



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-10-36427 סעדטמנד נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 12-10-36475 סעדטמנד נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

בפני כבוד השופט ד"ר אחיקם סטולר

אירג' סעדטמנד
בן ציון סעדטמנד

מערערים

על ידי עו"ד אחו פרנק ואח'

נגד

פקיד שומה רחובות

משיב

על ידי עו"ד גלית פואה
מפרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

פסק דין

בפני ערעורים על צו שהוציא המשיב למערערים לפי סעיף 152(ב) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה"). הסוגיה שבמחלוקת נוגעת לשאלת סיווגו של תקבול אשר שולם למערערים כדיבידנד, שמקורו מרווחי שיערוך, על-ידי חברת תחנת הארבעה בע"מ ח.פ. 510183718 (להלן: "תחנת הארבעה" או "החברה"). לעמדת המשיב, התקבול האמור מהווה חלק מהתמורה עבור המניות שנמכרו ולא דיבידנד. לטענת המערערים, מדובר כדיבידנד שחולק למערערים - בעלי המניות, ואין כל קשר בין חלוקת הדיבידנד לבין מכירת מניות החברה.

סוגיה נוספת במחלוקת נוגעת לשומת תושב חוץ על ידי מיופה כח, בהתאם לסעיף 108 לפקודה. המשיב סבור כי מאחר שהמערערים היו מיופי כח של בעלי המניות הנוספות בחברה, אשר הינן תושבות חוץ, יש לערוך את שומות תושבות החוץ למערערים. עמדת המערערים בעניין זה הינה כי סעיף 108 לפקודה אינו חל על מס רווח הון וכי ייפוי הכח מטעם תושבות החוץ ניתן למערערים לצרכי מכירת המניות בלבד.

הרקע העובדתי

עד ליום 27.12.2007, היו המערערים בעלי מניות בשיעור של כ- 33.3% כל אחד מהן מניותיה של החברה. יתרת המניות של החברה בשיעור כולל של כ- 33.3% הוחזקה בחלקים שווים על ידי שלוש אחייניותיהם של המערערים שהנן תושבות חוץ (להלן: "תושבות החוץ" ולהלן ביחד עם המערערים: "בעלי המניות").



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-10-36427 סעדטמנד נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 12-10-36475 סעדטמנד נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

החברה הינה בעלת מקרקעין הידועים כחלקה 18 בגוש 3871 המשמשים לתחנת דלק (להלן: "המקרקעין").

החברה יישמה בדוחותיה הכספיים את מודל השווי ההוגן לפי תקן חשבונאות מספר 16 (להלן: "תקן 16") החל ביום 1.1.2007. השווי ההוגן של המקרקעין נקבע ליום 1.1.2007 לסך של כ- 19.5 מיליון ₪, זאת על סמך חוות דעת מיום 26.11.2007 של שמאי המקרקעין, מר יצחק בריל. בהתאם לתקן 16, בגין שערור המקרקעין נזקפו להון העצמי של החברה במסגרת סעיף העודפים רווחי שערור בסך של 14,249,279 ₪ (להלן: "רווחי השערור"). כן נזקף לסעיף מיסים נדחים סך של 4,749,760 ₪ המייצג את המס שיחול בעתיד במועד מימוש המקרקעין.

ביום 18.12.2007 חילקה החברה לבעלי המניות דיבידנד שמקורו ברווחי השערור בסך של 12,617,400 ₪. כל אחד מהמערערים קיבל דיבידנד מהחברה לפי חלקו בהון המניות בסך של 4,205,800 ₪ (להלן: "הדיבידנד").

בשנת 2007 נטלה החברה הלוואה דולרית מהבנק הבינלאומי הראשון בסכום כולל של כ-2.55 מיליון דולר, השווה ערך לכ-9.8 מיליון ₪ (להלן: "ההלוואה"). באמצעות הלוואה זו שולם הדיבידנד לבעלי המניות.

החברה ניכתה מהדיבידנד מס במקור בשיעור של 25% כקבוע בסעיף 125ב לפקודה. ביום 27.12.2007 נכרת הסכם (להלן: "ההסכם") בין בעלי המניות לבין חברת סוכני דלק ושמנים בע"מ (להלן: "הרוכשת" או "סד"ש"), למכירת מלוא אחזקותיהם בחברה בתמורה נטו בסך של 2,129,050 ₪ (להלן: "עסקת המכר"). דהיינו, כל אחד מהמערערים מכר את כל מניותיו בחברה בתמורה נטו של 709,863 ₪.

על פי ההסכם, הרוכשת תישא בכל המיסים אשר יחולו על בעלי המניות בגין עסקת המכר.

המערערים החזיקו בייפוי כוח קונסולרי בלתי חוזר (להלן: "ייפוי הכוח") למכירת מניות החברה המוחזקות על ידי תושבות החוץ.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-10-12-36427 סעדטמנד נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 12-10-12-36475 סעדטמנד נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

במהלך שנת 2008 הזרימה הרוכשת סכום של כ- 12.4 מיליון ₪ לחברה כנגד שטר הון שהונפק לה. סכום זה שימש, בין היתר, לפירעון ההלוואה, אשר שימשה למימון הדיבידנד, כאמור.

להשלמת התמונה יצוין כי לשם ייעול ההליכים, ובשל התשתית העובדתית הזוהה, הערעורים דגן נשמעו במאוחד עם ע"מ 12-10-12-36398 תחנת הארבעה בע"מ נ' פקיד שומה רחובות. בתיק החברה הגיעו הצדדים להסכמה לפיה הערעור יתקבל (ראו פסק דין מיום 1/2/15).

הנה כי כן, ההכרעה בתיק זה תיגזר מהתשובות לשאלות כיצד יש לראות את הדיבידנד, האם כחלק מתמורת המניות אם לאו, וכן האם יש לערוך את שומת תושבות החוץ למערערים מכח סעיף 108 לפקודה.

דין והכרעה

האם יש לראות את הדיבידנד כחלק מתמורת המניות אם לאו ?

טענות המשיב

מההודעה המפרשת את נימוקי השומה עולה שהמשיב טען כי יש לסווג באופן שונה את הדיבידנד שנתקבל ולראות בו חלק מתמורה בעבור מכירת המניות. רצף ומכלול הפעולות שנעשו, דהיינו, שערך הנכס, שיצר רווחי שערך, חלוקת הדיבידנד, ולאחר מכן, בסמיכות זמנים, מכירת המניות, מעידים על כך שנעשו כולם לשם תכלית אחת, והיא מכירת המניות לרוכשת, וזאת מהותה הכלכלית האמיתית של העסקה.

לחילופין, טען המשיב כי לאור רצף הפעולות, סמיכות הזמנים ומהותה הכלכלי האמיתי של העסקה, הרי בהתאם להוראות ס' 86 לפקודה מדובר בעסקה מלאכותית אשר מטרתה העיקרית הינה הפחתת מס בלתי נאותה. לפיכך רשאי המשיב למסות את המערערים על פי מהותה האמיתית של העסקה, דהיינו עסקת מכירת מניות.

טענות המערערים

מההודעה המפרשת את נימוקי הערעור עולה שהמערערים טענו שאין מקום לסווג את הדיבידנד כחלק מתמורה בעבור מכירת מניותיו.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-10-36427 סעדטמנד נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 12-10-36475 סעדטמנד נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

עמדת המשיב מנוגדת לעמדת פקיד שומה דן בעניין פסק דין ע"מ 1130/07 תהודה השקעות וניהול בע"מ נ' פקיד שומה דן. שם קיבל פקיד השומה את עמדת המערער, בעלת מניות, כי הדיבידנד שחולק לכל בעלי המניות בחברה, ערב מכירת מניותיה, הוא אכן דיבידנד ואינו תוספת לתמורה.

עסקת המכר שביצעו המערערים הינה מסוג עסקת נטו, כך ששאלת חבות המס בגין העסקה אינה משיקוליהם ומענייניהם של המערערים. המערערים הינם אנשים פרטיים אשר נענו להצעתה המסחרית של הרוכשת המותירה בידי תמורה לשביעות רצונו. לפיכך, טען המערער, כי אין להקים נגדו טענה של עסקה מלאכותית.

עוד טענו המערערים, כי השאלות איך לבצע את עסקת המכר, האם כעסקת נטו או כעסקת ברוטו, מה תעשה החברה בכספיה והאם תחלקם כדיבידנד, מצויות באופן מוחלט באוטונומיה של המערערים, בעלי המניות האחרים והחברה, בהתאמה.

לשיטת המערערים, המשיב חסר כל מעמד בשאלה, כיצד תעשה עסקת המכר. תוצאות המס נקבעות על פי העסקאות כפי שנעשו, ולא כפי שניתן היה לעשותן. משכך, הטלת מס על עסקאות, הקיימות אך ורק בחזונו של המשיב ונוגדות את אשר ארע למעשה – אין לה על מה שתסמוך. הדבר אמור- הן לטוב והן לרע.

המערערים הוסיפו וטענו, כי חלוקת דיבידנד במסגרת עסקת מכירת מניות לכל בעלי המניות ללא יצירת הפליה בין זכויות בעלי המניות, הינה בחירה לגיטימית ושכיחה ואינה מהווה עסקה מלאכותית.

לטענת המערערים זכותם היא לתכנן את פעילותו באופן אופטימלי מבחינת המס, ולבחור לעצמם את החלופה הטובה ביותר עבורם מבין האפשרויות שמציע החוק, כך שנטל המס יוקל מעליהם, כל עוד התכנון הוא במסגרת החוק ובהיגיון כלכלי. המערערים היו בעלי מניות בחברה, וככאלה הם זכאים להפיק תועלת כלכלית מן המניות בין בדרך של קבלת דיבידנד בגינן, בין בדרך של קבלת רווח הון בגינן ובין בשילוב של השתיים. כל אלה דרכים חוקיות ומקובלות. לפיכך, טען המערער, כי אין כל פסול או מלאכותיות בכך שהחברה הכירה ברווחי השערוך וחילקה דיבידנד בסמוך למועד מכירת מניותיהם, ואין כל הצדקה להתערב בדרך בה בחרו הם לכלכל את ענייניהם.

לחלופין טענו המערערים, כי ככל שתקבל עמדת המשיב לפיה יש לראות בדיבידנד חלק מתמורת עסקת המכר, יש לראות בסכום הדיבידנד כתמורה עבור מכירת המוניטין של תחנת הדלק המופעלת במקרקעין. תוך כך יטען המערער, בין היתר, כי לתחנת הדלק תכונות ויתרונות מצטברים הגורמים לציבור הלקוחות לשוב ולחזור אליה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-10-36427 סעדטמנד נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 12-10-36475 סעדטמנד נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

עוד טענו המערערים, כי הואיל ועסקת המכר הינה עסקת נטו היה על המשיב, אף לשיטתו (דבר בו כופר המערערים), לקחת בחשבון את הדיבידנד נטו בחישוב חבות המס ולא את הדיבידנד ברוטו.

עוד טוענים המערערים שעמדת המשיב בערעור החברה (תיק מס' ע"מ 12-10-36398) בעניין חיוב סכום הדיבידנד סותרת את עמדתו של המשיב בערעור זה: מחד גיסא, סווג המשיב את סכום הדיבידנד (בגובה רווחי השערוך) כהכנסה הונית בידי החברה החייבת במס חברות; מאידך גיסא סווג המשיב אותו סכום דיבידנד כתמורה הונית בגין מכירת מניות המערערים. מדובר בשומות הסותרות זו את זו ומשום כך, אף לא אחת מהן היא לפי מיטב השפיטה ודינה בטלות.

עמדותיו הסותרות בערעור החברה ובערעור זה, מביאות לחיוב מס בכפל ובשילוש. הכפל הוא מידי-חיוב המערערים במס, כאילו קיבלו תמורה נוספת עבור מכירת מניותיהם, ובמקביל חיוב סכום הדיבידנד במס כאילו נבע לחברה רווח הון ממכירת המקרקעין. שילוש של המס הוא לעתיד לבוא-במועד בו יימכרו המקרקעין. המשיב עצמו מצייין בנימוקי השומה של החברה מיום 26.7.2011 (להלן: "נימוקי שומת 03") בעניין סיווגו מחדש של הדיבידנד, כי השומות לחברה וליחידים הן חלופיות זו לזו.

דיון והכרעה בשאלה האם יש לראות את הדיבידנד כחלק מתמורת המניות אם לאן

המחלוקת שבין הצדדים נוגעת לשאלת סיווגו של תקבול בסך כ- 12.6 מיליון ₪ אשר שולם למערערים, בעלי מניות בחברה, כדיבידנד על-ידי החברה. נוכח העובדה שהדיבידנד התקבל ערב מכירת המניות, ובשל הנסיבות הכרוכות בקבלתו, טוען המשיב שהתקבול מהווה תמורה עבור המניות שנמכרו ולא דיבידנד. לטענת המערערים, מדובר בדיבידנד שחולק למערערים, בעלי המניות ואין כל קשר בין חלוקת הדיבידנד לבין מכירת מניות החברה.

המשיב טוען לחילופין, שגם אם תדחה טענתו בדבר סיווג התקבול, כי אז יש לראות במכלול הפעולות, שבוצעו על ידי המערערים עובר למכירת מניות החברה, משקפות את העובדה שחלוקת הדיבידנד, הייתה עסקה מלאכותית, אשר לא היה טעם מסחרי לביצועה וכל תכליתה הייתה לשם הפחתת מס.

לעניין זה טוענים המערערים שגם אם מדובר בתכנון מס, ההלכה היא שהנישום זכאי, לתכנן את פעילותו באופן אופטימלי מבחינת המס, ולבחור את החלופה הטובה ביותר עבורו מבין האפשרויות שמציע החוק, כך שנטל המס יוקל מעליו, כל עוד התכנון הוא במסגרת החוק ובהיגיון כלכלי.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-10-36427 סעדטמנד נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 12-10-36475 סעדטמנד נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

נטל הראיה

השאלה הראשונה שיש להידרש לה היא על מי מהצדדים מוטל הנטל. המשיב הסכים לפתוח בהבאת הראיות וזאת מבלי להסכים להעברת נטל השכנוע, או נטל ההוכחה לפתחו. לשיטת המשיב נטל השכנוע במקרה דנן נותר על כתפי המערערים. ולטעמו, נוכח טענת המערערים שהתקבול מהווה תשלום דיבידנד, מוטל עליהם הנטל לשכנע שכך הדבר.

המערערים סבורים, כי הוכיחו פוזיטיבית את כל טענותיהם, ומשום כך דין ערעוריהם להתקבל במלואם. יחד עם זאת סבורים המערערים כי דין ערעורם להתקבל גם משום אי עמידת המשיב בנטל השכנוע המוטל עליו.

כפי שיובהר להלן, השאלה על מי הנטל נגזרת מהתשובה לשאלה האם יש לראות את טענות פקיד השומה כ"סיווג מחדש" של העיסקה או כ"עיסקה מלאכותית" כמשמעות היגד זה בסעיף 86 לפקודה.

סעיף 86(א) לפקודה קובע כדלקמן:

"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."

הפסיקה אודות סעיף 86 קבעה לפני זמן רב כי כאשר נסמך פקיד השומה על טענת המלאכותיות, יעבור נטל ההוכחה אל כתפיו וכן יפתח הוא בהבאת ראיותיו ולא על הנישום. בעניין עמ"ה 96/97 חברת וילגר בע"מ נ' פקיד שומה היחידה הארצית לשומה, [פורסם בנבו] מיסים, יב(4) (אוגוסט 98) ה-26 (להלן: "עניין וילגר"), נקבע כי הנטל להוכיח מלאכותיותה של עיסקה מוטל על רשות המס ולא על הנישום:

"דומה, כי הטלת הנטל על רשות המס להוכיח מלאכותיותה של העיסקה, לא באה אפוא בכדי; ולא בחלל ריק נולדה היא. מטרתה הברורה של גישה זו, שתחילתה בהילכת בנין ואיסמר הנ"ל, להודיע לרשות המס, כי בבואה להתעלם מעיסקה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-10-36427 סעדטמנד נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 12-10-36475 סעדטמנד נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

שהציג הנישום בפניו, ולהכריז עליה כעל עיסקה שלא באה לעולם כלל, חייבת היא להתבסס בראש כל, על מערך ראיתי כזה שיהיה בו כדי להצדיק התעלמות כאמור" (ראו עניין וילגר).

כן נאמר באותו עניין כי :

"פקיד השומה, המחליט להתעלם מעיסקה בהיותה מלאכותית בעיניו, הוא היודע מה בסיס לה למלאכותיות שקבע; וידיעתו זו, מן הראוי שתוצב על ידו פני בית המשפט, תחילה, בטרם ייקרא המערער

באשר לסדר הבאת הראיות קבעה כב' השופטת ברכה אופיר תום כדלקמן:

"דין הוא, שנטל ההוכחה יפול על כתפיו של המשיב דווקא, והוא זה שיהא עליו לפתוח בהבאת ראיותיו תחילה" (ראו עניין וילגר).

(ראו גם ע"א 34/70 מוריס בנין נ' פקיד שומה ת"א 4 פ"ד כד(2) 425 וכן ע"א 102/59 פקיד שומה ירושלים נ' איסמר חברה למסחר והשקעות בע"מ, פ"ד יד' 2165.

המערערים טוענים כי עמדתו של המשיב רואה את העיסקה שנערכה כעיסקה מלאכותית, למרות שטענה זו לא נכתבה במפורש. על כן נטל ההוכחה יפול על כתפיו של המשיב. ואילו המשיב טוען כי אין המדובר בעיסקה מלאכותית כי אם "בסיווג מחדש" ולפיכך על המערערים הנטל.

במילים אחרות, כאשר פקיד השומה טוען שלעסקה שנעשתה יש משמעות משפטית שונה, שמחייבת התייחסות מיסויית שונה בהתאם, הרי שלפנינו סיווג מחדש של העסקה לצרכי מס שאינה גוררת שינוי בסדר הבאת הראיות.

לעומת זאת עסקה בלתי לגיטימית במישור הפיסקאלי - טענה של עיסקה מלאכותית, באופן שפקיד השומה טוען כנגד עצם העסקה או כנגד תכליתה - הפחתה או הימנעות ממס כתכלית עיקרית; קרי, טענה בדבר עסקה מלאכותית, כי אז התוצאה היא, בהתאם לפסיקה המתייחסת לסעיף 86, שינוי בסדר הבאת הראיות, בשל החלת החרג בדבר נטלי ראייה.

מה בין סיווג מחדש לעיסקה מלאכותית ?



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-10-36427 סעדטמנד נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 12-10-36475 סעדטמנד נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

המלומד פרופ' א. יורן במאמרו "סיווג שונה של עסקה לצורך מס ומקומה הנכון של העסקה המלאכותית" משפטים כ' 43, 48 (1990) הסביר כי הסמכות שבסעיף 86 היא סמכות שיורית, שכן כאשר עסקה היא בחינת פיקציה, ניתן לבטל אותה מכח המשפט האזרחי עצמו בהתאם לחוק החוזים ואין צורך לעשות שימוש בסעיף 86. במובן זה הסעיף הוא שיורי או אפילו מיותר מאחר שניתן להגיע לתוצאת הבטלות מכח המשפט האזרחי מבלי להיזקק לדיני המס. ובלשונו:

"לשם מלאכת הסיווג בין במשפט הפרטי ובין בדיני המס יש לאסוף את כל עובדות המס הרלבנטיות עובדות אלו אינן מצומצמות למסמכים שמסרו הצדדים לשלטונות המס, אלא כוללות כל עובדה שיש לה השלכה על חבות המס, כמו מועד העסקה, הצדדים לה, תוכנה ותמורתה. ניתן להגיע לעובדות אלו בכל דרך העומדת לרשות שלטונות המס, כולל שימוש בסמכויות החקירה. מקום שמבירור עובדות המס האמיתיות עולה כי העסקה שהוצגה היא פיקציה, הרי שהיא בטלה על פי המשפט האזרחי עצמו מכוח סעיף לחוק החוזים (חלק כללי) הקובע, כי "חוזה שנכרת למראית עין בלבד - בטל". לפיכך אין בעצם צורך להפעיל את סעיפי ההתעלמות במקרה כזה, הגם שהם מאפשרים להתעלם מעסקה "בדויה". ההוראה בחוקי המס בדבר סמכות להתעלמות מעסקה בדויה מיותרת למעשה נוכח בטלותן האזרחית של עסקאות כאלו".

ממשיך פרופ' יורן ומסביר שסיווג מחדש הוא מצב שבו פקיד השומה עושה שימוש בעובדות שהוצגו על ידי הנישום ומעמידן על המציאות המשפטית והעובדתית לפי גישתו:

"רק אם הפעלתם של הגדרות המשפט האזרחי ודיני המס לגבי עובדות המס הרלבנטיות מביאה לתוצאה שלא ניתן לסווג עסקה אחרת מכפי שסיווגה הנישום, עולה השאלה האם מותר לשלטונות המס להתעלם מסיווג הנישום ולסווג את העסקה מחדש לצורך מס על ידי הפעלת הסמכות להתעלם מהעסקה המלאכותית".

אבחנה זו שנובעת ממאמרו של פרופ' יורן אומצה על ידי בית המשפט העליון ברע"א 8522/96 רוכוורגר רוטמנטש חב' לבנין נ. פקיד שומה ת"א 1 (פורסם בנבו) 14/4/97. השופט ש. לוי קובע שנמצאים בגדרו של סעיף 86 רק לאחר שנקבע עובדתית שהכינוי בו כינו הצדדים את העסקה מתאים לתכנה. אם נקבע עובדתית שהעסקה היא שונה מהגדרתה על ידי הצדדים לא נכנסים כלל לגדרו של סעיף 86. ובלשונו:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-10-36427 סעדטמנד נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 12-10-36475 סעדטמנד נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

"אין אנו נזקקים לבחינת מלאכותיותה של עסקה בגדר סעיף 86 הנ"ל אלא לאחר שקבענו, כקביעה עובדתית, אם הכינוי בו כינו הצדדים את העיסקה נשוא המחלוקת הולם את תכנה. אם קבענו שהעסקה שנערכה היא שונה מהעסקה, כפי שהוגדרה על ידי הצדדים לה, תמוסה העסקה לפי המציאות העובדתית והמשפטית ואין כבר צורך להיזקק לסעיף 86;

מכאן ואילך אבחנה זו של בית המשפט העליון היא האבחנה הנוהגת בסוגיה זו (ראו את אבחנתה של כבוד השופטת אופיר-תום בעמ"ה 1067/99, שלמה בר נ' פקיד שומה ת"א 4. פורסם בנבו 22.1.2002), בבש"א 5037/03 סגנון שרותי תקשוב נ' פ" פתח תקווה (פורסם בנבו 12/06/2003); עמ"ה 1214/02 אלי טל ציוד ספורט בע"מ נגד פקיד שומה כפר סבא (פורסם בנבו 7/01/2004) עמ"ה 906/07 ד"ר עלי ברנע נגד פקיד שומה חיפה פורסם בנבו 10/07/2008).

ההלכה בדבר האבחנה בין עיסקה מלאכותית וסיווג מחדש סוכמה לאחרונה על ידי כב' השופט ד"ר בורנשטיין בע"מ 15-02-34660 צמל יעקובסון נגד פקיד שומה פ"ת (פורסם בנבו 27/8/15):

"אין זאת אלא כי כאשר פקיד השומה עושה שימוש בסמכותו ל"סיווג מחדש" של העסקה, אין הוא מאמץ את המצג העובדתי שמציג הנישום, מפני שלדעתו מצג זה אינו משקף נאמנה את המציאות העובדתית האמתית. ודוק - הוא אינו מאמץ את המצג ולפיכך מוצא לנכון לקבוע מצג אחר תחתיו. הוא אינו "משנה" את העובדות. פעולתו זו של פקיד השומה היא "בעולם המעשה" (כלשון הזהב של בית המשפט בע"מ (ת"א) 1130-07 תהודה השקעות וניהול בע"מ נ' פקיד השומה (21.3.2013)), או למצער, בעולם המשפט הכללי, ולא "בעולם המס", ומבחינה זו הוא אף אינו נזקק להוראת "ההתעלמות" המיוחדת הקבועה בסעיף 86 לפקודה.

לעומת זאת, כאשר פקיד השומה עושה שימוש בסמכותו לפי סעיף 86 לפקודה, ומאחר שמדובר בסמכות שיורית (ראה מאמר יורן הנ"ל), הרי שהוא עושה זאת רק לאחר שהגיע למסקנה כי "בעולם המעשה", או בעולם המשפט הכללי, העסקה האמתית היא כפי שהוצגה על ידי הנישום ולא ניתן לסווגה באופן אחר. או אז, פונה פקיד השומה לכלים המיוחדים שניתנו לו בפקודת מס הכנסה, הכוללים אף את סעיף 86 לפקודה, המאפשר לו "להתעלם" מהעסקה (ובכלל זאת לבנות עסקה אחרת תחתיה שכן מדובר הן בסמכות "הורסת" והן בסמכות "בונה" (משקמת) כפי שנקבע בע"א 3415/97 פשמ"ג נ' יואב רובינשטיין ושות', מסים יז/4, ה-59 (2003)), ו"יוצר" עסקה חדשה "בעולם המס" ולצורך מס בלבד



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-10-12-36427 סעדטמנד נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 12-10-12-36475 סעדטמנד נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

(וראו גם לעניין האבחנה בין עסקה מלאכותי וסיווג מחדש החלטתי בעניין עמ (מרכז) 43058-02-12
פאול פנסטר ואח' נ' פקיד שומה פתח תקווה (פורסם בנבו 27/10/13) וכן החלטתי בע"מ (מרכז)
46602-05-14 מקסון ישראל בע"מ נ' פקיד שומה כפר סבא (פורסם בנבו 10/5/15)

ומהכלל אל הפרט

מטבעם של דברים השאלה האם מדובר בסיווג מחדש או עסקה מלאכותית נבחנת לאור טענות המשיב. בעניין דנן טוען המשיב כי מכלול הפעולות שנקטו המערערים והחברה בחודשים נובמבר-דצמבר 2007 מלמד כי התקבול, אשר התקבל בידי בעלי המניות כדיבידנד ערב מכירת המניות על-ידם, מהווה חלק מהתמורה עבור מכירת מניות החברה. על כן יש לסווג את ההכנסה באופן שונה מהצהרת המערערים ולראות בשתי הפעולות – תשלום דיבידנד על-ידי החברה ותשלום עבור מכירת המניות - עסקה אחת, מכירת מניות החברה, תוך ייחוס כלל התמורה הן בגין המניות והן בגין הדיבידנד כתמורה בגין מכירת המניות. דהיינו הטענה היא שמכלול העובדות, אומד דעת הצדדים, וניתוח הכלכלי האמיתי של העסקה, מלמדים כי התקבול, שנתקבל בידי בעלי המניות כדיבידנד בסך כ-12.6 מיליון ₪, הינו חלק מהתמורה שנתקבלה בידם עבור מכירת מניותיהם. המדובר בטענה שהיא מהסוג של סיווג מחדש ולא עסקה מלאכותית.

המערערים טוענים שמדובר בטענת "עסקה מלאכותית", למרות הצגתה בכסות של "סיווג מחדש". לשיטת המערערים "סיווג מחדש" - משמעו יציקת משמעות משפטית חדשה לעסקאות כפי שנעשו, בלי להתערב בתוכן. כאשר הסיווג מחדש מושתת על התעלמות מן העסקאות כפי שנעשו, ועל עיצובן של העסקאות מחדש, בהמשך להתעלמות מן המציאות העובדתית, לפנינו טענת "עסקה מלאכותית". המערערים טוענים שטענת המשיב לסווג מחדש מבוססת על התעלמות מחלוקת הדיבידנד, ובעקבות זאת ייחוס מחיר מכירה למניות לפי ערכן ערב חלוקת הדיבידנד. זו טענת עסקה מלאכותית.

כפי שהובהר לעיל פקיד השומה טוען שהמצג שהציגו המערערים אינו משקף נאמנה את המציאות העובדתית. הטענה היא שהתמורה בגין רכישת המניות נעשתה בשתי פעימות הראשונה על דרך חלוקת דיבידנד והשניה על דרך רכישת מניות. המשיב למעשה מציג מצג אחר, חלופי, המשיב לא שינה את העובדות. הטענה היא שהמערערים קיבלו בגין מניותיהם את הסכום שמשכו כדיבידנד בצירוף הסכום שקיבלו בגין מכירת מניותיהם. השוני הוא שהסכום שאותו מכנים המערערים דיבידנד מכונה על ידי המשיב כחלק מתמורת המניות. המשיב אינו מתעלם מהעסקה אלא מלביש לה כסות



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-10-36427 סעדטמנד נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 12-10-36475 סעדטמנד נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

שונה מזו שנתנו לה המערערים, דהיינו המשיב אינו בונה עיסקה חדשה או הורס את העיסקה שבנו המערערים, אלא נותן לה אינטרפרטציה אחרת בעלת משמעות מיסויית שונה.

התוצאה היא שלא ניתן לראות את טענות המשיב כטענות מסוג עיסקה מלאכותית ויש לראותן כטענות מסוג סיווג מחדש. לפיכך הנטל הוא על כתפי המערערים.

מהות העיסקה והנימוק לחלוקת הדיבידנד

העידו בפני שלושה עדים: מטעם המערערים עו"ד טורקלטאוב שייצג את המערערים בעסקת המכר ר"ח גנון שהוא רואה החשבון של הקונה חברת סד"ש בע"מ וגב' סיוון כרמי מטעם המשיב.

מהראיות שעמדו בפני עולה שעיסקת המכר הייתה עסקת נטו. דהיינו, אופי העיסקה היה כזה שהקונה הוא שנשא בכל המיסים וההיטלים לרבות המיסים שיוטלו אם יוטלו במסגרת התיק שנדון בפני. לפיכך, כמי שמשלמת את המס, הקונה היא שהתוותה את מסלול העיסקה לרבות חלוקת הדיבידנד למרות שזה חולק לפני חתימת העיסקה. הדברים עולים במפורש מדבריהם של עדי המערערים שהעידו בפני. כך למשל משתמע מדבריו של עו"ד טורקלטאוב שחלוקת הדיבידנד נעשתה לבקשת הקונה סד"ש:

ש. האם ידוע לך שבטרם המכירה חילקה תחנת הארבעה דיבינד בסכום של כ - 13 מיליון ש"ח?

ת. ברור, כי הייתי מעורב בזה. ידוע לי.

ש. האם ידוע לך מדוע נעשתה החלוקה הזאת לפני המכירה?

ת. מה שסוזי שהיא הרוח החיה בסד"ש רצתה לקנות זה בעצם את התחנה, את הפעילות. לא דיברתי אתה אישית אלא דיברתי עם יריב. סד"ש רצתה לקנות את הפעילות, הנכסים האחרים בחברה לא עניינו אותה ולכן מבנה העסקה היה כזה. היא קונה את החברה בערכים הנמוכים שלה והמקרקעין היו בבעלות החברה הנמכרת תחנת הארבעה. חברה "רזה" (עמודים 30-31).

דהיינו, הגם שחלוקת הדיבידנד נעשתה לפני חתימת ההסכם, הדרישה לחלוקה כאמור הייתה דרישת הקונה. הנימוק הוא שהקונה רצתה "חברה רזה". עו"ד טורקלטאוב מסביר למה הוא מתכוון כשמשתמש במונח "חברה רזה":



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-10-36427 סעדטמנד נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 12-10-36475 סעדטמנד נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

ש. אחדד את מה שאמרת, כשאתה אומר "חברה רזה" למה אתה מתכוון?

ת. אם יש זכויות כספיות בתוך החברה, אם יש נכסים שהם לא רלוונטיים לעניין התחנה אז היא לא רצתה לשלם עבורם, זה התנאים שלה וזה לגיטימי" (עמוד 32).

הדברים מתאשרים בעדותו של ר"ח גנון, שנותן שירותים של ייעוץ מסחרי, ייעוץ כלכלי וייעוץ מס לסד"ש החל מאמצע שנת 2007. ר"ח גנון אינו משמש כר"ח של החברה תפקיד אותו מבצע ר"ח דורסמן. ר"ח גנון ניהל את המו"מ מטעם סד"ש (ראו עמודים 64-65 לפרוטוקול).

מעדותו של ר"ח גנון עולה למעשה שנוכח דרישת הקונה לרכוש "חברה רזה", מהטעם שמדובר בחברה למכירת מוצרי נפט, ועניינם בחברה הנרכשת הוא שליטה בנקודת מכירה של דלקים, אין להם עניין ברכישת מניות. מדבריו של ר"ח גנון עולה שהקונה הייתה מעורבת ביצירת המנגנון לקבלת "חברה רזה" – דהיינו, שיערוך נכס המקרקעין בשלב ראשון ומשיכת דיבידנד מהחברה לפני הרכישה הפורמלית בשלב השני. דהיינו, מייצג הקונה עזר בגיבוש המתווה. שיאפשר חלוקת הדיבידנד לפני רכישת החברה ובלשונו:

ש. אני הבנתי קודם שהדרישה הזאת הייתה של המוכרים ולא של הקונים.

ת. הדרישה של הקונים הייתה לקבל את החברה רזה ככל שניתן מהטעם שאותנו לא מעניין לקנות מניות. אותנו מעניין לשלוט בנקודה שבה אפשר למכור דלקים במיקום של התחנה. אנחנו דרשנו לקבל חברה רזה ככל שניתן.

ש. ולכן דרשתם שיירשם השיערוך הזה לדוחות בשנת 2007? שיערוך הנכס?

ת. אני לא ר"ח של תחנת הארבעה, במסגרת הדרישה שלנו לקבל חברה רזה ככל שניתן אנחנו עזרנו בגיבוש של הרעיון שיאפשר לקבל את החברה רזה ככל שניתן.

ש. משמע? גיבוש איזה רעיון?

ת. שיאפשר את החלוקה של הדיבידנד לפני שקנינו את החברה" (עמוד 72 לפרוטוקול).

משמע למרות שהדיבידנד נמשך לפני חתימת ההסכם הוא למעשה חלק אינטגרלי מההסכם.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-10-36427 סעדטמנד נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 12-10-36475 סעדטמנד נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

יתר על כן, מעדותו של ר"ח גנון עולה שהחלטה על חלוקת הדיבידנד היא החלטה של הקונה, לא הייתה זו החלטה עסקית או ניהולית של בעלי המניות של החברה – המערערים. עובדה זו כשלעצמה יש בה כדי להצביע על כך שחלוקת הדיבידנד הייתה חלק בלתי נפרד מעסקת מכר המניות.

למרות שר"ח גנון מעיד שלא הייתה לרוכשת כל עניין ברכישת מניות וכל רצונה היה לשמר שליטה בנקודת מכירה של דלקים שבה היה לה זיכיון. נשאל בחקירה נגדית מדוע בכל זאת, במסגרת העסקה, נרכשו בסופו של יום המניות.

ש. מדוע סד"ש רכשה מניות בכלל? מדוע סד"ש לא רכשה את הנכס?

ת. זו העסקה שנעשתה.

ש. מדוע? אתה גיבשת את הרעיון, אז למה ככה ולא ככה?

ת. מה שמעניין את סד"ש זה לשלוט בנקודה של המכירה של הדלקים ולכן סד"ש רכשה את השליטה על דרך של רכישת המניות של החברה.

ש. למה סד"ש רוכשת מניות ולא את הנכס?

ת. כי עסקה של רכישה של נכס היא עסקה שונה.

ש. למה המלצת על ביצוע עסקה בדרך הזאת, גיבשת רעיון כזה ולא רעיון שבמסגרתו אתה רוכש את הנכס?

ת. למוכרים התוצאה הייתה שונה, זה נושא שמתגבש במשא ומתן. הסיום של העסקה של החוזה שנחתם בסוף דצמבר 2007 הוא תולדה של מ"מ שבמסגרתו הדרישה של המוכרים למקסם את התועלות שלהם מהנכס שהם ביקשו למכור, הואיל והם אנשים מבוגרים וזאת הפנסיה שלהם ממה שהבנתי מהם במ"מ. סד"ש רצתה לשלם כמה שפחות עבור העסקה והמתווה שנעשה הביא תועלת מרבית ל – 2 הצדדים.

ש. מדוע סד"ש רכשה את המניות של החברה? איזה עניין יש לה במניות?

ת. אין לסד"ש לא עניין במניות ולא בקרקע. יש לסד"ש עניין בלשלוט בנקודה שבה ניתן למכור דלקים בין אם זה במישרין ובין אם זה בעקיפין" (עמודים 72-73).

ההתרשמות מעדותו של ר"ח גנון היא שהוא מתקשה לתת תשובה לשאלה מדוע נרכשו מניות למרות שהצהיר שלקונה אין עניין במניות (ראו עמודים 73-75), כמו גם לתת הסבר כיצד נקבע שווין של המניות. הציטוט מהפרוטוקול מדבר בעד עצמו:

ש. מה לשיטת סד"ש היה שווי הנכס?



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 36427-10-12 סעדטמנד נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 36475-10-12 סעדטמנד נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

- ת. מה ששולם עבורו.
- ש. 2 מיליון?
- ת. יש חוזה.
- ש. אתה טוען שסד"ש סברה שהשווי של העסקה הזו הוא כ – 2 מיליון ₪?
- ת. השווי של העסקה הוא מה ששולם עבור העסקה הזאת. הייתה עסקה בין קונה מרצון למוכר מרצון. עשינו את העסקה בתום לב ומה ששילמנו זה מה שזה שווה.
- ש. העיד כאן מר טורקלטאוב שהיה להם נכס ששווה כ – 20 מיליון ₪. אתה רוצה לומר שהמוכרים וויתרו על כ – 18 מיליון ₪ וחתמו אתכם על עסקת מכירה ב – 2 מיליון ₪? זה מה שאתה רוצה לומר?
- ת. אני רוצה לומר מה שחתמנו בחוזה. מה שחתמנו זה מה ששילמנו.
- ש. אתה רוצה לומר שהמוכרים הסכימו לקבל מכם 2 מיליון ₪?
- ת. המוכרים הסכימו לקבל את מה שכתוב בחוזה.
- ש. וזה אומר?
- ת. מה שכתוב בחוזה.
- ש. 2 מיליון ₪,
- ת. תביאי את החוזה ונקרא ביחד ונראה מה שכתוב.
- ש. מציגה לך את מש/4,
- ת. הוצג בפניי החוזה מכירה וכתוב בסעיף 4.1 שהתמורה בגין המניות הנמכרות – 550,000 דולר.
- ש. אני חוזרת על השאלה, אתה אומר שהמוכרים הסתפקו בסכום של כ – 2 מיליון ₪ בעסקה הזאת?
- ת. המוכרים קיבלו עבור המניות שהם מכרו את מה שכתוב בחוזה. כתוב בסעיף 4.1, מצטט.
- ש. היינו, כ- 2 מיליון ₪?
- ת. מצטט מסעיף 4.1.
- ש. אבל הייתה תמורה נוספת לפי מה שאתה אומר?



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-10-36427 סעדטמנד נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 12-10-36475 סעדטמנד נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

ת. בפרוטוקול רשום שאמרתי שהייתה תמורה נוספת?

ביהמ"ש מעיר לב"כ המשיב שהעד ענה על השאלה, זאת תשובתו. אינני מתיר לשאול את השאלה פעם נוספת" (ראו עמודים 75-76 לפרוטוקול).

הנה כי כן - התשובה לשאלה כיצד יתכן שהמוכרים מכרו נכס שהמקרקעין שלו שווים על פי הערכת שמאי כ 19.5 מיליון ₪ בשני מיליון ₪ נשארה ללא מענה, מלבד זאת שהעד הפנה לכתוב בהסכם. לא זו אף זו, במהלך החקירה הנגדית התבקש רו"ח גנון להמציא את בדיקת הנאותות שערך עובר לביצוע העיסקה. בדיקת הנאותות לא הומצאה.

מאחר שהנטל על המערערים להוכיח כי התמורה הנקובה בהסכם משקפת תמורה ראויה עבור המניות, כמו גם להסביר את הפער בין תמורה זו ובין שווי השוק של הנכס בהתאם להערכת השמאי, המסקנה המתבקשת הינה כי תשלום הדיבידנד מהווה חלק מהתמורה בגין מכירת מניות החברה. רק באופן זה ניתן לקבל את התשלום בסך של 2.2 מיליון.

מקובלת עלי אפוא טענת המשיב לפיה חלוקת הדיבידנד לבעלי המניות נעשתה ביזמת הרוכשת הדברים מקבלים משנה תוקף נוכח העובדה כי כאמור, ערב ביצוע עסקת מכר המניות, הוערך שווי המקרקעין שבבעלות החברה בכ-19.5 מיליון ₪, בהתאם לחוות דעת השמאי (מ/ש3), בעוד שחודש ימים מאוחר יותר נמכרה החברה, לטענת המערערים, בתמורה לסך של כ-2.2 מיליון ₪ בלבד. אין כל הסבר והגיון עסקי שבעלי המניות מכרו את מניות החברה בתמורה לסך של כ-2 מיליון ₪ בלבד, בעוד ששווי המקרקעין, שבבעלות החברה, מסתכם בכ-19.5 מיליון ₪. אין ממש בטענת המערערים, לפיה מניות החברה נמכרו ללא כל קשר לחלוקת הדיבידנד לבעלי המניות ערב מכירתה.

המשיב טען שסממן נוסף לכך שהדיבידנד הוא חלק מהתמורה, הוא שתשלום הדיבידנד בוצע באמצעות הלוואה שנטלה החברה למטרה זו, אשר נפרעה בשנת 2008 על-ידי הרוכשת. העידה על כך נציגת המשיב, רו"ח סיון כרמי:

ש. מציגה לך דוחות לשנים 2007, 2008. הסבירי מה למדת מהדוחות האלה לעניין חלוקת הדיבידנד ונטילת הלוואה?

ת. לאחר עיון – אפשר לראות בדוח הכספי לשנת 2007, במאזני החברה אם אני מסתכלת על הרכוש השוטף שלה, אני יכולה לראות שאין פה שום מקורות מימון נזילים לחברה. סך המזומנים של החברה נכון ל – 31.12.06 עמד על 246,000 ₪ ונכון ליום 31.12.07 עמד על כ – 1000 ₪.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 36427-10-12 סעדטמנד נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 36475-10-12 סעדטמנד נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

כך שאני יכולה ללמוד ממאזני החברה שאין לה שום מקורות מימון נזילים לדיבידנד ולכן הייתה צריכה לקחת את ההלוואה וגובה ההלוואה הוא כמעט גובה הסכום של הדיבידנד שחולק.

ש. באיזו שנה ניטלה הלוואה?

ת. במהלך שנת 2007. ביקשתי במהלך דיוני השומות גם את הסכם הלוואה מהבנק הבינלאומי הראשון ולמיטב ידיעתי המייצג אמר שאין כזה הסכם, זה משהו שנעשה בשוטף. עוד דבר שאציון, אפשר לראות מהדוחות הכספיים של 2008 שהלוואה זו נסגרה כבר ב – 2008 כנגד שטר הון של החברה הרוכשת, שזה בעלי המניות החדשים של החברה שזה סד"ש (עמוד 12 משורה 19 – עמוד 13 שורה 2).

הנה כי כן, מעדותה של רו"ח סיוון כרמי, שלא נסתרה, לחברה לא היו מקורות מימון נזילים לצורך חלוקת הדיבידנד בשנת 2007 והיא נטלה לשם כך הלוואה מהבנק. עיון בדוחות הכספיים של החברה לשנת 2008 מלמד כי ההלוואה האמורה נפרעה במהלך שנת 2008 על-ידי החברה, אשר הייתה במועד זה בבעלות הרוכשת, כנגד שטר הון של הרוכשת. דברים אלה עולים גם מעדותו של עו"ד טורקלטאוב לאמור:

ש"ש. בסעיף 2.6 להסכם מכר המניות יש התייחסות להסכם הלוואה, באיזה הסכם הלוואה מדובר?

ת. הסכם ההלוואה, זה שנחתם עם מרשיי בקשר עם מימון הדיבידנד.

ש. לגבי 2.26 להסכם המכר, תאשר לי שהמשמעות של הסעיף כאן אומרת שהרוכשת נוטלת על עצמה את ההתחייבויות בגין אותה הלוואה מדוברת?

ת. לא, ההתחייבות היא של החברה. את הבטוחות שאני העמדתי היא צריכה להעמיד במקומי.

ש. מי, הרוכשת?

ת. כן. אני מוכר את החברה ואני לא צריך להישאר ערב" (עמ' 58).

המערערים נטלו הלוואה בנקאית וכך מימנו את הדיבידנד כאשר הועמדו ערבויות לפירעון ההלוואה. בהתאם להסכם המכר הקונה נכנסה בנעליהם של המערערים ולקחה על עצמה את הבטוחות. ההלוואה נסגרה כבר ב – 2008 כנגד שטר הון של החברה הרוכשת. דחינו הרוכשת היא שמימנה הלכה למעשה את תשלום הדיבידנד שחולק לבעלי המניות. לכן יש לראות בדבידנד כסכום המצטרף לתמורת המניות.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-10-36427 סעדטמנד נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 12-10-36475 סעדטמנד נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

כפי שצויין לעיל המדובר בעסקת נטו. כלומר, הרוכשת התחייבה לשאת בכל תשלומי המיסים, ככל שיהיו, בגין עסקת מכר המניות לרבות המיסים שבהם יחויבו המערערים אם יחויבו במסגרת התיק דנן. הקונה הנחתה את המערערים כיצד לפעול בכל הנוגע לדיווח העסקה לרשויות המס לרבות משיכת הדיבידנד מהחברה. ובלשונו של עו"ד טורקלטאוב:

ש" הדיבידנד הזה הוא לא חלק מהעסקה לטענתך, תראה מכוח איזה סעיף בהסכם סד"ש מחויבת לתשלום מס על דיבידנד שקיבלו בעלי המניות?

ת. את לא רוצה מס על דיבידנד אלא את רוצה מס בגין תמורה עבור המניות. אם ביהמ"ש יקבע שמה שאנו קוראים דיבידנד הוא תמורה עבור המניות, כי אז חל סעיף 4.3 להסכם וסד"ש תצטרך לשאת בו. אם סד"ש לא תשלם אקח אותה לבימ"ש וננהל הליכים.

ש. אתה טוען שהדיבידנד לא חלק מההסכם?

ת. ברור. אני טוען שהוא לא חלק מההסכם.

ש. גם אם מס הכנסה טוען שזה חלק מההסכם סד"ש לא צריכה לשלם משהו שהוא לא מכוח ההסכם? מכוח מה ההסכמה של סד"ש?

ת. סעיף 4.3.

ש. מפנה לסעיף 4.3 להסכם מש/4, מצטטת. אז מה זה "בנוסף"?

ת. בנוסף לתמורה, בנוסף ל – 2 מיליון ₪. כל אגורה שבה אני אחויב על דרך של מיסוי בגין מכר המניות, כלומר, אם ייקבע פה שהמיסוי בגין מכר המניות הוא 6 מיליון ₪, אם נניח זאת תהיה תוצאת פסה"ד, אז סד"ש תצטרך לשלם.

ש. זה היה חלק ממטרת הסעיף הזה?

ת. מטרת הסעיף הייתה להבטיח את העסקה נטו" (עמוד 54).

דברים אלה מתאשרים בדבריו של רו"ח גנון:

ש. אם ייקבע כאן שהדיבידנד שחולק, הסכום שחולק כדיבידנד היה חלק מהתמורה בגין מכירת המניות, מי שתישא בתשלום זאת סד"ש, נכון?

ת. כתוב בחוזה שהעסקה היא עסקת נטו. הואיל וסד"ש נוהגת לכבד הסכמים כשהיא חותמת עליהם אז במידה וביהמ"ש יחליט כי יהיה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-10-36427 סעדטמנד נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 12-10-36475 סעדטמנד נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

**תשלום מס נוסף בגין העסקה שנעשתה, אזי סד"ש תשלום ותעמוד
אחרי המלים שהיא חתומה עליהם בחוזה.**

חבות הקונה לשאת בתשלום המיסים, ככל שיוטלו, נגזרת מהוראת סעיף 4.3 להסכם המכר. עצם העובדה שהמערערים הסכימו לשאת בחבות המס הנובעת מחלוקת הדיבידנד, שנעשתה עובר למכירת המניות, היא הנותנת שגם הרוכשת מכירה בכך שתשלום הדיבידנד מהווה חלק מתשלום תמורת המניות.

טענת הרחבת החזית

בסיכומיהם טענו המערערים שהמשיב הרחיב את חזית המחלוקת בעניין מימון הדיבידנד, לה התנגד ב"כ המערערים במהלך דיון ההוכחות, ובית המשפט הותיר את הסוגיה לשלב הסיכומים (עמ' 7 שורות 9-11). המערערים הודיעו בסיכומיהם שהם עומדים על התנגדותם.

טענת המערערים היא שבסיכומי המשיב הוא טען כי "הרוכשת היא שמימנה הלכה למעשה את תשלום הדיבידנד" - טענה המופיעה לראשונה בסיכומיו.

המערערים טענו שהמשיב יכול היה לטעון טענה זו בנימוקי השומה, שכן העובדות התומכות בה, לשיטתו, היו בפניו מבעוד מועד בהקשר של שומות החברה לשנים 2007 ו-2008 שנדונו במקביל לשומות היחידים. פקידת השומה רו"ח כרמי אף העידה על כך בעדותה. לפיכך עתר ב"כ המערערים מבית המשפט להתעלם מטענה זו.

המשיב טוען שלא מדובר בהרחבת חזית. מאחר שהעובדה שהקונה היא שמימנה את הדיבידנד עולה מהמסמכים המצויים בתיק (הדוחות הכספיים של החברה לשנת 2008 - מש/2). בנוסף, נושא ההלוואה נדון בהרחבה במסגרת תיק החברה (ע"מ 12-10-36398), כאשר התשתית העובדתית של התיקים נדונה במאוחד (החלטה על איחוד הדיון - 13.2.2014 עמ' 8 ש' 12-13). די בכך כדי לדחות מכל וכל טענה זו של המערערים.

עוד טוען המשיב כי מקום שהמידע מצוי בידיעתם ובשליטתם של המערערים, לא יכולה להישמע טענה מפיהם, כאילו העובדות לא היו בידיעתם וכי עובדה זו הינה בגדר הרחבת חזית.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10-12-36427 סעדטמנד נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 10-12-36475 סעדטמנד נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

בנוסף לכך טוען המשיב שהמערערים עצמם פתחו חזית זו והסכימו לה בסיכומים מטעמם, עת ניסו לאבחן את המקרה שבפנינו מע"מ (חי') 10-12-6283 פישביין ואח' נ' פקיד שומה עכו [פורסם בנבו 2/11/14] (להלן: "עניין פישביין").

עוד טוען המשיב שבסעיף 45 לסיכומי המערערים, הם כותבים שלצורך חישוב התמורה בעסקת המכר יש לנכות את סכום ההלוואה. משמע, אף לשיטת המערערים, פרעון ההלוואה היה חלק מהתמורה בעסקת המכר.

הכרעה בטענה בדבר הרחבת חזית.

"האיסור "להרחיב חזית" עיקרו בכך שבעל-דין אינו רשאי לחרוג מגדר המחלוקת, כפי שהוצבה בכתבי-הטענות, אלא אם כן נענה בית-המשפט לבקשתו לתקן את כתבי-טענותיו, או אם הצד שכנגד נתן לכך את הסכמתו, במפורש או מכללא (ע"א 759/76 פז נ' נוימן, פ"ד לא(2) 169; ע"א 3199/93 קראוס נ' ידיעות אחרונות, פ"ד מט(2) 843.א' גורן סוגיות בסדר דין אזרחי (מהדורה 7, תשס"ג). ע"א 6799/02 משולם יולזרי נ' בנק המזרחי המאוחד בע"מ, סניף בורסת היהלומים, פ"ד נח' (2) 145 (פורסם בנבו, 17.12.2003).

בדיון ביום 13/2/14 הגיעו הצדדים להסכמה דיונים כדלקמן:

"התיק של החברה תחנת הארבעה 10-12-36398 (להלן: "החברה") יידון בנפרד מתיק זה. יחד עם זאת, ייתכן שחלק מהעדויות שיישמעו בתיקים האישיים ישמשו גם בתיק החברה וכן ייתכן שמוצגים שיוגשו בתיקים המאוחדים שבכותרת ישמשו גם לתיק החברה. כך גם אנחנו מעוניינים שהדיון בתיקי היחידים 10-12-36475 ו 10-12-36427 יאוחד".

להסכמה זו של הצדדים ניתן תוקף של החלטה. לאחר תחילת עדותה של ר"ח כרמי כאשר העידה לגבי ההלוואה התנגד ב"כ המערערים להרחבת חזית ובעקבות דבריו התפתח דיון כדלקמן:

ב"כ המערערים:

אני מתנגד. זו הרחבת חזית. אין בתיקי היחידים שום התייחסות להלוואה.

ב"כ המשיב:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-10-36427 סעדטמנד נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 12-10-36475 סעדטמנד נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

אנו מבקשים לפרוס בפני ביהמ"ש הנכבד תמונה מלאה של מה שקרה בחברה בשנת 2007 שכמובן משליך ישירות על תיקי המערערים. אנו דנים אמנם בתיק היחידים אבל אין ספק שתיק החברה משפיע על תיק היחידים והחברה שהייתה בבעלותה והפעולות שנעשו בה זאת תוצאה ישירה של התיק של היחידים. זה גם עולה מהדוחות אשר מונחים בפני ביהמ"ש. אין הרחבת חזית.

כל הסיפור בתיק היחידים זה דיבידנד שנתקבל בידם ערב המכירה. מאיפה היו מזומנים לשלם דיבידנד זה נתון שהוא רלוונטי ועולה מהדוחות. –

החלטה

התנגדותו של ב"כ המערערים בדבר הרחבת חזית נרשמה. ככל שעניין זה יישאר רלוונטי בשלב הסיכומים, חזקה על הצדדים שיתייחסו אליו בסיכומיהם ולכן אני מאפשר להמשיך ולשאול בכיוון זה" (עמודים 6-7 לפרוטוקול).

ובהמשך :

"ב"כ המשיב:

הפיצול בין החברה ליחידים במידה מסוימת מלאכותי, טכני. הבעיה כאן היא סדר הבאת הראיות. אם לא הייתה בעיה של סדר הבאת הראיות לא היינו מפצלים את הדיון. התיקים הללו הם שלובים זה בזה וכל ההפרדה כאן היא מלאכותית. לכן הטענות של הרחבת חזית כשמתייחסים לחברה, אי אפשר לטעון הרחבת חזית. כל הסיפור פה הוא מכלול. הבעיה היא רק בסדר הבאת הראיות.

אני מסכימה שהעדה מטעמנו תעיד ביחס לתיקי היחידים ותיק החברה בכפוף לעדות משלימה של העדה מטעם המשיב. ההסכמה נובעת מתוך ייעול הדיון ולאור המצב שלמעשה תיק החברה ותיקי היחידים שלובים זה בזה והעובדות הן אותן עובדות (לפחות במרביתן). מבלי שתהיה בכך הסכמה שיש מקום לשנות את סדר הבאת הראיות בתיק החברה.

ב"כ המערערים:

אני מסכים לדברי חברתי, יחד עם זאת אני מדגיש שעדיין אנחנו עומדים על הטענה של היפוך הנטל בתיקי היחידים, דבר שביהמ"ש עדיין לא החליט בו לאור הסכמת חברתי בדבר סדר הבאת הראיות בתיקי היחידים. ככל שהדבר יהיה עדיין חשוב, נעלה את הדברים בסיכומים וביהמ"ש מן הסתם יתייחס לכך בפסק דינו.

החלטה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-10-36427 סעדטמנד נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 12-10-36475 סעדטמנד נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

**נותן תוקף של החלטה להסכמות הצדדים דלעיל. הדיון בשלושת התיקים
יאוחד. ביהמ"ש רשם כי עדיין עומדת זכותו של ב"כ המערערים לטעון
להיפוך הנטל בתיקי היחידים.**

הדיון בשלושת התיקים – 2 תיקי היחידים ותיק החברה אוחד, התנגדותו של ב"כ המערערים להרחבת חזית נרשמה, תוך החלטה שיוכל להעלותה בסיכומיו ככל שיראה בכך צורך, כפי שעשה. הנה כי כן, מצד אחד נטענה טענה בדבר הרחבת חזית מטעם המערערים במועד ומצד שני לא ניתן להתעלם מדברי ב"כ המשיב לפיהם הדיון בתיק החברה והיחידים אוחד, ולכן חייבות להיות השלכות מתיק החברה לתיקי היחידים. כפי שצוין לעיל, הצדדים הגיעו להסכמה לפיה ערעור החברה יתקבל (ראו פסק דין בתיק החברה מיום 1/2/15). אין מחלוקת בין הצדדים שבתיקי היחידים לא הועלה עניין ההלוואה והעלאת עניין זה הוא בחינת הרחבת חזית אסורה. יחד עם זאת המערערים אינם יכולים לתפוס את החבל בשני ראשים, מצד אחד לטעון שעניין ההלוואה הוא בחינת הרחבת חזית ומצד שני להעלות עניין זה כנימוק להבדל בין התיק דנן ועניין פישיבין הנ"ל.

בסיכומיהם המערערים הסתמכו על דברי המפקחת הבכירה בפקיד שומה רחובות רו"ח סיוון כרמי לפיהם "אפשר לראות מהדוחות הכספיים של 2008 שהלוואה זו נסגרה כבר ב – 2008 כנגד שטר הון של החברה הרוכשת, שזה בעלי המניות החדשים של החברה שזה סד"ש".
"עמ' 13 שורות 2-1"

לדברים אלא עצמם התנגדו המערערים בטענה כי הם בחינת הרחבת חזית. לכן משעשו המערערים שימוש בעניין זה שהיה בסיס לטענת הרחבת החזית, יש לראותם כמוותרים מכללא על טענה זו. התוצאה היא שניתן להתייחס בתיק דנן לעניין החזר ההלוואה.

כדי לעמוד על העסקה האמיתית שבין הצדדים ולקבוע את מהותה על פי הדין הכללי, עלינו לאתר את אומד דעת הצדדים כפי שזה נלמד מהמסמכים, מהנסיבות, מהתנהגותם לפני ואחרי העסקה וכדומה (ע"א 2965/08 סגנון שרותי תקשוב בע"מ נ' פקיד שומה פתח-תקווה [פורסם בנבו] (21.6.2011)); ע"א 3415/97 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' יואב רובינשטיין ושות' חברה לבנין פיתוח ומימון בע"מ, פ"ד נז(5) 915 (2003)). מהותה של עסקה נקבעת לצורך דיני המס על פי המהות הכלכלית האמיתית של העסקה, שם העסקה או כינויה על ידי הצדדים לה, איננו מכריע את מהותה של העסקה לצורך דיני המס". (ע"א 6722/99 מנהל מס ערך מוסף תל אביב נ' משכנות כלל מגדלי הים התיכון



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-10-36427 סעדטמנד נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 12-10-36475 סעדטמנד נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

בע"מ, פ"ד נח (3) 341, 347 (2004); וראו גם ד"נ 16/82 פקיד השומה נ' לידור, פ"ד לט (2) 757 (1985); ע"א 5472/98 מנהל מס שבח נ' חברת הדרי החוף מס' 63 בע"מ, פ"ד נ(1) 877 (2001); ע"א 204/07 מנהל מיסוי מקרקעין רחובות נ' בני וינר ובניו ביין והשקעות [פורסם בנבו] (19.7.2010); רע"א 725/05 הוועדה המקומית לתכנון ובניה השומרון נ' בלוך, [פורסם בנבו] פסקה 38 (3.9.2014) וכן עניין פישבין הנ"ל.

קשה ללמוד על כוונת הצדדים כשהם אינם אומרים דברם. למרבה הפליאה אף לא אחד מהצדדים העיד בפני. שמענו על כוונת הצדדים מעורך הדין טורקלטאוב שייצג את המוכרים ומרו"ח גנון שייצג את הקונה. עו"ד טורקלטאוב ורו"ח גנון ניסו לשכנע את בית המשפט כי הרוכשת רצתה "חברה רזה" מאחר שעיסוקה הוא ממכר דלק והיא ראתה במקרעי החברה כתשתית למכירת דלקים.

רכושה של החברה הוא יכולתה להפעיל תחנת תדלוק על מקרקעיה. לכן ברור לכל בר בי רב, שכדי להגשים את מטרתה הייתה צריכה סד"ש לרכוש שליטה במקרקעין. סד"ש יכולה הייתה לעשות זאת בשתי דרכים, לרכוש את המקרקעין ולהפעיל עליהם תחנת תדלוק (או להמשיך ולהפעיל בה את תחנת התדלוק שלה) או לרכוש את מניות החברה. שווי מניות החברה אמור לשקף את שווי המקרקעין שהוערכו על ידי שמאי בסך של 19.5 מליון ש"ח.

אם המצב היה שבקופת החברה הצטברו רווחים בלתי מחולקים ניתן לראות את ההיגיון והטעם הכלכלי בחלוקת דיבידנד עובר לביצוע העיסוקה, דבר שהיה יוצר חברה בעלת נכסים מופחתים, או "חברה רזה" כפי שהמערערים מכנים זאת. אולם כאשר כספי הדיבידנד באים מהלוואה שנוטלת החברה ומוחזרת על ידי סד"ש, לפנינו חלק מהתמורה בגין רכישת המניות שהוסוותה כדיבידנד. סד"ש לא קנתה חברה רזה היא קנתה חברה שלה חוב בשיעור ההלוואה.

ב"כ המערערים מסתמך בסיכומיו על דבריו של השופט שמגר פסק הדין בע"א 4639/91 מנהל מס שבח מקרקעין נ' חזון ואח' פ"ד מח (3) 156 (18/5/94)

"עצם העובדה כי צדדים בחרו במבנה משפטי דל מסים אינה מצביעה על כך שהמבנה "מלאכותי" או "בדולי". זכותם - ואף חובתם - של מומחים בענייני מסים לתכנן עיסקאות משפטיות כך שלא תהיינה עתירות מס. שאלת



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-10-36427 סעדטמנד נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 12-10-36475 סעדטמנד נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

גבולות תכנון המס היא שאלה קלאסית ונצחית אשר נקבעת בהתאם לנסיבות הספציפיות של כל עניין ועניין. הכלל הגדול הוא, לטעמי, כי פטור או הקלה שבדין אינם מאבדים כוחם ואינם מפסיקים תחולתם לגבי פלוני, אך ורק בשל כך שהנוגע בדבר מבקש לחסות תחת כנפיהם כדי לא לשלם מס. אדם רשאי לנצל לטובתו כל הוראה שבדין הפוטרת ממס או המקלה בו, שהרי לשם כך היא נוצרה; והוא, כמובן, כל עוד אינו מנסה לעוות במעשיו את כוונת המחוקק או לעשות מעשה כלשהו שלא כדין כדי להיכנס לתחומי פטור או הקלה שלא נועדו לו (סעיף 10 לפסק הדין) .

אמנם הדברים נאמרו מפיו של השופט שמגר (שהיה בדעת מיעוט בעניין חזון, עובדה שראוי היה לציינה בסיכומים) אך יש לשים אל לב לסיפא של הדברים לאמור: הנישום רשאי לנצל לטובתו כל הוראה שבדין הפוטרת ממס או מקלה בו והכל אם אינו מנסה לעוות את כוונת המחוקק. כפי שיובהר להלן בעניין דגן עוותה כוונת המחוקק. שכן בין היתר נפרץ המודל הדו שלבי.

על פי המודל הדו שלבי הראשון משלמת החברה מס על הכנסותיה בשיעור מופחת, כאמור בסעיף 126 לפקודת מס הכנסה (המס המוטל על חברה הינו בשיעור אחיד ולא פרוגרסיבי). בעת חלוקת רווחי התאגיד לבעלי המניות – חלוקת דיבידנד – מוטל מס נוסף בשיעור קבוע, כאמור בסעיף 125ב' לפקודה. כתוצאה מההסדר, המס על רווחים שהתקבלו על ידי התאגיד וחולקו לבעלי המניות יחושב על פי המודל המשולב, כך שבסופו של יום המס הכולל דומה למס המוטל על יחיד הפועל בשוק בעצמו ולא באמצעות התאגיד. (ראו ע"א 1240/00 פקיד שומה תל-אביב 1 נ' סיוון, פ"ד נט(4) 588, 605 (2005); א' רפאל מס הכנסה חלק ג' 64 (1990); ע"א 2112/95 אגף המכס ומע"מ נ' אלקה אחזקות בע"מ, פ"ד נג(5) 769 (1999)) עמ (חי') 15918-09-09 צילומעתיק החזקות (1993) בע"מ נ' פקיד שומה חיפה (פורסם בנבו, 24.11.2013 (להלן: "עניין צילומעתיק").

במקרה דגן לא הוכח כל טעם מסחרי מדוע בוצעה העסקה למכירת מניות החברה, כפי שבוצעה. הטעם היחיד שהוצג הינו החיסכון במס. כפי שהסבירה היטב רו"ח סיוון כרמי שהעידה מטעם המשיב :

ש" אבקש שתסבירי מה שיעור המס שהיה מוטל על המערערים אם התמורה במסגרת עסקת מכירת המניות הייתה כוללת גם את הסכום שנתקבל בידי המערערים כדיבידנד שחולק ערב מכירת המניות? ת. לאחר עיון – רגע לפני מכירת המניות חלוקת הסכומים שנוצרו כעודפים בעקבות שיערוך הנכס, אז סכום הדיבידנד היא (צ"ל - היה) חייב בשיעור מס של 25 אחוז ובכך בעלי המניות עקפו את החלוקה הליניארית בגין החזקת המניות



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-10-36427 סעדטמנד נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 12-10-36475 סעדטמנד נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

משנת 1976 על הסכום הנ"ל, מה שמביא לחיסכון במס של כ- 5 מיליון ₪
במונחי קרן. (עמ' 10 שורות 19-25).

אלמלא חלוקת הדיבידנד, אשר חייב בשיעור מס של 25%, התמורה בגין המכירה הייתה מתפצלת באופן ליניארי, כך שרווח ההון אשר נוצר למערערים משנת 1976, מועד רכישת מניות החברה, ועד שנת 2003 היה ממוסה בשיעור מס שולי החל על המערערים, ואילו רווח ההון, אשר נוצר משנת 2003 ועד שנת 2007, מועד עסקת מכר המניות, היה ממוסה בשיעור מס מוגבל של 25%.

החיסכון במס במתווה העסקה, כפי שבוצעה, בא לידי ביטוי בשני היבטים: האחד, כאמור לעיל, בגין סכום התקבול אשר חולק למערערים כדיבידנד, עליו יוטל מס בשיעור של 25% בלבד. זאת להבדיל מהפיצול הליניארי, אשר חל בחישוב המס על רווח הון במכירת מניות, השני, מאחר שהדיבידנד חולק מתוך רווחי שיערוך, הרי שהוא לא נתחייב במס בהתאם למודל הדו שלבי הקיים לגבי חברות משכך, שיעור המס הכולל, בו התחייב התקבול שחולק כדיבידנד, הינו בשיעור של 25%. בעוד מודל המיסוי הדו-שלבי מחייב מיסוי רווחים במס חברות ולאחר מכן מיסוי הדיבידנד בשיעור מס של 25%, כאשר זה מחולק לבעלי המניות.

]

הכרעה בסוגיית סיווג התקבול

מהדיון שלעיל עולה שבמקרה דנן יש לסווג את כל התמורה שהשתלמה לבעלי המניות - התמורה ששולמה להם באופן ישיר בגין מכירת המניות, והתמורה שהשתלמה להם כדיבידנד שמומן מהלוואה שמומנה על-ידי סד"ש, כתמורה בגין מכירת מניות החברה. התוצאה היא שעל המערערים חלה חובה לשלם בגין התמורה האמורה, מס רווח הון בהתאם לשיעורי המס הקבועים בסעיף 91(ב) לפקודה.

הוצאת השומה למערערים וחיובם במסיהן של תושבות חוץ לפי סעיף 108 לפקודה

סוגיה נוספת במחלוקת נוגעת לשומת תושב חוץ על ידי מיופה כח, בהתאם לסעיף 108 לפקודה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-10-36427 סעדטמנד נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 12-10-36475 סעדטמנד נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

המשיב סבור כי מאחר שהמערערים היו מיופי כח של בעלות המניות הנוספות בחברה, אשר הינן תושבות חוץ, המערערים הם ברי שומה וברי חיוב (כלשונו של סעיף 108) ולכן ניתן לצרף את שומות תושבות החוץ לשומת המערערים.

עמדת המערערים בעניין זה הינה כי סעיף 108 לפקודה אינו חל על מס רווח הון וכי ייפוי הכח מטעם תושבות החוץ ניתן למערערים לצרכי מכירת המניות בלבד. יפוי הכח לא היה בפני המשיב בעת שערך את השומה לכן השומה לכן השומה בטלה.

פירוט טענות הצדדים ודיון

אין מחלוקת בין הצדדים שהנכס הנמכר הינו מניות חברת תחנת הארבעה, שהינה חברה ישראלית, ועל כן עסקת מכר המניות חייבת במס בישראל.

המחלוקת היא האם תושבות החוץ הינן ברות-שומה וברות-חיוב במס באמצעות המערערים בגין רווח ההון, שנצמח להן, ממכירת מניות החברה אם לאו, ונוכח קיומו של ייפוי כח קונסולרי שנתנו תושבות החוץ למערערים (מש/7) (להלן: "יפוי הכח"). ובהינתן שלתושבות החוץ אין תיקים פעילים ברשות המסים.

סעיף 108 לפקודה קובע:

"תושב חוץ, בין שהוא אזרח ישראל ובין אם לאו, יהא בר-שומה ובר-חיוב על שמו של נאמנו, אפוטרופסו, או של ועד שלו, או על שמו של מיופה-כח, מורשה, סוכן, כונס נכסים, סניף או מנהל, בין שהם מקבלי ההכנסה ובין אם לאו, והכל בדרך ובסכום שאותו אדם היה נשום או מחוייב אילו היה תושב ישראל ואותה הכנסה הגיעה לידו."

בענייננו קבע המשיב כי מאחר שבידי המערערים ייפוי כח, המייפה את כוחם לייצג את תושבות החוץ, יש להחיל את הוראות סעיף 108 לפקודה, ולחייב אותם במס, אשר היו מחויבות בו תושבות החוץ. סעיף 108 קובע, כי תושב-חוץ, בין שהוא אזרח ישראל ובין שלא, יהיה בר-שומה ובר-חיוב על שמו של מורשהו. מהמשפט "והכל בדרך ובסכום שאותו אדם היה נשום או מחויב אילו היה תושב ישראל" שבסעיף 108 הנ"ל, ניתן להבין שיש לנהוג בתושב החוץ כפי שנוהגים בתושב ישראל. דהיינו כי ייפתח לתושב-החוץ תיק במס-הכנסה, אך השומה או הצו יישלחו על-שם המורשה וההליכים יינקטו נגד המורשה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-10-36427 סעדטמנד נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 12-10-36475 סעדטמנד נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

המערערים טוענים שאינם "נציגים" שחל עליהם סעיף 108, ובמיוחד נוכח הוראת סעיף 115 לפקודה לפיו:

"שום דבר האמור בסעיפים 108-114 אינו בא לחייב במס תושב-חוץ על שמו של מתווך או סוכן-עמיל כללי או סוכן אחר בשל השתכרות או ריווח שמקורם במכירה או בעסקה שנעשו על ידיהם, אם אינם מורשים הפועלים כרגיל בהרשאתו של תושב-החוץ או אם אינם מורשים בהתאם לסעיפים 110-112."

לטענת המערערים לא הוכח שהמערערים הם מורשים הפועלים כרגיל בהרשאתן של תושבות החוץ. יפויי הכח (מש/7) שעל יסודו הוציא המשיב לתושבות החוץ שומות על שם המערערים אינם מסמיכים את המערערים לפעולה כרגיל בהרשאתן. משכך, אין בכוחו של סעיף 108 לפקודה לעשות את המערערים לבני שומה ולבני חיוב במקום תושבות החוץ.

ב"כ המערערים מסתמך על עמה (חי') 130/90 סולל בונה ארצות חוץ נ' פקיד שומה חיפה (פורסם בנבו 24/1/94 להלן: "עניין סולל בונה"). פסד דינו של כב' השופט ביין והיחיד שדן בסעיף 108 הנ"ל. בעניין סולל בונה הגיע בית המשפט למסקנה:

"אינני סבור שניתן לראות במערערות נאמן, מיופה כוח, או מורשה של החברות הזרות במונן סעיף 108 לפקודת מס הכנסה, שכן לא הובאה כל ראיה בכיוון. רוב הציוד של החברות הזרות נרכש בחו"ל על-ידי מרכזי רכישה ולא הובאה כל ראיה על פעולות הנעשות על-ידי המערערות עבור החברות הזרות. אין גם לראות במערערות "מנהל", שכן העובדות שהוכחו אינן מצביעות על פעולת ניהול הנעשית על-ידי המערערות."

בעניין סולל בונה דובר על היחסים שבין חברת סולל בונה לחברות בנות, ובנסיבותיו המיוחדות של תיק סולל בונה, הראיות הובילו למסקנה שלא ניתן לעשות שימוש בהוראות סעיף 108 לפקודה. לא ניתן אפוא להשליך מעניין סולל בונה לעניין דנן.

עוד טוענים המערערים שייפוי הכח (מש/7) לא הומצא למשיב במהלך ההליך השומתי והוצג, לראשונה, במהלך ניהול הערעורים דנן. בעניין זה טוענים המערערים שהשומות נעשו אף בלי שהמשיב קרא את יפויי הכוח. דהיינו, בשעה שהוציאה גב' כרמי את שומות תושבות החוץ על שם המערערים כלל לא היה בידה בדל ראיה כי אכן הם "נציגים" כמשמעם בסעיף 108. משכך לא נעשה חלק זה של השומה לפי מיטב השפיטה, ודינו, אליבא דמערערים, בטלות.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-10-36427 סעדטמנד נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 12-10-36475 סעדטמנד נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

המשיב טען שמאחר שהסכם המכר קובע מפורשות כי המערערים הינם מיופיי כוחן של תושבות החוץ לצורך הסכם המכר ומאחר שעל אף דרישותיו החוזרות והנישנות של המשיב, לא המציאו המערערים למשיב מסמכים ונתונים רלוונטיים לתושבות החוץ לכן המשיב הוציא את שומות תושבות החוץ למערערים, כמיופי כוחן של תושבות החוץ.

עוד טען המשיב שמעדותו של עו"ד טורקלטאוב אשר העיד מטעם המערערים, משרדו היה בקשר ישיר עם תושבות החוץ (עמ' 56 ש' 4-1), ועל כן לא היתה כל מניעה כי המערערים ימציאו את המסמכים הדרושים ביחס לתושבות החוץ, בהתאם לדרישת המשיב (עדותה של נציגת המשיב, עמ' 11 ש' 15-19; ורא' גם מש/6).

יפוי הכוח שהוצג במהלך ניהול הערעורים דנן מחזק את עמדת המשיב, מאחר שייפוי הכח ניתן למערערים לשם ביצוע עסקת המכר, לרבות תשלום המס, וייצוג תושבות החוץ מול רשויות המס. הוראות אלו בייפוי הכח, עומדות בסתירה גמורה לטענת המערערים, כפי שזו עולה מסעיף 3.2.3 לנימוקי הערעור, לפיה ייפוי הכח ניתן להם לשם ביצוע עסקת המכר בלבד.

עוד טוען המשיב שאין ממש בטענת המערערים לפיה סעיף 108 לפקודה אינו חל כלל על רווח הון. אין בטענה זו כל עיגון בלשון החוק או בתכליתו.

הכרעה בשאלת שומת תושבות החוץ

מהראיות שעמדו בפני עולה כי בדיוני השומה כלל לא עלה נושא חיוב המערערים בשומת תושבי החוץ, מכח סעיף 108 לפקודה. להלן אביא את הציטוטים מהפרוטוקולים בהם היה איזכור לתושבות החוץ.

מהפרוטוקולים של הדיונים בפני פקיד השומה עולה כי התקיימו שני דיונים: הראשון ביום 21/2/12 (מע/2) וזה לשונו בהתייחס לתושבות החוץ:

"לגבי בעלי המניות. תושבי חוץ - הוציא דרישה לנתונים ואעביר לחיים לטיפול"

דיון נוסף נערך ביום 22/4/12 (מע/3) וזה לשונו בהתייחס לתושבות החוץ:

"תחנת דלק – 3 בעלים אחד נפטר והוריש ל 3 בנות תושבות חוץ"

הנה כי כן יש ממש בטענת המערערים שלא נערך כל דיון בעניין חיוב המערערים בשומת תושבות החוץ מכח סעיף 108 לפקודה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-10-36427 סעדטמנד נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 12-10-36475 סעדטמנד נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

ייפוי הכח

אין מחלוקת בין הצדדים שייפוי הכח לא עמד בפני פקידת השומה כאשר הוציאה את שומת תושבות החוץ. לא מצאתי התייחסות לייפוי הכח בפרוטוקול הדיון. הפעלת סעיף 108 מחייבת בדיקה מיטבית של יחסי המייצג והנישום. פקידת השומה העידה:

- ש. האם קראת את ייפוי הכוח לפני שעשית את השומה?
ת. ייפוי הכוח לא הוצג לפניי לפני שהוצאתי את השומה וזאת למרות שביקשתי אותו מספר פעמים. מייעוץ משפטי שקיבלתי טרם הוצאת הצווים, מעצם העובדה שמצוין שבעלי המניות היחידים מיופיי כוח לפי מה שמצוין בהסכם המכר אז אני יכולה להוציא את השומה כאשר היא כוללת גם את החלק של תושבות החוץ.
- ש. מפנה למש/6, אמרת קודם שביקשת מספר פעמים את ייפוי הכוח?
ת. כן
- ש. האם את יכולה להראות לי במש/6, אלה המכתבים שלך שדורשים דרישות בקשר עם תושבות החוץ, נכון?
ת. כן. כשקיבלתי את התיק הדבר הראשון שרציתי לעשות זה לפתוח תיקים לתושבות החוץ ולהוציא את השומות על שמן. כשראיתי שזה לא עובד והבנתי שמי שפעל במסגרת מכירת המניות ומי שהניע את כל העניינים זה בעלי המניות היחידים המערערים בשם תושבות החוץ ושהם (המערערים) בעלי ייפוי הכוח, אז ביקשתי לא במסגרת פורמאלית של מכתבים לדרישת מסמכים, ביקשתי מרו"ח חיים דורסמן את ייפוי הכוח. יריב אמר לו תביא לה מה שהיא רוצה ולא קיבלתי אותם.
- ש. לא היו בפניך ייפוי הכוח כשהוצאת את השומות?
ת. ביקשתי אותם אך לא קיבלתי אותם. התייעצתי משפטית כפי שהסברתי" (עמוד 25-26 לפרוטוקול).

מעיון במש/6 עולה כי פקידת השומה לא ביקשה את ייפוי הכוח. במכתב מיום 19/6/11 ביקש המפקח אבי גליס את תצלומי הדרכון של שלושת תושבי החוץ דליה, גילופר ויאס סעדטמנד. במכתב מיום 21/9/11 התבקשו צילומי הדרכון שבו ניתן לראות את מס' הדרכון,



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-10-36427 סעדטמנד נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 12-10-36475 סעדטמנד נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

תאריך הוצאתו ותפוגתו, ארץ הוצאת הדרכון, תאריך לידה, ארץ המוצא, ארץ לידה כתובת המגורים/איש קשר בארץ, ת.ז. וטלפון של איש הקשר. כך גם בדרישה מיום 22/2/11.

ניתן להסיק אפוא כי אין כל תיעוד בכתב לבקשה להמציא ייפוי כח. הדרישה אינה מופיעה באסופת המכתבים מש/6 ואינה מופיעה בפרוטוקולים שאמורים לתת תמונה מדויקת וממצה על שנאמר בדיוני השומה.

נוכח העובדה שמלבד דבריה של פקידת השומה, שהיא ביקשה את ייפוי הכח ולא קיבלה אותו, אין כל תיעוד בכתב על הדרישה האמורה למרות שהמשיב הוציא מספר דרישות לקבלת פרטיהם של תושבי החוץ.

לא צריכה להיות מחלוקת שלשם הפעלת סעיף 108 חובה על המשיב לרדת לעומקם של היחסים שבין המייצג והנישום. על פקיד השומה, כמי שמנהל את הדיון השומתי, חובה לדאוג לתיעוד מלא ומהימן של הדיונים. עניין ייפוי הכח בהקשר של תושבות החוץ היה צריך לבוא לידי ביטוי בפרוטוקולים המתעדים את דיוני השומה או בדרישות שבכתב שהופנו למייצגים. כמובהר לעיל אין כל התייחסות לעניין זה בפרוטוקולים. אם אכן נדרשו המערערים להמציא את ייפוי הכח ולא עשו כן, הייתה צריכה פקידת השומה להבהיר להם שבכוונתה לפעול מכוח סעיף 108 ולחייבם באופן אישי בשומת תושבות החוץ. לא מצאתי כל אזכור בפרוטוקולי הדיונים לכוונת פקידת השומה להפעיל את סעיף 108. המחדל רובץ לפתחו של המשיב.

הכללת שומת תושבות החוץ בשומת המערערים

אני סבור שיש ממש בדברי המערערים לפיהם שגה המשיב כאשר כלל את הכנסות תושבות החוץ בשומותיהם של המערערים במקום להוציא לנציג שומות נפרדות בכשירותו כנציג.

סעיף 119 לפקודה עניינו שיפוי. סעיף זה נותן בידי הנציג זכות לשיפוי מתושב החוץ וזכות עיכבון של כספי תושב החוץ. גם מטעם זה יש להפריד את שומת תושב החוץ משומת הנציג כדי שיהיה ברור מה היא שומת תושב החוץ ומה היא שומת המייצג.

ניכוי מס במקור



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-10-36427 סעדטמנד נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 12-10-36475 סעדטמנד נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

במהלך דיוני ההוכחות המציאו המערערים, לראשונה, מסמכים, שמעידים על כך שנוכה מס במקור לתושבות החוץ בגין הדיבידנד, (מע/6). לטענת המשיב במסגרת ההליך השומתי נמנעו המערערים מלהיענות לדרישת המשיב גם בעניין זה. מעדות פקידת השומה עולה כי עלה עניין ניכוי מס במקור לתושבות החוץ.

ש" מה את יכולה לומר ביחס לניכוי מס במקור ביחס לתושבות החוץ?

ת. לתושבות החוץ יש חובה לנכות מס במקור, כאשר ביקשנו מסמכים לראות את הניכוי ולא קיבלנו מסמכים שמוכיחים לנו שנעשה באמת ניכוי מס במקור בגין אותו רווח הון שנצמח להן, לפי הוראות סעיף 164 לפקודה ומכוח התקנות שלהן" (ע' 11 שורות 23-26).

מהפרוטוקולים המצוטטים לעיל מע/2 ו- מע/3 עולה שאין תיעוד לכך שעניין ניכוי מס במקור עלה בקשר של תושבות החוץ.

המשיב בסיכומיו טוען שאין במסמכים אלה ולא כלום. לטעמו המסמכים אינם מעידים על מהות העברת הכספים; לא ברור לו מדוע נוכה מס במקור בשיעור של 33%; לא ברור למי שולמו הכספים; ואף לא ברור מדוע הועברו הכספים במועד זה. עוד טען המשיב, שמעדותו של ע"ד טורקלטאוב התברר כי הוא עצמו אינו יודע האם מדובר, בניכוי מס במקור בגין התשלום שנתקבל כדיבידנד, או בגין התשלום עבור מכר המניות (עמ' 55 ש' 6-11).

המערערים מציעים שבנסיבות העניין יש לבטל את השומה. אכן, לא ניתן להתעלם מהפגמים הרבים שנפלו בשומה, בכל הקשור להפעלת סעיף 108 הנ"ל. המדובר בפגמים משמעותיים, החל מהעובדה שהכוונה לחייב את המערערים בשומת תושבות החוץ מכח סעיף 108 לא עלה בדיוני השומה, דרך קביעת שומה לפי מיטב השפיטה ללא שייפוי הכח עמד לנגד עיני פקידת השומה וכלה בעניין ניכוי המס במקור. לא התברר האם נוכה מס במקור, ובאם נוכה מס כאמור לא התברר שיעורו והאם הועבר לשלטונות המס. אין ספק שנפלו בהליך עריכת השומה באשר להפעלת סעיף 108 לפקודה פגמים מינהליים, אך נראה לי כי יהיה זה מרחיק לכת לקבל בשל כך את הערעור. אשר על כן, יהיה זה נכון וצודק, לשם גביית מס אמת, כי אעשה שימוש בסמכות המסורה לי בסעיף 156 לפקודה ובתקנה 11 לתקנות בית משפט (ערעורים בעניני מס הכנסה), התשל"ט-1978, ולהחזיר את הדין למשיב על מנת שידון בטענותיו של המערער בכל הקשור והמתייחס לשומת תושבי החוץ (שכאמור, אני סבור שיש



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-10-36427 סעדטמנד נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 12-10-36475 סעדטמנד נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

להפרידה משומת המערערים ככל שהיא נוגעת לחלקם במניות החברה), תוך מתן הדעת לשאלת היקף תחולתו של סעיף 108 לפקודה, וסוגיית יפוי הכוח כאמור לעיל. (ראו ע"א 1230/08 תדיראן מוצרי צריכה בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים (פורסם בנבו, 26.08.2012); עמ"ה (ת"א) 1181/02 בגים אליהו נ' פקיד שומה גוש דן (פורסם בנבו, 15.05.2007)

בתוך כך יברר פקיד השומה את השאלות העובדתיות שלא התבררו די צרכן. דהיינו האם נוכח מס במקור, ואם התשובה לשאלה זו היא חיובית יש לבדוק את שיעור המס שנוכה, והאם הועבר לאוצר המדינה. כמובן שיש לתאם את התוצאה המתקבלת באשר למיסוי תושבות החוץ עם התוצאה אליה הגעתי בסוגיה האחרת שהוכרעה בפסק דין זה. לא הגיעו הצדדים לעמק השווה במסגרת דיון השומה, יהיה פקיד השומה רשאי להוציא כל צו שימצא לנכון באשר לחיוב המערערות מכח סעיף 108 או חיוב ישיר לתושבות החוץ. על השומות לגופן ניתן יהיה לערער בהתאם לדין לביהמ"ש המחוזי.

לסיכום

התוצאה היא שעל המערערים חלה חובה לשלם בגין התמורה שהשתלמה להם באופן ישיר בגין מכירת המניות, והתמורה שהשתלמה להם כדיבידנד, מס רווח הון בהתאם לשיעורי המס הקבועים בסעיף 91(ב) לפקודה. חיוב המערערים בשומת תושבות החוץ בטלה והדיון בשאלות הכרוכות במיסוי תושבות החוץ יוחזר לדיון בפני פקיד השומה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-10-36427 סעדטמנד נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 12-10-36475 סעדטמנד נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

בתוצאה אליה הגעתי יש כדי להשליך על שיעור ההוצאות ושכר טרחת עורכי הדין. לפיכך המערערים ישלמו למשיב שכר טרחת עורך דין והוצאות בסך של 7,500 ₪. סכום זה יהיה צמוד למדד ויישא ריבית חוקית מהיות ועד לתשלומו המלא בפועל.

ניתן לפרסם את פסק הדין אך לא לפני 27/12/15

ניתן היום, ד' טבת תשע"ו, 16 דצמבר 2015, בהעדר הצדדים.



ד"ר אחיקם סטולר, שופט