו רוכזו ההעברות
8 מחברת יציל בגינן נרשם לחובת המערער סכום של כ-1.2 מיליון ש"ח (נספח 4
9 לתצהיר רו"ח וקנין).
- 10 אולם תמונה זו שהציג רו"ח וקנין בפני בית המשפט היא חלקית ואינה מספקת.
11 כאמור, המערער נמנע מלהציג את כרטיס החו"ז שלו, והסתפק בהצגת נייר עבודה
12 מטעם רו"ח וקנין בו מופיעים נתונים חלקיים בלבד. גם לא ברור מה היחס בין
13 נייר העבודה לבין פקודת היומן הנוספת (היחס בין נספח 3א לנספח 4 לתצהיר
14 רו"ח וקנין). מבלי שיוצג כרטיס החו"ז המלא, אין המערער יכול להוכיח את
15 טענתו כי חויב פעמיים בגין הסכום של 654,000 ש"ח.
- 16 209. כפועל יוצא מהאמור לעיל, ובהתחשב בעובדה שנטל ההוכחה המוטל על כתפי
17 המערער הוא נטל כבד שעה שהוא טוען כנגד נכונות דיווחיו שלו עצמו, אין בידי
18 לקבל את הטענה על טעות שנפלה במסגרת פקודת היומן לשנת 2007 (ראו, ע"מ
19 (מחוזי תל אביב-יפו) 54886-09-11 אופקים איחוד עוסקים נ' מנהל מע"מ משרד
20 אזורי תל אביב עמוד 14 (21.10.2014) ו-ע"א 3892/13 בראון-פישמן תקשורת
21 בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים פסקה 29 (08.06.2015)).
- 22 210. במהלך החקירה הנגדית העלה רו"ח וקנין הסבר נוסף לטעות שבחיוב חו"ז
23 המערער בסכום בסך 654,625.69 ש"ח במסגרת פקודת היומן שניתנה בשנת 2007
24 (נספח 3א לתצהיר וקנין). וזה היה הסברו:
- 25 רו"ח וקנין איתר במאזן הבוחן לשנת 2007 תחת כותרת "ספקים" יתרת זכות
26 לחברה בשם "אגם גולן סחר והשקעות בע"מ" בסכום של 696,304 ש"ח (נספח 2
27 לתצהיר וקנין). לטענתו, מדובר בכרטיס שהוא סוג של כרטיס קופה שאליו מתנקז
28 ניכיון שיקים האמור להיות תמיד מאופס או בחובה (עמוד 173 שורות 13-15,
29 עמוד 180 שורות 1-15). אלא שבסוף שנת 2007 הופיע הכרטיס של חברת אגם תחת
30 סעיף "ספקים" ביתרת זכות. מאחר שהכרטיס הופיע תחת "ספקים" לא הבחין
31 רו"ח וקנין שמדובר בכרטיס של חייב (סוג של כרטיס קופה) שנתר ביתרת זכות,



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 יוני 2019

ע"מ 16986-01-16 קפלאוי נ' פקיד שומה

ע"מ 2497-05-16 קפלאוי נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 2474-05-16 מרכז רפואי בן גוריון 2 רמת-גן בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 וזאת עד כמה ימים לפני עדותו בבית המשפט. לטענת רו"ח וקנין, לו היה יועץ
2 המס שערך את הפקודה ער לכך שמדובר בכרטיס קופה של חברה לניכיון שיקים,
3 היה מוסיף את כרטיס חברת אגם (בהיותו מעין כרטיס קופה) לרשימת היתרות
4 הפתוחות של שאר הקופות וסוגר את יתרת הזכות בכרטיס זה כחלק מאיפוס כל
5 כרטיסי הקופה. לו היה עושה כן טרם חיוב כרטיס החו"ז של המערער בתוצאת
6 ריכוז יתרות החובה של הקופות, לא היה מקום לחיוב כרטיס החו"ז של המערער
7 בסכום האמור.
- 8 לטענת רו"ח וקנין, יועץ המס היה צריך לחייב את כרטיס אגם בסך של 654 אלפי
9 ש"ח, במקום את כרטיס החו"ז של המערער, וכך היו כל כרטיסי הקופות
10 מתאפסים במסגרת פקודת היומן, מבלי לערב את כרטיס החו"ז של המערער.
11 אולם מאחר שיועץ המס לא היה ער לכך שחברת אגם היא חברה לניכיון שיקים,
12 הוא לא כלל אותה בפקודת היומן הנוספת וכך נותר כרטיס אגם בזכות שעה
13 שכרטיס המערער חויב שלא לצורך במסגרת הפקודה הנוספת באותו סכום.
14 עד כאן הסברו של רו"ח וקנין.
- 15 211. **חוששני שאין בידי לקבל את ההסבר הנוסף של רו"ח וקנין.**
- 16 מעבר לכך שהצדק עם המשיב כי מדובר בהרחבת חזית, לא הונחה בפני תשתית
17 ראייתית מספקת על מנת לקבל את ההסבר. כלל לא הוכח כי רישום חברת אגם
18 תחת כותרת "ספקים" בטעות יסודו; כך, למשל, גם כרטיס חברת גמא נמצא תחת
19 כותרת "ספקים" באותו מאזן. בנוסף, לא הוכח כי כרטיס החו"ז של אגם הוא סוג
20 של כרטיס קופה האמור להיות תמיד בחובה; ולא הובא הסבר מדוע כרטיס החו"ז
21 של אגם היה ביתרת זכות, ככל שלטענת רו"ח וקנין הוא מעין כרטיס קופה המנכה
22 שיקים בשוטרף.
- 23 ויודגש שוב, שעה שהמערער טוען כנגד דיווחיו שלו עצמו, נדרש ממנו להבהיר
24 באופן מדויק את השגיאות שבחיוב ולהוכיח אותן ברמת וודאות גבוהה. בכך לא
25 עמד המערער.
- 26 212. **כפועל יוצא מכל האמור לעיל, אין בידי לקבל את טענות המערער על טעויות**
27 **שנפלו בחו"ז שלו במסגרת פקודות היומן הנוספות לשנים 2006-2007.**
- 28 **ב. סיווג הוצאות עסקיות כהוצאות פרטיות**
- 29 213. רו"ח וקנין טען כי במסגרת בדיקות שערך גילה כי הוצאות שהוציאה החברה
30 לרכישת ביטוחי ריסק סווגו כהוצאות פרטיות ומשכך יוחסו בטעות לכרטיס
31 החו"ז של המערער.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 יוני 2019

ע"מ 16986-01-16 קפלאוי נ' פקיד שומה

ע"מ 2497-05-16 קפלאוי נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 2474-05-16 מרכז רפואי בן גוריון 2 רמת-גן בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 המערער טוען כי ההוצאות לרכישת ביטוחי הריסק לא היו צריכות להירשם
2 מלכתחילה כיתרת חובה בכרטיסו משום שמדובר בביטוח להבטחת התחייבויות
3 של החברה שיש להכיר בהן כהוצאות המותרות בניכוי בחברה ולא כהכנסה בידו.
4 214. לפני אפוא שתי שאלות המצריכות הכרעה: הראשונה, האם המערער הצליח
5 להוכיח, כי למרות שהוא המבוטח בכל אותן פוליסות, מדובר בהוצאה עסקית ולא
6 בטובת הנאה פרטית; השנייה, ככל שמדובר בהוצאה עסקית בחברה, האם
7 ההוצאה מותרת בניכוי בחברה נוכח הוראת סעיף 32(10) לפקודה.
8 215. לטענת המערער, ביטוחי הריסק נרכשו לצורך הבטחת חבויות לספקים ולגופים
9 פיננסיים, אשר דרשו כערובה להבטחת ההתקשרות שלהם עם החברה את שיעבוד
10 פוליסת הריסק של המערער. בנוסף, הם נדרשו לצורך הבטחת ערבויות אישיות של
11 בני משפחה שהועמדו לטובת החברה. כן נטען כי מתוך אחריות לציבור המטופלים
12 המשלמים בכרטיס אשראי בעבור טיפולים מתמשכים, דאג המערער כי החברה
13 תרכוש ביטוחי ריסק בסכום שיכסה את כלל ההתחייבויות העסקיות במקרה בו
14 חס וחלילה ילך לבית עולמו.
15 216. המערער צירף בנספח 5 לתצהירו רשימה המפרטת את פוליסות הריסק שנרכשו
16 לאורך השנים וטען כי כולן קשורות להבטחת חבויות החברה. מתוך רשימה זו,
17 שכללה תשעה פרטים, הציג המערער שלוש דוגמאות: פוליסה אשר שועבדה
18 לטובת בנק הפועלים (500,000 ש"ח), פוליסה אשר שועבדה לטובת חברת דיבידנט
19 בע"מ (500,000 ש"ח), ופוליסה ששועבדה לטובת ורונה נפתול (300,000 ש"ח)
20 (נספח 6).
21 217. בנוסף, המערער טען כי היות שאביו העמיד כבטוחה לחברה שני נכסים שבעלותו
22 הפרטית, על רקע הדרישה שהחברה תגדיל את התחייבויותיה בכלל וכלפי הבנקים
23 בפרט, החליט בשנת 2013 להסב חלק מאותן פוליסות ולמנות את אביו כמוטב
24 ישיר בהן. המערער צירף בקשה במסגרתה ביקש לקבוע את אביו, מר אהרון
25 קפלאוי, כמוטב בביטוח חיים בפוליסה אחת בסכום של עד 400,000 ש"ח ובשנייה
26 בסכום של עד 800,000 ש"ח (נספח 7).
27 218. עוד צוין כי חלק מהפוליסות לא שועבדו לטובת מי מהזכאים אלא נועדו לכיסוי
28 ההתחייבויות באופן גלובלי, מתוך הבנה לפיה במקרה של פטירת המערער חלילה
29 ייאלצו בני משפחתו לכסות את חובות העסק ולשאת בפירעון ערבויות אישיות
30 אותן נטל המערער (סעיף 38 לתצהיר רו"ח וקנין).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 יוני 2019

ע"מ 16986-01-16 קפלאוי נ' פקיד שומה

ע"מ 2497-05-16 קפלאוי נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 2474-05-16 מרכז רפואי בן גוריון 2 רמת-גן בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

219. אקדים ואומר כי בחירת המערער להציג תמונה חלקית בלבד בפני בית המשפט והימנעותו מלצרף את מלוא המסמכים הרלוונטיים, לא אפשרה בחינה של מלוא הנתונים. בהתחשב בכך שנטל ההוכחה מוטל על שכם המערער, מחדל זה נזקף לחובתו.
- על המערער היה להציג אסמכתאות ולהבהיר אילו סכומים לא היו צריכים להירשם לשיטתו בכרטיס החו"ז שלו, על מנת שניתן יהיה לערוך חישוב מדויק ואמיתי. לצורך כך היה עליו להציג את כרטיס החו"ז שלו ואת מלוא הפוליסות שמצוינות בנספחים 5 ו-8 לתצהירו.
220. אין מחלוקת, כי המבוטח בכל הפוליסות שהחברה שילמה בגין פרמיה הוא המערער.
- טענת המערער כי כל הפוליסות הוצאו להבטחת חבויות החברה אינה מתיישבת עם טענתו כי הן יועדו להבטחת פירעון הערבויות האישיות שלו ושל בני משפחתו. מדובר בטענות עובדתיות סותרות, ובהעדר אסמכתאות ברורות, אין למערער להלין אלא על עצמו על העירוב שעשה בין ההוצאות הפרטיות להוצאות העסקיות. מכל מקום, המערער לא עמד בנטל להוכיח אילו מהפוליסות נועדו להבטחת התחייבויות החברה ואלו מהן מהוות הוצאות פרטיות שלו שיש לזקוף לחובתו בכרטיס החו"ז.
- אשר על כן, אין לקבל את טענת המערער כי יש להפחית את תשלומי פרמיות ביטוחי ריסק מיתרת החו"ז שלו לאורך השנים.**
221. מעבר לכך, בהתחשב בעובדה שהערעורים עוסקים בסכומים שנמשכו ונרשמו כיתרת חובה בכרטיס החו"ז של המערער בשנים 2007-2010, אין מקום לדון בסכומי פרמיות שלכאורה השתלמו לאחר תקופה זו ובכלל זה הפרמיה ששולמה עבור הפוליסה ששועבדה לטובת הבטחת החוב לאביו של המערער בשנת 2013.
222. בכל הנוגע לטענת החברה כי יש להכיר לה בתשלומי פרמיות ביטוחי הריסק כהוצאה, אפנה להוראת סעיף 32(10) לפקודה שאינה מתירה ניכוי הוצאה בגין "פרמיות ששילמה חברה לטובת עצמה לביטוח חייו של בעל שליטה בה...".
- מאחר שהגעתי למסקנה כי החל משנת 2006 המערער הוא בעל השליטה בחברה, הרי שהוצאה זו אינה מותרת בניכוי בחברה לפי סעיף 32(10) לפקודה, ככל שרכשה את הפוליסות לטובת עצמה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 יוני 2019

ע"מ 16986-01-16 קפלאוי נ' פקיד שומה

ע"מ 2497-05-16 קפלאוי נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 2474-05-16 מרכז רפואי בן גוריון 2 רמת-גן בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

סוף דבר

1

2 כפועל יוצא מכל האמור לעיל, הערעורים שבכותרת נדחים ושומות המשיב יותרו על כן
3 בכפוף להערתי על ההתאמות הנדרשות בשומת החברה (בגין הכרה בניכוי הוצאות
4 משכורת).

5 כן רשמתי בפניי כי הטעות האריתמטית עליה הצביע המערער בשומה לשנת 2010 אינה
6 במחלוקת, כך גם לעניין נטרול החיוב בגין הריבית לפי סעיף 3(ט) לפקודה לשנה זו, נוכח
7 תוצאת פסק הדין (סעיף 61 לסיכומי המערערים וסעיף 117 לסיכומי המשיב).

8 לעניין פסיקת ההוצאות המשפטיות בהליך – בפסיקת ההוצאות יש לקחת בחשבון את
9 מאפייני ההליך ומידת ההצדקה שבנקיטתו. ההליך היה מורכב וסבוך, כלל טענות רבות
10 ומסועפות ודיוני ההוכחות היו ארוכים. על ההוצאות לשקף את המורכבות הדיונית
11 והראייתית שנלוותה לצורך כתיבת פסק הדין. לפיכך, היה מקום להעמיד את סכום
12 ההוצאות על סכום גבוה יותר, אלמלא נחשפתי לטענותיו האישיות של המערער שאין כאן
13 המקום לפרטן. לאור זאת, אעמיד, בנסיבות העניין, את ההוצאות המשפטיות בהן יחויבו
14 המערערים על סכום של 40,000 ש"ח.

15

16

17

18

19

ניתן היום, ט"ו סיוון תשע"ט, 18 יוני 2019, בהעדר הצדדים.

20

ירדנה סרוסי, שופטת

21

22

23

24

25