



## בית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 4525/13

ע"א 4553/13

לפני: כבוד המשנה לנשיאה א' רובינשטיין  
כבוד השופטת ד' ברק-ארז  
כבוד השופט מ' מזוז

המערערות בע"א 4525/13  
והמשיבות בע"א 4553/13: 1. אחים דויטש תעשיות טקסטיל בע"מ  
2. תעשיות פלוקטקס בע"מ

נ ג ד

המשיב בע"א 4525/13  
והמערער בע"א 4553/13: פקיד השומה למפעלים גדולים

משיב פורמאלי  
בשני הערעורים: מאיר זיילר

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו  
מיום 13.9.2012 בע"מ 1071/04 (ע"י כב' השופט מ'  
אלטוביה)

תאריך הישיבה: ל' בסיון התשע"ה (17.6.2015)

בשם המערערות בע"א  
4525/13 והמשיבות בע"א  
4553/13: עו"ד טוביה ארליך; עו"ד יעקב שרביט; עו"ד נועה  
לאון

בשם המשיב בע"א 4525/13  
והמערער בע"א 4553/13: עו"ד קמיל עטילה

### פסק-דין

השופט מ' מזוז:

1. שני ערעורים על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו (כב' השופט מ' אלטוביה) מיום 13.9.2012, בגדרו קיבל חלקית את ערעורי המס של האחים דויטש תעשיות טקסטיל בע"מ (להלן: חב' אחים או אחים), תעשיות פלוקטקס בע"מ

(להלן: פלוקטקס) ומאיר זיילר (להלן: זיילר, וכולם יחדיו: הנישומים), וזאת בהתייחס לשנות המס 1998-2002 (ע"מ מאוחדים 1071/04, 1072/04, 1176/04, 1139/05, 1229/05, 1220/06, 1286/07, 1287/07). שני הצדדים - פקיד שומה למפעלים גדולים (להלן: פקיד השומה) והנישומים - מערערים על אחדות מקביעותיו של בית משפט קמא.

רקע

2. החוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 (להלן: חוק העידוד או החוק) מסמיך את מינהלת מרכז ההשקעות (להלן: מרכז ההשקעות), לאשר, בין היתר, תכנית להקמתו או הרחבתו של מפעל, על מנת לעודד השקעות הון. במסגרת מתן אישור מרכז ההשקעות ל-"מפעל מאושר" או "מפעל מעורב" (שחלק מפעילותו מאושרת לפי החוק) עשויים להינתן מענקים להקמת המפעל, והמפעל ייהנה משיעור מס מופחת על השקעות מאושרות לפי החוק וכן על ההכנסה החייבת. החוק מבחין בין מפעל מאושר של חברה המוחזקת בידי תושבי ישראל, לבין מפעל מאושר של חברה המוחזקת בשיעור 25% לפחות בידי תושבי חוץ (להלן: חברת משקיעי חוץ). הכנסתה החייבת של הראשונה תמוסה בשיעור מופחת של 25%, בעוד הכנסתה החייבת של האחרונה תהנה מהטבת מס גדולה יותר ככל ששיעור השקעות החוץ בה גדל, לפי מדרגות של 10%, 15%, או 20% מס על ההכנסה החייבת בהתאם לשיעור השקעות החוץ (סעיף 47 לחוק העידוד). הטבות אלה יחולו ב"תקופת ההטבות" הקבועה בסעיף 45 לחוק, העומדת על 7 שנים למפעל מאושר המוחזק בידי תושבי ישראל ו-10 שנים למפעל מאושר של חברת משקיעי חוץ.

3. מפעל הטקסטיל פלוקטקס, המייצר בדי קטיפה, הוקם בשנת 1976 וקיבל מעת לעת אישור מאת מרכז ההשקעות כ"מפעל מעורב" לפי חוק העידוד. בשנת 1992 אישר מרכז ההשקעות את התכנית להקמת מפעל אחים, העוסק בהדפסה וצביעה על בדי קטיפה, כ"מפעל מאושר" לפי חוק העידוד.

4. עד לשנת 1999 האחזקות בחברות פלוקטקס ואחים היו כדלקמן: 80% מהון המניות של שתי החברות הוחזקו בידי דוד ושרה דויטש (להלן: דויטש), תושבי ארצות הברית, ו-20% הנותרים בידי בתם של הזוג דויטש וזיילר חתנם, אשר הגיעו לישראל מארצות הברית בשנת 1973 או בסמוך לכך ומתגוררים מאז בקרית מלאכי. החברות הגישו שומות עצמיות לפי שיעור מס מופחת בשיעור 10% על הכנסותיהן מן המפעלים

המאושרים, וזאת בהתאם לסעיף 47(א1)(3) לחוק העידוד הקובע הטבת מס זו לחברה ששיעור השקעות החוץ בה הוא 90% ומעלה. לקראת סוף שנות ה-90 התגלע סכסוך בין בעלי המניות שהופנה לבוררות לפני רבנים, ובמסגרתה נקבע בפסק בוררות מיום 3.9.1999 על פירוק השיתוף ביניהם באופן שזיילר ירכוש את מניות דויטש בשתי החברות בתנאים שנקבעו. זיילר אכן רכש את החלק של דויטש באחים בהתאם לפסק הבוררות, וכן רכש באמצעות אחים את מניות דויטש בפלוקטקס. בכך הפכה משפחת זיילר לבעלת מלוא הון המניות של אחים, ופלוקטקס הפכה לחברה בת של אחים.

5. במסגרת השומות לשנות המס 1998-2002 לאחים, פלוקטקס וזיילר (הנישומים), קבע פקיד השומה מספר קביעות שהיו מושא הערעורים לפני בית משפט קמא והעומדות גם במרכז דיוננו.

- בסוגיית זכאות אחים לשיעור מס מופחת כחברת משקיעי חוץ קבע פקיד השומה, כי זיילר הוא תושב ישראל ומזה שנים איננו עוד תושב חוץ. לפיכך, בשנת 1998 אחים היא חברת משקיעי חוץ בשיעור 80% (חלקו של תושב החוץ דויטש) ולא 100% (כולל זיילר) כפי שדיווחה, ובשנת 1999 אין אחים באה עוד בגדר חברת משקיעי חוץ, לאחר שזיילר הפך בשנת 1999 למחזיק יחיד. בהתאם לכך, שיעור המס המופחת לו זכאית אחים בשנת 1998 הוא 15% ולא 10% כפי שדיווחה, ובשנת 1999 הכנסותיה חייבות במס בשיעור 25%, החל על חברה בעלת מפעל מאושר שאינה חברת משקיעי חוץ.

- בסוגיית שיעור המס על הכנסות החברות מריבית ומהפרשי שער מפיקדונות מטבע חוץ, קבע פקיד השומה, כי הפיקדונות נותקו ממעגל העסקים של החברות ולא היו נחוצים לפעילותן השוטפת, ולפיכך הכנסות החברות מן הפיקדונות אינן חלק מהפעילות המאושרת של החברות לפי חוק העידוד ולא ייהנו משיעור מס מופחת.

- בסוגיית הוצאות המימון בגין רכישת מניות דויטש בפלוקטקס, פקיד השומה לא התיר ניכוי הוצאות אלה, מהטעם שלא מדובר בהוצאה ששימשה בייצור הכנסה.

- ובסוגיית ניכוי הוצאות הייעוץ המשפטי וכן הוצאות הייעוץ החשבונאי בחוץ לארץ, פקיד השומה לא התיר ניכויין, משום שלא הוצאו לטובת עסקיהן השוטפים של החברות: הייעוץ המשפטי נגע לטיפול בסכסוך המשפטי בין זיילר לדויטש, והייעוץ החשבונאי לא נדרש לחברות, הפועלות בישראל, לענין הגשת דיווחי מס בארצות הברית.

6. בית המשפט המחוזי קיבל חלקית את ערעורי הנישומים על קביעות פקיד השומה. ואלה היו עיקרי קביעותיו הצריכות לענייננו:

א. לענין זכאות אחים לשיעור מס מופחת כחברת משקיעי חוץ - בית המשפט קיבל את הערעור. אמנם נקבע על ידי בית המשפט כי זיילר הוא "תושב ישראל" לענין חוק העידוד ובה מרכז חייו, כעמדת פקיד השומה, אך יחד עם זאת נקבע כי קביעת פקיד השומה בדבר תושבותו הישראלית של זיילר תחול רק מכאן ולהבא, ממועד ההחלטה בינואר 2003, ולא תשליך על זכאות אחים לשיעור מס מופחת כחברת משקיעי חוץ בשנות המס מושא הערעורים, וזאת לאור המצג עליו הסתמך זיילר כאשר מרכז ההשקעות הכיר בו כתושב חוץ.

ב. לענין הכנסות החברות מפיקדונות מטבע חוץ - בית המשפט קבע כי כספי הפיקדונות הוצאו ממעגל העסקים הרגיל של החברות ועל כן אין מדובר בהכנסות החברות מן המפעל המאושר הזכאיות לשיעור מס מופחת. עם זאת, נקבע כי שיעור המס המופחת יחול על ההכנסה מפיקדונות בסך 30 מיליון ₪ בכל שנת מס, וזאת בהתאם לסכום הפיקדונות בו החזיקו החברות לצורכי עסקיהן לאחר יישוב הסכסוך.

ג. אשר להוצאות המימון בגין רכישת מניות פלוקטקס, קבע בית המשפט, כי אין להתיר את ניכויין, משום שרכישת מניות פלוקטקס נעשתה במסגרת יישוב הסכסוך בין בעלי המניות ולא משום צורך עסקי של אחים.

ד. כן נדחו טענות הנישומים באשר לניכוי ההוצאות המשפטיות והתשלומים ליועצים בחוץ לארץ. בית המשפט קבע כי ההוצאות הוצאו בגין סכסוך בין בעלי המניות, וכי הסכסוך לא נגע לפעילותן השוטפת של החברות ולא סיכן אותן, והחברות המשיכו לפעול בשנות הסכסוך ואף היו רווחיות. כן נקבע כי לא היה לחברות צורך בהגשת דו"חות בארצות הברית או בייצוג בענין זה, ולפיכך אין לייחס להן אף את הוצאות היועצים בחוץ לארץ.

קביעות נוספות ביחס לשומות פלוקטקס וזיילר שנקבעו על ידי בית המשפט אינן נתקפות בערעורים שלפנינו וממילא אינן צריכות לענייננו.

7. בפנינו כאמור שני ערעורים. ערעור המדינה עניינו בשתי טענות: הראשונה, מופנית כנגד החלטת בית משפט קמא כי הקביעה שזיילר הוא "תושב ישראל" תחול רק

מכאן ולהבא (החל מינואר 2003); והשניה, מופנית נגד הקביעה כי תחול הטבת מס לפי חוק העידוד על 30 מיליון ש"ח מסך פיקדונות החברות בכל שנה. ערעור הנישומים עניינו בשלושה אלה: הגבלת תחולת הטבת המס בגין ההכנסות מן הפיקדונות לסך של 30 מיליון ש"ח בלבד מסך הפיקדונות; ההחלטה שלא להתיר לחב' אחים לנכות את הוצאות רכישת מניות פלוקטקס; וההחלטה שלא להתיר לחברות לנכות הוצאות משפטיות ותשלומים ליועצים משפטיים בחוץ לארץ.

8. להלן אדון בסוגיות מושא הערעורים לפי סדרן, כאשר עיקרי טענות הצדדים יובאו במסגרת הדיון בכל סוגיה בנפרד.

דיון והכרעה

א מעמדו של זיילר כתושב ישראל או כתושב חוץ

9. בית המשפט קבע כאמור, בין היתר על יסוד עדותו של זיילר עצמו, כי זיילר הוא אכן "תושב ישראל", כעמדת פקיד השומה, שכן מזה שנים לא מעטות מירב זיקותיו הן למדינת ישראל, לרבות הזיקות המנויות בהגדרת "תושב ישראל" שבסעיף 1 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: הפקודה), אליה מפנה גם חוק העידוד. הוא מתגורר בישראל מאז שנות ה-70; ששה מילדיו נולדו בה וחלקם גם נישאו והקימו משפחות בישראל; הוא רכש בקרית מלאכי נכסי מקרקעין עליהם הקים את בתי משפחתו, ומזה שנים הוא מנהל בישראל את מפעליו ומרבית רכושו ועסקיו בישראל. לענין זה נקבע כי העובדה שזיילר, חסיד חב"ד, הגיע לישראל, לטענתו, במצוות רבו וכי עודדו מחזיק גם באזרחות ארצות הברית וכן יש לו בית בארה"ב, אין בה כדי לשנות מן המסקנה שהוא תושב ישראל. אולם למרות זאת הגביל בית המשפט את תחילת תוקפה של החלטת פקיד השומה בדבר מעמדו של זיילר כ"תושב ישראל" מכאן ולהבא בלבד, היינו - החל מינואר 2003 ואילך, ועל כן אין בכך כדי להשליך על זכאות החברות למס מופחת בשנות המס מושא הערעורים. בית המשפט ביסס החלטתו זו על המצג מטעם מרכז ההשקעות שהכיר בזיילר כתושב חוץ כאשר החליט להשקיע במפעל אחים ולרכוש את מניות דויטש בחברות, ועל הסתמכותו של זיילר על מצג זה.

10. פקיד השומה מערער על החלטת בית המשפט להחיל את קביעת מעמדו של זיילר כתושב ישראל רק משנת 2003 ואילך. לטענתו, רשויות המס מעולם לא קבעו כי זיילר הוא תושב חוץ, וגם מרכז ההשקעות לא הכיר פוזיטיבית בזיילר כתושב חוץ.

אישור מרכז ההשקעות לא קבע כי זיילר הוא תושב חוץ וזכאי להטבת מס. פקיד השומה, אשר הוא לבדו הגורם המוסמך לקבוע זכאות להטבות במס, מעולם לא בדק את מעמדו של זיילר וממילא גם לא הכיר בו כתושב חוץ; הקביעה הראשונה והיחידה לענין זה ניתנה בינואר 2003, לאחר שעניינו נבדק לראשונה, ובה נקבע שהוא תושב ישראל באופן מובהק. נטען כי אישור השומות העצמיות של אחים בשנים 1996-1997, נעשה בהסתמך על מעמדם של דויטש, שהחזיקו ב-80% ממניות החברה, כתושבי חוץ, בלא שנבדק ובלא שנקבע מעמדו של זיילר, שהחזיק באותה עת במיעוט המניות. כן נטען, כי אפילו היה מצג מטעם מרכז ההשקעות, הרי שמצג מוטעה על ידי מאן שהוא אין בו כדי לשנות מהוראות מהותיות של הדין, שכן תושבות היא נתון אובייקטיבי ורכיב מהותי בחבות המס ובהתקיים הגדרת המחוקק מתחייב לתקן את הטעות ולהחיל את שיעור המס הנגזר מן התושבות על מנת להבטיח חיוב במס אמת ושוויון בנשיאה בנטל המס. כן נטען כי אין מדובר בהחלה רטרואקטיבית, שכן כל שנת מס עומדת לבדה, ואישור תכנית המענקים אינו מקים זכות קנויה להטבות המס משך כל שנות התכנית אלא הזכאות נבחנת בכל שנת מס בשים לב לשיעור משקיעי החוץ העדכני בחברה וכפוף לכל שינוי שחל בבעלים או בתושבותם.

עוד נטען, כי זיילר לא הראה כי הסתמך ושינה מצבו לרעה על סמך המצג הנטען. אישור השומות העצמיות של אחים בשנים 1996-1997, ניתן באוקטובר 1999, כחודש לאחר שרכש זיילר את מניות דויטש. מה גם שזיקותיו הרבות של זיילר לישראל מצויות מטבע הדברים בידיעתו, והוא אף ניסה לקדם בשנות התשעים חקיקה שתחיל על עסקיו הקלות מס על אף שמרכז חייו בישראל, ומכאן שהיה ער לקושי הנוגע לתושבותו, ובכך נשמט הבסיס לטענתו להסתמכות ואף יש בהעלאת הטענה כדי להטיל דופי בתום ליבו.

11. הנישומים טוענים מנגד, בתשובה לערעור המדינה ובערעור מטעמם, כי בית המשפט טעה בקביעתו כי זיילר הוא תושב ישראל, אך מכל מקום קבע נכונה כי אין להחיל את שינוי המעמד בשנות המס מושא הערעור ואין מקום להתערב בקביעתו זו. לעצם התושבות טוענים הנישומים, כי זיילר הוא תושב חוץ בשים לב לזיקות הסובייקטיביות, מהן התעלם בית המשפט. זיילר שוהה בישראל אך משום מצוות רבו, מעולם לא ראה את ישראל כמרכז חייו ולא נטמע בה, ומכל מקום, אפילו אין הוא תושב חוץ לענין הפקודה, היה מקום לראות בו תושב חוץ לענין חוק העידוד, נוכח תכליתו למשוך השקעות חוץ. כן נטען כי הוכח מצג של הכרת הרשויות בזיילר כתושב חוץ הן על-ידי מרכז ההשקעות והן על-ידי רשויות המס עצמן, אשר הכירו בזיילר

כתושב חוץ בשומות פלוקטקס בשנים 1976-1997 ובשומות אחים בשנים 1996-1997, כמו גם בתיק הנישום המייצג, וכן באישור ניכוי מס במקור, שניתנו לו שניהם כתושב חוץ. זיילר טוען, כי הסתמך על מצגי הכרת הרשויות בהחלטתו להשקיע במפעל ב-1992, וכן כשהחליט לרכוש את מניות דויטש. אילו ידע שפקיד השומה יחדל להתייחס אליו כתושב חוץ היה נמנע משתי ההשקעות, ולחלופין היה רוכש את מניות דויטש במתכונת שהייתה מאפשרת המשך תחולת הטבות המס.

טוענים הנישומים לציפייה כי ההטבות שניתנו למפעל במסגרת תכנית המענקים יעמדו בעינין לאורך כל תקופת ההטבות של המפעל המאושר בין השנים 1996-2005 אף אם יחול שינוי בתושבות המשקיע, כעולה מסעיף 72א לחוק הקובע הוראה של "יציבות ההטבות", כמו גם מתכלית החוק לעודד השקעות זרות בישראל, ומתיקון 60 לחוק העידוד, בו נקבע במפורש כי חברת משקיעי חוץ תמשיך להיחשב כזו גם אם בעלי מניותיה הפכו לתושבי ישראל; וזאת אף כי אינו חל בענייננו כיוון שהתקבל רק בשנת 2005. לבסוף נטען, כי אין מקום להחלת שינוי המעמד על שנות המס מושא הערעור אף מהטעם שמדובר בהחלה רטרואקטיבית פסולה.

#### הכרעה

12. לאחר עיון בדברים, איני רואה כל עילה להתערב בקביעתו של בית משפט קמא כי זיילר היה תושב ישראל בשנות המס הנדונות, 1998-2002 (ואף קודם לכן), ולמעשה מדובר במקרה ברור ומובהק של תושבות ישראלית של מי שהשתקע בישראל שנים רבות קודם לכן וכאן מרכז חייו ומרכז פעילותו העסקית. לעומת זאת, לא מקובלת עלי קביעתו של בית משפט קמא כי אף שזיילר היה תושב ישראל בשנות המס הנדונות, אין לראותו ככזה לצורך החבות במס בגין שנות המס הנדונות בשל מצג והסתמכות. אני סבור כי טענת המניעות מכוח מצג והסתמכות אינה מבוססת, עובדתית ומשפטית כאחד, ואין בה כדי למנוע את קביעת החבות במס של הנישומים לפי מצב הדברים לאמיתו, היינו בהתחשב בכך שזיילר היה תושב ישראל בשנים הנדונות, כפי שנקבע על ידי פקיד השומה.

13. סעיף 18א(א) לחוק העידוד מפנה להגדרת "תושב חוץ" בפקודה, בה הוגדר, בנוסחה בשנות המס דנן, "תושב חוץ" כ-"מי שאינו תושב ישראל" (סעיף 1 לפקודה). "תושב ישראל" הוגדר בפקודה כ-"יחיד היושב בישראל, ואינו נעדר ממנה אלא העדרי-ארעי שהם לדעת פקיד השומה סבירים ואין בהם לסתור טענת אותו יחיד כי הוא יושב בישראל". המבחן שאומץ לקביעת התושבות הפיסקאלית בהתאם להגדרות אלה הוא

מבחן "מרכז החיים", במסגרתו נבחנים נתוניו של הנישום הספציפי וזיקותיו לישראל, ובכלל זה משך שהייתו בישראל בשנת המס הרלוונטית, מקום מגוריו ומגורי משפחתו, מקום עיסוקו, נכסיו בישראל, מקום לידתו, מוצאו ומצגיו (ע"א 477/02 גונן נ' פקיד שומה חיפה, פסקאות 8-9 (29.12.2005)). בהמשך עוגן מבחן זה בהגדרות "תושב ישראל" ו"תושב חוץ" בפקודה גופה, הקובעות מבחני עזר וחזקת תושבות הנגזרת מתקופת שהיה בישראל, ברוח הפסיקה שקדמה לתיקון, ומשזהו תיקון חקיקה מבהיר ניתן להיעזר בו בבחינת תושבותו של זיילר הגם שמדובר בשנות מס שקדמו לתחולת התיקון (שס, פסקה 9; ע"א 4862/13 פקיד שומה כפר סבא נ' ספיר, פסקה 5 (20.5.2014), להלן: ענין ספיר).

14. בענייננו, קבע כאמור בית המשפט כי מתקיימות בזיילר מירב הזיקות האובייקטיביות המנויות בהגדרת תושב ישראל שבפקודה ואף החזקה הקבועה בה הנגזרת ממשך השהות בישראל. מעדותו של זיילר עלה, כי הוא מתגורר בישראל מאז תחילת שנות ה-70 של המאה ה-20 עם משפחתו, וכי ששה מילדיו נולדו בישראל. אף זיקותיו הכלכליות נטועות בישראל: ב-1987 רכש מגרשים בקרית מלאכי ובנה עליהם בתים לו ולבניו, והוא מנהל מפעלים בקרית מלאכי בהם השקיע כסף רב. למעשה זיקות אלה מתקיימות בזיילר זמן רב טרם החלטת פקיד השומה. אמנם בעדותו מסר, כי הוא עודנו אזרח ארצות הברית, מקבל בה קצבת ביטוח לאומי, מחזיק בית המצוי בשימוש בנו ומבקר תדיר בניו יורק. אולם, משהוא שוהה בישראל רוב ימות השנה, וכך הדבר מזה שנים רבות, ועיקר זיקותיו המשפחתיות והכלכליות בישראל, אין בקשרים שהותר בארצות הברית כדי לשנות מן המסקנה כי הוא תושב ישראל. המאפיינים האובייקטיביים של זיילר מצטברים אפוא לכלל מסקנה ברורה ומובהקת כי מדובר אכן בתושב ישראל, שמרכז חייו בה, וכאן גם מרכז פעילותו העסקית מזה עשרות בשנים.

טענת זיילר, כי הגיע לישראל רק משום שקיבל על עצמו את מצוות רבו (הרבי מלובביץ') אך מעולם לא ראה בישראל את מרכז חייו, אין בה כדי לשנות ממסקנה זו. תושבות היא בעיקרה שאלה אובייקטיבית והיא נקבעת על יסוד אינדיקציות אובייקטיביות. תחושותיו של הנישום עשויות לסייע בבחינת זיקותיו, אולם אין הן יכולות לשנות מהמסקנה העולה במובהק מהזיקות האובייקטיביות. שמדובר בקביעה של חבות במס, יש לכך אף משנה חשיבות כדי להבטיח שמלאכת קביעת החבות (או הפטור) תהא פשוטה ותתבסס על מאפיינים אובייקטיביים ובהירים, ולא על תחושותיו הסובייקטיביות של הנישום, הנסותרות מעיני בית המשפט, אפילו אם הן אכן מייצגות



נאמנה את תחושותיו (ע"א 8234/11 בלטינסקי נ' פקיד שומה עכו, פסקה 15 (6.2.2014); ענין ספיר).

15. משנמצא כי זיילר היה תושב ישראל בשנות המס הנדונות, ולמעשה כבר שנים לא מעטות קודם לכן, יש כעת לבחון את השאלה, האם אמנם קיימת מניעה להחיל קביעה זו בשנות המס מושא הערעור נוכח טענת המצג וההסתמכות. לשם כך אעמוד בקצרה על החלטות הרשויות בענין החברות עד למועד החלטת פקיד השומה מינואר 2003, והמצגים בגינם טוען זיילר להסתמכות, שינוי מצב לרעה ורטוראקטיביות בהחלטת פקיד השומה.

מסקירת ההליכים וההחלטות בעניינם של מפעל פלוקטקס ושל מפעל אחים עולה כי מרכז ההשקעות אכן הכיר בפועל (אם כי לא באופן מפורש או ישיר) בזיילר כתושב חוץ לאורך השנים: בעת הקמת מפעל פלוקטקס ב-1976 ולאורך שנות הפעלתו, וכן בעת הקמת מפעל אחים ב-1992 עת אישר את התכנית להקמת המפעל. אך ראוי עם זאת להבהיר כי כתב האישור שניתן לאחים בשנת 1992 לא כלל כל קביעה פוזיטיבית בדבר הכרה בזיילר כתושב חוץ או באחים כחברת משקיעי חוץ, ובפרט לא בדבר זכאותה להטבת מס לחברת משקיעי חוץ, אלא נמסר בו מידע כללי תוך הפנייה לסעיף 47 לחוק, הקובע את מכלול חלופות שיעורי המס שיחולו על חברות בעלות מפעל מאושר, הן אלה המוחזקות בידי תושבי ישראל, הן אלה המוחזקות בידי תושבי חוץ בשיעורי אחזקת חוץ משתנים.

אשר לפקיד השומה: החברות אחים ופלוקטקס, אכן נהנו לאורך השנים משיעור המס המופחת לו זכאית חברת משקיעי חוץ ששיעור השקעת החוץ בה עולה על 90%, ממנו משתמעת אף הכרה בזיילר כתושב חוץ, וזאת גם ברבות השנים כאשר רבו זיקותיו של זיילר לישראל וניתן היה לראות בו תושב ישראל. פקיד השומה טוען, כי שיעור המס המופחת הוכר ללא בדיקת מעמדו של זיילר, אלא בהסתמך על כך שעיקר מניות החברות (80%) הוחזקו באותן שנים בידי דויטש, תושב חוץ לכל הדעות, ובהסתמך על הצהרות החברות עצמן. ולפיכך, נטען, שאין לראות בכך מצג של הכרה פוזיטיבית בזיילר כתושב חוץ.

16. ניתן אפוא לסכם כי אכן מהתנהלות מרכז ההשקעות ורשות המסים לאורך השנים משתמעת הכרה בפועל בזיילר כתושב חוץ, נכון לאותם מועדים, אף כי אין מדובר במצג ישיר או בקביעה מפורשת. משכך, עולה השאלה: האם בנסיבות אלה היה

פקיד השומה מנוע מקביעת תושבותו הישראלית של זיילר בנוגע לשנות המס הנדונות (1998-2002), מחמת מצג והסתמכות, או רטרואקטיביות פסולה? לכך אפנה כעת.

17. טענת הנישומים הינה למעשה למניעות מכוח מצג (estoppel by representation). כידוע, "השתק מכוח מצג מונע צד מלהתכחש למצג שהציג לפני צד אחר, אם אותו צד הסתמך על המצג בתום-לב ובאופן סביר ושינה עקב כך את מצבו לרעה" (רע"א 4928/92 עזרא נ' המועצה המקומית תל-מונד, פ"ד מז(5) 94, 100 (1993); ע"א 6805/99 תלמוד תורה הכללי נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה ירושלים, פ"ד נז(5) 433, 447 (2003); דנ"א 2401/95 נחמני נ' נחמני, פ"ד נ(4) 661, 721 Spencer Bower on The Law Relating to Estoppel by Representation (1996); (London, 4th ed., 2004)).

אף אם נניח כי התנהלות הרשויות בענייננו כאמור עולה כדי "מצג" העשוי לשמש בסיס להסתמכות (והדבר מסופק בעיני), עדיין יש לבחון אם זיילר אכן בפועל "הסתמך על המצג בתום-לב ובאופן סביר ושינה עקב כך את מצבו לרעה". לדעתי, התשובה היא שלילית.

18. טענת זיילר היא כאמור, כי הוא הסתמך על מצגי ההכרה בו כמשקיע חוץ מצד הרשויות בהחלטתו להקמת מפעל אחים בשנת 1992, לו ניתן בשעתו אישור מרכז ההשקעות, וכן בהחלטתו משנת 1999 לרכוש את מניות דויטש בשתי החברות. טענות אלה להסתמכות ולשינוי המצב לרעה על יסוד המצג הנטען, לא הוכחו ואף אינן מתיישבות עם עדות זיילר עצמו והעובדות כהווייתן, כפי שעלו בבית משפט קמא.

19. כנזכר כבר לעיל, זיילר העיד כי הגעתו לישראל והשתקעותו האישית והעסקית בישראל היו במצוות רבו, אותה קיבל ללא עוררין אף שלא ראה מעולם בישראל את מרכז חייו. עדותו זו של זיילר אינה מתיישבת עם הטענה כאילו החלטתו להשקיע בחברות בישראל ב- 1992 וב- 1999 הייתה עשויה להימנע אילו ידע שההכרה בו כתושב חוץ לא תימשך (עד מתי?), שכן מעדותו עולה שהשקעותיו בישראל היו במצוות רבו ולא מתוך שיקול עסקי אישי שלו. עוד יש לזכור לענין זה כי ב- 1992 רוב מניות החברות (80%) היו בידי דויטש שהיה ונותר תושב חוץ, ואילו זיילר היה בעל מניות המיעוט, וממילא לשאלת מעמדו באותה עת הייתה נפקות כלכלית מוגבלת בלבד באשר לכדאיות ההשקעה. לכך יש להוסיף כי החלטת פקיד השומה ניתנה ב- 2003, יותר מעשור לאחר ההשקעה ב- 1992, ואין לקבל כי החלטת זיילר ב- 1992 להשקיע

באחים הייתה מבוססת על הנחה כי ימשיך להיות מוכר כתושב חוץ ללא הגבלת זמן למרות השתקעותו בישראל.

ובאשר להשקעה ב- 1999, יש להוסיף על האמור כבר לעיל, כי מספר שנים קודם לרכישת מניות דויטש בשתי החברות ב- 1999, וכמובן קודם להחלטת פקיד השומה מ- 2003 שלא להכיר בזיילר כתושב חוץ, פעל זיילר בניסיון לקדם חקיקה למתן הקלות לעסקיו למרות תושבותו הישראלית (ראו עדות יורם בליזובסקי לפיה בשנות התשעים בעת ששימש מנכ"ל התאחדות התעשיינים, פנה אליו זיילר וביקשו "לסייע לו בשינוי החקיקה כך שלמרות שהוא גר בקרית מלאכי ויש מי שטוען שהוא תושב ישראלי לכל דבר, יוכרו לו הטבות המס שהיו לו בהיותו משקיע חוץ" (עמ' 7-8 לפרוטוקול הדיון מיום 29.12.2009)). ומכאן שזיילר היה מודע להשלכות תושבותו הישראלית על חבותו במס קודם להחלטת הרכישה מ-1999 ולהחלטת פקיד השומה מ-2003, וממילא אין לומר כי בביצוע הרכישה ב- 1999 הוא פעל על יסוד מצג שימשיך להיות מוכר כתושב חוץ ללא הגבלת זמן. בנוסף, רכישת מניות דויטש על ידי זיילר ב- 1999 הייתה בהתאם לפסק בוררות של בית דין רבני לפירוק השיתוף, ולא השקעה עיסקית רגילה. טענת זיילר כי לו היה יודע שהטבות המס יופסקו בהמשך לא היה רוכש את מניות דויטש או שהיה מגיע להסכמה בדבר מתכונת שונה של פירוק השיתוף, נטענה באופן סתמי ובלא כל פירוט והוכחה של חלופות אחרות שעמדו כביכול לפניו.

ולבסוף יוזכר כי מאז החלטת פקיד השומה מינואר 2003 חלפו יותר מ- 13 שנים נוספות, וזיילר ממשיך בניהול עסקיו בישראל למרות הפסקת ההכרה בו כתושב חוץ, עובדה שאינה מתיישבת עם טענותיו.

20. לסיכומה של נקודה זו: אף אם נקבל שהתנהלות הרשויות כלפי זיילר עולה כדי "מצג", עדיין מהאמור לעיל עולה בבירור כי זיילר לא הסתמך על המצג, ובוודאי שאין מדובר בהסתמכות "בתום-לב ובאופן סביר", ומכל מקום, הוא וודאי לא הוכיח זאת, כפי שהוא לא הוכיח כי שינה מצבו לדעה בהסתמך על המצג הנטען.

תושבות אינה נתון קבוע. היא תלויה זיקות, ומטבע הדברים שזיקותיו של אדם למקום מסוים עשויות להשתנות ברבות השנים. למעשה, זיילר הוכר בפועל כתושב חוץ לענין הקלות ממס במשך תקופה של כ- 25 שנים מאז הגיעו לישראל והשתקעותו בה. לא ניתן לקבל שזיילר אכן סבר כי מעמדו כתושב חוץ יישמר לאורך שנים, ללא כל הגבלת זמן, למרות השתקעותו המלאה, המשפחתית והעסקית, בישראל. כאמור, זיילר

היה מודע לשינוי בסטאטוס שלו וניסה להניע מהלך חקיקתי לשמר את ההטבות שקיבל, וממילא אין בידו לטעון להסתמכות בתום לב, ומכל מקום, אין זו הסתמכות "באופן סביר", וכאמור גם לא הוכח שינוי מצב לרעה בהסתמך על המצג הנטען.

ולבסוף אעיר לענין זה כי זיילר אף לא הראה בסיס לציפייתו-טענתו, כי ההטבות לפי חוק העידוד לא ישתנו במהלך "תקופת ההטבות" של התכנית. חוק העידוד, בנוסחו אז, לא קבע הוראה בדבר יציבות ההטבות אפילו תשתנה התושבות של המשקיעים, אלא קבע יציבות של החקיקה במובן שההטבות לא ישתנו גם אם יחול שינוי בחקיקה המעניקה אותן (סעיף 72א לחוק העידוד). רק בשנת 2005 תוקן החוק והוספה הוראה לפיה חברה תמשיך להיחשב חברת משקיעי חוץ גם מקום שבעלי מניותיה שהיו תושבי חוץ במועד אישור התכנית הפכו לתושבי ישראל במהלך "תקופת ההטבות". הוראה זו נחקקה כ- 3 שנים לאחר תום שנות המס מושא הערעור (ומכל מקום, עניינה במי שהיה תושב חוץ בעת אישור התכנית והיה לתושב ישראל במהלכה, בעוד בענייננו מדובר בנישום שמחמת טעות הוכר כתושב חוץ בעת הכניסה לתכנית, והטעות התגלתה במהלכה).

21. זאת ועוד, הלכה היא שכל שנת מס עומדת בפני עצמה ופקיד השומה אינו כבול בהחלטותיו (וכל שכן במצגיו העקיפים) בשנים קודמות. כל שנת מס מקימה עילת חיוב חדשה ומחייבת שומה חדשה לאותה שנה. בהתאם, החלטה - מינהלית או אף שיפוטית - בנוגע לשנת מס אחת אינה מקימה השתק בנוגע לשנות מס הבאות (ע"א 164/65 עיריית תל אביב יפו נ' כהן, פ"ד יח(3) 302 (1964); ע"א 831/76 לוי נ' פקיד השומה חיפה, לב(1) 421 (1977), להלן: ענין לוי; ע"א 9412/03 חזן נ' פקיד שומה נתניה, פ"ד נט(5) 538 (2005); ע"א 3266/08 סדן נ' פקיד שומה תל אביב 1 (1.6.2011); ע"א 7973/11 ד.א. שליט פיתוח בניה ויזום פרויקטים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף (16.6.2013); ע"א 490/13 פלומין נ' פקיד השומה חיפה (24.12.2014)).

22. עוד ראוי להוסיף, כי הדין שולל, ככלל, טענות מניעות או הבטחה שלטונית אשר תוצאתן היא עשיית מעשה בניגוד לדין או הימנעות מעשיית מעשה המתחייב בדין או מימוש הבטחה שניתנה בחריגה מסמכות, וזאת כנגזרת של עקרון חוקיות המינהל (תורת האולטרה וירס) (בג"ץ 640/78 בוריס קצאן את יוסף הרשטיג נ' יו"ר הוועדה המקומית לתכנון ולבניה נתניה, פ"ד לד(2) 1 (1979); ענין לוי; בג"ץ 135/75 סאי-טקס קורפוריישן בע"מ נ' שר המסחר והתעשייה, פ"ד ל(1) 673, 676 (1975); בג"ץ 594/78

אומן מפעלי סריגה בע"מ נ' שר התעשייה המסחר והתיירות, פ"ד לב(3) 469, 473 (1978), להלן: ענין אומן; דפנה ברק-ארז משפט מינהלי כרך ג 322 (2013).

גישה זו חלה במשנה תוקף בתחום דיני המס. בתחום זה נדרשת זהירות רבה והקפדה רבה בהענקת פטורים והקלות, שכן פטור או הקלה לנישום פלוני מגדילה את הנטל, במישרין או בעקיפין, על שאר הנישומים. מטעם זה בין היתר נאסר מתן הקלות או פטורים שאינם מעוגנים במפורש בחוק או על פיו (סעיף 1(א) לחוק יסוד: משק המדינה וכן סעיף 245 לפקודה). לענין זה נפסק כי -

"משמעות קביעה זו [בחוק יסוד: משק המדינה - מ.מ.] היא כי, כשם שלא ניתן להטיל תשלומי חובה אלא בחוק או על פיו, כך לא ניתן לשנות את שיעורי תשלומי החובה אלא בחוק או על פיו. בכלל זה, לא ניתן לתת הנחות, פטורים, והקלות למיניהם בתשלומי החובה אלא אם יש יסוד לכך בחוק או בחיקוק מכוחו. אכן,

'אחת הסכנות החמורות ביותר, מבחינת עקרון שלטון החוק וטוהר המידות של פקידי המס, היא שהם יתפתו, חלילה, להעניק לנישומים הקלות מס לפנים משורת הדין' הרחק מעין הציבור ומעיני נציגיו. אם כך יקרה, הקופה הציבורית תיפגע ויוטל צל כבד על יושרם של פקידי המס. אמנם, המשפט המינהלי שלנו קובע, כי אין למינהל סמכות לפעול אם לא הוסמך לכך. אם פקידי השומה לא הוסמכו להעניק הקלות ממס, זולת ההקלות שנקבעות בחוק, פשיטא שאין להם סמכות להעניק הקלות כאלה. עם זאת, כדי למנוע כל ספק בנושא, נקבעו הוראות מפורשות גם בחוקי המס שלנו וגם בחוק יסודות התקציב, האוסרות במפורש מתן הקלה או הטבה 'שלא על פי דין'..." (אדרעי מסים, בעמ' 41).

הסמכה לפטור מתשלום חובה או להקל בו - כמו הסמכות לחייב בתשלום - חייבת להיות ברורה ומפורשת...

הטעם לכלל זה נעוץ בעקרון השוויון, ובחשש כי הקלה עם האחד תביא עמה הכבדה על האחר, ואף פגיעה בקניינו... הפגיעה בשוויון - שכמוה כהפליה - פוגעת באמון הציבור במערכת השלטונית ומגבירה את התחושה שהשלטון מתנהל באופן שרירותי" (ע"א 7368/06 דירות יוקרה בע"מ נ' ראש עיריית יבנה, פסקאות 64-65 (27.6.2011)).

קבלת טענת מצג (או הבטחה שלטונית) שתוצאתה מתן פטור או הנחה החורגים מהוראות הדין תהווה למעשה עקיפה של הוראות סעיף 1 לחוק יסוד: משק המדינה וסעיף 245 לפקודה, כמו גם של הוראות הדין הספציפיות הקובעות את החבות במס. על כן מתחייבת גישה מאוד זהירה ומצמצמת באשר לנסיבות בהן תתקבל, אם בכלל, טענת מצג (או הבטחה) בכגון דא (בג"ץ 298/70 פולק בע"מ נ' שר המסחר והתעשייה, ואח', פ"ד כה(2) 3 (1971); ענין אומן)).

23. גם בטענת הרטרואקטיביות אין כל ממש. החלטת פקיד השומה בענייננו לגבי מעמדו של זיילר כתושב ישראל לא הוחלה על שומות סופיות וסגורות. ההחלטה לגבי מעמדו של זיילר התקבלה במסגרת הליכי השגה על שומות לפי מיטב שפיטה לשנים 1998-1999 וקביעת שומות לפי מיטב שפיטה לשנים 2000-2002, היינו שנות מס לגביהן טרם נעשו שומות סופיות. ההחלטה לגבי מעמדו של זיילר היא חלק בלתי נפרד מהליך קביעת חבות המס במסגרת השומה, והיא נעשתה אפוא במסגרת סמכויותיו של פקיד השומה בהתאם לפקודה ובתוך פרק הזמן שקצב לכך המחוקק. על כן, אין מדובר, כנטען, בהחלה רטרואקטיבית של ההחלטה באשר למעמדו של זיילר אלא בהחלה אקטיבית במסגרת הליך קביעת השומות של שנות המס הנדונות.

24. אכן, בראשית הדברים, עת הגיע זיילר מארצות הברית לישראל בתחילת שנות ה-70, היה הוא בגדר תושב חוץ. ברבות שנות שהותו בארץ, הלכו והעמיקו זיקותיו אליה והוא הפך לתושב ישראל. קביעת פקיד השומה כי זיילר הוא תושב ישראל ניתנה כאמור רק בינואר 2003, שנים לא מעטות לאחר שזיילר הפך לתושב ישראל. ההסבר שניתן לכך על ידי פקיד השומה היה כי כל עוד החזיק דויטש, תושב חוץ מובהק, ב-80% מהון המניות של החברות, היה דויטש "בפרונט" ופקיד השומה לא נדרש לבחינה קונקרטיית של תושבותו של זיילר, אשר דווח על ידי החברות כתושב חוץ. רק כאשר הפך זיילר למחזיק היחיד בחברות נדרש פקיד השומה, נוכח שינוי נסיבות מהותי זה, לבחינה קונקרטיית של תושבותו של זיילר במסגרת קביעת שומות החברות שהיו בטיפולו באותה עת, וקבע כי הוא תושב ישראל.

25. גם אם הוצג בשגגה מצג מוטעה, אין הדין מחייב הנצחתה של טעות זו. על כן, משנקבע על ידי פקיד השומה ואושר על ידי בית המשפט כי על פי הוראות הדין זיילר היה תושב ישראל בשנות המס הנדונות, ומשאין מדובר בענייננו בפתיחה של שומות סופיות וסגורות, הרי שפקיד השומה רשאי ואף מחויב לשום את הנישומים בהתאם למתחייב מהדין וממעמדו זה של זיילר. הלכה ידועה היא כי עקרון הסופיות

אינו חל על החלטותיה של רשות מינהלית והיא מוסמכת לעיין מחדש בהחלטותיה ולתקן.

”... כך נפסק, בשורה ארוכה של פסקי דין, כי רשות מינהלית רשאית לעיין מחדש בהחלטותיה ולשנותן או לבטלן בשל שורה של נימוקים ועילות, כגון: תרמית, הטעיה, טעות בעובדה, טעות שבדין, מידע חדש, סתירה לדין או למדיניות, שינוי נסיבות ועוד... (ע”א 3604/13 מנהל רשות המסים נ’ אייזינגר, פסקה 14 (10.5.2015), להלן: ענין אייזינגר, והאסמכתאות הרבות הנזכרות שם).

בענין אייזינגר עסק בית המשפט בשאלת גדרי סמכותו ושיקול דעתו של מנהל רשות המסים לפי סעיף 147 לפקודת מס הכנסה, לעיין מחדש ולשנות שומה שנקבעה לנישום. במסגרת זו נדון בהרחבה הכלל בדבר אי סופיות החלטות מינהליות, דרך כלל ובתחום דיני המס בפרט. ובין היתר נקבע שם כי -

”הסמכות לפי סעיף 147 היא רחבה, ואינה מוגבלת לעילות ספציפיות או לסוג טעות כזה או אחר...”

וכפי שכבר נאמר לעיל באשר לסמכות הכללית לעיין מחדש בהחלטה, הרי שגם לענין הסמכות לפי סעיף 147 אין מקום לקטגוריזציה נוקשה של עילות ונסיבות שיצדיקו עיון מחדש בהחלטה שניתנה, ולאבחנות מראש בין סוגי טעויות ועילות שעשויות להצדיק, או שלא להצדיק, עיון מחדש בהחלטה. גם כאן נדרש בכל מקרה לגופו לבחון את איזון האינטרסים הקונקרטי, כאשר נקודת המוצא היא שקיימת ככלל סמכות רחבה לעיין מחדש בשומה שניתנה, והמבחן הוא סבירות ומידתיות הפעלת שיקול הדעת במקרה הנתון” (פסקה 35).

26. נוכח כל האמור, אציע לחבריי כי נקבל את ערעור פקיד השומה לענין זה ונבטל את החלטת בית המשפט קמא באשר לתחולת הקביעה בדבר מעמדו של זיילר כתושב ישראל רק משנת 2003 ואילך. התוצאה היא, כי בשנת המס 1998 תהנה אחים משיעור מס מופחת לחברה ששיעור אחזקת החוץ בה הוא 80%, ובשנים 1999-2002 תהנה אחים משיעור מס מופחת לחברה בעלת מפעל מאושר המוחזק בידי תושבי ישראל.

ב. מיסוי ההכנסות מפיקדונות

27. בפסק דינו קבע בית המשפט, כי שיעור המס המופחת למפעל מאושר לא יחול על הכנסות החברות מריבית והפרשי שער מפיקדונות מטבע חוץ בסכומים גבוהים

שהחזיקו בבנקים, מהטעם שכספי הפיקדונות הוצאו ממעגל העסקים של המפעלים המאושרים. בית המשפט קבע כי מעדותו של זיילר ומביאור מפורש שנכתב בדו"ח הכספי של חב' אחים עולה, כי כספי הפיקדונות יועדו לחלוקת דיבידנד לבעלי המניות אולם עקב הסכסוך ביניהם הוקפאה החלוקה, והחברות היו מנועות מלעשות שימוש בכספים הללו לצורך עסקיהן. בית המשפט הוסיף, כי סך הפיקדונות היה גבוה מהתחייבויות החברות, וכי מן הנתונים עולה, כי לחברות לא היה צורך ממשי בפיקדונות בסכומים כאלה. אמנם, ציין בית המשפט, היו אלה פיקדונות לטווח קצר, אולם זאת כדי לאפשר גמישות בשימוש בהם לצורך הסכסוך ולא לצרכיהם העסקיים של החברות. עם זאת, בית המשפט קבע, כי שיעור המס המופחת יחול על ההכנסה של חלק מהפיקדונות, בסך של 30 מיליון ₪ בכל שנת מס, וזאת בהתאם לסכום הפיקדונות בו החזיקו החברות לצורכי עסקיהן לאחר יישוב הסכסוך.

28. שני הצדדים ערערו על קביעה זו של בית משפט קמא.

הנישומים טוענים בערעורם, כי יש להחיל את הטבת המס על ההכנסות ממלוא סכום הפיקדונות ולא רק מפיקדונות בסך של 30 מל"ח לשנה. לטענתם, מקור הפיקדונות בהכנסות ממכירות של החברות לחוץ לארץ, והפיקדונות היו אינטגרליים לפעילותן השוטפת של החברות. נטען כי כספי הפיקדונות לא הופקדו לצורך יישוב הסכסוך, אלא כדי להבטיח עתודות מזומנים לחברות נוכח המשבר. כן נטען כי ההחלטה כמה יתרות מזומנים נזילות לשמור וכמה דיבידנד לחלק היא החלטה עסקית המסורה לחברות ואין להתערב בה. ולחלופין, נטען כי אין לגזור את סכום הפיקדונות שהיה נחוץ לפעילות החברות בשנות המס הנדונות מסכום הפיקדונות בשנים מאוחרות להן. עצם חלוקת דיבידנד בשנים מאוחרות אינה מלמדת כי סכום הפיקדונות לא היה נחוץ בשנות המס הנדונות, ואף ההנחה שאלמלא הסכסוך בין בעלי המניות היה הדיבידנד מחולק קודם לכן היא שגויה.

בתשובה לערעור הנישומים, טוען פקיד השומה כי אין כל עילה להתערב בקביעת בית המשפט, לפיה הפיקדונות לא היו אינטגרליים לפעילות החברות, אשר עלתה מן הראיות שהובאו לפניו, לפיהן הפיקדונות נותקו ממעגל העסקים של החברות ולא נועדו לשמש ואף לא שימשו בפועל לפעילות החברות אלא הוקפאו לצורך יישוב הסכסוך בין בעלי המניות. בקביעה זו, נטען, אין משום התערבות בהחלטה עסקית של החברה באשר להיקף פיקדונותיה, אלא מדובר בבחינה עובדתית האם לפנינו פיקדונות אינטגרליים לפעילות החברה. ומנגד, באשר לערעורו הוא, טוען פקיד השומה כי



משנקבע שהפיקדונות הוצאו ממעגל העסקים של החברות לא היה מקום להחריג חלק מתוך הפיקדונות ולהחיל עליו את הטבת המס. החברות לא הוכיחו איזה סכום מתוך הפיקדונות, אם בכלל, היה אינטגרלי לפעילותן, ומשכך לא היה מקום לקבוע עבורן איזה סכום היה נחוץ להן לפעילותן העסקית.

29. לדעתי, דין שני הערעורים להידחות.

ערעורי שני הצדדים הם במהותם ערעורים על קביעות שבועבדה של בית משפט קמא: קביעה עובדתית כי הפיקדונות נותקו ממעגל העסקים של החברות, מזה; וקביעה עובדתית לגבי שיעור הסכום מתוך סך כל הפיקדונות בו ניתן לראות כחלק ממעגל העסקים של החברות, מזה.

כידוע, אין ערכאת הערעור נוהגת להתערב בממצאי העובדה שקבעה הערכאה הדיונית, ואינה מעמידה עצמה במקום הערכאה הראשונה בבחינת המסכת העובדתית שנפרשה לפניה, אלא במקרים חריגים של טעות מובהקת הבולטת על פני הפסק (ע"א 501/84 מגדל חברה לביטוח בע"מ נ' מירון, פ"ד מב(2) 89, 99 (1988); ע"א 640/85 קופר נ' איגוד המוסכים, פ"ד מד(1) 598, 594 (1990); ע"א 117/15 שגיא נ' מנהל רשות המסים (13.7.2016)). בענייננו, טענות הנישומים, כמו גם טענות פקיד השומה, אינן מקימות עילה לחרוג מכלל זה ולהתערב בקביעות עובדתיות מובהקות שקבע בית המשפט, המבוססות על העדויות והראיות שהובאו לפניו, ואשר מסקנתו המשפטית מיוסדת עליהן כהלכה.

30. נדגיש כי אין מחלוקת כי הכנסות מפיקדונות של מפעל מאושר דינן כהכנסות המפעל. סעיף 47(א) לחוק העידוד קובע, כי שיעור המס המופחת החל על חברת משקיעי חוץ בעלת מפעל מאושר, יחול על "הכנסתה החייבת שהושגה מאותו מפעל". מכאן הצורך להכריע האם הכנסות החברות מפיקדונות מטבע חוץ היו בגדר הכנסות המפעל המאושר ("הכנסות מעסק") עליהן יחול שיעור המס המופחת, אם שמא מדובר בהכנסות שנותקו ממעגל העסקים של המפעל ויועדו למטרות הוניות (ע"א 3892/13 בראון-פישמן תקשורת בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים (8.6.2015) (להלן: ענין בראון-פישמן; ע"א 2810/13 חברת מגדניית הדר בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים (2.6.2015), להלן: ענין מגדניית הדר; אהרן נמדר מס הכנסה 160-161, 188-189 (2010), להלן: נמדר).

בפסיקה נקבעו שני מבחנים לשם קביעה האם הכנסות מהשקעות החברה הם "הכנסה מעסק", האחד על דרך החיוב והשני על דרך השלילה: הראשון, מבחן האינטגרליות, הבוחן האם הפעילות שהניבה את ההכנסה היא חלק אינטגרלי מעיסוקיה הרגילים של החברה, והשני, מבחן הניתוק, הבוחן האם הכסף שהושקע נותק ממחזור העסקים של החברה (ע"א 159/79 קי.בי.ע. קבוצת בוני ערים בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פ"ד לה(3) 572 (1981)). במקרה נוסף שעסק בזיהוי הכנסתו החייבת של מפעל מאושר לפי חוק העידוד, הוסיף בית המשפט וקבע שלושה תנאים מצטברים, אשר בהתקיימם יראו הפרשי הצמדה וריבית כ"הכנסה מעסק": ההון שהניב את הפרשי ההצמדה וריבית מקורו בהכנסות הנישום מפעילותו העיקרית; ההון המושקע קשור להתחייבויות הנישום; משך ההשקעה הוא קצר ומימושה נועד לשימוש בפעילות השוטפת של העסק (ע"א 638/85 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' מלון פלאזה תל אביב בע"מ, פ"ד מד(4) 309 (1990); ענין מגדניית הדר).

31. נקל אפוא לראות כי מדובר בהכרעה על יסוד ממצאים עובדתיים קונקרטיים הנוגעים לאופן פעילות המפעל ולאופי הפיקדונות והשימוש בהם. בענין דנן קבע בית המשפט, כממצא עובדתי, כי בהתגלע הסכסוך בין בעלי המניות חדלה החברה מלחלק דיבידנד לבעלי המניות, כפי שהתחייבה ונהגה קודם לכן, וההכנסות הוחזקו בפיקדונות מטבע חוץ של החברות עד ליישוב המחלוקת, ובשנת 2000 שבו החברות לחלק דיבידנד כמקודם. ממצאים עובדתיים אלה נקבעו על ידי בית המשפט על סמך עדותו של זיילר, שאישר את כל האמור, וכן על יסוד הדו"חות הכספיים של החברות, ואין כאמור כל עילה להתערבותנו בממצאים אלה.

ג. ניכוי הוצאות המימון בגין רכישת מניות פלוקטקס

32. בית המשפט קמא קבע, כי אין להתיר ניכוי הוצאות המימון בגין רכישת מניות פלוקטקס, משמדובר בהוצאה הונית ולא הוצאה בייצור הכנסה. כפי שהעיד זיילר, המניות נרכשו במסגרת יישוב הסכסוך בין בעלי המניות ולא על יסוד צורך עסקי של אחים, ויש להניח שגם אלמלא הרכישה הייתה פלוקטקס ממשיכה לספק לאחים חומרי גלם. בית המשפט לא קיבל את טענת הנישומים לפיה רכישת המניות כמוה כרכישת קו ייצור, ודחה אף את טענתן להתרת ההוצאה על יסוד שקילות כלכלית בין מימון רכישת המניות בהלוואה לבין האפשרות שעמדה לאחים לרכוש אותן מפיקדונותיה.

33. הנישומים מערערים על קביעה זו. נטען כי יש להתיר לאחים לנכות את הוצאות המימון ברכישת מניות פלוקטקס, שכן פלוקטקס, המייצרת את חומרי הגלם של אחים, היא חלק אינטגרלי מפעילותה העסקית, ולפיכך רכישת מניותיה שקולה לרכישת קו ייצור המשמש בהשגת הכנסה. כן נטען, כי אין ללמוד מסקנות מהצגת הרכישה במאזני אחים כהשקעה, כיוון שהכללים החשבונאיים אינם תואמים בהכרח את הגדרות דיני המס, אלא יש לבחון את המהות הכלכלית האמיתית של העסקה, ובענייננו מדובר למעשה בשתי חברות המהוות יחידה כלכלית אחת.

כן נטען שיש להכיר בהוצאה על יסוד השקילות הכלכלית בין מימון הרכישה בהלוואה לבין מימוןה מפיקדונות החברה (ע"א 8301/04 פקיד השומה למפעלים גדולים נ' פי גלילות מסופי נפט וצינורות בע"מ (28.10.2007)). נטען כי אילו הייתה הרכישה מבוצעת מן הפיקדונות היה חיובה של החברה בגין הכנסות מפיקדונות קטן בהתאם, ומכאן השקילות האמורה.

34. מנגד טוען פקיד השומה כי הוצאות המימון בגין רכישת המניות בתשלומים, אינן הוצאות שהוצאו בייצור הכנסה. ההתחייבות לתשלומים, אשר נרשמה במאזן אחים, קשורה במובהק לרכישת המניות ולא לנכסיה העסקיים השוטפים או רכוש הקבוע, המשמשים בהשגת הכנסה, ולפיכך אין מדובר בהוצאה מותרת בניכוי כי אם בתשלום הוני שיוכר בעת מכירת המניות לצד שלישי. עוד נטען כי אין לראות ברכישת מניות פלוקטקס משום רכישת קו ייצור למפעל אחים, שכן מדובר ברכישת המניות ולא נכסי פלוקטקס עצמם ואין זהות בין השניים. אחים עצמה הציגה את הרכישה במאזניה כהשקעה ולא כרכוש קבוע, ואף התמורה ששולמה שיקפה את שווי המניות ולא את ערך קו הייצור. ואשר לטענה בדבר הכרה בניכוי על יסוד "שקילות כלכלית", משיב פקיד השומה כי כלי זה הוא חריג לכלל לפיו ניכוי הוצאות ייעשה על יסוד קשר ישיר בין ההוצאה לייצור הכנסה, ואין להחילו בנסיבות בהן המניות נרכשו בתשלומים, וההוצאה מזוהה ברורות עם רכישת המניות, בשונה מנטילת הלוואה שהתערבבה עם יתר כספי החברה עד שאין לזהותה עם רכישת המניות. בנוסף, אין להכיר בשקילות כלכלית מקום שהמניות אינן נכס המניב רווחים המשמשים לייצור הכנסה בעסק, ואף ההכנסה מפיקדונות אינה אינטגרלית, כפי שנקבע.

35. איני רואה מקום להתערב בקביעתו של בית המשפט המחוזי, לפיה אין להתיר את ניכוי הוצאות המימון בגין רכישת מניות פלוקטקס, שאף היא, כמו בענין ההכנסות מפיקדונות, מיוסדת בעיקרה על ממצאים עובדתיים, שאין כל עילה להתערב בהם. למעלה מן הנדרש אוסיף מילים אחדות לגוף הענין.

36. כחלק מהחתימה למס אמת, הותר לנישום לנכות הוצאות שהוציא בייצור ההכנסה על מנת להחיל את המס על ההכנסה האמיתית שהפיק. סעיף 17 לפקודה מתיר לנישום לנכות הוצאות "שיצאו כולן בייצור הכנסתו בשנת המס ולשם כך בלבד". בהתאם נפסק, כי הוצאה תהא מותרת בניכוי בכפוף לשניים: ראשית, שהיא הוצאה עסקית ולא פרטית; ושנית, שההוצאה העסקית היא פירונית ולא הונית (ע"א 3515/96 פקיד שומה באר שבע נ' בית מרקחת 'אילן' בע"מ, פ"ד נו(5) 311 (2002); ע"א 1124/03 גני עופר בניה והשקעות בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1, פ"ד נט(5) 313 (2005); ע"א 5468/12 יונסוף נ' ירושלים פקיד שומה (8.7.2014); אמנון רפאל מס הכנסה כרך ראשון 433 (בהשתתפות שלומי לזר, מהדורה רביעית, 2009), להלן: רפאל).

המבחן העיקרי לקביעה האם ההוצאה שימשה בהשגת הכנסה הוא מבחן האינצידנטליות, הבוחן האם ההוצאה משתלבת בתהליך ייצור ההכנסה, ולענין הוצאות מימון בפרט - האם ישנו "קשר קרוב וישיר בין השימוש בהון ההלוואה ובין השגת ההכנסה" (ע"א 284/66 קופילוביץ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים תל-אביב, פ"ד כ(4) 716 (1966), להלן: ענין קופילוביץ). וראו גם סעיף 32 לפקודה, שעניינו בניכויים שאין להתירם, המגדיר "הוצאות כרוכות ושלובות בתהליך הפקת ההכנסה", כ-"הוצאות המשתלבות בתהליך הטבעי של הפקת ההכנסה ובמבנהו הטבעי של מקור ההכנסה, והמהוות חלק בלתי נפרד מהם".

37. בענייננו, רכישת מניות פלוקטקס היא הוצאה הונית שלא שימשה בייצור הכנסה. הנישומים לא הראו השתלבות רכישת המניות בתהליך ייצור ההכנסה. בית המשפט קבע עובדתית, כי רכישת המניות נעשתה לצורך יישוב הסכסוך בין בעלי המניות במסגרת הבוררות, וכי לא הוכח צורך עסקי של אחים ברכישת פלוקטקס. אף במאזניה של אחים עצמה תועדה הרכישה כהשקעה, והכלל הוא כי לרישום הנכס במאזן ערך ראייתי רב והוא מהווה ראיה לכאורה ואף מעין הודאת בעל דין בדבר סיווגו (ענין בראון-פישמן; ע"א 787/86 מוראן הנדסת בנין בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 3, פ"ד מה(4) 621 (1991), להלן: ענין מוראן). הנישומים לא הקימו עילה שלא ליתן משקל כאמור לאופן תיעוד ההשקעה במאזן החברה בנסיבות הענין.

38. לא מצאתי גם מקום להתערב בהחלטת בית משפט קמא כי אין לראות בתמורת המניות הוצאה בייצור הכנסה על יסוד "שקילות כלכלית" בין רכישת המניות באשראי לבין האפשרות שעמדה לה לממן מפיקדונות החברה. הכלל הוא, כי על הנישום להראות קשר קרוב וישיר בין ההוצאה לבין ייצור ההכנסה, עקב הקושי לעקוב

אחר הכסף ולייחס את השימוש בכספי ההלוואה למטרה קונקרטית. כלל זה מכוון את הנישומים לממן את ההוצאות בהתחשב ברצונם שיותר להם לנכות, על מנת למנוע פתח רחב מדי לטענות בדבר קשר עקיף בין הוצאות לבין ייצור הכנסה אשר יגרום להתדיינות רבות בענין המבנה המימוני של החברה (ענין קופילוביץ; ענין מוראן; ע"א 6557/01 פז גז חברה לשיווק בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פ"ד סא(3) 413 (2006)). עם זאת, הפסיקה התירה לקשור בין ההוצאה להכנסה על יסוד בחינה כלכלית מהותית, מקום שהדבר אפשרי.

39. אשר על כן אציע לחבריי לדחות את הערעור אף בסוגיה זו.

ד. ניכוי ההוצאות המשפטיות והתשלום ליועצים בחוץ לארץ

40. בית משפט קמא קבע כי אין להתיר ניכוי של ההוצאות המשפטיות ושל התשלומים ליועצים בחוץ לארץ. נקבע כי ההוצאות המשפטיות הוצאו בגין הסכסוך בין בעלי המניות, אשר לא נגע לפעילותן השוטפת של החברות ולא סיכן אותן, ובהתאם החברות המשיכו לפעול בשנות הסכסוך ואף היו רווחיות. בנוסף, לא היה לחברות צורך בהגשת דו"חות מס בארצות הברית או ביעוץ בענין זה, ולפיכך אין לייחס להן אף את הוצאות היועצים בחוץ לארץ.

41. הנישומים מערערים גם על קביעה זו של בית משפט קמא. לטענתם, יש להתיר לחברות לנכות הוצאות משפטיות ותשלום ליועצים בחוץ לארץ בתחום המשפטי והחשבונאי. חלק מההוצאות המשפטיות הוצאו במסגרת הטיפול השוטף בענייני החברות ולצורך שמירה על נכסיהן. כן יש להתיר את ניכוי החלק שהוצא בגין הסכסוך בין בעלי המניות, אשר העמיד בסכנה את המשך קיומן של החברות והצריך ייעוץ משפטי לשימור יכולת החברות להמשיך לפעול באופן שוטף. בנוסף, נטען, יש להתיר אף ניכוי של התשלום ליועצים בחוץ לארץ בתחום המשפטי והחשבונאי, שכן קבלת ייעוץ ממומחים באשר לדיווחי המס בארצות הברית ובארץ היה חיוני לפעילות החברות, בהיות זיילר תושב חוץ. לחלופין, בהיות פלוקטקס חברה משפחתית בשנים 1998-1999, יש להתיר את ניכוי ההוצאה כנגד הכנסתו של זיילר מפלוקטקס כנישום מייצג, ולחלופין באופן אישי.

פקיד השומה לא הציג טענות מטעמו בסוגיה זו בנימוק שהנושא לא נכלל בהחלטתנו מיום 17.6.2015 בדבר השלמת טיעונים.

42. אף בסוגיה זו איני רואה מקום להתערב בקביעת בית המשפט המחוזי לפיה אין להתיר ניכוי הוצאה זו.

43. ניכוי הוצאות משפטיות אפשרי מקום שהטיפול המשפטי היה כרוך במהלך העסקים הרגיל של החברה ונגע לענייניו השוטפים של העסק ולא לביצוע פעולות הוניות (ע"א 358/82 חברת אלקו בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פ"ד לט(3) 316 (1985); ע"א 380/75 פרדס אגודה קואופרטיבית של פרדסנים בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פ"ד ל(2) 612 (1976)). אף הוצאות ייעוץ כלכלי ניתן לנכות מקום שהייעוץ נגע לפעילות השוטפת של העסק, ומשכך מדובר בהוצאה הכרוכה בייצור ההכנסה (נמדר, בעמ' 342 והאסמכתאות הנזכרות שם. וראו גם סעיף 17(11)(א) לפקודה, המתיר במפורש ניכוי של "הוצאות בקשר להכנת הדו"חות").

44. בענייננו עסקינן בהוצאה בגין טיפול משפטי בסכסוך בין בעלי המניות (זיילר ודויטש), לרבות בבוררות ביניהם ובמגעים להסכמות אשר היו בסיס לפסק הבוררות ולרכישת מניות דויטש על ידי זיילר, ובית המשפט קבע כאמור, כי הסכסוך לא נגע לפעילותן השוטפת של החברות ולא סיכן אותן, והחברות אכן המשיכו לפעול בשנות הסכסוך ואף היו רווחיות. לפיכך, הוצאות אלה אינן הוצאות בייצור הכנסה במהלך הרגיל של עסקי החברות אלא הוצאות הוניות. אשר לייעוץ הכרוך בהגשת דיווחי מס, בית המשפט קבע, כי החברות הגישו דיווחיהן בישראל ולא היה להן צורך בהגשת דיווחי מס בארצות הברית ולכן אין לייחס להן הוצאות אלה. זאת ועוד, אפילו כלל הייעוץ המשפטי או החשבונאי גם טיפול בענייני החברות במישרין, הרי לפנינו הוצאה מעורבת, שהנישומים לא הוכיחו שניתן להפרידה ולזהות את החלק הפירוטי שהוצא בייצור הכנסה, וממילא לא הוכח מהו עיקר ההוצאה ומהו הטפל, ומשכך אין ההוצאה מותרת בניכוי (דפאל 435). כל אלה קביעות מבוררות היטב שאין כל עילה להתערב בהן.

45. סיכומם של דברים: אציע לחבריי כי נקבל את ערעור פקיד השומה בסוגיה של קביעת מעמדו של זיילר כתושב ישראל ושיעורי המס הנגזרים מכך החלים על החברות בשנות המס הנדונות; וכי נדחה את ערעור פקיד השומה בסוגית מיסוי ההכנסות מפיקדונות החברות, ואת ערעור הנישומים כולו. ומשכך אציע לחייב את הנישומים (ביחד ולחוד) בהוצאות פקיד השומה בסך כולל של 20,000 ₪.

## ש ו פ ט

השופטת ד' ברק-ארז:

אני מסכימה לפסק דינו של חברי השופט מ' מזוז.

גם אני לא התרשמתי כי הונח בסיס מספיק לטענת המצג, וכך השתכנעתי כי אין זהו מקרה שבו ניתן לטעון להסתמכות בתום לב על מצג. אני אף סבורה שיש לייחס משקל רב לדינמיות של מצב התושבות. אדם אינו יכול להניח כי רק משום שלא הוכר כתושב ישראל בעבר עמדה זו תישאר על מכונה גם משחלפו שנים שבהן אחיזתו בארץ הכתה שורשים עמוקים. התוצאה אף תואמת את כללי השכל הישר: לא יכול אדם לומר שהוא חי בישראל במשך שנים על-פי מצוות רבו, אך למעשה אינו יושב בה כלל.

חברי בחן את הדברים הן מן הפרספקטיבה של דיני המצג במשפט האזרחי והן מן הפרספקטיבה של טענת מניעות או הבטחה המועלית נגד רשויות ציבורית. כשלעצמי, אני סבורה שמרכז הכובד של הדברים הוא אכן בתחום המשפט הציבורי. הקביעה כי אדם נחשב תושב חוץ או תושב ישראל אינה אך קביעה עובדתית, אלא לא פחות מכך מסקנה משפטית, המיוסדת על אמות מידה משפטיות לקביעת תושבות. אם כן, לאמיתו של דבר, טענת הנישומים שקולה כאן לטענה שקיבלו הבטחה מינהלית כי הרשויות יראו בזיילר תושב חוץ לצורכי מס. דא עקא, הבטחה כזו, אפילו ניתנה, היא הבטחה בלתי חוקית מאחר שהדין לא מקנה לרשויות סמכות להודיע לאדם שייראו בו תושב חוץ לצורכי הטבות מס אם אינו כזה.

## ש ו פ ט

המשנה לנשיאה א' רובינשטיין:

מסכים אני - לא בלי היסוס מסוים בנקודה אחת - לפסק דינו של חברי השופט מזוז. לא אכחד, כי התלבטתי בשאלת המצג וההסתמכות, קרי, האם מר זיילר הסתמך על מצג הרשות. שבתי וקראתי את דברי בית המשפט קמא - שאמנם אף הוא היסס בעניין ההסתמכות, נוכח פעולת מר זיילר לעיגון ההקלות לעסקיו בחקיקה (פנייתו למר בליזובסקי (פסקה 6 בעמוד 15 לפסק הדין)). בסופו של יום, וחרף התלבטותו, סבר בית

המשפט קמא כי בשל האישורים שקיבל מר זיילר ממרכז ההשקעות ונוכח חזקת התקינות השלטונית, על הרשות לשאת בתוצאות ככל שלא הוכח שהוטעתה; על כן החיל את "מצב תושב ישראל" רק מ-2003. ואולם, מהנמקותיו של חברי נחה דעתי, כי לא היתה הסתמכות על מצג באופן הסותר את הבסיס העובדתי המשמעותי שהוכח, לפיו כבר היה מר זיילר תושב ישראל מזה עת רבה, ועל כן צריך היה להניח כי דבר זה יגיע לכלל ביטוי מיסויי; העובדות היו עתידות להתחוויר במועד זה או אחר, וכך גם אירע, אך העיקר אינו מועד ה"גילוי", אלא המהות. כמות שכתבה חברתי השופטת ברק-ארז, זכויות המערערים שמורות להם באשר לתרומתם הכלכלית למדינה - אך תושבות החוץ לא יכלה להיות נצחית בנסיבות דנא. על דרך הכלל, עם זאת, אוסיף כי על הרשות לבנות מנגנוני בדיקה שימנעו מצבים כמו בתיק זה, של "יקיצה מאוחרת", והלא בכספי ציבור עסקינן. בפרט כך, מקום שמדובר בנישומים גדולים מבחינת היקף ההכנסות. ולבסוף, צר לי שלא הושגה הבנה בין הצדדים, שהיתה הראויה ביותר בנסיבות.

המשנה לנשיאה

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט מ' מזוז.

ניתן היום, י"ג באב התשע"ו (17.8.2016).

שופט

שופטת

המשנה לנשיאה