



## בית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 732/15

לפני : כבוד המשנה לנשיאה א' רובינשטיין  
כבוד השופט י' עמית  
כבוד השופט נ' סולברג

המערער : פקיד שומה

נגד

המשיבים : 1. בנלי טל  
2. אורית טל  
3. דוד טל

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי תל אביב בתיק  
עמ 004199-11-11 שניתן ביום 14.12.2014 על ידי כבוד  
השופט י' אטדגי

תאריך הישיבה : א' באדר א התשע"ו (10.02.2016)

בשם המערער : עו"ד ציפי קוינט-שילוני ועו"ד יונתן בן-דוד  
בשם המשיבים : עו"ד יואב ציוני

### פסק-דין

השופט י' עמית:

1. הערעור שבפנינו נסב על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו (כב' השופט י' אטדגי) בע"מ 4199-11-11, מיום 14.12.2014, בגדרו נקבע כי החיוב במס הכנסה לשנות המס שבערעור לא יוטל על המשיב 1 (להלן: בנלי), בעליו הרשומים של עסק לאלומיניום ושיפוצים בשם "אלומיניום טל בן-לי" (להלן: העסק), אלא על אביו, המשיב 3 (להלן: דוד או האב).

2. ביום 29.6.2003 נרשם בנלי בספרי מס הכנסה כבעל העסק. במהלך השנים 2004-2009, בהן בנלי היה רשום כבעל העסק, דיווח העסק לרשויות המס על מחזור עסקי שנתי "אפס", או שלא נמסר כל דיווח (פרט לשנת 2006, במהלכה נמסר דיווח על מחזור עסקי שלילי). המערער (פקיד השומה) בחן את התשלומים והניכויים במקור שבוצעו על ידי חברות וגופים מוסדיים לעסק, ולאחר שמצא כי לא דווחו הכנסות מהותיות בעסק באותן שנים, פסל את ספרי העסק לפי סעיף 130(יא)(1)(ב) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: הפקודה). ביום 24.8.2011 המערער הוציא צו לתוספת הכנסה לעסק לפי מיטב השפיטה לשנים 2004-2009, בגינו חויבו בנלי ואשתו אורית,

היא המשיבה 2 (להלן: אורית), בשומה מחודשת בסך של כ-450,000 ₪ (להלן השומה המחודשת).

פסק דינו של בית משפט קמא

3. פסק דינו של בית משפט קמא נסב על שאלת הבעלות בעסק לצרכי מס, על פסילת ספרי העסק וכן על השומה המחודשת.

המשיבים טענו כי דוד הוא בעל העסק האמיתי, ואילו בנלי נרשם בספרי מס הכנסה כבעל העסק לאחר לחץ שהפעיל עליו אביו דוד, שנמנע מלפתוח את העסק על שמו מאחר שהיה שקוע בחובות. נטען כי בנלי לא היה מעורב בעסק בכל צורה וכי כל רווחי העסק הגיעו לידיו של דוד, ובמילים אחרות, בנלי היה אך "איש קש". עוד נטען כי השומה המחודשת שגויה.

המערער טען כי בנלי פתח את תיק העסק במס הכנסה על שמו וביצע פעולות שונות המוכיחות כי הוא בעל העסק, ולכן החבות במס בגין הכנסות העסק מוטלת עליו.

בית משפט קמא בחן את הראיות שהובאו בפניו וקבע כי בנלי לא היה מעורב באופן כלשהו בניהול העסק, שנפתח ונרשם על שמו לאחר שחרורו מהצבא, וכי עבד בשנים הרלוונטיות כשכיר בעבודות אחרות בתחום המסעדות. בעוד שהעסק התנהל מביתו של אביו דוד, הרי שכמחצית מהתקופה הרלוונטית בנלי התגורר מחוץ לבית הוריו.

נקבע כי הרישום כבעל עסק בספרי מס הכנסה מהווה חזקה ראייתית משמעותית, אך ניתנת לסתירה, באשר לזהותו של הגורם להפקת ההכנסה מהעסק. לאחר בחינת האינדיקציות מהן עולה כי בנלי לא היה מעורב בעסק, נקבע כי "למרות הרישום שעל שם בנלי ולמרות הראיות שהמשיב הפנה אליהן, כף הראיות הכללית והסתברותן מטה את הכף לכיוון גירסתו של בנלי", ולמעשה דוד הוא בעל העסק, וככזה, החיוב במס חל עליו. נקבע כי בלחץ אביו, בנלי נרשם כבעל העסק, הונחה לחתום על הדוחות שהוגשו לרשויות המס (אם כי לא הוכח לחלוטין שאכן חתם על דוחות אלה) ואף הופיע בפני המשיב במסגרת ההשגות על השומה. בית המשפט הביע חוסר נחת מהתנהלותו של בנלי: "אמת, התנהגותו של בנלי ראויה לגינוי. קרוב לוודאי, שיש בה גם פן פלילי. אך לצורך קביעת החבות במס על ההכנסה שהופקה מהעסק, אין

לנו ענין בהענשתו של מי שהציג את עצמו כבעל העסק, למרות שהוא איננו זה, אלא ענין לנו בחיובו של מי שהפיק באמת אותה הכנסה, כלומר במקור ההכנסה". לנוכח האמור, נקבע כי החיוב במס על ההכנסה שהופקה מהעסק מוטל על דוד.

בהמשך לכך, נקבע כי גם אין לחייב בשומה את אורית, אשתו של בנלי. בהקשר זה, צוין עוד כי אורית נישאה לבנלי רק ביום 1.11.2007, ולכן, בכל מקרה, לא היה מקום לחייבה בגין התקופה קודם לכן. בית המשפט הורה לבטל את הקיזוז בסך 12,676 ₪ משכרו של בנלי כנגד הפסדי העסק כפי שדווחו בשנת 2006. עוד נקבע כי בנלי יחויב במס עבור הכנסות שלא דווחו לרשות המיסים בסך 14,792 ₪ בשנת 2004 ובסך 2,161 ₪ בשנת 2005.

אשר לפסילת ספרי העסק והשומה שהושתה על העסק, נקבע שמספר רב של תקבולים בעסק לא נרשמו ולא דווחו, ולכן פסילת הספרים הייתה מוצדקת והערעור ביחס לפסילתם נדחה. הערעור באשר לשומה המחודשת נדחה ברובו, למעט תיקונים מסויימים בהכנסות העסק (הופחת שיעור תוספת ההכנסות כפי שנקבע בשומה המחודשת) ובהיקף ההוצאות שהותרו לניכוי מההכנסה החייבת.

על פסק הדין נסב ערעור פקיד השומה שבפנינו.

טענות הצדדים

4. לטענת המערער, בית משפט קמא טעה בקביעתו כי דוד הוא החייב במס עבור ההכנסה מהעסק בשנים 2004-2009. בנלי הציג לרשויות המס במשך שנים מצג לפיו הוא בעל העסק – העסק נרשם על שמו; חשבון הבנק של העסק נרשם על שמו; הוא דיווח לפקיד השומה כבעל העסק; קיזז הפסדים של העסק מהכנסותיו כשכיר; השתמש בפיקדון חייל משוחרר כדי לרכוש ציוד לעסק; ביקש פטור מניכוי מס במקור לעסק; כחייל משוחרר ביקש וקיבל נקודות זיכוי לשנת 2005; חשבוניות העסק נשאו את שמו ואת מספר תעודת הזהות שלו; הוא הגיע לדיונים ולישיבות מול פקיד השומה כבעל העסק; ואף הגיש בקשה לביטול קנסות שהוטלו על העסק. מצב זה, רישומו של בנלי בספרי רשות המסים ודיווחיו השוטפים כבעל העסק, מקימים חזקה חלוטה לפי סעיף 114 לפקודה. נטען כי בנלי מושתק מלטעון שההכנסה מהעסק שייכת לאביו, נוכח הצהרותיו הסותרות לרשויות המס ולמשרד הביטחון לפיהן הוא בעל העסק. עוד נטען כי גם אם בנלי אכן העביר את הכספים לאביו דוד, הרי שענייננו בבעל עץ שבחר להעביר את פירותיו לאחר ואין בכך כדי להסיט את מקור ההכנסה מבנלי לדוד. נטען כי

הטלת החבות במס על דוד נותנת לגיטימציה לנישומים להונות את רשויות המס ואינה יכולה לעמוד משיקולים של תקנת הציבור וחובת תום הלב. במישור הראייתי-עובדתי נטען כי לא ניתן להסתמך על עדותו של לקוח אחד שסיפר כי עבד מול דוד בעוד שבנלי לא עבד בעסק בפועל. עוד נטען כי אורית נישומה ביחד עם בנלי, וזאת מן המועד בו השניים נישאו (1.11.2007).

5. לטענת המשיבים, רישום העסק על שם בנלי נכפה עליו כבחור צעיר שהשתחרר מצה"ל, על ידי אביו דוד, שהיה נתון בקשיים כלכליים שמנעו ממנו לנהל את העסק על שמו. המשיבים הצביעו על האינדיקציות המוכיחות כי העסק היה בבעלות דוד, ובין היתר: בנלי לא נהנה כלל מהכנסות העסק, אלא דוד; דוד הוא שהתנהל מול הלקוחות, יועץ המס ורשויות המס; ובנלי אינו בקיא בנעשה בעסק. נטען כי מדובר בערעור על ממצאי עובדה ומהימנות שנקבעו על ידי בית משפט קמא, שערכאת הערעור אינה נוטה להתערב בהם. יש לכבד את החלטת בית משפט קמא שמובילה לתוצאה של חיוב במס אמת החל על הנישום המהותי, ולא על הנישום הפורמלי, במקרה זה בנלי, שלא נהנה כלל מהכנסות העסק; החזקה לפיה מי שהעסק נרשם על שמו הוא החייב במס בגין הכנסות העסק ניתנת לסתירה, ונסתרה במקרה דנן נוכח המעורבות המועטה של בנלי בעסק; הטענה כי לא ניתן לגבות מדוד את המס על פי השומה המחודשת היא טענה עובדתית חדשה שלא הוכחה. בהיבט המשפטי נטען, בין היתר, כי הטלת השומה על "אנשי קש" תביא דווקא להגדלת התופעה, מאחר שהנישומים האמיתיים ידעו כי זו הדרך להתחמק מתשלום מס; הפסיקה מאפשרת לנכר (להעתיק/להעביר) הכנסה מנישום א' לנישום ב', ומאחר שבמערכת משפחתית עסקינן, השיקולים אינם בהכרח על בסיס עסקי אלא גם על בסיס רגשי-חברתי; כי גם אם ההכנסה היא של בנלי הרי שהיה צריך להכיר במלוא הסכום כהוצאה שהרי מלוא הסכום התקבל מלכתחילה על ידי האב, כך שיש לראות את ההכנסה שבידי האב כהוצאה של העסק. בכל מקרה, נטען כי יש להשאיר על כנה את החלטת בית משפט קמא ביחס לאורית.

דיון והכרעה

6. אקדים ואומר כי דין הערעור להתקבל. ראשית, טענת המשיבים לפיה בנלי אינו בעל העסק עומדת בסתירה למצג שהציגו בפני רשויות המס והם מנועים מלטעון אחרת. שנית, גם אם נקבל את טענות המשיבים לפיהן בנלי העביר את הכנסותיו מהעסק לאביו דוד וכי מעורבותו של בנלי בעסק התבטאה ברישומים ובדיווחים גרידא, אין בכך כדי לשלול את חבותו במס בנסיבות המקרה שבפנינו.

7. המשיבים הציגו מצג שווא לאורך שנים מול רשויות המס כי בנלי הוא בעל העסק, ובנלי מנוע מלטעון כי אין לו כל קשר לעסק.

לצד טענת המניעות, קמה גם טענת ההשתק השיפוטי. המצג שהציג בנלי בפני רשויות המס לאורך שנים, הצמיח לו ולעסק טובות הנאה שונות. דוקטרינת ההשתק השיפוטי אינה מוגבלת לטענות שהועלו בפני ערכאות השיפוט בלבד, והיא חלה אף על טענות עובדתיות סותרות שהועלו בפני הרשויות, ובכלל זה על טענות שהעלה נישום בפני רשות המיסים:

”אין צורך לשוב על ההלכה המושרשת לפיה בעל דין אשר טען טענה עובדתית מושתק מלטעון טענה הפוכה בגדר הליך אחר או בגדרי אותו ההליך. כלל זה, הידוע כ'השתק שיפוטי' נובע מחובתו של בעל הדין לפעול בתום לב, והוא חל גם כאשר מדובר בפעולות משפטיות הקודמות להליך המשפטי, לרבות בהליכים מול שלטונות המס מהסוג שבהם עסקינן (על הכלל והעמדות בפסיקה לגבי התנאים לתחולתו, ועל תחולתו גם בנוגע להליכים של תשלום מיסים, ראו למשל בע"א 9056/12 קינג נ' פקיד השומה ירושלים, פס' 11 לחוות דעתו של השופט י' דנציגר; ובחוות דעתו של השופט א' רובינשטיין (4.8.2014) (להלן: עניין קינג)). במקרה זה, העובדה כי המערער טען בהליך אחר כלפי שלטונות המס לקיומו של חוב מס, כאשר הדבר פעל לטובתו והוא נהנה מהטבה מכך, יוצרת כלפיו 'השתק שיפוטי' המונע ממנו מלטעון בהליך הנוכחי להיעדר קיומו של חוב מס זה” (ע"א 8659/12 רויכמן נ' מדינת ישראל - פקיד שומה חיפה, פס' 19 לפסק דינו של השופט צ' זילברטל (10.12.2014) (להלן: עניין רויכמן)) (הדגשה הוספה – י.ע.).

בדומה לעניין רויכמן, גם במקרה דנן, נוצר השתק שיפוטי המונע מהמשיבים להתכחש לפעולותיו ולמעשיו של בנלי לאורך השנים. בנלי הצהיר והציג מצגים שונים בפני הרשויות ובהן רשות המיסים, לפיהם הינו הבעלים של העסק: העסק נרשם על שמו של בנלי הן במס הכנסה והן במע"מ. בנלי אף הגדיל לעשות, והגיש בקשה לפטור/הקטנה של שיעור ניכוי המס במקור בשל פעילות העסק, בהיותו חייל משוחרר; חשבוניות העסק נשאה את שמו; תקבולי העסק הועברו לחשבון העסק, אותו פתח בנלי בשם "טל בנלי אלומיניום". בהצהרת הוון ליום 31.12.2007 בנלי דיווח, במסגרת הדיווח על נכסיו, כי ברשותו חשבון הבנק הנ"ל; בעקבות פתיחת העסק בנלי קיבל

אישור למשוך את פקדון השחרור מצה"ל; בנלי אף קיזז הפסדים נטענים של העסק כנגד הכנסותיו כשכיר. לפיכך, וכעניין של מדיניות שיפוטית, לא תשמע טענתו הסותרת כי אינו הבעלים של העסק ואינו חייב במס בגין הכנסותיו. לעניין זה יפים דבריו של השופט א' רובינשטיין באחת הפרשות:

"כל בית משפט יתייחס, מטבע הדברים, בחשדנות כלפי מי שלפי נוחותו טען בהליך פלוני טענה אחת ובהליך אחר טענה אחרת, כ'להטוטן בקרקס הרוכב בעת ובעונה אחת על שני זוגות אופניים' (רע"א 4224/04 בית ששון בע"מ ואח' נ' שיכון עובדים והשקעות בע"מ, פ"ד נט(6), 630, 625 (השופט גרוניט)) (ע"א 4107/09 בן עוז נ' פקיד שומה חיפה, פס' כ"ט-ל"ב לפסק דינו של השופט א' רובינשטיין (10.8.2011) והאסמכתאות שם (להלן: עניין בן עוז)).

סוף מעשה במחשבה תחילה. מי שמשאיל שמו לאחר, ואף מתייצב בפני רשויות המס וטוען כי הוא הנישום, עליו לקחת בחשבון כי בסופו של יום הוא עלול לשאת בתוצאות הנובעות ממצגיו-שלו (השוו: ע"א (מחוזי ב"ש) 1167/02 מדינת ישראל - אגף מס הכנסה ומס רכוש נ' אדרי, בפס' 8 (13.4.2005)). איני סבור כי יש מקום לחשש שהעלה המשיב בטיעונו, כי הכרה באיש קש כנישום עלולה דווקא לעודד את השימוש באנשי קש. במקרים כגון דא, הרשות נתונה בידי פקיד השומה, אם לגבות את המס מבעל העסק האמיתי המעלים הכנסות העסק, או מאיש הקש, ואל יחשוב האחד כי הצבת איש קש או "קוף" בחזית העסק, תקנה לו חסינות, ולהיפך, אל יחשוב איש הקש כי מוקנית לו חסינות. כל זאת, ובלבד שאם פקיד השומה מוציא שומות חלופיות, הן לא יחולו במקביל ולא ייגבה מס כפול, ועל רשויות המס לתעדף באופן ברור בין השומות ו"להביא תעדוף זה לידיעת הגורמים הרלוונטיים – הם הנישום החלופי ובתי המשפט שדנים בכל אחת מן השומות" (ע"א 6181/08 וינוקור נ' ממונה מס ערך מוסף עכו, פס' 11 (28.8.2012)). אציין כי גם בפסק דין זה החיל בית המשפט את דוקטרינת ההשתק השיפוטי על שומות מס).

8. המערער טען כי ניסיונו של בנלי "להתנער" מבעלותו בעסק אינו עולה בקנה אחד עם החזקות הקבועות בסעיף 144 לפקודה:

יש לדאות דו"ח כאילו ניתן בהרשאה כהלכה 144. (א) דו"ח, אמרה או טופס, הנחזים כניתנים לפי פקודה זו על ידי אדם פלוני או בשמו, רואים אותם לכל ענין כאילו ניתנו על ידי אותו אדם או בהרשאתו, זולת אם הוכח היפוכו של דבר, וכל החתום על כל דו"ח,

אמרה או טופס כאלה רואים אותו כמי שיודע כל ענין שבהם.

סעיף זה יוצר שתי חזקות: האחת, המתוארת ברישא, המתייחסת לזהותו של החותם על דו"ח אמרה או טופס, היא חזקה הניתנת לסתירה. השנייה, בסיפא של הסעיף, המתייחסת לידיעתו של החותם היא חזקה חלוטה, המתייחסת לחותם על ההצהרה מודעות לתוכנה (ראו ע"פ 485/82 חברת ב' אידלטון את ג' צפור ושות' נ' מדינת ישראל, פ"ד לז(4) 823, 828-829 (1983); ע"פ 263/72 רענן נ' מדינת ישראל, פ"ד כח(1) 321 (1973)). החזקה החלוטה משמעה שהחותם יודע את תוכן המסמך, ומובן כי אין בחתימה כדי ליצור חזקה לגבי אמיתות תוכן של ההצהרות המובאות בפני רשות המיסים. לענייננו, יש לייחס לבנלי מודעות מלאה לכך שהוא מצהיר על עצמו כבעל העסק. אלא שבכך אין כל רבותא, שהרי בנלי אינו טוען כי לא הבין או לא היה מודע לחתימתו. טענתו של בנלי היא כי מודעתו הייתה אכן מלאה, אלא שכל שעשה, נעשה כאיש קש עבור אביו דוד. לכן, איני סבור כי יש בסעיף 144 כדי לפתור את הסוגיה שבפנינו.

9. כאמור, בית משפט קמא קיבל את טענת המשיבים לפיה בנלי אינו חב במס על הכנסות העסק וכי אביו הוא הרוח החיה שמאחורי העסק. עמדנו על כך שמכוח שיקולי מדיניות בנלי מושתק ומנוע מלטעון כי אינו בעל העסק, ודי בקביעה זו כדי לקבל את הערעור.

למעלה מן הצורך, אצביע על נימוקים נוספים בגינם ראוי לטעמי לקבל את הערעור, גם בהנחה כי מעורבותו של בנלי בעסק הייתה שולית וכי העביר להוריו את הכנסות העסק שנכנסו לחשבון הבנק שלו (לאמו של בנלי היה ייפוי כוח לפעול בחשבון). כפי שנראה להלן, בעל עסק אינו חייב להיות מי שמפעיל את העסק בעצמו "ביגיעה אישית", וגם העברת הכנסה מהעסק לידי אחר, אין משמעה שהמעביר פטור ממש בגין אותה הכנסה.

מיסוי בעל עסק – המסגרת הנורמטיבית

10. סעיף 2(1) לפקודה מטיל מס על הכנסה מעסק ומשלח יד:

עסק ומשלח יד  
(1) השתכרות או ריווח מכל עסק או משלח-יד שעסקו בו תקופת זמן כלשהי, או מעסקה או מעסק אקראי בעלי אופי מסחרי;

מושכלת יסוד בדיני המס היא ש"בעל הנכס הוא בעל הפרי והוא אשר נושא בנטל המס על אותו פרי" (ע"א 85/66 פקיד השומה חיפה נ' חברת "חצט" בע"מ, פ"ד (3) 500, 503 (1966); ראו גם ע"א 1107/03 טהורי נ' פקיד שומה ת"א 2, פ"ד נט(1) 337, 342 (2004) והאסמכתאות שם (להלן: עניין טהורי)). לכן, ככלל, בעליו של עסק, שהינו בגדר "נכס" המניב פירות, מחויב במס על פירותיו.

אין בהכרח צורך בתרומה או ב"יגיעה אישית" של בעל העסק לשם חיובו במס. כאמור, בית משפט קמא קבע כי נטל המס חל על הבעלים "המהותי" ולא הבעלים הפורמלי-הרשום של העסק, ונוכח היעדר מעורבות של בנלי בעסק נקבע כי דוד, שהוביל את פעילות העסק, הוא הבעלים האמיתי. המשיבים תומכים יתדותיהם בע"א 631/79 איזר נ' פקיד שומה ירושלים, פ"ד לו(2) 223 (1982) (להלן: עניין איזר) ועמ"ה (מחוזי ת"א) 1179/05 מנסור נ' פקיד שומה רמלה (31.12.2005) (להלן: עניין מנסור). אלא שבאותם פסקי דין מדובר בהפעלת העסק על ידי אחר, מבלי שנטען על ידי רשויות המס, כי העסק אכן שייך לאותו "אחר". נהפוך הוא, מפסקי הדין הנ"ל עולה כי ניתן לחייב את הבעלים הרשומים של העסק, הגם שאינו נוטל חלק משמעותי בניהול העסק ובתפעולו. כך, בעניין איזר, הבעלים הרשום של מסעדה ומכולת ביקש פטור מתשלום מס הכנסה מכוח סעיף 9(5) לפקודה, המעניק פטור ממס עקב נכות. נקבע כי על מנת שיחול הפטור, נדרש להוכיח "יגיעה אישית" מצד מבקש הפטור. יגיעה אישית כאמור לא הוכחה, באשר תרומתו של מבקש הפטור לעסק התמצתה בהחזקת ספרי החשבונות וקבלות העסק בביתו, בעוד אחיו הם שניהלו את העסק הלכה למעשה. משכך, חויב בעל העסק הרשום במס שחל על העסק, בשיעור מלא, למרות שתרומתו לעסק בפועל הייתה מזערית. בעניין מנסור הסתמך בית המשפט המחוזי על עניין איזר, ודומה כי אלמלא הוכחה "יגיעתה האישית" של המערערת, בית המשפט נכון היה לחייב אותה במלוא המס שחל על הקיוסק שבבעלותה, למרות שבנה הוא שניהל ותפעל את הקיוסק בפועל. בדומה, בעניין בן עוז נקבע כי משלא הוכחה "יגיעה אישית" של המערער ביחס לתקבולים מהם נהנה מהחברה שבבעלותו, לא יהנה מפטור המס לו הוא זכאי כנכה בשיעור 100%, ויחוב במלוא נטל המס החל על תקבולים אלה. מפסקי הדין הנ"ל עולה כי כאשר עסק מופעל באמצעות אחר, היעדר מעורבותו של בעל העסק בתפעולו אינה שוללת בהכרח את חבותו במס בגין תקבולי העסק. ההשלכה של היעדר "יגיעה אישית" מצד בעל העסק הינה במישור הפטור על פי סעיף 9(5) בלבד, ואינה בהכרח משפיעה על זהותו של "בעל העסק" לעניין החיוב במס.



11. המשיבים טענו כי יש לראות את הסיטואציה שבפנינו כניכור הכנסה בדרך של העתקה או העברתה מבנלי אל אביו דוד.

יש להבחין בין "שימוש בהכנסה" והעברתה לאחר (שהנישום חב במס בגינה) לבין "העתקה" הכנסה לאחר (ובכך פוטר עצמו הנישום מחבות במס). על ההבחנה בין מצבים אלה, נעמוד להלן.

12. במצב הראשון – המכונה "שימוש בהכנסה" (Application of income) – מקבל הנישום תקבול, ובוחר לוותר עליו ולהעבירו לאחר. בנסיבות אלה יתחייב הנישום במס, שכן ההכנסה נתקבלה בידיו והוא עשה בה שימוש "כאוות נפשו". באותה מידה שהנישום בחר להשתמש בהכנסה בהענקתה לאחר, רשאי היה להשתמש בה בעצמו, ואין נפקות לבחירתו לוותר על הכנסתו לטובת אחר. כך, למשל, מקום בו בחר שמעון להעביר סכומים מחשבוננו לרשותו של ראובן.

במצב השני – המכונה "ניכור הכנסה" או "העתקת הכנסה" (Alienation of income) – מעתיק הנישום את מקור ההכנסה עצמו, הנכס, לאחר (להבדיל מהעתקת פירותיו לאחר). העתקה זו יכול שתעשה, למשל, באמצעות העברת בעלות בנכס על ידי מכירתו, או העברתו במתנה. "בשימוש בהכנסה מקור ההכנסה נותר בידי הנישום אלא שאת הפירות המתקבלים ממנו הוא מעביר לאחרים ואילו בניכור הכנסה הנישום עוקר מרשותו את מקור ההכנסה כך שלא ניתן ליחס לו את פירותיה" (ראו אהרן נמדר מס הכנסה [יסודות ועיקרים] 76-77 (2013) (להלן: נמדר); על ההבדלים בין "שימוש בהכנסה" לבין "עיתוק הכנסה" ועל מקורותיהם עמד בהרחבה בית משפט זה בע"פ 1182/99 הורביץ נ' מדינת ישראל, פ"ד נד(4) 1 (2000). כן ראו ע"א 341/54 היועץ המשפטי לממשלת ישראל נ' בן אבי, פ"ד ט 24, 26 (1955)).

13. על הטוען לעיתוק הכנסה להוכיח כי הכנסתו אכן הועתקה לאחר (וראו עניין טהורי, בעמ' 342), ואין להסתפק בהצהרת הטוען:

"סבורים אנו, שכדי לנכר הכנסה ולעשותה מלכתחילה להכנסת הזולת, לא די בהצהרה סתמית המבטיחה, כביכול, לזולת את השימוש ואת ההנאה מרכוש מסויים. לשם כך יש צורך, אם לא בהעברת הבעלות, אז לפחות בפעולה משפטית אחרת כגון החכרת הרכוש" (ע"א

468/61 פקיד השומה, נתניה נ' עזבון מנצור, פ"ד טז 930,  
934 (1962) (להלן: עניין מנצור).

הצורך בקיומה של פעולה משפטית המעידה על הסבת הנכסים או ההכנסות ברור, ולו משיקולי מדיניות גבייה. קשה להלום כי רשויות המס יידרשו לבצע חקירה בכל מקרה בו יטען נישום פלוני כי הסב חלק מהכנסתו לאחר, בלא שיציג ראיות התומכות בטענתו. בנוסף, בהיעדר בסיס משפטי להסבת הנכס או ההכנסה, סביר שפעולת ההסבה לא תעמוד בתנאים הקבועים בסעיף 84 לפקודה, המחייב שהשליטה בנכס תועבר יחד עם הנכס עצמו על מנת שפעולת ההסבה תוכר על ידי רשויות המס (למבחן השליטה בסעיף 84 לפקודה ראו ד"נ 16/82 פקיד השומה, תל-אביב נ' לידור, פ"ד לט(2) 757, 775 (1985) והאסמכתאות שם).

14. סיכומם של דברים – העתקת ההכנסה, באמצעות הסבת הנכס, המבוססת על פעולה משפטית שהינה מעבר להצהרת המסב, מעבירה את השליטה בנכס ובהכנסה לידי הנסב, וככלל, תפטור את בעל העסק מחבות במס (למקרה בו לא התקבלה טענה להעתקת הכנסה מהטעם שלא נתמכה בפעולה משפטית מתועדת ונעדרה הצדקה כלכלית, ראו עניין טהורי, בעמ' 342-343; למקרה חריג בו הועתק הנכס מבלי שהועתקה ההכנסה הצומחת ממנו, ולכן לא הועבר החיוב במס, ראו ע"א 320/70 פקיד השומה, רחובות נ' זהבי, פ"ד כה(1) 85 (1971)). שימוש בהכנסה, באמצעות הסבתה לאחר, בעוד שהשליטה בהכנסה או בנכס המצמיח את ההכנסה נותרה בידי המסב, לא תפטור את בעל העסק מהחבות במס (ראו עניין טהורי, בעמ' 342-343; ע"מ (מחוזי ת"א) 3790-08-13 רזנקרנץ נ' פקיד שומה חולון, בעמ' 15 (16.12.2015)).

מקום בו בעל העסק הרשום טוען כי אינו חב במס כיוון שהעביר הכנסותיו לאחר, יש לבחון את מהות ההסבה הנטענת, אם מדובר בהכנסה שנעשה בה "שימוש" על ידי הנישום (בעצמו או באמצעות הסבת ההכנסה לאחר) או שמדובר בהכנסה אותה "העתיק" הנישום לאחר, שאז לא יחוייב בגינה במס.

מן הכלל אל הפרט

15. בית משפט קמא עמד על כך שלצורך החיוב במס, נדרש הנישום שתהיה לו תרומה ממשית להפקתה או לצמיחתה של ההכנסה, ומאחר שבנלי אינו עונה על קריטריון זה, קבע שבנלי לא יחוב במס על הכנסות העסק. אולם, כאמור, לא "בעל התרומה המשמעותית ביותר" לעסק בהיבט של "יגיעה אישית" הוא החייב בגין

הכנסות העסק. לשם איתור הגורם החב במס בגין ההכנסות הנובעות מהעסק, עלינו לזהות את בעל השליטה בעסק ונקודת המוצא היא כי בעל העסק הרשום, בנלי, הוא החייב במס על הכנסות העסק (השוו עמ"ה (מחוזי חי') 363/02 גריל נ' פקיד השומה חיפה, פס' 18 (6.1.2005), שם ראה בית המשפט את רישום הדירות על שם הנישומים כאינדיקציה לשליטתם בנכס ולחיוכם במס על ההכנסות משכר דירה, למרות שאלו הועברו בסופו של דבר לאביהם).

בענייננו, חשבון הבנק שאליו הגיעו תקבולי העסק הוא של בנלי, שלו הייתה שליטה על החשבון וחשבוניות העסק נשאו את שמו. אין מדובר במצב של "עיתוק" הכנסות העסק מבנלי לאביו. אכן, ההכנסות מהעסק, שזרמו לחשבון הבנק, הועברו על ידי בנלי לאביו (וזאת באמצעות מתן ייפוי כוח לאמו, שהעבירה את הכספים לאביו), אך מבלי להעביר את מקור הנכס, כך שלפנינו "שימוש בהכנסה" ולא "העתקת הכנסה" על פי המבחנים דלעיל. בנלי היה יכול להשאיר את תקבולי העסק בידיו אך הוא בחר להעבירן לאביו ולאמו. כאמור, "אם הנישום קיבל תקבול כלשהו אך ויתר עליו או העבירו לאחר, יתחייב עליו במס, שהרי הכנסה זו נתקבלה בידו והוא עשה בה שימוש כאוות נפשו, אם על ידי השימוש בה בעצמו ואם על ידי השימוש בה בהענקתה לאחרים" (נמדר, בעמ' 76-77). בנלי השתמש בהכנסות העסק ולא העתיקן לדוד, כאשר השליטה בעסק ובהכנסות ממנו נותרו בידיו של בנלי גם לאחר הסבת הכספים להוריו. לפיכך, בנלי הוא שחב במס בגין הכנסות העסק.

סיכומו של דבר, כי גם הטענה להעתקת הכנסה אינה עומדת למשיבים.

16. הערעור אפוא מתקבל. בנלי יחוב בשומה המחודשת כפי שתוקנה על ידי בית משפט קמא. המשיבה 2, אורית, תחוב יחד עם בנלי החל ממועד נישואיהם (1.11.2007).

המשיבים ישאו בהוצאות המערער בסך 10,000 ₪.

ש ו פ ט

השופט נ' סולברג:

אני מסכים.

ש ו פ ט

א. מצטרף אני בכל לב לחוות דעתו של חברי השופט עמית ואוסיף דברים אחדים, בממד הערכי של היחסים בין נישום לרשות המסים, ומן המפורסמות היא כי התור לתשלום מסים קטן וגדולה ממנו שיירת מי שאינם רוצים לשלם, והדברים נכתבים במחילת כבודם של המשתייכים לתור המשלמים מרצון. אולי כך טבע האנוש, או רבים מבני אנוש, אך על רשויות המס המצוה והחובה לגבות מס אמת. חובה זו חלה כמובן לא רק על פשוש בקרבי הנישום לעמידה על הכנסות האמת, אלא גם לעניין יחס הוגן לנישומים; ראו חוות דעתי בע"א 2881/10 לוי נ' מנהל מס רכוש רחובות (2012), פסקה כ"ב והאסמכתאות שם; י"מ אדרעי, מבוא לתורת המסים (תשס"ט-2008), 18; רפעתא עזאם "פרשנות דיני המיסים: מס-אמת וזכויות האדם בפסיקת בית המשפט העליון" משפט ועסקים י"ח (תשע"ה – כרך פרוקצ'יה), 401; המחבר המלומד תומך בפרשנות התכליתית של דיני המיסים להבדיל מזו המילולית גרידא, כדי לשמור על זכויות הנישומים. כמובן לא בכגון דא עסקינן בנידון דידן, אלא בפן הבסיסי של חובת הרשות לגבות את המגיע לה כדין.

ב. בנידון דידן עסקינן בהערמה פשוטה מצד המשיבים, ועל כן מעיקרא דינה לחשד ועל פי רוב – לשבט. המדובר לטעמי בהשתק שיפוטי מובהק, ולא אחזור על דברי חברי; אציין רק, כי נזדמן לי לא אחת להטעים כלל זה "כעניין ערכי-מוסרי של התנהגות תמת לב..." (ע"פ 1019/13 פאייס נ' מדינת ישראל (2015), פסקה ד' לחוות דעתי); ויסוד הדברים ברע"א 4224/04 בית ששון נ' שיכון עובדים (2005) פ"ד נט(6) 625, וראו חוות דעתי בעמ' 637-638. נקודת המוצא במקרה שבו לובש פלוני את מסכת פניו של אלמוני כדי להשיג לשניהם או לאחד מהם יתרונות מס, היא כי אין כל מניעה שרשויות המס יחייבו את לובש המסכה שכזו, אם הסתבר שכך אירע. אנו במדינת ישראל, ולא באחת מאותן מדינות שבהן נאלץ אדם להסתתר מאחורי גבו של פלוני פן יבולע לו בזהותו שלו, והיו דברים מעולם; ראו במשפט העברי (בבלי בבא קמא קי"ג ע"א) "נודרין (נדר שאינו אמת – א"ר) להרגין (רש"י: רוצחים) ולחרמין (רש"י: בעלי תגרה ומריבה וגוזלי ממון) ולמוכסין שהיא תרומה שהיא של בית מלך, אף על פי שאינה של תרומה אף על פי שאינה של מלך (כלומר מותר בנסיבות של אונס לומר לא אמת). ולמוכסין: והאמר שמואל דינא דמלכותא דינא (דין המלכות דין)? אמר ר' חנינא בר כהנא אמר שמואל, במוכס שאין לו קצבה; דבי ר' ינאי אמרי במוכס העומד מאליו", ושיעור הדברים שיכול אדם לנדור (לשון שבועה) בפני רוצחים וגזלנים שהתבואה שברשותו אינה שלו אלא שייכת לכהן כתרומה או לבית המלך, כדי שלא יגזלוהו או אף

יהרגוהו, ובאשר למוכס, מדוע גם כלפיו ניתן לומר לא אמת? והרי הכלל הוא "דינא דמלכותא דינא"? אלא המדובר כאן במוכס שאינו קצוב בסמכותו אלא נוטל כחפצו, או שאינו נציג המלך אלא מינה עצמו; ראו גם רמב"ם שבועות ג', א'; נדרים ד', א'; שולחן ערוך יורה דעה רל"ב, י"ד. ההיקש לענייננו מדין המוכס, רשות שלטונית, ברי כמובן – כשהמדובר ברשות מס לגיטימית אין לומר לה לא אמת.

ג. לעמדת המשפט העברי ראו גם פסק דינו של השופט י' אנגלרד בע"פ 1182/99 הורביץ נ' מדינת ישראל (2000), פסקאות 156-160, לעניין הערמה בהלכה היהודית וכלשונו (פסקה 16) "מאמץ רוחני גדול הושקע על-ידי חכמי ישראל כדי לתחום את הגבולות בין המותר לבין אסור בשדה ההערמה"; וכן שמואל שילה, "הערמה בתלמוד" שנתון המשפט העברי ח' (תשמ"א) 309; א' וולף "על ה'הערמה', עקיפת החוק באמצעות החוק" פרשת השבוע (א' הכהן ומ' ויגודה עורכים), דברים 221; אביעד הכהן "למען ענתו בסבלתם" – פרשנות דוקנית של דיני המס", בתוך ספרו פרשיות ומשפטים (2011), 300; יואל פוקס "האם יש בתשלום מסים משום קיום מצוה?" (עלון ישיבת ברכת משה). ראו גם דברי הרב כ"פ טכורש בתקופה הראשונה למדינה "אמנם מתוך היחס החדשני למדינה, למסיה ולמכסיה, שהיינו מורגלים לו במשך התקופה הארוכה של חיי גולה ונכר, יש וגם היום מורגש אצלנו יחס של זלזול במילוי חובתנו זו למדינתנו אנו. צריכים אנו להיות מוכנים בלב שלם להטיל עלינו ברצון (דגש במקור) את המשימה הזאת, של קבלת עול ההוצאות של המדינה לכל צרכיה, על-ידי תשלום המיסים השונים ואשרינו שהגענו לכך" (בצומת התורה והמדינה ב', הרב י' שביב עורך, מהדורת תשנ"א, 288). נשים אל לב: המקרים שבהם מותר שלא לומר אמת אינם של חיוב במס, אלא חיוב בנפש. אך במדינת ישראל איש קש – לעתים הוא גם איש קש (cash, מזומן) – עלול להיות מחויב במס הוא עצמו, אף שבידי הרשות האופציה לבחור ממי לגבות, אם למשל איש הקש נטול כספים ומי ששלחו בעל אמצעים; ראו גם ע"א 6246/12 דבוש נ' מנהל מע"מ ת"א 3 (2013).

ד. סעיף 144 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש) שאליו נדרש חברי, מטרתו ליתן גמישות לרשויות המס וגם פתח הוכחה לנישומים, אך פשיטא שאין בו כדי להפוך אי אמת לאמת. נישומים המסתבכים באי אמת וברשת שטו בדברי אי האמת – אין מנוס מכך שיילכדו באותה רשת, "בור כרה ויחפרהו ויפל בשחת יפעל" (תהלים ז', ט"ז); ע"א 647/79 אפרים עיוון נ' פקיד שומה לגבייה מיוחדת פ"ד לה(4), 645. יתר על כן, הטוען כי הכנסה שטביעותיו אצבעותיו בה אינה שלו, גם מעלה עליו חשד לגבי הצהרות אחרות שנתן.

ה. עוד לעמדת המשפט העברי באשר לאי אמת בהליך משפטי ראו סקירתו היפה של השופט ד"ר מנחם (מריו) קליין "מתי מותר על פי המשפט העברי לשקר בהליך משפטי? עקרונות המשפט העברי וספרות השו"תים בעניין שקר ואמת בטעונונים ובעדויות", עלון השופטים ע"ש השופט ברוך ז"ל (2012), גליון מיוחד של עלון השופטים באתר הרשות השופטת, עמ' 166 והמקורות הרבים שם. נזכיר אנו את דברי המקרא "מדבר-שקר תרחק" (שמות כ"ג, ז). התלמוד הבבלי (בבא מציעא כ"ג, ע"ב - כ"ד ע"א) מביא מדברי האמורא רב יהודה בשם האמורא שמואל: "בהני תלת מילי עבידי רבנן דמשנו במילייהו (בשלושה דברים אלה נוהגים חכמים שמשנים בדבריהם) במסכת, ובפוריא ובאושפיזא" (לעניין לימוד, ומיטה, ואכסניה), וכדברי רש"י במקום, "במסכת – (אם נשאל פלוני) יש בידך מסכת פלוני סדורה בגירסא או לאו, ואף על גב שסדורה היא לו יאמר לו לאו, ומדת ענוה היא" (והתוספות מסכירים שמדובר במי "שבא לנסותו אם יודע"); בפוריא – "שימשת מיטתך יאמר לאו, מידת צניעות היא" (והתוספות מעירים ש"אין רגילות שישאלוהו" על כגון דא, ועל כן מעמידים את הדברים במצב כללי של צורך ליתן הסברים); ובאושפיזא – "שאלוהו על אושפיזו (מארחו) אם קיבלו בסבר פנים יפות ואמר לאו, מידה טובה היא כדי שלא יקפצו בו בני אדם שאינן מהוגנין לבוא תמיד עליו ויכלו את ממונו" (התוספות מעירים כי במקום של בני אדם מהוגנים, דווקא מדבר אורח טוב בשבח טרחתו של בעל הבית (וראו בבלי ברכות נ"ח, ע"א); ראו גם רמב"ם, גזילה ואבידה, י"ד, י"ג; שולחן ערוך חושן משפט רס"ב, כ"א); ומכלל הן באלה אתה שומע לאו באחרים. ניתן עוד להאריך אך אקצר, וי לו לעלמא דשקרא – עולם של שקר (ראו י' פרג'ון "עלמא דשקרא" (שבת מקור ראשון, כ"ג בתשרי תשע"ה-17.10.14)).

ו. ולבסוף: חברי נדרש לשאלה של ניכור הכנסה או העתקת הכנסה; לא אוכל אלא לומר, כי ניכור או העתקת הכנסה יכולים להיות לגיטימיים כשהבסיס לגיטימי ואינו מושתת על אדני אי אמת. יהא כלל זה נקוט בידי שלטונות המס, ניכור או העתקת הכנסה משמעם "גירושין" גמורים של המנכר או המעתיק ועקירתם מן ההכנסה, ולא מראית עין של אלה; וראו האסמכתאות שהביא חברי.

ז. כאמור, אצטרף לחברי.

המשנה לנשיאה

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט י' עמית.

ניתן היום, י"א באדר ב' התשע"ו (21.3.2016).

שופט

שופט

המשנה לנשיאה