



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 42485-03-13 אי - אונליין קפיטל (אי.או.סי.) בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

בקשה מס' 4

בפני כב' השופט מגן אלטוביה

אי - אונליין קפיטל (אי.או.סי.) בע"מ
ע"י בא כח עוה"ד יניב שקל וגיא דישל

המבקשת

נגד

פקיד שומה תל אביב 3
ע"י בא כח עוה"ד יפעת גול (שושן) – פרקליטות מחוז תל אביב
(אזרחי).

המשיב

החלטה

המבקשת הגישה ערעור על שומות שקבע המשיב לשנות המס 2007 ו- 2008. בגדרו של הערעור האמור הוגשה הבקשה המקדמית שלפני, בה היא עותרת לקבל את הערעור מחמת שהמועד בו מוסמך היה המשיב להתערב בהפסדים עליהם הצהירה בשנת 2003, חלף.

הרקע וטענות המבקשת

המבקשת, חברה הנסחרת בבורסה בתל אביב, התאגדה בשנת 2000 ועד לשנת 2002 עסקה במתן שירותי מידע ופרסום פיננסי באינטרנט.

בשנת 2003 לא הייתה למבקשת כל פעילות עסקית ועד לסוף שנת 2003 צברה הפסדים צבורים לצרכי מס בסך 35,916,946 ₪ (להלן: "ההפסדים הצבורים").

ביום 23.9.2003 נרכשה השליטה במבקשת על ידי בעלי עניין (להלן: "הבעלים"), והחל מחודש ינואר 2004 עוסקת המבקשת בשיווק תוכנות לשוק ההון עבור חברות בבעלות הבעלים.

בשנות המס 2004 עד 2008 קוזזו ההפסדים הצבורים כנגד הכנסותיה מפעילות השיווק. אלא, שביחס לשנות המס 2007 ו- 2008 דחה המשיב את הצהרת המבקשת ואת השגתה וקבע שומה בצו מכוח סעיף 152 (ב) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א – 1961 (להלן: "הפקודה").



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 13-03-42485 אי - אונליין קפיטל (אי.או.סי.) בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

את בקשתה לקבלת הערעור על הסף סומכת המבקשת על הטענות שלהלן:

א. עסקת רכישת המבקשת על ידי הבעלים הסתיימה בשנת 2003, וביחס לעסקה זו חלף המועד הקבוע בסעיף 145 (א) (2) לפקודה, לקביעת שומה לפי מיטב השפיטה במקום השומה העצמית שהגישה המבקשת. לפיכך, מנוע המשיב מלפתוח את השומות העצמיות של המבקשת לשנות המס 2003 עד 2006 ולתקוף את תוצאותיהן, לרבות ההפסדים העסקיים שהועברו משנה לשנה ובמיוחד את הפסדיה של המבקשת משנת המס 2006 לשנת המס 2007.

ב. המבקשת הגישה את דוחותיה לשנות המס 2003 עד 2006 תוך שהיא מקזזת את ההפסדים הצבורים בכל אחת מהשנים האמורות, מבלי שהמשיב הביע כל התנגדות או התריע בפניה כי דוחותיה שגויים. בכך נוצרה למבקשת הסתמכות, כי עסקת הרכישה של המבקשת והרחבת פעילותה מקובלות על המשיב. הסתמכות זו גרמה לאי שמירת מידע ופרטים רלוונטיים בדבר עסקת הרכישה. על כן, מכוח חובת ההגיונות ועיקרון ההסתמכות מנוע המשיב מלתקוף את עסקת הרכישה כמו גם את קיזוז ההפסדים הצבורים.

דיון

1. בסעיף 8 לפירוט הנימוקים לקביעת השומה בצו לשנות המס 2007 ו- 2008, ציין המשיב:

"לא קיבלתי את דיווחי החברה וקבעתי את הכנסותיה בצו לפי סעיף 152 (ב) לפקודה כמפורט להלן:

לטענתי, קיזוז הפסד מועבר מהכנסתה החייבת בשנת המס 2007 בסך 8,718,458 ובשנת המס 2008 סך של 6,813,857 ₪, הינו עסקה (פעולה) מלאכותית שעיקר מטרתה הפחתת מס בלתי נאותה... על כן, בהתאם לסעיף 86 לפקודה לא התרתי קיזוז הפסדים זה בשנים 2007 ו- 2008 וקבעתי כי היות ושיקולי הימנעות ממס הם שהובילו את מהלך רכישת השליטה בחברה. כפועל יוצא, קוזזו כלל הפסדי העבר של החברה מפעילותה הקודמת כנגד הכנסותיה מפעילות שהוזרמה אליה ע"י בעלי השליטה למרות שבפועל אין בעלי השליטה נשאו בכלל הפסדיה".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 13-03-42485 אי - אונליין קפיטל (אי.או.סי.) בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

2. בסעיף 86 לפקודה נקבעה נורמה אנטי תכנונית. אופן יישום הוראה זו, נדון בפסק הדין בע"א 3415/97 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' יואב רובינשטיין ושות' חברה לבנין פיתוח ומימון בע"מ (פורסם בתקדין) (להלן: "עניין רובינשטיין"), שנסיבות המקרה שנדון שם דומות לענייננו כאן. בפסק הדין האמור, נקבע (שם, פסקה 11):

"העסקה שבפנינו מורכבת מפעולות אחדות אשר נעשו: תחילתה ברכישת מניות חברת אקוריום פיש על-ידי יואב רובינשטיין, כשהיא ריקה מנכסים ומפעילות, למעט ההפסד העסקי. המשך העסקה בשינוי שם החברה, כתובתה ופרטיה השונים. ובהמשך, שינוי פעילותה העסקית מפעילות בתחום של גידול דגי נוי לפעילות של בנייה. רצף זה של פעילויות ונסיונות מהווה את העסקה מושא בחינתנו.

עסקה אין משמעותה פעולה אחת בלבד; עסקה יכול שתהא מורכבת מרצף של פעולות ונסיונות. 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. צמצום זה, לטעמי, אף נוגד את תכליתו של סעיף 86 לפקודה. על-כן העסקה מושא בחינת המלאכותיות היא רצף הפעולות והנסיונות במקרה שבפנינו שמציירות יחד תמונה כוללת אחת של "עסקה..."

...

בפנינו עסקה רלוונטית, שהמשיבה היא אישיות משפטית דומיננטית בה, ויש לעסקה השלכות פיסקאליות על המשיבה, ויש לבחון אפוא מלאכותיותה של עסקה זו, בתיאורה הרחב. זאת ועוד, סעיף 86 לפקודה קובע מפורשות כי "לענין זה, 'עסקה' – לרבות פעולה". תוספת זו באה להרחיב את גבולות המונח "עסקה" ולכלול בתוכו כל פעולה ולשים את הדגש על המלאכותיות ועל השימוש לרעה בזכויות ובמוסדות משפטיים. במקרה שבפנינו ביצעה המשיבה פעולה, ולכן היא ביצעה עסקה, ויסוד זה מתקיים. השאלה היא אם פעולה זו היא מלאכותית אם לאו. מובן כי הערכה ערכית זו תלויה במטרת הפעולה שנעשתה ובקיטומו ובמידתו של שימוש לרעה בזכויות ובמוסדות משפטיים."



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 42485-03-13 אי - אונליין קפיטל (אי.או.סי.) בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

3. בדחותו את הצהרותיה של המבקשת לשנות המס 2007 ו – 2008 שלל המשיב את זכותה של המבקשת לקזז את ההפסדים הצבורים מהכנסתה החייבת בשנות המס האמורות, מהטעם שרכישת המבקשת על ידי הבעלים והכנסת פעילות עסקית חדשה נועדה לניצול ההפסדים הצבורים, מבלי שעמד ביסוד פעולות אלה כל טעם כלכלי ממשי. ממילא, ההכרעה בערעור תלויה בבחינת מכלול הנסיבות ו/או הפעולות הנטענות על ידי המשיב להיות עסקה מלאכותית, ובמסגרת הכרעה זו לא דרושה בחינה של אופן צבירת ההפסדים הצבורים או היקפם. אדרבא, נקודת המוצא היא שעובר לרכישת השליטה במבקשת (במהלך השנים 2000 – 2002) צברה המבקשת הפסדים לצרכי מס כמפורט בסעיף 1.3 לבקשה.

4. עוד נקבע בפסק הדין בעניין רובינשטיין (שם, פסקה 19):

”משמעותה והיקפה של סמכותו של פקיד השומה “להתעלם” מן העסקה המלאכותית נגזרת מפרשנות סעיף 86 לפקודה, על-פי תכליתו ... ההתעלמות אין לה קיום עצמאי. ההתעלמות נועדה להתמודד עם תכנון מס בלתי לגיטימי ולשלול את יתרון המס שביקשו המתכננים להגשים. תכליתו של סעיף 86 לפקודה, וסמכות ההתעלמות שבו בפרט, היא למנוע תכנון מס בלתי לגיטימי. לאור תכלית זו, ומשנמצא כי עסקינן בתכנון מס בלתי לגיטימי, נראה כי יש לפרש את סמכות ההתעלמות של פקיד השומה כסמכות להתעלם מיתרון המס שהנישום ביקש להשיג. ובענייננו, הסמכות היא להתעלם מקיזוז ההפסד שהמשיבה ביקשה להשיג באמצעות עסקה מלאכותית. יתרון המס נשזר בתוך העסקה המלאכותית, והסמכות להתעלם מן העסקה, כאמור בסעיף 86 לפקודה, היא סמכות להתעלם מיתרון המס השזר בעסקה. פרשנות זו איננה סותרת את לשונו של סעיף 86 לפקודה. יש בה כדי להגשים את תכליתו של סעיף 86 לפקודה. יש בה כדי למנוע תוצאה קשה כי חרף קיומה של עסקה מלאכותית אין כל אפשרות להתמודד עמה, משום שהתעלמות מחלקים ממנה או מכולה לא תוביל לתוצאה של מניעת תכנון המס ושלילת יתרון המס, שלמטרה זו בדיוק נועדה הנורמה. ובענייננו משמעות ההתעלמות היא התעלמות מקיזוז ההפסד הנטען על-ידי המשיבה ושלילתו. פעולה זו באה בגדרי סמכותו של פקיד השומה על-פי סעיף 86 לפקודה, בהתאם לתכליתו ...”



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 13-03-42485 אי - אונליין קפיטל (אי.או.סי.) בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

בהתחשב בהלכה שלעיל וככל שיימצא שמכלול הפעולות שביצעה המבקשת מהווים עסקה מלאכותית, אזי מוסמך היה המשיב להתעלם מקיזוז ההפסדים הצבורים, מבלי להידרש לבחינת אופן צבירת ההפסדים הצבורים ו/או לדו"ח שהוגש בשנת המס 2003.

5. נוכח כל אלה, נראה כי המבקשת טועה כאשר היא סבורה שהשומות נשוא הערעור, מהוות התערבות בהצהרתה ביחס להפסדים שהיו לה בשנת המס 2003 ו/או שינוי של השומה משנות המס 2003 עד 2006.

מטעם זה, אף איני סבור שיש באמור בעמ"ה 49/93 שחר אביהו נ' פקיד שומה תל אביב 3 (פורסם במיסים), הנזכר בבקשה בהרחבה ביחס למגבלות הזמן החלות על פקיד השומה בבואו לשלול הכרה בהפסדים, כדי לסייע למבקשת.

6. יוער, כי בפסק הדין בעניין רובינשטיין לא נמצאה הבחנה בין הפסדים שנצברו בשנת המס בה ביקשו לקזזם לבין הפסדים שנצברו בשנים שקדמו לשנת המס בה מבוקש לקזזם. עוד ראוי להוסיף, כי הבחנה בין שני מצבים אלה והגבלת סמכותו של פקיד השומה להתעלם מקיזוז הפסד רק בגדר התקופה שנקבעה בסעיף 145 (א) (2) לפקודה, תפגע בתכליתו של סעיף 86 לפקודה, ותכבול את פקיד השומה שעה שנישום יבחר לקזז את ההפסדים הצבורים בחלוף התקופה האמורה, ולכך אין להסכים.

7. לא מצאתי שיש באמור בע"א 8876/09 גזית החזקות (מגן מיסודה של גזית אינק) בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4 (פורסם באתר בית המשפט העליון) (להלן: "עניין גזית החזקות"), הנזכר בבקשת המבקשת, כדי לסייע לה. בהתייחסו לעניין ההסתמכות, קבע כבוד השופט א' רובינשטיין (שם, פסקה ל"ז):

"בקבלו את דיווחי המערערת בשנים בהן לא הוחל החוק (חוק מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה) התשמ"ה – 1985 – מ.א) – יצר המשיב מצג באשר ליכולתה לשמר את ההפסד אף ללא החלת החוק. כלומר, משלא הובהר למערערת כבר בשנת 1995 כי נפל פגם בדוחותיה, יתכן כי נשללה ממנה האפשרות לבחור בין המשך החלת החוק ושימור ההפסד לבין אי החלתו ואבדן "נכס" ההפסד...".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 13-03-42485 אי - אונליין קפיטל (אי.או.סי.) בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

הנה כי כן, במקרה שנדון בעניין גזית החזקות מצא כבוד השופט א' רובינשטיין שייתכן שמצב המערערת שם הורע נוכח המצגים שיצר המשיב בקבלו את דיווחי המערערת, ועל כן, קבע כבוד השופט א' רובינשטיין כי התנהגותו של המשיב באותו מקרה יכולה הייתה להקים למערערת טענת הסתמכות.

ברור הוא כי קביעה זו של בית המשפט העליון מצריכה הערכות וראיה חדשה. רשות המס נדרשת למעשה לבחון כל דו"ח לגופו ולהעבירו בשבט הביקורת. שאחרת תיקצורו (העתקתו) של דו"ח ללא בדיקה, למחשב וקבלת המוצהר בלא הפעלת שקול דעת, עלול ליצור בסיס לטענת הסתמכות. משמעות קביעה זו מצריכה כאמור הערכות רבתי. זאת כל עוד לא יקבע אחרת בידי בית המשפט העליון או שהמחוקק יבהיר כי ברגיל דו"ח שלא עבר הליך של שקול דעת אינו מהווה בסיס לטענת הסתמכות. קטונתי מהביע דעה ברמה הערכית אם ראוי לבסס טענת הסתמכות על דו"ח שלא נבדק ואושר טכנית בלבד. על פני הדברים גישה זו מסברת את האוזן. הנה האזרח הקטן מול רשות המס מגיש דו"ח ומניח כי אם דו"ח זה התקבל אזי הוא אושר לגופו. אלא שהמציאות היא שונה. דו"חות מוגשים בדרך כלל בסיוע אנשי מקצוע. השומות נושאות ספרור והסבר בדף השומה המבהיר אם מדובר בשומה שהיא תוצאה של הליך שקול דעת או שומה שהיא תקצור טכני של הדו"ח. צבור המייצגים לא יכול שלא להיות ער להבדל בין השניים ובוודאי שמבהיר הוא את הדברים לנישומים-הלקוחות ככל שאילו אינם מדקדקים בעצמם באותיות הקטנות של דף השומה.

כך איני מביע דעה, כיצד יכול נישום לטעון להסתמכות אם למשל בבסיס הצהרתו מידע או נתון או פרשנות המנוגדים לקבוע בפקודה. רוצה לומר אם הפסד שהוצהר לאו הפסד הוא או היקפו על פי אמות המידה הקבועות בדין הפיסקלי שונה מן המוצהר, האם ראוי כי "יוכשר" בשל שלא עלה בידי הרשות לבדוק את כל רבבות הדוחות המוגשים לה מדי שנה? האם יזדקק אז בית המשפט לבחון אם מדובר בטעות שבתום לב שנתגלגלה בהצהרה, בדו"ח? עוד מתעוררות השאלות החורגות מהמתחם המשפטי כגון - האם נכונה כלכלית ההשקעה בכוח אדם ומשאבים בבדיקת כל הדו"חות או שמא יכולה הקופה הציבורית במובן התבונה הכלכלית, להניח לאותם הפסדים לקבל "הכשר" שבהסתמכות?

8. ובענייננו, למעט טענה על "אי שמירת מידע ופרטים רלוונטיים בדבר העסקה נשוא ערעור זה" (סעיף 3.7 לבקשה) לא טענה המבקשת שמצבה הורע עקב התנהגותו של המשיב, וממילא אין לדבר על הסתמכות המצדיקה קבלת הערעור, בטרם בירור טענות הצדדים, אלא לכל היותר, התחשבות בטענה זו ככל שתוכח, בעת שקילת הראיות. זאת ועוד, על פי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 13-03-42485 אי - אונליין קפיטל (אי.או.סי.) בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

ברגיל חשבונות ומידע רלבנטי יש לשמור שבע שנים מתום שנת המס או שש שנים מיום הגשת הדו"ח ויש ומסמכים נדרש לשמורם 16 שנה. אולם כל זה יתברר בעת ברור הגופו אם יידרש ואין כאמור ב"נזק ראיתי" לכאורי זה כדי לקבל הערעור על הסף.

9. בבקשה הבחינה המבקשת בין עניינה לבין העניין שנדון בפסק הדין שניתן לאחרונה בעמ"ה 1022/09 רובומטיקס טכנולוגיות בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים. איני שותף להבחנות של המבקשת ואני סבור שהאמור שם נכון ביסודו גם למקרה כאן, כפי שפורט לעיל.

סוף דבר

הבקשה נדחית.

המבקשת תשלם למשיב את הוצאות הבקשה ושכ"ט עו"ד בסך כולל של 18,000 ₪.
הערעור נקבע לישיבת קדם משפט ליום 24.10.13 שעה 14:30.

מזכירות בית המשפט תמציא את החלטה לבאי כח הצדדים
ניתנה היום, כ"ח אלול תשע"ג, 03 ספטמבר 2013, בהעדר הצדדים.

מגן אלטוביה, שופט