

**בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו**

06 ינואר 2021

ע"מ 41276-01-19 גוטמן נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3  
 ע"מ 41327-01-19 חברת עו"ד ג'ורא גוטמן – פקיד שומה תל אביב 3

לפני כב' השופטת ירדנה סרוסי

מעוררים

ג'ורא גוטמן

חברת עו"ד ג'ורא גוטמן

ע"י ב"כ עו"ד אפי אוחנה

משרד טיקוצקי, קנטור, גוטמן, נס, עמית, גרוס ושות'

נגד

משיב

פקיד שומה תל אביב 3

ע"י ב"כ עו"ד מורן סילס

פרקליטות מחוז ת"א (אזרחי)

חקיקה שאווכרה:

חוק לשכת עורכי הדין, תשכ"א-1961

פקודת מס הכנסה [נוסח חדש] - לא מרובד: סע' 2(4), 3(1ט), 3(4), 82, 84, 86, 88, 93, 104, 145(א)2

תקנות מס הכנסה (שווי השימוש ברכב), תשמ"ז-1987

מיני-רציו:

\* בית המשפט דחה את ערעור המערערים בעניין סיווג מכירת תמונות שירש המערער 1 מסבו ליד חברה בבעלותו, תמורת סגירת יתרות משיכת הבעלים שלו בחברה, באירוע פטור ממס. נפסק, כי עסקת העברת התמונות לחברה נגועה במלאכותיות, שכן לא עמד בבסיסה 'טעם מסחרי יסודי'.

\* מסים – מס הכנסה – הכנסות מעסק

\* מסים – מס הכנסה – הכנסה מיגיעה אישית

\* מסים – מס הכנסה – עסקה מלאכותית

\* מסים – מס הכנסה – הפסדים

\* מסים – מס הכנסה – סיווג ההכנסה

\* מסים – מס הכנסה – תכנון מס

.

המערער, הוא עורך דין, נכדו של צייר הנודע, הקים עוד בשנת 2004 חברת עורכי דין, כמשמעותה בחוק לשכת עורכי הדין. המערער מכר תמונות של סבו המנוח, שלטענתו ניתנו לו במתנה מאביו,

לחברה. מכירת התמונות לחברה דווחה כעסקה שאינה חייבת במס. התמורה בגין מכירת התמונות נרשמה בכרטיס החו"ז של המערער בחברה כיתרת זכות והיא קוזה כנגד יתרות החובה שהיו למערער עובר למועד המכירה. בדרך זו, מכירת התמונות הפחיתה את יתרת משיכות הבעלים של המערער בחברה בגובה שווי התמונות ויתרת החוב למעשה כמעט אופסה. המשיב טוען, כי השליטה המהותית והכלכלית בתמונות נותרה בידי המערער ולכן יש לראותן כאילו לא נמכרו לחברה אלא נותרו בשליטתו. המשיב מוסיף כי, אילו לא הועברו התמונות לחברה, משיכות הכספים של המערער מהחברה (יתרות החובה) היו חייבות בידו במס כהכנסה מדיבידנד לפי סעיף 2(4) לפקודת מס הכנסה. בדרך בה נהג המערער, דהיינו, סגירת יתרות משיכת הבעלים שלו בחברה באמצעות מכירת התמונות, באירוע פטור ממס, המערער לא שילם מס בגין משיכות הכספים מהחברה.

בית המשפט דחה את הערעור ופסק כלהלן:

עסקת העברת התמונות לחברה נגועה במלאכותיות, שכן לא עמד בבסיסה 'טעם מסחרי יסודי'.

גרסתו הראשונה של המערער על קבלת התמונות בירושה מסבו השתנתה במהלך הדיון. בעוד שבנימוקי הערעור המתוקנים ובתצהיר מטעמו טען כי קיבל את התמונות בירושה מסבו, בסיכומיו טען כי קיבל את התמונות במתנה מאביו, אשר ירש אותן מסבו המנוח. שינוי גרסתו של המערער בעניין מקור בעלותו בתמונות מעורר קושי.

בין אם המערער ירש את התמונות מסבו ובין אם קיבל אותן במתנה מאביו, אין כל יכולת לדעת, אם מדובר בתמונות שהיו בשימוש האישי קודם להעברתן לחברה, האם התמונות היו תלויות על קירות ביתו, או שמא היו מאופסנות בביתו של האב ולכן לא שימשו אותו.

מאחר שהמערער לא הוכיח כי התמונות שנמכרו לחברה, ככל שנמכרו, הוחזקו על-ידו 'לשימוש אישי', לכאורה יש מקום לחייב את מכירת התמונות לחברה במס רווח הון, וחייב זה שקול מבחינה כלכלית לחיוב המערער במס על דיבידנד בגין משיכותיו מהחברה. די בכך כדי לדחות את טענותיו של המערער בערעור.

גם בהנחה כי התמונות שנמכרו לחברה היו בחזקת המערער ושימשו אותו באופן אישי קודם למכירתן, עולה כי מבחינת התוכן הכלכלי והמהות האמיתית של העסקה, יש לראות את התמונות כאילו נותרו בשליטת המערער, ולכן לא נמכרו לחברה. התמונות שלכאורה נמכרו לחברה נותרו בשליטתו של המערער מבחינה מהותית וכלכלית, גם לאחר מכירתן לכאורה לחברה, ולכן יש לראותן כאילו לא יצאו מרשותו ולא נמכרו לחברה. כפועל יוצא מכך, יתרות המשיכה של המערער בחברה לא נפרעו, ולכן חובו לחברה יהווה הכנסת דיבידנד בידו לפי סעיף 2(4) לפקודת מס הכנסה בשנות המס הנדונות.

לא נמצאה כל כדאיות כלכלית בהשקעת החברה ברכישת תמונות בסכום של כ-3 מיליון שקל, כאשר מתוך 7 תמונות שנרכשו, רק 3 תמונות היו תלויות במשרדו הפרטי של המערער ואחת במבואה מחוץ למשרדו, וכאשר שאר התמונות מאופסנות במחסן שבמשרד או בביתו של אבי המערער. התנהלות שכזו, שאין בה כל היגיון כלכלי, ניתן להסביר רק על רקע מערכת היחסים המיוחדת שבין בעל מניות יחיד לחברה בבעלותו.

לא הוכח כי היה ברכישת התמונות על-ידי החברה כדי להגדיל את היקף העסקאות והרווחים של הפירמה, ולא הוכח כי היה בהצגת התמונות במשרד כדי להשפיע על המוניטין שלה. בפרט, היה על המערער להציג ראיות משכנעות כי היה ברכישת התמונות כדי להביא לגידול ברווחים, בהתחשב בעובדה שהתמונות הוצגו במשרדו הפרטי ולא בלובי של משרדי הפירמה או ברחבי המשרד.

## פסק דין

### פתח דבר

1. עו"ד גיורא גוטמן, המערער, הוא נכדו של הצייר הנודע, נחום גוטמן ז"ל. בשנת 2004 הקים המערער את חברת עו"ד גיורא גוטמן כחברת עורכי דין, כמשמעותה ב**חוק לשכת עורכי הדין**, תשכ"א-1961 (להלן: **החברה**). המערער מחזיק במלוא מניות המערערת החל מהקמתה ועובד בה כעורך דין שכיר.
  2. המערערת היא שותפה בשותפות עו"ד קנטור, גוטמן ושות' (להלן: **השותפות**) והחל משנת 2015 התמזגה השותפות עם משרד עורכי הדין דורון, טיקוצקי ושות' (להלן: **הפירמה**).
  3. אביו של המערער ירש חפצי אומנות וביניהם תמונות (ציורים) של אביו הצייר נחום גוטמן ז"ל (סבו של המערער).
  4. בשנות השומה, 2013-2015, עמד כרטיס חו"ז של המערער בספרי החברה על יתרת חובה בגין משיכות בעלים. החל משנת 2008, עבור דרך שנת 2012 וכלה בשנת 2015, דיווח המערער על מכירת תמונות של סבו המנוח, שלטענתו ניתנו לו במתנה מאביו, לחברה. מכירת התמונות לחברה דווחה כעסקה שאינה חייבת במס, שכן לטענת המערער התמונות הן "מיטלטלין לשימוש האישי" ולכן ממועטות מהגדרת "נכס" לפי **סעיף 88 לפקודת מס הכנסה**. המערער דיווח על מכירת התמונות לפי שווי שהיה כמעט זהה לגובה יתרות החוב שלו בחברה. התמורה בגין מכירת התמונות נרשמה בכרטיס החו"ז של המערער בחברה כיתרת זכות והיא קוזה כנגד יתרות החובה שהיו למערער עובר למועד המכירה. בדרך זו, מכירת התמונות הפחיתה את יתרת משיכות הבעלים של המערער בחברה בגובה שווי התמונות ויתרת החוב למעשה כמעט אופסה. המערער דיווח כי הכספים שמשך מהחברה הוחזרו לה על דרך של מכירת התמונות בגובה סכום יתרות החובה שלו בחברה.
  5. המשיב טוען כי, אילולא הועברו התמונות לחברה, משיכות הכספים של המערער מהחברה (יתרות החובה) היו חייבות בידו במס כהכנסה מדיבדנד לפי **סעיף 2(4) לפקודת מס הכנסה**. בדרך בה נהג המערער, דהיינו, סגירת יתרות משיכת הבעלים שלו בחברה באמצעות מכירת התמונות, באירוע פטור ממס, המערער לא שילם מס בגין משיכות הכספים מהחברה. נוסף על כך, המערער לא שילם מס רווח הון על מכירת התמונות לחברה, שכן לטענתו התמונות שימשו אותו באופן אישי ולכן העברתן אינה חייבת במס. כך יצא שהמערער סגר את יתרות החובה שלו בחברה ללא תשלום מס, חלף תשלום מס הכנסה כהכנסת דיבדנד.
- לטענת המשיב, יש לסווג באופן **שונה** את הדיווח על מכירת התמונות לחברה ולקבוע כי, **השליטה המהותית והכלכלית** בתמונות נותרה בידי המערער ולכן יש לראותן כאילו לא נמכרו לחברה אלא נותרו בשליטתו. המשיב מצביע על כמה אינדיקציות

התומכות במסקנתו זו (ראו להלן). לחילופין, אף אם בית המשפט יקבע כי התמונות הועברו לרשות החברה, טוען המשיב כי מדובר בפעולה מלאכותית שעיקר מטרתה היא הפחתת מס בלתי נאותה ולכן ניתן להתעלם ממנה, על דרך של סיווג העסקה **מחדש**, לפי הוראת [סעיף 86 לפקודת מס הכנסה](#). לטענת המשיב, "מלאכותיות" הפעולה מתבטאת בהעדרו של "טעם מסחרי יסודי" העומד בבסיס העברת התמונות לחברה. הפחתת המס "**הבלתי נאותה**" מתבטאת באי תשלום מס על משיכת הכספים מהחברה ובאי תשלום מס על מכירת התמונות לחברה. תוצאת התעלמות המשיב ממכירת התמונות מהמערער לחברה היא, לפי טענתו, החזרת יתרות החובה של המערער בספרי החברה וחיובו במס על הכנסת דיבידנד לפי [סעיף 42\(4\) לפקודת מס הכנסה](#) בגובה יתרות חובה אלו שלא נסגרו. לחילופין, טוען המשיב כי, אף אם ייקבע כי התמונות הועברו בפועל לחברה ואף אם ייקבע שאין "מלאכותיות" בעצם מכירתן בפטור ממס כנגד סגירת יתרות החובה של המערער בחברה, יש לראות בשימוש הפרטי שעשה המערער בתמונות, לאחר העברתן לחברה, כהעמדת נכס של החברה לשימוש הפרטי, כך ששווי התמונות (להבדיל מגובה יתרות החובה המקוריות) יהווה את יתרת החובה (החדשה) של המערער בחברה וזו תחויב במס כהכנסת דיבידנד בידו.

6. המערער טוען, כי טרם העברת התמונות למשרדי הפירמה, הן היו תלויות על קירות ביתו הפרטי ושימשו אותו ואת בני משפחתו בשימוש אישי. כמו כן, מאז מכירת התמונות לחברה, הן לא הועמדו לשימוש האישי אלא נתלו ברחבי משרדי הפירמה ושימשו את החברה המהווה חלק מהפירמה. לטענתו, אין ממש בטענת המשיב על מלאכותיות פעולת העברת התמונות לחברה שכן קיים בבסיסה "טעם מסחרי יסודי", המתבטא הן בהגדלת המוניטין של הפירמה והן בחיזוק מערכת היחסים הפיננסית של החברה והשותפות אל מול הבנק לצורך קבלת הלוואות וקווי אשראי. המערער מעלה שורה של טענות נוספות על התיישנות השומה לשנת 2013 ועל העברת נטל הראיה והשכנוע לכתפי המשיב.

7. החברה המערערת טוענת כי במסגרת השומה שהוצאה לה שינה המשיב את יתרות החו"ז של המערער בספריה בשנים 2012 ו-2015 וזאת מבלי לשנות את סכום הכנסתה ומבלי ליצור אצלה חבות במס כלשהי. לטענת החברה המערערת, שומה זו הוצאה בחוסר סמכות מכיוון שהיא אינה עומדת בתנאי [סעיף 145\(א\)\(2\) לפקודת מס הכנסה](#) ומכיוון שכל תכליתה היה להתגבר על התיישנות שומת המערער לשנת 2012.

8. סוגיה אחרת בשומה, שעניינה זקיפת הכנסה ממשכורת למערער בגין שימוש ברכב בגובה ההפרש שבין שווי הרכב [בתקנות מס הכנסה \(שווי שימוש ברכב\)](#), התש"ע-2009 לבין השווי שנוקף בפועל, הוסרה משולחן הדיונים, שכן המערער אינו עומד עוד על ערעורו בסוגיה זו.

## העובדות הצריכות לעניין

9. המשיב הוציא למערער צווים לשנים 2013-2015 והוציא צווים נוספים לחברה לשנים 2012-2015. הערעורים שהוגשו על ידי המערער ועל ידי החברה אוחדו ונדונו במשותף.

10. בתקופת השומה הכנסות המערער עמדו על כ- 22,000 ש"ח שכר עבודה בגין עבודתו בחברה. בין השנים 2012-2015 צברה החברה עודפים של כ- 1,000,200 ש"ח כאשר במאזן החברה לשנת 2015 יש כ- 3 מיליון ש"ח עודפים כנגדם מופיעות התמונות על סך של כ- 3 מיליון ש"ח (דוחות החברה, מש"ח).

11. בשנים מושא הערעור עמד כרטיס החו"ז של המערער בחברה על יתרות חובה (בגין משיכות בעלים) כדלקמן:

2012 – 738,000 ש"ח (רגע לפני מכירת התמונות על סך של 850,000 ש"ח).

2013 – 0 ש"ח.

2014 – 278,495 ש"ח.

2015 – 1,077,775 ש"ח (רגע לפני מכירת התמונות על סך של 1,060,000 ש"ח).

12. במהלך השנים מאז 2008, דיווח המערער על מכירת 6 תמונות לחברה. על פי טופס הפחת של החברה לשנת 2015 (נספח 4 לתצהיר המערער), מכירת התמונות בוצעה כדלקמן:

בתאריך 1.1.2012 נרשם במאזן החברה "ציור גוטמן" לפי שווי של 850,000 ש"ח.

בתאריך 31.12.2015 נרשם במאזן החברה "ציור גוטמן" לפי שווי של 320,000 ש"ח.

בתאריך 31.12.2015 נרשם במאזן החברה "ציור גוטמן" לפי שווי של 400,000 ש"ח.

בתאריך 31.12.2015 נרשם במאזן החברה "ציור גוטמן" לפי שווי של 340,000 ש"ח.

13. גם בשנת 2008 (שאינה חלק מערעור זה) נרשם במאזן החברה שהמערער מכר 2 תמונות אשר פורטו כך: "ציור גוטמן, דמויות" ו- "ציור גוטמן, נמל", לפי שווי של 1,038,420 ש"ח.

14. בשומות שהוצאו למערער לשנות המס 2013-2015 קבע המשיב כי יש להתעלם ממכירת התמונות לחברה וייחס למערער הכנסה מדיבידנד בגובה שווי הציורים שנמכרו:

בשנת 2013 יוחסה למערער הכנסת דיבידנד בסכום של 850,000 ש"ח.

בשנת 2015 יוחסה למערער הכנסת דיבידנד בסכום של 1,060,000 ש"ח.

(בשנת 2014 לא בוצעה מכירת תמונות לחברה).

**הערה:** ההתייחסות להלן למספרי עמודים ושורות היא כפי סידורם במערכת נט המשפט בפרוטוקול דיון ההוכחות מתאריך 15.7.2020.

### **טענה מקדמית של המערער לעניין העברת נטל הראיה ונטל השכנוע לכתפי**

#### **המשיב**

15. המערער טוען כי, על אף שהמשיב החליף את סדר טענותיו במסגרת נימוקי השומה המתוקנים, כך שטענת המלאכותיות ("סיווג מחדש") הפכה לטענתו החליפית

והטענה ל"סיווג שונה" הפכה לטענתו העיקרית, יש לקבוע כי נטל ההוכחה עדיין מוטל על כתפי המשיב, שכן טענת המשיב לסיווג שונה אינה אלא אצטלא לטענה על מלאכותיות העסקה. להווי ידוע, כי כאשר פקיד השומה מתעלם מהעסקה בשל היותה מלאכותית, נטל ההוכחה מוטל על כתפיו.

16. טענה זו אין בידי לקבל.

17. בנימוקי השומה המקוריים טען המשיב, כטענה עיקרית, כי מכירת התמונות לחברה, לצורך סגירת יתרות החוב של המערער בחברה, מהווה עסקה מלאכותית לפי [סעיף 86 לפקודת מס הכנסה](#), ממנה הוא רשאי להתעלם תוך מיסוי יתרות החובה כהכנסת דיבידנד.

בהחלטתי מתאריך 14.1.2020 קיבלתי את בקשת המשיב לתקן את ההודעה המפרשת את נימוקי השומה, כך שטענתו העיקרית בשומה תהיה "סיווג שונה" של פעולת העברת התמונות מהמערער לחברה, במובדל מ"סיווג מחדש" (מלאכותיות). בהתאמה, המערערים הגישו נימוקי ערעור מתוקנים מטעמים.

לאחר תיקון נימוקי השומה, טענתו העיקרית של המשיב היא כי יש לסווג באופן שונה את פעולת מכירת התמונות לחברה ורק כטענה חילופית הוא טוען לקיומה של עסקה מלאכותית.

מאחר שטענתו העיקרית של המשיב היא לסיווג שונה של פעולת מכירת התמונות מהמערער לחברה, הרי שנטל הראיה ונטל השכנוע במשפט ימשיכו לרבוץ על כתפי המערער, כמי שמוציא מחברו ועליו הראיה, ולכן אין לקבל את טענתו על העברת נטל ההוכחה לכתפי המשיב.

18. בעניין ברודקום כתבתי את הדברים הבאים בעניין האבחנה בין טענה על סיווג שונה ובין טענה על סיווג מחדש (מלאכותיות) של פעולה /עסקה [\(ע"מ \(מחוזי ת"א\) 17419-02-18 ברודקום ברודבנד אקסס בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן \[פורסם בנבו\] 20.2.2019\)](#). בקשת רשות ערעור על ההחלטה נדחתה על ידי כב' השופט סולברג במסגרת [רע"א 2454/19 ברודקום ברודבנד אקסס בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן \[פורסם בנבו\] \(28.8.2019\)](#):

"אמור מעתה, כאשר פקיד השומה מתערב במצב העובדתי, כפי שהוצג על ידי הנישום, משום שהוא משקיף באופן שונה על התרחשות העסקה בעולם המציאות, אין הוא מפעיל את הנורמה האנטי תכנונית המיוחדת שבסעיף 86 לפקודה ואין הוא מסווג את העסקה מחדש אלא אך טוען לסיווג שונה שלה. התערבות בעובדות, תוך שינוי תוכן והיקף העסקה כפי שהוצגה על ידי הנישום, אין פירושה כי בעשותו כן משתמש פקיד השומה בהכרח בסמכות ההתעלמות שלו מכוח סעיף 86 לפקודה. לא כל 'התעלמות' מעסקה או שינוי בעובדותיה משמעותם שימוש בכלי המיוחד של טענת מלאכותיות תוך העברת הנטל לכתפי פקיד השומה, אלא רק התעלמות מעסקה הנעשית בעולם המס, לאחר שהתברר כי לא ניתן להתעלם ממנה בעולם המעשה.

אין כל מניעה כי פקיד השומה יתערב בעובדות העסקה גם במסגרת סיווג באופן שונה ואין בהתעלמות מהמצג העובדתי של הנישום כדי ללמד בהכרח על שימוש בכלי המלאכותיות" (שם, פס' 18).

וגם הדברים הבאים :

"ויובהר שוב, פנייתו של פקיד השומה לעולם המס, שם הוא עושה שימוש בכלי המיוחד של 'טענת המלאכותיות' לפי סעיף 86 לפקודת מס הכנסה, נעשית רק כאשר הוא לא יכול להתעלם מהעסקה בעולם המעשה ולכן נזקק לעולם המס ולסמכות המיוחדת הנתונה לו במסגרתו להתעלם מעסקה שהוא מכיר בקיומה ובהיקפה בפועל. בעולם ייחודי זה של עולם המס, רשאי פקיד השומה להתעלם מהמערכת העובדתית, למרות שהוא אינו כופר בקיומה המעשי, להרוס אותה ולבנות תחתיה עסקה אחרת, וזאת על מנת לנטרל את יתרון המס שנצמח לשיטתו לנישום באופן בלתי נאות.

אולם כל עוד פקיד השומה יכול להתערב בעולם המעשה של העסקה, להתעלם מעובדות מסוימות, להוסיף עובדות אחרות, לשנות את היקף העסקה או לשנות את זהות הצדדים לה, הוא פועל בעולם המציאות בלבד ולכן רק משנה את סיווגה של העסקה ולא יותר מזה.

ואכן ראוי כי נטל ההוכחה ימשיך לרבוץ על כתפי הנישום כאשר פקיד השומה מבסס את שומתו על סיווג שונה של העסקה, דהיינו, משקיף על העסקה בעולם המעשה באופן אחר מכפי שהוצגה לו על ידי הנישום. במקרה זה עדיין הנישום הוא בעל המידע המדויק בנוגע לעובדות הרלוונטיות של העסקה כפי שהתרחשה בפועל ולכן מן הראוי שיהיה זה הוא אשר יפתח במסכת הבאת ראיותיו.

לעומת זאת, כאשר פקיד השומה מתעלם מעסקה ומשנה אותה על בסיס טענת מלאכותיות, שינוי הרלוונטי לעולם המס בלבד, שכן בעולם המעשה ובמציאות החיה הוא מקבל את המצג העובדתי של הנישום ואינו מבקש להתערב בעובדות שהתרחשו בפועל, עליו להתכבד ולהסביר מהי אותה עסקה חדשה שברא יש מאין ולכן מן הראוי שיהיה זה הוא אשר יפתח בהבאת ראיותיו" (שם, פס' 20-21) [ההדגשה אינה במקור].

19. הנה כי כן, אין ממש בטענת המערער על העברת נטל ההוכחה לכתפי המשיב. מאחר וטענתו העיקרית של המשיב היא לסיווג שונה של העסקה, נטל הבאת הראיות ונטל השכנוע ימשיכו לרבוץ על המערער ועל החברה (יצוין כי טענת המערערים בנוגע להעברת נטל הראייה אינה בעלת נפקות במשפט, משתם הליך שמיעת ההוכחות והמערערים היו אלה שפתחו בהבאת ראיותיהם. להרחבה בעניין נטל הבאת הראיות, כאשר טענת המלאכותיות אינה טענתו העיקרית של המשיב, ראו החלטתי בעניין ע"מ 29087-12-15 ד"ר שלמה כהן ושות' עורכי דין נ' פקיד שומה תל אביב 3 [פורסם בנבו] פס' 32-34 (19.3.2017)).



20. לאור האמור לעיל, ומשבית המשפט התיר למשיב לתקן את נימוקי השומה מטעמו, אין לקבל את טענת המערערים כי המשיב שינה את חזית טענותיו ואין לקבל את טענתם כי המשיב טוען טענות עובדתיות סותרות.

המשיב רשאי להחזיק בטענה עיקרית לפיה, המהות הכלכלית האמיתית של העסקה היא, כי יש לראות את התמונות כאילו לא נמכרו לחברה משום שהן נותרו בשליטת המערער (טענת הסיווג השונה), ועם זאת לטעון כי, ככל שבית המשפט יקבע אחרת, דהיינו, כי התמונות יצאו משליטתו של המערער ונמכרו לחברה, כי אז יש להתעלם מפעולת המכירה לצורכי מס, שכן לא עמד בבסיסה "טעם מסחרי יסודי" (טענת הסיווג מחדש/מלאכותיות).

בטענות חילופיות אלו אין למצוא סתירה עובדתית בטיעונו של המשיב.

### המערער לא הוכיח כי התמונות שנמכרו לחברה היו בחזקתו ושימשו אותו

#### באופן אישי קודם למכירה

21. "נכס" מוגדר בסעיף 88 לפקודת מס הכנסה כך:

"כל רכוש, בין מקרקעין ובין מיטלטלין, וכן כל זכות או טובת הנאה ראויות או מוחזקות, והכל בין שהם בישראל ובין שהם מחוץ לישראל, למעט –

(1) מיטלטלין של יחיד המוחזקים על ידיו לשימוש האישי או לשימוש האישי

של בני משפחתו או של בני-אדם התלויים בו..."

22. המערער לא עמד בנטל להוכיח את בעלותו בתמונות שלכאורה נמכרו ואת שימוש האישי או את שימושם האישי של בני משפחתו בתמונות אלו. למשל, לא ברור אם התמונות שנמכרו לחברה ניתנו למערער מאביו במתנה או שמא נלקחו מאוסף התמונות של האב, שלגביו העיד המערער כי יש לו גישה חופשית ("קודם כל אני יכול לקחת מה שאני רוצה. זאת אומרת אבא שלי הוא מאוד. הוא לגמרי בעד שייתלו תמונות", עמ' 33 ש' 23-24).

גם לא ברור אם התמונות שנמכרו לכאורה לחברה היו תלויות בביתו של המערער קודם לכן והאם עמדו לשימוש האישי.

23. העובדה שהמערער לא ידע להצביע, בזמן אמת, על זיהוי ספציפי של התמונות שהועברו (שמות התמונות, מספר התמונות וכיו"ב) תעמוד בעוכריו בהקשר זה (ראו העדר פירוט של שמות התמונות ומספר התמונות בטופס הפחת של החברה לשנת 2015, נספח 4 לתצהיר המערער).

24. אזכיר כי, לטענת המערער, מכירת התמונות לחברה פטורה ממס רווח הון בהיותה "מיטלטלין לשימוש אישי", כאשר לטענתו יש לקזז את שווי התמונות שנמכרו לחברה מיתרת חובו בספרי החברה עד לאיפוסה (כמעט). בדרך זו ביקש המערער לסגור את יתרות החובה שלו בחברה, אחרת היה מחויב בתשלום מס על דיבידנד בגין אי פירעון חובו. אך מובן מאליו הוא, כי ככל שייקבע כי התמונות לא שימשו את המערער באופן אישי, יחול מס רווח הון על מכירת התמונות לחברה כאשר מס זה



שקול מבחינה כלכלית לתשלום מס על דיבידנד בגין יתרות החובה שלו בחברה (תחת ההנחה כי שווי התמונות זהה לגובה יתרות החובה).

נמצא אפוא כי דחיית טענת המערער על זכאותו לפטור ממס רווח הון בגין מכירת התמונות לחברה שקולה מבחינה כלכלית לקבלת טענת המשיב על חיוב המערער במס הכנסה בגין יתרות החוב.

25. יצוין כי גרסתו הראשונה של המערער על קבלת התמונות בירושה מסבו השתנתה במהלך הדיון.

בעוד שבנימוקי הערעור המתוקנים ובתצהיר מטעמו טען המערער כי קיבל את התמונות **בירושה מסבו** (סעיף 13 לנימוקי הערעור סעיף 9 לתצהירו, בהתאמה), בסיכומיו טען כי קיבל את התמונות **במתנה מאביו**, אשר ירש אותן מסבו המנוח של המערער (סעיף 3 לסיכומים, עמ' 32 ש' 29 עד עמ' 33 ש' 3).

שינוי גרסתו של המערער בעניין מקור בעלותו בתמונות מעורר קושי.

26. מכל מקום, בין אם המערער ירש את התמונות מסבו ובין אם קיבל אותן במתנה מאביו, אין כל יכולת לדעת, אם מדובר בתמונות שהיו בשימוש האישי קודם להעברתן לחברה, האם התמונות היו תלויות על קירות ביתו או, שמא, היו מאופסנות בביתו של האב ולכן לא שימשו אותו.

המערער העיד שהייתה לו גישה חופשית לאוסף התמונות שבבעלות האב (עמ' 33 ש' 23-24, ש' 31-32) ועדות זו ביחד עם העובדה ששמות התמונות שנמכרו לחברה לא פורטו בזמן אמת, מעוררת את השאלה בדבר השימוש האישי בתמונות קודם להעברתן.

מאחר שהמערער לא הוכיח כי התמונות שנמכרו לחברה, ככל שנמכרו, הוחזקו על ידו "לשימוש אישי", לכאורה יש מקום לחייב את מכירת התמונות לחברה במס רווח הון וחיוב זה שקול מבחינה כלכלית לחיוב המערער במס על דיבידנד בגין משיכותיו מהחברה.

די אפוא בכך כדי לדחות את טענות המערער בערעור.

27. עם זאת, למען שלמות הדיון והנחת דעתו של המערער, אניח לרגע כי התמונות שנמכרו לחברה היו בחזקת המערער ושימשו אותו באופן אישי, קודם למכירתן. כפי שנראה להלן, גם תחת הנחה זו, יש לקבל את טענת המשיב, המבוססת על חומר הראיות, כי מבחינת התוכן הכלכלי והמהות האמיתית של העסקה, יש לראות את התמונות כאילו נותרו בשליטת המערער ולכן לא נמכרו לחברה.

עיקרון יסודי בדיני המס מורה לנו כי יש למסות את העסקה על פי תוכנה הכלכלי ועל פי מהותה האמיתית (ע"א 5025/03 מנהל מיסוי מקרקעין לאזור תל אביב נ' אורלי חברה לבניין ופיתוח [פורסם בנבו] (16.8.2006), ע"א 6340/08 וילאר נכסים בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין [פורסם בנבו] (10.6.2010), ע"א 5118/13 משה בנימין ניסים נ' פקיד שומה גוש דן [פורסם בנבו] (24.12.2015)).

קבלת טענה זו של המשיב משמעותה היא, כי המערער לא סגר את יתרות החובה שלו בחברה ולכן בדין נקבע כי יש לראותן כהכנסת דיבידנד בידו.

### **התמונות לא יצאו משליטת המערער ולכן אין לראותן כאילו נמכרו לחברה**

28. אקדים ואציין, כי מצאתי לקבל את טענתו העיקרית של המשיב לפיה יש לסווג את העסקה באופן **שונה**, ולקבוע, כי תחת ההנחה שהתמונות שנמכרו לחברה היו בחזקת המערער ושימשו אותו באופן אישי (הנחה שכאמור לא הוכחה), כי תמונות אלו נותרו בשליטתו של המערער מבחינה מהותית וכלכלית, גם לאחר מכירתן לכאורה לחברה, ולכן יש לראותן כאילו לא יצאו מרשותו ולא נמכרו לחברה. כפועל יוצא מכך, יש לקבוע כי יתרות המשיכה של המערער בחברה לא נפרעו ולכן חובו לחברה יהווה הכנסת דיבידנד בידו לפי **סעיף 2(4) לפקודת מס הכנסה** בשנות המס הנדונות. למסקנה זו הגעתי על בסיס משקלם המצטבר של כלל הנימוקים שיפורטו להלן.

### **א. לא ניתן לזהות את שמות התמונות שנמכרו לכאורה**

29. המערער לא ערך חוזה עם החברה, המצויה בשליטתו המלאה, למכירת התמונות בשנים 2008-2015. היות שכך, לא ידוע, בזמן אמת, מה פרטי התמונות שנמכרו, דהיינו, את שמות התמונות, את מספר התמונות ואת שוויין בעת ההעברה. בהתחשב בעובדה שהמערער העיד כי יש לו גישה חופשית למלאי התמונות שברשות אביו (עמ' 33 ש' 23-24), היה עליו לבסס – מראש ובזמן אמת – את המסוימות של התמונות שהועברו לחברה ולציין, באופן מפורש, את פרטי הזיהוי של כל תמונה ותמונה. שעה שהמערער לא עשה זאת, ולא ביסס את זיהוי ומסוימות התמונות שהועברו, הוא הותיר בידיו למעשה את השליטה בתמונות כך שבאופן עקרוני הוא יכול היה להחליף בין התמונות שהועברו מבלי שאיש ידע על כך ובאין מפריע.

30. המערער הצביע על הדיווח בספרי החברה על מכירת התמונות, במסגרת טופס פחת של החברה לשנת 2015 ("טופס יא", נספח 4 לתצהיר המערער), כהוכחה לאותנטיות מכירתן לחברה.

ברם, עיון בטופס הפחת הנ"ל מלמד כי הדיווח על רישום התמונות בספרי החברה נעשה באופן שמותיר פתח לשינוי עתידי של פרטי הזיהוי של התמונות, כך שהמערער יוכל להחליף ביניהן כרצונו ובאין מפריע.

כך, בעוד שלגבי שנת 2008 (שאינה חלק מערעור זה) צוינו בטופס הפחת שמות התמונות שנמכרו לחברה ("דמויות" ו"נמל"), בשנים 2012 ו- 2015 לא מופיעים שמות התמונות וכל שצוין בטופס הפחת, תחת הכותרת "ריהוט וציוד", הוא כי מדובר ב"ציור גוטמן", באופן סתמי ומבלי לציין כל פרט מזהה של התמונה המסוימת שהועברה. רק בשלב הגשת ההודעה המפרשת את נימוקי הערעור, ולאחר מכן במסגרת תצהיר המערער, פורטו שמות התמונות שלכאורה נמכרו בשנים 2012-2015 (עמ' 85 ש' 26-30; תרשומת ביקור נציג המשיב במשרד המערער מתאריך

15.11.2018, נספח 4 לתצהיר המשיב: "מפקח מבקש לשייך את תמונות במאזן לתמונות בפועל, כולל שמות, שווי ותאריכים".

### ב. לא ניתן להתחקות אחר מספר התמונות שנמכרו לכאורה

31. גם לעניין מספר התמונות שנמכרו, עולה מהדיווח בטופס הפחת של החברה, כי דיווח זה אינו תואם את גרסת המערער שהוצגה בבית המשפט.

במה דברים אמורים?

בטופס הפחת של החברה נרשם בשנת 2012 "ציור גוטמן" (בלשון יחיד) בשווי של 850,000 ש"ח, דהיינו, הדיווח בספרי החברה התייחס לציור אחד בלבד (לשם השוואה, ראו הדיווח בטופס הפחת לשנת 2008, שם צוינו שני ציורים לפי שמותיהם). בשלבי השומה, דובר על 6 ציורים שנמכרו לחברה, בהסתמך על הדיווח בטופס הפחת (2 ציורים בשנת 2008, 1 ציור ב- 2012 ו- 3 ציורים בשנת 2015, סה"כ – 6 ציורים).

גם במהלך הביקורת במשרדו של המערער בתאריך 15.11.2018 התייחס המערער לכך שהועברו 6 ציורים (3 ציורים שנמצאו לשיטת המבקר במשרדו של המערער ועוד "שלושת" [צ"ל – שלוש] התמונות הנוספות נמצאות אצל האבא", כדברי המערער לפי התרשומת בנספח 4 לתצהיר המשיב).

גם במסגרת תצהיר עדות ראשית התייחס המערער ל- 6 ציורים שנמכרו לחברה כאשר ציין כי מחצית הציורים (3) נמצאו במשרד במהלך הביקורת של נציג המשיב (סעיף 44 לתצהיר המערער).

רק במסגרת הערעור טען המערער, וזאת כאמור לראשונה, כי בשנת 2012 רכשה החברה 2 ציורים, "אניות בנמל תל אביב" ו"צפת", וכי השווי המצוין בטופס הפחת בסך של 850,000 ש"ח מתייחס בעצם לשני הציורים ולא לציור אחד (סעיף 14.1 לנימוקי הערעור המתוקנים).

לפי הגרסה המאוחרת של המערער בערעור, מדובר אפוא ב- 7 ציורים שנמכרו כביכול לחברה.

32. ברם, בין אם מדובר ב- 7 תמונות ובין אם מדובר ב- 6 תמונות שנמכרו לחברה, במסגרת ההוכחות העיד המערער כי במשרד היו תלויות רק 5 תמונות (3 מהן במשרדו הפרטי ועוד 2 תמונות במבואה ליד משרדו). גם העדים מטעמו של המערער, שותפיו עו"ד קנטור ועו"ד דורון, ידעו לומר כי במשרד תלויות רק 5 תמונות (עמ' 26, ש' 29-34, עמ' 22 ש' 5-8).

אם לא די בכך, מתברר כי לתצהירו צרף המערער צילומים של 4 תמונות בלבד, 3 מהן תלויות במשרדו ותמונה אחת נוספת במבואה שליד המשרד (נספח 6 לתצהיר המערער).

33. המערער לא ידע להסביר את פשר הסתירה בעניין מספר התמונות שלכאורה מכר לחברה, בין הגרסה על פי הדיווח המקורי בטופס הפחת של החברה (6 תמונות) ובין גרסאותיו המאוחרות, לרבות אלו שבמסגרת הערעור הנדון (7 או 5 או 4 תמונות).

34. גם במהלך חקירתו בבית המשפט לא ידע המערער להסביר מדוע נרשם בטופס הפחת רק ציור אחד שהועבר בשנת 2012. רואה החשבון של המערער, שלטענתו ביצע את הדיווח של טופס הפחת, לא זומן על ידו למתן עדות בבית המשפט על מנת להבהיר את העניין.

בנסיבות אלו, יש להחיל את ההלכה הפסוקה הקובעת כי נישום נתפס על דיווחיו ועל מצגיו לרשויות המס ([ע"א 732/15 פקיד שומה נ' בנלי טל](#) [פורסם בנבו] פס' 7 (21.3.2016)).

35. זאת ועוד, גם במהלך עדותו בבית המשפט מסר המערער גרסאות סותרות לגבי מספר התמונות שהועברו.

בתחילת חקירתו הסכים המערער עם קביעת המשיב כי בעת הביקורת שנערכה במשרדו נמצאו רק 3 תמונות (עמ' 46 ש' 21-23) אולם בהמשך החקירה ציין כי במשרדו היו בעצם 4 תמונות כאשר התמונה הרביעית הוסלקה מאחורי הארון ("ש: אתה אומר שבעצם הוא ראה 4 תמונות בביקורת? ת: אני לא יודע מה אני אומר, אבל אני אומר שהוא ראה את התמונה המוסלקת, כשהוא היה אצלי בחדר. ש: שזו לא הייתה התמונה על הרצפה. ת: לא", עמ' 63 ש' 8-12).

36. השינוי החוזר ונשנה בגרסת המערער לגבי מספר התמונות שנמכרו לחברה מעמיד בספק את אותנטיות המכירה, שהרי בעל השליטה בחברה אמור לדעת כמה תמונות מכר לחברה שלו, כך בפרט כאשר השווי הכולל של התמונות שהועברו עומד על כ- 3 מיליון ש"ח.

גם העובדה שהמערער לא הצליח לבסס מבחינה עובדתית את פרטי מכירת התמונות לחברה, הן ביחס למספר התמונות, הן ביחס לשמות התמונות והן ביחס לשווי התמונות, מטילה צל כבד על אמיתות הטענה בדבר מכירת התמונות לחברה, כך בפרט כאשר מדובר על מכירה מבעל מניות לחברה המצויה בבעלותו המלאה.

37. התמונה המצטיירת מחומר הראיות היא, ויפורט על כך גם בהמשך, כי המערער דאג ל"דיווח מסגרת" בספרי החברה בגין מכירה לכאורה של התמונות, דיווח אותו יכול היה למלא בתוכן לפי הצורך ולפי העניין; מחד גיסא, קיים דיווח בספרי החברה על מכירת התמונות, אך מאידך גיסא, "דיווח מסגרת" זה אפשר למערער לשלוט בתמונות תוך אפשרות להחליף ביניהן (שהרי שמות התמונות לא דווחו בספרי החברה), וכל זאת באין מפריע.

העובדה שהתמונות הוצגו רק במשרדו הפרטי של המערער (ובמבואה הממוקמת מול משרדו) והעובדה שהתמונות הועברו לחברה בשליטתו המלאה ולא לשותפות או לפירמה, תומכות אף הן במסקנה זו.

יש בכך ללמד, בצד אינדיקציות נוספות, כי השליטה המהותית והכלכלית בתמונות נותרה בידי המערער ולא הועברה לחברה.

**ג. לא הוכח שווי התמונות שנמכרו לכאורה**

38. המערער לא הציג הערכות שווי לציורים שנמכרו בשנת 2008 ובשנת 2012. המערער ציין שהתבסס על הערכת שווי של חברת "תירוש" אך טען כי הערכה זו אבדה לו (עמ' 49 ש' 28 ואילך).

אי לכך, היה מצופה כי המערער יציג הערכת שווי חדשה של שווי התמונות לשנים הנ"ל, ולחילופין יפנה לחברת "תירוש" לצורך שיחזור הערכת השווי הישנה, אך הוא לא עשה כן (עמ' 50 ש' 20-21, עמ' 57 ש' 6-10, ש' 18-23).

39. בכל הנוגע לציורים שהועברו בשנת 2015, המערער הציג הערכה שמאית מטעם חברת גמולב. יצוין כי הערכה זו נערכה פחות מחודש לפני ההעברה הנטענת של 3 התמונות לחברה (נספח 3 לתצהיר המערער נושא תאריך 9.11.2015).

מעניין לציין כי בהערכת השווי לא נמצא ביטוי לשווי 4 תמונות נוספות שלטענת המערער היו תלויות על קירות ביתו, אלא רק לתמונות שלטענתו נמכרו לחברה (עמ' 61 ש' 18-24). עניין זה אומר דרשני.

דעתי עם המשיב, כי לא ניתן להסתמך על הערכת השווי של חברת גמולב, שאינה מתייחסת באופן מפורט לתמונות, לצורך קביעת שווי התמונות שלכאורה נמכרו, וממילא ספק אם המעריך היה בעל המומחיות המיוחדת הנדרשת לצורך הערכת שווי חפצי אמנות (המעריך מטעם חברת גמולב לא הובא לעדות על ידי המערער, עמ' 56 ש' 9-5).

40. זאת ועוד, מדובר בדו"ח שהיה אמור לסכם את תכולת דירת מגוריו של המערער, עבור פוליסת ביטוח לדירה, כאשר המערער בעצמו אישר כי פוליסה זו לא הייתה אמורה לבטח את חפצי האמנות שלו, בשל עלותה היקרה. על כן תמוה מדוע נרשם שווי התמונות בדו"ח הערכת תכולת הדירה כאשר המערער אישר כי לא היה בכוונתו לבטח את התמונות בשל העלויות היקרות של הביטוח כך ששווין ממילא לא היה נחוץ להערכת תכולת הדירה (עמ' 50 ש' 9-11, עמ' 54 ש' 26-33, עמ' 60 ש' 17).

41. לא רק ששווי התמונות לא הוכח כדבעי, אלא שהתברר כי המערער אינו עקבי ביחס לשווי התמונות שנמכרו.

בעוד שבטופס הפחת של החברה לשנת 2015 (נספח 4 לתצהיר המערער) דווחו תמונות בשווי מצטבר של כ- 3 מיליון ש"ח, בהצהרה שמסר המערער לבנק בתאריך 7.2.2017 עבור החברה (נספח 7 לתצהיר המערער) הוערך שווי כלל התמונות לאותו מועד על סך של 2 מיליון ש"ח (בהצהרת ההון של המערער לתאריך 31.12.2015, נספח 1 לתצהיר המשיב, הוצהר כי קיימות תמונות של גוטמן אך לא פורט שווין או תאריך רכישתן).

42. העובדה ששווי התמונות לא נקבע באופן בלתי תלוי על ידי מומחה להערכת שווי חפצי אמנות והעובדה שקיים פער בולט בין הערכות השווי של התמונות בדיווחים השונים תומכות אף הן בעמדת המשיב, כי המערער לא ייחס חשיבות של ממש להערכת שווי התמונות, שכן השימוש בתמונות נעשה באופן ששרת את צרכיו.

תמיכה נוספת לשליטתו של המערער בתמונות ניתן למצוא גם בעובדה שהמערער דיווח על מכירת התמונות לחברה לפי "שווי" שהיה כמעט זהה לגובה יתרות החוב שלו בחברה, כאשר המטרה הייתה לאפס את יתרות החובה, וזאת על פי דפוס שחזר על עצמו הן בשנת 2008, הן בשנת 2012 והן בשנת 2015.

#### **ד. לא כל התמונות נמצאו פיסית במשרדי החברה**

43. בסעיף 126 לנימוקי הערעור המתוקנים ציין המערער כי "ממועד מכירתם לחברה, חפצי האמנות לא עמדו לשימוש של המערער באופן אישי, אלא נתלו ברחבי הפירמה ושימשו את החברה..." [ההדגשה במקור].

ברם, במהלך עדותו בבית המשפט אישר המערער, כי במשך שנה ושמונה חודשים, החל ממועד הכניסה למשרדים החדשים של החברה ברחוב ב.ס.ר 4 בני ברק בחודש מרץ 2017 ועד לחודש נובמבר 2018 מועד הביקורת של נציג המשיב במשרדי החברה, לא היו בחברה יותר משלוש תמונות (עמ' 43 ש' 31-34).

עדות זו אינה מתיישבת עם טענת המערער בנימוקי הערעור כי החל "ממועד מכירתם לחברה" היו הציורים בשימוש החברה.

המערער אף לא מסר גרסה סדורה אשר לשאלה מאיזה מועד נמצאו כל התמונות במשרדי החברה והסתפק באמירה סתמית כי התמונות הועברו למשרדים סמוך לאחר הביקורת של נציג המשיב בחודש נובמבר 2018 (עמ' 66 ש' 13-15).

44. במועד הביקורת של נציג המשיב במשרדי החברה בחודש נובמבר 2018 נמצאו במשרד 3 תמונות (דו"ח ביקורת, נספח 4 לתצהיר המשיב): "טבריה", "נוף בגליל" ו"כרכרה".

המערער מבקש ללמוד מהימצאות 3 התמונות במשרדי החברה כי הייתה העברה בפועל של תמונות אלו לחברה.

לטעמי, אין בהימצאותן של תמונות אלו במשרד כדי ללמד בהכרח על מכירתן לחברה, וודאי שאין בכך ללמד על מכירתן של התמונות שלא נמצאו במשרד.

יצוין כי, שמות התמונות "כרכרה", "טבריה", "נוף בגליל" לא מופיעים בטופס הפחת של החברה כתמונות שנמכרו לחברה (נספח 4 לתצהיר המערער). מאחר שגם לא נערך חוזה מסודר בין המערער לחברה על מכירת התמונות, לא ניתן לדעת אם התמונות שנמצאו במשרדי החברה במועד הביקורת של נציג המשיב הן התמונות שנמכרו לכאורה לחברה. צודק המשיב בטענתו, כי יתכן שמדובר בתמונות פרטיות של המערער שהובאו מביתו, אותן נהג לתלות במשרדו כפי שנוהגים עורכי דין לקשט את משרדיהם בחפצי אומנות פרטיים שונים. יתכן ומדובר בתמונות מהאוסף הפרטי של אביו של המערער, שהמערער אישר כי נהג ליטול ממנו ולהחליף בין התמונות מפעם לפעם (עדותו בבית המשפט, עמ' 33 ש' 23-24) וכפי שאישר במהלך הביקורת בפני נציג המשיב (דו"ח ביקורת, נספח 4 לתצהיר המשיב).

- כלומר, לא ניתן לדעת אם התמונות שהיו במשרד במועד הביקורת היו אכן התמונות שנמכרו לחברה ולכן אין בהימצאותן של תמונות אלו במשרדי החברה כדי לסייע למערער בהרמת נטל ההוכחה לגביהן.
45. מכל מקום, אין חולק כי שאר התמונות, שלטענת המערער נמכרו לחברה, לא נמצאו במשרדי החברה במועד הביקורת של המשיב.
- ההסבר שניתן על ידי המערער לאי הימצאותן של 3 (או 4) התמונות הנוספות, אינו מניח את הדעת, וזאת בלשון המעטה.
- במסגרת תצהירו, ציין המערער כי בעת המעבר למשרדי החברה החדשים מרמת גן (רחוב ששון חוגי) לבני ברק (רחוב ב.ס.ר), נערכו בבניין החדש עבודות תשתית ותחזוקה, ומחשש לשלמות וביטחון התמונות, הוא אחסן חלק מהן אצל אביו, בחדר מותאם לשמירה בתנאי לחות אופטימאליים (סעיף 17 לתצהיר המערער).
- המשיב ציין בתצהירו כי טענה זו הועלתה על ידי המערער רק בשלב הערעור ולא נטענה על ידו במועד הביקורת או לאחר מכן (סעיף 26 לתצהיר המשיב).
- אכן, אין אזכור לעבודות השיפוץ בדו"ח הביקורת שנערך על ידי נציג המשיב (נספח 4 לתצהיר המשיב). מכאן, שהסברו של המערער לאי הימצאות התמונות הנוספות במשרדי החברה בשל עבודות שיפוץ היא טענה כבושה, שהמשקל שיש לייחס לה הוא קטן.
- היה מקום לצפות, כי אם אכן היו עבודות שיפוץ בבניין במועד הביקורת של המשיב, ובהיקף שהצדיק את אי הימצאותן של התמונות במשרדי החברה, היה הדבר מקבל ביטוי בדו"ח הביקורת. נציג המשיב לא נחקר על כך ולכן יש לקבל את גרסת המשיב כי לא נערכו שיפוצים בזמן הביקורת (ולמעשה, לא בהיקף שמנע את הימצאות התמונות במשרדי החברה).
- כפועל יוצא, קשה לקבל את הסברו של המערער על השיפוצים כמצדיק את אי הימצאותן של התמונות במשרד.
46. זאת ועוד, מעבר לכך שהסברו של המערער על עבודות השיפוץ בבניין לא נמסר בזמן אמת, לא ברור מדוע היה בעבודות השיפוץ, אפילו נעשו במועד הביקורת, כדי להצדיק את אי הימצאות התמונות החסרות.
- שותפו של המערער, עו"ד קנטור, אישר בעדותו כי משרדי הפירמה נעולים ורק המזכירה יכולה לפתוח את הדלת. מדוע, אם כן, לא אוחסנו התמונות החסרות במשרדו הנעול של המערער וכיצד הסברו זה של המערער מתיישב עם אישורו לכך כי לפחות 3 תמונות כן נמצאו במשרד בזמן השיפוצים לכאורה (אין חולק כי אחת מהן לא הייתה תלויה על הקיר).
47. נוסף על כך, יש לדחות את טענת המערער, כי העובדה שפועלים ובעלי מקצוע ערכו עבודות שיפוץ במשרדי הפירמה היא שגרמה לאחסון חלק מהציורים אצל אביו, לשם שמירתם. שכן, התברר במהלך העדויות כי שיפוצים, התאמות ומיזוגים נעשים במשרדי הפירמה גם "בימים אלו" (עדות עו"ד קנטור, עמ' 24 ש' 22-24; עדות עו"ד



- דורון עמ' 11 ש' 29) ועדיין התמונות נמצאות תלויות, הן במשרדו של המערער ואף מחוץ למשרדו. המערער לא הציג הסבר משכנע להבדל בין השיפוצים וההתאמות שנעשו במשרדי הפירמה בשנת 2020 לבין אלו שנעשו בשנת 2018 ומדוע התמונות לא היו תלויות מחוץ למשרדו כבר בעת המעבר למשרדים החדשים בבני ברק.
48. בכל מקרה, המערער והעדים מטעמו העידו כי כיום מצויים במשרד רק 5 ציורים. כאשר נשאל המערער היכן נמצאות עוד 2 תמונות, שלטענתו נמכרו לחברה, השיב כי "הן כרגע מאוחסנות במחסן אצלנו במשרד" (עמ' 44 ש' 1-13).
- טענה זו על קיומו לכאורה של "מחסן" במשרד שבו מאוחסנות חלק מהתמונות שנמכרו לחברה, לא רק שהיא טענה כבושה שהועלתה רק בשלב הערעור ולכן משקלה אפסי, אלא שיש בה לפגוע באמינות עדותו של המערער בכללותה. שהרי אם קיים מחסן במשרד, שבו מאוחסנים ציורים שאינם תלויים על קירות המשרד, מדוע נצרך המערער להעביר ציורים לאחסון אצל אביו במועד עבודות השיפוצים בשנת 2018? המערער לא העמיד הסבר להבדל בין אחסון הציורים בשנת 2018 בבית אביו לאחסונם במחסן שבמשרד.
49. לאור כל האמור לעיל, אין לקבל את הסברו של המערער על פעולות התחזוקה ותנועת הפועלים בבניין החדש כהסבר המצדיק את אי הימצאות התמונות החסרות במשרד.
- בהעדר הסבר המניח את הדעת, אי הימצאות התמונות החסרות במשרדי החברה מהווה אינדיקציה חזקה התומכת בגרסת המשיב, כי אין לקבל את מצגו של המערער על מכירת תמונות אלו לחברה (זאת, כאמור, אף תחת ההנחה, שלא הוכחה, כי התמונות שנמכרו היו בבעלות המערער טרם העברתן לחברה ושימשו אותו באופן אישי).
- כפועל יוצא, לא ניתן לדעת אם התמונות שהיו במשרד במועד הביקורת היו אכן התמונות שנמכרו לחברה ולכן אין בהימצאותן של תמונות אלו בחברה כדי לסייע למערער בהרמת נטל ההוכחה לגביהן. נוסף על כך, אי הימצאות התמונות החסרות במשרדי החברה מהווה אינדיקציה חזקה התומכת בגרסת המשיב, כי אין לקבל את מצגו של המערער על מכירת התמונות לחברה.
- ה. אינדיקציות נוספות לכך שהתמונות נותרו בשליטת המערער**
50. העובדה שהחברה, המצויה בבעלותו המלאה של המערער, היא שרכשה את התמונות, ולא הפירמה שהיא בעלת המשרד שעל קירותיו אמורות להיות תלויות התמונות, תומכת בעמדת המשיב כי המערער ביקש להשאיר את השליטה בתמונות בידיו.
- המערער אישר בחקירתו שלחברה אין התחייבות כלפי הפירמה להשאיר את התמונות במשרדים: "[החברה – י"ס] יכולה להחליט מחר בבוקר שהיא רוצה לתרום את התמונות לצדקה, או לאירוע. היא יכולה כן" (עמ' 68 ש' 11-12).

51. זאת ועוד, העובדה שהפירמה לא רכשה את התמונות, למרות שלטענת המערער רכישת התמונות נועדה לחיזוק המוניטין של **"הפירמה"**, מחזקת את המסקנה שהמערער ביקש להשאיר את השליטה בתמונות בידו.

עו"ד דורון, שותף בפירמה, אישר את הדברים בעדותו: **"אני נוטה להאמין, אם את שואלת אותי שהוא רצה לקנות את התמונה שהיא תהיה בשליטה, בשליטתו, ולא בשליטתי לדוגמה... וחלק אחר של התמונות לא הציעו לי, זה לא משהו שהוצע לי..."** (עמ' 18 ש' 25 עד עמ' 19 ש' 33).

52. העובדה שהתמונות לא היו תלויות ברחבי הפירמה ולא שימשו את הפירמה, אלא היו תלויות רק במשרדו הפרטי של המערער ובמבואה הממוקמת מול משרדו (משרדי הפירמה התפרשו על פני 3 קומות ובשטח של כ- 1,400 מ"ר).

עו"ד דורון העיד כי: **"התמונות שאני מכיר שקשורות לגוטמן לדוגמה, אז דווקא מכל מה שאני ראיתי, זה בטריטוריה של גוטמן, כלומר די קרוב לטריטוריה שלו. אם זה בתוך החדר שלו ואם זה מחוץ לחדר שלו"** (עמ' 14 ש' 28-30).

לעומת זאת, חפצי אומנות אחרים הוצגו בלובי של הפירמה: **"לגבי תמונות אחרות שיש לנו במשרד, אז הן מפוזרות לאורך פרוזדור, וגם פסלים וכדומה, שהם יותר בשטחים היותר ציבוריים"** (עמ' 14 ש' 30-32).

53. העובדה שהמערער נהג להחליף בין התמונות (עמ' 25 ש' 19), מבלי שהוברר לאשורו אם עשה זאת רק מתוך מלאי התמונות שלכאורה מכר לחברה או גם מתוך מלאי התמונות הפרטי שלו, וכן העובדה שהמערער הוציא את אחת התמונות לשם הצגתה במוזיאון גוטמן (עמ' 54 ש' 1-3), מצביעות אף הן על השליטה של המערער בתמונות. בהקשר זה, יצוין כי המערער לא פרט אם התקבלה תמורה בגין הצגת התמונה במוזיאון גוטמן, ואם כן, למי שולמה התמורה, לו או לחברה, או מי נשא בהוצאות ההובלה והתחזוקה של הציור שהועבר למוזיאון וכיו"ב. בתשובות לשאלות אלו, לו ניתנו, היה כדי לשפוך אור על זהות הגורם השולט בפועל בתמונות, אף לאחר העברתן לחברה.

54. העובדה שהמערער אישר כי הוא או אביו מעולם לא מכרו תמונות לצד ג' (עמ' 40 ש' 8-1) וכי לתמונות יש ערך סנטימנטלי עבורם, גם היא תומכת בעמדת המשיב כי המערער ביקש להשאיר את התמונות "בבית", בשליטתו האישית, אך תוך שימוש בכסות התאגידית של חברה המצויה בבעלותו הבלעדית.

### **קבלת טענת המשיב על כי מכירת התמונות לחברה נגועה במלאכותיות**

55. משקיבלתי את טענתו העיקרית של המשיב, על "סיווג שונה" של עסקת מכירת התמונות לחברה, והגעתי לכלל מסקנה, כמפורט לעיל, כי השליטה בתמונות נותרה בידי המערער ולכן יש לראות את התמונות כאילו לא נמכרו לחברה, בעיקרון אין צורך להידרש לטענתו החילופית של המשיב לפיה – אף אם ייקבע כי התמונות נמכרו לחברה, כי אז יש להתעלם מהתוצאה המיסויית של מכירת התמונות לחברה

ומהתוצאה של סגירת יתרות החובה של המערער, וזאת מכוח סמכותו המיוחדת של המשיב לפי [סעיף 86 לפקודת מס הכנסה](#).

טענת המשיב על **מלאכותיות** /סיווג **מחדש** של עסקת מכירת התמונות מבוססת על כך שלא היה **"טעם מסחרי יסודי"** בהעברת התמונות לחברה, למעט היתרון המיסוי של סגירת יתרות החוב של המערער ללא תשלום מס.

56. עם זאת, למען שלמות הדיון ועל מנת להניח את דעתם של המערערים, מצאתי להתייחס גם לטענתו החליפית של המשיב, כי מכירת התמונות לחברה נגועה במלאכותיות ולכן יש להתעלם ממנה לצורכי מס, וכפי שנראה להלן דעתי היא כי המשיב צודק גם בטענתו זו. אי לכך, יש להתעלם מעסקת מכירת התמונות מהמערער לחברה, בין אם מכוח טענתו העיקרית של המשיב על סיווג העסקה באופן שונה ובין אם מכוח טענתו החליפית של המשיב על היות העסקה נגועה במלאכותיות (סיווגה מחדש), כמוסבר להלן.

57. לפי טענת המשיב בנימוקי השומה המתוקנים, מלאכותיות העסקה מתבטאת בכך שסגירת יתרת משיכות הבעלים נעשתה על דרך של מכירת תמונות לחברה ללא אירוע מס, וזאת מבלי ששולם מס בגין יתרות החובה ומבלי ששולם מס בגין העברת התמונות לחברה המהוות "מיטלטלין לשימוש אישי" (הגדרת "נכס" [בסעיף 88 לפקודת מס הכנסה](#)).

טענה זו של המשיב, באופן בו היא מוצגת, מוקשית לטעמי, מכל הטעמים הבאים: **ראשית**, העובדה שבעל מניות מעביר לחברה המצויה בבעלותו המלאה, שהיא אישיות משפטית נפרדת, נכס שהיה קודם לכן בבעלותו הפרטית אינה כשלעצמה בגדר פעולה "מלאכותית" (הא ראייה, [שסעיף 104א לפקודת מס הכנסה](#) פוטר ממס העברת נכס לחברה, תמורת הקניית הזכויות בה, ואף מחייב את המעביר להחזיק לפחות 90% מהזכויות בחברה לאחר ההעברה).

**שנית**, העובדה שבעל מניות בוחר לפרוע את יתרות החובה שלו בחברה באמצעות מכירת נכס לחברה, חלף פירעון חובו בשטרי כסף, אינה כשלעצמה פעולה מלאכותית. משאין חולק כי בעל מניות נדרש לפרוע את חובו לחברה, הוא רשאי לעשות כן גם באמצעות מכירת נכסו הפרטי לחברה ואין לחייבו בפירעון יתרות החובה באמצעות תמורת מכירת הנכס לצד ג'.

**שלישית**, העובדה שבעל המניות בוחר למכור לחברה נכס פרטי שהוא מיטלטלין המשמשים אותו באופן אישי, כך שמכירת נכס זה לחברה תהא פטורה ממס רווח הון, אף היא כשלעצמה אינה מלמדת על מלאכותיות. בחירת הנישום במבנה עסקה דל מיסים אינו מקים בהכרח טענה על מלאכותיות: **"עצם העובדה כי צדדים בחרו במבנה משפטי דל מיסים אינה מצביעה כי המבנה 'מלאכותי' או 'בדוי'" (ע"א**

[4639/91 מנהל מס שבח מקרקעי נ' חזון ואח' פס' 10 פ"ד מח \(3\) 156 \(1994\)](#), ראו גם [ע"מ \(מחוזי חיפה\) 71455-12-18 בית חוסן בע"מ ואח' נ' פקיד שומה עכו](#) [פורסם בנבו] פס' 57 (1.11.2020).

**רביעית**, אף אם צודק המשיב בטענתו, כי מלאכותיותה של העסקה תישלל רק אם יימצא בבסיסה "טעם מסחרי יסודי", יש עדיין מקום לשאלה, האם לא ניתן לראות בהתחייבותו של בעל המניות לפרוע את חובו לחברה משום "טעם מסחרי יסודי" המצדיק את מכירת נכסו הפרטי לחברה לצורך פירעון החוב? מילים אחרות, האם הצורך בפירעון החוב אינו "טעם מסחרי יסודי" כשלעצמו? ובהנחה שהתשובה לכך היא בחיוב, האם העובדה שבעל המניות בחר בנכס שמכירתו לחברה אינה חייבת במס מקימה עילה לטענת מלאכותיות? (למשל, מה הייתה עמדת המשיב אם בעל המניות היה בוחר למכור לחברה, לצורך כיסוי חובו, את רכב הג'יפ המשמש אותו באופן אישי?).

**חמישית**, יש קושי עם טענת המשיב, באופן בו נוסחה, לפיה מכירת התמונות לחברה בלא חבות במס רווח הון, בצד סגירת יתרות החוב של המערער ללא תשלום מס, מקימה עילה ל"מלאכותיות" המכירה. שהרי, **מבחינת תוצאת המס**, אין חולק, כי אם המערער היה מוכר לצד ג' תמונות, ששימשו אותו באופן אישי, ופורע את יתרת חובו בחברה באמצעות תמורת מכירת התמונות, הוא היה פטור גם ממס רווח הון (בגין מכירת התמונות) וגם ממס הכנסה (בעקבות סגירת יתרות החובה ואי זקיפתן כהכנסה). אף אין חולק כי אם מכירת התמונות לחברה הייתה חייבת במס רווח הון (למשל, משום שהתמונות לא שימשו את המערער באופן אישי), לא היה למשיב פיתחון פה, שכן תשלום מס רווח הון שקול מבחינה כלכלית לתשלום מס על דיבידנד בגין יתרות החוב (אדרבא, בעקבות מכירת התמונות לחברה, עליית הערך העתידית של התמונות (ככל שתהיה) תחויב במס בעת מכירתן בידי החברה וכך גם במקרה של פירוק החברה (ראו [סעיף 93 לפקודת מס הכנסה](#)), כאשר הותרת התמונות בידי היחיד הייתה פוטרת ממס עליית ערך זו במכירתן על ידו (בכפוף לשימוש אישי)). האם עולה מכך שלטענת המשיב "מלאכותיות" העסקה מתבטאת בבחירת המערער לפרוע את חובו לחברה באמצעות מכירת נכס שאינה חייבת במס?

58. אם נזקק את המחלוקת, נוכל לומר כי מרכז הכובד של טענות המשיב מצוי בטענה כי השליטה בתמונות לא יצאה מידי המערער ולא הועברה לחברה. על טענה זו נסוב הדיון לעיל במסגרת הדיון בטענתו העיקרית של המשיב על סיווג העסקה באופן שונה.

בכל הנוגע לטענת המשיב על מלאכותיות העסקה, מרכז הכובד הוא בשאלה, האם עמד "טעם מסחרי יסודי" במכירת התמונות לחברה? תשובה שלילית לשאלה זו תכריע את הכף לטובת קביעת מלאכותיות העסקה לפי [סעיף 86 לפקודת מס הכנסה](#). אפנה לכך כעת.

59. [סעיף 86 לפקודת מס הכנסה](#) קובע כך :

"(א) היה פקיד השומה סבור, כי עסקה פלונית המפחיתה, או העלולה להפחית, את סכום המס המשתלם על ידי אדם פלוני היא מלאכותית או בדויה, או שהסבה פלונית אינה מופעלת למעשה, או כי אחת ממטרותיה העיקריות של עסקה פלונית

היא הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותות, רשאי הוא להתעלם מן העסקה או מן ההסבה, והאדם הנוגע בדבר יהא נישום לפי זה. הימנעות ממס או הפחתת מס ניתן לראותן כבלתי נאותות אפילו אינן נוגדות את החוק. לענין זה, 'עסקה' - לרבות פעולה".

60. בעניין [ע"א 2965/08 סגנון שרותי תקשוב בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה](#) [פורסם בנבו] פס' 27 (21.6.2011) (להלן: עניין סגנון) נקבעה ההלכה לעניין קביעת אמת המידה השוללת את מלאכותיותה של עסקה:

"מקום בו בית המשפט שוכנע שלצד מטרה פיסקלית, עמד גם טעם מסחרי לגיטימי בבסיס פעולתו של הנישום, יש לבחון את משקלו של הטעם המסחרי, כדי שזה יוציא את העסקה מכלל היותה מלאכותית... בהתאם לטרמינולוגיה הקיימת היום לשלילת מלאכותיות העסקה – קיומו של 'טעם מסחרי' – המבחן הראוי לשיטתי הוא מבחן 'יסודיות הטעם המסחרי'. המבחן הנהוג היום, אשר ניתן לכנותו מבחן 'בלעדיות המטרה הפיסקלית', בוחן אם מטרתו של הנישום בעת ביצוע העסקה נתמצתה בהשגת היתרון הצפוי מהטבת המס. כזכור, ניתן לצלוח מבחן זה גם אם הוצג 'טעם מסחרי כלשהו' (לעיל, דנ"א שטרית). מבחן 'יסודיות הטעם המסחרי', לעומת זאת, קובע כי עסקה אינה מלאכותית אם לולא המטרה המסחרית – לא היה מבצע הנישום את העסקה. המבחן אינו בודק רק אם קיימת מטרה מסחרית, ואין ספק בדבר שקיומה של זו הוא תנאי הכרחי, אך אין זה תנאי מספיק. לצורך סיפוקו של המבחן נדרש גם כי המטרה המסחרית תהיה סיבה "יסודית", כך שלולא ציפייתו של הנישום כי זו תתממש, לא היה נכנס לעסקה מלכתחילה. לאור הרציונאליים החולשים על הסוגיה, תישלל מלאכותיותה של העסקה, אף אם נלווה לטעם המסחרי היסודי, טעם פיסקלי במידת יסודיות שווה" (להרחבה נוספת, ראו גם [ע"מ \(מחוזי ת"א\) 46365-09-17 קבוצת אחים נאוי בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4](#) [פורסם בנבו] (20.1.2020)).

61. כאשר אני באה ליישם, בנסיבות עניינו, את מבחן יסודיות הטעם המסחרי שנקבע בעניין סגנון, במסגרת טענתו החילונית של המשיב על מלאכותיות העסקה, נחה דעתי כי המשיב הרים את הנטל להוכיח, כי עסקת העברת התמונות לחברה נגועה במלאכותיות, שכן לא עמד בבסיסה "טעם מסחרי יסודי".

מאחר שעסקינן בדיון בטענה חליפית, שתכליתו היא שלמות הדיון והנחת דעתו של המערער, אתייחס לדברים בקצרה.

62. שני טעמים הציג המערער כדי לבסס את "הטעם המסחרי היסודי" שעמד בבסיס מכירת התמונות לחברה:

**האחד**, כי התמונות מהוות מכשיר עסקי המשדר איכות ויוקרה ורכישתן נעשתה במטרה להקנות לחברה, לשותפות ולפירמה את האפשרות להציג אותן לראווה ברחבי המשרד אל מול לקוחותיה הקיימים והפוטנציאליים. לטענת המערער, הצגת הציורים על ידי החברה במשרדי הפירמה נועדה להגדיל את המוניטין של הפירמה

ומשמש כל שיווקי לגיוס לקוחות חדשים ואף תורמת ליצירת שיח משותף בינם ובין עורכי הדין ובכך תורמת להגדלת עסקאותיה של הפירמה ולהשאת רווחיה. **השני**, כי מכירת התמונות לחברה והכללתן במצבת נכסיה נועדה לחזק את מערכת היחסים הפיננסית של החברה, ובעקיפין של השותפות, אל מול הבנקים לצורך קבלת אשראי שוטף ואשראי חריג. המערער ציין כי המערכת הבנקאית לא רואה ביתרות החובה בחברה, הגם שהן נזקפות בדוחות הכספיים כ"נכס", כנכס בר קיימא כאשר נבחנית איתנותו הפיננסית של הלקוח ובכל מקרה איתנותה הפיננסית של השותפות נבחנת בהתאם לחוסנם הפיננסי של השותפים בשותפות, היא החברה אליה הועברו התמונות.

63. אין בידי לקבל את נימוק המערער על חיזוק המוניטין כ"טעם מסחרי יסודי":

**ראשית**, לא הוכח כי היה ברכישת התמונות על ידי החברה כדי להגדיל את היקף העסקאות והרווחים של הפירמה ולא הוכח כי היה בהצגת התמונות במשרד כדי להשפיע על המוניטין שלה (עמ' 17 ש' 32-34). בפרט, היה על המערער להציג ראיות משכנעות, כי היה ברכישת התמונות כדי להביא לגידול ברווחים, בהתחשב בעובדה שהתמונות הוצגו במשרדו הפרטי ולא בלובי של משרדי הפירמה או ברחבי המשרד. **שנית**, מעדותם של שותפיו של המערער עולה כי הפירמה לא השקיעה ברכישת חפצי אומנות אחרים ומכאן שלא ראתה בהם כלי להגדלת המוניטין שלה (עמ' 28 ש' 27-25).

**שלישית**, הפירמה לא רכשה את התמונות, אלא החברה שבבעלות המערער, ולכן יש לדחות את הטענה על חיזוק המוניטין של הפירמה (עמ' 14 ש' 17). **רביעית**, קשה לקבל את הטענה כי התמונות נרכשו לשם חיזוק המוניטין כאשר שתי תמונות היו מאוחסנות דרך קבע במחסן ובחלק מהתקופה בחדר אצל אבי המערער (עמ' 67, עמ' 32 ש' 5-17).

64. אין בידי לקבל את נימוק המערער על חיזוק האיתנות הפיננסית מול הבנקים כ"טעם מסחרי יסודי":

**ראשית**, הטענה לא הוכחה והמערער לא הביא לעדות את נציג הבנק שיאשר את טענתו (עמ' 69 ש' 16-20). מחומר הראיות עולה כי החברה לא נטלה הלוואה בתקופה הנדונה ולכן ממילא לא הייתה זקוקה לחיזוק איתנותה הפיננסית מול הבנק. המערער גם לא הצביע על אשראי ספציפי שקיבלה החברה בעקבות רכישת התמונות (עמ' 30 ש' 3-22).

**שנית**, המערער הצהיר בפני הבנק כי הוא הבעלים של התמונות ועל פי מצג זה קיבלה החברה/השותפות אשראי מהבנק (הצהרה אישית לבנק, נספח 7 לתצהיר המערער). לפי זה, כלל לא היה צורך במכירת התמונות לחברה לצורך קבלת אשראי שכן הוא ניתן לחברה על סמך הצהרתו האישית של המערער.

65. למפורט לעיל יש להוסיף, כי לא מצאתי בדאיות כלכלית בהשקעת החברה ברכישת תמונות בסכום של כ- 3 מיליון ש"ח, כאשר מתוך 7 תמונות שנרכשו, רק 3 תמונות

היו תלויות במשרדו הפרטי של המערער ואחת במבואה מחוץ למשרדו (ראו צילומי 4 התמונות שבמשרד, נספח 6 לתצהיר המערער), וכאשר שאר התמונות מאופסנות במחסן שבמשרד או בביתו של אבי המערער. התנהלות שכזו, שאין בה כל היגיון כלכלי, ניתן להסביר רק על רקע מערכת היחסים המיוחדת שבין בעל מניות יחיד לחברה בבעלותו.

### **סעיף 84 לפקודת מס הכנסה – הסבת נכס הניתנת לביטול**

66. **סעיף 82 לפקודת מס הכנסה** קובע:

"הסבה", לענין הסעיפים 83, 84 ו-86 – לרבות הקנאה, חוזה, הסכם, הסדר או העברה של נכסים.

שום דבר האמור בסעיפים 83 ו-84 אינו בא למנוע במקרים שאין סעיפים אלה חלים עליהם מלנהוג בהכנסה מכוח הסבה, לענין מס, כאילו היתה הכנסתו של המסב". [ההדגשה אינה במקור].

67. **סעיף 84 לפקודת מס הכנסה** קובע:

(א) "היתה הכנסה משתלמת לאדם בכל שנת מס שהיא, מכוח הסבה הניתנת לביטול או בעקבותיה, בין שנעשתה לפני תחילת פקודה זו ובין לאחריה, וכן הכנסה כאמור שלפי הפרק החמישי רואים אותה כאילו נתקבלה על ידי האדם - ינהגו בה, לענין פקודה זו, כאילו היתה הכנסתו של המסב באותה שנה ולא הכנסה של זולתו.

(ב) לענין סעיף קטן (א) יראו הסבה כניתנת לביטול, אם יש בה הוראה בדבר העברתם או החזרתם של הכנסה, או של הנכס שממנו היא נובעת, אל המסב, או אל בן-זוגו, בין במישרין ובין בעקיפין, או אם יש למסב או לבן-זוגו, במישרין או בעקיפין, כוח בכל דרך שהיא לקבל או להחזיר לעצמו את השליטה, במישרין או בעקיפין, על ההכנסה או על הנכס שממנו היא נובעת".

[ההדגשה אינה במקור].

68. עינינו הרואות, כאשר מתקיימים יסודות **סעיף 84 לפקודת מס הכנסה** אין צורך להצביע על סיווג שונה של העסקה או על מלאכותיותה או על הפחתת מס בלתי נאותה. הווה אומר, אף אם לא הייתה מתקבלת עמדת המשיב בענין סיווגה השונה של עסקת מכירת התמונות לחברה ואף אם לא היה נמצא ממש בטענתו כי מכירת התמונות לחברה נגועה במלאכותיות, מכירת התמונות לחברה הייתה נחשבת כ"הסבה ניתנת לביטול", מכוח ההוראה המיוחדת **שבסעיף 84 לפקודת מס הכנסה**. הוראה זו קובעת כי יראו בהעברת נכסים לזולת כניתנת לביטול, ואת הנכסים המועברים כשייכים למעביר, אם יש למעביר את הכוח להחזיר לעצמו את השליטה בנכסים המועברים, וזאת בין במישרין ובין בעקיפין (להרחבה ראו, **ע"א 732/15** **פקיד שומה נ' בנלי טל** [פורסם בנבו] פס' 13 (21.3.2016), **ע"א 1107/03 טהורי נ' פ"ש ת"א 2 פ"ד נט** (1) 337, 343 (2004)).



**יש לקבל את טענת המערער על ביטול השומה שהוצאה לו לשנת 2013 בשל****התיישנות שנת המס 2012**

69. המערער טוען כי דין השומה שהוצאה לו לשנת 2013 להתבטל מחמת התיישנותה של שנת 2012.

במה דברים אמורים?

לטענת המערער, השומה שהוצאה לו לשנת 2013 מבוססת על התעלמות המשיב מפעולת מכירת הציורים לחברה בשנת 2012 שבעקבות כך בוטל פירעון יתרת החו"ז שלו כפי שהיא מופיעה בספרי החברה לשנת 2012. לצורך כך, הוציא המשיב שומה לחברה במסגרתה ביטל את פירעון החוב של המערער והחזיר את יתרות החוב המקוריות.

המערער טוען, כי דין השומה שהוצאה לחברה לשנת 2012, במסגרתה בוטל פירעון יתרות החו"ז, להתבטל, שכן היא הוצאה בחוסר סמכות. לטענתו, [סעיף 145\(א\)\(2\)](#) [לפקודת מס הכנסה](#) מתיר הוצאת שומה רק לצורך קביעת הכנסתו החייבת של הנישום והמס שהוא חייב בו, ולא לצורך תיקון יתרות חו"ז בספרי החברה, שממילא נמצא בסמכותה הבלעדית של החברה. לטענת המערער, לא ניתן להוציא שומה לחברה שכל מהותה היא תיקון יתרות חו"ז וממילא אין מקום לייחס למערער הכנסה בגין יתרות חוב שנסגרו בספרי החברה ואינן קיימות עוד.

ממשיך המערער וטוען, כי אם יש למשיב טענות כלשהן בקשר עם מכירת התמונות שבוצעה בשנת 2012, והוא מבקש לתקוף את זיכוי יתרות החוב בעקבותיה, היה עליו להעלותן במסגרת השומה שהוצאה למערער לשנת 2012, שהרי ככל שנוצר יתרון מס למערער הוא התרחש בשנת 2012. ברם, לאור התיישנותה של שנת 2012 אצל המערער נקט המשיב בגישה מתוחכמת וייחס לו הכנסה מדיבידנד בשנת 2013. זאת אין לאפשר.

70. לטענות אלו משיב המשיב, כי מאחר והעסקה סווגה על ידו באופן שונה בהתאם למהות האמיתית שלה, ונקבע כי יש לראות את התמונות כאילו לא נמכרו לחברה בשנת 2012, התוצאה מהתעלמות מכירת התמונות לחברה היא כי לא נסגרה יתרת החובה של המערער לשנת 2012 והיא מהווה ממילא את יתרת הפתיחה של החוב לשנת 2013. לפיכך, ומאחר שיתרת החובה לשנת 2013 כוללת בחובה גם את היתרה לשנת 2012, והיא לא נפרעה, הוא היה רשאי לכלול בשומה שהוצאה למערער לשנת 2013 גם את יתרת החובה של שנת 2012 שלא נפרעה. על כן, למערער לא הוצאה שומה לשנת 2012 אלא שהוא חויב בהכנסת דיבידנד בגין יתרת החובה לתאריך 31.12.2013, כפי שנקבעה בשומת החברה, וזאת בשומה שהוצאה לו לשנת 2013.

71. במחלוקת זו בין הצדדים דעתי עם המערער, כפי שאסביר להלן.

72. השומה שהוציא המשיב למערער לשנת 2013 מבוססת על התעלמותו מפעולת מכירת הציורים בשנת 2012 ועל תיקון יתרות החו"ז של המערער כפי שהיא מופיעה בספרי החברה לשנת 2012.

ברם, פעולת מכירת הציורים בשנת 2012 דווחה בדוחות שהגיש המערער לשנת 2012 וקיבלה ביטוי בכרטסת חו"ז של המערער בחברה לשנת 2012 (וגם בטופס הפחת של החברה, נספח 4 לתצהיר המערער).

לפיכך, את טענות המשיב כנגד קיומה של עסקה זו וכנגד סגירת יתרת החובה של המערער בשנת 2012, היה עליו להעלות במסגרת השומה שהיה עליו להוציא למערער לשנת 2012 ואת ההכנסה הנובעת מתקיפתו את ביטול סגירת יתרות החוב היה עליו לייחס לשומת המערער לשנת 2012. הכנסה זו נוצרה בשנת 2012 ולא בשנת 2013. מאחר ולמערער לא הוצאה מעולם שומה לשנת 2012 ושנה זו התיישנה, השומה העצמית שהגיש המערער לשנת 2012 הפכה לסופית.

73. באופן עקרוני, הצדק עם המשיב כי את משיכות הבעלים של המערער מהחברה בשנת 2012, הבאה לידי ביטוי ביתרת החוב המאזנית לתאריך 31.12.2012, שלא נפרעה, לא ניתן לחייב כהכנסת דיבידנד בידי המערער בשנת 2012 אלא בשנה העוקבת, היא שנת 2013 (השנה הפתוחה). המשיב גם צודק בטענתו כי יתרת החוב של המערער לשנת 2012 מהווה את יתרת הפתיחה של שנת 2013 ובהעדר פירעון של החוב, ניתן לייחס אותו למערער כהכנסת דיבידנד בשנת 2013, חרף התיישנות השומה לשנת 2012. אולם במה דברים אמורים? כל עוד לא נעשתה פעולה פוזיטיבית מצד המערער בשנת 2012 לסגירת יתרת החוב. ברם, בענייננו, מכירת הציורים מהמערער לחברה קיבלה ביטוי בדיווחים הן של המערער והן של החברה בשנת 2012 לרבות ביתרות מאזניות ובעקבות פעולה זו בה נקטו המערערים, שהמשיב אינו מכיר בה, היה חייב המשיב להוציא למערער שומה לשנת 2012, היא השנה בה נעשתה העסקה ודווחה והיא השנה בה היה על המשיב לייחס את הכנסה למערער. התיישנות שנת 2012, במקרה זה, אינה מצדיקה את ייחוס הכנסת הדיבידנד למערער בשומה לשנת 2013.

74. המשיב מנסה להיבנות מכך ששנת 2012 הייתה שנה פתוחה אצל החברה באופן שאפשר את ביטול זיכוי יתרות החו"ז של המערער במסגרת השומה שהוצאה לחברה לשנה זו. אולם בכך אין רבותא. כפי שציינתי, אין בתיקון יתרות החובה בספרי החברה לשנת 2012 כדי להכשיר את ייחוס ההכנסה למערער בשנת 2013, בנסיבות בהן הוא נקט פעולה בשנת 2012 לסגירת יתרות החוב (על דרך של מכירת התמונות לחברה).

אף אין בקבלת טענת המשיב על סיווג שונה של העסקה כדי לשנות מן התוצאה אליה הגעתי. העובדה שלצורכי מס ניתן להתעלם מהמצג העובדתי של המערער ולקבוע כי התמונות נותרו בשליטתו ולכן יש לראותן כאילו לא נמכרו לחברה, אינה מאפשרת למשיב להתעלם מכך שפעולת מכירת התמונות דווחה בדוחות המערער שהוגשו לשנת 2012, קיבלה ביטוי בכרטסת החו"ז של המערער בחברה לשנת 2012 וגם

בטופס הפחת של החברה. מפעולות אלו אין המשיב רשאי להתעלם. אם לטענתו יש לסווג את העסקה באופן שונה או לסווגה מחדש, ויש לו טענות כנגד זיכוי יתרות החו"ז של המערער בשנת 2012, היה עליו להתכבד ולהעלותן במסגרת השומה שהיה עליו להוציא למערער לשנת 2012 ולייחס את ההכנסה הנובעת מכך למערער בשומתו לשנת זו. משלא עשה כן, ומשהשומה לשנת 2012 התיישנה זה מכבר, צודק המערער בטענתו כי יש לבטל את השומה שהוצאה לו לשנת 2013, במסגרתה יוחסה לו הכנסת דיבידנד על סך של 850,000 ש"ח.

75. יובהר, כי אין המשיב טוען, כי **עצם פעולת זיכוי החו"ז** הייתה פעולה בדויה או למראית עין במובן זה שאין מאחוריה כל ממשות (למשל, אם למערער לא הייתה "סמכות" לעשות זאת). לו אלו היו פני הדברים, היה רשאי המשיב להתעלם כליל מפעולת זיכוי יתרות החו"ז של המערער ולהחזיר את סכומי הזיכוי שלא הוכרו ליתרת החובה של המערער בחברה לתאריך 31.12.2012 ולחייבן כהכנסת דיבידנד בידי המערער בשנת 2013.

אולם אין זה מצב הדברים בענייננו.

טענת המשיב בערעור היא, כי על אף שהתמונות נרשמו בספרי החברה כרכוש קבוע ובטופס הפחת של החברה ועל אף שהמערער דיווח על העברת התמונות לחברה, יש לראות את התמונות כאילו לא נמכרו לחברה, וזאת לאור בחינת המהות הכלכלית האמיתית של פעולת המכירה. במקרה זה, המשיב תוקף למעשה את **פעולת הזיכוי של כרטיס החו"ז של המערער**, שנוצרה בעקבות מכירת התמונות לחברה, שכן לטענתו התמונות נותרו בשליטת המערער ולא נמכרו לחברה. אולם, כאשר המשיב מבקש לייחס למערער הכנסת דיבידנד **על בסיס ראית זיכוי כרטיס החו"ז שלו בחברה כהטבה שניתנה לו על ידי החברה** (לאור התעלמותו ממכירת התמונות לחברה) – היה עליו להוציא את השומה למערער בשנה שבה ניתנה הטבה זו. הטבה זו (בדמות זיכוי החו"ז) ניתנה למערער בשנת 2012 ולכן היה נכון לייחס אותה לשומת המערער לשנה זו ולא לשומה לשנת 2013.

76. במילים אחרות ולמען דיוק הדברים, משמעות זיכוי כרטיס החו"ז של המערער בסכום שווי התמונות שנמכרו לחברה בשנת 2012, על רקע טענת המשיב כי מבחינה מהותית התמונות לא נמכרו לחברה ולכן לא הייתה הצדקה להקמת יתרת זכות למערער בספרי החברה, היא שהמערער קיבל טובת הנאה מהחברה בגובה יתרת הזכות, דהיינו, בגובה שווי התמונות שדווח כי נמכרו לחברה בשנת 2012, על סך של 850,000 ש"ח. ככל שלמשיב טענה, כי כנגד פקודת היומן שיצרה את יתרת הזכות למערער לא ניתנה כל תמורה של ממש מצדו, שכן המשיב מתעלם מפעולת מכירת התמונות לחברה, היה עליו לראות בהטבה שניתנה למערער, בגובה שווי התמונות (יתרת הזכות) כהכנסה החייבת במס אצל המערער וזאת בשנת המס שבה ניתנה ההטבה, היא שנת 2012, שנה שאין מחלוקת בין הצדדים כי היא התיישנה אצל המערער.

מאחר שאין מחלוקת כי שומת המערער לשנת 2012 התיישנה, צודק המערער בטענתו כי דין השומה לשנת 2013 להתבטל בשל התיישנות שנת המס 2012.

77. בעניין ע"א 8616/15 אורי רביבי ז"ל נ' פקיד שומה כפר סבא [פורסם בנבו] (3.6.2019)

(להלן: עניין רביבי) התעוררה סוגיה דומה (ראו גם עמ"ה 49/93 שחר אביהו נ' פקיד שומה ת"א 1 [פורסם בנבו] (7.4.1994), אם כי בהקשר אחר).

בעניין רביבי דובר בנישום שהקטין את יתרת החו"ז שלו לשנים 1999-2002 באמצעות רישום 3 פקודות יומן. פקיד השומה התעלם מפקודות יומן אלו, שכן לטענתו לא ניתנה כנגדן כל תמורה לחברה, וייחס לנישום הכנסה בגובה היתרות טרם הקטנתן. אולם מאחר ששנות המס 1999-2002 היו סגורות, יוחסה ההכנסה לשנת 2009. בית המשפט העליון, מפי כב' השופט גרוסקופף (בהסכמת כב' הנשיאה חיות וכב' השופט עמית) קבע כי כאשר פקיד השומה מתקן יתרות חו"ז, בטענה כי אין להכיר בפקודות יומן, עליו להוציא שומה בשנת המס שבה נעשו הפעולות שלגישת פקיד השומה אין להכיר בהן.

וכך נקבע בעניין רביבי:

"פקיד השומה טוען כי כנגד פקודות היומן הללו [שזיכו את כרטיסי החו"ז של המערער והמשיבה בחברה – י"ס] לא ניתנה כל תמורה של ממש על ידי המערער והמשיבה, ואם אכן כך, הרי שיש לראות בהם הכנסה החייבת במס אצל המערער (וזאת על בסיס ראית זיכוי כרטיסי החו"ז של המערער והמשיבה כהטבה שניתנה להם על ידי החברה, בין מכוח היותם עובדים (הכנסת עבודה) ובין מכוח היותם בעלי מניות (דיבידנד)). ואולם הטבה זו, על פני הדברים, ניתנה למבקש ולמשיבה על ידי החברה בשנים 1999–2002, ועל כן אף אם צודק פקיד השומה בטענתו, היה מקום לייחס אותה לשומות של השנים הללו, שומות אשר אף פקיד השומה אינו טוען כי היה באפשרותו לפתוח באוגוסט 2011".

78. חריג למסקנה זו יתקיים רק אם המשיב היה טוען ומוכיח כי פקודות היומן עצמן (להבדיל מהצדקת הזיכוי שבבסיסן) הן בדויות וחסרות כל ממשות. אולם המשיב לא טוען זאת.

וכך נקבע בעניין רביבי בהקשר זה:

"המסקנה המתבקשת היא שלפני בית המשפט קמא לא עמד בסיס ראיתי מספק לתמוך בקביעת פקיד השומה כי פקודות היומן שניתנו בשעתו היו בדויות וחסרות כל משמעות, ועל כן לא היה מקום להתעלם מהן, ולהעמיד את חוב המערער והמבקשת על הסכום שהיה עומד בו אילו לא ניתנו ... ואולם, כל שעניין זה עשוי ללמד הוא שהמערער והמשיבה ניסו בשעתו להצדיק את פעולת הזיכוי (הצדקה שיינתן כי הייתה בדויה), לא בהכרח שפעולת הזיכוי עצמה הייתה בדויה (נהפוך הוא, אם גם פעולת הזיכוי הייתה בדויה, לשם מה נדרשה ההצדקה לביצועה?)".

[ההדגשה אינה במקור – י"ס].

בענייננו, המשיב לא טען כי פעולת הזיכוי עצמה של כרטיס החו"ז של המערער הייתה למראית עין אלא רק כי אין להכיר בהצדקה לפעולת הזיכוי, וזאת על רקע טענתו כי אין לראות את התמונות כאילו נמכרו לחברה (בין אם משום שאין לקבל את המצג העובדתי של המערער על מכירת התמונות ובין אם משום שיש להתעלם מהמכירה לצורכי מס מכוח ההוראה הייחודית שבסעיף 86 לפקודת מס הכנסה). היות שכך, היה על המשיב לייחס את ההטבה למערער, הנובעת מפעולת זיכוי כרטיס החו"ז שלו בחברה, בשנה שבה ניתנה ההטבה, היא שנת 2012.

79. המשיב טוען כי יש מקום לאבחן את עניין רביבי מענייננו שכן בעניין רביבי תקף פקיד השומה פעולות זיכוי כרטיס חו"ז בדוחות החברה בשנים סגורות 1999-2002 וניסה לייחס אותן לשומה של שנת 2011 שהייתה שנה פתוחה בחברה. לעומת זאת, בענייננו, המשיב תקף את פעולת זיכוי כרטיס החו"ז של המערער בשנת 2012, שהייתה שנה פתוחה בחברה, עניין שהשפיע אוטומטית על יתרת הפתיחה של כרטיס החו"ז של המערער בשנת 2013. הא ראייה, שלשיטת המשיב, לא חויבה פעולת זיכוי החו"ז שנעשתה בשנת 2008 משום ששנה זו הייתה סגורה גם בחברה ולכן שנה זו לא נכללה מלכתחילה בשומה שהוצאה למערער.

אין בידי לקבל את האבחנה שמבקש המשיב לעשות מעניין רביבי. כאמור, המשיב התעלם מיתרת הזכות של המערער ומקיזוזה מול יתרת החובה ולכן החזיר ליתרת החובה של המערער בספרי החברה את הסכומים שזוכו. לפי המסקנה אליה הגעתי לעיל, המשיב לא היה רשאי להתעלם מפעולת הזיכוי שבוצעה בכרטיס החו"ז של המערער ולכן לא היה צורך בתיקון יתרת החובה ובהוצאת שומה לחברה. לאור זאת, אין לייחס נפקות לעובדה ששנת 2012 הייתה עדיין פתוחה אצל החברה ושניתן היה להחזיר במסגרתה את סכומי הזיכויים ליתרת החובה. כאמור, היה על המשיב לייחס למערער הטבה בגין פעולת הזיכוי בשנה שבה היא ניתנה. משלא עשה זאת, ושנת 2012 התיישנה, יש לבטל את השומה לשנת 2013 במסגרתה יוחסה למערער הכנסה שהיה צריך לייחס לשנת 2012.

80. יוער, כי בשומה שהיה על המשיב להוציא למערער לשנת 2012, לולא התיישנה שנה זו, היה עליו לייחס למערער הכנסה בגובה שווי הציורים (850,000 ש"ח), כטענת המשיב בערעור (הגם שאינה עקבית עם טיעוניו האחרים) ולא בגובה יתרת החובה שלו בחברה (738,000 ש"ח), כטענת המערער. בהקשר זה יצוין, כי טענת המערער, לפיה היה על המשיב לחייב אותו בהכנסת דיבידנד בגובה יתרת החובה שלו בחברה ולא בגובה שווי התמונות (סעיף 91 לסיכומי המערער), אינה מתיישבת עם טענתו על התיישנות שומתו לשנת 2012, המבוססת כאמור על ראיית פעולת זיכוי כרטיס החו"ז כפעולה שבגינה נצמחה ההטבה למערער בשנה שבה בוצע הזיכוי.

81. עוד יוער, כי גם גישת המשיב אינה עקבית. שכן, בכל הנוגע למכירת התמונות בשנת 2015, ייחס המשיב למערער הכנסה בשנת 2015 עצמה, ולא בשנה העוקבת, שנת 2016. לו היה המשיב עקבי בגישתו, כי אז היה עליו לחייב את משיכות הבעלים

שבוצעו בשנת 2015 בשומת המערער לשנת 2016 ולא בשומה לשנת 2015 (לפי יתרת החובה בסוף שנת 2015 בסך של 1,077,775 ש"ח בהפחתת יתרת החובה בסוף שנת 2014 בסך של 278,495 ש"ח (1,077,775-278,495)). יוצא אפוא שלפי גישת המשיב עצמו, היה מקום לקבל את הערעור לשנת 2015 בגובה המשיכות שבוצעו בשנה זו (וזאת להבדיל מהמשיכות שבוצעו בשנת 2014, בסך של 278,495 ש"ח, אותן ניתן היה לייחס למערער כהכנסת דיבידנד בשנת 2015, שכן בשנת 2014 לא נמכרו כל תמונות לחברה).

82. בכל הנוגע לשומה לשנת 2015, ובהתאם למסקנה אליה הגעתי לעיל לפיה אין להכיר במכירת התמונות לחברה בשנת 2015, בדין חויב המערער בהכנסת דיבידנד בשנה זו בגובה יתרת הזיכוי שלו בחברה שעמדה על שווי 3 התמונות שנמכרו לחברה בשנת 2015 (1,060,000 ש"ח) ולא בגובה יתרת החובה שלו בסוף שנת 2015 (1,077,775 ש"ח).

83. בהקשר זה אציין כי לא מצאתי לקבל את טענת המשיב כי לא בוצעה על ידו טעות בחישוב ההכנסה מדיבידנד מהטעם, שלחילופי חילופין, יש לראות את המערער כמי שמשך מהחברה את התמונות, בסמוך לאחר מכירתן לחברה, היות שהן עמדו לשימושו הפרטי. מבלי להרחיב יתר על המידה, קשה לקבל את הטענה כי התמונות נמכרו לחברה בסוף השנה (31.12.2015) והועמדו מחדש לשימושו הפרטי של המערער בתוך אותה שנה באופן המאפשר לייחס למערער הכנסת דיבידנד לשנת 2015 בגובה שווי התמונות (וראו בהיקש מסעיף 3(1ט) (3) ו-4) לפקודת מס הכנסה הקובע כי בנסיבות אלו יראו את הנכס כאילו לא הושב מלכתחילה לחברה, תוצאה הדומה למסקנה אליה הגעתי בגדרי הדיון בטענתו העיקרית של המשיב על סיווג שונה של העסקה).

### **ביטול השומה שהוצאה לחברה לשנת 2012**

84. לטענת המערער, השומה שהוציא המשיב לחברה לשנת 2012 נגועה בחוסר סמכות משום שכל מהותה של שומה זו היא תיקון יתרות חו"ז של המערער לשנת 2012. לטענתו, המשיב אינו רשאי לתקן יתרות חו"ז שהוא נתון הרלוונטי לספרי החברה ורק היא רשאית לתקן. לטענת המערער, הסמכות להוציא שומה לפי סעיף 145(א)(2) לפקודת מס הכנסה מוגבלת אך ורק למקרים בהם יש לשומה השפעה על קביעת הכנסתו של אדם וסכום המס שהוא חייב בו. אין סמכות להוציא שומה שאין בה השפעה על הרווח או על ההפסד של הנישום. לטענת המערער, המשיב הוציא לחברה שומה שכל מהותה היא שינוי יתרות מאזניות בספרי החברה: מחד גיסא, ביטול רכוש קבוע (התמונות) ומאידך גיסא, הגדלת יתרות החובה של המערער. פעולות אלו אין להן כל השפעה על קביעת סכום ההכנסה החייבת וסכום המס של החברה ולכן אינן בגדר נקיטת פעולת שומה. לפיכך, המשיב לא היה מוסמך להוציא לחברה את השומה לשנת 2012 ודינה להידחות על הסף. לטענת המערער, המשיב הוציא את

השומה לחברה לשנת 2012, שהייתה שנה פתוחה אצלה, אך ורק כדי להתגבר על מכשול התיישנות שומת המערער לשנת 2012.  
85. הצדק עם המערער, וממילא אין נפקות לשומת החברה לשנת 2012 (ולשנת 2015) לאור המסקנה אליה הגעתי לעיל:

**"המשיב לא היה רשאי להתעלם מפעולת הזיכוי שנעשתה בכרטיס החו"ז של המערער בחברה ולכן לא היה מקום לתיקון יתרת החוב ולהוצאת שומה לחברה. לאור זאת, אין לייחס נפקות לעובדה ששנת 2012 הייתה עדיין פתוחה אצל החברה ושניתן היה להחזיר במסגרתה את סכומי הזיכויים ליתרת החובה. כאמור, היה על המשיב לייחס למערער הטבה בגין פעולת הזיכוי בשנה שבה היא ניתנה. משלא עשה זאת, ושנת 2012 התיישנה, יש לבטל את השומה לשנת 2013 במסגרתה יוחסה למערער הכנסה שהיה צריך לייחס אותה לשנת 2012" (ראו סעיף 79 לעיל).**

### סוף דבר

הצווים שהוצאו למערערים לשנת 2012 – יבוטלו.  
הצווים שהוצאו למערער לשנים 2014-2015 – יוותרו על כנם.  
טענות המערערים בסוגית מכירת התמונות מהמערער לחברה, נדחות.  
לאור התוצאות המעורבות אליהן הגעתי, כל צד יישא בהוצאותיו.

**ניתן היום, כ"ב טבת תשפ"א, 06 ינואר 2021, בהעדר הצדדים.**

ירדנה סרוסי 54678313

נוסח מסמך זה כפוף לשינויי ניסוח ועריכה

[בעניין עריכה ושינויים במסמכי פסיקה, חקיקה ועוד באתר נבו – הקש כאן](#)