

הנושא: הפעלת סעיף 119א לפקודת מס הכנסה על חלוקת דיבידנד של חברת כוח אדם שחוייבה בתשלום סכומי מס גבוהים לאחר שנדחו ערעוריה על שומות שהוצאו לה בגין העסקת עובדים זרים

בבית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו
מס' תיק: ע"מ 31700-01-22
בפני כב' השופט: ה. קירש
המערערים: ס.ש יעדים בע"מ ואח'
המשיב: פקיד שומה חולון
ניתן ביום: 8.2.24

[התמצית תשולב בקרוב]

בבית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

ע"מ 31700-01-22

בפני:

כב' השופט ה. קירש

המערערים:

1. ס.ש יעדים בע"מ

2. אלכסנדר שינדר

ע"י ב"כ עוה"ד קובי גולדמן, אורי גולדמן ומיכאל כשכאש

נגד

המשיב:

פקיד שומה חולון

ע"י ב"כ עו"ד אדם טהרני מפרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

פסק דין

א. מבוא

1. לחברת פורין פאואר עובדים זרים בע"מ ("פורין פאואר") הוצאו שומות ניכויים לשנות המס 2016 עד 2019. שומות אלה התייחסו, בין היתר, לחיוב בגין היטל עובדים זרים, אופן מתן נקודות זיכוי לעובדים זרים, זקיפת טובות הנאה לעובדים בקשר לאספקת מקומות מגורים וביטוח רפואי, וכן חובת הניכוי במקור מדמי שכירות ששולמו למשכירי דירות מגורים.

נושאים אלה נדונו בערעורי המס ע"מ 18816-11-20 וע"מ 23250-06-22; פסק דין בערעורים אלה ניתן על ידי ביום 11.1.2024, על פיו נדחו הערעורים.

חבות המס של פורין פאואר בנוגע לשומות הנ"ל הגיעה לכדי 37 מיליון ש"ח (במונחי קרן).

2. פורין פאואר נוסדה בחודש דצמבר 2015. עד לחודש יולי 2020 כל מניותיה היו בבעלות מר אלכסנדר שינדר ("שינדר").

בחודש יולי 2020 כל מניות פורין פאואר הועברו על ידי שינדר לידי חברת ס.ש. יעדים בע"מ ("ס.ש. יעדים"). חברת ס.ש. יעדים התאגדה בחודש נובמבר 2019 וכל מניותיה מוחזקות על ידי שינדר. על העברת מניות פורין פאואר מידי שינדר לידי ס.ש. יעדים הוחל סעיף 104א לפקודת מס הכנסה.

3. ביום 14.9.2021 הודיע פקיד השומה על החלטתו להפעיל את הוראות סעיף 119א(א)(1) לפקודת מס הכנסה כלפי שינדר וחברת ס.ש. יעדים, וזאת בקשר לחיובי המס של פורין פאואר על פי השומות והצווים לשנים 2016 עד 2019.

ברקע לשימוש בסעיף 119א כאמור עמדו דיבידנדים אשר חולקו על ידי פורין פאואר, כפי שיתואר בהמשך.

4. בעקבות השימוש בהוראות סעיף 119א, ועל מנת להבטיח את אפשרות גביית המס גם מידי שינדר וחברת ס.ש. יעדים, ביקש פקיד השומה להפעיל כנגדם אמצעי גבייה "למקרים מיוחדים", כמוסדר בסעיף 194 לפקודה. החלטה בנושא זה, כלומר לגבי הממשק בין סעיף 119א ובין סעיף 194, ניתנה על ידי ביום 3.3.2022.

5. סעיף 119א לפקודה, בחלקיו הנוגעים לענייננו, מורה כדלקמן:

"(א) (1) היה לחבר-בני-אדם חוב מס ונתפרק או העביר את נכסיו ללא תמורה או בתמורה חלקית בלי שנותרו לו אמצעים בישראל לסילוק החוב האמור, ניתן לגבות את חוב המס שהחבר חייב בו ממי שקיבל את הנכסים בנסיבות כאמור.

...

(ג) לא יגבו ממי שקיבל את הנכסים או הפעילות לפי סעיף קטן (א) או (ב) יותר משווי הנכסים או הפעילות שקיבל ללא תמורה או מההפרש שבין התמורה החלקית ששילם לבין שווי הנכסים או הפעילות, ואם שילם מס בקשר להעברת נכסים או פעילות כאמור - לא יותר מהשווי או מההפרש כאמור פחות סכום המס ששילם.

...

(ה) על גביית סכומים לפי סעיף זה תחול פקודת המסים (גביה).

(ו) על החלטה לגבות חוב מס לפי סעיף זה ניתן להשיג לפני המנהל תוך 21 ימים מיום שנמסרה הודעה עליה. על החלטת המנהל לפי סעיף קטן זה ניתן לערער לפני בית המשפט המחוזי, בתוך 30 ימים מיום שנמסרה ההחלטה."

אין חולק כי תכליתו הכללית של סעיף 119א לפקודה היא "למנוע הערמה על שלטונות המס על ידי מסירת נכסי הנישום החייב במס במתנה או במחיר נמוך משוויו לאחרים ובדרך זו לסכל את גביית המס המגיע ממנו" (מתוך סעיף 9 לפסק דינה של כבוד השופטת גילאור בהמ"פ 4455/89 שיוכל ציוד טכני הנדסי (1989) בע"מ נ' פקיד שומה חיפה, ניתן ביום 25.1.1990).

על אף תכליתו החשובה, אין לכחד כי סעיף 119א (שכותרתו "גביית מס בנסיבות מיוחדות") הוא אמצעי יוצא דופן שהשימוש בו חייב להיעשות בזהירות רבה ובמשורה: הרי בגין חובותיה של חברה בערבון מוגבל נוטלים את רכושו של הזולת (במקרה של סעיף 119א(1) - מרכושו של האדם הנעבר) - וזאת חרף האישיות המשפטית הנפרדת של החברה החייבת וחרף זכותו של הנעבר לקניינו (והשוו סעיף 6 לחוק החברות ("הרמת מסך") על תנאיו השונים, וכן סעיף 3 לחוק-יסוד: כבוד האדם וחירותו, בנושא "שמירה על הקניין"). דהיינו, אף אם מטרתו של סעיף 119א מובנת וראויה, והסעיף עצמו נחוץ לנוכח הניסיונות הנעשים להתחמק מתשלום מסים, יש לפרש וליישם את הסעיף באופן זהיר, המשקף את חריגות המצב: גביית חוב המס של הנישום מידי של אחר.

6. הזכרנו כי השימוש בסעיף 119א נעשה במקרה דנן לנוכח חלוקתם של דיבידנדים על ידי פורין פאואר. ואלה סכומי הדיבידנדים (נטו) אשר חולקו:

(א) לידי שינדר (בטרם העברת מניות פורין פאואר לידי ס.ש. יעדים):

- יוני ויולי 2019 (שתי חלוקות): 1.400 מיליון ש"ח

- יוני 2020 (חלוקה אחת): 0.061 מיליון ש"ח

(ב) לידי ס.ש. יעדים:

- אוגוסט, אוקטובר ונובמבר 2020 (שלוש חלוקות): 20.545 מיליון ש"ח

- ינואר, מרץ, יוני ויולי 2021 (חמש חלוקות): 9.260 מיליון ש"ח

בסך הכל חולקו דיבידנדים בהיקף של 31.266 מיליון ש"ח (נטו).

7. יצויין כי ביום 19.12.2019 זומנה פורין פאואר לראשונה לדיון בביקורת ניכויים לשנות המס 2016 עד 2018. כך החלו הליכי השומה, כאשר שומות לפי מיטב השפיטה לשנים הנ"ל הוצאו בחודש מרץ 2020.

8. יש להוסיף כי בחודש אוגוסט 2021 העבירה חברת ס.ש. יעדים כספים בסכום כולל של כ-30.22 מיליון ש"ח לידי חברה גרמנית בשם Bros Peak Land GmbH, שאף היא בבעלותו המלאה של שינדר.

על ידי כך מרבית כספי הדיבידנדים יצאו ממדינת ישראל.

לטענת המערערים מדובר בהלוואה שניתנה על ידי ס.ש. יעדים לחברה הגרמנית לצורך השקעה באירופה.

9. בחודש ינואר 2022 הוגש הערעור הנוכחי כנגד השימוש שנעשה בסעיף 119א לפקודה. הערעור מעלה שתי סוגיות עיקריות:

א. האם חבר-בני-אדם שחילק דיבידנד יכול להיחשב כמי ש"העביר את נכסיו ללא תמורה או בתמורה חלקית", כנדרש על פי סעיף 119א(א)(1) לפקודה?

ב. אם התשובה לשאלה הקודמת היא חיובית, על איזה מתוך אחד עשר הדיבידנדים הנדונים יחולו הוראות סעיף 119א(א)(1) - על כולם או רק על אלה שחולקו ממועד מסוים ואילך?

אין למעשה מחלוקת לגבי **יתר** התנאים הדרושים להפעלת סעיף 119א(א)(1): לפורין פאואר היה "חוב מס" כמשמעותו בסעיף 119א(ד), ולא נותרו לה בישראל אמצעים לסילוק החוב (בעניין העדר יכולתה הכלכלית של פורין פאואר והפסקת פעילותה העסקית, ראו בין היתר סעיף 8 להחלטתי מיום 19.12.2022, סעיף 5 להחלטה מיום 18.1.2023, וסעיף 5 להחלטה מיום 2.2.2023).

10. נפנה אפוא לשאלת הדיבידנד כ"**העברת נכס ללא תמורה**".

ב. **דיבידנד כהעברת נכס ללא תמורה**

11. ברי כי סעיף 119א(א)(1) לפקודה נועד למנוע סיכול גבייתו של חוב מס בדרך של דילול האמצעים הכלכליים של החברה החייבת, ובפרט בדרך של "העברת נכסים" כאשר ההעברה נעשית "ללא תמורה או בתמורה חלקית". כיצד משפיעה העברה כאמור על יכולתה של החברה הנישומה לפרוע את חוב המס? ובכן, קודם להעברה מאזן החברה כולל סכומים נתונים של נכסים ושל התחייבויות (השווים אחד לשני כדי שהמאזן יהיה מאוזן). על מנת שהיקף מאזן החברה **לא יקטן**, גריעת נכס פלוני ממנו חייבת להיות מלווה בהוספת נכס **אחר באותו שווי**. למשל, אם נכס מסוג "ציוד", הרשום במאזן בערך של 100 ש"ח, יוחלף בנכס מסוג "מזומנים" בגובה 100 ש"ח, אזי העברת הנכס לא פגעה באיתנות הכספית של החברה, לרבות יכולתה לפרוע חוב מס קיים. לעומת זאת, העברת אותו ציוד כנגד מזומנים בסך 30 ש"ח, לדוגמה, פוגעת בבירור ביכולת הפרעון.

12. חלוקת דיבידנד במזומן משפיעה על שני צדי המאזן: מחד, סכום הנכס המכונה "מזומנים ושווי מזומנים" יקטן בגובה הדיבידנד המחולק. מאידך, סכום ההון המכונה "עודפים" או "יתרת רווחים" יקטן באותה מידה. היקף המאזן יצטמצם.

ללא ספק גם פעולה כזו מקטינה את יכולתה של החברה לפרוע חובות (אם כי, **תנאי** לחלוקת דיבידנד כדין הוא "**שלא קיים חשש סביר שהחלוקה תמנע מן החברה את היכולת לעמוד בחבוייתה הקיימות והצפויות**" - סעיף 302(א) לחוק החברות, התשנ"ט-1999).

דהיינו, באופן עקרוני **ובמישור הכלכלי** תשלום דיבידנד, לפי מהותו ואף אם הוא מהווה חלוקה מותרת במושגי חוק החברות, הוא פעולה פיננסית שעשויה להצדיק את

השימוש בסעיף 119א, כפי שהוצאת נכס ממאזן החברה החייבת ללא קבלת תמורה מלאה עשויה להצדיק את הפעלת הסעיף.

בשני המקרים יכולת הפרעון מצטמצמת.

13. האם במישור המשפטי חלוקת דיבידנד אכן נתפסת בלשון הסעיף?

לצורך הדיון בהמשך, **יונה** כי אכן מדובר ב"חלוקה מותרת" בהתאם לסעיף 302 לחוק החברות - כלומר, חלוקה שמקיימת הן את מבחן הרווח והן את מבחן יכולת הפרעון (וראו פרוטוקול הדיון מיום 17.10.2021, מעמוד 17, שורה 25 ואילך; כמו כן ראו הערה בסעיף 22 להלן).

עלינו לבחון אפוא התקיימותם של שלושה יסודות: ראשית, כי מושא הדיבידנד (במקרה זה, מזומן) הוא בבחינת "נכס" כמשמעותו בסעיף 119א; שנית, כי חלוקת דיבידנד היא סוג של "העברה"; שלישית, כי ההעברה היא "ללא תמורה" (או בתמורה חלקית).

14. המונח "דיבידנד" מוגדר בסעיף 1 לחוק החברות כדלקמן:

"כל נכס הניתן על ידי החברה לבעל מניה מכוח זכותו כבעל מניה, בין במזומן ובין בכל דרך אחרת, לרבות העברה ללא תמורה שוות ערך ולמעט מניות הטבה;"

כידוע, אין הגדרה אחרת למושג "דיבידנד" בפקודת מס הכנסה למרות שהמילה מופיעה בה במקומות רבים.

מהגדרת "דיבידנד" בחוק החברות אנו למדים כי אין דיבידנד ללא "נכס הניתן על ידי החברה" - דהיינו, נתינתו של **נכס** עומדת במרכז הפעולה. יתרה מזו, הנתינה יכולה להיות בין במזומן - כסוג של נכס - ובין בכל דרך אחרת.

נוסיף כי בדוחות הכספיים של הפירמה "הנכסים" כוללים, ללא ספק, כסף, לרבות מזומנים.

סעיף 119א עצמו איננו מגדיר את הביטוי "נכסים" (על הטייתו השונות) ולא קיימת כל אינדיקציה לכך כי המושג, בהקשר האמור, איננו כולל כסף (והשוו הגדרת "נכס" בהקשר אחר - סעיף 88 לפקודה לעניין הוראות חלק ה': **"כל רכוש, בין מקרקעין ובין מיטלטלין, וכן כל זכות או טובת הנאה ראויות או מוחזקות..."**).

אם כן, מתחייבת המסקנה כי מזומן (כסף) הניתן כדיבידנד נמנה על "נכסיו" של חבר בני האדם המחלק. מסקנה זו מתיישבת כמובן עם תכליתו של סעיף 119א כמפורט לעיל, והדברים ברורים.

15. באותה מידה מתבקשת המסקנה כי עצם החלוקה של דיבידנד מהווה "העברה" של נכס לבעל המניות. כאמור, הגדרת המונח "דיבידנד" שבחוק החברות מזכירה, "באותה נשימה", נתינה של כל נכס לבעל מניה, וכן "העברה" ללא תמורה שוות ערך. המונח "העברה" הוא רחב וגמיש ובהקשר של פקודת מס הכנסה הוא נועד לתאר, במגוון נסיבות, פעולה שבעקבותיה רכוש שהיה בידי פלוני תחילה נמצא כעת בידי אלמוני. אין סיבה לומר שחלוקת דיבידנד איננה כרוכה ב"העברה" של אותו נכס שהוא מושא הדיבידנד (למשל, כסף).

16. ההיבט השלישי הוא התנאי לפיו הנכס הועבר "ללא תמורה".

בעניין זה גורסים המערערים :

"... על-פי הוראותיו של חוק החברות, לכל בעל מניה זכות לקבל דיבידנדים בהתאם לזכויות הצמודות למניותיו, ובלבד שהחברה החליטה על חלוקתו..."

במצב דברים שבו לבעל מניה זכות לקבל דיבידנד בהתאם לערך המניות שבעלותו, יש קושי לא מבוטל בטענת המשיב לפיה יש בחלוקת הדיבידנדים מהחברה למערערים (שהחזיקו, כל אחד בתורו, 100% ממניות החברה) משום העברת נכסיה אליהם שלא בתמורה מלאה. לא יהיה זה מופרך לטעון שדיבידנד שהועבר שלא בתמורה מלאה הוא בבחינת אוקסימורון שהרי אם לבעל מניה זכות לקבל דיבידנדים מהחברה מכוח הזכויות הצמודות למניותיו ומכוח ערכן, אין לטעון שחלוקתו מהווה העברת נכסים ללא תמורה (מלאה), במובנה של סעיף 119א לפקודה.

אכן, "הזכות לדיבידנד" הוא חלק מאגד הזכויות הגלום במניה: "כל בעל מניה זכאי לקבל דיבידנד, בהתאם לזכויות הצמודות לכל מניה, אם הוחלט על חלוקת דיבידנד כאמור בסעיף 306" - סעיף 190 לחוק החברות.

סעיף 306(א) לחוק החברות ממשיך וקובע כי "לבעל מניה הזכות לקבל דיבידנד או מניות הטבה, אם החליטה על כך החברה".

אמנם עצם הקצאת המניה, בה גלומה בין היתר הזכות לדיבידנד, תיעשה כנגד השקעה בחברה המנפיקה, אולם הסכום המושקע עשוי לייצג את הערך הנקוב של המניה בלבד, כמו במקרה דנן (ביאור 9 לדוחות הכספיים ליום 31.12.2021 ; וראו סעיפים 34 ו-288 לחוק החברות).

17. דומה כי אין מקום לומר כי דיבידנד שמחולק על ידי חברה ניתן "בתמורה" להשקעתו המקורית של בעל המניות בחברה. אמנם השקעה זו מזכה את בעל המניה בזכות לקבל דיבידנד בעתיד, אם וכאשר החברה תחליט על חלוקה - וזאת כפי שההשקעה מביאה להקניית זכות להצביע באסיפת בעלי המניות ולקבל חלק מנכסי החברה בפירוק. אבל הדיבידנד עצמו איננו משולם כנגד תמורה כלשהי. מסיבה זו, העברתו של נכס על ידי חברה לידי בעל מניות בה "ללא תמורה שוות ערך" היא עצמה נחשבת ל"דיבידנד" מכוח ההגדרה שבסעיף 1 לחוק החברות. ולמותר לציין כי לא נדרשת כל פרופורציה (יחס) בין הסכומים שהושקעו על ידי בעל המניות בהון החברה ובין סכומי הדיבידנד

שיחולקו, אם בכלל, בהמשך. הדיבידנד מחולק **בשל** זכות בידי בעל המניות ובזיקה אליה, אולם החלוקה עצמה איננה מביאה לתשלום תמורה לידי החברה המחלקת (כפי שהעברת נכסי החברה אגב פירוק - שאף היא מצב שנדון בסעיף 119א(א)(1) - נעשית מכוח זכות הגלומה במניה, אך ללא תמורה מצדו של בעל המניות - וראו סעיף 342ז לחוק החברות).

18. כאמור, בדוחות הכספיים של הפירמה, חלוקת הדיבידנד מביאה לקיטון בהיקף המאזן (הקטנת סעיף "נכס" ובמקביל הקטנת סעיף "עודפים") - שלא כמו במקרה של העברת נכס בתמורה (או אז מוחלף נכס אחד בנכס אחר).

19. אין צורך לפסוק כאן כי חלוקת דיבידנד היא בבחינת העברת נכס ללא תמורה **בכל הקשר משפטי שהוא** וייתכנו אולי מקרים וחקיקים שמחייבים הסתכלות אחרת (למשל, נתקשה לסווג דיבידנד כ"מתנה" למרות שמתנה על פי סעיף 1(א) לחוק המתנה, תשכ"ח-1968 היא **"הקניית נכס שלא בתמורה"**). אולם **לצורך פרשנות סעיף 119א(א)(1) לפקודה**, דעתי היא חלוקת דיבידנד כן נמנית עם קבוצת הפעולות שהן "העברת נכס ללא תמורה" - ולעניין זה השקעותיו הקודמות של בעל המניות בחברה אינן מעלות או מורידות (אינני נדרש לדינה של "חלוקה" שהיא מסוג "רכישה", כמשמעות מונחים אלה בסעיף 1 וסעיף 308 לחוק החברות, שאלה שכלל איננה מתעוררת במקרה הנוכחי).

20. על רקע תכליתו של סעיף 119א(א)(1) לפקודה - ובפרט הותרת אמצעים בישראל לסילוק חובות המס של חברה בערבון מוגבל - יש הצדקה להשקיף על חלוקת דיבידנד כמעשה המדלל אמצעים אלה **וכמעשה המביא להעדפת האינטרסים של בעלי המניות על פני אינטרס הציבור בגביית חוב המס המגיע לאוצר המדינה**. וכל זאת אף אם הדיבידנד הוא חלוקה מותרת לפי דיני החברות ואף אם שולם מס על הדיבידנד בידי מקבלו.

יש להזכיר בהקשר זה כי חשיפתו של בעל מניות מקבל הדיבידנד לגביית המס בו חייבת החברה המחלקת - מוגבלת לגובה הדיבידנד (נטו) עצמו, וזאת מכוח סעיף 119א(ג) לפקודה.

21. למסקנה כללית דומה ניתן להפנות לפסק דינו של כבוד השופט אלטוביה בע"מ -31660-09-14 **ארדן תעשיות חשמל (1993) בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים**, ניתן ביום 16.1.2017. אמנם שם נדונו בעיקר הוראות סעיף 119א(א)(3) לפקודה, אך עולה בבירור מפסק הדין כי השופט אלטוביה ראה בחלוקת דיבידנדים מעין העברה ללא תמורה לבעלת המניות (ערעור לבית המשפט העליון נדחה בהסכמת המערער: ע"א 17/1954, מיום 23.5.2018). כמו כן, ראו את אמירתה ("מעבר לדרוש") של כבוד השופטת ייטב בע"מ 2929-12-17 **יחזקאל מזרחי נ' פקיד שומה באר שבע**, ניתן ביום 30.11.2020, בסעיף 51 לפסק הדין, לפיה: **"... חלוקת דיבידנד הוכרה בהלכה הפסוקה כהעברת נכסים ..."** לעניין סעיף 119א.

22. לפני סיום חלק זה נעיר כי **ככל הנראה** עמידתה של פורין פאואר במבחן הרווח (סעיף 302 לחוק החברות) הייתה מבוססת, ולו באופן חלקי, על אי הבאה בחשבון של היטל

העובדים הזרים כחלק מ"עלות ההכנסות" בדוחותיה הכספיים (הרווח הנקי מחושב, בין היתר, לאחר הפחתת עלות ההכנסות מן ההכנסות). רק בדוחות הכספיים ליום 31.12.2021 נרשם הפרשה חלקית להיטל עובדים זרים (ראו באור 7 שם).

אינני נדרש לקבוע ממצא כלשהו בעניין זה, אולם לכאורה נוצר הרושם כי היקף הדיבידנדים שחלוקתם התאפשרה, הושפע דווקא מהתנערות פורין פאואר מן החבות בהיטל עובדים זרים.

23. מכל מקום, במקרה דנן יש לראות את פורין פאואר כמי שהעבירה "ללא תמורה" סכומים בהיקף של 31.266 מיליון ש"ח.

הסוגיה השנייה שיש להשיב עליה היא האם סעיף 119א(א)(1) לפקודה חל על מלוא הסכום הנ"ל או שמא רק על חלקו?

ג. **היקף תחולתו של סעיף 119א(א)(1) - "היה לחבר-בני-אדם חוב מס ו... העביר"**

24. לשונו של סעיף 119א(א)(1) איננה מספקת תשובה ברורה לשאלה הבאה: האם הוראות הסעיף יחולו אך ורק כאשר העברת הנכסים (או פירוק החברה) אירעה **לאחר** שנוצר חוב המס הנדון, או שמא ניתן ליישם את הסעיף גם כאשר העברת הנכסים **קדמה** להיווצרות חוב המס. יוער כי חוב מס נוצר כתוצאה מעריכת שומה, ובמקרה הנוכחי שומת ניכויים לפי מיטב השפיטה (שלב א') נערכה לראשונה ביום 4.3.2020.

25. לכאורה, אופן ניסוח הסעיף עשוי להוביל למסקנה כי רק העברה מאוחרת ליצירת חוב המס נתפסת - וזאת מתוך הבנה שהתיבה "ונתפרק או העביר" מתייחס לחבר-בני-אדם **בהיותו חייב בחוב מס** (ולא לחבר-בני-אדם אשר **רק בעתיד** יחוב בחוב מס).

אף מדברי ההסבר לחקיקת סעיף 119א(א) ניתן למצוא רמז לכך כי הסעיף נועד לחול על העברה שבוצעה לאחר יצירת חוב המס:

"ההוראה המוצעת תאפשר גבייתו של המס במקרים שבהם חברה שהיה לה חוב למס הכנסה העבירה נכסים, ללא תמורה או בתמורה חלקית, במגמה למנוע אפשרות לגביית המס."
(ה"ח 1337, מיום 27.3.1978)

אולם, כפי שיובהר מיד, **אין** זו ההלכה שנפסקה על ידי בית המשפט העליון.

26. והנה שאלה זו נדונה והוכרעה בהלכה מחייבת שניתנה בע"א 2755/08 **דליה פלח ואח'** נ' **פקיד שומה תל אביב 3 ואח'**, ניתן ביום 10.8.2010. אמנם נדון שם סעיף 119א(ב) לפקודה ולכן הסוגיה נגעה ליחס בין המועד בו נוצר חוב מס **סופי** ובין מועד העברת הנכסים ללא תמורה - אולם העקרון תקף גם לענייננו.

המערערים שם סברו כי **"שיש לפרש את הסעיף באופן בו אם העברת הנכס ללא תמורה בוצעה לאחר שחוב המס הפך לסופי - רק אז תהא למס הכנסה הסמכות לגבות**

את החוב על פי סעיף 119א(ב) (מתוך סעיף 3 לחוות דעתו של כבוד השופט הנדל, כתוארו אז). לעומת זאת, רשויות המס גרסו כי "הסעיף אינו קובע מהי נקודת הזמן בה בוצעה העברה בנכס" (שם).

כבוד השופט הנדל הציג את הדילמה בין שתי הפרשנויות:

"הבעייתיות הכרוכה בקבלתה של גישת המשיב נובעת מכך שלפי קו טיעון זה, יוחל הסעיף האמור גם אם העברת הנכס על ידי החייב לקרובו התרחשה, למשל, 10 שנים טרם ידע החייב שעומד נגדו חוב מס....

... לעומת זאת, פרשנותם של המערערים מציגה או יוצרת סבך אחר. אם הסעיף יוחל רק לאחר שהפך החיוב במס לסופי - כי אז יוכל חייב במס להעביר את הנכס לקרוב, כל עוד העניין לא מוצה, לרבות דיון בפני בית המשפט העליון. החייב יוכל לטעון שעד להכרעה כאמור חיובו אינו סופי. הוא יתכן צעדיו תוך כדי ניהול הליכים שונים, ולו רק על מנת שהחוב לא יסווג כסופי." (סעיף 4 לחוות הדעת)

27. לאחר בחינת לשונו ותכליתו של סעיף 119א לפקודה, בית המשפט המשיך והסביר:

"... קביעה שהעברת הנכס לקרוב אינה יכולה להתבצע [ללא חשיפה להפעלת סעיף 119א - ה"ק] גם טרם הפך החוב לסופי - משמעה כי הסעיף אינו מגביל את תחולתו לאחר. זאת, אף אם הנכס הועבר לקרוב שנים רבות לפני שהחוב כלל הפך לסופי ואפילו עוד טרם החוב נוצר. תוצאה כזאת אינה רצויה וניתן אף לטעון שהיא עלולה לפגוע בצורה שאינה מידתית בזכויות קנייניות של המעביר והמקבל. בעניין זה, הסכים בא כוח מס הכנסה כי לא יהא זה נכון לפעול אחורה בלא הגבלה. לשאלת בית המשפט במהלך הדיון, הודיע עו"ד י. לייבלין כי נקודת ההתחלה תהא 'מרגע שמתחילים הליכי שומה ומוזמן הנישום לדיון'. משמע, מדובר על הליך תלוי ועומד שהנישום יודע עליו. היתרון בגישה זו הוא כי היא תוחמת את הזמן על פי מבחן הידיעה: מהשלב בו יודע הנישום כי תלוי ועומד נגדו הליך, עליו לדעת שהוא אינו יכול להעביר נכסיו למשל לקרוב משפחה ללא תמורה או בתמורה חלקית מבלי להסתכן בכך שמס הכנסה יגבה את החוב דרך הנכס האמור. ברם, טרם תקופה זו היה אם החייב העביר את הנכס לאחר - הוא הופך למעשה לחסין מפני פעולות גבייה. בהשלמת הטיעון בכתב שהוגשה לאחר הדיון, הובהרה עמדת המדינה: 'לגישתנו, בכל מקרה שבו נישום צריך לצפות, כי יהא חייב במס לאור הליכים שמתנהלים בינו לבין רשויות המס, הרי שאם הוא מעביר נכסים ללא תמורה בעיתוי זה רשאית רשות המיסים להיפרע מהם'." (סעיף 7)

כבוד השופט הנדל אימץ את הגישה המובהרת של רשות המסים והוסיף:

"הדגש בנקודה האמורה מושם על שלילת גביית נכס שהועבר לקרוב טרם החלו ההליכים מטעם מס הכנסה נגד החייב. בכך, יש להגביל את תחולת הסעיף לאחר. גישה זו ראויה."

28. כבוד השופטת חיות, כתוארה אז, הצטרפה למסקנתו של השופט הנדל והציבה את הכלל כך ש"ניתן ללכת אחורה בזמן... רק באותם המקרים שבהם היה הנישום צריך לצפות את האפשרות כי יהא חייב במס לאור הליכים שמתנהלים בינו לבין רשויות המס."

כבוד השופט פוגלמן, כתוארו אז, הצטרף להערתה הנ"ל של השופטת חיות.

29. מן המקובץ עולה, כי תחמת הזמן אחורה בסעיף 119א מוגבלת בכל מקרה לאותה תקופה בה התנהלו הליכים בין הנישום ובין רשויות המס, ולא לפנייה (כי הרי הציפייה לחבות במס קיימת "לאור הליכים שמתנהלים") - כך לפי גישתם של כל שלושת שופטי ההרכב.

מקביעה זו נובעות שתי השלכות:

(א) סעיף 119א יכול לתפוס ברשתו העברת נכסים ללא תמורה אף אם היא בוצעה לפני שנערכה (הוצאה) שומה;

(ב) סעיף 119א איננו יכול לתפוס ברשתו העברה כאמור שבוצעה לפני שכלל החלו "הליכים" לקראת הוצאת שומה.

המבחן הנ"ל הוא ברור ופשוט, וברוב רובם של המקרים יהיה אף קל ליישום. המבחן אף מגשים את תכלית הסעיף ומאזן בין האינטרסים השונים: לאחר "פרוץ" הליכי השומה, אין עוד הצדקה להגן על העברת נכסים בפני אמצעי הגבייה המיוחד המוסדר בסעיף 119א, אף אם טרם התגבש "חוב מס" או "חוב מס סופי".

30. ההלכה שנקבעה בעניין פלח בתחום מס הכנסה, אומצה אף בתחום מס ערך מוסף: ע"א 7909/16 ס"ף מתכות בע"מ נ' הממונה האזורי - אגף המכס ומע"מ באר שבע, ניתן ביום 26.4.2018. שם נדונו הוראות סעיף 106 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 ונקבע, מפי כבוד השופט מיינץ, כי:

"... בדומה לסעיף 119א לפקודה, גם סעיף 106 לחוק חל על העברת נכסים או העברת פעילות שהתבצעה טרם שהפך חוב המס לסופי, וזאת כמובן בדגש על כך שבעת ההעברה היה הנישום צריך לצפות את האפשרות כי יהא חייב במס לאור ההליכים המתנהלים בינו לבין רשויות המס." (מתוך סעיף 24 לפסק הדין)

31. דא עקא, במקרה הנוכחי פקיד השומה מעלה טענה מרחיקת לכת יותר, הדומה ברוחבה לטענה המקורית שהועלתה על ידי רשות המסים בעניין פלח (ונדחתה):

"... חל סעיף 119א גם ביחס לשני הדיבידנדים שחולקו למערער 3 [שינדר] בחודשים יוני ויולי 2019. ... ביחס למחלוקת העיקרית בענייננו, חיוב המערער בהיטל עובדים זרים, שמהווה את חלקו הארי של חוב המס, ישנה הוראת דין ברורה שעומדת בתוקפה מאז שנת 2003, אשר נדונה במספר רב של פסקי הדין טרם לשנת 2016, ובוודאי שטרם ליוני 2019, אז חולק הדיבידנד הראשון

כאמור... מובן כי נוכח פסקי דין אלו, המערכת (ולמעשה כל המערערים) צריכה הייתה לצפות לחוב מס, וזאת אף ללא קשר להליך הביקורת שהמשיב החל בו בשלהי שנת 2019...

דברים אלו יפים גם ביחס לאותו חלק מחוב המס שנובע מהבאה בחשבון בעת חישוב המס של נקודות זיכוי באופן שמנוגד לחלוטין להוראת דין מפורשת: תקנות זיכויים לעובד זר, בפרט כאשר בשנת 2017 ניתן פסק דין בעניין הסתדרות העובדים הנ"ל שדחה עתירה כנגד חוקיות התקנות.

יודגש כי גם ביחס לסוגיות האחרות שמהן נובע חוב המס של החברה ישנן הוראות דין ופסקי דין שונים שבהם התקבלה עמדת רשות המיסים, אשר המערכת פעלה בניגוד להם.

לעמדת המשיב, ובכל הכבוד הראוי, אין להלום מצב שבו נישום יפעל בניגוד להוראות דין ופסקי דין ברורים, ולאחר מכן יטען כי לא צפה שיווצר לו חוב מס. אם תאמר אחרת, נמצאו מעודדים נישומים לטמון ראשם בחול, כאשר הנפגעת מכך תהייה קופת אוצר המדינה, תוך איון תכליתו של סעיף 119א.

(מתוך סעיף 72 לסיכומי המשיב)

32. עיון בטבלת חלוקת הדיבידנדים במקרה הנוכחי מספק הסבר לעמדת פקיד השומה: אמנם כל הדיבידנדים שחולקו לידי ס.ש. יעדים והדיבידנד השלישי שחולק לידי שינדר שולמו **לאחר** שהחלו הליכי הביקורת ואין קושי להחיל עליהם את סעיף 119א(א)(1) בהתאם להלכת **פלח**. זהו הרוב המכריע של כספי הדיבידנדים, אולם כמוסבר לעיל, הכסף שהגיע לידי ס.ש. יעדים הועבר בהמשך לחברה הגרמנית וטרם שב (ראו סעיף 8 לעיל). לעומת זאת, שני הדיבידנדים הראשונים - שחולקו לידי שינדר והסתכמו ב-1.4 מיליון ש"ח (נטו) - שולמו כחמישה חודשים לפחות לפני תחילתם של הליכי השומה בעניינה של פורין פאואר וכאן כן קיים קושי לפקיד השומה לנוכח הלכת **פלח**.

33. פקיד השומה מוצא תמיכה בעמדתו בשני פסקי הדין של בתי המשפט המחוזיים שהוזכרו לעיל בהקשר אחר: פסק דין **ארזן** של כבוד השופט אלטוביה (מחודש ינואר 2017 - שנים אחרי מתן פסק דין **פלח**), ופסק דין **מזרחי** של כבוד השופטת ייטב (מחודש נובמבר 2020, אחרי פסק דין **פלח** ואף אחרי פסק דין **סיף**).

כבוד השופט אלטוביה דן, בין היתר, בחלוקת דיבידנד על סך 1,302,000 ש"ח שקיבלה אישור דירקטוריון החברה המחלקת בחודש יוני 2004, וזאת **"טרם החלו הליכי השומה"**. משום כך, **"נראה לכאורה כי גם החלוקה הזו נעשתה כאשר החייבת [החברה המחלקת - ה"ק] ו/או המערכת [החברה המקבלת - ה"ק] לא צפו ולא היו צריכים לצפות חיוב במס" (שם, בסעיף 10).**

אלא שבית המשפט המשיך וציין כי **"מקובלת עליו טענת המשיב, לפיה בשלב הזה כבר צפו החייבת והמערכת שהחייבת תחויב במס בגין רווחיה ולמצער היו צריכים לצפות זאת"**.

השופט אלטוביה אמנם אימץ ויישם מבחן צפיות, אולם המבחן שאומץ על ידיו היה שונה מהכלל בדבר תחילת הליכים שומתיים:

”... נראה כי בחינת סבירות החלטתו של המשיב לנקוט בהליכי גבייה נגד בעלי השליטה תיבחן על פי מבחן הצפיות, דהיינו האם בעת העברת רווחים (או נכסים) מהחברה החייבת לבעל השליטה צפו או היו צריכים לצפות החברה החייבת ו/או בעל השליטה שהחברה החייבת תהיה חייבת במס בגין הרווחים אותם מבקשים הם להעביר מהחייבת לבעל השליטה...” (סעיף 5)

ובהמשך (סעיף 11):

”טענת המערערת, לפיה כל עוד לא החלו הליכי השומה לא מתקיים 'מבחן האיתות' ועל כן, אין המשיב רשאי לנקוט בהליכי גבייה, אינה מקובלת עליי. הליכי השומה נפתחים עם הגשת דו"ח המס על ידי הנישום ובמצב דברים זה יכול הנישום לסכל את הליכי הגבייה הקבועים בסעיף 119א(א)(3) בכך שיגיש את הדו"ח לאחר העברת הנכסים ובמקרה של מגבלת מועדים להגשת הדו"ח יקדים את העברת הנכסים להגשת דו"ח המס, ובכך ינטרל כל אפשרות לגביית חוב המס.”

לנוכח גישתו זו, השופט אלטוביה ניתח את נסיבות המקרה לפניו והגיע למסקנה לפיה **”אין אלא להניח שבעת אישור חלוקת הדיבידנד סברו החייבת ו/או המערערת שמקור ההכנסה ממנה חולק הדיבידנד הוא בישראל, וממילא צפו שהחייבת תצטרך לשלם מס על ההכנסה האמורה ולמצער היו צריכים לצפות זאת”** (סעיף 10)

כחלק מניתוח זה, בית המשפט הביא בחשבון מרכיבים שונים מהסביבה המשפטית והמיסוית עובר לאישור הדיבידנד, לרבות חוזרים שהוצאו על ידי רשות המסים, הוראת ביצוע, שינויי חקיקה ואישור ניכוי מס במקור שניתן לצד שלישי. לנוכח נתונים אלה, הגיע השופט אלטוביה למסקנה כי החבות במס הייתה צפויה, או אמורה הייתה להיות צפויה, ועל כן ניתן היה לפעול לפי סעיף 119א אף אם טרם החלו הליכי שומה בעת אישור הדיבידנד ותשלומם.

34. פסק דין ארזן הוזכר גם בהקשר זה בפסק דין מזרחי הנ"ל של כבוד השופט ייטב. אף בעניין מזרחי אומצה גרסה של מבחן הצפיות לפיה **”... ניתן יהיה לגבות חוב סופי מנכסים שהועברו לידי בעל שליטה, אם היה באפשרות החייבת לצפות את החוב, גם אם טרם החלו הליכי השומה בענין אותו החוב”** (סעיף 54 לפסק הדין).

35. המשיב דן הפנה גם לפסק דין מחוזי שלישי: ע"מ 36166-07-11 ק. מאי אחזקות בע"מ ואח' נ' פקיד שומה אשקלון, ניתן ביום 4.11.2013 על ידי כבוד השופטת נ' נצר.

דומה כי לבית המשפט בעניין ק. מאי אחזקות חשוב היה לחדד כי לצורך הפעלת סעיף 119א(א)(1) לפקודה לא נדרש קיומו של חוב מס סופי. לפיכך הוטעם שם כי:

”על פי לשונה אין הכרח ו/או צורך שהעברת הנכסים ללא תמורה תיעשה רק לאחר שלנישום חוב מס סופי. ניתן בהחלט להסתפק בקיומו של חוב מס בעת שבוצעה העברה הנטענת...”

מהשוואת סעיף קטן (א)(1) לסעיף (א)(2) ברור כי קיומו של חוב מס סופי אינו תנאי בלעדיו אין, לחלותו של סעיף קטן (א)(1), בו בזמן שבסעיף (א)(2) נקבע מפורשות כי זה יחול רק בהתקיים 'חוב מס סופי'. משמעות הדברים היא כי לצורך הפעלת הסמכות על פי סעיף קטן (א)(1), אין הכרח כי הסתיימו הליכי ההשגה ו/או הערעור על שומת המס.

...

... הרשות הנתונה לרשויות המס להיפרע מנכסים כאמור, מייחדת עצמה רק לאותם מקרים שבהם צריך היה הנישום לצפות את האפשרות כי יהא חייב במס ולו בשם לב להליכים שהתנהלו בינו לבין רשויות המס (גישת השופטת חיות בעניין פלח). "

ובהמשך, "אין הכרח כי חוב המס יהיה סופי..."

עם זאת, לאחר הבאת מובאות נרחבות מתוך פסק דין פלח, כבוד השופטת נצר מצאה לנכון להוסיף אמירות אלה:

"... די באפשרות שהנישום צריך היה להניח, כי בשנת מס מסויימת תחול עליו חובת מס.

...

... לצורך הפעלת הסמכות הקבועה בסעיף 119א ניתן להסתפק בכך שהנישום צריך היה לצפות את האפשרות, כי בשנת המס הנדונה, תחול עליו חובת תשלום מס בגין הכנסתו שצמחה בתקופה הנזכרת.

...

... לצורך השימוש באמצעי הגביה המיוחד, הקבוע בסעיף 119א, די בכך שהנישום צריך ויכול להיות מודע לקיומו של חוב מס, שמקורו בהכנסה שצמחה לו במהלך אותה שנת מס."

גם כאן לא נצמד בית המשפט המחוזי לעקרון תחילת הליכי השומה שנפסק בעניין פלח.

36. למקרא הדברים שנכתבו בעניין ק. מאי אחזקות יש לשוב ולהדגיש כי לכל הדעות לאחר שנוצר "חוב מס", כל העברת נכסים ללא תמורה עשויה להיתפס בסעיף 119א(1) - הבעיה הפרשנית קיימת אך לגבי העברה כזו שקדמה לגיבוש חוב המס (כאשר חוב מס נוצר בעקבות השלבים וההליכים המנויים בין השאר בסעיפים 145, 167, 182 ו-183 לפקודה). כמוסבר, בית המשפט העליון בעניין פלח פסק כי ייתכן שימוש בסעיף 119א(1) אף לגבי העברה שקדמה להקמת חוב מס, והוא מצא לנכון לתחום אפשרות זו תוך פניה לתחילת הליכי השומה כקו פרשת מים.

37. בהקשר זה אני מתקשה למצוא התאמה בין העמדות הנ"ל שהובעו בפסקי הדין המחוזיים ארדן, מזרחי וק. מאי אחזקות ובין דברי בית המשפט העליון בהלכת פלח: אצל כל שלושת שופטי ההרכב בעניין פלח נקודת הייחוס הייתה הליכי השומה

המתנהלים, ובפרט נשאל האם הנישום צריך היה לצפות כי יחוב במס "לאור הליכים שמתנהלים בינו לבין רשויות המס" (סעיף 7 לחוות דעתו של כבוד השופט הנדל וכן, באותו ניסוח ממש, בחוות דעתה של כבוד השופטת חיות). כאמור, בכך בית המשפט העליון נתן תוקף לעמדה המוצהרת של רשות המסים. בעיני בית המשפט העליון, הציפיה נדרשת לחבות במס היא **תולדה** של קיום הליכי השומה.

38. לא זו אף זו. בעוד ההלכות בעניין **פלח** ובעניין **סיף** מחייבות מתן מענה על שאלה עובדתית פשוטה - מתי החלו הליכי השומה? - הגישה שאומצה בעניין **ארדן** (וכן בפסק דין **ק. מאי אחזקות**) מחייבת בחינה של סוגיה קשה הרבה יותר: האם בעת העברת הנכסים, ובהתאם למכלול הנסיבות, הצדדים להעברה היו צריכים לחזות כי המעביר יתחייב במס? מתן מענה לשאלה זו מחייב בדיקה אובייקטיבית (בין היתר של ההבנה הרווחת "בשוק" של הדין החל) ובדיקה סובייקטיבית (של ידיעות הצדדים ושל הייעוץ המקצועי שניתן להם).

כלומר, לא די בכך שבתי המשפט נדרשים לדון בעצם החבות במס של החייב המעביר - וזאת לצורכי השומה, אלא שהם יידרשו אף לדון בשאלה **מאיזה מועד מדויק על ציר הזמן חבות זו הייתה כבר ניתנת לצפייה** - לצורכי הגבייה. ומאחר שסעיף 119א יופעל לעתים היכן שבית המשפט כבר נדרש למחלוקת המיסוי וקבע כי קיימת חבות במס, אזי יהיה זה ממין הטאוטולוגיה להמשיך ולקבוע, בהיבט האובייקטיבי, כי הנישום היה אמור לצפות תוצאה זו עוד קודם לכן. ואשר להיבט הסובייקטיבי, הרי ההתרחקות מהלכת **פלח** מצריכה "שופט צדק בוחן כליות ולב".

39. לטעמי זהו עיסוק מיותר ולכן **ככלל** יש מקום (ואף חובה) להיצמד למבחן שעוצב בפסק דין **פלח**, אפילו אם כתוצאה מכך מקרים מסוימים לא ייתפסו ברשתו של סעיף 119א מפני שהצדדים הספיקו לבצע העברת נכסים לפני תחילת הליכי השומה. נזכיר כי סעיף 119א מטיבו הוא הוראה מיוחדת שאמורה לחול בנסיבות חריגות ולשונו איננה מספקת רמז כלשהו, לכאן או לכאן, לגבי סוגיית תחימת הזמן.

40. עוד יוער כי במקרה דנן פקיד השומה לא הצביע על מעשה הסתרה - כפי שנמצא על ידי כבוד השופטת ייטב בעניין **מזרחי** - שיש (אולי) להצדיק סטייה מהלכת **פלח**. כל שנטען מצד רשות המסים הוא שהחבות בהיטל עובדים זרים והעדר הזכאות לנקודות זיכוי של תושב היו ברורים וכי לפורין פאואר לא היה בסיס לחשוב כי לא תוצא לה שומה בבוא הזמן.

41. כמו כן יצויין כי שני הדיבידנדים הראשונים, בסכום כולל ברוטו של 2.0 מיליון ש"ח, ייצגו אך כ-9.6% מן העודפים במאזן פורין פאואר לסוף שנת 2019 (בסכום אילולי החלוקה; אך ראו הסתייגות בסעיף 22 לעיל). נסיון "לרוקן" את פורין פאואר מנכסיה לא ניכר עד לביצוע החלוקות לידי ס.ש. יעדים לאחר תחילת הליכי השומה (ובייחוד זו של אוגוסט 2020, בסכום של למעלה מ-17.3 מיליון ש"ח). בנסיבות אלה עוצמת הטיעון בפי המשיב פחותה לגבי שני הדיבידנדים הראשונים.

42. אשר על כן, הגעתי למסקנה כי ניתן להפעיל את סעיף 119א(א)(1) לפקודה לגבי כל חלוקות הדיבידנדים, **פרט** לשתי החלוקות הראשונות לידי שינדר בחודשים יוני ויולי 2019 - אלה בוצעו **בטרם** החלו הליכי השומה של פורין פאואר ביום 19.12.2019.

ד. **לסיום**

43. הערעור נדחה, בכפוף לסייג בנושא שני הדיבידנדים הראשונים מחודשים יוני ויולי 2019, כמוסבר בסעיף 42 לעיל.

פרט לסייג האמור, נמצא כי המשיב פעל כדין ובהתאם להוראות סעיף 119א(א)(1) לפקודה.

44. כל אחד מן המערערים ישלם למשיב הוצאות משפט בסך 7,500 ש"ח (ובסך הכל 15,000 ש"ח) וזאת תוך 45 ימים. בקביעת סכומים אלה הבאתי בחשבון כי הערעור הנוכחי נשמע במאוחד עם ערעוריה של פורין פאואר המוזכרים בסעיף 1 לעיל, ואף שם נפסק סכום הוצאות (לחובת פורין פאואר).

45. מזכירות בית המשפט תמציא את פסק הדין לבאי כוח הצדדים. ניתן לפרסם את פסק הדין ברבים.

ניתן היום, כ"ט שבט תשפ"ד, 8 פברואר 2024, בהעדר הצדדים.

(-) שופט