



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 21779-09-09 כותון קולורס בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 13736-01-12 לייב נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 21841-09-09 לייב נ' פקיד שומה חיפה

בפני כב' השופט רון סוקול

המערערים

1. כותון קולורס בע"מ

2. לייב איתי

ע"י ב"כ עו"ד ר' פלר ואח'

נגד

המשיב

פקיד שומה חיפה

ע"י ב"כ עו"ד יוסף דאוד מפרקליטות מחוז חיפה

פסק דין

1. שלושה ערעורי מס על שומות בצווים שהוציא המשיב לחברת כותון קולורס בע"מ ובעל השליטה בה מר איתי לייב לשנים 2004-2007. ההכרעה בערעורים מחייבת התייחסות למספר שאלות שונות; האם התקבולים ששולמו לבני משפחתו של איתי לייב מהווים הכנסות עבודה אצלם, או שמא מדובר למעשה בטובות הנאה ששולמו לאיתי לייב? ככל שיקבע שמדובר בטובות הנאה לאיתי לייב, יש לבחון כיצד לסווג טובות הנאה אלו; עוד עולה השאלה האם יש לראות בהלוואה שניתנה על ידי חברת קו השחר בע"מ למערערת כהלוואה שנמחלה ואם כן כיצד לסווג את המחילה; האם יש להכיר בהוצאות למערערת בשל חובות אבודים?

נבחן את השאלות השונות כסדרן ותחילה נפרט את הרקע הרלבנטי לערעורים.

רקע

2. מר אריה לייב, אביו של המערער, היה בעל השליטה והמנהל של חברה בשם קו השחר תעשיות טכסטיל (1987) בע"מ (להלן: "קו השחר"). חברה זו עסקה במשך שנים רבות ביבוא ויצוא מוצרי טקסטיל (עדות אריה לייב, עמ' 8, 15; ועדות מר נגיים עמ' 18). החברה נהגה לרכוש סחורה מספקים שונים, חלקם מהודו, חלקם מאירופה ובשנים האחרונות בעיקר מסין (עמ' 8) ולייצא את הסחורה ללקוחות בארץ ובארצות הברית.

מעדותו של אריה לייב מתברר, כי חברת קו השחר לא עמדה בתשלומי האגרות לרשם החברות, עד שבשנת 1999 או בתחילת שנת 2000, נמחקה החברה (עמ' 15). לדבריו, באחד המקרים, כאשר יובאה סחורה לישראל, לא ניתן היה לשחררה מהמכס בשל מחיקת החברה. על פי עצת רואה



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 09-09-21779 כותון קולורס בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 12-01-13736 לייב נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 09-09-21841 לייב נ' פקיד שומה חיפה

החשבון החליט אריה לייב להקים חברה חדשה ולהעביר אליה את הפעילות העסקית (עמ' 15 שורה 5).

3. לאור המלצה זו הוקמה בשנת 2001 חברת כותון קולורס בע"מ – המערערת (להלן גם "החברה"). בעל המניות היחיד בחברה הינו בנו של אריה לייב, איתי לייב (להלן גם "איתי"). עם הקמתה קיבלה המערערת סך של 1,673,308 ₪ מקו השחר. סכום זה נרשם בספרי המערערת כהלואה. מהעדויות הוברר כי את המערערת מנהל אריה לייב (עדות עמ' 6, תצהיר מע/4 סעיף 4, מע/5 סעיף 3). אין חולק כי גם בעל השליטה, איתי לייב, עובד בחברה ועוסק בניהול (מע/2).

החברה מעסיקה מנהל חשבונות בשם מרון נגיים, אשר נמצא בכל העת בישראל (עמ' 16, 17). לעדותו, הוא היה במשרד בכל יום וביחד עמו עבדו במשרד גם איתי לייב ואשתו אורטל (עמ' 16).

4. במשך שנות המס נשוא הערעורים שילמה המערערת שכר עבודה גם לאבלין, אשתו של אריה (ואמו של איתי), לאורטל לייב (אשתו של איתי) וליוון לייב (בנו של אריה ואחיו של איתי). מתברר, כי בשנות המס שבערעור שהו אריה, אבלין וליוון במשך מרבית ימי השנה מחוץ לישראל (ראו פירוט בסעיף 10 למש/1). למרות זאת, כך נטען, המשיכו בני המשפחה לעבוד בחברה, תוך שהם נותנים לה שירותים שונים, כנדרש בשל פעילותה בארצות הברית.

5. עוד התברר כי בין היתר סיפקה החברה סחורה ללקוח בשם אקוורל. מדובר בשותפות שבעליה הם השותפים חיים לוז, רמי לוז וניסים לוז. השותפות לא שילמה את התמורה המגיעה ואף לא עמדה בהסדרי חוב שהושגו עמה, עד שהחוב תפח והגיע לסך של 4.9 מיליון ₪. בסופו של יום, נכרת בין המערערת לשותפות אקוורל הסכם פשרה לפיו התחייבה אקוורל לשלם למערערת סך של 2,000,000 ₪ בתשלומים. כן התחייבה להחזיר חלק מהסחורה שקיבלה (נספח ג' למש/1). שווי הסחורה שהוחזרה נקבע ל-2.9 מיליון ₪ במחירי עלות הרכישה המקורית.

הואיל והמערערת העריכה את שווי הסחורה שהוחזרה בשיעור של 10% בלבד ממחיר המכירה לאקוורל, כלומר בשווי של 290,000 ₪, דיווחה המערערת על הוצאה בשל חוב אבוד בסך של 2.61 מיליון ₪. המערערת גם דיווחה על הוצאה בשל חוב אבוד בסך של 260,000 ₪ לשני לקוחות נוספים.

השומות

6. החברה ואיתי הגישו דו"חות שנתיים למשיב. את הביקורת לדו"חות החברה ולדו"חותיו של איתי לייב ערכה המפקחת גלית רייצ'ס (מש/1). במהלך הביקורת הגיעה המפקחת למסקנה כי



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 21779-09-09 כותון קולורס בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 13736-01-12 לייב נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 21841-09-09 לייב נ' פקיד שומה חיפה

שלושה מבני המשפחה, אבלין, אורטל ויורן לייב, לא עבדו בחברה. לפיכך, ייחסה את כל התקבולים שקיבלו השלושה בשנות המס הרלבנטיות לבעל השליטה איתי. המפקחת תיאמה את ההכנסה וסווגה את סכומי השכר שלכאורה שולמו לשלושה כהכנסה מדיבידנד של איתי, הכנסה לפי סעיף (4)2 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש]. המפקחת הכירה גם בניכוי בגין המס שנוכה במקור משכר העבודה ותאמה את תוספת ההכנסה לאיתי בהתאם. המפקחת מצאה כי לא היה מקום להכיר בהוצאה בגין חוב אבוד בסך של 260,000 ₪ מחברות שונות, שכן המערערים לא המציאו כל אסמכתא לחוב הנטען. ביחס להוצאה בגין חוב אבוד מהשותפות אקוורל נקבע כי לא מדובר ב"חוב אבוד", אלא בהחזר סחורה.

המפקחת קבעה עוד כי בשים לב לכך שההלוואה שניטלה מקו השחר לא הוחזרה יש לראותה כאילו נמחלה. על כן הוספה למערערת הכנסה לשנת 2006 בסכום ההלוואה.

7. בשים לב לאמור, הוצאו למערערים שומות בצו לפי סעיף 112(ב) לפקודה, כדלקמן:

לאיתי לייב, הכנסה נוספת למוצהר:

| <u>2007</u> | <u>2006</u> | <u>2005</u> | <u>2004</u> | |
|-------------|-------------|-------------|-------------|--------------------|
| ₪ 174,398 | ₪ 328,060 | ₪ 318,640 | ₪ 316,406 | דיבידנד |
| ₪ 5,429 | ₪ 36,665 | ₪ 47,240 | ₪ 47,062 | זיכוי; ניכוי במקור |

לחברה הוצאו שומות כדלקמן:

| <u>2007</u> | <u>2006</u> | <u>2005</u> | <u>2004</u> | פרטים / שנת מס |
|-------------|-------------|-------------|-------------|------------------------|
| (1,808,707) | 91,682 | (124,761) | (167,659) | הכנסה מוצהרת מעסק |
| | 1,673,308 | | | הכנסה ממחילת חוב |
| 2,870,000 | | | | תיאום הוצאות חוב אבוד |
| 174,398 | 328,060 | 318,640 | 316,406 | תיאום הוצאות שכר עבודה |
| | 125,616 | 171,683 | | ביטול הפסד מועבר |
| 1,235,691 | 2,218,666 | 365,562 | 148,747 | הכנסה בשומה |



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 21779-09-09 כותון קולורס בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 13736-01-12 לייב נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 21841-09-09 לייב נ' פקיד שומה חיפה

למען הסדר נספר כי צווי השומה לשנת 2007 לאיתי הוצאו רק בשנת 2011, לאחר שהסתיימה שמיעת הראיות בתיק ביחס לשאר השומות. הערעור על שומה זו הוגש לאחר הגשת סיכומי המערערים ורק לאחר מכן הוסכם על איחוד הדיון גם בשומה זו.

הערעורים

8. בשלושת הערעורים שבפניי, שהדיון בהם אוחד, טוענים המערערים כי יש לבטל את הצווים ולקבוע כי הכנסות המערערים היו כמוצהר על ידם.

המערערים טוענים כי בני המשפחה אבלין, אורטל ויורן עבדו בחברה, כל אחד בתחומי עיסוקו. השלושה קיבלו שכר בגין עבודתם ועל-כן אין לייחס את התקבולים שקיבלו כדיבידנד אצל איתי. מכל מקום, לא היה, כך נטען, מקום לסווג את ההכנסות כדיבידנד. עוד נטען, כי "ההלוואה" שהתקבלה מחברת קו השחר אינה הלוואה שנמחלה אלא השקעה שהשקיעו בני המשפחה בחברה. על-כן, כך נטען, אין לחייב את החברה בהכנסה בגין מחילת חוב.

עוד נטען, כי רישום ההוצאה בגין חובות אבודים נעשה כדין, מדובר ב"חובות רעים" שלא ניתן היה לגבותם והחזרת הסחורה נועדה רק לצמצום החוב ולא ביטול המכירה.

דיון והכרעה

9. כפי שראינו, עומדות להכרעה מספר סוגיות ועל-כן נדון בהן כסדרן. עם זאת, אציין כבר כעת, כי הגעתי למסקנה כי דין כל שלושת הערעורים להידחות וכי אין מקום להתערב בצווי השומה שהוצאו.

נתחיל את הדיון בטענות לגבי שכר בני המשפחה ולאחר מכן נבחן האם נפל פגם בסיווג ההכנסות כדיבידנד אצל איתי. בהמשך נבחן את הטענות בנוגע למחילת החוב ולהוצאה בגין "חובות אבודים".

תקבולי שכר לבני המשפחה

10. השאלה הראשונה שבה יש להכריע הינה אם התקבולים שקיבלו בני המשפחה: אבלין, אורטל ויורן כשכר עבור עבודתם בחברה, הינם למעשה טובות הנאה שניתנו לאיתי בהיותו בעל השליטה במערערת. בעניין זה חלוקים הצדדים לא רק על משמעות העובדות שהוכחו אלא גם בשאלת נטל ההוכחה ועל-כן אפתח תחילה בהערות מספר על סוגיית נטל ההוכחה.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 21779-09-09 כותון קולורס בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 13736-01-12 לייב נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 21841-09-09 לייב נ' פקיד שומה חיפה

נטל ההוכחה

11. סעיף 155 לפקודת מס הכנסה, קובע:

"חובת הראיה כי השומה היא מופרזת תהיה על המערער, אולם אם המערער ניהל פנקסים קבילים, ובערעור על פי סעיף 130(ח) כאשר פנקסי החשבונות בוקרו על-ידי רואה חשבון וחוות דעתו על הדוחות הכספיים על פיהם היתה ללא הסתייגות או בהסתייגות שלדעת בית המשפט אין לה נפקות לענין קבילות הפנקסים, חייבים פקיד השומה או המנהל, לפי הענין, להצדיק את החלטתם".

משמעות ההוראה הינה כי בדרך כלל מוטל על הנישום הנטל לשכנע כי יש להתערב בשומה. עם זאת, הדין מבחין בין מצבים שונים; כאשר פנקסיו של המערער לא נפסלו, מוטלת על פקיד השומה, בהתאם לסיפא לסעיף 155, החובה ל"הצדיק את שומתו". העברת חובת ההצדקה לפקיד השומה אינה משנה את נטל השכנוע הנשאר על כתפי הנישום. חובת ההצדקה מעבירה לפקיד השומה רק את הנטל להבאת ראיות מצדיקות (ראו סקירה רחבה בע"א 6743/03 תחנת שירותי רכב רוממה חיפה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה (28/7/05)).

הבחנה זו בין מחלוקות פנקסיות למחלוקות "לבר פנקסיות" קנתה שבת בפסיקת בתי המשפט ומשמשת לקביעת נטלי הבאת הראיות. רק כאשר המחלוקת הינה בשאלה שהתשובה לה מצויה בספרי הנישום, עובר נטל ההצדקה לפקיד השומה (ראו למשל ע"א 2/81 שפירא נ' פקיד השומה חיפה, פ"ד לח(2) 414 (1984); ע"א 468/01 חוטר ישי נ' פקיד שומה תל אביב 4, פ"ד נח(5) 326, 333 (2004); רע"א 8722/03 וולקן מצברים בע"מ נ' מנהל המכס, מס קנייה ומע"מ חיפה, פ"ד נט(1) 769 (2004)).

12. לקביעה כי נטל השכנוע (להבדיל מנטל הבאת הראיות) מוטל תמיד על שכמי הנישום נקבע בפסיקה חריג. כאשר פקיד השומה מפעיל את סמכותו על פי סעיף 86 לפקודה ומתעלם מעסקה בשל היותה מלאכותית, עובר אליו נטל השכנוע (ראו ע"א 34/70 בנין נ' פקיד השומה תל אביב 4, פ"ד כד(2) 425 (1970)); ע"א 102/59 פקיד השומה ירושלים נ' "איסמר" חברה למסחר והשקעות בע"מ פ"ד יד 2165 (1960); ע"א 10666/03 שטרית נ' פקיד שומה תל אביב 4 (30/1/06), פסקה 18). קביעה כי עסקה הינה מלאכותית- כלומר סיווגה מחדש- נעשה לצרכי המס ותכליתו לשלול מהנישום את יתרון המס שהשיג (רע"א 11490/03 פקיד שומה ירושלים 1 נ' ועקנין (19/12/2005)).

13. שאלה נפרדת הינה האם נטל השכנוע עובר לשכמי פקיד השומה גם כאשר פקיד השומה אינו פועל בגדרה של הוראת סעיף 86 לפקודה אלא מבקש לסווג באופן שונה את העסקה. ההבחנה בין סיווג שונה של עסקה – הסיווג כללי, לבין סיווג מחדש והתעלמות מעסקה מלאכותית - הסיווג



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 21779-09-09 כותון קולורס בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 13736-01-12 לייב נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 21841-09-09 לייב נ' פקיד שומה חיפה

המיסויי, אינה תמיד ברורה (ראו ע"א 3415/97 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' יואב רובינשטיין ושות', חברה לבניין פיתוח ומימון בע"מ, פ"ד נז(5) 915 (2003); פ' רובין ו-ד' פסרמן "הסיווג השונה הכללי והסיווג מחדש המיסויי" ספר אור 883 (עורכים א' ברק, ר' סוקול, ע' שחם, 2013); ד' גליקסברג "סמכות הסיווג מחדש והנורמות האנטיתכנוניות, העדפת התפיסה הפונקציונלית על פני התפיסה הקונספטואלית" משפטים ל 545 (תש"ס)). דומה שהגדרה טובה להבחנה בין הסיווג הכללי - הסיווג השונה של עסקה, לבין הסיווג המיסויי, כלומר התעלמות לצרכי המס מעסקה בשל היותה מלאכותית, פורטה במאמרו של פרופ' א' ירון, " "סיווג שונה" של עסקה לצורך מס ומיקומה הנכון של "העסקה המלאכותית" " משפטים כ 46, 45 (1970) באמרו:

"על פי השיטה המקיפה לסווג שונה של עסקאות לצורך מס ניתן להגיע לתוצאת הסווג השונה בכמה דרכים שיש ללכת בהן על פי הסדר: ראשית, יש לבחון לפי כללי המשפט הפרטי האם הכינוי שנתנו הצדדים לעסקה הולם את תוכנה. כך ניתן, למשל, להגיע למסקנה, כי עסקה שהצדדים הציגו כמכר באשראי היא, לאמיתו של דבר, הלוואה ותוצאת המס ייקבעו לפי זה... רק אם הפעלתם של הגדרות המשפט האזרחי ודיני המס לגבי עובדות המס הרלבנטיות מביאה לתוצאה שלא ניתן לסווג עסקה אחרת מכפי שסווגה הנישום, עולה השאלה האם מותר לשלטונות המס להתעלם מסווג הנישום ולסווג את העסקה מחדש לצורך מס על ידי הפעלת הסמכות להתעלם מהעסקה המלאכותית. הווה אומר: הסמכות להתעלם מעסקה מלאכותית היא סמכות שיווית, מכשיר נוסף שניתן לשלטונות המס במלחמתם נגד תכנוני המס" (ההדגשות במקור – ר', ס').

14. במקרה הנוכחי מבקש המשיב לסווג את התקבולים ששולמו על פי הנטען לבני המשפחה באופן שונה. לא מדובר בטענה לעסקה מלאכותית כמובנה על פי סעיף 86 לפקודה, אלא בטענה כי המשמעות האמיתית של התקבולים הינה מתן טובות הנאה לבעל השליטה. מצויים אנו לפיכך בסוגיית "הסיווג הכללי", דהיינו בשאלת איתור המהות האמיתית של הפעילות הכלכלית נשוא החיוב במס; האם מדובר בתשלום עבור יגיעתם האישית של בני המשפחה או תשלום לבעל השליטה שרק נרשם בספרי החברה כתשלום שכר עבודה.

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



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 21779-09-09 כותון קולורס בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 13736-01-12 לייב נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 21841-09-09 לייב נ' פקיד שומה חיפה

16. דעתי בעניין זה שונה. כך למשל בעמ"ה (ת"א) 1214/02 אלי טל, ציוד וספורט בע"מ נ' פקיד שומה כפר סבא (27/01/04), מציין כב' השופט מ' אלטוביה כי כאשר נטענת טענה של סיווג שונה, להבדיל מטענת מלאכותיות העסקה "[...] אין מקום לחרוג מן הכלל בדבר נטלי ההוכחה בערעור מס הכנסה [...] "(שם, פסקה 14). נוסף ונבחר גם כי כאשר בוחנים את תוכנה האמיתי של הפעילות נשוא החיוב, את אומד דעתם האמיתי של הצדדים לעסקה וכדומה, הרי שהמידע כולו מצוי בידיו של הנישום. שונה הדבר מקביעה בדבר מלאכותיות העסקה שבה פקיד השומה אינו נדרש לברר את מהותה האמיתית של העסקה אלא רק לשכנע כי יש להתעלם מתוצאות המס הנובעות מהעסקה כפי שגובשה על ידי הצדדים.

על כן בעניין הסיווג הכללי אין לנו אלא לפנות לכלל הבסיסי בדיני הראיות ולפיו "[...] נטל השכנוע להוכחת טענה מסוימת מוטל על הצד שהטענה מקדמת את ענייניו במשפט" (דברי השופט י' עמית ברע"א 296/11 נג'אר נ' עליאן (23/2/12) והאסמכתאות שם).

המערערים הם הטוענים כי "התקבולים מהווים שכר עבודה אצל בני המשפחה". טענה זו נועדה לקדם את טענתם לפיה נפל פגם בצווי השומה. מלוא המידע מצוי בידיהם. על-כן, אין מקום לסטות מהכלל הרגיל שלפיו נטל השכנוע מוטל על כתפי הנישום.

האם בני המשפחה עבדו בשנים הרלבנטיות במערערת?

17. המערערת הינה חברה שעיסוקה ביבוא ויצוא של מוצרי טקסטיל. המערערת אינה עוסקת ביצור אלא רוכשת מוצרים מיצרנים ומשווקת אותם ללקוחותיה בארץ ובח"ל. מקום מושבה של המערערת היה בכל שנות המס הרלבנטיות בישראל, ברח' קיבוץ גלויות בחיפה. משרדה של החברה היה בישראל. כתובתה לצרכי התקשרויות שונות היה במשרדה שבחיפה. ככל שניתן להבין, לחברה לא היו סניפים רשומים כלשהם במקומות אחרים בעולם, לא כל שכן, לא היה לה סניף פעיל בארצות הברית.

18. מבדיקת המשיב מתברר כי בשנות המס הרלבנטיות שהו אבלין ויורן מרבית הזמן מחוץ לישראל. אבלין שהתה בישראל בתקופות כדלקמן: בשנת 2004 – 52 ימים, בשנת 2005 – 154 ימים, בשנת 2006 – 20 ימים ובשנת 2007 – 36 ימים. יורן שהה בישראל עוד פחות: בשנת 2004 – 4 ימים ובשנים 2005-2007 – לא שהה בישראל כלל. אורטל לעומתם, שהתה בכל השנים 2004-2005 בישראל ואילו בשנת 2006 שהתה בישראל 201 ימים ובשנת 2007 לא שהתה בישראל בכלל.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 09-09-21779 כותון קולורס בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 12-01-13736 לייב נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 09-09-21841 לייב נ' פקיד שומה חיפה

העדרם של בני משפחה אלו מישראל תקופות כה ארוכות העלתה בלב המשיב את החשד שכלל לא עבדו במערערת, שהרי ראינו כי מקום מושבה של המערערת היה בישראל.

19. לטענת המערערת אין בהעדרם של אבלין ויורן בכל השנים ובהעדרה של אורטל בחלק מהשנים מישראל, כדי ללמד מאום על עבודתם בחברה. לטענתם, מאחר ומדובר בחברה שעיסוקה סחר בינלאומי הרי שגם מחוץ לישראל עבדו בני המשפחה עבור החברה וקיבלו שכר עבור עבודתם בחברה.

20. בטרם אתייחס לעובדות, ראוי להתייחס לשאלה כיצד מבחינים מיהו עובד בחברה; מהי הפעילות שעושה אדם למען אחר על מנת שייחשב כעובדו.

שאלת הגדרת יחסי עובד ומעביד עשויה להידרש לעניינים שונים ועל-כן יתכן שהמבחנים שישמשו לאותם עניינים יהיו שונים. כך עשויה השאלה להתעורר בגדרם של יחסי עבודה ותחולת דיני העבודה למיניהם, לרבות החובה בהפרשות סוציאליות, חבות בתשלומי ביטוח לאומי וכד'; השאלה עשויה להתעורר במסגרת דיני נזיקין ובשאלת אחריות מעביד למעשי עובדו; היא עשויה להתעורר במישור אחריות פלילית של מעביד לעובדו וכדומה (ראו דנג"צ 4601/95 סרוסי נ' בית הדין הארצי לעבודה, פ"ד נב(4) 817, 828 (1998)).

פקודת מס הכנסה אינה מגדירה מיהו עובד. הפקודה משתמשת בביטוי "הכנסת עבודה", אולם נמנעת מהגדרת יחסי העבודה ומקביעת המבחנים להכרה בהם (ראו א' רפאל מס הכנסה כרך א' 113 (2009); ע"א 5378/90 התאגדות לתרבות גופנית, הפועל טבריה נ' פקיד השומה טבריה, פ"ד מח(2) 416 (1994); י' אדרעי "מיסוי הכנסת מנהל חברה וכללי פרשנות בדיני מיסים" הפרקליט לה 68 (תשמ"ג)). הדבר מפתיע, שכן להגדרת הכנסת עבודה חשיבות לעניינים שונים, החל מקביעת החבות במס לפי סעיף 2(2) לפקודה, דרך קביעת חובת ניכוי מס במקור, תשלום מס מעסיקים ועוד.

בע"א 5378/90 הנ"ל נמנע בית המשפט מלקבוע כי לצורך דיני המס יש לקבוע מבחנים עצמאיים להגדרת יחסי עובד מעביד. בית המשפט ציין כי "טעמים חזקים עומדים ביסוד הגישה הפרשנית שלפיה יש להיעזר בפירוש שניתן למונחים במשפט הכללי אף לצורך דיני המס" (שם, פסקה 9). עם זאת בית המשפט לא שלל את הגישה לפיה לעיתים יהיה מקום לסטות ממבחנים אלו ולהתאימם לתכליות דיני המס.

21. בדין הכללי מקובל לבחון את קיומם של יחסי עובד ומעביד על פי מספר מבחנים, כמו מבחן ההשתלבות ומבחן השליטה והפיקוח. לצד אלו בוחנים קיומם של הסכמי עבודה, דרישה כי



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 21779-09-09 כותון קולורס בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 13736-01-12 לייב נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 21841-09-09 לייב נ' פקיד שומה חיפה

הפעילות של מי שמוגדר כעובד תתרום למעסיקו, אופן ביצוע התשלומים ועוד (ראו למשל בג"צ 1898/06 משרד הפנים נ' בית הדין הארצי לעבודה (24/3/08); וכך בג"צ 640/11 צוברי נ' בית הדין האזורי לעבודה בתל אביב-יפו (8/8/12)).

22. דומה שמעבר למבחנים הספציפיים, יש צורך גם במבט כולל והפעלת ניסיון חיים ושכל ישר. דומה, כי מי שאינו מבצע כל פעולה למען המעסיק, או שמבצע פעולות בודדות על פני תקופה ארוכה, מי שפעילותו אינה משתלבת באופן ממשי בפעילות, מי שכלל אינו נמצא במקום העבודה או שאינו נמצא בקשר רצוף עם מקום העבודה, ומי שאינו מקדיש זמן סביר למקום העבודה (סביר ביחס לתפקידו) – לא ייחשב כעובד.

23. ובענייננו? נבחן כל אחד מבני המשפחה המצויים במוקד המחלוקת ונתחיל ביוון. יורן הינו אחיו של איתי. יורן לא נחקר ותצהירו הוגש בהסכמה (מע/3). מתברר, כי יורן עזב את ישראל לצורך לימודים בארצות הברית (עמ' 8 שורות 15-19). יורן לומד ניהול עסקים ונדל"ן באוניברסיטת "California State University, Northridge" (נספח ה' למע/3).

לטענת המערערת, יורן עסק "בבניית מערך פעילותה העסקי של החברה בארה"ב" (עמ' 3 סעיף 5). לגרסת יורן הוא תיווך בין החברה ללקוחות בארצות הברית. לתצהירו צירף יורן מספר רב של מכתבים ששלח ללקוחות פוטנציאליים. עם זאת אין ראיה כי מכתבים אלו נשלחו וכיצד נשלחו, ובכל מקרה נציין כי על המכתבים מופיע יורן כ"מנהל מכירות" ("Sale Manger").

אין שום בסיס בחומר הראיות המעיד על פעילות נוספת של יורן ועל-כן לכל היותר מדובר במשלוח מכתבים המציעים התקשרות עם המערערת. יורן צירף גם התכתבות עם לקוחות ספציפיים שבהם יש התייחסות לעסקאות. מדובר בשני לקוחות; דואק ובניו מניו ג'רסי ומר נג'אח יאסר (נספחים ג' ו-ב' לתצהיר מע/3).

גם בעניין זה צורפו רק העתקי מכתבים שלא ברור האם, מתי, וכיצד נשלחו. אף אחד מהמכתבים אינו חתום. אין שמץ ראיה על ביצוע העסקאות הנטענות. חלק מהמסמכים מתייחסים לתקופות מאוחרות לשנות המס שבמחלוקת (בשנים 2008-2010).

נציין, כי העד מרון, מנהל החשבונות של המערערת, כלל לא מצא לנכון להזכיר את יורן כעובד החברה. גם האב אריה, לא פירט בעדותו את תפקידו של יורן בחברה.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 21779-09-09 כותון קולורס בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 13736-01-12 לייב נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 21841-09-09 לייב נ' פקיד שומה חיפה

24. דומה, כי ניתן לקבוע בוודאות כי יורן לא עבד בחברה. הגרסה כאילו הקים "מערך של פעילות עסקית בארצות הברית", אינה מעוגנת בראיה כלשהי. קשה לתת אמון במכתבים שצורפו, שהרי אף אחד מהם אינו חתום. אין אפילו ראיה שנשלחו בדואר אלקטרוני, בדואר רגיל או בפקס, ודומה שמדובר בגיבוב של מסמכים שנאספו לצורך ההליך.

יתרה מזו, יורן התגורר בארצות הברית, למד באוניברסיטה ואין כל ראיה כי פעל בדרך כלשהי, באופן רציף בכל שנות המס, למען החברה. גם אם התכתב עם לקוח כלשהו, הרי מדובר לכל היותר בתרומה אישית של בן משפחה ולא בעבודתו של עובד. המערערת לא הצביעה על הסכם עבודה, על תנאי עבודה שסוכמו עם יורן, לא הצביעה כיצד ההתכתבויות שהוצגו משתלבות בפעילות החברה וכו'. על כן יש לקבוע כי התשלומים ששולמו ליורן לא היו בגדר שכר עבור עבודתו בחברה.

25. מסקנה דומה יש להסיק גם ביחס לאורטל. גם תצהירה של אורטל הוגש ללא חקירה. אורטל הצהירה (מע/2), כי החלה לעבוד בחברה עוד בטרם נישאה לאיתי והמשיכה בעבודתה זו גם לאחר מכן. לגרסתה, היא עסקה "במתן מענה לטפיקים ולקוחות החברה" (מע/2, סעיף 6). אורטל טענה כי דאגה לתאם לוחות זמנים, מסמכים וכו'.

עם זאת, אורטל לא הציגה ולו גם ראיה אובייקטיבית אחת על פעילותה זו. לא צורפו מסמכים כלשהם בכתב ידה, לא הובאו ראיות של לקוחות או ספקים על הקשר עמה. העד מר מרון הבהיר, כי "היינו במשרד אני ואיתי ואורטל [...]" (עמ' 16, שורה 6). אולם הוא לא מפרט באילו תקופות ולא מפרט מה היה תפקידה של אורטל.

יתרה מזו, אין חולק כי בשנת 2007 אורטל כלל לא הייתה בארץ ובכל זאת שולם לה שכר שנתי של 78,398 ₪. אין כל טענה כי אורטל עבדה מחוץ לישראל, לא כל שכן אין ראיה על עבודה שכזו ולמרות זאת שולם לה שכר. הדבר מחזק את ההנחה כי גם קודם לכן קיבלה שכר בלי שעבדה. כך גם בשנת 2006 קיבלה שכר של 104,294 ₪ העולה על השכר בשנים שקדמו לכך, וזאת למרות שבשנה זו שהתה בישראל רק 201 ימים. גם בכך יש ללמד כי אין קשר בין השכר לעבודה.

26. הטענות בעניין אבלין מורכבות יותר. על פי עדותו של אריה, בעלה, אבלין שימשה כ"י ימיו" (עמ' 7). עוד הבהיר, כי אבלין הייתה שותפה עמו בכל קבלת ההחלטות (עמ' 6). מר מרון העיד, כי נהג להתייעץ עם אריה ואבלין (עמ' 17) וכי גם אבלין הייתה שותפה בפתרון בעיות. בתצהירה, שהוגש גם הוא ללא חקירה (מע/1), היא מציינת כי עיקר פעילותה התמקד בתחום הרכש (סעיף 5). לגרסתה, היא הייתה בקשר עם הספקים, עברה על דגמים, צבעים, בדקה קטלוגים



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 09-09-21779 כותון קולורס בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 12-01-13736 לייב נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 09-09-21841 לייב נ' פקיד שומה חיפה

ודוגמאות וסייעה לבעלה בקבלת החלטות בדבר רכישת סחורה. עוד עסקה בתאום לוחות זמנים, פגישות וכו'.

לתצהירה צירפה אבלין מספר צילומים של קטלוגים ודוגמאות אותם קיבלה מספקים, אולם מאלו לא ניתן להסיק כי מדובר בעבודה כלשהי למען החברה. עוד צרפה התכתבויות לא מעטות עם ספקים בנוגע לדוגמאות והזמנות. פרט לכך, לא הובאו ראיות אובייקטיביות בדבר קשרים כלשהם של אבלין עם ספקים או בדבר תרומה לפעילות המערערת.

27. אין בפניי כל הסכם עבודה, כל פירוט של תנאי העבודה, הגדרת התפקיד וכו'. ההתכתבויות שצורפו מתייחסות לשנים 2006-2007 ואין ראיות על פעילות כלשהי ואפילו התכתבויות לפני כן (וכזכור, הערעורים מתייחסים גם לשנים 2004-2005).

אין בפניי גם כל ראיה כי בעקבות אותן התכתבויות אכן הייתה פעילות של החברה או האם וכיצד המגעים עם הספקים השתלבו בפעילותה העסקית של החברה.

מפתיע לגלות כי דווקא בשנים 2004 ו-2005 שלגביהן אין ראיה על פעילות עסקית, קיבלה אבלין שכר גבוה יותר מהשנים 2006, 2007. כך בשנת 2004 קיבלה שכר בסך של 128,703 ₪ ובשנת 2005 שכר בסך של 125,616 ₪, ואילו בשנת 2006 קיבלה סך של 111,880 ₪ ובשנת 2007 סך של 48,000 ₪. העדר קשר בין השכר לעבודה הנטענת, מחזק את ההנחה כי אבלין כלל לא עבדה בחברה.

28. יתכן שאבלין סייעה לבעלה אריה, התלוותה אליו בנסיעות עסקים, סייעה לו בבחירת מוצרים ואולי אף הייתה בקשר כלשהו עם חלק מהספקים. בכך אין די וניתן לייחס דברים אלו לעזרה רגילה וטבעית של בת זוג. כדי להשתכנע כי אבלין אכן עבדה יש צורך להוכיח את הקשר בין הפעילות הנ"ל לעסקי החברה, את תרומתה לעסקי החברה והשתלבותה בפעילות הכוללת. יש להראות רצף בפעילות וכדומה.

לא שוכנעתי כי כך היה במקרה זה.

סיכום ביניים

29. מן האמור עולה המסקנה כי התשלומים הנחזים להיות שכר עבודה לאבלין, אורטל ויורן – לא שולמו בגין עבודתם של אלו. ככל הנראה נרשמו בני המשפחה כעובדים על מנת לאפשר את הקטנת חבות המס של החברה ושל העובדים האחרים וכדרך לתגמל את בני המשפחה על חשבון חבות המס.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 21779-09-09 כותון קולורס בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 13736-01-12 לייב נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 21841-09-09 לייב נ' פקיד שומה חיפה

נותר לבחון כיצד לסווג תקבולים אלו.

יחוס תקבולי השכר

30. משקבעתי כי תקבולי שכר בני המשפחה לא שולמו בגין עבודתם, יש לקבוע כיצד לסווגם. המשיב סבור כי את כל התשלומים יש לייחס לבעל המניות, איתי, ולסווגם כדיבידנד. לסיווג זה משמעות לעניין הכנסתם החייבת של המערערים, שכן המערערים דיווחו על תשלומי שכר העבודה לבני המשפחה כהוצאה ליצור הכנסה. לקביעה כי לא מדובר בשכר עבודה תהא על כן השלכה ישירה על שומת המס של המערערים וברי כי המערערת לא תוכל לנכות את התשלומים כהוצאה.

את תשלומי שכר בני המשפחה ניתן לייחס לאיתי בעל שליטה. יתכן גם שניתן לייחס את הכנסת אבלין לאריה שעבד בחברה. מאחר והמערערים לא טענו כי יש לייחס את התקבולים לאריה, ובהעדר כל ראיה, דומה שתקבול ששולם ביוזמת בני משפחתו או מקורביו של בעל השליטה שלא כדין, מהווה טובת הנאה שניתנה לבעל השליטה. על-כן אין פגם בכך שהמשיב ייחס את כל תשלומי שכר העבודה לבני המשפחה כטובת הנאה לאיתי. נותר לבחון האם נפל פגם בסיווג תקבולים אלו כהכנסה כדיבידנד.

סיווג התקבולים משכר העבודה לבני המשפחה

31. המשיב סבור כי יש לראות בתקבולים ששולמו לבני המשפחה כדיבידנד שקיבל איתי מהמערערת ואשר מהווה הכנסה חייבת לפי סעיף 4(2) לפקודה. לעומתו טוענים המערערים, כי את התקבולים יש לסווג כהכנסת עבודה אצל איתי. לסיווג השונה נפקות בעיקר לצורך שומת המערערים, שכן המערערים דיווחו על תשלומי השכר כהוצאה ביצור הכנסה. אם התקבולים יסווגו כדיבידנד הרי שלא ניתן יהיה להכיר בהם כהוצאה אצל המערערים.

32. השאלה כיצד לסווג טובת הנאה שניתנה לבעל שליטה בתאגיד שהוא גם עובד של התאגיד, מעוררת שאלות רבות. בעל שליטה עשוי לקבל טובות הנאה שונות מהתאגיד, החל משכר עבודה עבור עבודתו בתאגיד, דרך חלוקת רווחים, החזר השקעות או באמצעות עסקאות עם החברה. בעמ"ה (חי) 747/05 בלייכר נ' פקיד שומה חיפה (20/3/07), ציינתי:

"המערער היה בעל מניות השליטה ושימש כמנהלן של החברות, ועל כן יכול היה ליהנות הן מהכנסות משכורת – כמנהל – והן מחלוקת דיבידנד – כבעל מניות. סיווג ההכנסה צריך להיות מבוסס על מבחנים עובדתיים ומשפטיים. מן הפן העובדתי יש לבחון מה הייתה כוונת הצדדים וכיצד נהגו הצדדים. מן הפן המשפטי יש לבחון מה הלבוש המשפטי הנכון לכוונתם ולהתנהגותם זו".



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 21779-09-09 כותון קולורס בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 13736-01-12 לייב נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 21841-09-09 לייב נ' פקיד שומה חיפה

שאלה דומה עלתה בע"מ 85/86 דננברג נ' וולף, פ"ד מב(3) 465, 471 (1988), שם נאמר:

"(1) הגבול בין חבר בתאגיד, העובד בתאגיד בתוקף היותו חבר (או "בעל שליטה"), לבין חבר, העובד בתאגיד כ"עובד" והכנסתו היא "משכורת", הינו לעתים דק וגמיש, ומבחנים שונים משמשים כאמצעי עזר לסייע לשופט להכריע בעניין (471 ז).
(2) בית המשפט ישאל עצמו, בין היתר: מה הייתה כוונת הצדדים, כאשר חתמו על הסכם העבודה? האם החבר-העובד סר למרות ה"מעביד"? האם שכרו עומד בפרופורציה לתפקידו ולערך הריאלי של עבודתו בשוק העבודה?".

לעיתים קרובות נמנעו בתי המשפט להגדיר כיצד להבחין בין טובות הנאה המשולמות לבעל השליטה בכושרו ככזה לבין טובות הנאה הניתנות לו בשל עבודתו בחברה או בשל עסקאות שביצע עם החברה. במקרים רבים הניחו בתי המשפט כי כל תקבול שמשולם לבעל מניות שהינו גם עובד של החברה, הינו תשלום שכר עבודה, אלא אם הוכח כי התשלום הינו דיבידנד (ראו למשל ע"מ 8231/11 מושקוביץ נ' פקיד שומה חיפה (9/12/13)).

33. כאמור, קשה להגדיר מבחנים ברורים להבחנה בין סוגי התקבולים השונים. ניתן להיעזר במספר סימנים לזיהוי טיבו של התקבול - האם קיימים מסמכים והסכמים המעידים על כוונת הצדדים, כמו למשל האם קיימת החלטה על חלוקת רווחים, האם קיים הסכם עבודה וכדומה. עם זאת, כוונת הצדדים כשלעצמה אינה מספקת. עוד ראוי לבחון האם התשלום משקף שכר סביר וראוי עבור עבודת בעל השליטה. לעניין זה ניתן לערוך השוואה לשכרם של עובדים אחרים או לשכר של עובדים בחברות דומות. צריך לבחון את היחס בין השכר להיקף העבודה בשנים אחרות. כאשר נטען שתשלום הינו חלוקת רווחים, ניתן לבחון האם גם בעלי מניות אחרים קיבלו תשלום זהה. ניתן לבחון כיצד התייחסו הצדדים לתשלום, האם נוכח ממנו מס במקור בגין תשלום שכר עבודה, האם התשלום שימש בסיס להפרשות סוציאליות וכדומה.

34. לאחר שקבענו כי תקבול מסוים אינו בגדר הכנסת עבודה, עדיין יש לבחון האם הוא מהווה דיבידנד כאמור בסעיף 2(4) לפקודה. ודוק, לא כל תקבול שמקבל בעל שליטה שאינו בגדר הכנסת עבודה הינו דיבידנד (ראו ד' אלקינס "מהותו של דיבידנד: חלוקה מרווחי שערך מנקודת מבטם של דיני המס" מיסים כז/א-12 (2013)).

כאן נדרשת הבהרה לעניין הגדרת הדיבידנד לצורך פקודת מס הכנסה. פקודת מס הכנסה משתמשת לעתים קרובות במושג דיבידנד, אולם אינה כוללת כל הגדרה מהו דיבידנד. בהעדר הגדרה פנו בתי משפט להגדרת דיבידנד בחוק החברות, התשנ"ט-1999 (ראו למשל ע"מ 8500/10 פרל נ' פקיד שומה 1 ירושלים (10/9/12); ע"מ (ת"א) 1183/05 קליימן נ' פקיד שומה פתח תקוה (5/8/10)).



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 21779-09-09 כותון קולורס בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 13736-01-12 לייב נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 21841-09-09 לייב נ' פקיד שומה חיפה

פנייה זו הינה טבעית אולם מעוררת קשיים לא מעטים, שכן תכלית ההגדרות לצורך חוק החברות הינה שונה מתכלית הגדרת הדיבידנד לצורך החיוב במס.

35. חוק החברות מגדיר דיבידנד בסעיף 1 כדלקמן:

"דיבידנד - כל נכס הניתן על ידי החברה לבעל מניה מכוח זכותו כבעל מניה, בין במזומן ובין בכל דרך אחרת, לרבות העברה ללא תמורה שוות ערך ולמעט מניות הטבה".

רואים אנו, כי ההגדרה כוללת בחובה כל טובת הנאה הניתנת על ידי החברה לבעל המניות. זוהי הגדרה רחבה המשמיעה לנו כי כל תקבול הניתן לבעל מניות בכושרו כבעל מניות, להבדיל מתקבול בכושרו כעובד או כמתקשר בעסקה עם החברה, יחשב כדיבידנד. כפי שנראה, אין הצדקה להגדרה כה רחבה לצורך דיני המס.

סעיף 302 לחוק החברות מבהיר מתי חברה רשאית לחלק מרווחיה לבעלי המניות:

"(א) חברה רשאית לבצע חלוקה מתוך רווחיה (להלן - מבחן הרווח), ובלבד שלא קיים חשש סביר שהחלוקה תמנע מן החברה את היכולת לעמוד בחביותיה הקיימות והצפויות, בהגיע מועד קיומן (להלן - מבחן יכולת הפרעון).

(ב) בסעיף זה -

"רווחים", לענין מבחן הרווח - יתרת עודפים או עודפים שנצברו בשנתיים האחרונות, לפי הגבוה מבין השניים, והכל על פי הדוחות הכספיים המותאמים האחרונים, המבוקרים או הסקורים, שערכה החברה, תוך הפחתת חלוקות קודמות אם לא הופחתו כבר מן העודפים, ובלבד שהמועד שלגביו נערכו הדוחות אינו מוקדם ביותר מששה חודשים ממועד החלוקה;

"דוחות כספיים מותאמים" - דוחות כספיים מותאמים למדד או דוחות כספיים הבאים או שיבואו במקומם, והכל לפי כללי חשבונאות מקובלים;

"עודפים" - סכומים הכלולים בהון העצמי של חברה ושמקורם ברווח הנקי שלה כפי שנקבע לפי כללי חשבונאות מקובלים, וכן סכומים אחרים הכלולים בהון העצמי לפי כללי חשבונאות מקובלים ושאינם הון מניות או פרמיה, שהשר קבע שיראו אותם כעודפים.

(ג) השר רשאי לקבוע הוראות לענין חזקות בדבר עמידתה של חברה בתנאי מבחן יכולת הפרעון וכן פטורים או הקלות לענין התאמת הדוחות הכספיים".

בהתאם להוראת חוק החברות, המבחן לחלוקת מותרת של דיבידנד הינו כפול; מבחן הרווח ומבחן כושר הפרעון (ראו ע"א 8500/10 לעיל, פסקה 46; תני"ג (מרכז) 38472-06-10 **חברת שוחט רבינוביץ**, רואי חשבון נ' **דור-אלון אנרגיה בישראל (1988) בע"מ (27/5/13)**; יחיאל בהט **חברות כרך א' 653 (2011)**). תשלום לבעלי המניות וחלוקה שאינם עומדים במבחני הרווח מהווים חלוקה אסורה



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 09-09-21779 כותון קולורס בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 12-01-13736 לייב נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 09-09-21841 לייב נ' פקיד שומה חיפה

אלא אם בית המשפט אישר את החלוקה. אישור בית המשפט יינתן גם אם החברה אינה עומדת במבחן הרווח ובתנאי שבית המשפט שוכנע כי החברה עומדת במבחן כושר הפירעון. תכלית מבחני חוק החברות הינה הגנה על הנושים מפני כוחם של בעלי השליטה (ראו ע"א 8500/10 הנ"ל, פסקה 46)).

36. פקודת מס הכנסה מכירה בחלוקת רווחים לבעלי המניות כמקור לחיוב במס (סעיף 2(4) לפקודה), אלא שחשיבות הסיווג של הכנסה כדיבידנד או כהכנסה חייבת אחרת נעוץ בשניים; האם מדובר בתקבול הוני בלבד או שמא בתקבול בעל אופי פירותי ואם מדובר בתקבול פירותי יש חשיבות לסיווגו כדיבידנד בעיקר בשל בשיעורי המס השונים שנקבעו כדיבידנד. שיעורי מס אלו נעוצים בעיקרון המיסוי הדו שלבי. נסביר בקצרה.

הדין הישראלי בכללותו מכיר בעקרון האישיות המשפטית הנפרדת של החברה (ראו סעיף 4 לחוק החברות, התשנ"ט-1999; יוסף גרוס "לשאלת עקרון האישיות המשפטית הנפרדת של החברה" **עיוני משפט** א' 287 (1971); אוריאל פרוקצ'יה "מושג ותיאוריה בתורת האישיות המשפטית" **עיוני משפט** יז 167 (תשנ"ד); אירית חביב-סגל **דיני חברות** כרך א' 65-104 (2007); ע"א 3415/97 לעיל, פסקה 7). לחברה אישיות משפטית נפרדת משל בעליה, כלומר של בעלי מניותיה. ההכרה באישיות המשפטית הנפרדת של התאגיד מעלה שאלות רבות לעניין אופן מיסוי פעילות התאגיד. מחד ניתן היה לחשוב כי כל עוד לא יחולקו רווחי התאגיד לבעלי מניות שהם אנשים בשר ודם, אין מקום למסותם. גישה זו מבוססת על העקרון שהמס מוטל על נישומים בהתאם ליכולתם הכלכלית ולצריכתם את המוצרים והשירותים. לכאורה, לחברה שהינה אישיות משפטית בלתי מוחשית, אין כל צריכה פרטית; היא אינה אלא צינור להעברת הכנסות לבעלים; מכשיר לביצוע פעילות עסקית של הבעלים (ראו י" אדרעי **מבוא לתורת המסים** 273 (2008); ד' גליקסברג "המיני רפורמה, מודל השילוב המלא ומיסוי התאגידיים בישראל" **משפטים** כ 185-193 (תש"ן)). על כן ניתן לחשוב שאין מקום למסות את החברה על הכנסותיה ולהסתפק במיסוי ההכנסות בעת שיועברו לבעלי המניות. מנגד קיימים שיקולים מגוונים להטלת מס על הכנסותיה של חברה, כגון הכוונת התנהגות, החשש שמא השימוש בחברה יביא לדחיית מס, השפעה פסולה על חלוקת רווחי החברה ועוד. יתרה מזו, הכרה באישיותה המשפטית הנפרדת של החברה מחייבת הכרה גם בחבותה לשלם מס על הכנסותיה (אדרעי לעיל עמ' 274, 275; א' נמדר **מס הכנסה** 532 (מהדורה שלישית, 2010); ד' אלקינס **מיסוי חברות ובעלי מניותיהם** כרך א' 45-46 (2009); עמ"ה (חי') 138/00 **מנו נ' פקיד שומה חיפה** (17/12/02)).

37. חשוב לזכור כי אם מאמצים את הגישה השנייה ולפיה יש להטיל מס גם על הכנסותיה של חברה, הרי שהתייחסות זהה להטלת מס על יחיד ועל חברה עלולה להביא לתשלום מס ביתר. אם החברה תשלם מס מלא על הכנסותיה, כמו שמשלם נישום יחיד בשר ודם, ועל היחיד יהיה לשלם



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 21779-09-09 כותון קולורס בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 13736-01-12 לייב נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 21841-09-09 לייב נ' פקיד שומה חיפה

מס מלא על הרווחים שיחולקו לו מהכנסות החברה, הדבר יביא לעודף ואולי לכפל מס (א' לפידות "לסוגיית הכפילות בהטלת מס" הפרקליט כד 304 (1968)).

38. בשל המתח בין הגישות השונות התפתחו מודלים שונים למיסוי הכנסות של תאגידים; מודל השותפות, שבגדרו רואים בחברה רק כצינור להעברת הכנסות לבעלי המניות. במודל זה יחויב כל בעל מניות בחלקו היחסי בהכנסות התאגיד מיד עם קבלת ההכנסות על ידי התאגיד; מודל ההפרדה, לפיו התאגיד ישלם את מלוא המס על הכנסותיו, ובעלי המניות ישלמו את מלוא המס כמתחייב בעת קבלת רווחים מהתאגיד או בעת מכירת זכויותיהם בתאגיד; ומודל השילוב, בגדרו ממסים את הכנסות התאגיד בשיעור מס נפרד, ובעת חלוקת רווחי התאגיד לבעלי המניות או בעת מכירת המניות, מתחשבים בכך כי התאגיד שילם כבר מס. באופן שכזה, המס על חלוקת רווחי התאגיד לבעלי המניות יהיה בשיעור מופחת, המביא בחשבון את המס ששולם על ידי התאגיד.

39. השיטה בה בחר המחוקק הישראלי היא גישת המיסוי המשולב, המוכרת כמיסוי ה"דו-שלבי"; בשלב הראשון משלמת החברה מס על הכנסותיה בשיעור מופחת, כאמור בסעיף 126 לפקודת מס הכנסה (המס המוטל על חברה הינו בשיעור אחיד ולא פרוגרסיבי). בעת חלוקת רווחי התאגיד לבעלי המניות – חלוקת דיבידנד – מוטל מס נוסף בשיעור קבוע, כאמור בסעיף 125ב' לפקודה (קיימים כמובן הסדרים מיוחדים למיסוי כאשר גם בעל המניות הינו תאגיד).

40. ההסדר הדו-שלבי נועד לא רק על מנת למנוע כפל מס אלא גם לקרב את המס הכולל, המוטל על רווחי החברה ביחד עם רווחיהם של בעלי המניות, למס המוטל על היחיד. באופן שכזה תישמר הניטרליות של דיני המס, כך שלא יהיה בהם כשלעצמם להשפיע על החלטות העסקיות של הנישומים (ראו ע"א 1240/00 פקיד שומה תל-אביב 1 נ' סיוון, פ"ד נט(4) 605, 588 (2005); א' רפאל מס הכנסה חלק ג' 64 (1990); ע"א 2112/95 אגף המכס ומע"מ נ' אלקה אחזקות בע"מ, פ"ד נג(5) 769 (1999)). כתוצאה מההסדר, המס על רווחים שהתקבלו על ידי התאגיד וחולקו לבעלי המניות יחושב על פי המודל המשולב, כך שבסופו של יום המס הכולל דומה למס המוטל על יחיד הפועל בשוק בעצמו ולא באמצעות התאגיד.

41. רואים אנו כי תכלית ההוראות בדבר מיסוי דיבידנד הינה למסות חלוקת רווחים שכבר שולם עליהם מס על ידי החברה ואשר אינם בבחינת תקבול הוני. לפיכך, קבע המחוקק כי חלוקה זו תחויב במס מופחת. תכליות אלו אינן זהות עם תכליות הגדרת הדיבידנד בחוק החברות.

ראשית, ברי שלא כל תקבול שמקבל בעל מניות מהחברה הינו דיבידנד כעולה מההגדרה הרחבה בחוק החברות. הגדרה זו כלל אינה בוחנת האם התקבול שולם מתוך רווחים, האם שולם מתוך רווחים שכבר חויבו במס חברות, האם התקבול מהווה חוזר השקעה, האם יש בו משום



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 21779-09-09 כותון קולורס בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 13736-01-12 לייב נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 21841-09-09 לייב נ' פקיד שומה חיפה

הפחתת הון המהווה מכירה וכדומה (ונוכח מבחני הרווח וכושר הפירעון עניינם בהגדרת חלוקה מותרת ולא בהגדרת דיבידנד). ברי שלא כל תקבול לבעל המניות מהווה התעשרות ממומשת מחד ואף לא לכל תקבול המהווה הכנסה שיש להעניק לה הטבת מס. רק תקבול שעבר את המיסוי בשלב הראשון ושאינו תקבול הוני ייחשב כדיבידנד.

שנית, מבחן כושר הפירעון, שהוא המבחן העיקרי לצורך הכרה בחלוקה מותרת לפי החוק, אינו רלבנטי כלל לקביעת שיעורי המס על החלוקה. בין אם החברה עומדת במבחן כושר הפירעון ובין אם לאו, לצורך דיני המס יש לבחון האם מדובר בחלוקה מרווחים שמוסו כבר בשלב ראשון, אם לאו. גם חלוקה אסורה לפי חוק החברות, בשל אי עמידה במבחן כושר הפירעון, עשויה ליהנות משיעורי המס המופחתים הניתנים כדיבידנד (ראו ע"א 8500/10 הנ"ל, פסקה 53).

שלישית, מבחני חישוב הרווח על פי חוק החברות ופקודת מס הכנסה אינם זהים. חוק החברות מתייחס ליתרת עודפים או עודפים שנצברו רק במשך שנתיים. אין כל בסיס להגבלת תשלום דיבידנד לצרכי מס לרווח שנצבר בתקופה מוגבלת. חוק החברות מפנה לרווחים המחושבים על פי כללי החשבונאות. פקודת מס הכנסה אינה הולכת בהכרח אחר כללי החשבונאות ואת הרווח לצרכי מיסוי דיבידנד יש לחשב על פי עקרונות דיני המס. כך למשל לצרכי מס יש להתחשב בהכנסות פטורות, הוצאות שלא הותרו בניכוי וכדומה (ראו א' חמדני וצ' דגן, מיסוי דיבידנדים והפחתת הון, **משפט ועסקים**, ח, 215 (2008)).

42. כאן ראוי להזכיר כי פקודת מס הכנסה התייחסה בעקיפין גם לשאלת הגדרתו של אותו תקבול שייחנה מהטבת המס הניתנת לתשלום דיבידנד. בסעיף 94ב' לפקודה נקבעו הוראות בדבר מיסוי רווחים ראויים לחלוקה. סעיף 94ב(ב) מפנה אותנו לחישוב הרווחים הראויים לחלוקה על פי אחת משתי דרכי חישוב; "החלופה החשבונאית", או "החלופה המיסויית". הרווחים שייחנה מהטבות המס לפי סעיף 94ב' יחושבו על פי הנמוכה משתי החלופות. דומני, כי ראוי לשקול עשיית שימוש בהגדרות אלו גם לצורך הגדרת הרווחים שחלוקתם תהנה משיעורי המס השמורים כדיבידנד (ראו והשוו לע"מ (ת"א) 1346/08 מאיר נ' פקיד שומה רחובות (5/12/12) העוסק בדרך חישוב הרווחים הראויים לחלוקה; וכן ע"מ (חי') 15918-09-09 צילומעתיק החזקות (1993) בע"מ נ' פקיד שומה חיפה (24/11/13)).

43. בשים לב לאמור, דומני שראוי לקרוא למחוקק להגדיר מהו דיבידנד לצורך פקודת מס הכנסה, דהיינו להגדיר מהן טובות הנאה שאם יינתנו לבעלי המניות ויחויבו במס, ייהנו מהטבת המס השמורה כדיבידנד. הגדרה זו תכלול את דרכי חישוב הרווחים שיחולקו, תבחין בין טובות הנאה הניתנות לבעל מניות בכושרו ככזה, להבדיל מטובת הנאה אחרת, תביא בחשבון כי דיבידנד



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 21779-09-09 כותון קולורס בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 13736-01-12 לייב נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 21841-09-09 לייב נ' פקיד שומה חיפה

לצרכי מס יכלול רק אותם רווחים שצלחו את שלב המיסוי הראשון, תבחן מתי טובת ההנאה מהווה תקבול הוני וכדומה.

44. מודע אני לכך כי המחוקק בחר לאחרונה לפתור את שאלת חלוקת רווחי שערך בדרך אחרת ובמקום לנצל את ההזדמנות להגדיר הגדרה ממצה ומצמצמת את טובות ההנאה שיוגדרו כדיבידנד לצרכי הפקודה, בחר לראות בחלוקה שכזו ככוללת בחובה גם עסקה רעיונית של מכירה. באופן כזה הוסיף המחוקק מיסוי על שלב ראשון רעיוני. דרך מורכבת זו הייתה נחשבת אילו נקבעה הגדרה מדויקת של מהות הדיבידנד לצרכי הפקודה, תוך ניתוק ההגדרה מהוראות חוק החברות וקביעת מבחנים המתאימים לתכלית דיני המס (ראו ד' אלקינס לעיל, עמ' 118).

45. נשוב לענייננו, משקבענו כי יש לייחס את תשלומי השכר ששולמו לבני המשפחה לאיתי, יש לברר האם תשלומים אלו שולמו לו בגין עבודתו או בגין היותו בעל מניות. הואיל ולא הובאו ראיות שיכולות לבסס את הטענה כי התשלום בוצע עבור עבודה, הרי שיש לקבוע כי התשלום בוצע בשל היותו בעל מניות. לו רצו המערערים לשכנע כי טיב התשלום הינו שכר עבודה, היה עליהם להצביע על היקף עבודתו של איתי, על היחס בין השכר להיקף העבודה, על היחס בין השכר לשכרו של המנהל אריה לייב וכו'. בהעדר כל ראיה, אין לי אלא לקבוע כי התקבולים ששולמו כשכר לבני המשפחה מהווים הענקת טובת הנאה לאיתי שאינה בגדר שכר עבודה.

46. בנסיבות אלו, אין מקום להתערב בקביעת המשיב ולפיה יש לסווג את התקבולים כדיבידנד אצל איתי, סיווג שיש בו משום הטבה לאיתי (שהרי אם מדובר בטובת הנאה שאינה דיבידנד ואינה החזר השקעה יתכן שתסווג גם כהכנסה מנכס לפי סעיף 2(2) או כהכנסה מכל מקור אחר לפי סעיף 10(2) לפקודה).

לאור האמור, דין טענות המערערים לגבי סיווג התקבולים ששולמו לאבלין, אורטל ויורן לייב – להידחות.

הכנסה ממחילת חוב

47. המערערת נוסדה בשנת 2001. לאחר הקמתה קיבלה המערערת סך של 1,673,308 ₪ מחברת קו השחר, שהיא כאמור חברה שהייתה בשליטתו של אריה לייב (סעיף 4 למע/3, סעיף 7 למע/4). אין חולק, כי החברה דיווחה על תקבול זה כהלואה לזמן ארוך (ראו דו"חותיה הכספיים של המערערת שצורפו כנספח "א" למע/4). בין המערערת לקו השחר לא נחתם כל הסכם ואין חולק כי מעולם לא הוחזר תשלום כלשהו על חשבון חוב זה. יתרה מזו, מתברר גם כי ליתרת החוב לא צורפו הפרשי הצמדה או ריבית.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 21779-09-09 כותון קולורס בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 13736-01-12 לייב נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 21841-09-09 לייב נ' פקיד שומה חיפה

48. חברת קו השחר הפסיקה את פעילותה בשנת 1999 (ראו עדות מר אריה לייב, עמ' 9). קו השחר נמחקה מרשם החברות, אם כי אין בראיות פירוט על מועד המחיקה. לקו השחר אין כל פעילות. החברה לא דיווחה על הכנסות משנת 2002 ואילך (נספח "ה" למש/1).

49. המשיב בחן את הדו"חות הכספיים והגיע למסקנה כי ההלוואה מקו השחר נמחלה, דהיינו כי המערערת הופטרה מחובתה להשיב את ההלוואה לקו השחר. על-כן הוסיף להכנסתה החייבת של המערערת הכנסה ממחילת חוב בשנת 2006.

המשיב סבר כי בשים לב להפסקת פעילותה של קו השחר ומחיקתה מרשם החברות ובשים לב לכך שהמערערת לא החזירה כל תשלום על חשבון ההלוואה, יש לראות את ההלוואה כאילו נמחלה. המשיב ביסס את שומתו על הוראת סעיף 3(ב)(3)(א) לפקודה.

50. המערערים טוענים כי התשלום ששולם על ידי קו השחר למערערת, לא היה בגדר הלוואה אלא השקעה שהשקיע בחברה מר אריה לייב ואשר אמורה להיות מוחזרת לו בפירוקה של החברה (עדות אריה לייב עמ' 15). עוד נטען, כי החוב לא נמחל, כי הנסיבות לא השתנו בשנת 2006 וכי לא היה מקום לקבוע כי קיימת למערערת הכנסה בגין מחילת חוב.

טיבו של התשלום כהלוואה או כהשקעה או אחר

51. השאלה הראשונה שיש לבחון הינה מהו טיבו של התשלום ששילמה קו השחר למערערת. כפי שראינו, המערערת הציגה את התשלום בדו"חות הכספיים כהלוואה. לא הוצג הסכם הלוואה, לא פורטו תנאי ההלוואה, מועדי החזר וכדומה. עם זאת, אין כל בסיס לטענה שמדובר בהשקעה בהון המניות של החברה או בדרך אחרת. קו השחר אינה בעלת מניות בחברה ואין אפילו כל ראיה לפיה התשלום מהווה השקעה הונית של אריה לייב או מישהו אחר מהמשפחה במערערת.

בנסיבות כאלו, אין מנוס אלא לקבוע כי קו השחר העניקה הלוואה למערערת, הלוואה שמועד החזרתה לא סוכם ונותר לקביעה מאוחרת יותר.

הכנסה ממחילה

52. שאלה נפרדת הינה האם למערערת הכנסה בשל מחילת החוב, דהיינו האם יש לראות בתשלום כהכנסה חייבת בשל כך שהתקיימו נסיבות המעידות כי ההלוואה לא תוחזר. בע"מ 9715/03 הורוביץ נ' פקיד שומה תל-אביב 4, פ"ד נט(4) 354 (2005), אמר בית המשפט:

"מחילה יכולה להיות מוסקת מן הנסיבות ומהתנהגות הצדדים, כאשר אלה מלמדים כי החוב איננו רובץ על החייב עוד. לעניין זה



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 21779-09-09 כותון קולורס בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 13736-01-12 לייב נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 21841-09-09 לייב נ' פקיד שומה חיפה

נדרש שילוב רצונות, הבא ללמד כי שני הצדדים לחוב זנחו את הסיכוי ואת הרצון לפורעו.

משמע, הקביעה שחוב נמחל אינה מותנית בהוכחת הסכמה מפורשת. די בכך שמנסיבות המקרה, מהתנהגות הצדדים וכדומה, ניתן להבין כי הנושה זנח את החוב וכי הנישום אינו צפוי לשלם את החוב, כדי לקבוע שהחוב נמחל.

53. כך במקרה הנוכחי, המערערת לא שילמה מאום על חשבון חוב ההלוואה. המלווה, חברת קו השחר, הפסיקה את פעילותה עד שבסופו של יום נמחקה מרשם החברות. קו השחר לא נקטה בשום צעד לגביית החוב. העדר הסכם מפורש לגבי תנאי ההלוואה ומועדי החזרתה, מעידים כי הצדדים השאירו את התנאים להסכמה מאוחרת ומשחלפו השנים ולא הושגה הסכמה אחרת, פשיטא כי הסכימו למעשה כי ההלוואה לא תוחזר. נסיבות אלו מעידות על מחילת חוב (השוו עמ"ה (חי) 747/05 לעיל; ע"א 8231/11 לעיל).

54. הקביעה כי הצדדים זנחו את החוב וכי למעשה קו השחר ויתרה על גביית החוב מחייבת גם התייחסות לעיתוי ההכנסה הנלמדת מהמחילה. מאחר והמחילה נלמדת מהתנהגות מתמשכת להבדיל מהסכמה מפורשת, קשה להגדיר מועד מדויק. בנסיבות אלו, עובר הנטל לנישום לשכנע מהו מועד המחילה. מאחר והמערערת כפרה בטענת המחילה, הרי שלא ניתן לקבל את טענתה כי המחילה אירעה לפני שנות המס שבמחלוקת. בנסיבות שכאלו, קביעת המשיב כי ניתן להסיק מחילה של החוב החל משנת 2006 הינה סבירה (ראו ע"א 1134/11 ר.מ. **שביט מבנים חברה לבניין השקעות ופיתוח בע"מ נ' פקיד שומה באר שבע** (12/5/13), פסקה 11).

55. משקבעתי שחובה של המערערת לקו השחר נמחל, נותר לבחון כיצד לסווג את ההכנסה ממחילת החוב. המשיב מפנה להוראת סעיף 3(ב)(3)(א) לפקודה הקובע:

"אדם שבשנת מס פלונית נמחל או שומט לו חוב או חלק ממנו, והחוב נובע מסכומים שקיבל לצורך ייצור הכנסתו מעסק או ממשלח-יד, או שניתן לו מענק לצורך ייצור הכנסתו כאמור, והוא אינו חייב במס עליהם על פי סעיף 2 או על פי פיסקאות (1) או (2) לסעיף קטן זה וגם הוראות סעיפים 20 ו-21(ב) אינן חלות עליהם, יראו את החוב כהכנסה בשנה שבה נמחל או שומט ואת המענק כהכנסה בשנה שבה ניתן, ואותו אדם יהיה חייב עליהם במס בשיעור שלא יעלה על 50%".

הוראה זו עניינה במחילת חוב מסוגים מוגדרים בלבד, מחילה על חוב הנובע מסכומים שקיבל הנישום לצורך ייצור הכנסתו מעסק או משלח יד, או שמקורו במענק. סעיף זה פורש לעתים



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 21779-09-09 כותון קולורס בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 13736-01-12 לייב נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 21841-09-09 לייב נ' פקיד שומה חיפה

כקובע מקור הכנסה, בנוסף למקורות שבסעיף 2 לפקודה (ראה עניין הורוביץ לעיל, פסקה 8). מאידך, ניתן לומר כי הוראה זו רק מבהירה את התנאים להכרה במחילה, אולם מקור החוב במס מצוי תמיד באחד המקורות בסעיף 2 לפקודה (ראו למשל ע"א 533/89 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' זילברשטיין, פ"ד מז(3) 376, 383 (1993)).

בין אם סעיף 3(ב) מהווה מקור עצמאי ובין אם לאו, ברי כי כל מחילת חוב תבחן תחילה על פי אחד המקורות בסעיף 2 לפקודה. בעניין הורוביץ נאמר כי "אך מובן כי אם מתקיים מקור למחילה, הרי שההכנסה מהמחילה היא הכנסה על פי סעיף 2 לפקודה ולא על פי סעיף 3(ב) לפקודה".

56. בענייננו, לא הצביעו המערערים על מקור אחר להכנסה. הטענה כי מדובר בהשקעה הונית, נדחתה כאמור. בהעדר הסבר אחר, הרי שמקור ההכנסה הינו תשלומים ששולמו למערערת לצורך יצור הכנסה כפי שנקבע על ידי המשיב.

גם אם מקור ההכנסה לא נמצא בסעיף 3(ב)3(א) לפקודה, הרי שניתן לראות בתקבול הכנסה על פי אחד המקורות בסעיף 2 לרבות כהכנסה לפי סעיף 2(7) או לפי סעיף 2(10) (השוו לע"א 8231/11 הנ"ל).

כך או כך, ברי כי דין טענות המערערים בעניין מחילת החוב להידחות.

חובות אבודים

57. המערערים טוענים להוצאה בגין חובות אבודים. המערערים מצביעים על 3 חייבים שנותרו חייבים בחובות שאותם לא ניתן לגבות. חוב של סטפן גלמורה על סך של 165,000 ₪, חוב של עמרייה חאלד על סך של 95,000 (מע/7 סעיף 13) וחוב של השותפות אקוורל על סך של 2.61 מיליון ₪.

הטענות ביחס לחובות של סטפן גלמורה וחאלד עמרייה דינן להידחות, שכן לא הובאו כל ראיות לחובות אלו. לא הובאו ראיות לניסיונות גבייה של החוב, למצבם של החייבים וכו'. פרט להסכם להסדרת החוב עם סטפן גלמורה לא הובאה שום ראיה. הואיל ועל הנישום הנטל להוכיח את כל התנאים להכרה בחוב האבוד כהוצאה (עמ"ה (חי') 2039/98 זילברמן נ' פקיד שומה חיפה (28/11/99); עמ"ה (ת"א) 1146/99 די אנד גיי יבוא ושיווק מוצרי חשמל ואלקטרוניקה נ' פקיד שומה רחובות (21/10/04)), דיין הטענה להידחות.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 21779-09-09 כותון קולורס בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 13736-01-12 לייב נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 21841-09-09 לייב נ' פקיד שומה חיפה

58. המערערים מצביעים על הסכם פשרה שהושג עם שותפות אקוורל ולפיה תחזיר השותפות סחורה בעלות רכישה של 2.9 מיליון ₪ ותשלם 2 מיליון ₪. הטענה כאמור הינה כי שווי הסחורה שהוחזרה היה רק 290,000 ₪ ועל-כן יש לראות בכל ההפרש בין עלות המכירה לשווי הסחורה שהוחזרה, כחוב אבוד.

59. טענה זו אין לקבל. סעיף 17(4) לפקודה עוסק בניכוי הוצאות בגין חובות רעים:

"חובות רעים שנתהוו בעסק או במשלח-יד והוכח, להנחת דעתו של פקיד השומה, שהחובות נעשו רעים בשנת המס, וכן חובות מסופקים במידה שנאמדו, להנחת דעתו של הפקיד, כחובות שנעשו רעים בשנת המס, אף אם זמן פרעונם של החובות הרעים או המסופקים חל לפני תחילתה של שנת המס; אלא שכספים שנגבו בשנת המס לחשבון סכומים שנמחקו או שנוכו לפני כן בשל חובות רעים או מסופקים, ינהגו בהם לענין פקודה זו כמו בתקבוליו של העסק או משלח היד לאותה שנה".

הכרה בחוב אבוד כהוצאה מחייבת הוכחת מספר תנאים. א' נמדר בספרו **מס הכנסה**, בעמ'

397-396 (2010) מציין:

"סעיף 17(4) לפקודה מתיר את ניכויים של חובות רעים כהוצאה אצל הנישום בהתמלא מספר תנאים: ראשית, החוב צריך לנבוע ממקור הכנסה שהינו עסק או משלח יד. חוב רע שנוצר ממקורות הכנסה אחרים, כגון משכירות לפי סעיף 2(6) לא יותר בניכוי כהוצאה. שנית, רק חובות שנוצרו עקב פעילות מסחרית שוטפת של העסק יותרו בניכוי, אך לא חובות רעים שנוצרו בגין פעילות הונית. שלישית, רק חוב שנעשה רע באקראי יותר בניכוי אך לא אם נעשה רע בגין פעולה יזומה, כגון גניבה מעסקו של הנישום או ויתור הנישום על חובו. רביעית, על הנישום להוכיח להנחת דעתו של פקיד השומה כי החובות נעשו רעים באותו שנת מס, והראיות צריכות להיות ברורות וחד משמעויות שהנישום ויתר על חובו".

במקרה הנוכחי לא מדובר כלל בחוב שלא נגבה. להיפך. המערערים ואקוורל הסכימו על פירעון החוב בדרך של תשלום 2 מיליון ₪ בתשלומים והחזר סחורה. החזרת הסחורה הינה למעשה עסקת "מכר חוזר" של סחורה במחיר המקורי. חברת אקוורל אף הוציאה למערערת חשבונית זיכוי (נספח ב' למע/5).

60. בנסיבות שכאלו, כאשר המערערת רכשה למעשה סחורה במכר חוזר במחיר העלות, הרי שרכישה זו מהווה הוצאה ליצור הכנסה במלוא מחיר הרכישה, שהוא מחיר העלות המקורי. אם לאחר מכן מכרה המערערת את הסחורה ללקוחות במחיר השווה ל-10% בלבד, כפי שנטען, הרי שלחברה נוצר "הפסד" של ההפרש בין עלות הרכישה למחיר מכירה. הפסד זה הינו, לפי הנתען, בסך



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 21779-09-09 כותון קולורס בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 13736-01-12 לייב נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 21841-09-09 לייב נ' פקיד שומה חיפה

של 2.61 מיליון ₪ וניתן יהיה לקזז אותו מול הכנסות החברה בשנת המכירה (סעיף 28 לפקודה). מכאן המסקנה כי הכרה ביתרת החוב של אקוורל כהוצאה בשל חוב אבוד תעניק למערערת "כפל" ניכוי.

על-כן, דין הטענה בדבר הוצאה בשל חובות רעים, להידחות.

סוף דבר

61. לאור כל האמור אני דוחה את כל שלושת הערעורים. המערערים ישלמו למשיב הוצאות בסך של 60,000 ₪. סכום זה יישא הפרשי הצמדה וריבית כחוק מהיום ועד לתשלום המלא בפועל.

ניתן היום, כ"ט אדר ב תשע"ד, 31 מרץ 2014, בהעדר הצדדים.

רון סוקול, שופט