



## בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 3568/16

לפני: כבוד השופט י' עמית  
כבוד השופט נ' סולברג  
כבוד השופט (בדימ') א' שהם

המערערים: 1. תיעוש אחזקה ותפעול מערכות בע"מ  
2. עמירם סיון  
3. עמירם סיון בע"מ

נגד

המשיב: פקיד שומה כפר סבא

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו, מיום 11.03.2016, בעמ"ה 1097/06 ובעמ"ה 1107/06, שניתן על ידי כב' השופט מ' אלטוביה

בשם המערערים: עו"ד רחל כץ  
בשם המשיב: עו"ד טליה נעים; עו"ד עדי חן;  
עו"ד איריס בורשטיין-מוזס

### פסק-דין

השופט (בדימ') א' שהם:

1. לפנינו ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב יפו (כב' השופט מ' אלטוביה), מיום 11.03.2016, בעמ"ה 1097/06; ובעמ"ה 1107/07. בגדרו של פסק הדין נדחה ערעורה של המערערת 3, חברת עמירם סיון בע"מ, על שומת מס שנקבעה לה על ידי פקיד השומה, לשנות המס 2001, 2002 ו-2003; וכך, נדחה ערעורם של המערערת 1, חברת תיעוש אחזקה ותפעול מערכות בע"מ, ושל המערער 2, מר עמירם סיון, על שומות מס שנקבעו להם על ידי פקיד השומה, לשנת המס 2002.

2. המערערת 1, חברת עמירם סיוון בע"מ, היא חברה קבלנית המבצעת עבודות בניה בארץ ומחוצה לה (להלן: חברת סיוון). המערער 2, מר עמירם סיוון, ורעייתו, שימשו כבעלי מניות יחידים בחברת סיוון.

3. חברת סיוון החזיקה ב-24% ממניותיה של חברת אחיאב פיתוח והשקעות בע"מ (להלן: חברת אחיאב). יתרת מניותיה של חברת אחיאב הוחזקה בידי חברת ב.נ.ה. בע"מ (50%) ובידי בנימין דביר (26%) (להלן: בעלי המניות האחרים). בשנת 1994, רכשה חברת אחיאב את מלוא השליטה במערערת 1, חברת תיעוש אחזקה ותפעול מערכות בע"מ (להלן: חברת תיעוש).

4. בשנת 1997, על רקע קשיים כלכליים אליהם נקלעה חברת תיעוש, העבירו בעלי המניות האחרים את מניותיהם בחברת אחיאב לידי חברת סיוון, וזאת ללא תמורה. כמו כן, ביום 29.11.1997, הועברה מלוא הבעלות בחברת תיעוש מחברת אחיאב לידי המערער 2 ורעייתו, וזאת ללא תמורה וללא דיווח למשיב על העברת הבעלות. יצוין, כי ממועד זה ואילך, הן חברת סיוון והן חברת תיעוש היו בבעלותם המלאה של המערער 2 ורעייתו. בשנת 1998, נרשמה חברת תיעוש כחברה משפחתית, כאשר המערער 2 הינו הנישום המייצג בה, בהתאם לסעיף 64א לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: פקודת מס הכנסה או הפקודה).

5. לצורך פעילותה, נזקקה חברת סיוון לשירותי כוח אדם, ובכלל זה היא נזקקה לפועלים זרים בתחום הבניה. לפיכך, באותה שנה, התקשרה חברת סיוון עם חברת עוז עתיד אינטרנשיונל בע"מ (להלן: חברת עוז עתיד), בהסכם "תיווך של כוח אדם מחו"ל" (להלן: הסכם התיווך). כעולה מהסכם זה, התחייבה חברת עוז עתיד לספק לחברת סיוון עובדים זרים בהתאם לנדרש על ידה, וזאת בתמורה לשכר עבודה שעתי בתוספת מס ערך מוסף. במסגרת אותו הסכם, התחייבה חברת עוז עתיד להטיס את העובדים על חשבונה לישראל; לממן את חזרתם של העובדים לארצם בתום עבודתם בארץ; לשלם את שכרם; לספק להם מגורים בארץ; לספק להם הסעות למקום העבודה; ולשאת בתשלומים נלווים בקשר עם העסקתם של העובדים, לרבות תשלומי ביטוח לאומי, ביטוח רפואי ביטוח תאונות ועוד. בהתאם לאופן ההתחשבות שנקבע במסגרת הסכם התיווך, התחייבה חברת עוז עתיד להציג לחברת סיוון גיליון שעות עבודה של העובדים הזרים, אותו נדרשה חברת סיוון לאשר בחתימתה. לאחר מכן, היה על חברת

עוז עתיד להוציא חשבונית מס עבור חברת סיוון, וזו הייתה מעבירה לה את התשלום בהתאם.

בשנת 2001, התקשרה חברת סיוון עם חברת תיעוש, בהסכם לאספקת עובדים זרים (להלן: הסכם לאספקת כוח אדם). בהסכם נקבע, כי חברת תיעוש תספק לחברת סיוון עובדים זרים למיזמי בניה, ובתמורה לכך, תכסה חברת סיוון את הוצאותיה, ותעביר לה "רווח בשיעור 20% מההוצאות בצירוף מע"מ". במקביל, התקשרה חברת תיעוש עם חברת עוז עתיד, בהסכם לאספקת עובדים זרים עבור חברת סיוון. כך, שהחל מחודש פברואר 2001, פסקה חברת עוז עתיד מלהוציא חשבוניות מס עבור חברת סיוון, והיא החלה להוציאן עבור חברת תיעוש, אשר העבירה לה בתמורה את התשלומים עבור אספקת עובדים זרים לפרויקטים שבוצעו על ידי חברת סיוון. כמו כן, במהלך הזמן סיפקו חברות כוח אדם נוספות, מלבד חברת עוז עתיד, עובדים זרים בתחום הבניה לפרויקטים אשר בוצעו על ידי חברת סיוון. יש לציין, כי חברת סיוון לא דיווחה למשיב על העברת פעילות כלשהי ממנה לחברת תיעוש.

6. בשנים 2001-2003, שילמה חברת סיוון לחברת תיעוש סכומים נוספים, מכוח שני הסכמים אחרים: הראשון, נכרת ביום 01.08.1994, בין חברת סיוון לבין חברת אחיאב, ובשלב מאוחר יותר הומחה לידי חברת תיעוש. לפי ההסכם, תפעל חברת אחיאב, ובהמשך חברת תיעוש, לשילובה של חברת סיוון במכרזים "לבניית מוסדות חינוך ציבוריים של החברה למשק ולכלכלה", תמורת קבלת עמלה בשיעור של 4% (להלן: הסכם משכ"ל); והשני, נכרת ביום 18.01.1996, בין חברת סיוון לבין חברת תיעוש, לפיו תספק חברת תיעוש שירותי בדיק ותחזוקה למיזמים של חברת סיוון, בהיקף מינימאלי של כ-400 שעות חודשיות, וזאת, בתמורה לתשלום חודשי של, לכל הפחות, 10,000 דולרים (להלן: הסכם תחזוקה).

7. בשנים 2001-2002, קיזזה חברת תיעוש את הפסדיה משנים קודמות, כנגד הכנסות שנצמחו לה באותן שנים מחברת סיוון. בנוסף, בשנת 2002, חילקה חברת תיעוש למערער 2 דיבידנד בסך של 2,000,000 ₪, לגביו הצהירה כי "מקורו ברווחים שהיו לה כחברה משפחתית, ומשכך החלוקה אינה חייבת במס". יצוין, כי בשנת 2003, הופסקה ההתקשרות האמורה בין חברת סיוון לבין חברת תיעוש, שעניינה אספקת עובדים זרים.

8. ביום 15.01.2006, שם המשיב, פקיד שומה כפר סבא, את חברת תיעוש, ובפירוט הנימוקים לקביעת השומה, ציין כדלקמן:

"מדובר בהסבת הכנסה מחברה קשורה (עמירם סיוון בע"מ) לחברת תיעוש, הסבה שכל מטרתה הפחתת נטל המס על ידי קיזוז הפסד מועבר כנגד הכנסה זו. לאור סעיף 86 לפקודה, יש להתעלם מהסבה זו ולראות בהכנסה כהכנסתו של המסב.

זאת מהטעמים הבאים:

א. לא בוצעה על ידי חברת תיעוש כל פעילות בעלת

טעם כלכלי תמורת ההכנסות הנ"ל.

ב. עד לחודש פברואר 2001 כל הפעילות בנושא

עובדים זרים התנהלה בחברה הקשורה ולא נמצא

טעם כלכלי, מעבר לקיזוז הפסדים, להעברת

הפעילות למערער.

ג. כל החוזים בנושא כוח אדם זר אשר הוצגו בפני

המשיב היו חתומים על ידי החברה הקשורה.

לחילופין, לאור הלכת רובינשטיין לא ניתן לקזז הפסדי עבר אשר נבעו מפעילות שונה, עם בעלי מניות שונים, כנגד רווחים שוטפים שמקורם מפעילות חדשה. יודגש כי במקרה זה מדובר אף בפעילות חדשה בתחום כוח אדם זר שהוסבה מהחברה הקשורה. לכן יש למסות רווחים אלה במלואם ללא התרת קיזוז ההפסד המועבר."

בהמשך, פירט המשיב את אופן בניית השומה כדלהלן (הערה – כל הסכומים

הנקובים בטבלה זו ובטבלאות נוספות הם בשקלים חדשים):

שנת מס:	2002
הכנסה מוצהרת מחברה משפחתית	234,174
סעיף 9 לחוק התאומים	(2,182,264)
רווח מכוח אדם לפי נימוקי השומה	(1,162,000)
סה"כ הפסד מלפני היות החברה משפחתית לפי מיטב השפיטה	(3,110,090)
הכנסה חייבת שחושב לחברה שלא ניתן לקזז כנגדה הפסדי עבר העוברת לנישום המייצג	1,162,000

9. בו ביום, שם המשיב את המערער 2 ורעייתו, ובפירוט הנימוקים לקביעת

השומה, ציין כך:

"בשנת 2001 (צ"ל 2002 – א.ש) חילקה חברת תיעוש רווחים בסך 2,000,000 ₪. חלוקה זו נרשמה בשם: 'העברת יתרות חברה משפחתית'. בדו"ח שהגשת על הכנסותיך לשנת המס 2002 לא דיווחת על הכנסה מחלוקת רווחים אלה. לטענתך, המדובר בחלוקת רווחים מתקופת היות המערערת חברה משפחתית אשר רואים בהם, בהתאם להוראות 64א(א)(1) לפקודה, כאילו לא חולקו. לגיشتי, אין מדובר ברווחים של החברה המשפחתית אלא ברווחים שהוסבו אליה על ידי החברה הקשורה ולכן יש לראותם כחלוקת דיבידנד החייבת בתשלום מס בשיעור של 25%.

בנוסף, מאחר ומדובר ברווחים אשר קוזזו מהפסדי חברת תיעוש בע"מ הרי שלא נותרו הכנסות לחלוקה מתקופת היותה חברה משפחתית. לכן, אין מדובר ברווחים שחולקו מהכנסות החברה בתקופת היותה חברה משפחתית וחלוקה זו הינה חלוקת רווחים רגילה החייבת בתשלום מס בשיעור של 25%.

בהמשך, פירט המשיב את אופן בניית השומה כדלהלן:

שנת המס:	2002
הכנסה מוצהרת מחברה משפחתית	234,174
<u>תוספת הכנסה עפ"י שומה:</u>	
תוספת רווח מכוח אדם	(1,162,000)
הכנסה מחברה משפחתית לפי מיטב השפיטה	(1,162,000)
חלוקת רווחים, דיבידנד 25% - לפי מיטב השפיטה	2,000,000

10. ביום 22.01.2007, שם המשיב בצו את חברת סיוון לשנות המס 2001, 2002 ו-

2003, ובפירוט הנימוקים לקביעת השומה, ציין כך:

"1. בהתאם לבדיקות שנערכו עולה כי הוצאות כוח אדם אותן דרשת בספרים, אינן משמשות כולן בייצור הכנסה. לכן בהתאם לסעיף 17 רישא אין להתיר את ההפרש בין הוצאות כ"א שעמדה בהן חברת תיעוש אחזקה ותפעול בע"מ (להלן: תיעוש), לבין אלה שדרשת בפועל, שכן לא הוכח ערך מוסף שנתנה תיעוש שכתוצאה מכך תהיה זכאית לסכום נוסף.

2. דרישת הוצאה בגין שרותי אחזקה בגובה של 400 שעות כל שנה בגין שרות וכן הוצאות בגין עמלות שונות ששולמו אף הן לחברת תיעוש, אינן מותרות בהתאם

לסעיף 17 רישא, שכן לא הוצגה כל הוכחה לפעילות ממשית המעידה על שרות שניתן בהיקף זה, וכן לא קיימת עמידה בתנאי החוזה בין הצדדים. על כן אין להתיר הוצאה זו".

בהמשך, פירט המשיב את אופן בניית השומה, כדלהלן:

מקור הכנסה	שנת המס	2003	שנת המס	2002	שנת המס	2001
הכנסות בשיעור רגיל	מוצהר	לפי שומה	מוצהר	לפי שומה	מוצהר	לפי שומה
	3,916,358	4,393,358	4,642,829	5,804,829	6,211,609	8,781,449

תוספת למוצהר:	2003	2002	2001
הוצאות כ"א שנדרשה בספרים ואינה משמשת כולה ביצור הכנסה	477,000	1,162,000	2,051,000
הוצאות עמלה ודמי אחזקה שאינן משמשות בייצור הכנסה			518,840

11. המערערים לא השלימו עם השומות שלעיל, והגישו ערעורים לבית המשפט המחוזי בתל אביב – יפו, על החלטותיו של המשיב. בגדרם, נדרש בית המשפט להורות על ביטול השומות, ולקבוע כי העברת הכספים בין חברת סיוון לחברת תיעוש אינה עולה כדי עסקה מלאכותית, ולחלופין, לקבוע כי הפרש הכספים, אשר נותר בידי חברת תיעוש לאחר העברת התשלום לחברות כוח האדם החיצוניות, והכספים אשר שולמו לחברת תיעוש בשנת 2001, הינם בבחינת "הוצאה לשם ייצור הכנסה". לפיכך, טענו המערערים, כי יש להתיר לחברת סיוון לנכות סכומים אלה בספריה (עמ"ה 1107/07); לפטור את המערער 2 מתשלום מס על הדיבידנד שקיבל מידי חברת תיעוש; ולאפשר לחברת תיעוש לקזז את הפסדיה הצבורים בסכומים אלה (עמ"ה 1097/06).

יצוין, כי ביחס לשנת המס 2001, הגישו חברת תיעוש והמערער 2 השגה על שומות המס שקבע להם המשיב, אולם תשובת המשיב להשגה ניתנה בחלוף פרק הזמן הקבוע לכך בסעיף 152(ג) לפקודת מס הכנסה. על כן, ולאחר התדיינות משפטית בנושא, קבע בית המשפט המחוזי כי יש לראות את ההשגה כאילו התקבלה (עמ"ה 1092/05).

12. במסגרת הערעור בפני בית המשפט המחוזי טענו המערערים, כי הסבת פעילות גיוס העובדים הזרים מחברת סיוון לחברת תיעוש, נבעה משיקולים כלכליים לגיטימיים; וכי בשנות המס הרלוונטיות, ואף לאחריהן, התקיימה בחברת תיעוש פעילות עסקית לגיטימית. בהמשך, טענו המערערים כי הסכומים ששילמה חברת סיוון לחברת תיעוש בגין הסכמי המשכ"ל והתחזוקה, שיקפו, הלכה למעשה, שירות אמיתי ובעל ערך שניתן לחברת סיוון על ידי חברת תיעוש; וכי גיוס העובדים הזרים על ידי חברת תיעוש מהווה המשך ישיר לפעילות שהייתה לחברה זו קודם לכן, ואף הרחבה של תת תחום נוסף, מתוך שיקולי יעילות ורווחיות. לפיכך, נטען כי יש להתיר לחברת תיעוש לנכות את הפסדיה. לבסוף, טענו המערערים כי טענת המשיב, לפיה פעלו המערערים להגדיל את הוצאותיה של חברת סיוון, ולחילופין, כי הסבו הכנסות מחברת סיוון לחברת תיעוש, במטרה להפחית מס באופן מלאכותי, עומדת בסתירה לשומה סופית וחלוטה של חברת סיוון משנת 2001, ולפיכך, מנוע המשיב מלהעלותה במסגרת הליך הערעור.

13. למען שלמות התמונה, יצוין כי חברת סיוון הגישה בקשה מקדמית לקבלת הערעור על הסף מחמת התיישנות, בגין איחורו של המשיב בהפעלת סמכותו, עת התייחס להשגת המערערים על שנות המס 2001-2002, לפי סעיף 152(ג) לפקודת מס הכנסה (עמ"ה 1107/07; וע"מ 1097/06). מתצהיר המשיב עולה, כי ביום 17.02.2003; ביום 01.06.2003; וביום 28.08.2005, הגישה חברת סיוון את דוחותיה לשנות המס 2001-2003, בהתאמה, וביום 21.12.2005, הוציא המשיב לחברת סיוון שומה לפי מיטב השפיטה, וזאת בהתאם לסמכותו לפי סעיף 145(א)(2)(ב) לפקודת מס הכנסה. על פי הנטען, ביום 26.01.2006, הגישה חברת סיוון, במשרדי פקיד השומה גוש דן, השגה על השומות שהוצאו לה כאמור, ולאחר שקוים דיון עם בא כוחה, רו"ח יוסי כץ, הוצאו לה, ביום 22.01.2007, צווים לשנות המס הנזכרות לעיל. על פי הנטען על ידי חברת סיוון, תשובת המשיב להשגות ביחס לשנות המס 2001-2002 ניתנה בחלוף פרק הזמן הקבוע לכך בסעיף 152(ג) לפקודת מס הכנסה, ולפיכך יש לראות את ההשגות כאילו התקבלו.

14. ביום 03.06.2014, דחה בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו (כב' השופט מ' אלטוביה) את בקשת המערערים לקבלת הערעור על הסף, בקובעו כי עם משלוח הודעת הפקס ביום 23.01.2007, נעצר מירוץ ההתיישנות לפי סעיף 152 לפקודת מס הכנסה, ויש לראות את המשיב כמי שהפעיל את סמכותו, בהתאם לקביעות שנעשו בע"א 5954/04 פקיד שומה ירושלים 1 נ' סמי, מיסים כא/3-ה-65 (22.04.2007) (להלן: עניין

סמי). בית המשפט המחוזי ציין, כי טרם שחלף המועד להפעלת הסמכות על ידי המשיב, הועבר בפקס לידי ב"כ חברת סיוון פירוט נימוקי השומה ו"שאלתא IPRS" ממחשבי המשיב. בית המשפט הבהיר, בהקשר זה, כי בשליחת הפקס האמור, יידע המשיב את חברת סיוון "הן בתוכן השומה, הן בעובדה כי השומה כבר נקבעה בפועל על ידי הגורם המוסמך לכך, והן כי השומה כבר נשלחה אל חברת סיוון בע"מ". בית המשפט המחוזי הטעים, כי כל שנקבע בעניין סמי הוא כי על המשיב להבהיר לנישום, בתוך פרק הזמן שהוקצב לכך בפקודת מס הכנסה, כי השומה נקבעה על ידו באופן סופי, וכי אין הוא נדרש להמציא שומה כדין בתוך פרק הזמן הנקוב, דווקא. לפיכך, קבע בית המשפט המחוזי כי "משידע המשיב את המערערת [חברת סיוון] בענייננו כי נקבעה השומה וכי היא נשלחה כבר אל מענה, לא מדובר עוד בידיעה משוערת בלבד, אלא בידיעה קונקרטית כי נקבעה כבר שומה. ידיעה זו עוצרת את מירוץ ההתיישנות". לאור האמור, דחה בית המשפט המחוזי את בקשתה של חברת סיוון לקבל את הערעור מחמת התיישנות, בציינו כי אין הוא נדרש לשאלה בדבר המשמעות של המצאת צו השומה באמצעות דואר רגיל ולא בדואר רשום, לחברת סיוון. בנוסף, קבע בית המשפט המחוזי, כי חברת סיוון תישא בהוצאות המשיב, בסך 10,000 ₪.

פסק דינו של בית משפט קמא

15. ביום 01.03.2016, ניתן פסק הדין מושא הערעור שלפנינו.

16. בפתח פסק הדין, ציין בית המשפט המחוזי כי אופן העברת הכספים מחברת סיוון לחברת תיעוש, ומשם לידי המערער 2, עליו הצביע המשיב, מגלם, הלכה למעשה, דפוס של עסקה מלאכותית, ביחס לכל השומות שבערעור. בית המשפט המחוזי עמד, בהקשר זה, על דבריו של הנשיא א' ברק בע"א 3415/97 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' רובינשטיין (14.07.2003) (להלן: עניין רובינשטיין), בדבר התנאים, הקבועים בסעיף 86 לפקודת מס הכנסה, המקימים לפקיד השומה סמכות לשום את הנישום, תוך התעלמות מהעסקה שהוצגה לו על ידו. בית המשפט המחוזי התעכב על התייחסותו של הנשיא ברק בעניין רובינשטיין להגדרת המונח "עסקה", כפי שהיא מופיעה בסעיף 86 לפקודת מס הכנסה, לפיה "עסקה יכול שתהא מורכבת מרצף של פעולות ונסיבות", וקבע כי "אין כל מניעה מבחינת הדין, לראות את מכלול הפעולות שנקטו המערערים כעסקה אחת". לאחר זאת, קבע בית המשפט המחוזי, כי "ככל שיתקיימו במכלול הפעולות התנאים המצביעים על קיומה של עסקה מלאכותית, אזי קמה לפקיד השומה הסמכות להסיט את 'מצג העסקה' ולקבוע את המס החל על המערערים על פי מהות העברת הכספים האמיתית ובהתעלם מהעסקה שהוצגה לו".



17. מכאן, פנה בית המשפט המחוזי לבחון את התקיימותם של הרכיבים המקימים לפקיד השומה סמכות להתעלם מאופן העברת הכספים מחברת סיוון לחברת תיעוש, וממנה למערער 2, ולראות בהם כאילו הועברו ישירות למערער 2 ולחברות כוח האדם הזרות.

ראשית, התייחס בית המשפט המחוזי להסכם לאספקת כוח אדם, שנכרת בין חברת סיוון לחברת תיעוש, מיום 01.01.2001. בית המשפט קבע, כי היות שמדובר בהסכם בין שתי חברות המוחזקות בשליטתו המלאה של המערער 2, שבידו הכוח לנקוט בכל פעולה הנוגעת לשתי החברות האלה, יש לבחון את השאלה, האם התנאים שנקבעו בהסכם האמור הם תנאים מקובלים, והאם הצדדים ביצעו את התחייבויותיהם על פי ההסכם? שאם לא כן, ניתן לראות בכך משום תמיכה בעמדת המשיב, לפיה יש לראות בהסכם זה "נדבך או פעולה בשרשרת הפעולות המהוות עסקה מלאכותית".

בית המשפט המחוזי ציין, כי מסיכומי המשיב עולה שבתום שנת 1997 ובטרם הפכה חברת תיעוש לחברה משפחתית, היו לה הפסדים צבורים לצרכי מס בסך 5,000,000 ₪. בית המשפט המחוזי קבע, כי יש בכך כדי להצביע על 'המניע' או המטרה שלשמה נרקמה העסקה המלאכותית, היינו ניצול ההפסדים הצבורים בחברת תיעוש לצורך הפחתת מס.

בהמשך, התייחס בית המשפט המחוזי לעדותו של המערער 2, בקובעו כי למרות ניסיונו של המערער 2 לטעון לקיומו של צורך, שלכאורה היה לחברת סיוון בחברת תיעוש, ניכר כי, הלכה למעשה, בתקופה שלאחר חודש פברואר 2001, לא היה לחברת תיעוש כל תפקיד ממשי בגיוס עובדים זרים. בהתייחסו להצהרתה של חברת תיעוש במסגרת ההסכם, כי "בידה [של חברת תיעוש] היכולת הארגונית והמקצועית לספק לסיוון כוח אדם מקצועי כאמור, הן באמצעות פועלים שיועסקו על ידה במישרין ובין באמצעות חברות כוח אדם הקשורות עימה...", הדגיש בית המשפט המחוזי, כי אף מעדותו של המערער 2 עולה כי הודעה זו של חברת תיעוש "רחוקה עד מאוד מהמציאות", ובפועל לא הייתה לחברת תיעוש "יכולת אידגונית או מקצועית לגייס או לספק עובדים זרים" לחברת סיוון. בית המשפט המחוזי הוסיף וקבע, כי גם לאחר שנכרת ההסכם האמור, לא פעלה חברת תיעוש לספק עובדים לחברת סיוון, ולמעט פעולת התחשבנות, שנועדה לצורך העברת כספים מחברת סיוון לחברת תיעוש, לא נקטה האחרונה בכל פעולה בתחום זה. בית המשפט המחוזי ציין עוד, כי מסקנה זו מתחזקת לנוכח העובדה שחברת סיוון היא החתומה על ההסכמים עם חברות כוח

האדם החיצוניות ולא חברת תיעוש, עובדה אשר אושרה גם על ידי המערער 2 בחקירתו.

בנוסף, דחה בית המשפט המחוזי את טענת המערער 2 כי העברת העיסוק בתחום גיוס העובדים הזרים לחברת תיעוש נועדה כדי להקל עליו ועל חברת סיוון; וכדי למנוע פגיעה בחברת סיוון במקרה של תביעה, על רקע העסקת עובדים זרים. לאחר זאת, הבהיר בית המשפט המחוזי, כי מעדותו של המערער 2 בבית המשפט, בדבר התשלומים שהעבירה חברת סיוון לחברת תיעוש, ניתן ללמוד, כי גיוס עובדים זרים, תוך שימוש בחברת תיעוש כצינור מתווך, יצר הוצאה כספית נוספת שהועברה לחברת תיעוש, וכי "סביר להניח שבבניית עסקיות מקובלות לא היה מקום להוצאה זאת. מכאן, שהחלטתו של מר סיוון להעביר כספים לתיעוש לכאורה לצורך גיוס עובדים זרים, נבעה ממניעים הקשורים בהפחתת מס".

בנוסף, קבע בית המשפט המחוזי, כי העובדה שבדיוק בשנת 2003, כאשר לא נותרו עוד הפסדים לקיזוז בחברת תיעוש, הופסקה ההתקשרות שהתקיימה בינה לבין חברת סיוון, לצורך אספקת עובדים זרים, יש בה כדי ללמד שהתכלית שעמדה בבסיס ההתקשרות האמורה היא קיזוז ההפסדים הצבורים בחברת תיעוש, הא ותו לא.

לאור האמור, קבע בית המשפט המחוזי כי במקרה דנן מתקיימים כל הרכיבים המקיימים לפקיד השומה סמכות להתעלם מאופן העברת הכספים מחברת סיוון לחברת תיעוש, וממנה למערער 2, ולראות בהם כאילו הועברו ישירות מחברת סיוון לידי המערער 2.

18. אשר לשומה שערך המשיב למערער 2, קבע בית המשפט המחוזי, כי בדיון התעלם המשיב מהעברת הכספים שהתבצעה בין חברת סיוון לחברת תיעוש. לנוכח העובדה שחברת סיוון היוותה הלקוחה העיקרית, אם לא היחידה, של חברת תיעוש. בית המשפט המחוזי הבהיר, כי "מקור 'הרווחים' שחילקה תיעוש למר סיוון בשנת 2002, בהעברות הכספים מסיוון בע"מ, אשר כפי שפורט לעיל לא הייתה בצדן כל תמורה כלכלית או עסקית". לאור האמור, קיבל בית המשפט המחוזי את עמדתו של המשיב, לפיה, יש לראות, לצרכי מס, דיבידנד שחולק למערער 2, בסך 2,000,000 ₪, כאילו הוא קיבל אותו ישירות מחברת סיוון, ולפיכך, יש לחייבו במס דיבידנד בשיעור של 25% על הסכום האמור.

19. אשר לגובה ההוצאות, בהן יש להכיר בעניינה של חברת סיוון, קבע בית המשפט המחוזי, כי:

"ההוצאה הכרוכה בגיוס עובדים זרים מעוז עתיד וחברות חיצוניות אחרות אשר בפועל שולמה בדרך של העברה מסיוון בע"מ לתיעוש וממנה לחברות חיצוניות, מהווה הוצאה לגיטימית אותה יש לנכות מהכנסותיה של סיוון בע"מ לצורך חישוב הכנסתה החייבת. מנגד, הסכומים ששילמה סיוון בע"מ לתיעוש מעבר להוצאה האמורה, אינם בגדר הוצאה לצורך יצירת הכנסה ואין להכיר בהם לצורך חישוב הכנסתה החייבת של סיוון בע"מ".

לפיכך, קבע בית המשפט המחוזי כי אין להתערב בשומה שערך המשיב לחברת סיוון, לפיה התווספו להכנסתה החייבת כל אותם הכספים שהעבירה לחברת תיעוש, ואשר לא הועברו ממנה לחברות כוח אדם חיצוניות.

20. אשר לשומה שערך המשיב לחברת תיעוש, קבע בית המשפט המחוזי כי יש לראות בכספים שהועברו מחברת סיוון לחברת תיעוש, מעבר לתשלומים ששולמו לחברות כוח האדם החיצוניות, כאילו לא שולמו לחברת תיעוש. לפיכך, קבע בית המשפט המחוזי, כי יש לתקן את השומה של חברת תיעוש לשנת המס 2002, כך שתבוטל ההכנסה הנוספת שנקבעה לה בגין כספים אלה, אשר גם לא הותרו בהוצאה לחברת סיוון.

בית המשפט המחוזי קבע עוד, כי מעדותו של המערער 2 עולה כי חברת תיעוש לא סיפקה לחברת סיוון שירותי תחזוקה או כל שירות אחר, מכוח הסכמי המשכ"ל והתחזוקה, ולפיכך גם העברת הכספים שנעשתה, לכאורה, על פי הסכמים אלה הינה בבחינת עסקה מלאכותית שיש להתעלם ממנה. בית המשפט המחוזי הבהיר, כי אין להתערב בקביעת המשיב, לפיה אין להתיר לחברת סיוון לנכות את הסכומים ששולמו לחברת תיעוש, לכאורה, על פי הסכמי המשכ"ל והתחזוקה, ובהתאם לכך קבע, כי יש לתקן את השומה של חברת תיעוש, ביחס להכנסה שלכאורה הייתה לה בקשר עם הסכמים אלה.

21. בהינתן האמור לעיל, החליט בית המשפט המחוזי לדחות את ערעורם של המערערים, בכפוף לתיקון צו השומה של חברת תיעוש, וכן חייב את המערערים בהוצאות המשיב ובשכר-טרחת עו"ד, בסכום כולל של 118,000 ₪.

המערערים אינם משלימים עם פסק דינו של בית משפט קמא, ומכאן הערעור שלפנינו.

טענות המערערים בערעור

22. בפתח הודעת הערעור, טענו המערערים כי שגה בית משפט קמא בדחותו את הבקשה המקדמית שהוגשה על ידי חברת סיוון, לפיה יש לקבל את הערעור על הסף מחמת התיישנות, ביחס לשנות המס 2001-2002. לטענת המערערים, המשיב נמנע מלהמציא ראיה אובייקטיבית לגבי עיתוי משלוח הודעות השומה הסופיות ודרך המצאתם, וזאת בניגוד להוראת סעיף 149 לפקודת המס ולהוראות המחייבות של רשות המיסים. המערערים טענו עוד, בהקשר זה, כי קביעתו של בית המשפט המחוזי, לפיה הפקס שהומצא לכא כוחם על ידי המפקחת, בצירוף תדפיסי שאילתה IPRS ונימוקי הצו שנחתמו על ידי המפקחת, הינם בבחינת ה"שומה הסופית", עומדת בסתירה להלכות המחייבות, שנפסקו על ידי בית משפט זה. לטענתם, על פי הפסיקה הנוהגת, האירוע, העוצר את מירוץ ההתיישנות, הוא העברת צו השומה למשלוח בדואר רשום לרשות הדואר, באופן שניתן יהיה להוכיח את מועד מסירת השומות בפועל באמצעות ראיה אובייקטיבית. המערערים הוסיפו וטענו, כי תדפיס "שאילתא IPRS" מהווה סימולציה אשר אינה עולה כדי "הודעת שומה חתומה כדין", וכי קביעת בית המשפט קמא, לפיה "המפקחת הייתה הגורם בעל הסמכות לקבוע את השומה בצו" עומדת בסתירה לעדות המפקחת עצמה, שהודתה כי לא הייתה מוסמכת לאשר ולחתום על השומות; ובניגוד לנהלי רשות המיסים, לפיהם רק פקיד שומה וסגנו הוסמכו לאשר הוצאת צו לנישומים. עוד נטען, כי בחקירתה הודתה המפקחת כי היא אינה יודעת מתי וכיצד נשלחו צווי השומה בפועל. לאור האמור, טוענים המערערים כי התוצאה המתחייבת הינה בטלות השומות הרלוונטיות, על כל הנובע מכך.

23. אשר לשומה שהוצאה לחברת סיוון, נטען על ידי המערערים, כי שגה בית משפט קמא משהתעלם מהטענה, לפיה חרג המשיב מסמכותו עת קבע כי חלק מן ההוצאה, אשר נתבעת בניכוי על ידי חברת סיוון, אינו מותר בניכוי, היות שהוא "מעבר לדרוש בייצור הכנסה". לטענת המערערים, סעיף 30 לפקודת מס הכנסה קובע בבירור כי התערבות בגובה ההוצאה הינה בסמכותו הבלעדית של מנהל רשות המיסים, ומשכך שומה שהוצאה בחוסר סמכות כאמור, בטלה היא, על כל המשתמע מכך.

24. בהמשך, טוענים המערערים כי שגה בית המשפט המחוזי עת קבע כי יש לאשר את שומות המשיב ביחס לחברת תיעוש, שכן העולה מקביעה זו הוא חיוב בכפל מס,

האסור על פי דין, כמו גם התערבות ושינוי שומות סופיות שהוצאו לחברת תיעוש ולמערער 2, לשנות המס 2001 ו-2003. לטענת המערערים, על המשיב היה להפחית מן ההכנסה של חברת תיעוש את סכום ההכנסה המוסבת, שעל פי טענתו שייך לחברת סיוון, וממילא אינו בר מיסוי בידי חברת תיעוש. ואולם, לטענת המערערים, הוסיף המשיב לחברת תיעוש, סכום זה, כהכנסה של החבר הנישום, בנימוק כי לגבי הכנסה זו, אשר אמורה להיוסף לשומה של חברת סיוון, אין זכות קיזוז למול ההפסדים המועברים. עוד נטען על ידי המערערים, כי המשיב הוסיף וחייב את חברת סיוון בהכנסה המוסבת כתוספת להכנסה החייבת במס. בהקשר זה, טענו המערערים, כי הסבת ההכנסה האמורה לחברת סיוון מתעלמת מההפסד השוטף שנוצר בחברת תיעוש, שמקורו בהוצאות ההנהלה והתקורה השוטפות שלה. בהמשך, נטען על ידי המערערים, כי הימנעות המשיב מעדכון השומה של המערער 2 מהווה אף היא חיוב במס כפול. לטענתם, היות שהמערער 2, כנישום המייצג בחברה משפחתית, חב במס שולי מקסימלי, היה על המשיב להחזיר לו את המס ששולם על ידו, בגין "ההפסד השוטף המתקזז כנגד יתרת הכנסותיו". בנוסף, נטען על ידי המערערים, כי שגה בית משפט קמא עת אימץ את גרסתו של המשיב, כי בשנת המס 2002, הוא אינו מתיר קיזוז הפסדים מועברים לפי מיטב השפיטה בסכום של 3,110,000 ₪, שכן נתון זה לא הוכח; וכי על פי הראיות והדו"חות שהונחו בפני בית המשפט קמא בעמ"ה 1097/06, יתרת ההפסד המועבר של חברת תיעוש לשנת המס 2002 הסתכמה בסכום של 544,515 ₪ בלבד. לסיכום, טענו המערערים, כי התעלמותו של בית המשפט המחוזי מעדכון השומות שהוצאו בעניינם, בהתאם לקביעותיו ביחס לחברת תיעוש, מהווה הכשר לחיוב מס כפול; וכי הוצאת צווים הכוללים במודע חיוב כפול מס ואף בשילוש, נגועה בחוסר תום לב וכפופה לכללי ה"השתק השיפוטי", ולפיכך השומות האמורות בטלות מעיקרן.

25. עוד טוענים המערערים, כי שגה בית המשפט המחוזי עת התעלם מהעובדה שנימוקי השומות, נשוא עמ"ה 1097/06 ו-עמ"ה 1107/07, כמו גם קביעותיו של המשיב בניסיונו לבצע אכיפה מנהלית, מכוח סעיף 119א לפקודת מס הכנסה, המתייחסות לאותה פעילות כלכלית, הינן סותרות במהותן. לשיטת המערערים, בשומות שהוצאו לחברת סיוון מצטמצמת הנמקתו של המשיב לטענה כי הוצאות כוח אדם, אותן היא דרשה בספרים, אינן משמשות כולן בייצור הכנסה, שכן שיעורן עולה מעבר לנדרש, לפי הוראת סעיף 17 לפקודת מס הכנסה; ואילו, בשומות שהוצאו לחברת תיעוש ולמערער 2, טען המשיב כי מדובר בהסבת הכנסה מחברה קשורה, שכל מטרתה היא הפחתת נטל המס, היינו כי מדובר בעסקה מלאכותית. לגישת המערערים, העובדה שהמשיב אינו חולק על הצורך בקבלת שירותי כוח אדם, בשומה שהוצאה לחברת סיוון, משמעה כי הוא הסכים לקיומו של צורך כלכלי ולמהות העסקה, וכי הוא חולק

רק על שיעורה של ההוצאה, וזאת בניגוד לטענתו בשומות נשוא עמ"ה 1107/07, לפיה לא נמצא טעם כלכלי, מעבר לקיזוז הפסדים, לפעילות זו. לטענת המערערים, בסיכומיו בפני בית משפט קמא טען המשיב, באופן דומה, כי לחברת תיעוש אין פעילות עצמאית והיא מהווה "חברת צינור" בלבד, טענה העומדת בסתירה לאמור במכתב שהוציא בחודש נובמבר 2004, בו פירט את העקרונות שהנחו אותו בהערכת שווייה של חברת תיעוש, ושם התייחס לשווייה של החברה כנובעת מהפעילות העסקית היציבה שלה. אשר לקביעת בית המשפט המחוזי, כי השומות נשוא עמ"ה 1097/06 ו-עמ"ה 1107/07 הינן שומות חליפיות, טענו המערערים כי בית המשפט המחוזי התעלם מהעובדה כי המשיב כלל לא טען כי השומות דנא הן חליפיות; וכי טענה זו "הוגנבה" לראשונה לתצהירי המשיב. לשיטת המערערים, קביעה זו אינה מתיישבת עם ההלכה הפסוקה, לפיה שומה תיחשב כחליפית רק במקרים גבוליים, ואף זאת רק כאשר המשיב פועל באופן דווקני בהתאם להוראות שנקבעו, כאשר למועד העלאת הטענה; כאשר לקביעת תערוף ברור בין השומות; ובאשר לרמת הפירוט הנדרשת, לרבות הצורך בהצגת תחשיבים מפורטים.

26. עוד טענו המערערים, כי שגה בית המשפט קמא עת העלה מיוזמתו טענה של "עסקה מלאכותית", שעה שהמשיב עצמו הכחיש, בתגובתו לבקשה לקביעת סדר הבאת הראיות, כי הוא עשה שימוש בסמכותו מכוח סעיף 86 לפקודה; וכאשר קיימת מחלוקת באשר לנכונותן של העובדות, מהן הסיק בית משפט קמא קיומה של עסקה מלאכותית. המערערים הוסיפו וטענו, כי בית המשפט קמא טעה ביישומה של ההלכה שנקבעה בעניין רובינשטיין, עת קבע כי היא מאפשרת להתייחס לרצף פעולות, הנמשך תקופה של 5 שנים ויותר, כ"עסקה", לצורך סעיף 86 לפקודה. זאת שכן, קביעה מעין זו פוגעת בעקרון ההסתמכות שקבע המחוקק, ומאפשרת לפקיד השומה לטעון בדיעבד לרצף פעולות מלאכותיות, תוך התערבות רטרואקטיבית בשומות סופיות. נטען בנוסף, בהקשר זה, כי אין בסיס להסתמכות במקרה דנא על עניין רובינשטיין, שכן שם הקביעה, לפיה מדובר בעסקה מלאכותית, נסמכת על עובדותיו הספציפיות של המקרה, העומדות בסתירה מוחלטת למקרה דנא, בו חברת תיעוש נרכשה במטרה למנוע את קריסתה, המשיכה בפעילותה המקורית במשך 5 שנים נוספות, ועמדה במימון ההפסדים ופרעון כל התחייבויותיה.

בהמשך, טענו המערערים כי משטען המשיב לקיומה של עסקה מלאכותית, נטל ההוכחה מוטל עליו, ומשטענה זו כלל לא הועלתה על ידו באופן פורמלי, הוא לא עמד בנטל זה. עם זאת, ראו המערערים להתייחס למבחנים שנקבעו בפסיקה להוכחת קיומה של עסקה מלאכותית, וזאת מטעמי זהירות בלבד. לגישת המערערים, תנאי הסף

לשימוש בסמכות מכוח סעיף 86 לפקודת המס הינו הוכחה של הפחתת מס בפועל, ואולם דווקא הסבת ההכנסה לחברת סיוון, יש בה כדי להגדיל את סכום המס. אשר לקביעת בית משפט קמא, כי אין בסיס ענייני לפיצול הפעילות בין חברת תיעוש לבין חברת סיוון, שכן המערער 2 היווה "הרוח החיה בפעילות שתי החברות", טענו המערערים כי קביעה זו מהווה התערבות בשיקולים מסחריים לגיטימיים, וזאת בניגוד לתפיסה המקובלת ולכוונת המחוקק. עוד נטען על ידי המערערים, כי שגה בית המשפט המחוזי עת התעלם ממסכת שיקוליו של המערער 2 בפיתוח פעילות כוח אדם במסגרת חברת תיעוש; כי הפעילות בחברת תיעוש הורחבה אף מעבר לפעילות שנועדה לצרכי חברת סיוון; וכי הסכום בו חוייבה חברת סיוון עבור השירותים שסופקו היה נמוך ביחס לסכומים המקובלים בשוק.

27. אשר לקיזוז הפסדים, נטען על ידי המערערים כי גם אם הוכח קיומה של עסקה מלאכותית, הרי שבנסיבות דנן זכאים המערערים לקיזוז הפסדים. לטענת המערערים, בהתאם לע"א 7387/06 בן ארי טוכנות לביטוח (1968) בע"מ נ' פקיד שומה 1 ירושלים (29.05.2008) (להלן: עניין בן ארי), גם אם הוכחה עסקה מלאכותית, ניתן לקזז הפסדים, בהתאם לחלק היחסי אותו מימן או ספג הרוכש. לשיטת המערערים, בהינתן העובדה כי רכישת הבעלות בחברת תיעוש נעשתה בתמורה לפרעון כל התחייבויותיה והחזר הבטחונות שהעמידו בעלי המניות היוצאים, המערער 2 הוא שספג את ההפסד הכלכלי והעסקי, שהרי הוא זה שפרע את ההתחייבויות ושחרר את בעלי המניות היוצאים מערבויותיהם. לפיכך, בנסיבות האמורות, הוא זכאי לקיזוז מלא של הפסדים, ולחילופין לקיזוז בהתאם לחלקו היחסי, היינו בשיעור של 24%.

בהמשך, טענו המערערים כי אין כל ממש בטענת המשיב, לפיה אין להתיר את ניכוי ההוצאה שמקורה בתשלום עמלות מכוח הסכם המשכ"ל, וזאת בשל העובדה כי חברת תיעוש לא ביצעה פעילות בעלת "מנגנון והיקף המזכה בעמלה". לגישת המערערים, המדובר בשירות חד פעמי שפירותיו מתמשכים, המשולם לאורך זמן, וכי על פי ההלכה הנוהגת, חיוב בשכר טרחה בגין שירות שניתן באופן חד פעמי, שהתשלומים בגינו משולמים על בסיס פעילות עתידית, הוכר כהתחייבות שאינה מוגבלת בזמן (ע"א 9609/01 מול הים אילת בע"מ נ' עו"ד י. שגב (28.03.2004)). אשר להוצאות מכוח הסכם התחזוקה, טענו המערערים כי החיוב בגין העסקת צוות הבדק נעשה כחלק מכלל ההתחשבות בגין העובדים הזרים, וכי טענה לפיה חברת תיעוש לא ביצעה כל פעילות כלכלית או כי המדובר בעסקה מלאכותית, לא נכללה בנימוקי השומה.

28. עוד הוסיפו וטענו המערערים, כי שגה בית משפט קמא עת קבע כי חלוקת רווחים שקוזזו מהפסדיה של חברה משפחתית חייבים במס דיבידנד. לטענת המערערים, טענה זו לא נטענה על ידי המשיב ולא הוכחה על ידו, והיא עומדת בסתירה לסיווג ההכנסה כהכנסה מחברה משפחתית, כפי שנקבע בשומות הסופיות של חברת תיעוש לשנות המס 2001 ו-2003. נטען בנוסף, כי שגה בית המשפט המחוזי עת התעלם מהטעויות התחשיביות שנכללו בשומות נשוא עמ"ה 1107/07, ובין היתר מהעובדה שתוספת ההפרש המקסימלי בשנת 2001 צריכה להיות 828,691 ₪ ובשנת 2002 צריכה להיות 678,687 ₪, בניכוי הוצאות ישירות של חברת תיעוש.

לבסוף, טענו המערערים כי שגה בית המשפט המחוזי עת חייבם בהוצאות משפט בסך של 118,000 ₪, וזאת לאור מספרם המועט של הדיונים שהתקיימו בעניינם. עוד נטען, בהקשר זה, כי התמשכות הדיונים וסירבולם נבעו מטענותיו המשתנות של המשיב בשומות הסותרות, כמו גם מהטענות החדשות שהעלה לראשונה במהלך הדיונים. לגישת המערערים, ההוצאות בהן הם חויבו אינן מידתיות, וזאת בעיקר לנוכח התנהגותו הפסולה של המשיב, ולפיכך יש לבטלם.

29. לאור האמור לעיל, גורסים המערערים כי יש לקבל את הערעור בעניינם, ולבטל את צווי השומות שהוצאו להם. בנוסף, טוענים המערערים כי יש לבטל את ההוצאות שהוטלו עליהם, ולחייב את המשיב בהוצאות המערערים בשתי הערכאות, לרבות שכר טרחת עורך דין.

תגובת המשיב

30. המשיב סומך את ידו על פסק דינו של בית משפט קמא, וטוען כי בדין אישר בית המשפט המחוזי את השומות, נשוא ההליך העיקרי. לטענת המשיב, בצדק דחה בית משפט קמא את טענתה המקדמית של חברת סיוון, לפיה יש לקבל את ערעורה מחמת התיישנות, ביחס לשנות המס 2001-2002. לשיטתו של המשיב, המדובר בניסיונם של המערערים למנוע את בירור השומות שהוצאו להם לגופן, שעה שהתקבלה טענתה של חברת תיעוש בכל הנוגע להתיישנות השומה לשנת המס 2001. לטענת המשיב, דין הטענה להידחות גם לגופה, שכן הוצגו בפני בית משפט קמא ראיות אובייקטיביות למכביר, בדבר עיתוי משלוח הודעות השומה הסופיות, כמו גם לגבי אופן ומועד המצאתן. המשיב הוסיף וטען, כי לאחר שידור צווי השומה, הם הודפסו ונשלחו, כל אחד בנפרד, באמצעות דואר רשום, לכתובתה של חברת סיוון. לשיטת המשיב, מספרי הדואר הרשום ו"קוד טופס 101" מופיעים על גבי פלטי "שאילתת IPRS", המהווה



רשומה מוסדית לפי סעיף 36 לפקודת הראיות [נוסח חדש], התשל"א-1971, ומשכך היא מהווה הוכחה לאמיתות תוכנה. עוד נטען על ידי המשיב, כי ביום 23.01.2007, נשלחו למייצגה הרשום של חברת סיוון, רו"ח כץ, באמצעות הפקסימיליה, העתקי השומות שכבר נערכו, לאחר שהוטבעה עליהם חותמת המשיב, בצירוף הנימוקים לצווים שנחתמו יום קודם לכן. המשיב הבהיר עוד, כי רו"ח כץ אישר טלפונית את קבלת המסמכים, אשר כללו את נתוני הצווים, ובהם: סכום ההכנסה החייבת המדויקת בהתאם לצווים; חישוב סכום המס הנובע ממנה; וההנמקות המפורטות שבבסיסה, כשהן חתומות על ידי המפקחת שהוציאה את הצווים. המשיב הטעים, בהקשר זה, כי המפקחת הייתה מוסמכת לערוך את השומה, ובהתאם לעדותה, הצו במחשב אושר גם על ידי סגנית פקיד השומה, כנדרש. בהמשך, הדגיש המשיב כי שליחת החלטה הנוגעת להשגה על שומה באמצעות הפקסימיליה, הוכרה זה מכבר בפסיקה הנוהגת, כפעולה העונה על דרישות הדין (עמ"ה 506/07 שלמה נ' פקיד שומה (23.04.2013)); והיא אף מעוגנת, כדרך המצאה אפשרית, בתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1985 (להלן: תקנות סדר הדין האזרחי). לפיכך, הוסיף וטען המשיב כי אין לייחס משקל רב לפגם הטכני הנטען בהמצאה, ככל שנפל פגם כזה, מה גם שהצו נשלח יום לאחר מכן, טרם התיישנותו של הצו, בדואר רשום, כנדרש. המשיב הבהיר, בהקשר זה, כי העובדה שלא ניתן היה להעיד את עובדי רשות הדואר או להנפיק אישור פורמאלי מטעם רשות הדואר, רובצת לפתחה של חברת סיוון, שהעלתה טענה זו כשש שנים ממועד הגשת השגתה, ומכל מקום, טוען המשיב כי עדותם של אלה אינה נדרשת. המשיב התייחס לעניין סמי, וטען כי הוא פעל בהתאם להלכה שנקבעה בעניין זה, ומשכך כי דין טענת ההתיישנות להידחות. אשר לפסיקה ברע"א 429/12 דור און נ' מס הכנסה פקיד שומה (06.01.2013) (להלן: עניין דור און), טען המשיב כי לא ניתן לומר שחברת סיוון לא הייתה מודעת להחלטה הסופית של המשיב בעניינה, או לגבי עצם משלוח החלטה, וממילא ידיעת הנישום אינה עומדת במוקד ההכרעה, בכל הנוגע להתיישנות השומה.

31. עוד טען המשיב, כי בדין קבע בית המשפט קמא שהסכומים ששילמה חברת סיוון לחברת תיעוש, מעבר להוצאה הכרוכה בגיוס עובדים זרים מחברות ציבוריות, אינם בגדר "הוצאה לצורך יצירת הכנסה", ולפיכך אין להכיר בהם לצורך חישוב ההכנסה החייבת של חברת סיוון. המשיב ציין, בהקשר הנדון, כי הוכח בבית משפט קמא כי בשנות המס הרלוונטיות, לחברת תיעוש לא הייתה תשתית המאפשרת לה לספק את שירותי כוח האדם החיצוניים, אותם היא התחייבה לספק לחברת סיוון. זאת שכן, הוכח: כי מספר העובדים שהועסקו על ידי חברת תיעוש בשנים הרלוונטיות נע בין 2-4 עובדים, כולל אשת המערער 2, שכלל לא היו מיומנים בתחום הבניה וכוח האדם; כי לחברת תיעוש לא היה רישיון לעיסוק כקבלנית כוח אדם; וכי כלל השירותים הנלווים

לאספקת כוח האדם הזר לרבות הטסת עובדים, תשלום שכרם, נשיאה בתשלומים נלווים, אספקת מגורים לעובדים, הסעתם למקום העבודה וכיוצ"ב, סופקו ממילא על ידי חברות כוח האדם החיצוניות ולא על ידי חברת תיעוש. לשיטת המשיב, יש באמור לעיל, כדי להוכיח כי חברת תיעוש כלל לא סיפקה לחברת סיוון שירותי כוח אדם בפועל. המשיב הוסיף וטען, כי בהינתן העובדה שהמערער 2 לא הצליח להבהיר בעדותו, בגין מה שולמה לחברת תיעוש עמלה נוספת, יש בכך כדי לתמוך במסקנה זו. המשיב טען בנוסף, כי הוכח בבית משפט קמא כי ההתקשרויות, לצורך אספקת כוח אדם זר, לא נעשו על ידי חברת תיעוש, כי אם באופן ישיר על ידי חברת סיוון. זאת שכן, ההסכמים והחוזים בין חברת תיעוש לחברות כוח האדם החיצוניות נחתמו על ידי המערער 2 בשם חברת סיוון; שעה שהמערער 2 היה הגורם הדומיננטי בניהול פעילות כוח האדם הזר, לרבות בקביעת גובה העמלה, המהווה החלטה עצמאית שלו "להעביר כספים מכיס אחד לכיס אחר". המשיב הבהיר, בהקשר זה, כי החל מחודש פברואר 2001, חברת סיוון שילמה לחברת תיעוש סכום עודף בשיעור של 20%, בגין אותו שירות שכבר ניתן לה קודם לכן באופן ישיר, על ידי חברת עוז עתיד, וזאת מבלי שחברת תיעוש סיפקה לחברת סיוון כל שירות בפועל. לטענת המשיב, הסבריו של המערער 2 לתשלום הסכום העודף, שטיבם שונה מספר פעמים לאורך ההליך, לא התקבלו על ידי בית המשפט המחוזי. המשיב הטעים, כי בדין דחה בית משפט קמא את טענותיהם של המערערים, לפיהן הטעם בהעברת הכספים נעוץ בהעצמה נשית; כי הצורך בשירותי חברת תיעוש מקורו ב"תפיחת ההתעסקות בטיפול בכוח האדם הזר למימדים גדולים"; וכי הפסקת העברת הכספים לחברת תיעוש מקורה בחקיקה משנת 2003, המטילה חובת תשלום היטל על מעסיק של עובדים זרים. המשיב הוסיף וטען, כי גם ניסיונם של המערערים לתלות את תשלום הסכום העודף בצורך להקטין את חשיפתה של חברת סיוון לתביעות, הוכחה כבלתי נכונה, מאחר שבפועל גם לאחר כניסתה של חברת תיעוש לתמונה, הוגשו שני כתבי אישום נגד חברת סיוון בשל העסקת עובדים זרים.

32. אשר למסקנה בדבר קיומה של עסקה מלאכותית, נטען על ידי המשיב, כי קביעתו של בית המשפט המחוזי, לפיה הסכום העודף אינו בגדר הוצאה לצורך ייצור הכנסה, נעשתה במסגרת קביעה רחבה יותר כי העברת הכספים מחברת סיוון למערער 2, דרך חברת תיעוש, מגלמת בחובה עסקה מלאכותית. לשיטת המשיב, יש בקביעות אלה כדי ללמד כי הוא עמד בנטל המוגבר הכרוך בהוכחת טענת המלאכותיות. המשיב ציין, כי חברת תיעוש הועברה לידי המערער 2 ללא תמורה, שעה שהחברה הייתה חברה כושלת, בעלת הפסדים צבורים בסך של 5 מיליון ₪, וטען כי המערער 2 כשל מלספק טעמים משכנעים לרכישה זו. לטענת המשיב, הוכח כי בחברת תיעוש לא

התקיימה פעילות למתן שירותי כוח אדם; כי ריכוז הפעילות נותר בידי המערער 2; כי חשיפתה של חברת סיוון לתביעות לא פחתה; כי לא הובאה כל ראיה ששיקולי כדאיות בענף הם שעמדו לנגד עיניהם של המערערים; כי לא הוצגו ראיות בדבר ניסיונות להבראת חברת תיעוש; וכי הפעילות הנטענת של אספקת כוח האדם הזר לבנייה, שבוצעה לכאורה באמצעות 2-4 עובדים, אינה בגדר המשך ישיר של פעילות העבר, במסגרתה הועסקו בחברת תיעוש כ-75 עובדים, שסיפקו שירותי אחזקה מיוחדים לבתי חולים ולמוסדות.

אשר להוצאות התחזוקה והסכם המשכ"ל, נטען על ידי המשיב, כי מדובר בטענות עובדתיות שנדונו ונדחו על ידי בית משפט קמא, וכי לא בנקל תתערב ערכאת הערעור בממצאים העובדתיים שנקבעו על ידי הערכאה הדיונית. נוסף על כך, גורס המשיב, כי טענת המערערים לפיה הקביעה כי חברת תיעוש לא ביצעה כל פעילות כלכלית, בגין הוצאות התחזוקה, לא הועלתה בנימוקי השומה, תמוהה היא, שכן טענה זו נטענה במפורש בסעיף 2 לנימוקי השומה שהוצאה לחברת סיוון, לשנת המס 2002.

33. לפיכך, טוען המשיב כי משנסתרו כלל הטענות בעניין השיקולים העסקיים והכלכליים לכאורה, אשר הובילו את המערערים לתשלום הסכום העודף והוצאות התחזוקה והמשכ"ל, לא נותר אלא להסיק כי השיקול היחיד, אשר הוביל את המערערים להתקשרות זו, הוא הרצון להפחית את נטל המס, שיקול אשר אושש על ידי המערער 2 בעדותו. לטענת המשיב, באמצעות העברת הכספים לחברת תיעוש ורישומם כהכנסותיה, ביקשו המערערים להמנע, הלכה למעשה, משיטת המיסוי הדו שלבי, ומתשלום מס בכלל, בגין הרווחים הללו – וזאת הן במישור החברה והן במישור בעלי המניות. לפיכך, הוסיף וטען המשיב, כי צדק בית משפט קמא עת קבע כי ההתקשרות ביניהם היא בגדר עסקה מלאכותית, שכל מטרתה הפחתת נטל המס. המשיב ציין, כי העובדה שבשנת 2003 לא נותרו בחברת תיעוש עוד הפסדים לקיזוז, אינה גורעת מיתרון המס ממנו היא נהנתה בשנות המס הקודמות, ומיתרון המס ממנו ביקש המערער 2 ליהנות. המשיב הוסיף עוד, כי ההפסדים בחברת תיעוש מקורם בתקופה שלפני רכישתה ללא תמורה על ידי המערער 2, ועובר להפיכתה לחברה משפחתית. לפיכך, טען המשיב כי ייחוס הפסדי העבר של חברת תיעוש למערער, תוך ניצול הפיכת החברה למשפחתית, נעשה בניגוד לדיני קיזוז ההפסדים ולתכליות המונחות ביסוד דינים אלה, ומשכך הדבר אסור.

34. אשר לטענה, כי השומות שהוצאו סותרות ומטילות כפל מס על המערערים, טוען המשיב כי הוא חזר והדגיש מספר פעמים כי השומות, אשר הוצאו לחברת תיעוש,

הינן שומות חלופיות לשומות שהוצאו לחברת סיוון, וכי ככל שתתקבל עמדתו, לפיה אין להתיר בחברת סיוון את ההוצאה, יתקן המשיב את השומה של חברת תיעוש, במובן זה שהוא יבטל את ההכנסה שקבע לה, ואשר את קיזוזה לא התיר. לגישת המשיב, העובדה כי מבחינת מועדי הצווים מושא הערעור דנן, השומה בעניינה של חברת תיעוש הוצאה טרם שיצאו צווי השומה לחברת סיוון, אין בה כדי להשפיע על דבר היותה של השומה הראשונה בזמן, שומה חלופית מבחינה עניינית. עוד נטען על ידי המשיב, כי במכתב אליו הפנו המערערים, אשר נכתב בשנת 2004, כלל לא נבחנו ההתקשרויות בין חברת תיעוש לחברת סיוון; וכי אין לראות באמור במכתב, כ"הכשר עתידי לכל קיזוז הפסדים שעשויה החברה לבקש בעתיד, ובפרט לא לאלו שביקשו המערערים לבצע". לפיכך, טוען המשיב, כי טענות המערערים בדבר היות השומות סותרות, הינה "היתממות שאינה במקומה". לאחר זאת, הבהיר המשיב כי הגם שהוא הסכים כי מדובר בשומות חלופיות, הרי שלא היה חייב לראות את הדברים כאור זה. לגישת המשיב, בהינתן העובדה כי לחברת תיעוש הייתה הכנסה בפועל, שכן הכספים הועברו לידיה, ניתן היה לשום את החברות גם יחד, בגין הפעולות שנעשו על ידן. המשיב הוסיף וטען, כי הובהר בבית המשפט המחוזי, כי השומה שנקבעה לחברת סיוון היא השומה הראשית, ואילו השומה שנקבעה לחברת תיעוש היא השומה החלופית; כי צורפו לכל אחת מהשומות החלופיות חישוב כספי ונימוקים; וכי כל אחת מהשומות עברה באופן נפרד מרעותה, את מסגרת היישום של המשיב. המשיב הוסיף וטען, כי בניגוד לאמור בעמ"ה 1204/02 עמ"נ נ' פקיד שומה גוש דן (22.07.2004), הוצאו על ידו שומות חלופיות, הנסמכות על מסד עובדתי זהה, כך שלא ניתן לומר כי עסקינן בטענות עובדתיות חלופיות. לפיכך, טוען המשיב כי לא מתעורר במקרה דנן כל חשש לגביית מס כפול או משולש, וכי אין בשומות החלופיות כדי ללמד על חוסר תום לב מצידו, כפי שטוענים המערערים.

35. בהמשך, נטען על ידי המשיב כי אין בעובדה שנקבעו לחברת תיעוש ולמערער 2 שומות סופיות לשנות המס 2001 ו-2003, כדי להקים השתק שיפוטי. לגישת המשיב, כל שנת מס עומדת בפני עצמה, והיעדר התערבות בשומות עצמיות אינו חוסם את המשיב מלשנות את מדיניותו לגבי שנות מס אחרות (ע"א 5206/15 אכתילאט נ' פקיד שומה נצרת (26.12.2016)). לגישת המשיב, הדברים נכונים מקל וחומר, לאחר שהשומה לשנת 2001 הפכה לסופית, מחמת התיישנות בשל איחור במשלוח הצו, ולא משום שטענותיה של חברת תיעוש התקבלו מבחינה מהותית.

36. אשר לסוגיית חלוקת הדיבידנד, נטען על ידי המשיב, כי:

”משנקבע כי הכספים ובגובה הסכום העודף ובגובה ההוצאות בגין ההסכמים ההיסטוריים אשר הועברו מסיוון בע”מ לחברת תיעוש אינם מותרים בניכוי בסיוון בע”מ, משום שאינם בגדר הוצאה בייצור הכנסה, הרי שאז משמעות הדבר היא כי לתיעוש כלל לא היו הכנסות בשנות המס שבערעור, והמשיב אף התחייב לבטל את ההכנסה שנרשמה בתיעוש בגין סכומים אלו. במקרה כזה, התוצאה היא שבתיעוש כלל לא קיימים רווחים, וממילא שאין באפשרותה לחלק רווחים, ועל כן שהרווחים שחולקו מקורם בסיוון בע”מ. תוצאה דומה הייתה מתקבלת אף אילו היה מקבל בית המשפט קמא את עמדתו הראשית של המשיב בהליך החלופי, ולפיה העברת הכספים מחברת סיוון בע”מ לחברת תיעוש היא בגדר הסבת הכנסות שיש להתעלם ממנה.”

המשיב הוסיף וטען, כי התוצאה לפיה כספי הדיבידנד לא יחויבו במס כלל, למרות: עקרון המיסוי הדו שלבי; עקרון המיסוי החד שלבי בחברה משפחתית; והעובדה שהכספים הגיעו לכיסו של המערער 2, היא תוצאה שאינה ראויה, ובוודאי שהיא אינה מתיישבת עם כוונת המחוקק, עת חוקק את סעיף 64א(א)(1) לפקודת מס הכנסה.

אשר לסוגיית החיוב בהוצאות, טען המשיב כי ערכאת הערעור אינה נוהגת להתערב בקביעותיה של הערכאה הדיונית לעניין פסיקת שכר טרחה והוצאות, אלא במקרים קיצוניים מאוד. בשים לב לכמות הראיות; להיקף כתבי הטענות; למספר השומות, הנישומים ושנות המס שנדונו בהליך; למספר בקשות הביניים; ולמספר הדיונים, לרבות הדיונים הנוספים שנערכו מעבר לדיוני ההוכחות, נטען על ידי המשיב, כי ההוצאות שהוטלו על המערערים אינן מצדיקות את התערבותו של בית משפט זה, תוך חריגה מהכלל האמור.

37. על יסוד האמור לעיל, טוען המשיב כי יש לדחות את הערעור על כלל חלקיו, ולחייב את המערערים בהוצאותיו.

ההליכים בבית משפט זה

38. ביום 20.06.2017, נערך דיון בערעור בפני מותב זה. במסגרת הדיון, הציע המשיב כי ההפסדים שהיו לחברת תיעוש בשנות המס 2001 ו-2003, שהינן שנות מס סגורות וחלוטות, יושבו ”באופן מאזני” לשנות המס ה’פתוחות’, וזאת לנוכח העובדה שסעיף ההפסד הוא סעיף חשבונאי-מאזני, וככזה ניתן לביצוע אף לאחר הפיכת שנות

המס הרלוונטיות לחלוטות. לאחר שהצדדים התבקשו לשוחח ביניהם לצורך גיבוש פתרון מוסכם, הצענו להם הצעת פשרה, לפיה חברת סיוון תשלם סכום כולל של 2.5 מיליון ₪, לסיום כל המחלוקות נשוא הערעור (להלן: הצעת הפשרה). ביום 04.07.2017, הודיעו המערערים כי אין בידם להסכים להצעת הפשרה. לשיטת המערערים, אין בהצעת בית המשפט כדי לבטל את חיובם בכפל מס, כאשר משמעותה הכספית של ההצעה, לשיטתם, היא ויתור על הפסדים וניכוי הוצאות תקורה והנהלה שוטפות, בסכומים משמעותיים, באופן שתשלום סכום הפשרה, בלא עדכון מקביל של ההפסדים וההוצאות, יהווה תשלום העולה על הסכום שבמחלוקת.

39. לפיכך, התיק נקבע לדיון תזכורת בפניי, ובמסגרתו התבקש המשיב להודיע באיזה אופן ניתן יהיה להכיר בהפסדים שנגרמו למערערים, במסגרת השנים "החסומות", כך שניתן יהיה לקדם את הצעת הפשרה. במהלך הדיון, שהתקיים ביום 05.09.2017, הגיש המשיב, אשר יוצג על ידי עו"ד טליה נעים, תחשיב המכמת את שוויה הכלכלי של הצעתו מיום 20.06.2017, ואשר מעמיד את חוב המס על סכום של כ-3.2 מיליון ₪. לשיטת המשיב, השומות שהוצאו על ידו למערערים עומדות על סכום ריאלי של כ-4.2 מיליון ₪, ולאחר הפחתת הפסדים בסך 960,000 ₪, ההכנסה החייבת עומדת על סכום של כ-3.2 מיליון ₪, וזאת בהתעלם מתשלום הדיבידנד שהתיישן, משנת 2001. לגישת המשיב, עולה מהתחשיב האמור, כי הצעת הפשרה, העומדת על סכום של כ-2.5 מיליון ₪, מטיבה עם המערערים בכ-700,000 ₪ ביחס להצעת המשיב; ובכ-1.7 מיליון ₪ ביחס לסכום הריאלי של השומות כיום. לפיכך, הובהר על ידי המשיב, כי הצעת הפשרה מטיבה עם המערערים יותר מאשר חלופת ה"הכרה בהפסדים", וכי למרות זאת היא נשקלה על ידו בחיוב. בתגובה, נטען על ידי המערערים, אשר יוצגו על ידי עו"ד רחל כץ, כי החישוב שהוצג על ידי המשיב אינו מדויק, שעה שהם חויבו, שלא כדין, בכפל מס, ולפיכך דווקא חלופת ה"הכרה בהפסדים" היא המטיבה יותר עמם. לשיטת המערערים, השומה המדויקת עומדת על סכום של כ-4.0438 מיליון ₪, ו"אם אני משלמת היום למשיב 2.5 מיליון ומוותרת על ההפסדים אז אני מוותרת על הפסדים של 2.7 מיליון פלוס 2.5 מיליון ואז אני משלמת יותר ממה שהשומה כשלא קיבלתי שום דבר, כאילו כל הטענות שלי נדחו אפרירית. אנחנו חושבים שהסכום של 2.5 מיליון גבוה מאוד". לשיטת המערערים, המס שעליהם לשלם מסתכם בסכום הנע בין 1.6 לבין 1.7 מיליון, לעומת הצעת בית המשפט, אשר עומדת על תשלום של 2.5 מיליון ₪ למשיב.

40. לאחר שנשמעו טיעוני הצדדים כאמור לעיל, ולאחר שהוצגו בפניי הנתונים האמורים בפירוט, חזרתי על הצעת הפשרה מיום 20.06.2017. על אף האמור, עמדו המערערים על סירובם.

41. המערערים ביקשו להגיש תחשיב של חבות המס מטעמם. במסגרת התחשיב, מיום 12.09.2017, נטען כי חבות המס על פי פסק הדין, בהתעלם מכל טענות המערערים (הן הפרוצדוראליות והן המהותיות), מסתכמת בסכום של 1,678,591 ₪, ולפיכך אין בידם לקבל את הצעת הפשרה, שסכומה עולה על סכום החיוב על פי פסק הדין, ואשר אין בה כדי לפתור את הבעייתיות ביישום פסק הדין, היינו חיוב המערערים בכפל מס. תחשיב המערערים, כפי שהוגש לבית המשפט, מבוסס על:

”סכומי ההכנסות המוסבות, כפי שנקבעו בפסק הדין של בית משפט קמא, והמס הנובע החל על המערערת 3 (חברה רגילה, החייבת במס בשיעור של 25-36%), כאשר מסכום המס הופחתו כל התשלום ששילם המערער 2 ו/או הפסדים שוטפים הניתנים לקיזוז מהכנסתו החייבת של המערער 2 (להבדיל מהפסדים מועברים), ואשר בעקבות הסבת ההכנסות על ידי המשיב הפכו למס ששולם ביתר (מס בשיעור של 50-46%), שהמערער 2 (החבר הנישום בחברה משפחתית) זכאי להשבתם בצירוף ריבית והפרשי הצמדה, כמתחייב מהוראות סעיפים 159 א ו/או 160 לפקודה”.

על פי המערערים, תחשיב יתרת החוב הינו כדלקמן:

ש"ח	”סה”כ חיוב לפי נתוני המשיב:
5,277,345	<u>פחות:</u> דיבידנד שנת 2001 שכלל לא היה חלק
-1,056,000	מההתדיינות:
-192,480	חיוב כפול בגין הכנסות מרווח הון:
-2,350,274	החזרי מס המגיעים למערער 2 בגין מס יתר/הפסד בר
	קיזוז:
<u>1,678,591</u>	”סה”כ חבות המס בהתעלם מכל טענות המערערים:

42. בתגובת המשיב לתחשיב המערערים, מיום 25.09.2017, נטען כי עיון בתחשיב מלמד כי המערערים מבקשים שההפסדים יוחזרו להם באופן שוטף לאורך שנות המס 2001-2011, וזאת בהתעלם מהעובדה כי למעט שנת 2002, התלויה ועומדת בערעור דנן, יתר השנים האמורות הינן סגורות וחלוטות, באופן שאינו מאפשר את ביצוע התיקון האמור באופן שוטף. עוד נטען על ידי המשיב, כי המערערים שעמדו על התיישנות השומה לשנת המס 2001 ביחס לחברת תיעוש והמערער 2, באופן שהביא לביטול חיוב המערער 2 במס בגין דיבידנד שחולק לו, מבקשים באותה נשימה כי

"אותה שנת מס, אצל אותו נישום, 'תיפתח' רק לצורך חישוב ההפסדים באופן שוטף, ללא שימוסה הדיבידנד. ברי כי לא ניתן לאחוז את החבל בשני קצותיו, ומכל מקום תחשיב זה מנוגד להלכה לפיה התיישנות שנות מס הינה התיישנות מהותית". בהמשך, נטען על ידי המשיב כי אין כל בסיס למקדמי הריבית וההצמדה המופיעים בתחשיב, המביאים את המערערים לתוצאה של חבות מס בסך של כ-3.2 מיליון ₪; וכי טענת המערערים בדבר חיוב כפול ברווחי הון בכל אחת משנות המס, הינה טענה חדשה, שלא נטענה עד כה ולא נמצא לה בסיס בדו"חות. לבסוף, נטען על ידי המשיב כי טענת המערערים, לפיה בשנות המס 2001-2011 שולם "מס ביתר", מניחה כי שנים אלה ניתנות ל'פתיחה' לצורך התחשבות שוטפת בהפסדים, טענה המנוגדת לעקרונות יסוד של התיישנות שנות מס. על יסוד האמור, גורס המשיב כי תחשיב המערערים הינו שגוי, ואין לו על מה שיסמוך.

לאחר שכל ניסיונותינו להביא את הצדדים לפשרה לא צלחו, הגיעה השעה ליתן את פסק דיננו במחלוקת שהתגלעה ביניהם.

דיון והכרעה

43. במסגרת הערעור שלפנינו, מתעוררות שתי שאלות עיקריות עליהן יש ליתן את הדעת. הראשונה, עניינה בדרך ההמצאה הנדרשת, לצורך עמידה בדרישת סעיף 152(ג) לפקודת מס הכנסה, המורה לפקיד השומה להוציא צו שומה בתוך שנה ממועד הגשת השגה על שומה שנערכה לנישום, או תוך ארבע שנים מתום שנת המס שבה נמסר הדו"ח, לפי המאוחר. שאלה זו נוגעת ליישומה הראוי של ההלכה שנקבעה בעניין סמי.

השנייה, עניינה בשאלה הנוגעת לנושא העסקה המלאכותית, ונשאלת השאלה: האם העסקה שלפנינו היא בגדר "עסקה מלאכותית", כמשמעותה בסעיף 86 לפקודת מס הכנסה; ומה היקף סמכותו של פקיד השומה "להתעלם" מן העסקה, כאמור בסעיף 86 לפקודה?

א. האם המשיב "הפעיל את סמכותו", על פי הנדרש בסעיף 152(ג) לפקודת מס הכנסה?

המסגרת הנורמטיבית

44. סעיף 152(ג) לפקודת מס הכנסה קובע כדלקמן:

"אם בתוך ארבע שנים מתום שנת המס שבה נמסר הדוח לפי סעיף 131, או בתום שנה מיום שהוגשה השגה, לפי



המאוחר מביניהם, לא הושג הסכם כאמור בסעיף קטן (א) ולא השתמש פקיד השומה בסמכויותיו לפי סעיף קטן (ב), יראו את ההשגה כאילו התקבלה...".

45. טרם שאדון בסוגיית ההתיישנות בנסיבות העניין שלפנינו, אסקור בקצרה את ההיסטוריה הפסיקתית הנוגעת לפרשנותו ולאופן יישומו של סעיף זה (להלן: הוראת ההתיישנות), וזאת כדי לעמוד על תכלית הסעיף, ובהתאם – על פרשנותו הראויה.

46. פרשנותו של סעיף 152(ג) נדונה רבות בפסיקה, ואף ידעה תהפוכות. על פי פקודת מס הכנסה, משעה שנישום הגיש השגה על השומה שהוצאה על ידי פקיד השומה, לפי מיטב שפיטתו, לפקיד השומה נתונות 4 שנים מתום שנת המס שבה הוגש הדו"ח או שנה מהיום שבו הוגשה ההשגה, לפי המאוחר מביניהם, להפעיל את סמכויותיו במענה על הגשת ההשגה, שאם לא כן יראו את ההשגה כאילו התקבלה. השאלה הפרשנית, אשר מתעוררת מלשון הוראת סעיף ההתיישנות, היא אלו פעולות, הנעשות על ידי פקיד השומה, ייחשבו כפעולות העוצרות את מרוץ ההתיישנות ומונעות "אישור אוטומטי" של השגת הנישום.

בעבר, נקבע כי מרוץ הזמנים נעצר במועד בו פקיד השומה השתמש בשיקול דעתו לפסול את השומה העצמית של הנישום, וערך שומה לפי מיטב שפיטתו, וזאת בלא כל חובה להודיע לנישום על החלטתו, בתוך התקופה הקבועה בסעיף (ע"א 568/78 פקיד השומה נ' יצחק ביר בע"מ, פ"ד לו(3) 735 (1979) (להלן: עניין ביר)). בשנת 2007, בעניין סמי, נדרש בית משפט זה לעניין ביר, וקבע כי הפרשנות שניתנה לסעיף ההתיישנות היא פרשנות מילולית, שאינה תואמת את כללי הפרשנות התכליתית הנוהגים בימינו. לפי ההלכה העדכנית, פרשנות המושג "שימוש בסמכות", כאמור בסעיף 152(ג) לפקודה, המביא להפסקת מירוץ ההתיישנות, מובילה למסקנה כי אין די בקבלת החלטה על ידי פקיד השומה במועד הקבוע בסעיף, מבלי שזו נשלחה כלל אל הנישום. היינו, מרוץ הזמנים להתיישנות השומה, יקטע רק כאשר החלטתו של פקיד השומה תועבר לידיעת הנישום, וזאת בכדי לצמצם את חוסר הוודאות המשפטית בו שרוי הנישום, כל עוד טרם ניתנה החלטה בעניין שומתו. עוד נקבע בעניין סמי, כי הלכה זו תחול באופן רטרואספקטיבי על הליכים תלויים ועומדים. בהמשך, עניין התחולה הרטרואספקטיבית של ההלכה בעניין סמי נדון במסגרת דיון נוסף, בו נקבע כי הלכה זו תחול באופן רטרואספקטיבי, על הליכים, בהם הוצאה שומה לפי מיטב השפיטה או ניתנה החלטה בהשגה, לאחר יום 23.05.2004 בלבד (דנ"א 3993/07 פקיד שומה ירושלים 3 נ' איקאפוד בע"מ (14.07.2011)).

47. בהמשך, בעניין דור און, עמד בית משפט זה על אופן יישומה של ההלכה בעניין סמ"י. נקבע בפסק דין זה, כי ידיעה משוערת של הנישום בדבר משלוח השומה, דהיינו ידיעה על אודות הכוונה לשלוח שומה ובדבר הנימוקים אותם היא צפויה לכלול, אינה מגשימה, באופן מספק, את תכלית הוראת ההתיישנות, שעניינה צמצום חוסר הוודאות של הנישום. בעניין דור און הודגש, כי נדרשת ידיעה של הנישום על אודות עצם משלוח ההחלטה, היינו נדרשת ידיעה על כך שנשלחה שומה סופית. בחודש דצמבר 2014, נדרש בית משפט זה, פעם נוספת, לאופן יישומה של ההלכה בעניין סמ"י, עת קבע כי המועד הקובע לסיום מרוץ הזמנים להתיישנות סמכותו של פקיד השומה, הוא מועד משלוח ההחלטה החתומה אל הנישום, ולא מועד קבלתה אצלו (ע"א 3929/13 פקיד שומה תל אביב 3 נ' נאמן (10.12.2014) (להלן: עניין נאמן)). בעניין נאמן הבהיר בית משפט זה, כי יש חשיבות לכך שאמת המידה, אשר על פיה ייקבע האם פקיד השומה הפעיל את סמכויותיו בתוך פרק הזמן הסטטוטורי, תהיה ברורה, ומכל מקום היא אינה תלויה בשיתוף פעולה של הצד האחר, הנוגע בדבר.

48. בהמשך, חודד נושא הפעלת סמכותו של פקיד השומה, לצורך עצירת מרוץ ההתיישנות, בע"א 805/14 ינקו וייס אחזקות בע"מ נ' פקיד שומה חולון (13.10.2015)), עת נקבע, כי "מרוץ הזמנים להתיישנות סמכותו של פקיד השומה איננו נקטע כל עוד לא ניתנה החלטה סופית וחתומה של פקיד השומה ונשלחה אל הנישום, וכי אין מקום להכיר בחריגים לקביעה זו המבוססים על ידיעתו של הנישום. זאת, אפילו במקרה שבו הנישום יודע בפועל ובאופן ודאי על קיומה של שומה בעניינו" (שם, פסקה 39).

49. סיכומם של דברים, על פי פסיקתו של בית משפט זה, תכלית הוראות ההתיישנות בפקודת מס הכנסה היא ליצור ודאות אצל הנישום ביחס להחלטה שהתקבלה בעניין שומתו, במסגרת לוח זמנים קבוע ומוגדר. נקבע, כי על מנת שיראו את פקיד השומה כמי שהפעיל במועד את סמכותו להכרעה בהשגה, לפי סעיף 152(ג) לפקודה, עליו לשלוח את החלטתו הסופית טרם שחלף המועד הקובע, כאשר שומה אשר נשלחה לאחר מועד זה, תהא בטלה. על רקע האמור, נפנה עתה לבחון את טענות הצדדים לפנינו.

50. ראשית, נטען על ידי חברת סיוון, כי המשיב נמנע מלהמציא ראיה אובייקטיבית לגבי עיתוי משלוח הודעת השומה הסופית בדואר הרשום, ולפיכך יש לקבל את השגותיה ולבטל את צווי השומה לשנות המס 2001-2002. חברת סיוון הוסיפה וטענה, כי תדפיסי "שאילתת IPRS" ונימוקי הצו, אשר נחתמו על ידי המפקחת, אינם בבחינת "הודעת שומה חתומה כדיון", לצורך עמידה בתנאי סעיף 152(ג)

לפקודה; ומכל מקום, נטען כי על פי סעיף 238 לפקודה על פקיד השומה להמציא את צו השומה החתום "בין לידו [לידי הנישום – א.ש.] ובין בדואר רשום", וכי המצאה באמצעות הפקסימיליה אינה נכללת בדרכים אלה. מנגד טוען המשיב, כי הוצגו בפני בית משפט קמא ראיות אובייקטיביות מספקות, בדבר עיתוי משלוח הודעות השומה הסופיות, כמו גם לגבי אופן המצאתן, לרבות מספרי הדואר הרשום ו"קוד טופס 101". עוד נטען על ידי המשיב, בהקשר זה, כי טרם שחלף המועד הקבוע בפקודה, שלח המשיב למייצגה של חברת סיוון באמצעות הפקסימיליה את העתקי השומות שכבר נערכו ונחתמו על ידי המשיב, לרבות הנימוקים לצווים שנחתמו יום קודם לכן, וכי קבלת המסמכים אף אושרה טלפונית. לפיכך, נטען על ידי המשיב כי יש לדחות טענה מקדמית זו.

51. לאחר שבחנתי את הדברים, הנני סבור כי הדין עם המשיב.

52. על מנת להשיב על השאלה הראשונה, עליה הצבעתי בפסקה 43 לעיל, יש לבחון את התשתית הראייתית שהביאו הצדדים לתמיכה בטענותיהם, בהתאם לנטלי ההוכחה שעליהם לשאת. כך עשה בית המשפט המחוזי בענייננו, ולא ראיתי מקום לסטות בנסיבות העניין מן הכלל, לפיו אין זה מדרכה של ערכאת הערעור להתערב בממצאי עובדה וממצאי מהימנות שנקבעו על ידי הערכאה הדיונית, אשר בחנה את מכלול הראיות והתרשמה באופן בלתי אמצעי מהעדים ((ע"א 9178/12 המחללה האקדמית הערבית לחינוך חיפה נ' ח'יר (24.09.2015) (להלן: עניין ח'יר)).

53. בהחלטתו, מיום 03.06.2017, קבע בית משפט קמא, קביעות שבעובדה, כדלקמן:

"ביום 23.01.2007, בטרם חלוף המועד להפעלת הסמכות על ידי המשיב, הועברו בפקס לידי מייצג המערערת פירוט נימוקי השומה ושאלתת IPRS ממחשבי המשיב. בתחתית כל עמוד בשאלתת ה-IPRS הופיעו המילים 'קוד טופס 101', אשר משמעותו כי השומה נשלחה בדואר רשום לנישום (ראו מסמך הדרכה לשאלתת IPRS, אשר צורף כנספח 1 לתשובת המשיב לבקשה). בסופה של שאלתת ה-IPRS צויין כי השומה הודפסה ביום 22.01.2007 ופורט מספר הדואר הרשום של השומה. הפקס שנשלח הכיל את מלוא נתוני השומה הסופית, על פי עדותו של העד מטעם המערערת, ראה חשבון כץ. זאת ועוד, המסמך נחתם על ידי המפקחת, אשר הייתה הגורם בעל הסמכות לקבוע את השומה בצו, ונשא את חותמת המשיב... הפקס שנשלח למייצג המערערת כלל גם את מכתב המפקחת, אשר בו צויין כי

הצווים, אשר תאמו את פירוט נימוקי השומה ואת שאילתת ה-IPRS, יתקבלו בפועל במען המערערת בימים הקרובים. בשליחת הפקס ביום 23.01.2007 יידע המשיב את המערער הן בתוכן השומה, הן בעובדה כי השומה כבר אכן נקבעה בפועל על ידי הגורם המוסמך לכך והן כי השומה כבר נשלחה אל המערערת. לאור האמור, החל מיום 23.01.2007 לא ניתן עוד לטעון כי המערערת הייתה שרויה במצב של חוסר וודאות אודות השומה הצפויה להקבע לה" (הדגשות הוספו – א.ש.) (שם, פסקה 7).

54. כאמור, על פי ההלכה הנוהגת יש לראות את פקיד השומה, כמי ש"הפעיל את סמכויותיו", עת קבע את השומה בצו והביא לידיעת הנישום כי השומה הסופית בעניינו נקבעה על ידיו. בעניין סמי, נאמר, בהקשר זה, כי: "אכן סמכותו של פקיד השומה לשום את הנישום אינה יוצאת, לדעתי, מן הכוח אל הפועל כל עוד מצוי הצו בידיעתו הבלעדית של פקיד השומה" (פסקה 10).

בית משפט זה פירש את המונח "הפעיל את סמכויותיו" בדרך של פרשנות תכליתית, עת קבע כי ההוראה מחייבת את העברת ההחלטה לידיעת הנישום "בדרך כלשהי", וזאת כדי לצמצם את אי הוודאות בה מצוי הנישום:

"מן הבחינה הלשונית, סבורני שהביטוי 'שימוש בסמכות' סובל, ובקלות, משמעות לפיה אין לראות בסמכות כאילו השתמשו בה, אם לא הועברה על כך בדרך כלשהי הודעה לנישום. במילים אחרות, במקרה בו עושה פקיד השומה צו אולם אינו עושה דבר על מנת שמושא הצו יהיה מודע לכך שנעשה בעניינו צו והצו נותר אצל פקיד השומה במגירה – מסופקתני האם ניתן לומר כי הסתיים שימושו של הפקיד בסמכותו" (ההדגשה הוספה – א.ש.).

בית המשפט הבהיר, באותו עניין, כי "כאשר קובע פקיד השומה את המס בצו שבכתב ומניח את הצו ב'מגירתו' או במחשבו, אין הוא מגשים את התכלית המונחת בבסיס ההגבלה בזמן" (עניין סמי, פסקה 9).

55. ובחזרה לענייננו. דומה, כי ניתן לראות את המשיב כמי ש"הפעיל את סמכויותיו" במסגרת המועד הקבוע בסעיף ההתיישנות. בעצם שליחת הפקס אל בא כוחה של חברת סיוון, יידע המשיב את חברת סיוון: הן בתוכן השומה הסופית; הן בעובדה כי שומה סופית בעניינו אכן נקבעה בפועל, על ידי הגורם המוסמך לכך; והן כי השומה כבר נשלחה אל הכתובת הידועה, בדואר רשום, ותקבל בימים הקרובים. צווי השומה לא נותרו ב"מגירה", והמשיב נקט בפעולות אקטיביות על מנת שמושא

הצו יהא מודע לכך שניתן בעניינו צו שומה סופי, אשר נחתם ונשלח אליו יום קודם לכן, ולפיכך עתיד להתקבל במענו בתוך מספר ימים.

56. במקרה דנן, לא ניתן לומר, כפי שהיה בעניין דור און, כי גם אם ידע הנישום את עמדת המשיב, יכול היה עדיין האחרון לשנות מהחלטתו. בעניין דור און נאמר, כי "ידיעה משוערת של הנישום אודות תוכן ההחלטה איננה משרתת תכלית זו באופן מספק. כאמור ידיעת הנישום במקרים שלפנינו היא רק אודות תוכן ההחלטה, ולא אודות עצם משלוח ההחלטה" (פסקה 11). בנידון דידן, במסגרת הפקס שנשלח לחברת סיוון, נוסף על פירוט נימוקי השומה ומלוא נתוני השומה הסופית, הועבר מספר הדואר הרשום, שבמסגרתו נשלחו הצווים אל הנישום, וכן המועד שבו הודפסה השומה, אשר הופיעו על גבי שאילתת ה-IPRS. יצוין, כי המסמכים שנשלחו אל חברת סיוון נחתמו על ידי המפקחת, אשר היא הגורם המוסמך לחתום על צווי השומה, ואף נשאו על גביהם את חותמת המשיב. נוסף על כך, הפקס שנשלח לחברת סיוון כלל גם מכתב מטעם המפקחת, בו הובהר כי הצווים, אשר תאמו את פירוט נימוקי השומה ואת שאילתת ה-IPRS, נשלחו בדואר רשום ויתקבלו במען הרשמי של הנישומה בימים הקרובים.

57. במצב דברים זה, מקובלת עליי קביעתו של בית משפט קמא, כי החל מיום 23.01.2007, לא ניתן עוד לטעון כי חברת סיוון הייתה שרויה במצב של חוסר וודאות על אודות השומה שנקבעה לה. סבורני, כי פעולותיו של המשיב מגשימות את תכלית הוראת ההתיישנות, משהביאו לסיום "עידן חוסר הוודאות" מבחינת חברת סיוון, ולפיכך המשיב "הפעיל את סמכויותיו" כנדרש.

58. אוסיף עוד, כי גם לא ראיתי לקבל את טענת של חברת סיוון, לפיה יש לבטל את צווי השומה ולקבל את השגותיה, שכן פעולותיו של המשיב אינן עולות כדי "המצאה כדיון", כמשמעותה בסעיף 238 לפקודת מס הכנסה והוראות רשות המיסים. בעניין נאמן, בחן בית משפט זה היבט יישומי נוסף של סעיף 152(ג) לפקודה ושל ההלכה בעניין סמי. באותו מקרה, החלטות השומה הומצאו לנישום, הן באמצעות פקס והן בדרך של מסירתן לידי של שומר בבית דירות, בו הוא התגורר. בית משפט זה קיבל את ערעורו של המשיב על קביעתו של בית המשפט המחוזי, לפיה הצווים לא הומצאו לנישום במועד הנדרש, בהתאם להוראת ההתיישנות, בהבהירו כי:

"העמידה במועד שנקבע בסעיף 152(ג) לפקודת מס הכנסה אינה משפיעה על השאלה של הוכחת ההמצאה לנישום. על פקיד השומה לקבל את ההחלטה ולשלוח אותה בתוך המועד הקבוע בסעיף 152(ג). עם זאת, ככל

שהדברים אמורים בהוכחה שהנישום קיבל את ההחלטה (לצורכי הגשת ערעור או כל צורך אחר) ימשיך לחול 'כלל ההמצאה' הקבוע בסעיף 238 לפקודת מס הכנסה, המורה כי הודעה תומצא לידיו של כל אדם או בדואר רשום לפי מען עסקו או מעונו הפרטי כפי שהם ידועים לאחרונה... (ההדגשה הוספה – א.ש.) (עניין נאמן, פסקה 18).

59. מדברים אלה, ניתן ללמוד על ההבחנה בין נושא המצאת השומה, לפי סעיף 238 לפקודה, לבין נושא הפסקת מירוץ ההתיישנות, בהתאם לסעיף 152(ג) לפקודה. סבורני, כי מדובר במצבים שונים, שכן עניין הפעלת סמכויות המשיב לצורך עצירת מירוץ ההתיישנות לחוד, ועניין המצאת השומה "כדין" לחוד.

השופט ד' ברק-ארוז ציינה בעניין נאמן, כי "לצורך הכרעה בשאלה האם פקיד השומה עמד בחובתו הסטוטורית יהא היום הקובע יום משלוח הצו לנישום; אולם, לצורך הכרעה בשאלה האם הנישום פעל במועד בהגישו ערעור על הצו יהא היום הקובע התאריך שבו הצו הגיע לידיו בפועל או מוחזק ככזה שהגיע לידיו לפי סעיף 238 לפקודת מס הכנסה" (שם, פסקה 18).

60. הדרישה כי השומה תומצא לנישום "כדין", בהתאם לסעיף 238 לפקודה, אינה מעוגנת בסעיף 152(ג) לפקודה, והשאלה בדבר אופן ההמצאה אף לא נדונה בעניין סמי וביתר פסקי הדין המאוחרים, שעסקו בפרשנותה של הוראת ההתיישנות, ולא בכדי. סעיף 152(ג) לפקודה דורש כי פקיד השומה "יפעיל את סמכויותיו" במועד הנדרש, וזאת בלבד. כעולה מהפסיקה בנושא, מטרת ההוראה היא להבטיח כי פקיד השומה יקבל את החלטותיו במועד שנקבע לכך בדין, וישלח אותן אל הנישום, "בדרך כלשהי", טרם שחלף המועד הקובע – כאשר יש להביא לידיעתו של הנישום את דבר עצם משלוח ההחלטה הסופית, ואת תוכנה. רציונל ההוראה, כפי שעמדתי עליו בהרחבה לעיל, תומך בפרשנות לפיה יש לשים את הדגש על הדרישה כי פקיד השומה יביא לידיעת הנישום את דבר סופיות השומה שנקבעה לו, לרבות העובדה כי היא נשלחה זה מכבר למענו, ולא ניתן לשנותה. זאת, כדי להפסיק את "עידן אי הוודאות", בו מצוי הנישום, ולאפשר לו לכלכל את צעדיו, שהרי "זכותו של אדם לדעת מהי מצבת נכסיו וחובותיו" (עניין סמי, פסקה 9). כפי שהובהר בעניין סמי, המפתח הפרשני לסוגיה זו, מצוי בסעיף 152(ג) עצמו. לסיכום נקודה זו, סבורני כי הן התכלית העומדת ביסוד הוראת סעיף 152(ג) לפקודה, שעניינה הבטחת וודאות, והן לשונה של ההוראה, מובילים לאותה מסקנה, לפיה במסגרת עמידה בתנאי הוראת ההתיישנות, לא נדרשת הוכחה בדבר "המצאה כדין" של החלטת השומה, כמשמעותה בסעיף 238 לפקודה.

יצוין, כי המצאה באמצעות הפקסימיליה הוכרה, זה מכבר, הן על ידי המחוקק, בתקנה 497א לתקנות סדר הדין האזרחי; והן על ידי הפסיקה הנוהגת, כדרך המצאה כשרה. לכל הפחות, ניתן להכיר בה כ"דרך כלשהי" להמצאה לנישום את החלטות השומה הסופיות בעניינו, לרבות ידועו בדבר העובדה כי הצווים נשלחו אליו בדואר רשום. זאת, לצורך הגשמת הרציונל העומד בבסיסו של סעיף 152(ג) לפקודה; ולצורך עמידה בתנאי הסעיף, ככתבם וכלשונם.

לכך יש להוסיף, כי המשיב הציג בפני בית משפט קמא את מספר הדואר הרשום שבאמצעותו נשלחו צווי השומה אל חברת סיוון. ואולם, אשר לפרטים נוספים בדבר מועד המשלוח, מעבר לאמור בתצהיר המפקחת בנושא – לא ניתן היה להעיד את עובדי רשות הדואר, או להנפיק אישור נוסף מטעם הרשות, שכן טענת ההתיישנות הועלתה כשש שנים ממועד הגשת ההשגה מטעמה של חברת סיוון. סבורני, כי במצב דברים זה, חוסר ראייתי זה רובץ לפתחה של חברת סיוון, ואין לה אלא להלין על עצמה בנושא זה.

61. סיכמו של דבר, בדין דחה בית המשפט המחוזי את טענתה המקדמית של חברת סיוון, לפיה צווי השומה שהוצאו בעניינה, לשנות המס 2001-2002, דינן להימחק מחמת התיישנות. סבורני, כי פקיד השומה "הפעיל את סמכויותיו" כדין, ובהתאם לנדרש בסעיף 152(ג) לפקודת מס הכנסה.

ב. שאלת קיומה של עסקה מלאכותית

62. השאלה העומדת להכרעה בחלק זה היא, האם העסקה שלפנינו היא בגדר "עסקה מלאכותית" לפי סעיף 86 לפקודת מס הכנסה ומה משמעות והיקף סמכותו של פקיד השומה להתערב בעסקה מעין זו, או להתעלם ממנה. אקדים מסקנה להנמקה ואציין, תכליתן העיקרית של העסקאות שבוצעו בין חברת סיוון לבין חברת תיעוש הייתה הימנעות ממס או הפחתתו בצורה בלתי נאותה. ומשכך, יש לראות בעסקאות אלו משום "עסקאות מלאכותיות", כאמור בסעיף 86 לפקודה.

עסקה מלאכותית – רקע כללי

63. הזכות לתכנון מס הוכרה כחלק מזכות הקניין של הנישום, על רקע תפיסת ההגנה על הקניין הפרטי (ע"א 2965/08 סגנון שירותי תקשוב בע"מ נ' פקיד שומה פתח-תקווה (21.06.2011) (להלן: עניין שירותי תקשוב); ע"א 9412/03 חזן נ' פקיד שומה

נתניה, פ"ד נט(5) 538 (2005)). עם זאת, נקבע כי, כנגד זכות זו, יש לאזן את האינטרס הציבורי בגביית מס אמת ובקיום מערכת מס שוויונית וצודקת (עניין רובינשטיין; ע"א 8285/10 ג'ולקס שוקי הון בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים (27.11.2013) (להלן: עניין ג'ולקס)). מטבע הדברים, מדובר באיזון עדין וקשה, והוא נעשה ממקרה למקרה, על פי כלל הנסיבות (עניין רובינשטיין). כדי לשמר איזון זה, נקבעה נורמה אנטי תכנונית כללית, המעוגנת בסעיף 86 לפקודה, המאפשרת לפקיד השומה לסווג עסקה מחדש, ובכך להתעלם מיתרון המס שביקש הנישום להשיג, באמצעות עסקה או פעולה מסוימת שנעשתה בצורה מלאכותית (ע"א 4060/12 שנהב נ' פקיד שומה ת"א 3 (27.04.2004) (להלן: עניין שנהב)).

64. סעיף 86 לפקודה קובע כדלקמן:

86. (א) היה פקיד השומה סבור, כי עסקה פלונית המפחיתה, או העלולה להפחית, את סכום המס המשתלם על ידי אדם פלוני היא מלאכותית או בדויה, או שהסבה פלונית אינה מופעלת למעשה, או כי אחת ממטרותיה העיקריות של עסקה פלונית היא הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותות, רשאי הוא להתעלם מן העסקה או מן ההסבה, והאדם הנוגע בדבר יהא נישום לפי זה. הימנעות ממס או הפחתת מס ניתן לראותן כבלתי נאותות אפילו אינן נוגדות את החוק. לענין זה, 'עסקה' - לרבות פעולה."

אם כן, מטרת הסעיף היא, אפוא, להתוות את קו הגבול בין תכנון מס לגיטימי לבין תכנון מס בלתי לגיטימי. אין צריך לומר, כי קביעת קו גבול זה איננה פשוטה כלל ועיקר, שכן תכנון המס, כשלעצמו, הוא בגדר פעולה חוקית ואף רצויה, אשר יש לתמרץ את הנישום לעשותה. יחד עם זאת, במצבים מסויימים הופך תכנון המס לבלתי לגיטימי, והגבלתו נעשית מטעמים מוסריים-חברתיים, לפיהם "הימנעות או הפחתה במס על ידי פרט אחד, גוררת, בהכרח, הכבדה בנטל המס המוטל על פרט אחר" (דוד גליקסברג גבולות תכנון המס (1990) (להלן: גליקסברג גבולות תכנון המס); פסק דיני בע"א 1211/14 גוטשל נ' פקיד שומה למפעלים גדולים (11.11.2015) (להלן: עניין גוטשל)). סעיף 86 לפקודה מתמודד עם עסקאות המהוות ניצול בלתי לגיטימי של דיני המס, באופן המצדיק את התערבות פקיד השומה ואת הפגיעה בזכותו של הנישום לתכנון המס (ע"א 10666/03 שיטרית נ' פקיד שומה תל אביב יפו 4 (30.01.2006) (להלן: עניין שיטרית)).



בשל פוטנציאל הפגיעה הכלכלית בנישום, נקבע כי יש להתייחס למלאכת הסיווג וההבחנה בין עסקה אותנטית לבין עסקה מלאכותית, בזהירות רבה. כפי שקבעתי בעניין גוטשל, הבחנה זו מצריכה קיומו של מבחן עצמאי, שיהא גמיש ויותאם לנסיבותיו של כל מקרה ומקרה. במרוצת השנים, הכיר בית משפט זה במספר מבחנים וכללי אצבע שונים, לשם ביצוע ההבחנה האמורה. בין היתר, נקבעו המבחנים הבאים: "מבחן הדפוסים המקובלים", לפיו עסקה מלאכותית היא עסקה "המנוגדת לדפוסים המקובלים בחיי הכלכלה וסוטה מן הדרכים שבני אדם נוהגים בהם, כדי להשיג תוצאה כלכלית מסויימת" (ע"א 102/59 פקיד שומה ירושלים נ' 'איסמר' חברה למסחר והשקעות בע"מ, פ"ד יד 2165 (1960)); "מבחן מטרת העסקה", לפיו עסקה מלאכותית היא "עסקה אשר, כשלעצמה, מחוסרת טעם כלשהו (זולת הטעם להימנע ממס)" (ע"א 265/67 מפי בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, פ"ד כא(2) 593 (1967)); ו"מבחן המטרה המסחרית", לפיו עסקה מלאכותית היא עסקה אשר ביסודה לא עמד טעם מסחרי כלשהו, מלבד הטעם להימנע מתשלום מס (ע"א 11/74 פקיד השומה למפעלים גדולים נ' אולפני הסרטה בישראל בע"מ, פ"ד כט(1) 297 (1974)) (להרחבה בדבר המבחנים שנקבעו בפסיקה, ראו דבריי בעניין גוטשל). בעניין רובינשטיין, אומץ מבחן המטרה המסחרית כמבחן העיקרי להבחנה בין עסקה אותנטית לבין עסקה מלאכותית, הגם שנקבע כי אין מדובר במבחן בלעדי, ויש לבחון, לצידו, את כלל נסיבותיה של העסקה:

"מקובל עליי מבחן הטעם המסחרי כמבחן לבחינת מלאכותיותה של עסקה. כן מקובלים עליי דבריה של השופטת בן פורת כי מבחן זה איננו מבחן יחיד ומכריע. אכן, מבחן זה יש לבחון באספקלריה רחבה שבוחנת את כלל נסיבות העסקה. יש לזכור כי זה מבחן עזר והשאיפה המהותית היא לאזן בין זכות הנישום לתכנן את המס ובין האינטרס הציבורי בגביית מס ובקיום מערכת מס צודקת ושוויונית" (שם, פסקה 10).

בעניין שירותי תקשוב, שיכלל בית המשפט את מבחן "המטרה המסחרית", כך שבמצב בו, לצד מטרה פיסקלית עומד גם טעם מסחרי לגיטימי, על בית המשפט לבחון את משקלו של אותו טעם מסחרי. בהתאם לכך, נקבע מבחן "יטודיות הטעם המסחרי", לפיו:

"עסקה אינה מלאכותית אם לולא המטרה המסחרית – לא היה מבצע הנישום את העסקה. המבחן אינו בודק רק אם קיימת מטרה מסחרית, ואין ספק בדבר שקיומה של זו הוא תנאי הכרחי, אך אין זה תנאי מספיק. לצורך סיפוקו של המבחן נדרש גם כי המטרה המסחרית תהיה סיבה 'יסודית', כך שלולא ציפייתו של הנישום כי זו תתמש, לא היה נכנס לעסקה מלכתחילה. לאור הרציונאלים החולשים על הסוגיה, תישלל מלאכותיותה

של העסקה, אף אם נלווה לטעם המסחרי היסודי, טעם פיסקלי במידת יסודיות שווה" (שם, פסקה 27).

לצורך בחינת "יסודיות" הטעם המסחרי, הוצעו בעניין שירותי תקשוב מספר מבחני עזר, ובהם: בדיקת אמינות הטעם המסחרי שנטען על ידי הנישום; השקילות הכלכלית של המטרות השונות, אשר עמדו בבסיס העסקה; התוכן הכלכלי של העסקה ותוצאותיה בפועל; וקיומו של סיכון במסגרת העסקה (שם, פסקה 28). יצוין כי במסגרת פסק הדין בעניין שירותי תקשוב, לא הכריע בית המשפט בשאלה האם גם מטרות שאינן מסחריות אך גם אינן פיסקליות, כגון מטרות אישיות, מוציאות את העסקה מגדר היותה מלאכותית (גליקסברג גבולות תכנון המס, 230-233).

יצוין, כי בקשות לקיום דיון נוסף בעניין רובינשטיין ובעניין שירותי תקשוב נדחו (דנ"א 8349/03 רובינשטיין נ' פקיד שומה למפעלים גדולים (26.06.2004); דנ"א 6983/11 סגנון שירותי תקשוב בע"מ נ' פקיד שומה פתח-תקווה (13.05.2012)).

65. בעניין גוטשל, ציינתי כי יש לבחון את סיווג העסקה באמצעות מבחן דו-שלבי. שם הבעתי את הדעה, כי בשלב הראשון, יש לבחון את השאלה, האם בבסיס העסקה עמד תכנון מס לגיטימי, קרי תכנון מס חיובי (או נייטרלי), או שמא מדובר בתכנון מס שלילי. ורק בהינתן תשובה שלילית לשאלה זו, יש לעבור לשלב השני, ולבחון את מלאכותיותה של העסקה, בהתאם להוראה האנטי תכנונית המעוגנת בסעיף 86 לפקודה.

66. בהמשך, עמדתי בעניין גוטשל על המבחנים לבחינת לגיטימיות תכנון המס, כפי שנקבעו בעניין שירותי תקשוב. שם נאמר, כי תכנון מס לגיטימי יתרחש מקום בו ניצל הנישום, הלכה למעשה, הטבת מס שהוקנתה לו במפורש בחקיקה, ואין זה משנה אם המניע היסודי לפעולתו של הנישום היה הרצון להפחית את חבות המס, או שמא הוא הונע על ידי טעם מסחרי כלשהו. מנגד, נקבע כי תכנון מס שלילי מתרחש מקום בו הנישום מתכנן את פעילותו באופן המנוגד לתכלית החקיקה, ועל דרך של ניצול פְּרָצָה שהתגלתה בה. עוד נקבע, כי הדרך לאתר תכנון מס שלילי תהא על ידי מתן תשובה חיובית לשאלה היפותטית, והיא: האם המחוקק היה משנה את דבר החקיקה, לנוכח תכנון המס שביצע הנישום? תכנון מס שלילי, הוא, אפוא, תכנון מס שלא זו בלבד שהמחוקק לא שאף להגשים, אלא שהוא אף היה מתנגד לו, לו היה מובא הדבר לבחינתו. כאמור, ככל שייקבע כי תכנון המס שביצע הנישום היה תכנון מס לגיטימי, אין עוד צורך להמשיך ולבחון את השאלה בדבר אופייה המלאכותי של העסקה. עניינו

של הנישום ייבחנו, אפוא, בגדרי סעיף 86 לפקודת מס הכנסה, רק באותם מקרים בהם תכנון המס, הניצב בבסיס פעולתו, היה בלתי לגיטימי.

67. טרם שנמשיך, ראוי להסיר מעל דרכנו את טענת המערערים כי כלל לא ניתן לדבר על עסקה מלאכותית בנידון דידן, כיוון ש"רצף פעולות הנמשך משך של 5 שנים ויותר" אינו בגדר "עסקה", כמשמעותה בסעיף 86 לפקודה. אין בידי לקבל טענה זו. סעיף 86 לפקודה מגדיר מפורשות, כי "לעניין זה, 'עסקה' לרבות פעולה". בית משפט זה נתן, בעבר, את דעתו לסוגייה זו, וקבע כי יש לפרש את המונח "עסקה" באופן רחב, כך שהוא יכול כלול בחובו את כלל הפעולות והעסקאות שביצע הנישום, תוך שימת דגש על המלאכותיות המתגלה משילובן יחד, ובהתייחס לאפשרות של שימוש לרעה בזכויות ובכלים משפטיים (עניין גוטשיל; עניין שנהב). בעניין רובינשטיין נקבע, בהקשר זה, כי:

"עסקה אין משמעותה פעולה אחת בלבד. עסקה יכול שתהא מורכבת מרצף של פעולות ונסיבות. אין הצדקה לצמצם את תחולתו של סעיף 86 לפקודה, לפעולה אחת בלבד. צמצום זה אינו מתבקש על פי תכליתו של הסעיף לבחון מהותית עסקה ולקבוע גבולות המותר והאסור בתכנון מס [...] על כן, העסקה נשוא בחינת המלאכותיות היא רצף הפעולות והנסיבות במקרה שבפנינו, שמציירים יחד תמונה כוללת אחת של 'עסקה' [...] וכך כתב פרופ' ד' גליקסברג בהקשר זה: "לדעתנו יש להתייחס למונח 'עסקה' בפרספקטיבה רחבה ולראותו בהקשרו העובדתי הנרחב ובהתאם לנסיבותיו של כל אירוע. ככלל, יש להעניק למונח 'עסקה' פרשנות רחבה, היוצרת תשתית ראשונית רחבה להפעלת הנורמות האנטי תכנוניות וזאת כדי למנוע מצב שהנורמות האנטי תכנוניות לא יופעלו, למרות שנתקיימו עילות הסיווג מחדש, עקב הגדרה מצומצמת של המונח 'עסקה' (גליקסברג, בעמודים 212-213) (שם, פסקה 11).

לאור זאת, אין להלום את טענת המערערים כי רצף הפעולות מצידם, אשר נמשך מעל ל-5 שנים, אינו בגדר "עסקה", כמשמעותה בסעיף 86 לפקודה. מקובלת עליי קביעתו של בית משפט קמא, לפיה אין כל מניעה מבחינת הדין לראות את מכלול הפעולות שנקטו המערערים כעסקה אחת. זאת ועוד, חשיבות הגדרתן של העסקאות, כמכלול או בנפרד, מתעוררת ביתר שאת, במצבים בהם הנישום מבצע עסקאות ופעולות, אשר קשורות זו לזו במישרין, לצורך השגת מטרה מסויימת, אותה הוא חפץ להגשים. כפי שציינתי בעניין גוטשיל, במצבים מעין אלו, סיווגן של העסקאות כעסקאות נפרדות, עלול לגרום לכך, שהנישום יצלח את הבחינה הדו שלבית, אף על פי שבחינתה של העסקה כמכלול, הייתה מובילה לתוצאה שונה. לאור האמור, סבורני כי פרשנות

תכליתית של המונח "עסקה", בנסיבות המקרה שלפנינו, מובילה למסקנה, כי יש לראות בכלל הפעולות והעסקאות, אשר בוצעו בין "השחקנים" בפרשה זו: חברת סיוון, חברת תיעוש, והמערער 2, משום עסקה אחרת כוללת, לצורך הבחינה הדו שלבית. הסתכלות שונה על הדברים, נוגדת לטעמי את ההלכה שנקבעה בעניין זה, כפי שהובהר לעיל, ועומדת בסתירה לעקרונות פרשנות דיני המס, ובראשם העיקרון שעניינו החתירה להטלת "מס אמת" על הנישום (עניין גוטשל; עניין רובינשטיין). לפיכך, יש לראות בעסקאות שנערכו בין חברת סיוון לבין המערער 2, דרך חברת תיעוש, לרבות ההסכם לאספקת שירותי כוח אדם; הסכם המשכ"ל; הסכם התחזוקה; וחלוקת הדיבידנד למערער 2, כעסקה אחת כוללת, ולבחון עסקה זו על רקע התכליות והיעדים שהמחוקק ביקש להגשים.

משקבענו זאת, אפנה עתה לבחון את שאלת המלאכותיות אשר בעסקה, על פי המבחן הדו-שלבי.

סיווג תכנון המס העומד מאחורי העסקה בין חברת סיוון לבין חברת תיעוש

68. לטענת המערערים, תכנון המס העומד בבסיס העסקאות והפעולות שבוצעו בין חברת סיוון, לבין המערער 2 וחברת תיעוש, היה תכנון מס חיובי. זאת שכן, באמצעות עסקה זו, ביקשו המערערים להגשים את המטרה שביסוד רכישת חברת תיעוש, מלכתחילה, ובהמשך ביקשו לנצל תמריצי מס לגיטימיים.

69. אין בידי לקבל את טענותיהם של המערערים, בהקשר זה, ודינן להידחות. סבורני, כי תכנון המס העומד ביסוד העסקאות שנערכו בין חברת סיוון לבין חברת תיעוש והמערער 2, מהווה, על פי כל אמת מידה, תכנון מס שלילי, שכל תכליתו היא שימוש לרעה בתמריצי מס, להבדיל מניצול מס לגיטימי. להלן אסביר את עמדתי זו.

70. דברי החקיקה הרלוונטיים לעניינם של המערערים, הם סעיף 28(ב) וסעיף 64א לפקודת מס הכנסה.

קיזוז הפסדים – סעיף 28 לפקודת מס הכנסה

71. סעיף 28(ב) לפקודת מס הכנסה קובע כדלקמן:

"28. (א) הפסד שהיה לאדם בעסק או במשלח-יד בשנת המס ושאלו היה ריווח היה נישום לפי פקודה זו,

ניתן לקיזוז כנגד סך כל הכנסתו החייבת של אותו אדם ממקורות אחרים באותה שנת מס.

(ב) מקום שלא ניתן לקזוז את כל ההפסד בשנת מס כאמור, יועבר סכום ההפסד שלא קוזז לשנים הבאות בזו אחר זו ויקוזז כנגד סך כל הכנסתו החייבת של אותו אדם באותן השנים מעסק או משלח יד, לרבות ריווח הון בעסק או משלח יד, או שיקוזז כנגד סך כל הכנסתו החייבת של אותו אדם, באותן השנים, לפי סעיף 2(2) בהתקיים כל התנאים המפורטים להלן, והכל ובלבד שאם ניתן לקזוז את ההפסד באחת השנים, לא יותר לקזוז בשנה שלאחריה [...]” [הדגשות הוספו – א.ש.].

קיזוז הפסדים אֶנְכִי לפי סעיף זה, מתיר לנישום לנכות הפסדים מעסק או ממשלח יד רק כנגד הכנסות מעסק או ממשלח יד משנים אחרות. קרי, הפסד שהיה לנישום מעסק או ממשלח יד ולא ניתן היה לקזוזו כנגד הכנסות באותה שנת מס, “מועבר קדימה” (Carryforward), וניתן לקזוזו רק כנגד הכנסות אחרות מעסק או ממשלח יד, בשנים הבאות, ללא מגבלת זמן (ע”א 2895/08 פקיד השומה למפעלים גדולים נ’ חברת מודול בטון השקעות בתעשייה בע”מ (21.02.2010)) (להלן: עניין מודול בטון); יוסף מ’ אדרעי אירוע מס – עלייתם (ואיבונם?) של דיני מסים בישראל (2007)).

כידוע, ייעודם העיקרי של חוקי המס הוא לשרת מטרות פיסקליות וחברתיות רחבות (א’ ברק “פרשנות דיני המיסים” משפטים כ”ח 425 (תשנ”ז – 1997)). התכלית המיוחדת של פקודת מס ההכנסה היא גביית מס אמת: “תשלום מס אמת הוא נשמת החוק ותכליתו” (ע”א 1527/97 אינטרבילדינג חברה לבנין בע”מ נ’ פקיד שומה ת”א, פ”ד נג(1) 699 (1999); עניין מודול בטון). אשר להוראת קיזוז ההפסדים, נקבע זה מכבר כי תכליתה היא לאזן בין הרצון לאפשר מיסוי, בהתאם ליכולתו הכלכלית האמיתית של הנישום, לבין הצורך במניעת שחיקת המס (עניין מודול בטון, פסקה 37).

72. האם דבר החקיקה החל בענייננו נועד, על פי תכליתו, לאפשר קיזוז הפסדים לצורך הפחתת נטל המס, באמצעות ביצוע פעולות כדוגמת אלו שבוצעו בין חברת סיוון לבין חברת תיעוש? במילים אחרות, נשאלת השאלה האם תכנון המס העומד בבסיס העסקה המדוברת, הוא תכנון מס חיובי, במובן זה שמדובר בניצול הטבת מס לגיטימית, שהוענקה במפורש על ידי המחוקק? סבורני, כי התשובה לשאלה זו היא בשלילה. סעיף 28(ב) לפקודה, שהוזכר לעיל, מתייחס ל”הפסד שהיה לאדם... ויקוזז כנגד סך כל הכנסתו החייבת של אותו אדם באותן השנים מעסק או משלח יד...”. כלומר, הסעיף מדבר בהפסד שנצמח לנישום עצמו, ומכאן עולה, כי הזכות לקזוז הפסד לפי סעיף 28(ב) לפקודה ניתנה באופן אישי לנישום, אשר לו נצמח ההפסד. בהתאם,

השימוש בהפסד לצורך קיזוז נעשה רק לפי בקשתו של הנישום, או לפי בקשתו של מי שהוא ייפה את כוחו (ע"א 7800/10 מטרי נ' אלקון (03.03.2014) (להלן: עניין מטרי)). בפסיקתו של בית משפט זה נקבע, כי הכלל הבסיסי, בקיזוז הפסדים על פי סעיפים 28 ו-92 לפקודה, הוא כי אין לקזז הפסדיו של נישום אחד מרווחיו של נישום אחר (עניין רובינשטיין; ע"א 3319/04 שקלרש נ' פקיד שומה רמלה (02.07.2006) (להלן: עניין שקלרש)). עוד נקבע, כי עסקה, שהמטרה הדומיננטית העומדת מאחוריה היא רכישת הפסדיו של נישום אחר, על מנת לקזזם כנגד הכנסות הרוכש ולהפחית את חבותו במס, היא עסקה מלאכותית, לפי סעיף 86 לפקודה, אשר ניתן להתעלם ממנה. בית משפט זה הוסיף וקבע, כי יש לראות בעסקאות אלה משום תכנון מס בלתי לגיטימי, היוצר מס לא נאות. בית המשפט הבהיר, כי אין הצדקה לאפשר עסקה שכל תכליתה הוא קיזוז הפסדים, כך שמי ש"ייהנה" בסופו של דבר מהקיזוז לא יהיה אותו נישום שספג את ההפסדים. הוטעם, בהקשר זה, כי: "התרת קיזוז הפסד כזה, עלולה לפגוע קשות באינטרס הציבורי בגביית מס ולהפחית בצורה ניכרת את גביית המס ללא הצדקה משכנעת ותוך פגיעה במערכת מס צודקת ושוויונית, משום שבעלות רווח המס שהפיקו המתכננים נושאים יתר הנישום" (עניין רובינשטיין, עמ' 928; ע"א 7387/06 בן ארי ש. סוכנות לביטוח (1968) בע"מ נ' פקיד שומה 1 ירושלים (29.05.2008) (להלן: עניין בן ארי); עניין ג'ולקס). בעניין בן ארי נקבע, כי "יתרון המס הלא נאות אשר עשוי לצמוח מעסקת רכישת השליטה והעברת הפעילות הרווחית הוא ניצול הפסדיו של בעל השליטה הקודם" (שם, פסקה 10).

בית המשפט זה עמד על שני העקרונות העיקריים, החלים בסוגיה זו של קיזוז הפסדים. העיקרון הראשון, הוא כי אין להתיר רכישת הפסדים שספגו נישומים אחרים, כאשר אין טעם כלכלי לעסקה מלבד הפחתת המס; והעיקרון השני, הוא כי יש לשמור על זכותו של בעל המניות "ליהנות" מהפסדיו הכלכליים האמיתיים, בדרך של קיזוזם כנגד הכנסות ולא בדרך של מכירתם לגורם אחר" (עניין בן ארי, פסקה 7). לפיכך, נקבע באותו עניין כי יש לתחם את קיזוז ההפסדים כך שיחול אך ורק לגבי אותו החלק מההפסד שיש לייחס לרוכש השליטה בחברה נשוא הדין, בשל היותו בעל מניות מיעוט בעת שההפסדים התהוו לפני שרכש את השליטה בחברה, ושלא להתיר לו לקזז את מלוא ההפסדים. זאת, מן הטעם שהדבר עומד בסתירה ל"עקרון האוסר סחירות בהפסדים", אשר ביסודו ניצב העיקרון לפיו נדרשת זהות בין הגורם שנהנה מקיזוז ההפסדים לבין הגורם שספג את ההפסדים (עניין בן ארי, פסקה 12). בית המשפט הבהיר, כי כאשר יש שינוי שליטה בחברה, ובעל השליטה החדש לא היה בעל מניות בחברה בעת התהוות ההפסדים, אין להתיר לחברה לקזז את ההפסדים שנתהוו טרם שינוי השליטה (שם, פסקה 14; עניין רובינשטיין). ואולם, כאשר בעל השליטה החדש

היה בעל מניות מיעוט בעת התהוות ההפסדים, יש להתיר קיזוז הפסדים בדרך יחסית ובאופן שמבטל את יתרון המס הלא נאות שעשוי היה לצמוח מרכישת ההפסדים, אשר ספג בעל השליטה הקודם. ההפסד שיותר לחברה בקיזוז, ישקף את ההפסד הכלכלי שספג הרוכש בהיותו בעל מניות מיעוט, קרי: מכפלת ההפסדים בשיעור ההחזקה שלו, כבעל מניות מיעוט בעת התהוות ההפסדים.

הפיכת חברת תיעוש לחברה משפחתית וחלוקת דיבידנד – סעיף 64א לפקודת מס הכנסה

73. סעיף 64א לפקודת מס הכנסה קובע כדלקמן:

”64א (א) הכנסה חייבת, לרבות שבח כמשמעותו בחוק מיסוי מקרקעין (בסעיף זה – הכנסה חייבת) והפסדים של חברה שחבריה הם קרובים לפי פסקאות (1) או (2) להגדרה ”קרוב” בסעיף 88 (להלן – חברה משפחתית) ייחשבו מיום התאגדותה, לפי בקשתה שתומצא לפקיד השומה בתוך שלושה חודשים לאחר התאגדותה, כהכנסתו או הפסדו של החבר שהוא בעל הזכות לחלק הגדול ביותר ברווחים בחברה או של החבר שהחברה ציינה בבקשתה שהוא אחד מבעלי הזכויות לחלקים השווים והגדולים ביותר ברווחים בה ואשר הסכמתו בכתב צורפה לבקשה (בסעיף זה – הנישום) ויחולו הוראות אלה:

(1) רווחים שחולקו מהכנסות החברה בשנים שהמס שהיא חייבת בו חושב על פי סעיף זה (להלן בסעיף זה – תקופת ההטבה) וכן רווחים שמקורם בדיבידנד החייב במס לפי סעיף קטן (א3) יראו כאילו לא חולקו, וזאת אף אם חולקו לאחר תקופת ההטבה או לאחר שהחברה חדלה להיות חברה משפחתית; לעניין זה, ”רווחים שחולקו מהכנסות החברה” – רווחים שחולקו מהכנסתה החייבת של החברה בתקופת ההטבה, בתוספת ההכנסה הפטורה ממס, בניכוי הפסדים שנוצרו בחברה בתקופת ההטבה, ובהפחתת המס החל על הנישום בשל ההכנסה החייבת כאמור, אם שולם על ידי החברה והיא לא חייבה את הנישום בהתאם...” (ההדגשות הוספו – א.ש.).

סעיף 64א לפקודת מס הכנסה מקנה יתרונות מיסוי לבעליה של חברה משפחתית על ידי מתן האפשרות לראות הכנסה חייבת של החברה כהכנסתו החייבת של בעל מניות בה, בכפוף לתנאי הסעיף. היינו, המחוקק יצר הסדר לפיו ניתן לטשטש את הגבול שבין החברה לבין היחיד, לצרכי מס. כך, במקום משטר המיסוי הדו-שלבי, לפיו מוטל מס חברות ברמת החברה, ומס על דיבידנד ברמת היחיד – קבע המחוקק כי ניתן להתייחס להכנסתה החייבת של החברה כאילו הייתה הכנסתו החייבת של היחיד,

ולמסות הכנסה זו בהתאם לשיעור המס השולי של היחיד (ע"א 1038/17 אור שרה בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גבוהים (06.05.2018) (להלן: עניין אור שרה)). סעיף 64א(1) לפקודה קובע, כי "רווחים שחולקו מהכנסות החברה... יראו כאילו לא חולקו...". כלומר, הסעיף מבהיר כי כאשר חברה מחלקת רווחים לבעלי מניותיה, אין הדבר מהווה אירוע מס, לא לגבי החברה ולא לגבי בעלי המניות (ע"א 306/88 פלזנשטיין נ' פקיד השומה, חיפה (24.06.1991) (להלן: עניין פלזנשטיין)).

74. הרקע להכרה במוסד המשפטי של "חברה משפחתית" כמשמעותו בפקודה, הוא ברצון להיטיב עם ציבור הנישומים, ולאפשר ליחידים, תחת תנאים מסוימים הקבועים בחוק, ליהנות מיתרונות הפעילות במעטה של תאגיד, אך יחד עם זאת לשלם מס בגין ההכנסה החייבת לפי דיני המס של היחיד (עניין שקלרש). נראה, כי אחת הסיבות להסדרת משטר המס של חברה משפחתית בסעיף 64א לפקודה, הייתה שלא לפגוע בתמריץ לפעול במסגרת חברה, על רקע שינוי שיעורי מס החברות, אשר הגביר את נטל המס ופגע בתמריץ ההתאגדות (ע"א 3574/92 פקיד שומה גוש דן נ' פרג, פ"ד נ(3) 690 (1996) (להלן: עניין פרג); ועניין אור שרה). בעניין פרג נאמר, כי:

"סעיף 64א הוחק בשנת 1978 בחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 32), התשל"ח-1978. מטרתו הייתה לעודד נישומים לנהל את עסקיהם באמצעות חברות וזאת לנוכח הוראות פקודת החברות [נוסח חדש], תשמ"ג-1983, הדורשות רישום, הליכי ביקורת ופומביות, המגבילים את טווח האפשרויות להעלמת מס. הצורך בעידוד נבע מרפורמת המס הישיר שהונהגה על הכנסות חברה על שיעורי המס שהוטלו על הכנסות היחיד, ונוצר תמריץ להימנע מניהול עסקים באמצעות חברות ובמקום זאת לפעול באמצעות שותפות או בדרך של עסקות משותפות (joint ventures). הנישומים שהמשיכו לנהל את עסקיהם באמצעות חברות בחרו למשוך את הרווחים מהחברה ולהעבירם בדרכים שונות לידי יחידים על מנת להקטין את שיעורי המס. תופעה זו הביאה לדלדול משאביהן הכספיים של חברות ולפגיעה בחוסנה הפיננסי" (שם, פסקה 5).

בעניין פלזנשטיין הוסיף וקבע בית משפט זה, כי:

"פועלו של סעיף 64א לפקודה הוא בייחוס הכנסתה החייבת או הפסדיה של החברה לאחד מבעלי המניות, הוא החבר הנישום. משמעות הדבר היא שמירה על יתרונות ההתאגדות כחברה ועקרון האישיות המשפטית הנפרדת, מחד גיסא, וזכייה ביתרונות המיסוי המיוחדים



ליחיד, מאידך גיסא, שהרי היחיד נישום באורח פרוגרסיבי... " (שם, עמ' 545).

ומן הכלל אל הפרט

כאמור, הנני סבור כי תכנון המס העומד מאחורי אותה עסקה כוללת שלפנינו, לא נועד לנצל הטבות מס שהוקנו במפורש על ידי המחוקק, אלא שהמערערים תכננו את פעילותם באופן המנוגד לתכלית החקיקה.

75. אשר לסוגיית הדיבידנד, מטרתו של סעיף 64 לפקודה היא לעודד התאגדות בחברה, בכך שהוא מקנה לחברה משפחתית הטבות מס הנתונות לנישומים יחידים. ואולם, מטרת ההוראה היא להקנות הטבות מס לגבי הרווחים שהושגו על ידי החברה עצמה, ולא לגבי רווחים שהוסבו אליה באופן מלאכותי על ידי חברה קשורה, שהיא אינה חברה משפחתית, ואשר נשלטת על ידי אותו בעל מניות, וזאת במטרה לחסוך בתשלום המס. לאחר שחברת תיעוש נכנסה לקשיים כלכליים, היא נרשמה כחברה משפחתית, כאשר המערער 2 הוא הנישום המייצג בה. באמצעות העברת הכספים מחברת סיוון לחברת תיעוש ורישומם כהכנסותיה, ביקשו המערערים להימנע ממיסוי הרווחים על פי השיטה הדו שלבית; וכן להימנע מתשלום מס בגין רווחים אלה, במישור החברה ובעלי המניות כאחד. לטעמי, תכנון מס כגון דא, המאפשר לחברה שנרשמה כחברה משפחתית להימנע מתשלום מס על רווחים שאין מקורם בחברה המשפחתית, יהא תכנון מס שהמחוקק לא שאף להגשים, ואף היה מתנגד לו, לו היה מובא לבחינתו. מצב דברים זה, יאפשר ואף יתמרץ חברות להקים באופן מלאכותי חברה משפחתית קשורה, אשר באמצעות הסבת רווחים לפתחה, יוכל בעל השליטה להמנע, הלכה למעשה, מתשלום מס כדין על רווחים על פי שיטת המיסוי הדו-שלבי – הן במישור החברה והן במישור היחיד. מדובר, אפוא, בהטבת מס שנוצרה על רקע ליקוי או פרצה בחקיקה, שהמחוקק לא היה מודע לה, להבדיל מהטבת מס מכוונת שניתנה על ידו במפורש. למותר הוא לציין, כי מעמדה של חברה משפחתית ביחס לחלוקת כספים שמקורם בחברה קשורה איננו שונה ממעמדה של כל חברה אחרת, ולכן אין כל פגיעה בתמריץ ההתאגדות, שסעיף 64 לפקודה נועד לקדם (לצורך השוואה, ראו: עניין שקלרש).

76. לסיכום, בסוגיית קיזוז ההפסדים - העולה מן המכלול הוא, כי אין מדובר בניצול לגיטימי של הטבת מס שניתנה על ידי המחוקק. על פי העקרון האוסר על סחירות בהפסדים, ובהתאם ללשון החוק, נדרשת זהות בין הגורם שנהנה מקיזוז

הפסדים לבין הגורם שספג את ההפסדים. לפיכך, כאשר מחוללים שינויי שליטה בחברה, ובעל השליטה החדש לא היה בעל מניות בחברה בעת התהוות ההפסדים, נקבע כי אין להתיר לחברה לקזז את ההפסדים שנתהוו טרם שינוי השליטה. גם מקום בו בעל השליטה החדש היה בעל מניות מיעוט בעת התהוות ההפסדים, נקבע כי יש להתיר לחברה לקזז הפסדים אך רק לגבי אותו חלק מההפסד שניתן לייחס לו כבעל מניות מיעוט, בעת שההפסדים התהוו, ולפני רכישת השליטה בחברה. תכנון מס, המאפשר לבעל מניות חדש לקזז הפסדים שמקורם בבעל מניות קודם, חוטא לתכליות החוק, וביניהן: גביית מס אמת, ושימור זכותו של בעל מניות ליהנות מהפסדיו הכלכליים האמיתיים. אין הצדקה לאפשר עסקה שכל תכליתה הוא קיזוז הפסדים, כך שמי שיהנה בסופו של דבר מהקיזוז לא יהיה אותו נישום שספג את ההפסדים. בעניין רובינשטיין, התייחס בית משפט זה לסוגיה הנדונה וקבע, כי התרת קיזוז כאמור "עלולה לפגוע קשות באינטרס הציבורי בגביית מס ולהפחית בצורה ניכרת את גביית המס ללא הצדקה משכנעת ותוך פגיעה במערכת מס צודקת ושוויונית, משום שבעלות רווח המס שהפיקו המתכננים נושאים יתר הנישומים". יצויין, כי המערער 2 היה אכן בעל מניות מיעוט בשנת 1998 (%)24, אולם כפי שיובהר בהמשך, הכספים שהועברו לחברת תיעוש הם בבחינת הכנסה מוסבת, ולפיכך אינם זכאים כלל בקיזוז כנגד הפסדים מועברים או להטבה הנצמחת בשל חלוקת דיבידנד בחברה משפחתית. כמו כן, לא הונחה בפנינו תשתית ראייתית להוכחת הטענה בדבר קיומו של הפסד שוטף שנוצר בחברת תיעוש, שמקורו בהוצאות ההנהלה והתקורה השוטפת שלה, ולפיכך לא ראיתי להידרש לטענה זו. לאור האמור, נראה בבירור כי גם המחוקק היה מתנגד להסדר מסוג זה, לו היה מובא לבחינתו, ודומני כי המקרה שלפנינו אינו חורג ממקרים דומים שנדונו בפני בית משפט זה, המהווים תכנון מס שלילי (ראו, למשל, עניין מטרי; עניין בן ארי; ועניין ג'ולקס).

77. המסקנה המתבקשת היא, אפוא, כי העסקה שבוצעה בין חברת סיוון לחברת תיעוש אינה עולה בקנה אחד עם תכליתם של דברי החקיקה החלים בנושא. לפיכך, יש לדחות את הטענה כי תכנון המס העומד מאחורי עסקה זו הוא תכנון מס חיובי, ולטעמי יש לראות בעסקאות אלה כמשקפות תכנון מס שלילי ובלתי לגיטימי. ואם הגענו עד הלום, יש להמשיך ולבחון, בשלב השני, את השאלה, האם העסקה האמורה מהווה עסקה מלאכותית, אם לאו?

בחינת מלאכותיות העסקה

יסוד המלאכותיות

78. המבחן המרכזי לצורך בדיקת מלאכותיות העסקה הוא, כאמור, "מבחן יסודיות הטעם המסחרי", אליו מצטרפת בחינה של יתר נסיבות המקרה. מבחן זה קובע, כי "עסקה אינה מלאכותית אם לולא המטרה המסחרית לא היה מבצע הנישום את העסקה (עניין שירותי מחשוב, פסקה 27) (ההדגשה במקור – א.ש.). בשל כך, עלינו לבחון את הטעמים המסחריים אשר עמדו, לטענת המערערים, בבסיס העסקה שבוצעה ביניהם.

79. נטען על ידי המערערים, כי שגה בית המשפט המחוזי עת קבע כי אין בסיס ענייני לפיצול הפעילות בין חברת סיוון לבין חברת תיעוש, שכן המערער 2 היווה "הרוח החיה בפעילות שתי החברות". לשיטת המערערים, מדובר בקביעה שמשמעה התערבות בשיקולים מסחריים לגיטימיים, בניגוד ל"הגיון הכלכלי, לדפוסים המקובלים ולכוונת המחוקק". כמו כן, טענו המערערים כי בית משפט קמא התעלם ממסכת שיקוליהם בפיתוח פעילות כוח אדם במסגרת חברת תיעוש, וכי הפיצול בין שתי החברות נבע "מהרצון לפעול בתחום עתיר רווחיות תוך הקטנת סיכון לקבוצה".

80. הטעם המסחרי הראשון, עליו הצביעו המערערים, נוגע ליכולותיה העדכניות של חברת סיוון. לטענת המערערים, לנוכח היקף פעילותה של חברת סיוון בתקופה האמורה, לא היה בכוחה להמשיך ולעסוק בטיפול האדמיניסטרטיבי הרב, הכרוך בהעסקת עובדים זרים; וכי המשך הטיפול בנושא זה במסגרת חברת סיוון, היה מצריך תוספת כוח אדם, שהייתה מגדילה את הוצאות השכר בחברה. כמו כן, נטען על ידי המערערים כי העברת הטיפול בנושא כוח האדם לחברת תיעוש הובילה להקטנת חשיפתה של חברת סיוון לתביעות מצד העובדים הזרים, זאת בעיקר כאשר, על פי התכנון, הייתה כוונה לשווק את מרבית העובדים הזרים גם לצדדים שלישיים. עוד הובהר על ידי המערערים, כי הסכום בו חייבה חברת תיעוש את חברת סיוון עבור השירותים היה נמוך יחסית לסכומים המקובלים בשוק.

הטעם המסחרי השני, העומד, לשיטתם של המערערים, בבסיס העסקאות שנערכו ביניהם הוא הפוטנציאל הכלכלי הגלום בהן, כפי שבא לידי ביטוי גם בהצעת של דנאל בע"מ, בעלת השליטה בחברת עוז עתיד, לפיה ישולם לחברת תיעוש סך של 20% מרווחי הפעילות, בגין שיווק עובדי חברת עוז עתיד. נטען בנוסף, כי מהלך זה יביא לצמצום הוצאותיה של חברת תיעוש, עקב הגדלת נפח הפעילות וכך יביא להבראתה. לשיטת המערערים, הפעילות הנטענת של אספקת כוח האדם הזר לבנייה על ידי חברת תיעוש, היא בגדר המשך ישיר של פעילות העבר של החברה, אשר סיפקה בעבר שירותי אחזקה מיוחדים לבתי חולים ולמוסדות. המערערים הוסיפו וטענו, כי

ריכוז פעילות כוח האדם בחברת תיעוש, הוביל להרחבת הפעילות מעבר לפעילות החלקית שנועדה לצרכי חברת סיוון, וכי אספקת העובדים נעשתה גם ללקוחות נוספים. עוד נטען על ידי המערערים, כי על מנת ליהנות מרווחיות עודפת, התקשרה חברת תיעוש עם יבואנים נוספים, וזאת לאור העיקרון הכלכלי לפיו תחרות מביאה להוזלת מחירים.

81. ייאמר כבר עתה, כי אין בידי לקבל את טענותיהם של המערערים, בהקשר זה, והנני תמים דעים עם קביעותיו של בית משפט קמא בנידון דידן.

אפתח באזכור הכללי, לפיו אין זה מדרכה של ערכאת הערעור להתערב בממצאי עובדה ומהימנות, אשר נקבעו על ידי הערכאה הדיונית. זאת, למעט במקרים חריגים, בהם מסקנות הערכאה המבררת, אינן מתיישבות עם הגיונם של דברים ועם השכל הישר, או כאשר נעלמו מערכאה זו עובדות מהותיות (עניין ח"ד; ע"א 4750/12 כהן נ' עזבון המנוחה עדה גלילי (02.10.2014); ע"א 9927/06 פלוני נ' מדינת ישראל (18.01.2015)). במקרה דנן, לא מצאתי כל הצדקה להתערב בממצאי העובדה שנקבעו על ידי בית משפט קמא, אשר שוכנע, לאחר שעמד על מכלול הראיות, כי בבסיס העברת הכספים מחברת סיוון למערער 2 דרך חברת תיעוש לא עמד כל צורך עסקי או כלכלי. הטעם להעברה זו היה אך ורק, או בעיקר, הרצון להפחית מתשלום המס, בו היו מחוייבים המערער 2 וחברת סיוון, לו קיבל המערער 2 את הכספים ישירות מחברת סיוון ולא מחברת תיעוש. מהתשתית העובדתית עולה, כי התנאים שנקבעו בהסכם לאספקת כוח האדם אינם תנאים מקובלים; כאשר הצדדים, וחברת תיעוש בפרט, לא מילאו אחר התחייבותיהם על פי ההסכם, עובדה אשר תומכת בעמדת המשיב, לפיה יש לראות בהסכם זה כנדבך בשרשרת הפעולות המהוות עסקה מלאכותית. ואסביר.

82. כאמור, בשנת 1997, על רקע קשיים כלכליים, אליהם נקלעה חברת תיעוש, הועברה מלוא הבעלות בחברה זו לידי המערער 2 ורעייתו, וזאת ללא תמורה וללא דיווח למשיב. בשנת 1998, נרשמה חברת תיעוש כחברה משפחתית, וזאת בהתאם להמלצת רואה החשבון של המערער 2. אין חולק, כי במועד זה, היו לחברת תיעוש הפסדים צבורים לצרכי מס בסכום של כ-5,000,000 ₪. מקובלת עליי קביעתו של בית המשפט המחוזי, בהקשר זה, כי יש בהשתלשלות אירועים זו כדי להצביע על ה"מניע" או המטרה שלשמה נרקמה העסקה המלאכותית, קרי: ניצול ההפסדים הצבורים בחברת תיעוש לצורך הפחתת חבות המס. להלן, אעמוד על עובדות ונסיבות נוספות, אשר יש בהן כדי לחזק מסקנה זו.

83. מוקשית בעיניי טענתו של המערער 2, לפיה העברת תחום גיוס העובדים הזרים לחברת תיעוש נועדה, בעיקרה, כדי להפחית מעל חברת סיוון את העול הכרוך בטיפול בתחום זה. הקושי לקבל טענה זו נעוץ בעובדה, כי מי שהמשיכו בגיוס העובדים הזרים עבור חברת סיוון, הם, הלכה למעשה: המערער 2, ולעיתים גם רעייתו; מנהלת החשבונות; ומנהל הפרוייקטים של חברת סיוון. חיזוק למסקנה זו, ניתן למצוא בדבריו של המערער 2 עצמו, מעל לדוכן העדים בבית משפט קמא:

”ש. מתי אשתך החלה לעבוד בתיעוש?  
 ת. לא זוכר. מתי שהחלטתי שהיא תבוא לעזור.  
 ש. נכון לומר שבתקופה שבה תיעוש הוחזקה בעקיפין דרך אחיאב ע”י עוד בעלי מניות, אז אשתך לא עבדה בתיעוש?  
 ת. נכון.  
 ש. אבל היא עבדה בעמירם סיוון בע”מ ומרגע שנפרדת מבעלי המניות האחרים אשתך הפסיקה לעבוד בסיוון בע”מ שגם אתה עבדת בה והיא עברה לעבוד בתיעוש.  
 ת. נכון.  
 ש. מה ההכשרה המקצועית של אשתך?  
 ת. אין לה.  
 ש. מה היו בדיוק התחומים בהם אשתך עסקה במסגרת עבודתה בתיעוש?  
 ת. אדמינסטרציה כמו לחשב את השעות, להגיש את השעות.  
 ש. כמה שעות עבדה ביום?  
 ת. כמה שהייתה צריכה. לא בדקתי. רציתי שהיא תצא מהבית. היא לא הייתה אמורה לפרנס אותי.  
 [...]  
 ש. מי ניהל את החברה?  
 ת. באותו זמן? בתקופה הזאת רותי ניהלה את זה, שהיא אשתי, באותה תקופה מנהל הפרוייקט חיפש את האנשים.  
 [...]  
 ש. מה עושה רותי או המנהל?  
 ת. מנסים לאתר מי מסוגל לתת עובדים לאותו שבוע. ביום יש את העובדים ובלילה גונבים אותם. בתקופה הזאת לא היה קבלן שהצליח להתקדם בעבודה.  
 [...]  
 ש. מי שעסק בזה בתוך תיעוש היה במשרה מלאה?  
 ת. אשתי לא באה למשרה מלאה. הייתה מגיעה, מרכזת טבלאות.  
 ש. היא זאת שעשתה את זה?  
 ת. גם היא וגם אני.  
 ש. אם מסכמים את שניכם ביחד, זו משרה?  
 ת. אני עובד 20 שעות ביום.  
 ש. העניין של לאתר עובדים.

ת. בשם שלי בשוק היום שאני מרים טלפון אני מקבל את הכי טוב. לפני 12 שנה הייתי מקבל את הבינוניים. לפני 27 שנה הייתי צריך לחפש יותר. היום יותר קל לי. ש. משרה?

ת. אחד וחצי ביחד.

ש. אתה טיפלת בגיוס כוח האדם בפרוייקטים של סיוון בע"מ וגם אשתך בכובע של תיעוש טיפלה בזה?

ת. אשתי הייתה מציגה את עצמה כך: מדברת רותי אשתו של עמירם ולא רותי מתיעוש.

ש. האם כאשר אתה תרמת את תרומתך לעניין הזה לאיתור העובדים, תרמת את זה תחת הכובע של עמירם סיוון בע"מ?

ת. אני מבין היטב את השאלה. קשה לי לענות על השאלה הזאת כי היא שאלה מאוד מכשילה. כאשר אני מרים את הטלפון ורוצה להזמין סחורה שאני מוציא אותה לחו"ל והחשבונית יוצאת לתיעוש לוגיסטיקה, אז מה אני אומר? מדבר עמירם מתיעוש? לא. אני מציג את עצמי כעמירם.

[...]

ש. אני דיברתי עם דב מלי ואמר לי שהוא מכיר את עמירם סיוון האיש.

ת. כן.

ש. מלי אמר שהוא כלל לא מכיר את תיעוש.

ת. למה שהוא יכיר?

ש. דב מלי אמר לי שהוא גם לא מכיר את אשתך רותי.

ת. יכול להיות. מזה קשור? אני לא חבר של דב מלי. אני חבר של הבוס שלו באותה תקופה קובי אופק וההתנהלות שלי הייתה ברמה מעל דב מלי. הקשר שלי היה קשר חברי עם קובי ואני הייתי מול קובי ולא מול דב מלי... " (עמ' 20, 25-27 לפרוטוקול).

נראה, אפוא, כי ארבעת עובדי חברת סיוון, ובראשם המערער 2, הם אלו שהמשיכו לעסוק בגיוס עובדים זרים גם לאחר ההתקשרות עם חברת תיעוש, ומבחינה זו לא ניתן למצוא כל הקלה בהתקשרות בין החברות. זאת ועוד, ממכלול הראיות עולה, כי לחברת תיעוש לא היה תפקיד ממשי בגיוס העובדים הזרים, כפי שניתן ללמוד מהקטע הבא בעדותו של המערער 2:

"ש. אתה אומר שבינואר 2001 התקשרה תיעוש עם שני לקוחות עיקריים: עמירם סיוון והקבלן א.ש. אהרוני בע"מ. אתה מנסה לומר שתיעוש החליטה לספק פועלים לעמירם סיוון בע"מ ולש. אהרוני בע"מ?

ת. א.ש. אהרוני בע"מ קיבל עובדים מוויזות של עמירם סיוון בע"מ כדי להשתמש בעובדים לעבודות עבור עמירם סיוון בע"מ. א.ש. אהרוני עשה לי עבודות בקבלנות. ריצוף טיח וכו' בקבלנות בשביל עמירם סיוון בע"מ. א.ש. אהרוני נתן לעמירם סיוון בע"מ וקיבל משהו ממני.

[...]

ש. מה תיעוש רלוונטית?  
 ת. מישהו עשה את כל השמחה הזאת. אני עשיתי זאת.  
 בסוף אהרוני עבד בשביל עמירם סיוון בע"מ בקבלנות  
 משנה. אמנם לא משכתי משכורת מתיעוש, אבל עבדתי  
 בתיעוש...  
 ש. מפנה לסעיף 6.4 בתצהירך. ההסכם בין עמירם סיוון  
 בע"מ שהוא נספח 10 לתצהירך, מי חתום בשם עמירם  
 סיוון בע"מ ומי חתום בשם תיעוש בע"מ?  
 ת. בשם תיעוש זה החתימה שלי. עמירם סיוון בע"מ, אני  
 לא יודע של מי החתימה. אולי אלעד.  
 ש. מי היה מורשה חתימה בעמירם סיוון בע"מ?  
 ת. עמירם סיוון, רותי סיוון ולא זוכר עוד מי. בסוג כזה  
 של דברים, זה לא מול בנק, אנחנו חותמים, זה יותר  
 הסכם הבנות בינינו לבין הקבלן...  
 ש. מי החליט באותה נקודת זמן לגבי תיעוש ולגבי  
 עמירם סיוון בע"מ זה אתה.  
 ת. נכון. החברה שלי... " (עמ' 23, 25 ו-32 לפרוטוקול).

מסקנה זו נתמכת גם בעובדה כי ספקי העובדים הזרים, לרבות חברת עוז עתיד,  
 המהווה ספק עיקרי של חברת סיוון, לא ידעו על דבר מעורבותן של חברת תיעוש ושל  
 אשת המערער 2, ומבחינתם היה ברור כי הם עובדים מול המערער 2 בלבד; בעובדה כי  
 לא היה לרשות חברת תיעוש רישיון קבלנות לעסוק בכוח אדם (עמ' 25 לפרוטוקול);  
 בעובדה כי ההסכמים עם חברות כוח האדם נחתמו מול חברת סיוון, ולא מול חברת  
 תיעוש (עמ' 31-32 לפרוטוקול); ובעובדה כי העובדים הזרים שהועסקו בחברת סיוון  
 פעלו תחת ויזות עבודה שהיו על שמה של חברת סיוון (עמ' 33 לפרוטוקול). כל אלה  
 ועוד מעוררים ספק ניכר בטענה, כי לחברת תיעוש היה תפקיד מהותי בגיוס כוח אדם  
 עבור חברת סיוון, לאחר חתימת ההסכם ביניהן.

84. אין בידי לקבל גם את טענת המערערים, לפיה הסכום בו חייבה חברת תיעוש  
 את חברת סיוון עבור השירותים היה נמוך יחסית לסכומים המקובלים בשוק. מחומר  
 הראיות עולה, כי התנאים שנקבעו בהתקשרות בין שתי החברות אינם יכולים להיחשב  
 תנאים מקובלים בחיי מסחר תקינים:

"ש. איך הישבתם את התשלום? מי חישב ומי שילם  
 עבור מה?  
 ת. אני עמירם סיוון בע"מ וגם עמירם סיוון פרטי וגם  
 בעלים של תיעוש. אני עמירם סיוון החלטתי שבגין  
 העבודה הזאת תיעוש תשלם את מה שהיא צריכה לשלם.  
 סליחה, תיעוש תקבל את מה שקיבלה לפי אחוזים שיש  
 בשוק שמקובלים וזה עדיין פחות.  
 ש. מה זה מקובל?  
 ת. חברות כ"א לוקחות "קומיסיון" 25 סנט לשעה לכל  
 עובד.

ש. את ה-25 סנט לשעה גובה בכל מקרה חברת כ"א החיצונית שמספקת לעמירם סיוון פועלים. עכשיו על זה החל מפרוואר 2001 אתה מלביש גם עמלה שתיעוש גובה ושעמירם סיוון צריכה לשלם.

ת. כן. זה נכון. מה הבעיה?

ש. כאשר קבעת גובה העמלה, נעשו תחשיבים למיניהם, יש ניירת?

ת. [...] הכל נתון להחלטת מנהל שזה אני.

ש. עד פברואר 2001 עמירם סיוון בע"מ משלמת לחברות כ"א חיצוניות מאה. נגיד שלא היה שום שינוי, מפרוואר 2001 עמירם סיוון בע"מ משלמת לתיעוש 120 ותיעוש משלמת לחברת כ"א חיצוניות 100. זה מה שקרה?

ת. זה מה שקרה. הכל נכון. המטרה היא להרוויח כסף... (עמ' 29-30 לפרוטוקול).

מעדותו זו של המערער 2, ניכר כי העברת הפעילות של גיוס כוח אדם מחברת סיוון לחברת תיעוש גרמה להוצאה כספית נוספת, אשר ניתן להניח כי בנסיבות עסקיות רגילות לא היה לה מקום. מסקנה זו תקפה גם לגבי הוצאות האחזקה והמשכ"ל, אשר לפי עדותו של המערער 2 שולמו גם כאשר שירותי הבדק והתחזוקה לא סופקו במלואם או בכלל, וכן כאשר לא ניתנו כלל שירותים על פי הסכם המשכ"ל (עמ' 35 לפרוטוקול). הלכה למעשה, החל מחודש פברואר 2001, חברת סיוון שילמה לחברת תיעוש סכום עודף, בשיעור של 20%, בגין אותו שירות שכבר ניתן לה קודם לכן, ובאופן ישיר, על ידי חברת עוז עתיד, וזאת מבלי שהוכח על ידי המערערים כי חברת תיעוש סיפקה לחברת סיוון כל שירות בפועל. לפיכך, מקובלת על ידי קביעתו של בית המשפט המחוזי, לפיה העברות הכספיים מכוח הסכם אספקת כוח האדם, והסכמי המשכ"ל והתחזוקה, המהוות הוצאות כספיות עודפות, מספקות חיזוק נוסף למסקנה, כי העברת הכספים במקרה דנן נבעה בעיקרה ממניעים של הפחתת חבות המס.

כמו כן, לא מצאתי ממש בטענה, לפיה הטעם בהעברת הכספים נעוץ, בין היתר, ברצון להקטין את חשיפתה של חברת סיוון לתביעות מצד העובדים הזרים. זאת שכן, על פי הראיות שהוצגו, הוגשו לכל הפחות שני כתבי אישום נגד חברת סיוון, כאשר הוויזות שניתנו לעובדים הזרים הוצאו על שמה (עמ' 30-31 לפרוטוקול). במצב דברים זה, לא ראיתי כי נצמח יתרון עסקי כלשהו לחברת סיוון כתוצאה מהעברת העובדים הזרים תחת חסותה של חברת תיעוש, חלף המצב שהיה קיים קודם לכן.

עוד יש לציין, כי המערערים לא הציגו תשתית ראייתית מספקת להוכחת טענותיהם, לפיהן נעשו פעולות כלשהן לצורך הבראת חברת תיעוש; וכי התרחשה



הרחבת פעילות, מעבר לפעילות החלקית שנועדה לצרכי חברת סיוון, לרבות אספקת עובדים ללקוחות נוספים (ראו, למשל, עמ' 21 לפרוטוקול).

85. אשר לטענת המערערים, כי הפעילות הנטענת של אספקת כוח אדם זר על ידי חברת תיעוש, היא בגדר המשך ישיר של פעילות העבר של החברה, סבורני כי אין בה כל ממש. בסמוך לחתימת ההסכם לאספקת כוח אדם, פחת באופן ניכר מספר העובדים שהועסקו ישירות על ידי חברת תיעוש, כך שבשנים 1994-1997, הועסקו בחברה בין 69 לבין 80 עובדים, ואילו בשנים 2000-2001, בהתאם לדיווחיה, שילמה חברת תיעוש משכורות לארבעה עובדים בלבד, ובהם אשת המערער 2. בשנים 2002-2003, פחת עוד יותר מספר האנשים להם שילמה חברת תיעוש משכורות, כך ששולמה משכורת לשני עובדים בלבד – אשת המערער 2 ואדם נוסף. מוקשית בעיניי הטענה, לפיה "היקף הפעילות של החברה לא קשור למספר העובדים". זאת ועוד, נראה כי לא הייתה לחברת תיעוש היכולת הארגונית או המקצועית לגייס או לספק עובדים זרים לחברת סיוון, מסקנה אשר נתמכת בעדותו של המערער 2 עצמו:

"ש. לא מסתדר לי שהיו חברות כ"א חיצוניות שסיפקו עובדים לחברת כוח האדם תיעוש?  
 ת. כן. את מנסה למקד את זה ולשים במקומות לא נכונים. חברת תיעוש אני לקחתי אותה לנהל את פעילות כוח האדם עבור חברת עמירם סיוון.  
 ש. וזה שיש לה בערך 2 עובדים?  
 ת. מה הקשר. איש אחד יכול להיות לה שיודע לארגן עובדים. אין קשר לכמות האנשים בחברה. עובדה שכאשר קניתי את החברה, אנשי החברה הייתה להם כנראה התנהגות הסתדרותית ואני שיניתי את אופי החברה באמצעות לקיחת קבלני משנה בנושא כ"א. אין קשר למספר העובדים שהיו רשומים בתיעוש.  
 ש. אתה אומר שהיקף פעילות של חברה לא קשור למספר העובדים?  
 ת. נכון.

[...]

ש. מפנה לסעיף 6 לתצהירך. (מצטטת). הבהר, לתיעוש לא היה רשיון לעסוק כקבלן כ"א. נכון?  
 ת. אני לא יודע איזה רשיון צריך לחברת כ"א. היא התעסקה בכ"א.  
 ש. תיעוש היא לא קבלן כ"א  
 ת. היא חברה שעסקה עבורי בכל מה שקשור בטיפול וניהול של כ"א שקשור בחברות שלי.

[...]

ש. בחיי היום יום מה עשתה תיעוש?  
 ת. כדי לארגן 5 רצפים איך עושים את זה? צריך לפנות לכל אחד. פונים לכל ספק כ"א אפשרי. באותה תקופה לכל חברת כ"א מאותם חברות כ"א שאת מציינת שיש להם רשיונות, לכולם, כדי להעסיק עובדים. תיעוש

ריכזה עבור עמירם סיוון את כל ההתנהלות הזאת" (עמ' 23 ו-25 לפרוטוקול).

מסקנה זו יפה גם לגבי יישומם של הסכמי התחזוקה והמשכ"ל, אשר נכרתו בין שתי החברות, שנים קודם לכן. על פי הסכם התחזוקה, תספק חברת תיעוש שירות בדק ותחזוקה למיזמים של חברת סיוון, בהיקף מינימאלי של כ-400 שעות חודשיות, וזאת בתמורה לתשלום חודשי של 10,000 דולרים. מעדותו של המערער 2 עולה, כי בפועל שירותים אלה לא סופקו, ולכל הפחות לא סופקו במלואם. סבורני, כי מסקנה זו אף מתבקשת לנוכח העובדה כי מצבת העובדים בחברת תיעוש כללה 2-4 עובדים. תמוה בעיניי, כיצד מספר כה מועט של עובדים יכול היה לספק שירותי בדק ותחזוקה בהיקף מינימאלי של כ-400 שעות חודשיות. כמו כן, המערער הבהיר בעדותו כי רעייתו כלל לא סיפקה שירותי בדק ותחזוקה:

"ש. עמירם סיוון בבעלותך מתחייבת לספק לתיעוש עבודה על היקף חודשי שלא יפחת מ-400 שעות. גם אם לא הייתה מסופקת העבודה הזאת הכספים היו אמורים להשתלם?

ת. כן. לדעתי הם שולמו. מדובר בסכום של כ-200,000 ש"ח לקבל ביטוח שמישהו אחר יבוא לכל קריאה שלך כמו בעיות במיזוג. מה רע בזה? זה טוב להיום אם מישהו יעשה את זה.

ש. אתה אומר שגם בשנים האלו אותו סיכום דברים המשך להתקיים?

ת. זה מתחיל להיות חוסר הגיון שאני אבטח את עצמי עם עצמי. אין הגיון. אם אקח מעצמי שקל אני אצטרך לשלם את זה.

ש. אשתך לא התעסקה פיזית במתן שרותי אחזקה ותיקון בעמירם סיוון בע"מ?  
ת. נכון.

ש. איך זה שתיעוש בשנות המס 2002-2003 יש לה רק שני עובדים: אשתך ומנהלת החשבונות, יכלה לספק שרותי תיקון בהיקף חודשי מינימלי של 400 שעות?

ת. את מדברת על סיכום משנת 96. אני מניח שברגע שזה ל-100 אחוז בעלות שלי זה הפסיק להיות מעניין. אני לא קונה לעצמי ביטוח שאין בו הגיון שאני מבטח את עצמי.

ש. אתה אומר שהעברת הכספים הזאת פסקה כשהפכת להיות הבעלים הבלעדי של תיעוש?

ת. לא זוכר. תבדקי. מה שתבדקי אני אקבל" (עמ' 35 לפרוטוקול).

גם בנוגע להוצאות מכוח הסכם המשכ"ל, העיד המערער 2 בבית משפט קמא, כי חברת תיעוש כלל לא העניקה שירות כלשהו, בתמורה לקבלת התשלומים מכוח הסכם זה (עמ' 42 לפרוטוקול).

על כל אלה יש להוסיף, כי בדיוק באותו רגע, בו לא נותרו עוד הפסדים לקיזוז בחברת תיעוש, הופסקה ההתקשרות האמורה בין חברת סיוון לחברת תיעוש, תוך וויתור על אותם ה"יתרונות" הנטענים, שהיו גלומים באותה עסקה. לטעמי, יש בכך כדי לחזק את המסקנה כי התכלית שעמדה בבסיס ההתקשרות בין חברת סיוון לבין חברת תיעוש הייתה קיזוז הפסדים צבורים בחברת תיעוש, הא ותו לא.

86. עולה מן המקובץ, כי בבסיס עסקאותיהן של חברת סיוון וחברת תיעוש, לא עמדו טעמים מסחריים כלשהם, זולת הרצון להימנע או להפחית את חבות המס החלה על המערערים, ובוודאי שאין מדובר בטעמים מסחריים יסודיים, שבלעדיהם לא היו יוצאות העסקאות אל הפועל. מכל מקום, המערערים לא עמדו בנטל הראייתי המוטל עליהם, ולא הניחו תשתית ראייתית מספקת להוכחת הטעמים המסחריים הנטענים על ידם.

יסוד הפחתת המס

87. טענה נוספת אותה העלו המערערים, נוגעת ליסוד "הפחתת המס", הקבוע בסעיף 86 לפקודת מס הכנסה. לשיטתם של המערערים, לא ניתן להצביע על הפחתת מס כלשהי שחלה בעניינם.

88. משמעה של הדרישה להפחתת המס, הובהרה בספרו של פרופ' גליקסברג:

"משמעות תנאי זה כי מינהל המס יתערב בסיווג העסקה, אם ללא התערבותו תכנון המס ישיג את מבוקשו. במילים אחרות: התנאי המקדמי בוחן אם נתקיימה התוצאה (effect) של תכנון המס" (גליקסברג גבולות תכנון המס, בעמ' 186).

דין הטענה, כי לא הייתה הפחתת מס להידחות, וסבורני כי תכנון המס שבוצע במקרה דנן, הביא, על פי כל אמת מידה, להפחתת מס ברורה לטובתם של חברת סיוון והמערער 2, דבר המצדיק, בנסיבות העניין, את התערבותו של פקיד השומה. הפחתת המס באה לידי ביטוי בשני היתרונות שהשיגו המערערים, מעצם ביצוע העסקאות. המערערים ביקשו, הלכה למעשה, להימנע הן משיטת המיסוי הדו-שלבי, בשל היותה של חברת תיעוש "חברה משפחתית" כהגדרתה בסעיף 64א לפקודת מס הכנסה; והן מתשלום מס בפועל, וזאת לנוכח קיזוזם של הפסדים.

חברת סיוון העבירה כספים לחברת תיעוש, וזאת במסגרת הסכם לאספקת כוח אדם; הסכם המשכ"ל והסכם התחזוקה. לאחר העברת התשלום בפועל לספקי כוח האדם, נותר בידיה של חברת תיעוש סכום עודף. לו מלוא הרווחים, בגובה הסכום העודף, היה נותר בחברת סיוון, היה מוטל על רווחים אלה מס בהתאם לעיקרון המיסוי הדו שלבי. בשלב הראשון, חברת סיוון הייתה משלמת מס חברות על מלוא הסכום העודף, שכן מדובר בחברה רווחית, וסכום זה היה מתווסף להכנסתה החייבת. בשלב השני, בעת חלוקת הרווחים לידי המערער 2, כבעל מניות בחברת תיעוש, היה עליו לשלם מס בגין הדיבידנד שחולק. ואולם, מרגע שהועבר הסכום העודף מחברת סיוון לחברת תיעוש, במסווה של תשלומים, הרי שההכנסה בחברת תיעוש קוזזה כנגד הפסדים מועברים משנים קודמות, ובעקבות קיזוז ההפסדים, לא נותרה הכנסה חייבת בחברת תיעוש, בגינה שולם מס בפועל. ואילו את הסכום העודף, בגינו לא שולם מס, ביקשו המערערים להעביר לידיו של המערער 2, בדמות חלוקת דיבידנד, ללא חבות נוספת במס – הן ברמת החברה והן ברמת היחיד, וזאת בשל סיווגה של חברת תיעוש כ"חברה משפחתית", בהתאם לסעיף 64א לפקודה. סעיף זה, קובע, כאמור, כי כאשר חברה מחלקת רווחים לבעל מניותיה, אין הדבר מהווה אירוע מס – לא לגבי החברה ולא לגבי בעלי המניות. לפיכך, אין בידי לקבל את טענת המערערים, כי לא נגרמה הפחתת מס בעניינם.

89. על יסוד האמור, מקובלת עליי מסקנתו של בית משפט קמא, לפיה העברת הכספים שנעשתה, לכאורה, על פי ההסכם לאספקת כוח אדם, וכפי שיובהר בהמשך, גם העברת הכספים מכוח הסכמי התחזוקה והמשכ"ל, הינה בבחינת עסקה מלאכותית, ובהתאם לסעיף 86 לפקודת מס הכנסה, יש להתעלם ממנה.

90. על יסוד המכלול, סבורני כי אין להתערב אף בקביעת המשיב שלא להתיר לחברת סיוון לנכות את הסכום העודף מהוצאותיה. סעיף 17 לפקודה קובע כי ניכויים מותרים יהיו: "יציאות והוצאות שיצאו כולן בייצור הכנסתו בשנת המס ולשם כך בלבד". לטעמי, מעת שהוכח כי הכספים שולמו במסגרת ביצוע עסקאות מלאכותיות, וכי חברת תיעוש לא העניקה שירות כלשהו בעבור התשלומים ששולמו מכוח ההסכמים האמורים, ממילא אין מדובר בהוצאות שיצאו לשם ייצור הכנסותיה של חברת סיוון, ולפיכך הן אינן מותרות בניכוי.

יצוין, בהקשר זה, כי בשים לב לכך שלעמדת המשיב ההוצאות האמורות לא שימשו בייצור הכנסתה של חברת סיוון, השומות לחברת סיוון הוצאו מכוח סעיף 17 ולא מכוח סעיף 30 לפקודת מס הכנסה, שעניינו בהוצאות שהוצאו לייצור הכנסה אלא

שמדובר בהוצאות מוגזמות, ולפיכך ממילא גם לא נדרש אישור המנהל להוצאתן, בניגוד לטענת המערערים.

נעבור עתה לבחון טענות נוספות שנטענו על ידי המערערים.

הוצאות התחזוקה והסכם המשכ"ל

91. המערערים טענו, כי שגה בית משפט קמא עת קבע כי לא הוכח שניתנו שירותי ניהול על ידי חברת תיעוש, כמו גם שירותים נוספים מכוח הסכמי המשכ"ל והתחזוקה. אשר להסכם המשכ"ל, נטען על ידי המערערים, כי:

"עסקינן בשירות שניתן בעבר ועניינו שילובה של המערערת 3 בפרוייקטים של משכ"ל. עמלות אלו שולמו למערערת 1 במהלך כל השנים (עת הייתה המערערת 1 בשליטת צד ג'), והמערערת המשיכה לשלם אותה עמלה מכוח ההסכם שיושם בפועל משך כל השנים. בעניין זה טענו המערערים כי אין בשינוי הבעלות במערערת 1 בכדי לבטל את ההתחייבויות של המערערת 3 מכוח הסכם מתמשך".

אשר להסכם התחזוקה, נטען על ידי המערערים, כי שגה בית המשפט המחוזי עת קבע כי חברת תיעוש לא סיפקה לחברת סיוון שירותי תחזוקה או כל שירות אחר. לשיטת המערערים, "הוכח שכל כוח האדם לו נזקקה החברה הקבלנית [חברת סיוון] גוייסו על ידי המערערת 1, הן כוח אדם ייעודי לצורך מתן שירותי תחזוקה, והן עובדים זרים. הסכום ששולם למערערת 1 מדי שנה, משנת 1996 ואילך, שולם לאור התחייבותה משנים קודמות להעמדת מכסת מינימום שעות לשירותי בדק ותחזוקה תמורת תשלום מוסכם".

למען שלמות התמונה, יצויין כי בשנת המס 2001, דווח בספריה של חברת סיוון על הוצאה בסך של 518,840 ₪ בגין עמלות ושירותי אחזקה, אשר סופקו לה על ידי חברת תיעוש. בשנות המס העוקבות, 2002-2003, הוצאות האחזקה נרשמו בחברת סיוון בתוך כלל הסכומים שהועברו מחברת סיוון לחברת תיעוש, מבלי שהוכח מה הסכום המדוייק שנדרש בניכוי על ידי חברת סיוון, בגין רכיב זה. הסכומים שנדרשו כהוצאה בעבור הסכם המשכ"ל, נכללו גם הם במסגרת הסכומים הכוללים שהועברו מחברת סיוון לחברת תיעוש, ואף לגביהם לא הוכח מהו הסכום המדוייק שנדרש בניכוי כהוצאה בעבור רכיב זה.

92. כפי שהקדמתי וציינתי בדבריי הקודמים, אין בידי לקבל את טענות המערערים, בהקשר זה. טענות המערערים הינן טענות עובדתיות שנדונו ונדחו על ידי בית המשפט המחוזי בקובעו, כי: "תיעוש לא סיפקה לסיוון בע"מ שירותי תחזוקה או כל שירות אחר. הוא הדין, ביחס לשירותים אותם לכאורה התחייבה תיעוש ליתן לסיוון בע"מ תמורת דמי ניהול בהתאם להסכם משכ"ל (נספח 6 לתצהיר המערער) שנוכח הוראות סעיף 4 בו ספק אם הוא עדיין בתוקף". לא ראיתי להתערב בקביעה עובדתית זו. בהתאם לכך, נראה כי לא הייתה לחברת תיעוש היכולת הארגונית או המקצועית לספק לחברת סיוון את השירותים הנדרשים על פי ההסכמים הנ"ל; ומכל מקום לא הוצגה תשתית ראייתית כלשהי המעידה על כך שסופקו שירותים בהתאם לאמור בהסכמים אלה, וכי הצדדים קיימו את תנאי החוזה. אשר להוצאות האחזקה, המערערים לא הציגו כל תחשיב, המפרט את הסכומים המדוייקים שהועברו בגין ההסכם. כמו כן, דומה כי הסכם זה כלל אינו בתוקף, שכן גם אם מומשה תקופת האופציה להארכת ההסכם, אזי היא הסתיימה לכל המאוחר בשנת 1996, כאשר שנות המס שבמחלוקת בענייננו הן שנת 2001 ושנת 2003.

לפיכך, מקובלת עליי מסקנתו של בית משפט קמא, כי העברת הכספים שנעשתה, לכאורה, על פי הסכמי התחזוקה והמשכ"ל היא בבחינת עסקה מלאכותית שיש להתעלם ממנה; וכי אין להתערב בקביעת המשיב שלא להתיר לחברת סיוון לנכות את הסכומים ששולמו לחברת תיעוש, מכוח הסכמים אלה.

חלוקת רווחים בחברה משפחתית

93. לשיטת המערערים, שגה בית המשפט המחוזי עת קבע כי הדיבידנד שחולק למערער 2 חב במס כדיבידנד שחולק בחברה שאינה משפחתית. עוד נטען על ידי המערערים, כי בשנת 2002 הייתה לחברת תיעוש הכנסה חייבת במס, גם לאחר קיזוז ההפסדים, ו"אין, ולא יכולה להיות מחלוקת כי הכנסה זו ברת חלוקה כהכנסה הפטורה מכל מס נוסף".

94. בין אם נלך בדרך הראשית, ונקבל את עמדת המשיב בהליך החלופי, לפיה העברת הכספים מחברת סיוון לחברת תיעוש היא בגדר הסבת הכנסות שיש להתעלם ממנה; ובין אם נלך בדרך החלופית, לפיה הכספים, בגובה הסכום העודף ובגובה ההוצאות בגין הסכמי המשכ"ל והתחזוקה, אשר הועברו מחברת סיוון לחברת תיעוש,

אינם מותרים בניכוי בחברת סיוון, משום שהם אינם בגדר הוצאה בייצור הכנסה, תהא משמעות הדבר כי בחברת תיעוש כלל לא היו הכנסות בשנות המס שבערעור. התוצאה המתחייבת מכך, היא שבחברת תיעוש כלל לא קיימים רווחים, ולפיכך כי אין באפשרותה לחלקם, שכן מקור הרווחים שחולקו הוא בחברת סיוון.

המשמעות האופרטיבית של קביעה זו היא, כי כספי הדיבידנד שחולקו למערער 2, בסך של 2,000,000 ₪, הם למעשה אותם כספים שהועברו מחברת סיוון לחברת תיעוש במסגרת התשלומים ששולמו מכוח ההסכמים ביניהן. בשלב הראשון, כספים אלה נרשמו כהוצאה בחברת סיוון וגרמו להפחתת הכנסתה החייבת. בשלב השני, לאחר שהועברו הכספים לחברת תיעוש במסגרת ההסכמים האמורים, היא אף לא חויבה במס לגביהם, משום שהם קוזזו כנגד הפסדיה המועברים, משנים קודמות. זאת ועוד, בשל סיווגה של חברת תיעוש כחברה משפחתית, חלוקת הדיבידנד למערער 2 לא היוותה אירוע מס – הן ברמת החברה והן ברמתו של המערער 2. כאמור, תוצאה זו אין בידי לקבל. כספי הדיבידנד כלל לא חויבו במס, הן על פי עקרון המיסוי הדו-שלבי והן על פי עיקרון המיסוי החד שלבי, ולטעמי אין לראות בתוצאה זו ככזו שאליה כיוון המחוקק, עת התקין את סעיף 64א לפקודת מס הכנסה, ובוודאי שאין היא מתיישבת עם התכליות העומדות בבסיס הוראה זו. משקבעתי כי מקור כספי הדיבידנד הוא ברווחיה של חברת סיוון, ומאחר שהמערער 2 מכהן כבעל מניות בחברת סיוון, סבורני כי יש לראות בהעברת כספי הדיבידנד, בסך של 2,000,000 ₪, כחלוקת דיבידנד מטעם חברת סיוון, קרי חברה שאינה חברה משפחתית. לחילופין, ניתן לומר כי, מאחר שמדובר ברווחים אשר קוזזו מהפסדיה של חברת תיעוש, הרי שלא נותרו הכנסות לחלוקה מתקופת היותה חברה משפחתית. לפיכך, יש לחייב את המערער 2 במס דיבידנד בשיעור של 25%, בהתאם להוראת סעיף 125ב לפקודת מס הכנסה.

השתק שיפוטי ושומות סותרות

95. לשיטת המערערים, יש בעובדה כי למערער 2 ולחברת תיעוש שומות סופיות לשנות המס 2001 ו-2003 כדי להקים השתק שיפוטי. נטען בנוסף, על ידי המערערים, כי בהליך שנערך לפי סעיף 119א לפקודת המס, נאמר על ידי המשיב כי "העסקאות בין הצדדים הקשורים משקפות פעילות יציבה הנמשכת לאורך זמן וכי ההפסדים ברי קיזוז יביאו לחסכון מס עתידי ויקנה לחברה שווי כלכלי משמעותי". עוד נטען, כי יש באמרות אלה כדי לסתור את האמור בצווי השומה שהוצאו להם לשנת 2002, ומשכך הן מקימות השתק שיפוטי. נטען בהמשך, כי יש לראות בשומות שהוצאו לחברת תיעוש ולמערער 2, ובשומות שהוצאו לחברת סיוון, כשומות סותרות; וכי אין לראות בשומות אלה

כשומות חליפיות, שכן הן אינן עומדות בתנאים שנקבעו לכך בהלכה הפסוקה ובהנחיות של רשות המיסים בעניין זה. לגישת המערערים, לנוכח הסתירות האמורות, חויבו המערערים בכפל מס ואף בשילוש, וזאת בגין אותה פעילות כלכלית.

96. טרם שאתן את דעתי לטענות אלה, אעמוד בקצרה על מהותו של הכלל שעניינו השתק שיפוטי. הכלל בדבר מעשה בית דין עשוי לעמוד בסתירה לחתירה לגביית מס אמת, ואף להוביל להפליה בין נישומים, הנמצאים באותו מצב. כלל זה, אף אינו מתיישב, לכאורה, עם האופן שבו אנו משקיפים על כל שנת מס כיחידה נפרדת בפני עצמה. המתח הקיים בין הרצון למנוע התדיינות חוזרת ונשנית באותו עניין, באופן הגורם טרחה לבעלי דין וצורך בהקצאת משאבי שיפוט, לבין הקושי שעלול להתעורר לנוכח מטרות דיני המס, במקרה בו הכרעה שיפוטית שניתנה לגבי שנת מס אחת מטילה מגבלות על התדיינות בשנת מס נוספת – מתח זה הוא שהוביל את שיטת המשפט הישראלית להימנע מהחלת הכלל של מעשה בית דין בתחום הפיסקאלי. זאת, בין על דרך של שלילת תחולתו של הכלל ובין על דרך של החלתו במתכונת מוגבלת או מרוככת (ע"א 823/08 חזן נ' רשות המיסים – פקיד שומה נתניה (04.01.2009); ע"א 490/13 פלומין נ' פקיד השומה חיפה (24.12.2014) (להלן: עניין פלומין)).

97. סבורני, כי אין בעובדה שהוצאו לחברת תיעוש ולמערער 2 שומות סופיות לשנות המס 2001 ו-2003 כדי להקים, במקרה דנן, השתק שיפוטי. כידוע, כל שנת מס עומדת בפני עצמה, והיעדר התערבות בשומות עצמיות אינו חוסם את המשיב מלשנות את מדיניותו בשנות מס אחרות (עניין פלומין). לטעמי, הדברים נכונים, ביתר שאת, משהביע המשיב את עמדתו לגבי השומות, לפיה הוא אינו מקבל את דיווחי המערערים, ובוודאי שאין לראות בעובדה שהשומה לשנה זו הפכה לסופית, מחמת התיישנות, כ"קבלת הפעולות כעסקאות לגיטימיות", כטענת המערערים. בכל הנוגע לשנת המס 2003, יש לציין כי לא נותרו בחברת תיעוש הפסדים לקיזוז, ולפיכך לא ניתן ללמוד מהתיישנות השומה לשנה זו, דבר וחצי דבר לענייננו.

לדעתי, אין גם באמור במכתבו של המשיב, משנת 2004, כדי לסייע למערערים בטענותיהם. באותה שנה, העביר המשיב מכתב לצורך הערכת שוויין של מניותיה של חברת תיעוש, שהועברו למערער 2 ורעייתו בשנת 1997, וזאת לצורך הפעלת הליכי גבייה, מכוח סעיף 119א לפקודה. על פי האמור במכתב, לא ניתן כל משקל לפעילותה של חברת תיעוש, וזאת בשל הקושי להעריך את שווייה, ובכלל זאת לא נבחנו ההתקשרויות בין חברת תיעוש לבין חברת סיוון. לפיכך, אין לראות באמור במכתב זה משום סתירה לאמור בצווי השומה, ולהקים עילה להשתק שיפוטי. כמו כן, אין באמירה



הכללית, כי ההפסדים "עשויים להפחית את חבות המס העתידית" כדי להקים הכשר עתידי גורף לכל קיזוז הפסדים, אותו עשויה חברת תיעוש לבצע בעתיד.

אשר לטענה, כי השומות שהוצאו לחברת תיעוש ולמערער 2, הן בבחינת שומות סותרות לשומות שהוצאו לחברת סיוון, דבר המביא להטלת מס ביתר על המערערים, סבורני כי דינה להידחות. תכלית הכלל שעניינו השתק שיפוטי, היא "למנוע פגיעה בטוהר ההליך השיפוטי ובאמון הציבור במערכת המשפט" (רע"א 4224/04 בית ששון בע"מ נ' שיכון שיכון עובדים והשקעות בע"מ, פ"ד נט(6) 625, 633 (1994); עניין פלומין, פסקה 80). כלל זה יפה גם לעניין שומות המס, שעה שנקבע, זה מכבר, כי עקרונות תקנה 72(ב) לתקנות סדר הדין האזרחי חלים גם על שומות אלה (רע"א 6181/08 פקיד שומה ירושלים 1 נ' ועקנין, פ"ד ס(3) 577 (2005)). בע"א 6181/08 וינוקור נ' ממונה מס ערך מוסף עכו (28.08.2012) (להלן: עניין וינוקור). עוד הובהר בפסיקה, כי ככל כלל משפטי, גם כלל ההשתק השיפוטי צריך להיות מופעל בהתאם לתכלית העומדת ביסודו; וכאשר תכלית הכלל אינה מתקיימת, אין מקום להחלתו. בהתאם לכך, נקבע כי תכליתו של כלל ההשתק השיפוטי אינה מתממשת, בהכרח, בכל פעם שרשויות המס מוציאות שומות סותרות, וזאת לנוכח מגבלות הזמנים החלות על רשויות המס, בעת הוצאתן של שומות לפי מיטב השפיטה. כפי שנאמר בעניין וינוקור:

"הוצאתן של שומות סותרות היא פעמים רבות צעד חיוני המבקש להבטיח את האינטרס של רשויות המס, הוא אינטרס הציבורי (השוו: עניין לובינסקי, פס' 2). ודוקו: במקרי גבול, שבהם קיים ספק ביחס לדרך המיסוי הראויה, אם רשות המס לא תוציא שומה חלופית אשר סותרת את השומה העיקרית, וטענותיה בעניין השומה העיקרית תידחינה בבית המשפט – היא עלולה למצוא את עצמה, בחלוף סד הזמנים הרלוונטי, ללא יכולת גבייה כלל. אי לכך, כל עוד ברור שהשומה השנייה היא חלופית, במובן זה שהיא תיכנס לתוקף רק אם ייקבע בהליך משפטי כי לשומה העיקרית אין בסיס, אין בהתנהגותן של רשויות המס כדי להפר את חובות תום הלב וההגינות המוטלות עליהן" (שם, פסקה 11).

בהמשך, ובאשר להיבט המעשי נאמר, כי:

"כל עוד מדובר בשומות חלופיות, אשר אינן חלות במקביל, אין עוד מקום לחשש שייגבה מס כפול. עם זאת, לצורך איון החשש, יש להבטיח כי השומות לא תיכנסנה לתוקף במקביל. לשם כך, על רשויות המס לתעדף באופן ברור בין השומות, ובנוסף, וזה העיקר, להביא תעדוף זה לידיעת הגורמים הרלוונטים – הם הנישום החלופי ובתי המשפט שדנים בכל אחת מן השומות" (שם) (ההדגשות אינן במקור – א.ש.).

98. בענייננו, פקיד השומה הוציא שלוש שומות לשם מיסוי העסקאות שבוצעו בין חברת סיוון לחברת תיעוש והמערער 2. שתי שומות הוצאו לחברת תיעוש ולמערער 2, במסגרתן נקבע כי הכספים שהועברו מחברת תיעוש לחברת סיוון הן בגדר הסבת הכנסה מחברה קשורה, ויש להתעלם ממנה. לחילופין, נקבע בהן כי לא ניתן לקזז הפסדי עבר כנגד רווחים שוטפים שמקורם בפעילות חדשה. שומה נוספת, הוצאה לחברת סיוון, ובגדרה נקבע כי הוצאות כוח האדם, קרי הכספים שהועברו לחברת תיעוש, אינן משמשות באופן מלא בייצור הכנסה ולפיכך אין לאפשר את ניכויין, בהתאם לסעיף 17 לפקודה, וזאת מבלי להתייחס להיות העסקה, עסקה מלאכותית. המשיב הודיע לבית המשפט, כי ככל שתתקבל עמדתו, לפיה אין להתיר לחברת סיוון את ניכוי ההוצאה, יתקן המשיב את שומת המס של חברת תיעוש, במוכן זה שהוא יבטל את ההכנסה שקבע לה, ואשר את קיזוזה לא התיר בניכוי. יחד עם זאת, הודעה לגבי השומה החלופית לא נשלחה למערערים בזמן אמת, כפי שנדרש בעניין וינוקור.

99. יפים לענייננו דבריה של השופטת ד' ברק-ארוך בעניין פלומין:

"אכן, מלכתחילה ראוי היה שפקיד השומה יעמוד בכללים שנקבעו בעניין וינוקור, היינו שיודיע לצדדים באופן ברור ומפורש על העובדה שיש שומה עיקרית ושומה חלופית. אולם, בחינת הדברים בדיעבד אינה מצדיקה את השתקת פקיד השומה בנסיבות שבהן העלאת טענותיו של פקיד השומה אינה פוגעת ברציונאליים העומדים בבסיסו של כלל ההשתק השיפוטי, ובהתחשב בכך שראוי שלא להשלים עם ניסיון של נישומים לחמוק מתשלום מס" (שם, פסקה 83).

לטעמי, יש בעובדה שפקיד השומה הבהיר, הן למערערים והן לבית המשפט, כי השומה אשר נקבעה לחברת סיוון היא השומה הראשית, ואילו השומה שנקבעה לחברת תיעוש ולמערער 2 היא השומה החלופית; כמו גם הצהרתו כי אין בכוונתו לקיים את שתי השומות במקביל ולגבות את המס משתי החברות (סעיף 36-37 לתצהיר המשיב), כדי לשמור על עקרונות היסוד העומדים בבסיס ההשתק השיפוטי – היינו: שמירה על טוהר ההליך ומניעת ניצול לרעה של בתי המשפט. בכל הנוגע למערכת היחסים בין המשיב לבין המערערים, הרי שכבר בשומה הראשונה בזמן, אשר הוצאה לחברת תיעוש, טען המשיב כי ההכנסה אשר נרשמה בחברת תיעוש היא, הלכה למעשה, הכנסה השייכת לחברת סיוון, אשר הוסבה לחברת תיעוש. לפיכך, כבר במועד הוצאת הצו לחברת תיעוש, שהוא המועד המוקדם מבין מועדי הוצאת הצווים, ידעו

המערערים מהי עמדת המשיב ביחס לסכום העודף. בנוסף, סבורני כי המערערים לא הוכיחו כי הם שינו את מצבם לרעה כתוצאה מהוצאת השומות החלופיות.

בבחינת למעלה מן הצורך, אציין כי למעשה התוצאות הפיסקאליות, אליהן מובילות השומות השונות, אינן סותרות. עמדת המשיב היא שההוצאה אשר נדרשה על ידי חברת סיוון אינה עומדת בתנאי סעיף 17 לפקודה, ולפיכך אין להתירה בניכוי. במצב דברים זה, יש להגדיל את ההכנסה החייבת של חברת סיוון בגובה הסכום העודף, כך שחברת סיוון תמוסה גם בגינו. קביעה זו מכירה בכך שכספים הועברו, הלכה למעשה, לחברות כוח האדם, עובדה אשר אין חולק עליה; ואולם, היא אינה מכירה בחיוניותן של הכספים והעמלות ששולמו לחברת תיעוש, מעבר לסכום זה. הטעם, בגינו אין להכיר בהוצאות כוח האדם ובהוצאות בגין העמלות ששולמו מכוח הסכמי המשכ"ל והתחזוקה, נעוץ בעובדת היותה של עסקה מלאכותית שהתקיימה בין חברת תיעוש לבין חברת סיוון (ראו גם פסקה 91 לעיל). פקיד השומה ציין בנימוקיו, כי "לא הוכח ערך מוסף שנתנה תיעוש כתוצאה מכך תהיה זכאית לסכום נוסף"; וכי "לא הוצגה כל הוכחה לפעילות ממשית המעידה על שירות שניתן בהיקף זה, וכן לא קיימת עמידה בתנאי החוזה בין הצדדים". לפיכך, הנני סבור כי ניצני הטענה בדבר מלאכותיות העסקאות, בין חברת תיעוש לחברת סיוון, ניטעו, באופן מהותי, גם בשומה שהוצאה לחברת סיוון, הגם שאין הפנייה מפורשת לסעיף 86 לפקודה. זאת, משהובלעה בהם ההנחה, כי הכספים הועברו מחברת סיוון בלא שניתנו בגינם שירותים מטעם חברת תיעוש. כאמור, בשומות שהוצאו לחברת תיעוש ולמערער 2, שאף היו קודמות בזמן, נאמר מפורשות, כי אותם כספים שהועברו, במסגרת העסקאות שנעשו בין חברת תיעוש לחברת סיוון, הם בגדר הכנסה מוסבת, ויש להתעלם מהסבה זו ולראות בהכנסה זו כהכנסתה של חברת סיוון. לחילופין, נקבע באותן שומות כי גם מקום בו תוכר ההכנסה מחברת סיוון, לא ניתן לקזזה כנגד הפסדי עבר, אשר נבעו מפעילות שונה שנעשתה עם בעלי מניות שונים, שכן מקורם בפעילות חדשה. קיזוז מעין זה, וכפי שנקבע בעניין רובינשטיין, מהווה אינדיקציה לקיומה של עסקה מלאכותית, אשר אין להכיר בה (ראו פסקה 73 לעיל).

לפיכך, סבורני כי שתי השומות נשענות על מסקנה זהה בדבר מהותו של הסכום העודף, ועל פי שתי השומות – מי שתשא בחבות המס בגין סכום זה היא חברת סיוון. הבסיס המשותף לשתי השומות הוא בהכרה כי יש למסות את חברת סיוון בגין הסכום העודף, בין אם על ידי איסור ניכוי של סכום זה מהכנסת החברה, לפי סעיף 17 לפקודה וכן ביטול סכום זה מהכנסתה של חברת תיעוש, אשר קיזוזה לא הותר לה; ובין אם על ידי ההכרה בסכום העודף כהכנסה מוסבת, ולפיכך יש לראותו כחלק

מרווחיה של חברת סיוון, החבים במס. עוד יצוין, כי משהמערער 2 מכהן כבעל השליטה, הן בחברת סיוון והן בחברת תיעוש, הרי הוא זה שיישא, הלכה למעשה, בחבות המס, על פי השומות השונות. כאמור, שוני אופרטיבי זה אינו מעורר כל קושי, שעה שהמשיב שב והבהיר כי הוא יתקן את השומות הרלוונטיות בהתאם לקביעתו של בית משפט זה, וזאת כדי למנוע כפל מיסוי.

יש לציין, כי הוצאת שומות חליפיות נדרשת במקרים בהם קיים ספק לגבי דרך המיסוי הראויה, והדבר מהווה צעד חיוני להבטחת האינטרס הציבורי. זאת שכן, מקום בו רשות המס תימנע מלהוציא שומה חלופית, אשר סותרת את השומה העיקרית, וטענותיה בעניין השומה העיקרית תידחנה בבית המשפט – היא עלולה למצוא את עצמה, בחלוף סד הזמנים הרלוונטי, ללא יכולת גבייה כלל, וזאת מאחר שסמכותן של רשויות המס לתקן שומה מוגבלת בזמן (סעיפים 147; 145; 152(ג) לפקודת מס הכנסה; עניין פלומין; עניין וינוקוד). לפיכך, ומשלא הוכח כי המערערים שינו את מצבם לרעה כתוצאה מהוצאת השומות השונות; ולא נמצא כי התנהלותו של המשיב עולה כדי פגיעה בטוהר ההליך וניצולו לרעה, אין מתעורר השתק שיפוטי, אפילו אם יוכרו השומות כסותרות, מסקנה שאיני שותף לה.

לסיכום, ובניגוד לטענת המערערים, הנני סבור כי התוצאות הפיסקליות בשומות החלופיות היו ברורות לאורך כל ההליך, ואין מתעורר חשש לקיומו של כפל מס. המשיב חזר והבהיר, הן בפני המערערים והן בפני בית המשפט, כי הוצאה שלא תותר בניכוי, בספריה של חברת סיוון, לא תיחשב כהכנסה בספריה של חברת תיעוש, וזאת בקשר עם הסכום העודף והסכומים בגין הסכמי המשכ"ל והתחזוקה, ולפיכך ינתרו בחברת תיעוש ההפסדים הצבורים שהיו קיימים בספריה ערב קיזוזם.

100. נוכח מסקנותיי שלעיל, איני רואה צורך להידרש לטענות נוספות שהועלו על ידי הצדדים.

חיוב בהוצאות משפט

101. בית משפט קמא חייב את המערערים בהוצאות משפט בסך של 118,000 ₪, וזאת בשים לב למספר הדיונים, לרבות מועדי הוכחות, שנדרשו בהליך זה. סבורני, כי אין להיעתר לטענת המערערים, לפיה יש להפחית את שיעור ההוצאות שנפסק לחובתם על ידי בית המשפט המחוזי. כידוע, אין זה מדרכה של ערכאת הערעור להתערב בשיעור ההוצאות שהשיתה הערכאה הדיונית, והיא תעשה כן אך במקרים נדירים (ע"א

9535/04 סיעת "ביאליק 10" נ' סיעת "יש עתיד לביאליק", פ"ד ס (1) 391, 395 (2005); רע"א 4772/13 אבו גזאללה חשמלאות רכב בע"מ נ' וולקן מצברים בע"מ, פסקה 2 (16.12.2013)). מקרה זה אינו נמנה על אותם מקרים יוצאי הדופן המצדיקים התערבות בהטלת הוצאות, וזאת בשים לב לשיעור ההוצאות ושכר טרחת עורך הדין בסך של 118,000 ₪, ולנוכח היקף הראיות התיק; בקשות הביניים; והדיונים הנוספים שנערכו מעבר לדיוני ההוכחות.

סוף דבר

102. על יסוד הנימוקים המפורטים לעיל, אציע לחבריי לדחות את ערעור המערערים. הגעתי לכלל מסקנה, כי תכנון המס, העומד בבסיס העסקאות שבוצעו בין חברת סיוון לבין חברת תיעוש, הוא תכנון מס שלילי, הנעוץ בניצול פרצה בחקיקה, לצורך השגת הטבת מס בלתי לגיטימית. כמו כן, מצאתי כי העסקאות האמורות מהוות עסקאות מלאכותיות, לפי סעיף 86 לפקודת מס הכנסה, מהן רשאי פקיד השומה להתעלם, ולמסות את המערערים, על פי מהותן הכלכלית של עסקאות אלה. לפיכך, יש לתקן את שומות המס של חברת תיעוש לשנת 2002, כך שתבוטל ההכנסה שנרשמה בספריה בקשר עם הסכום העודף והסכומים בגין הסכמי המשכ"ל והתחזוקה (1,162,000 ₪). כאמור, סכומים אלה התווספו להכנסה החייבת של חברת סיוון, שכן המדובר בהכנסה מוסבת אשר יש לראותה כהכנסתו של המסב. כפועל יוצא מכך, יותרו בחברת תיעוש ההפסדים הצבורים שהיו קיימים בספריה ערב קיזוזם (1,162,000 ₪) והם יהוו כ'מגן מס עתידי', במסגרת שנות מס עתידיות שטרם הפכו לחלוטות.

103. משכך, כאמור, דעתי היא כי יש לדחות את ערעורם של המערערים ולחייבם בהוצאות המשיב בסך של 35,000 ₪, וכך אציע לחבריי לעשות.

ש ו פ ט (בדימ')

השופט נ' סולברג:

אני מסכים.

## שׁוֹפֵט

השופט י' עמית:

אני מסכים.

1. שורה ארוכה של אינדיקציות מצביעות על כך שלפנינו הסבה מלאכותית של הכנסות מעמירם סיוון בע"מ (להלן: סיוון) אל תיעוש אחזקה ותפעול מערכות בע"מ (להלן: תיעוש), וכי לא הייתה סיבה של ממש לתשלום עמלה על ידי סיוון בע"מ לתיעוש:

- (-) לתיעוש לא הייתה תשתית לצורך מתן שירותי כוח אדם זר לסיוון;
- (-) לתיעוש לא היה רישיון לעסוק כקבלן כוח-אדם;
- (-) הלכה למעשה, סיוון היא שהתקשרה ישירות בחוזים לאספקת כוח אדם זר וכנגד סיוון הוגשו כתבי אישום בנוגע להעסקת עובדים זרים;
- (-) ומנגד, לתיעוש אין חוזים חתומים מול חברות כוח אדם חיצוניות;
- (-) המערער-סיוון היה הגורם הדומיננטי בכל הקשור להבאת כוח אדם זר;
- (-) אין תימוכין ואין בסיס כלשהו לגובה העמלה בשיעור 20% ששולמה על ידי סיוון לתיעוש, בבחינת העברה מכיס לכיס;
- (-) עם מיצוי קיזוז ההפסדים חדלה סיוון להשתמש ב'שירותיה' של תיעוש - ראייה נסיבתית בעלת עוצמה כשלעצמה;
- (-) לא הוכחו כל שירותי אחזקה ובדק בהיקף של 400 שעות חודשיות שניתנו על ידי תיעוש לסיוון, מה עוד שתיעוש העסיקה עד 4 עובדים בלבד (כולל אשתו של המערער סיוון).

2. העולה מן המקובץ כי תיעוש לא נתנה שירותים לסיוון, כי אין מאחורי העברת הכספים מסיוון לתיעוש צורך עסקי או כלכלי של ממש, וכי והעברת הכספים לא נועדה אלא להפחית נטל המס באמצעות קיזוז הפסדים שנצברו לתיעוש.

ש ו פ ט

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט (בדימ') א' שהם.

ניתן היום, ה' באלול התשע"ח (16.8.2018).

ש ו פ ט (בדימ')

ש ו פ ט

ש ו פ ט