

בית המשפט המחוזי בירושלים

3 ינואר 2021

ע"מ 56990-03-16 אמיד נ' פקיד שומה ירושלים
 ע"מ 57139-03-16 פורגס נ' פקיד שומה ירושלים
 ע"מ 57111-03-16 בירן נ' פקיד שומה ירושלים
 ע"מ 57064-03-16 ש. בירן נ' פקיד שומה ירושלים

בפני כב' השופט אביגדור דורות

המעוררים:

1. דיויד אמיד
2. מאיר פורגס
3. בעז בירן
4. שרגא בירן

ע"י ב"כ עו"ד עופר אלבוים ועו"ד דותן עינב

נגד

המשיב:

פקיד שומה ירושלים 1
 ע"י ב"כ עו"ד רועי כהן
 מפרקליטות מחוז ירושלים (אזרחי)

מיני-רציו:

- * האם תכנון המס שעומד בבסיס העסקאות נשוא הערעורים על צווי מס הכנסה שהוצאו על פי סעיף 152(ב) לפקודת מס הכנסה הם בגדר תכנון מס רצוי או תכנון מס שלילי שהמחוקק ביקש למנוע?
- * מסים – מס ערך מוסף – עיסקה מלאכותית
- * מסים – מס הכנסה – עיסקה מלאכותית
- * מסים – מס הכנסה – תכנון מס

המעוררים הגישו ארבעה ערעורים על צווי מס הכנסה שהוצאו על פי סעיף 152(ב) לפקודת מס הכנסה שהדיון בהם אוחד. ארבעת המעוררים הינם שותפים במשרד עורכי דין והמחלוקת בין הצדדים נוגעת למיסוי שכר טרחה שהתקבל בשווה כסף (מניות) לו היו המעוררים זכאים. במרכז הדיון עומד סעיף 86 לפקודת מס הכנסה, שהינו כלי אנטי תכנוני המקים לפקיד השומה סמכות להתעלם מעסקה או פעולה אשר הפחיתה מס.

בית המשפט דחה את הערעורים ופסק כלהלן:

תכנון מס, כשלעצמו, הוא בגדר פעולה חוקית. זכותם ואף חובתם של מומחים בענייני מס לתכנן עסקאות משפטיות כך שלא תהיינה עתירות מס. הגבלת תכנון המס נעשית בעיקר מטעמים מוסריים – חברתיים, לפיהם הימנעות או הפחתה במס על ידי נישום אחד, גוררת בהכרח הכבדה בנטל המס המוטל על נישומים אחרים.

בשלב הראשון יש לבחון את השאלה: האם בבסיס העסקה עמד תכנון מס לגיטימי. נישום שביצע תכנון מס לגיטימי ניצל הטבת מס שהוקנתה לו במפורש בחקיקה ובמצב זה, אין זה משנה האם המניע היסודי לפעולתו היה האפשרות להפחית את חובת המס. לפיכך, ככל שייקבע כי תכנון המס היה לגיטימי, אין עוד צורך לבחון את השאלה בדבר אופייה המלאכותי של העסקה. רק בהינתן תשובה שלילית לשאלה הראשונה, יש לבחון, בשלב השני, את מלאכותיות העסקה על פי סעיף 86 לפקודה.

אומנם זכות הטיעון של המערערים נפגעה במידה מסוימת, בכך שהטיעונים בשלב ההשגה לא יכולים היו להתייחס לטענת המלאכותיות ובכך שנוטר זמן קצר יחסית בין השמעת טענת המלאכותיות מטעם המשיב ועד מועד מתן ההחלטה, אולם אין מדובר בפגיעה כה חמורה, המביאה לתוצאה של בטלות הצווים.

המערערים נקטו בתכנון מס שמטרתו היחידה, היא הימנעות מתשלום מס מלא בגין שכר הטרחה לו היו זכאים על פי ההסכם עם חברת השוק. בנסיבות אלה, צדק המשיב בחיוב המערערים בקנס גירעון.

תכנון המס העומד בבסיס העסקאות שבוצעו על ידי המערערים הוא תכנון מס שלילי, שנועד לצורך השגת הטבת מס בלתי לגיטימית. כמו כן הוכח כי העסקאות האמורות מהוות עסקאות מלאכותיות, על פי סעיף 86 לפקודת מס הכנסה, מהן רשאי היה המשיב להתעלם ולמסות את המערערים כפי שעשה בצווים.



בית המשפט המחוזי בירושלים

3 ינואר 2021

ע"מ 56990-03-16 אמיד נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 57139-03-16 פורגס נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 57111-03-16 בירן נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 57064-03-16 ש. בירן נ' פקיד שומה ירושלים

1

בפני כב' השופט אביגדור דורות

המעוררים:

1. דיויד אמיד
 2. מאיר פורגס
 3. בעז בירן
 4. שרגא בירן
- ע"י ב"כ עו"ד עופר אלבוים ועו"ד דותן עינב

נגד

המשיב:

פקיד שומה ירושלים 1
ע"י ב"כ עו"ד רועי כהן
מפרקליטות מחוז ירושלים (אזרחי)

2

3

פסק דין

(נוסח המותר בפרסום)

4

לפניי ארבעה ערעורים על צווי מס הכנסה שהוצאו על פי סעיף 152(ב) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש],
התשכ"א-1963 (להלן: "פקודת מס הכנסה" או "הפקודה") שהדיון בהם אוחד. שנות המס
שבערעורים הינן 2008, 2010 ו-2012. ארבעת המערערים הינם שותפים במשרד עורכי דין והמחלוקת
בין הצדדים נוגעת למיסוי שכר טרחה שהתקבל בשווה כסף (מניות) לו היו המערערים זכאים.
[בנוסח זה של פסק הדין הושמטו פרטים שהופיעו בפסק הדין המקורי מיום 15.12.20 בהתאם
להחלטתי מיום 3.1.21].

10

11

12

13

העובדות והליכי השומה

14

1. כל אחד מהמערערים היה בשנות המס שבצווים שותף בשותפות בלתי רשומה בשם שרגא פ.
בירן ושות', משרד עורכי דין, אשר ניהלה משרד עורכי-דין המתמחה, בין היתר, בנדל"ן ובדיני תכנון
ובנייה.

16

17

18

2. בתאריך 1.2.2001 חתם המערער 4, בשם השותפות, על מכתב מאת חברת [...] (להלן: "חברת
[...]"), אשר בבעלותה נכס מקרקעין השוכן בלב [...], עליו היה ממוקם בעבר [...] (להלן: "מקרקעי
[...]"). במכתב האמור, שכותרתו: "הסדר בענין טיפול במקרקעין [...] – הסכם שכ"ט" (להלן:

20



בית המשפט המחוזי בירושלים

3 ינואר 2021

ע"מ 56990-03-16 אמיד נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 57139-03-16 פורגס נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 57111-03-16 בירן נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 57064-03-16 ש. בירן נ' פקיד שומה ירושלים

"ההסכם הראשון" התחייבה השותפות, בין השאר, לפעול לקבלת אישורי הרשויות והגופים המוסמכים הדרושים לצורך שינוי יעוד מקרקעי [...], הגדלת קיבולת הבנייה ושינוי תוכניות מתאר מקומיות, באופן שיאפשר להקים פרויקט חדש על מקרקעי [...], בתמורה לשכר טרחה (להלן: "שכר הטרחה"). בסעיף 4 להסכם זה נכתב כי:

"בהתחשב בניסיון רב השנים שצברתם בטיפול בפרויקטים מהסוג הנ"ל ובידע ובמידע הרבים שהם מנת חלקכם בנושאים אלה מעוניינת [...] לקבל מכם את השירותים המשפטיים... חברת [...] ערה לכך כי במתן השירותים המשפטיים כאמור במכתב זה יופעל צוות מיומן הנמנה על אנשי המשרד שבראשו עומד שרגא בירן. חשוב מאוד להדגיש כי ההתקשרות היא עם המשרד על כל הנובע והמשתמע מכך ואתם לא תעבירו ולא תמחו זכויות או התחייבויות על פי מכתב זה לאחרים."

3. הטיפול המשפטי שניתן על ידי המשרד ארך מספר שנים והסתיים בעיקרו בשנת 2006, אולם בשל מחלוקת שנתגלעה בין הצדדים לגבי גובה שכר הטרחה לו זכאית השותפות, לא שולם שכר טרחה.

4. בתאריך 30.4.2008, לאחר משא ומתן ממושך, נחתם הסכם בין חברת [...] לבין המשרד ולבין "עורכי הדין שרגא בירן, בעז בירן, דויד אמיד, מאיר פורגס או תאגיד מטעמם (להלן: "ליחיד עוה"ד") אשר הסדיר את המחלוקת האמורה (להלן: "ההסכם השני"), במסגרתו הוסכם בין הצדדים כדלקמן:

1. "משרד עוה"ד ממחה בזאת את זכותו לקבלת שכר טרחה... ליחיד עוה"ד. משרד עוה"ד מאשר בזאת כי תשלום שכר הטרחה בפועל בהתאם להמחאת זכות זו ובאופן הקובע בהסכם זה מהווה תשלום מלא וסופי...
2. התשלום... יבוצע בדרך של הקצאת מניות ליחיד עוה"ד כך שיחזיקו לאחר ההקצאה 6% ממניות החברה... [חברת [...]] – א"ד".

5. משרד עוה"ד ימציא לחברה [חברת [...]] – א"ד חשבונית מס בגין התשלום נשוא הסכם זה."

5. באותו מועד, ה- 30.4.2008 נחתם הסכם נאמנות בין חברת שרגא פ. נאמנויות בע"מ (להלן: "בירן נאמנויות") חברה בשליטתו של המערער 4 (להלן – "שרגא") לבין ארבע החברות המפורטות להלן:

• חברת שיב"ג בע"מ – חברה בשליטת שרגא ובניו (להלן: "שיב"ג אחזקות")



בית המשפט המחוזי בירושלים

3 ינואר 2021

ע"מ 56990-03-16 אמיד נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 57139-03-16 פורגס נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 57111-03-16 בירן נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 57064-03-16 ש. בירן נ' פקיד שומה ירושלים

♦ חברת קיי-21 אחזקות בע"מ – חברה בשליטה מלאה של המערער 3 (להלן: "בעז") ורעייתו – בעז ויערית בירן, אשר הוקמה ב- 30.4.2008.

♦ חברת דיויד אמיד שירותים משפטיים-חברת עורכי דין – חברה בשליטה מלאה של המערער 1 (להלן: "אמיד"), אשר החלה פעילותה בחודש מאי 2008.

♦ חברת מוסיף אור בע"מ – חברה בשליטה מלאה של המערער 2 (להלן: "פורגס"), אשר הוקמה ב- 30.4.2008 והחלה פעילותה בחודש יוני 2008.

6. בהסכם הנאמנות נקבע כדלקמן:

"הואיל: ולאחרונה מולאו התנאים המזכים את משרד עוה"ד ש. בירן (להלן: 'המשרד') בשכה"ט שלב א' בפרויקט [...].

והואיל: ולצורך הבטחת קיום ההתחייבויות של המשרד כלפי חברת [...] וגיוס המימון הנדרש לשם רכישת המניות הסכימו הנהנים בינם לבין עצמם למנות את הנאמן כנאמן מטעמם אליו יוקצו בנאמנות המניות ובידיו יוחזקו בהתאם להוראות הסכם זה;

והואיל: ועל רקע האמור הקצתה היום חברת [...] לנאמן את המניות בחברה בנאמנות עבור הנהנים, כל אחד לפי חלקו היחסי...

לפיכך הוסכם כדלקמן:

1. הנאמן מחזיק בזאת בנאמנות עבור הנהנים את המניות בחברת השוק לפי חלקם היחסי של הנהנים כמפורט להלן:

שיב"ג בע"מ – 51.75%

קיי 21 בע"מ – 23.25%

דיויד אמיד שירותים משפטיים – חברת עורכי דין – 20%

מוסיף אור בע"מ – 5%



בית המשפט המחוזי בירושלים

3 ינואר 2021

ע"מ 56990-03-16 אמיד נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 57139-03-16 פורגס נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 57111-03-16 בירן נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 57064-03-16 ש. בירן נ' פקיד שומה ירושלים

- 1
- 2 הנהנים מאשרים בזאת הסכמתם כי הנאמן רשאי לפעול לקבלת מימון בהיקף
- 3 הנדרש לשם השלמת מימון רכישת המניות... כל אחד מהנהנים יהיה אחראי לפירעון חלקו
- 4 היחסי (כנ"ל) במימון שיתקבל כאמור.
- 5 ...
- 6
- 7 הנהנים מצהירים בזאת כי ידוע ומוסכם עליהם שהנאמן התחייב כלפי חברת
- 8 [...] כי לא תבוצענה דיספוזיציות במניות נשוא הנאמנות לצד שלישי כלשהו עד להשלמת הליך
- 9 מכירת נכסי חברת [...]...
- 10
- 11 יחידי הנהנים ערבים בזאת בערבות מלאה ובתנאי מסוייגת כל אחד להתחייבויות
- 12 החברה בשליטתו".
- 13
- 14 ב-30.4.2008 שילמה חברת [...] את שכר הטרחה, בדרך של הקצאת 9 מניות לבירן נאמנות
- 15 (אשר היוו 6% מהון מניותיה של חברת [...]) לאחר ההקצאה).
- 16
- 17 ב-11.5.2008 הנפיקה השותפות חשבונית בגין שכר הטרחה לחברת [...] בסך 18,772,000 ₪
- 18 בהתאם לשווי מניות חברת [...] (להלן: "המניות") כפי שהוערכו על ידה.
- 19 שכר הטרחה דווח לצרכי מס בתיקי היחידים הבאים: אמיד, פורגס, בעז בירן ושרגא בירן (להלן יחד:
- 20 "היחידים"), כל אחד לפי חלקו, בהתאם ליחס שנקבע בהסכם הנאמנות. ב-21.2.2016 נחתם הסכם
- 21 בין המשיב לבין היחידים לפיו נקבע כי שווי המניות יוגדל בסך 1,180,000 ₪ ויעמוד על סך כ-
- 22 19,952,000 ₪. חלקה היחסי של תוספת זו הוסף להכנסת המערערים משכר טרחה לפי סעיף 2(1)
- 23 לפקודת מס הכנסה.
- 24
- 25 לדברי מייצג המערערים, מאחר ששכר הטרחה שולם בשווה-כסף, נטלה חברת הנאמנות
- 26 הלוואה אשר נועדה למימון תשלום המס של היחידים בגין שכר הטרחה (להלן: "ההלוואה").
- 27
- 28 המניות להן היו זכאים המערערים – לפי היחס שנקבע בהסכם הנאמנות – נרשמו בחברות
- 29 האחזקות (אמיד אחזקות; פורגס אחזקות; קיי אחזקות; ושיבג אחזקות) כהשקעה במניות חברת
- 30 [...] כנגד זיכוי המערערים כדלקמן:
- 31
- 32 אמיד זוכה בסך של 3,754,000 ₪.
- 33 פורגס זוכה בסך של 939,000 ₪.



בית המשפט המחוזי בירושלים

3 ינואר 2021

ע"מ 56990-03-16 אמיד נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 57139-03-16 פורגס נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 57111-03-16 בירן נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 57064-03-16 ש. בירן נ' פקיד שומה ירושלים

- 1 בועז זוכה בסך של 4,524,000 ₪.
- 2 שרגא זוכה בסך של 9,715,000 ₪. סכום זה הקטין את יתרת החובה של שרגא בספרי שיבג אחזקות.
- 3
- 4 11. חלק מההלוואה באמיד אחזקות נרשם במסגרת פעולות יומן נוספות של ר"ח שנערכו לצורך
- 5 הכנת הדוחות הכספיים לשנת 2008, בדיעבד, כ"הלוואה מתאגיד בנקאי באמצעות חברת שרגא פ.
- 6 בירן נאמנויות", כנגד חיוב המערער, בסכומים של כ- 332 אלף ₪ וכ- 1,460 אלפי ₪ בשנים 2008 ו-
- 7 2009, בהתאמה.
- 8
- 9 בשנים 2010 ו- 2012 דיווחה אמיד אחזקות על הכנסות דיבידנד מחברת [...] בסכומים של כ- 337 אלפי
- 10 ₪ ושל כ- 4,187 אלפי ₪, בהתאמה, בגין לא שולם מס, בהסתמך על הוראת סעיף 126(ב) לפקודה.
- 11
- 12 12. חלק מההלוואה נרשם בפורגס אחזקות במסגרת פעולות יומן נוספות של ר"ח שנערכו לצורך
- 13 הכנת הדוחות הכספיים לשנת 2008, בדיעבד, כ"הלוואה מתאגיד בנקאי באמצעות חברת שרגא פ.
- 14 בירן נאמנויות", כנגד חיוב המערער, בסכום של כ- 1,400 אלפי ₪.
- 15
- 16 בשנים 2010 ו- 2012 דיווחה פורגס אחזקות על הכנסות דיבידנד מחברת [...] בסכומים של כ- 84 אלפי
- 17 ₪ ושל כ- 1,054 אלפי ₪, בהתאמה, בגין לא שולם מס, בהסתמך על הוראת סעיף 126(ב) לפקודה.
- 18
- 19 13. בשנת 2010 חילקה חברת [...] דיבידנד בסך 1,685 אלפי ₪ וחלקה היחסי של קיי אחזקות
- 20 בדיבידנד זה בסך של כ- 392 אלפי ₪ (1,685 * 23.25%), לא דווח על ידה. בשנת 2012 דיווחה קיי
- 21 אחזקות על הכנסות דיבידנד מחברת [...] בסכום של 5,272 אלפי ₪ בגין לא שולם מס, בהסתמך על
- 22 הוראת סעיף 126(ב) לפקודה.
- 23
- 24 14. בשנת 2010 דיווחה שיבג אחזקות על הכנסות דיבידנד מחברת [...] בגין לא שולם מס,
- 25 בהסתמך על הוראת סעיף 126(ב) לפקודה.
- 26
- 27 15. עוד יצוין, כי הואיל וחברת [...] היוותה איגוד מקרקעין כהגדרתו בסעיף 1 לחוק מיסוי
- 28 מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן – "חוק מיסוי מקרקעין" או "החוק") אזי ביום
- 29 29.5.2008 הגישה בירן נאמנויות (בעבור חברות האחזקות) לרשויות מיסוי מקרקעין הצהרה על
- 30 הקצאת המניות (להלן – "הצהרה").
- 31



בית המשפט המחוזי בירושלים

3 ינואר 2021

ע"מ 56990-03-16 אמיד נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 57139-03-16 פורגס נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 57111-03-16 בירן נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 57064-03-16 ש. בירן נ' פקיד שומה ירושלים

בנוסף, בהתאם להוראות סעיף 74 לחוק, הגישו בירן נאמנויות וחברות האחזקות למיסוי מקרקעין הודעה על נאמנות, במסגרתה הוצהר כי בירן נאמנויות מחזיקה בנאמנות בעבור חברות האחזקות, במניות חברת [...] (להלן – "הודעת הנאמנות").

לאחר שהועברו למיסוי מקרקעין ביום 3.6.09 המסמכים שנתבקשו לרבות ההסכם משנת 2008 והסדר הקצאת המניות, הוציא מנהל מיסוי מקרקעין שומה לבירן נאמנויות, לפיה ההקצאה אינה חייבת במס רכישה. ביום 27.5.15 דיווחה בירן נאמנויות למיסוי מקרקעין כי היא העבירה את המניות שהוחזקו אצלה בנאמנות עבור חברות האחזקות, לחברות עצמן, וזאת בפטור ממס שבח ורכישה, לפי סעיף 69 לחוק מיסוי מקרקעין (פטור בהעברה מנאמן לנהנה). ביום 24.11.15 הוצאו שומות לבירן נאמנויות ולכל אחת מהחברות ובמסגרתן ניתן פטור ממס שבח וממס רכישה בגין העברת המניות.

16. המערערים הגישו דוחות למשיב לשנת 2008 ובמסגרתם נכללה הכנסה גם בגין חלקם היחסי בשכר הטרחה. בהתאם לכך, דיווחו ושילמו המערערים למשיב מס בשיעור של כ- 50% בגין חלקם בשכר הטרחה, כמתחייב מסעיף 121 לפקודה.

בעקבות הליכי ביקורת ושומה של רשויות מע"מ (שלבסוף הסתיימו ללא חיוב "אפקטיבי" במס), ביחס לגובה שכר הטרחה לפי הסכם 2008 (להלן – "סוגיית שווי המניות"), החלו הליכי ביקורת גם על ידי המשיב, וזאת בחודש דצמבר 2013.

ביום 25.12.2014, הוציא המשיב שומות לפי מיטב השפיטה. טענתו העיקרית של המשיב במסגרת שומות אלו, נגעה לסוגיית שווי המניות (להלן – "השומות בסוגיית שווי המניות"), ובמסגרתן קבע, לאחר התייעצות עם שמאית רשות המסים ולאור תחשיב שערכה באשר לשווי המקרקעין, כי שווי המניות הינו 27,180,520 ₪ (ללא מע"מ).

ביום 1.3.2015 הוגשו מטעם המערערים השגות על השומות הנ"ל, במסגרתן פורטו הנימוקים התומכים בעמדתם, לפיה שווי המניות אשר נקבע בין הצדדים הוא השווי הנכון והראוי.

בימים 24.12.2014, 30.3.2015 ו-19.8.2015, הוציא המשיב למערערים 1, 2 ו-3, בהתאמה (למערער 4 לא הוצאה שומה בסוגיית הנאמנות) שומות נוספות לפי מיטב השפיטה ביחס לשנות המס 2008, 2010 ו-2012. במסגרת שומות אלו, קבע המשיב כי יש לייחס את הדיבידנדים, למערערים הנ"ל, ולא לחברות שבשליטתם. קביעה זו של המשיב התבססה על הטענה כי בנסיבות המקרה דנן, חלות על הסדר הקצאת המניות, הוראות פרק הנאמנויות (הוראות פרק רביעי 2 לפקודה) (להלן – "השומות בסוגיית הנאמנות").



בית המשפט המחוזי בירושלים

3 ינואר 2021

ע"מ 56990-03-16 אמיד נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 57139-03-16 פורגס נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 57111-03-16 בירן נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 57064-03-16 ש. בירן נ' פקיד שומה ירושלים

בימים 10.6.2015 ו- 28.10.2015 הוגשו השגות ביחס לשומות בסוגיית הנאמנות אשר כלל לא נדונו על ידי המשיב, וטענותיו לעניין זה נזנחו (ואף אינן מופיעות בצווים).

ביחס לשומות בסוגיית שווי המניות ולהשגות שהוגשו בגינן, התקיימו בין המערערים למשיב, על פני מספר חודשים, דיונים וכן הועברו למשיב מסמכים ונתונים לפי בקשתו, וכל זאת, בסוגיית שווי המניות, כאשר דיונים אלו אף כללו מעורבות של שמאים מקצועיים מטעם שני הצדדים.

לאחר משא ומתן ממושך, ביום 21.2.2016 נכרת בין המערערים לבין המשיב הסכם בסוגיית שווי המניות (להלן – "ההסכם בסוגיית שווי המניות"). במסגרת ההסכם בסוגיית שווי המניות, הגיעו הצדדים להסכמה, מבלי שצד אחד יקבל את טענות הצד השני, כי שווי המניות ייקבע על סך של 19,952,540 ₪ במקום סך של 18,772,537 ₪. הואיל וכך, נוספה למערערים ביחס לשנת המס 2008 הכנסה משכר הטרחה החייבת במס שולי (כ-50%) לפי סעיף 121 לפקודה בסך של 1,180,003 ₪.

בסמוך לכריתת ההסכם בסוגיית שווי המניות, במהלך דיון שהתקיים בין הצדדים, העלה המשיב לראשונה את הטענה כי הסדר הקצאת המניות מהווה עסקה מלאכותית.

17. ביום 25.2.16 הוצאו שומות בצו למערערים, לפי סעיף 152(ב) לפקודה כדלקמן:

לאמיד הוצאה שומה לשנות המס 2008, 2010 ו-2012 במסגרתה נקבע כי יש לראות בדיבידנדים שחילקה חברת [...] בשנים 2010 ו-2012 כהכנסה מדיבידנד בידי אמיד ולא בידי חברת אמיד אחזקות. לא הוטל חיוב בגין פירעון יתרת הזכות (1.8 מיליון ₪) אשר נפרעה בשנים 2010 ו-2011. כמו כן, חויב אמיד בקנס גירעון.

לפורגס הוצאה שומה לשנות המס 2008, 2010 ו-2012 במסגרתה נקבע כי יש לראות בדיבידנדים שחילקה חברת [...] בשנים 2010 ו-2012 כהכנסה מדיבידנד בידי פורגס ולא בידי פורגס אחזקות. לא הוטל חיוב בגין יתרת הזכאות הכספית אשר נפרעה בשנת 2008.

לבעז הוצאה שומה לשנות המס 2008, 2010 ו-2012 במסגרתה נקבע כי יש לראות בדיבידנדים שחילקה חברת [...] כאמור, כהכנסה מדיבידנד בידי בעז ולא בידי קיי אחזקות. בעז חויב גם בקנס גירעון.

לשרגא הוצאה שומה לשנות המס 2008 – 2010, במסגרתה נקבע כי יש לראות בדיבידנדים שחילקה חברת [...] בשנת 2010 כהכנסה מדיבידנד בידיו של שרגא ולא בידי חברת שיב"ג. שרגא לא חויב בגין



בית המשפט המחוזי בירושלים

3 ינואר 2021

ע"מ 56990-03-16 אמיד נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 57139-03-16 פורגס נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 57111-03-16 בירן נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 57064-03-16 ש. בירן נ' פקיד שומה ירושלים

הקטנת יתרת החובה שלו בספרי שיב"ג בשנת 2008, בגין יתרת הזכות הכספית. כמו כן חויב שרגא בקנס גירעון.

טענות המשיב בתמצית

18. לטענת המשיב, כל אחד מהמערערים, במטרה להפחית את חבות המס, המחה את מניות חברת [...] לה הוא היה זכאי כשכר טרחה לחברה בבעלותו, כנגד יתרת חוב של החברה כלפי בעל המניות. נטען כי יצירת יתרת החוב מהווה הפחתת מס לא ראויה, שכן היא אפשרה למערערים למשוך הכנסות מהחברות בגובה יתרת החוב ללא תשלום מס.

בנוסף, נטען כי המחאה זו, הקנתה למערערים יכולת לשלוט ולווסת את תשלומי המס בגין דיבידנדים שתחלק חברת [...] לבעלי מניותיה, שכן הדיבידנד שמחלקת חברת [...] לחברות האחזקות של המערערים פטור ממס (בהיותו דיבידנד בין חברתי הפטור ממס בהתאם להוראת סעיף 126(ב) לפקודה). לצורך כך ביצעו המערערים שורה של פעולות חשבונאיות ומשפטיות הנעדרות כל ממשות בעולם המעשה. שרשרת הפעולות שביצעו המערערים יצרה להם, יש מאין, יתרת זכות כלפי חברות אחזקות בבעלות מלאה שלהם, ומשכך יכולת למשוך בפטור ממס רווחים שיצטברו בחברות האחזקות בגובה שווי המניות המועברות. נטען כי "פטור" זה מהווה פטור ממס בגין ההכנסה מדיבידנד בו חייב כל נישום אחר.

19. עוד טען המשיב, כי המערערים לא הביאו כל טעם מסחרי להעברת המניות מהיחידים לחברות שבבעלותם במסגרת נימוקי הערעור ותצהירי העדות הראשית. נטען כי רק בחקירתו הנגדית של המערער 1 הוא העלה טעם מסחרי, אלא שמדובר בעדות כבושה ובטעם שאין בו ממש לגופו של עניין.

20. בכל הנוגע לטענת המערערים כי לא הייתה בידם כל אפשרות לטעון בדיוני השומה כנגד טענת המלאכותיות, טען המשיב כי בשלב ב' של דיוני השומה (שלב ההשגה) הוא רשאי לטעון טענות שלא הועלו בשלב א' וכי זכות הטיעון של המערערים לא נפגעה.

טענות המערערים בתמצית

21. לטענת המערערים, מספר ימים בודדים לפני תום תקופת ההתיישנות ביחס לשנת המס 2008, העלה המשיב לראשונה טענה חדשה, אשר אינה קשורה לסוגיות שהועלו בשלב א' וביחס אליהן הוגשו



בית המשפט המחוזי בירושלים

3 ינואר 2021

ע"מ 56990-03-16 אמיד נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 57139-03-16 פורגס נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 57111-03-16 בירן נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 57064-03-16 ש. בירן נ' פקיד שומה ירושלים

השגות המערערים, דהיינו, לסוגיית שווי המניות או לסוגיית החלת הוראות פרק הנאמנויות והיא כי התנהלות המערערים מהווה עסקה מלאכותית, כאשר כלל לא הוסבר או פורט בפני מייצגי המערערים מהם נימוקי המשיב לקיומה של "מלאכותיות" כאמור. הטענה היא כי מאחר וטענה זו לא הועלתה על ידי המשיב במסגרת השומות לפי מיטב שפיטה, הרי שממילא, ההשגות השונות שהוגשו כלל לא כללו התייחסות לטענה מעין זו ולא נתקיים לגביה כל דיון בהשגה ועל כן, ולו מטעם זה בלבד, דין הצווים שהוצאו למערערים להתבטל מעיקרם.

22. לעצם העניין, נטען כי עמדת המשיב כי מניות חברת [...] הועברו מהמערערים לחברות בשליטתם הינה שגויה בעליל, באשר המניות הוקצו ישירות מחברת [...] לחברות האחזקות. לפיכך, טענת המשיב כי יש להתעלם "מעסקת העברת המניות", דינה להידחות על הסף, באשר ההעברה הנטענת כלל לא התרחשה במציאות. זאת ועוד, נטען כי המשיב מושתק מלטעון את טענתו נוכח היותה נוגדת וסותרת את עמדת רשויות מיסוי מקרקעין.

23. כמו כן, נטען כי אין בסיס לסיווג התנהלות המערערים כ"עסקה מלאכותית" בתואנה שמטרתה הימנעות מחיוב במס בגין דיבידנדים ("טענת הדיבידנד") או יצירת יתרות זכות (או הקטנת יתרות חובה) "ככסות" לחלוקת דיבידנד ("טענת יתרות הזכות") שכן, היא אינה מהווה "תכנון מס שלילי" הכפוף להוראותיו של סעיף 86 לפקודה אלא מהווה התנהלות פיסקאלית לגיטימית של הקצאת מניות ואחזקתן שלא על ידי יחידים אלא על ידי חברות בשליטתם, היוצרת את יתרות הזכות. אף נטען שלא מתקיימת "הפחתת מס", לא כל שכן, "בלתי נאותה", מכיוון שאין פסול בקבלת דיבידנדים על ידי חברות (ללא חיוב במס) שבחלוקתם מהחברות לבעלי מניות שהם יחידים יתחייבו במס. כן נטען כי במסגרת הצווים המשיב כלל לא חייב את המערערים במס בגין פירעון יתרות הזכות שהתקיים במהלך שנות המס שבערעור. הודגש כי למערער 3 כלל לא נפרעו עד היום יתרות הזכות, ללמדך שמטרתו (כמו מטרת יתר המערערים) לא הייתה "מלאכותית" או לשם יצירת יתרון מס כלשהו.

המסגרת הנורמטיבית

24. במרכז דיוננו עומד סעיף 86 לפקודת מס הכנסה, שהינו כלי אנטי תכנוני המקים לפקיד השומה סמכות להתעלם מעסקה או פעולה אשר הפחיתה מס. סעיף 86 קובע כך:

"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



בית המשפט המחוזי בירושלים

3 ינואר 2021

ע"מ 56990-03-16 אמיד נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 57139-03-16 פורגס נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 57111-03-16 בירן נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 57064-03-16 ש. בירן נ' פקיד שומה ירושלים

- מס בלי 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".
25. בע"א 1211/14 **יחזקאל גוטשל נ' פקיד שומה למפעלים גדולים** (11.11.15) (להלן: "עניין גוטשל") עמד כב' השופט א' שהם בהרחבה על פרשנותו של סעיף 86 לפקודה, תוך סקירת הפסיקה והתפתחותה. אין טעם כי נרחיב בעניין זה ודי לנו לעמוד בתמצית על עיקרי הדברים.
26. ראשית, יש להזכיר את העקרון לפיו תכנון מס, כשלעצמו, הוא בגדר פעולה חוקית. נקבע כי זכותם, ואף חובתם, של מומחים בענייני מסים לתכנן עסקאות משפטיות כך שלא תהיינה עתירות מס (ע"א 4639/91 **מנהל מס שבח מקרקעין נ' חזון**, פ"ד מח(3), 156 (1994)).
27. שנית, במצבים מסוימים הופך תכנון מס לבלתי לגיטימי (ע"א 10666/03 **שיטריט נ' פקיד שומה ת"א 4** (30.1.06)). הגבלת תכנון המס נעשית בעיקר מטעמים מוסריים-חברתיים, לפיהם הימנעות או הפחתה במס על ידי נישום אחד, גוררת בהכרח הכבדה בנטל המס המוטל על נישומים אחרים (עניין גוטשל, פסקה 11).
28. שלישית, התכלית הניצבת בבסיס סעיף 86 לפקודה נעוצה בעקרון העל בדיני המס, לפיו יש לשאוף למס אמת, דהיינו, יש למסות נישומים על פי מהותה הכלכלית האמיתית של העסקה, להבדיל מהאופן שבו התייחסו הצדדים לעסקה זו (ע"א 4060/12 **שנהב נ' פקיד שומה ת"א 3** (27.4.14)).
29. רביעית, אפשרותו של פקיד השומה להתעלם מהיתרונות המיסויים הטמונים בעסקה, עשויה להסב לנישום פגיעה כלכלית משמעותית ולכן יש להתייחס למלאכת ההבחנה בין עסקה אותנטית ובין עסקה מלאכותית בזהירות רבה.
30. בעניין גוטשל עמד בית המשפט העליון על המבחנים שנקבעו בפסיקה לשם ביצוע האבחנה האמורה: מבחן הדפוסים המקובלים; מבחן המטרה העסקית; ומבחן המטרה המסחרית (עניין גוטשל, פסקה 12).
31. התפתחות נוספת בסוגיה זו נעשתה בע"א 2965/08 **סגנון שירותי תקשוב בע"מ נ' פקיד שומה פ"ת** (21.6.11) (להלן: "עניין סגנון"), שם נקבע כי המבחן הראוי לבחינת מלאכותיות העסקאות הוא – מבחן יסודיות הטעם המסחרי (פסקה 27):



בית המשפט המחוזי בירושלים

3 ינואר 2021

ע"מ 56990-03-16 אמיד נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 57139-03-16 פורגס נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 57111-03-16 בירן נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 57064-03-16 ש. בירן נ' פקיד שומה ירושלים

"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 ציפיתו של הנישום כי זו תתממש, לא היה נכנס לעסקה מלכתחילה. לאור הרציונאלים החולשים על הסוגיה, תישלל מלאכותיותה של העסקה, אף אם נלווה לטעם המסחרי היסודי, טרם פיסקלי במידת יסודיות שווה".

נקבע בעניין סגנון כי ייעשה שימוש במספר מבחני עזר (שם, בפסקה 28) כדלקמן:

(א) אמינות הטעם המסחרי – יש לבחון את אמינות הטעם המסחרי העומד, לטענת הנישום, בבסיס העסקה. על הנישום להציג ראיות חותכות וממשיות לשם הוכחת הטעם המסחרי הסובייקטיבי, לו הוא טוען.

(ב) שקילותם הכלכלית של הטעמים שביסוד העסקה – ייבחנו היקפם הכלכלי של הטעמים שבבסיס העסקה. פער כלכלי ניכר בין הטעם המסחרי ובין הטעם המיסוי (לטובת המסחר) עשוי להצביע על אותנטיות העסקה, ולהיפך.

(ג) מבחן התוכן הכלכלי – על הנישום להראות כי הייתה לו ציפיה סבירה להשיג רווח כלכלי כתוצאה מקיומה של העסקה.

(ד) מבחן הסיכון – יש לבדוק האם היו כרוכים סיכונים במסגרת העסקה, בהשוואה לרשת הביטחון הגלומה במטרה המיסוית.

32. בעניין גוטשל הבהיר בית המשפט את ההלכה באמצעות מבחן דו-שלבי. נקבע כי בשלב הראשון יש לבחון את השאלה, האם בבסיס העסקה עמד תכנון מס לגיטימי. נישום שביצע תכנון מס לגיטימי ניצל הטבת מס שהוקנתה לו במפורש בחקיקה ובמצב זה, אין זה משנה האם המניע היסודי לפעולתו היה האפשרות להפחית את חבות המס. לפיכך, ככל שייקבע כי תכנון המס היה לגיטימי, אין עוד צורך לבחון את השאלה בדבר אופייה המלאכותי של העסקה. רק בהינתן תשובה שלילית לשאלה הראשונה, יש לבחון, בשלב השני, את מלאכותיות העסקה על פי סעיף 86 לפקודה (עניין גוטשל, פסקה 13).



בית המשפט המחוזי בירושלים

3 ינואר 2021

ע"מ 56990-03-16 אמיד נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 57139-03-16 פורגס נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 57111-03-16 בירן נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 57064-03-16 ש. בירן נ' פקיד שומה ירושלים

33. וכיצד יש לבחון את לגיטימיות תכנון המס? נקבע כי יש לעמוד על לגיטימיות תכנון המס על יסוד האבחנה בין תכנון מס חיובי (או ניטרלי) ובין תכנון מס שלילי (עניין גוטשל, פסקה 14). תכנון מס חיובי מתרחש כאשר הנישום פועל על פי בסיס מדיניות מכוונת ומוצהרת של המחוקק, שעניינה מתן פטור או הקלה במס. כך, למשל, בחירה מטעמים מיסויים בלבד בין פעילות עסקים המבוצעת באמצעות חברה בע"מ, ובין פעילות עסקית המבוצעת שלא באמצעות חברה, מהווה תכנון מס רצוי בעיני המחוקק (עניין גוטשל, פסקה 14). תכנון מס שלילי, מנגד, מתרחש במקרה בו הנישום מתכנן את פעילותו באופן המנוגד לתכלית החקיקה ועל דרך של ניצול פרצה שהתגלתה בה. תכנון מס שלילי הוא תכנון מס שהמחוקק לא שאף להגשים, אלא שהוא היה מתנגד לו (עניין גוטשל, שם).

דיון והכרעה

34. דרך הילוכנו תהיה כדלקמן: תחילה נבחן אם תכנון המס העומד בבסיס העסקאות היה תכנון מס חיובי או ניטרלי. ככל שנשיב בשלילה לשאלה זו, נבחן את מלאכותיות העסקאות ואת יסוד הפחתת המס. לאחר מכן, נבחן את הטענה הדיונית, לפיה נפגעה זכות הטיעון של המערערים, עקב כך שטענת העסקה המלאכותית הועלתה ממש לפני סיום דיוני השומה, ימים לפני התיישנות השומה. כמו כן נבחן טענות נוספות בדבר התיישנות, השתק שיפוטי ובדבר החרגת המשיב 3 מתחולת סעיף 86 לפקודה. לבסוף, נבחן את החיוב בקנס גירעון בו חויבו המערערים.

35. לפני שנפנה לבחינת ההיבטים האמורים, יש להדגיש עניין הנוגע לראיות שהוצגו מטעם המערערים. מטעם ארבעת המערערים הוגש תצהיר עדות ראשית של המערער 1 בלבד ובנוסף לו הוגשו תצהירים של רואי החשבון שטיפלו בצד החשבונאי של העסקאות. יתר המערערים לא הגישו תצהיר עדות ראשית וכתוצאה מכך, לא נחקרו בחקירה נגדית. זאת ועוד, התברר כי במועד החתימה על הסכם שכר הטרחה הראשון משנת 2001, המערער הנ"ל טרם היה שותף במשרד עורכי הדין והוא התחיל לעבוד בפרויקט [...] כעורך דין שכיר, כאשר בשנת 2003 הוא הפך לשותף. מכאן עולה כי השותפים הבכירים במשרד, שחלקם ביחד הוא 75% (שרגא ובעז בירן) לא הובאו למתן עדות. לעובדה זו חשיבות רבה, בין היתר, על רקע מבחן העזר של אמינות הטעם המסחרי, המחייב הצגת ראיות חותכות וממשיות לשם הוכחת הטעם המסחרי הסובייקטיבי לו טוען הנישום. בנוסף, לא הובא לעדות עד מטעם חברת [...], שחבה בשכר הטרחה כלפי המערערים.

אי התייצבות שלושת המערערים לחקירה נגדית (בעקבות הגשת תצהירים) וכן אי הבאתו לעדות של עד מטעם חברת [...] עומדת לחובתם של המערערים. על פי הפסיקה, אי הבאת עד רלבנטי, בהעדר הסבר אמין וסביר לכך, פועלת לחובתו של בעל הדין שנמנע מלהשמיעו, ומקימה חזקה עובדתית לחובתו, לפיה דין ההימנעות כדין הודאה בדבר, שאילו הובאה אותה ראיה, הייתה פועלת לחובתו (ע"א 8382/06 כורש בוטח נ' דוד כהן (26.8.12); ע"א 7183/09 עזבון המנוח בולוס חורי נ' מנהל



בית המשפט המחוזי בירושלים

3 ינואר 2021

ע"מ 56990-03-16 אמיד נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 57139-03-16 פורגס נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 57111-03-16 בירן נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 57064-03-16 ש. בירן נ' פקיד שומה ירושלים

מקרקעי ישראל (4.4.12); ע"א 2275/90 לימה חברה ישראלית לתעשיות כימיות בע"מ באמצעות בנין
דוד בע"מ נ' פרץ רוזנברג ואח', פד"י מ"ז (2) 605, 614; ע"א 55/89 קופל בע"מ נ' טלקאר בע"מ, פד"י
מ"ד (4) 595, 602).

סיווג תכנון המס

36. כאמור לעיל, בשלב הראשון עלינו לבחון האם מקורה של העסקה בתכנון מס חיובי (או
ניטרלי) או שמא מדובר בתכנון מס שלילי. לטענת המערערים, הסדר הקצאת המניות ונטילת
ההלוואה אינם מהווים תכנון מס שלילי. נטען כי ביצוע פעילות במסגרת תאגידים או לבר תאגידית
מהווה, לכל היותר, תכנון מס ניטרלי, אשר לא מקנה למשיב סמכות לסיווג מחדש לפי סעיף 86
לפקודה, גם במידה ושיקולים פיסקליים הינם השיקולים הבלעדיים לביצוע הפעילות במסגרת
התאגידית. לטענת המערערים, בתי המשפט מייחסים חשיבות יתרה לכוונת הנישום ולזכותו לבחון
את צורת פעילותו העסקית כרצונו ובכלל זה גם להתאגד בחברה ולבצע פעולות או לתת שירותים
באמצעותה. נטען כי החברות קיבלו את המניות בהקצאה מחברת [...], כאשר מימון פעולה זו נעשה
באמצעות הלוואות הבעלים שהעמידו המערערים לחברות, כאשר פירעון ההלוואות לא הניב להם כל
תועלת כלכלית או מיסויית.

37. במקרה שלפניי ראוי לבחון את העסקאות שביצעו המערערים כמכלול. הפעולות שבוצעו הן
כדלקמן:

- א. המחאת הזכות לקבלת המניות מהיחידים לחברות האחזקות.
- ב. הסכם נאמנות בו בירן נאמנויות מחזיקה עבור חברות האחזקות את המניות.
- ג. רישום יתרת זכות ליחידים בספרי חברות האחזקות.
- ד. נטילת הלוואה על ידי בירן נאמנויות עבור חברות האחזקות.
- ה. תשלום המס בו נתחייבו היחידים באמצעות ההלוואות הנ"ל.
- ו. הקטנת יתרת הזכות בגובה ההלוואה.

38. בעניין גוטשל נקבע כי חשיבות הגדרתן של העסקאות – קרי כמכלול או בנפרד – מתעוררת
ביתר שאת במצבים בהם הנישום מבצע מספר עסקאות ופעולות, אשר קשורות זו לזו במישרין, לצורך
השגת מטרה מסוימת, אותה הוא חפץ להשיג.

נקבע כי סיווגן של העסקאות במצבים מעין אלו, כעסקאות נפרדות, עלול לגרום לכך, שהנישום יצליח
את הבחינה הדו-שלבית, אף על פי שבחינתה של העסקה כמכלול, הייתה מובילה לתוצאה שונה (עניין



בית המשפט המחוזי בירושלים

3 ינואר 2021

ע"מ 56990-03-16 אמיד נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 57139-03-16 פורגס נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 57111-03-16 בירן נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 57064-03-16 ש. בירן נ' פקיד שומה ירושלים

גוטשל, פסקה 17). על פי הפסיקה, יש לפרש את המונח "עסקה" המופיע בסעיף 86 לפקודה באופן רחב, כך שהוא יכול כלול בחובו את כלל העסקאות והפעולות שביצע הנישום, תוך שימת דגש על מלאכותיות המתגלה משילובן יחד, ובהתייחס לאפשרות של שימוש לרעה בזכויות ובכלים משפטיים (ע"א 3415/97 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' יואב רובינשטיין ושות', פ"ד כז(5) 915, 926-7 (2003); ע"א 8285/10 גולקס שוקי הון בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים (27.11.13), פסקה 8).

39. על פי הסכמי שכר הטרחה, מי שהיה זכאי לשכר הטרחה הם היחידים. בהסכם משנת 2001 (צורף כנספח 1 לתצהירו של המערער 1) נקבע כי שכר הטרחה יהיה הנמוך מבין הסכומים הבאים: 4% משווי השטח ברוטו (ללא הפחתת תשלומי החובה) או 8% משווי השטח נטו (שווי השוק לאחר הפחתת תשלומי החובה – דמי היוון, דמי הסכמה, דמי היתר והיטל השבחה). בשל מחלוקת בין הצדדים לגבי גובה שכר הטרחה, לא ישולם השכר לפי הסכם זה והצדדים ניהלו משא ומתן ממושך בנוגע לשכר הטרחה, עד שביום 30.4.08 נחתם הסכם נוסף, אשר הסדיר את המחלוקת האמורה (נספח 2 לתצהיר המערער 1). על פי הסכם זה, תשלום השכר יבוצע בדרך של הקצאת מניות ליחיד עורכי הדין כך שיחזיקו לאחר ההקצאה 6% ממניות חברת [...] (סעיף 2 להסכם). נקבע בהסכם כי לצורך ביצוע האמור, יוקצו ליחיד עורכי הדין 8 מניות וכן לצורך הטיפול בשבר המניה, תוקצה ליחיד עורכי הדין מניה חדשה מסוג ג' (סעיף 3 להסכם), אשר אינה מקנה זכות הצבעה.

משמעות הדבר היא כי הוסכם בין הצדדים כי יחיד עורכי הדין (המערערים) יקבלו את השכר החוזי בשווה כסף (מניות חברת [...]). הדבר יצר הקלה מבחינה תזרימית אצל חברת [...], שלא הייתה צריכה לממש נכסים לצורך תשלום שכר הטרחה (עדות המערער 1 בעמ' 115 לפרוטוקול) ויצר קושי לעורכי הדין, שלא יכולים היו לשלם את המס מתוך כספים שיתקבלו בידם כשכר טרחה. לשם כך נוצר הצורך ליטול הלוואות לשם מימון תשלום המס בגין שכר הטרחה, שהתקבל בשווה כסף.

40. באותו מועד שנחתם ההסכם הנוסף מול חברת [...], נחתם הסכם נאמנות בין בירן נאמנויות ובין ארבעת חברות האחזקות. בהסכם זה נקבע כי השתכללה זכאות של המשרד לשכר טרחה בסך של 18.7 מיליוני ₪ בתוספת מע"מ; כי הוסכם בין המשרד ובין חברת [...] כי תמורת התמורה הנ"ל יהיו זכאים עורכי הדין במשרד, או חברות מטעם עורכי הדין, לרכוש בהקצאה מחברת [...] מניות באמצעות תשלום הסך הנ"ל; וכי לצורך גיוס המימון הנדרש לשם רכישת המניות הסכימו עורכי הדין בינם לבין עצמם למנות את בירן נאמנויות כנאמן מטעמם אליו יוקצו בנאמנות המניות ועל רקע זה הקצתה חברת [...] לנאמן את המניות בנאמנות עבור הנהנים (חברות האחזקות). לטענת המערערים, המניות של חברת [...] לא הועברו מהם לחברות האחזקות, אלא הקצאת המניות בוצעה לבירן נאמנויות בעבור החברות. נטען כי קמה למערערים זכאות כספית בסך חלקם היחסי בשכר הטרחה וכי הם המחזיקים את הזכאות הכספית לחברות ובגינה רשמו החברות לטובת המערערים יתרת זכות באותו הסכום – היא הלוואת הבעלים.



בית המשפט המחוזי בירושלים

3 ינואר 2021

ע"מ 56990-03-16 אמיד נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 57139-03-16 פורגס נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 57111-03-16 בירן נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 57064-03-16 ש. בירן נ' פקיד שומה ירושלים

41. לאחר בחינת כלל המסמכים והעדויות הגעתי למסקנה כי אין לקבל את הצגת הדברים כפי שתוארה לעיל מטעם המערערים. בין המערערים ובין חברת [...] הוסכם כי השכר לא ישולם בכסף אלא בשווה כסף, באופן שתשלום השכר יבוצע בדרך של הקצאת מניות החברה ליחיד עורכי הדין. הוסכם כי המונח "יחיד עורכי הדין" יכלול גם את חברות האחזקות, שכן ניתן להניח כי חברת [...] הייתה אדישה לשאלה האם המניות יוקצו ליחידים או לחברות שבשליטתן וגם בעניין זה, אי הבאת עד מטעם חברת [...] שיעיד על כך, פועלת כנגד המערערים. על פי ההסכם משנת 2008 קמה למערערים זכות לקבלת המניות בהקצאה ולא זכות כספית. המחאת המניות מהיחידים לחברות היא שיצרה יתרון מס, שלא היה נוצר אם המניות היו מתקבלות בידי היחידים בדרך של הקצאה. התיאור המופיע בהסכם הנאמנות (כי עורכי הדין כיחידים יהיו זכאים לרכוש בהקצאה מחברת [...]) מניות) אינו משקף נכונה את הסיכום בין המערערים ובין חברת [...], כאשר האחרונה אינה צד להסכם הנאמנות ולנוכח אי הבאת עד מטעם חברת [...], שיכול היה להעיד על כוונת הצדדים. רואי החשבון של המערערים נחקרו על היבט זה, אולם איני סבור שיש לעדותם משקל משמעותי. הם לא לקחו חלק בעיצוב העסקה מול חברת [...] והסבריהם התבססו על קריאת המסמכים, מבלי שיש להם יתרון על פני כל קורא אחר של המסמכים.

42. המשיב לא חלק על כך כי נישום רשאי לפעול באמצעות חברה או כיחיד. אילו המערערים היו פועלים בשנים בהן ניתנו השירותים לחברת [...] באמצעות חברה שהייתה נותנת את השירותים לחברת [...] ושכר הטרחה היה מתקבל אצל החברה, המשיב לא היה מוציא שומה כלל. מי שנתן את שירותי עריכת הדין לחברת [...] היו עורכי הדין כיחידים והם היו זכאים לשכר טרחה עבור פעולותיהם. הם גם שילמו את המס הנובע מקבלת המניות. כל מה שעשו המערערים הוא להמחות את זכותם לקבלת המניות לבירן נאמנויות עבור חברות האחזקות וכך נוצרה יתרת חוב של החברות ליחידים, אשר אפשרה להם למשוך כספים מהחברות שבבעלותם ללא תשלום מס, שכן הדברים הוצגו כהחזר הלוואה. כזכור, חברות האחזקה לא היו רשאיות לסחור במניות לאחרים, עקב הגבלת הדיספוזיציה עליה הוסכם. מהו הטעם, אפוא, להמחאת המניות לחברות האחזקות?

43. על רקע האמור לעיל, יש לחזור לשאלת סיווג תכנון המס. סעיף 104א לפקודת מס הכנסה מאפשר לבצע מכירת נכס מאדם לחברה בשליטתו בפטור ממס רווח הון ככול שהמכירה מתבצעת ללא תמורה. רואי החשבון שהעידו מטעם המערערים נשאלו בחקירתם הנגדית מדוע המערערים לא העבירו את המניות לחברות בשליטתן באמצעות המתווה הקבוע בסעיף 104א. לפקודה ולא ידעו להשיב על כך (חקירתו הנגדית של רו"ח שלמה אבן מטעם המערער 3, בעמ' 159-160 לפרוטוקול; חקירתו הנגדית של רו"ח שלומי רז מטעם יתר המערערים בעמ' 173-174 לפרוטוקול. שני רואי



בית המשפט המחוזי בירושלים

3 ינואר 2021

ע"מ 56990-03-16 אמיד נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 57139-03-16 פורגס נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 57111-03-16 בירן נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 57064-03-16 ש. בירן נ' פקיד שומה ירושלים

החשבון אישרו כי העברת המניות מהיחידים לחברות האחזקות לא הייתה יוצרת להם יתרת זכות בחברות, דבר שאפשר להם למשוך כספים מהחברות, ללא תשלום מס, כהחזר ההלוואה.

44. סעיף 104א. לפקודה קובע כך:

104א. (א) אדם המעביר את מלוא זכויותיו בנכס לחברה שאינה איגוד מקרקעין, תמורת קבלת הזכויות הקיימות באותה חברה, לא יחוייב במס לפי פקודה זו או לפי חוק מיסוי מקרקעין, לפי הענין, אם נתמלאו כל אלה:

(1) (א) המעביר מחזיק מיד לאחר יום ההעברה זכויות המקנות לו לפחות 90% בכל אחת מהזכויות בחברה;

(ב) במהלך התקופה הנדרשת לא יפחת סך הזכויות שבהחזקתו של המעביר מ-25% מכל אחת מהזכויות בחברה, ואולם הוראות פסקת משנה זו לא יחולו אם הועבר הנכס לחברה עתירת מחקר ופיתוח, כהגדרתה לפי סעיף 103א(ב), ובתנאים שנקבעו לפי אותו סעיף, ובמהלך התקופה הנדרשת לא נמכרו זכויות בידי בעלי הזכויות בחברה האמורה, אשר היו בידיהם מיד לאחר יום ההעברה;

(2) החברה מחזיקה בנכס שהועבר אליה בתקופה הנדרשת;

(3) היחס בין שווי השוק של הזכויות שהוקצו למעביר לבין שווי השוק של כלל הזכויות בחברה מיד לאחר ההקצאה הוא כיחס שבין שווי השוק של הנכס המועבר לשווי השוק של החברה מיד לאחר ההעברה;

(4) החברה לא תהיה איגוד מקרקעין במשך שנתיים מיום ההעברה.

(ב) (בוטל).

(ב1) הועבר נכס לחברה שהיא איגוד מקרקעין או שהיתה לאיגוד מקרקעין לאחר העברת הנכס, יחולו הוראות סעיף קטן (א), ובלבד שהועברו מלוא זכויותיו של המעביר בנכס, ואם הנכס המועבר הוא קרקע, הושלמה בניית בנין על אותה קרקע בתוך 5 שנים ממועד ההעברה, בהתאם לתנאים שקבע המנהל".

העובדה שהמערערים בחרו לבצע את הפעולות כך שהמניות לא הועברו מהם אל החברות שבשליטתם, במסגרת המתווה הקבוע בסעיף 104א. לפקודה, אלא שהזכות להקצאת המניות אליהם הומחתה על ידם לחברות בשליטתם כנגד יתרת חוב של החברות ליחידים, מלמדת כי המערערים תכננו את



בית המשפט המחוזי בירושלים

3 ינואר 2021

ע"מ 56990-03-16 אמיד נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 57139-03-16 פורגס נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 57111-03-16 בירן נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 57064-03-16 ש. בירן נ' פקיד שומה ירושלים

פעולתם באופן המנוגד לתכלית החקיקה. מכאן המסקנה היא כי מדובר בתכנון מס שלילי ולא בתכנון מס ניטרלי כפי שנטען ע"י המערערים.

בחינת מלאכותיות העסקאות

45. לאור המסקנה האמורה לעיל, יש לעבור ולבחון אם התקיימו התנאים המאפשרים למשיב להחיל את סעיף 86 לפקודה. המבחן המרכזי המשמש לצורך בדיקת מלאכותיות העסקאות הוא, כאמור, מבחן יסודיות הטעם המסחרי, אליו מצטרפת בחינה של יתר נסיבות המקרה. מבחן זה קובע כי עסקה אינה מלאכותית אם לולא המטרה המסחרית – לא היה הנישום מבצע את העסקה (עניין סגנון, פסקה 27; עניין גוטשל, פסקה 18).

46. בחינת ההודעה המפרשת את נימוקי הערעור מטעם כ"א מהמערערים ותצהיר עדותו של המערער 1 מלמדת כי המערערים לא הצביעו על טעם מסחרי כלשהו. בשום מקום בתצהיר המערער 1 לא ניתן טעם מסחרי להמחאת הזכות לקבלת המניות לחברת האחזקות כנגד יצירת יתרת חוב כלפי בעל המניות. לא ניתן כל הסבר מסחרי או טעם כלכלי לאופן לקיחת ההלוואה על ידי בירן נאמנויות עבור חברת האחזקות, לצורך תשלום המס של היחיד בגין שכר הטרחה. רק בדיון ההוכחות פירט המערער 1 לפתע, שלא במענה לשאלה ישירה, התייחסות לטעם המסחרי (עמ' 125-121 לפרוטוקול), בצינו את החשש לניגודי עניינים, על רקע סכסוכים בין בעלי מניות אחרים והיות המערערים עורכי דין של חברת [...]. איני סבור שיש אפשרות לקבל את הטענה בדבר קיומו של טעם מסחרי וזאת ממספר טעמים. ראשית, מדובר בעדות כבושה שלא נטענה עד לשלב ההוכחות ולמעשה עד לחקירתו הנגדית של העד. שנית, בוודאי שלא מדובר בטעם מסחרי מהותי, שיכול להסביר את מכלול הפעולות שביצעו המערערים. המערער הנ"ל לא הצביע על ציפייה להשיג רווח כלכלי כתוצאה מהעסקה כפי שעוצבה (פרט לחסכון במס). שלישית, המניות גם כך הוחזקו על ידי בירן נאמנויות כך שלא ברור הצורך בהעברת המניות לחברות האחזקה. רביעית, בעלי המניות של חברת [...] ידעו כי המניות הועברו ליחיד משרד בירן, כך שאחזקתן באמצעות חברה בשליטתם לא יכולה הייתה ליצור את הבידול הנטען. רביעית, על הנישום להצביע על השיקולים המסחריים הסובייקטיביים שעמדו בבסיס עסקאותיו וכאן שלושה מבין ארבעת המערערים לא הציגו גרסה כלל ובוודאי שלא הוכיחו כי בבסיס העסקאות עמד טעם מסחרי יסודי סובייקטיבי.

חמישית, החברות בבעלות המערערים 1 ו-2 היו חברות עורכי דין (ולא חברות בערבון מוגבל), כך שגם כאן הבידול הנטען אינו מהותי. בסיכומי המערערים התייחס בא כוחם להיבט זה וטען כי מערערים



בית המשפט המחוזי בירושלים

3 ינואר 2021

ע"מ 56990-03-16 אמיד נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 57139-03-16 פורגס נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 57111-03-16 בירן נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 57064-03-16 ש. בירן נ' פקיד שומה ירושלים

אלה העדיפו כי המניות לא יוחזקו על ידם באופן אישי, אולם בהעדר תצהיר ועדות מטעם המערער 2, בוודאי שלא ניתן לקבל ממנו טענה זו.

47. המערערים לא הצביעו על כל הצדקה כלכלית או אחרת המצדיקה לפטור אותם מתשלום מס בגין דיבידנדים בגובה שווי המניות וגם לא נימוק או הצדקה לכך שדיבידנדים שחילקה חברת [...] יהיו פטורים ממס ויצטברו בידי חברות האחזקות עד שהאחרונות יחליטו על חלוקת דיבידנד בהתאם לצרכי היחידים או תוך ניצול מבצעי עידוד לחלוקת דיבידנדים של רשות המסים (באמצעות הפחתת שיעור המס על הדיבידנד). כך הצליחו המערערים להביא לוויסות תשלומי המס שלהם, באופן שבו תשלום הדיבידנד מחברת [...] (עליו אין להם שליטה) פטור ממס ונמצא בחברה בשליטתם ורק כאשר הם מעוניינים בכך, הם יוכלו למשוך את הכסף מחברת האחזקות, באמצעות חלוקת דיבידנד.

48. אחד ההיבטים של כלל הטעם המסחרי הוא כי הטעם המסחרי צריך להסביר גם את הצורה הספציפית בה נעשתה העסקה (עמ"ה (י-ם) **יהושע טוטנאור נ' פקיד שומה ירושלים** (22.6.08)), דהיינו להסביר את אופן בניית העסקה כפי שנבנתה. נקבע בעניין טוטנאור הנ"ל כי אם קיימות דרכים פחות מורכבות להשגת מטרת העסקה ונבחרה דווקא דרך יותר מסובכת המפחיתה מס, ניתן להגיע למסקנה שמדובר בעסקה מלאכותית. בענייננו, גם אם נניח שמטרת העסקה הייתה להימנע מניגוד עניינים, עקב סכסוכים בין בעלי מניות בחברת [...], ניתן היה להסתפק בהקצאת המניות לבירן נאמנויות, שהרי ממילא הוסכם על איסור דיספוזיציה במניות, ובכך היה נשמר ריחוק מסוים בין חברת הנאמנות ובין המערערים-הנהנים, בוודאי בהשוואה לריחוק המינימלי עד דק, בין חברות האחזקות שבשליטת המערערים ובין המערערים.

יסוד הפחתת המס

49. טענה נוספת אותה העלו המערערים, נוגעת ליסוד הפחתת המס הקבוע בסעיף 86 לפקודה. נטען כי לא ניתן להצביע על הפחתת מס שנגרמה בעניינם של המערערים. הטענה היא כי פעולות המערערים נשוא הסדר הקצאת המניות והסדר נטילת ההלוואה כלל לא הביאו לקיומה של הפחתת מס. לטענת המערערים, שגה המשיב בכך שערך השוואה בין תוצאת המס המתקבלת מביצוע הפעולות שבוצעו בפועל למישור ייחוס אלטרנטיבי, במסגרתו הוקצו המניות ישירות למערערים. לטענת המערערים, מישור הייחוס האלטרנטיבי אשר אליו השווה המשיב את תוצאת המס אינו שקול כלכלית, שכן מישור הייחוס האלטרנטיבי אליבא דמשיב, מניח כי המניות הוקצו מלכתחילה בידי המערערים ולאור כך הדיבידנדים אשר חולקו מחברת [...] התקבלו ישירות בידיהם ולכן הם חייבים במס בשיעור של 25%. הטענה היא כי המניות הוחזקו בידי חברות האחזקות עוד מלכתחילה וחלוקת הדיבידנדים מהחברות למערערים תחויב במס בשיעור של 30% (לפי סעיף 125ב(2) לפקודה).



בית המשפט המחוזי בירושלים

3 ינואר 2021

ע"מ 56990-03-16 אמיד נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 57139-03-16 פורגס נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 57111-03-16 בירן נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 57064-03-16 ש. בירן נ' פקיד שומה ירושלים

50. איני סבור כי ניתן לקבל את טענת המערערים. חברות האחזקות לא רכשו מניות, אלא קיבלו מניות שחברת [...] התחייבה להקצות, כתשלום שכר טרחה עבור העבודה שנעשתה על ידי היחידים. היחידים היו זכאים לשכר הטרחה והם שהיו זכאים לקבלתו בכסף (לפי הסכם 2001) או בשווה כסף – בקבלת מניות חברת [...]. היחידים המחזיקים את זכותם לקבלת המניות לחברות האחזקות, למרות שנאסר עליהן לעשות במניות שימוש (דיספוזיציה) וטובת ההנאה היחידה שניתן היה להפיק מהמניות הייתה קבלת דיבידנד, שאצל חברות האחזקות הוא פטור ממס ואצל היחידים הוא חייב במס. החברות הן שלקחו הלוואה לצורך תשלום המס של היחידים בגין שכר הטרחה ובסכומי ההלוואה עשו שימוש המערערים ולא החברות וכאשר סכומים אלה הקטינו את יתרות הזכות של היחידים כלפי החברות. המחאת המניות לחברות האחזקות אפשרה למערערים לשלם את המס המתחייב בגין שכר הטרחה באמצעות חברות האחזקות ללא חלוקת דיבידנד או קבלת הלוואה מחברות האחזקות שבשליטתם.

51. לאור האמור, צדק המשיב בקביעתו בדבר יסוד הפחתת המס, בכך שבעקבות מכלול הפעולות בהן נקטו המערערים, נוצרה להם יתרת זכות בחברות האחזקות ובעקבותיה נמנע תשלום מס בגין הכספים שחולקו למערערים בגובה יתרת הזכות ובגין הדיבידנדים שהתקבלו מחברת [...]. מעדותו של המערער 1 עלה כי לטענת המערערים הגיע להם שכר טרחה בסכום גבוה ממה שחברת [...] הייתה מוכנה לשלם כך שקבלת מניות במקום תשלום מזומן הייתה כרוכה בציפייה לקבלת דיבידנד בתור בעלי מניות של חברת [...]. יש לזכור כי סכום הדיבידנד עלה על שווי המניות שהוקצו ולכן נושא הדיבידנד היה בעל חשיבות מהותית. המחאת המניות להן היו המערערים זכאים כשכר טרחה לחברות האחזקות, בתמורה ליתרת חוב כלפי היחידים, אפשרה למערערים למשוך מחברות האחזקות הכנסות מבלי לשלם מס, כפירעון של יתרת החובה. מהלך משולב זה הקנה למערערים שני יתרונות מס: האחד, פטור ממס על יתרת הזכות והשני, אפשרות שליטה וויסות של חבות המס בגין הדיבידנדים שהתקבלו מחברת [...].

הטענה בדבר השתק

52. לטענת המערערים, ההליכים מול מיסוי מקרקעין תומכים בטענה כי הקצאת המניות בוצעה לבירן נאמנויות (בנאמנות עבור חברות האחזקות) ועל כן אין מדובר בהעברה של המניות מהם כיחידים לחברות האחזקות. נטען כי העובדה שמנהל מיסוי מקרקעין הוציא שומת מס רכישה לבירן נאמנויות ללא חיוב במס רכישה מלמדת כי מיסוי מקרקעין קיבל את העמדה כי המערערים לא קיבלו את המניות תוך העברתן לחברות האחזקות ולכן המשיב לא יכול להישמע בטענה כי מדובר בהעברת



בית המשפט המחוזי בירושלים

3 ינואר 2021

ע"מ 56990-03-16 אמיד נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 57139-03-16 פורגס נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 57111-03-16 בירן נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 57064-03-16 ש. בירן נ' פקיד שומה ירושלים

מניות מהמערערים לחברות, עקב השתק שיפוטי. נטען כי מדובר בשתי תשתיות עובדתיות המתחרות
זו בזו, שאינן יכולות לדור בכפיפה אחת.

53. המשיב לא חלק על כך שהמניות הועברו לחברות האחזקות ישירות מחברת [...] באמצעות
בירן נאמנויות. טענת המשיב הייתה כי העברה זו התאפשרה רק לאור המחאת הזכויות מהיחידים
לקבלת שכר טרחה לחברות האחזקות וכנגד יצירת יתרות חוב כלפי היחידים, שכן המניות היו
תמורה עבור העבודה שבוצעה על ידי היחידים. משום כך, אין מדובר בשתי תשתיות עובדתיות
סותרות שלא ניתן ליישב ביניהן. בהערת אגב נציין כי עמדת מנהל מיסוי מקרקעין הביאה להפחתת
מס עבור המערערים ולא להגדלת החבות במס. העברת המניות דרך היחידים לחברות הייתה גוררת
הגדלת נטל המס מבחינת מיסוי מקרקעין.

טענת התיישנות

54. לטענת המערערים, במסגרת הצווים המשיב לא חייב אותם במס בגין יצירת יתרות הזכות
(הלוואות הבעלים) ועל כן, המשיב לא יכול לחייבם בגין היבט זה מחמת התיישנות, מאחר ופרעון
יתרות הזכות של המערערים בוצע בשנות המס שבערעור, למעט בקשר לבעז, אשר כלל לא ניצל את
יתרת הזכות שנוצרה לו. המערערים הפנו בהקשר זה לפסק הדין בע"א 8616/15 **אורי רביבי ז"ל נ'**
פקיד שומה כ"ס (3.6.19).

55. לפי עמדת המשיב, יתרות החוב כלפי המערערים 1-3 ייבחנו בשנים הבאות בהתאם
להתנהלות באותן שנים ומשום כך, איני רואה צורך להכריע בסוגיה זו במסגרת פסק הדין.

החרגת המערער 3

56. לטענת בעז, הלוואות הבעלים אותה העמיד לחברת האחזקות (קיי 21) שבשליטתו טרם נפרעה
ויתרה מכך, במהלך השנים הוא הוסיף והזרים כספים נוספים לחברה זו. נטען, אפוא, כי טענת המשיב
בדבר ניצול יתרת זכות לצורך קבלת דיבידנד ללא חיוב במס היא חסרת בסיס עובדתי בכל הקשור
לבעז. עוד נטען כי הכספים שהתקבלו על ידי חברת קיי 21 כדיבידנד מחברת [...] יחד עם כספים
נוספים שהוזרמו על ידי בעז לחברה, שימשו לצורך השקעה בפרויקטים רבים בארץ ובחו"ל וזוהי
סיבה מסחרית מובהקת ולגיטימית.

57. אחד הקשיים בקבלת עמדתו של בעז נעוצה באי הגשת תצהיר עדות ראשית על ידו וכתוצאה
מכך, בהימנעותו מלעמוד על דוכן העדים לצורך חקירה נגדית.



בית המשפט המחוזי בירושלים

3 ינואר 2021

ע"מ 56990-03-16 אמיד נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 57139-03-16 פורגס נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 57111-03-16 בירן נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 57064-03-16 ש. בירן נ' פקיד שומה ירושלים

58. קושי נוסף נעוץ בכך שמכלול הפעולות שנעשו על ידי יתר המערערים נעשה גם על ידי בעז והחברה בשליטתו. גם הוא טען כי העמדת הזכאות הכספית לטובת חברת קיי 21 תוך רישומה כהלוואת בעלים ופירעונה בעתיד (ככול שיתרחש), לא תביא ליצירת יתרון מס כלשהו כלפיו (ראו סעיף 17.6 להודעה המפרשת את נימוקי הערעור מטעמו). לאור האמור, איני סבור כי ראוי להגיע בעניינו של בעז למסקנה שונה מזו הנוגעת ליתר המערערים.

פגיעה בזכות הטיעון

59. לטענת המערערים, דין הצווים שהוצאו להם על ידי המשיב להתבטל, נוכח הפרת זכות ההשגה והטיעון. נטען כי הצווים הוצאו על ידי המשיב מבלי שקוים הליך השגה ומבלי שניתנה למערערים זכות להשמיע את טענותיהם. לטענת המערערים, טענת המלאכותיות הועלתה לראשונה בדיון בין הצדדים מספר ימים לפני תום תקופת ההתיישנות, בעוד שהליך ההשגה התקיים במשך חודשים רבים בסוגיית שווי המניות בלבד.

60. אין מחלוקת בין הצדדים כי למערערים יצאו שומות שלב א' בשני נושאים: ביחס לשווי מניות חברת [...], יצאו שומות ביום 25.12.14 וההשגה הוגשה ביום 1.3.15 וביחס לסוגיית הנאמנות, יצאה שומה ביום 30.3.15 וההשגה הוגשה ביום 10.6.15. בשומות אלה לא נטענה טענה בדבר היות העסקה מלאכותית.

61. סוגיית המלאכותיות עלתה לראשונה ביום 14.2.16 בדיון טלפוני מול מייצג המערערים, אשר ניתנה לו אפשרות להעלות את השגותיו ביחס אליה (ראו פרוטוקול מיום 14.2.16 שצורף לתצהירו של העד שמעון מטעם המשיב, במסגרת התגובה מיום 17.11.16). ביום 17.2.16 התקיים דיון טלפוני נוסף עם מייצג המערערים ובו עלתה פעם נוספת טענת המשיב למלאכותיות העסקה וניתנה למייצג אפשרות להשמיע את השגותיו (ראו פרוטוקול מיום 17.2.16 שצורף לתצהירו של העד שמעון במסגרת התגובה מיום 17.11.16). מייצגי המערערים זומנו לדיון פרונטלי שהתקיים ביום 21.2.16 בו עלתה פעם נוספת טענת המשיב בדבר מלאכותיות העסקה ובדיון זה ניתנה למערערים האפשרות להשמיע את טענותיהם (ראו פרוטוקול מיום 21.2.16 שצורף לתגובת המשיב). ביום 24.2.16, לאחר הדיון הפרונטלי, שלחו המערערים מכתב, בו התבקש המשיב שלא להוציא שומות בדבר מלאכותיות העסקאות, עקב העלאת הטענה רק לאחרונה (המכתב מיום 24.2.16 צורף כנספח 24 לתצהיר המערער).

(1).



בית המשפט המחוזי בירושלים

3 ינואר 2021

ע"מ 56990-03-16 אמיד נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 57139-03-16 פורגס נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 57111-03-16 בירן נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 57064-03-16 ש. בירן נ' פקיד שומה ירושלים

62. על פי הפסיקה, בשלב ב' (שלב ההשגה) ניתן להעלות נושאים שלא היו ידועים לפקיד השומה בשלב א' ואף שלא נכללו בצו השומה (עמ"ה 1054/03 ורדי אילן נ' פקיד שומה פ"ת (24.11.14); ע"מ (י-ם) 51933-07-10 דוד שלום נ' פקיד שומה ירושלים (9.10.13)). משכך, המשיב רשאי להגיע למסקנות ולהעלות טענה שלא הועלתה בשלב א', להבדיל ממצב שבו הועלתה טענה לראשונה רק במסגרת החלטת המשיב בהשגה (ע"מ (ת"א) 30398-12-11 אמ.ג"י.די.אס השקעות ומסחר בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1 (16.1.14) פסקה 10). זאת ועוד. במסגרת שלב ב', רשאי המשיב לשנות את עמדתו לא רק בשל נתונים חדשים שהתגלו, אלא גם אם הייתה טעות בשלב א' בפירוש הדין או ביחס לפרשנות הנתונים שהוצגו, וזאת במטרה להגיע למס אמת. בעמ"ה 1054/03 הנ"ל נאמרו הדברים הבאים, היפים גם לענייננו:

"זכות ההשגה כזכות השימוע הינה זכות בסיסית המעוגנת בלשון הפקודה. תכלית ההשגה, בן השאר, הינה לאפשר לנישום להשמיע את טענותיו, לספק מידע נוסף שאולי חסר בידי פקיד השומה וכיוצא בזה. אלא שזכות זו אינה עומדת בפני עצמה. היא נועדה להגיע אל התכלית וזו היא שומת האמת. הדרך אל שומת האמת תתאפשר בשיתוף פעולה ובהתנהלות בתום לב שבין המשיב לנישום. (ראה [רע"א 291/99 ד.נ.ד. אספקת אבן ואח' נ. מנהל מס ערך מוסף ירושלים](#), מיסים יח/3 עמ', ה' 78, 84 פסקה 13). זכות ההשגה הינה אבן דרך אחת בדרך אל שומת האמת, אך אין להפוך את זכות ההשגה למלכוד אשר מצריך דיון חוזר ונשנה בטענות הצדדים. מטרת שלב ההשגה היא לאפשר, כאמור, לנישום להשמיע את דברו ולאפשר לגורם אחר מתוך המשיב להפעיל שקול דעת מחודש. קביעת סד, שהיא השומה בשלב א', לשקול דעת חדש ונוסף זה, תחטא למטרת תכלית הפקודה ובלבד שבמהלך הדיון או הדיונים בהשגה, פרשו שני הצדדים באופן מלא את עמדותיהם זה בפני זה. הליך ההשגה אינו הליך של ערעור הנתון בסד של השומה בשלב א', אלא זהו המשכו של ההליך השומתי שבו מתקיים מפגש (דיון), לרוב פנים אל פנים, שבין הנישום למשיב, מעין "סיבוב שני" תוך מטרה להגיע אל שומת האמת. הליך זה צריך שיהא דינמי ו"נושם" ותתבצע בו העברת אינפורמציה עובדתית וסריקה משפטית וחשבונאית של עמדות הצדדים. בסופו של הליך זה, אם מושג הסדר, הרי שבכך נשלם ההליך השומתי. לא הושג הסדר – המשיב מוסמך להוציא צו "המקיים את השומה מגדילה או מפחיתה" ובלבד שהנישום אינו מופתע מהצו. עליו לדעת מהי עמדת פקיד השומה בעקבות ההשגה, וניתנה לו הזדמנות סבירה להגיב לעמדה זו במסגרת הדיון בהשגה. כל עוד אלו הם פני הדברים, השומה בשלב ב' אינה צריכה בהכרח לשקף, לתמוך, או לשלול את השומה בשלב א'..."

שינוי קיצוני בעמדת המשיב בין שלב א, לבין שלב ב' או פתיחת נושאים שהנישום כלל לא השיג לגביהם וכיוצא בזה, מצריך הסבר כגון שבשלב א' נעלמו מעיני המשיב פרטים



בית המשפט המחוזי בירושלים

3 ינואר 2021

ע"מ 56990-03-16 אמיד נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 57139-03-16 פורגס נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 57111-03-16 בירן נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 57064-03-16 ש. בירן נ' פקיד שומה ירושלים

חיוניים או כי נציג המשיב טעה בפירושו לדין או לנתונים שהוצגו וכיוצא בזה. שהרי זו
טיבה של חוות דעת שניה ועצמאית המתחייבת מהוראת [סעיף 150א](#) לפקודה. הליך
ההשגה הוא הליך שימוע של הנישום אך הוא גם מהווה ביקורת פנימית נוספת של המשיב
בקשר עם השומה, הן על השומה בשלב א' והן על מכלול הנתונים שהצטברו לרבות
בעקבות ההשגה. משכך, אין לומר כי פקיד השומה נתון בסד הנושאים הנבחרים כפי
שמבקשים המערערים שאקבע ומאידך כחלק מההליך השומתי כולו הרי שהחלטת פקיד
השומה בשלב זה כפופה לדיני תום הלב. אין לעשות בהשגה קרדום לחפור בו בו המשיב
מקשיח עמדותיו ופותח דיון בנושאים שאינם שנויים במחלוקת או מציג תזות חדשות
רק משום עצם הגשת ההשגה החולקת על עמדתו בנושאים מסוימים, ומתוך מטרה
להביא את המשיג לקבל את עמדת המשיב. דיון ענייני הוא זה שביסוד ההשגה ומטרתו
שומת האמת".

63. העולה מן המקובץ הוא שאומנם זכות הטיעון של המערערים נפגעה במידה מסוימת, בכך
שהטיעונים בשלב ההשגה לא יכולים היו להתייחס לטענת המלאכותיות ובכך שנותר זמן קצר יחסית
בין השמעת טענת המלאכותיות מטעם המשיב ועד מועד מתן ההחלטה, אולם אין מדובר בפגיעה כה
חמורה, המביאה לתוצאה של בטלות הצווים.

64. למערערים ניתנה הזדמנות להעלות את כל השגותיהם ביחס לטענת המלאכותיות בהליך
הערעור וגם משום כך, אין מקום לקבלת טענת בטלות הצווים. יפים לענייננו הדברים שנאמרו בע"מ
(חי') 59953-01-15 **נלי חיילו נ' פקיד שומה חיפה** (15.8.17) בפסקה 61 כדלקמן:

"מכל מקום, גם אילו היה בידי לקבל את טענת המערערת בסוגיה זו [לפיה לא היה זכר בדיון
בשלב ההשגה לטענת המשיב] - ולא כך הם פני הדברים, הרי שאין בכך כדי להביא בהכרח
לבטלות השומות. ככל שטענות מסוימות או מתכונת חישוב לצורך הוצאת השומה לא נדונו
בהליך השומתי – הרי שפגמים מינהליים שכאלו, ככל שהיו קיימים, נרפאו בהליך הערעור
דן בפני בית המשפט, במסגרתו ניתנה למערערת להשמיע את מלוא טענותיה ולהביא את כל
ראיותיה כדי לסתור את שומת המשיב ואת מתכונת החישוב שננקטה על ידו בשומות
שהוצאו.

לעניין זה ראו עמ"ה (י-ם) 148/08 **חיים בר-ששת נ' פקיד שומה ירושלים** (4.11.2013).
באותה פרשה טען המערער שם כי המשיב הוסיף נימוקים חדשים להחלטתו בדבר פסילת
פנקסיה במסגרת קביעת השומה. בית המשפט דחה טענה זו:



בית המשפט המחוזי בירושלים

3 ינואר 2021

ע"מ 56990-03-16 אמיד נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 57139-03-16 פורגס נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 57111-03-16 בירן נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 57064-03-16 ש. בירן נ' פקיד שומה ירושלים

"דין הטענה בדבר הוספת נימוקי פסילה, להידחות. למשיב נתונה הסמכות להוציא שומה על פי מיטב השפיטה – בין-השאר, תוך הצבעה על ליקויי התנהלות למיניהם – גם ללא פסילת ספרים מוקדמת. לכן, אין פגם בכך שהשומה בוססה גם על נימוקים הנוספים.
בנוסף, למערערת ניתנה הזדמנות הוגנת לערער על הליקויים לפני בית המשפט. על פי הפסיקה, יש בסמכותו הרחבה של בית משפט זה לרפא פגמים מנהליים באמצעות הבחינה המתקיימת לפניו. כך, בע"א 8669/07 צ.ד.א. אחזקה ושירותים בע"מ נ. מנהל המכס ומע"מ [פורסם בנבו] (תקדין). ציין כבוד השופט א' רובינשטיין (ס' יג לחוות הדעת) כי – הסמכות הרחבה של בית המשפט בערעור הקבועה בסעיף 156 לפקודה, יש בה כדי "לרפא את הפגם שנפל בהליך המנהלי תוך בירור השאלה האם נגרם נזק של ממש כתוצאה ממנו".

לפיכך, לא מצאתי לקבל את טענת המערערת בדבר פגיעה בזכות הטיעון".

קנס גרעון

65. במסגרת הצווים חויבו המערערים בקנס גרעון, על פי סעיף 191(ב) לפקודה. לטענת המערערים, אף אם ערעורם יידחה ותיוותרנה השומות נשוא הצווים, קנס הגירעון צריך להתבטל. נטען כי עסקינן בנישומים אשר לא התרשלו בעריכת הדו"ח שמסרו או באי מסירת דו"ח. לפי עמדת המערערים, במקרה זה, קיימת מחלוקת אמיתית ועניינית בדבר החבות במס ולא מדובר בגרעון שנוצר במזיד או מתוך כוונה להתחמק מתשלום מס ולא מתקיים יסוד ההתרשלות.

66. לטענת המשיב, מקום בו נקבע כי העסקה מלאכותית ומטרתה העיקרית היא הפחתת מס בלתי ראויה, אין מקום לביטול קנס הגירעון.

67. במחלוקת זו שבין הצדדים אני סבור כי הדין הוא עם המשיב. תחילה תובא ההוראה הרלבנטית בפקודה והאופן בו היא התפרשה. סעיף 191 לפקודה קובע כך :

"(א) בסעיף זה, 'גרעון' – הסכום שבו עודף המס שנישום חייב בו על המס שהוא חייב על פי הדו"ח שלו לפי סעיף 131, או סכום המס שנקבע לפי סעיף 145(ב) אם לא הגיש דו"ח כאמור, הכל לפי העניין.



בית המשפט המחוזי בירושלים

3 ינואר 2021

ע"מ 56990-03-16 אמיד נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 57139-03-16 פורגס נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 57111-03-16 בירן נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 57064-03-16 ש. בירן נ' פקיד שומה ירושלים

(ב) נישום שלגביו נקבע גרעון העולה על 50% מהמס שהוא חייב בו ולא הוכיח להנחת דעתו של פקיד השומה שלא התרשל בעריכת הדו"ח שמסר או באי מסירת דו"ח, יהא חייב בקנס בשיעור של 15% מסכום הגרעון".

המחלוקת בין הצדדים נוגעת לשאלה האם המערערים התרשלו. לעניין זה ראוי להזכיר את שנאמר בע"א 1134/11 ר.מ. שביט מבנים חברה לבניין השקעות ופיתוח נ' פקיד שומה באר שבע (12.5.13) (פסקה 31):

"השאלה מהי 'התרשלות' לצורך סעיף 191 טרם נתלבנה באופן מקיף בבית משפט זה. בפרשת ליכטנשטיין (ע"א 285/70 פקיד השומה תל אביב 4 נ' ליכטנשטיין, פ"ד כה(1) 155 (1971)) ציין בית המשפט, כי כאשר שוכנע בית המשפט שהנישום פעל בכנות ובתום לב, כי אז אין לייחס לו רשלנות. מפסיקת בתי המשפט המחוזיים עולה, כי כאשר הנישום אינו מספק ראיה או הסבר מניח את הדעת לפגמים שנמצאו בדיווחיו וכאשר משקלם המצטבר של הליקויים משמעותי כי אז יוטל הקנס (ע"מ (י-ס) 423/10 ר-ס חברה לייבוא וייצור מזון בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים [פורסם בנבו] (7.2.2013)). כן יוטל הקנס כאשר מאופן הדיווח הכולל של הנישום עולה תמונה של פגמים המעידים על חוסר תשומת לב ראויה, זאת גם אם התקבלו בחלקן טענות הנישום בערעורו בבית המשפט (עמ"ה (י-ס) 7/09 עזריה נ' פקיד שומה ירושלים [פורסם בנבו] (18.6.2012)). בעמ"ה (ת"א) 139/87 סמואי נ' פקיד שומה גוש דן [פורסם בנבו] (17.11.1987) מציין בית המשפט המחוזי, כי העובדה שספריו של נישום נפסלו אינה מצביעה כשלעצמה על התרשלות בעריכת הדו"ח. אכן, גם ההפך נכון. אף במקרה – כבמקרה דנא – בו לא נפסלו הספרים, אין באי-פסילת הספרים כדי לקבוע מיניה וביה שהנישום לא התרשל. עם זאת, בהחלט יש רגליים לסברה שבמקרה כזה יש לבחון את שאלת ההתרשלות במשנה זהירות".

68. בע"א 4374/05 ראובני נ' פקיד שומה תל אביב 1 (19.9.07) ציין כב' השופט א' רובינשטיין את הדברים הבאים:

"במקרה שלפנינו לא הוצג כל הסבר ממשי לדרך רבת השלבים, שלא לומר הפתלתלה, באמצעותה הגיעו סלעית והמערערים ליעדים, למעט הרצון להימנע מתשלום מס מלא" (פסקה יח').



בית המשפט המחוזי בירושלים

3 ינואר 2021

ע"מ 56990-03-16 אמיד נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 57139-03-16 פורגס נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 57111-03-16 בירן נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 57064-03-16 ש. בירן נ' פקיד שומה ירושלים

דברים אלה מתאימים גם לענייננו. המערערים נקטו בתכנון מס שמטרתו היחידה, לטעמי, היא
הימנעות מתשלום מס מלא בגין שכר הטרחה לו היו זכאים על פי ההסכם עם חברת השוק. בנסיבות
אלה, צדק המשיב בחיוב המערערים בקנס גירעון.

סוף דבר

69. על יסוד הנימוקים המפורטים לעיל, הגעתי למסקנה כי תכנון המס העומד בבסיס העסקאות
שבוצעו על ידי המערערים הוא תכנון מס שלילי, שנועד לצורך השגת הטבת מס בלתי לגיטימית. כמו
כן, נחה דעתי כי העסקאות האמורות מהוות עסקאות מלאכותיות, על פי סעיף 86 לפקודת מס הכנסה,
מהן רשאי היה המשיב להתעלם ולמסות את המערערים כפי שעשה בצווים. משכך, הערעורים נדחים.

70. המערערים יחויבו בהוצאות המשיב ובשכ"ט עו"ד בסכום כולל של 15,000 ₪ כל אחד (בסה"כ
– 60,000 ₪). תשלום זה יבוצע תוך 45 ימים מהיום ולאחר מכן, יישא הפרשי הצמדה וריבית כחוק
עד יום התשלום בפועל.

71. נוסח זה של פסק הדין ניתן לפרסום.

המזכירות תשלח את פסק הדין לב"כ הצדדים.

ניתן היום, י"ט טבת תשפ"א, 3 ינואר 2021, בהעדר הצדדים.

ד"ר

אביגדור דורות, שופט