



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-02-30567 שווארמה א.ש. בע"מ נ' פקיד שומה חדרה
 ע"מ 16-02-30660 שוורץ נ' פקיד שומה חדרה
 ע"מ 16-02-30624 חן נ' פקיד שומה חדרה
 ע"מ 16-02-30618 נחום נ' פקיד שומה חדרה
 ע"מ 16-02-30579 שיפודי שס בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

לפני כבוד השופט רון סוקול, סגן נשיא

המעוררים

1. שווארמה א.ש. בע"מ
 2. שיפודי שס בע"מ
 3. שמעון נחום
 4. מרדכי חן
 5. שלום שוורץ ז"ל
- כולם ע"י ב"כ עוה"ד א' בוסקילה

נגד

המשיב

פקיד שומה חדרה
 ע"י עו"ד י' דאוד מפרקליטות מחוז חיפה (אזרחי)

פסק דין

1. שמעון נחום, מרדכי חן ושלום שוורץ ז"ל היו בעלי המניות בחלקים שווים בחברות שווארמה א.ש. בע"מ ושיפודי ש.ס. בע"מ. שתי החברות עסקו בתחום המזון וניהלו מסעדה, דוכן מכירה ואולם אירועים.

2. בחמשת הערעורים המונחים להכרעתי כעת מערערים החברות ובעלי המניות על שומות מס שהוצאו להן על ידי המשיב. החברות מערערות על החלטת פקיד השומה לפסול את ספריהן ועל שומות מס שהוצאו להן לשנים 2009 - 2012. מדובר בשומות על פי מיטב השפיטה שהוצאו על ידי המשיב בהתאם לסמכותו לפי סעיף 152 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש]. שמעון נחום מערער על שומות המס שהוצאו לו לשנים 2010 - 2012. מרדכי חן מערער על שומות המס שהוצאו לו לשנים 2009 - 2012, ויורשיו של המנוח שלום שוורץ ז"ל מערערים על שומות המס שהוצאו לו לשנים 2011 - 2012.

3. הדיון בכל הערעורים אוחד שכן המחלוקות ברובן נוגעות לשומות המס שהוצאו לחברות. כפי שיובהר להלן ספרי החברות לשנות המס שבמחלוקת נפסלו והמשיב קבע להן תוספת הכנסה חייבת המתבססת על חוות דעת כלכלית וראיות בדבר היקף הרווחים של החברות. המשיב קבע גם כי את תוספת ההכנסה של החברות יש לייחס כדיבידנד לבעלי המניות לפי חלקם היחסי בחברות. פרט לסוגיות משותפות אלו מעלים בעלי המניות גם טענות פרטניות.

רקע ותמצית השומות

4. חברת שווארמה א.ש. בע"מ (להלן: חברת שווארמה) וחברת שיפודי ש.ס. בע"מ (להלן: חברת שיפודי שס) הן חברות העוסקות בתחום המזון וההסעדה. החברות מפעילות בחדרה דוכן מכירה, שתי מסעדות המוכרות בשם "סמי בכיכר" וגן אירועים. במועדים הרלבנטיים להליכים



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-02-30567 שווארמה א.ש. בע"מ נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 16-02-30660 שוורץ נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 16-02-30624 חן נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 16-02-30618 נחום נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 16-02-30579 שיפודי שס בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

הנוכחיים היו שמעון נחום, מרדכי חן ושלוש שוורץ ז"ל בעלי המניות של החברות. כל אחד מהשלושה החזיק ב-1/3 ממניות החברות.

לבעלי המניות היו גם עסקים נוספים. שלושתם היו בעלי מניות בחברת גאיה אירועי יוקרה בע"מ (להלן: גאיה), אשר עסקה בתחום הפקת האירועים. שמעון נחום היה בעל מניות בחברות שעסקו בתחום הבניה, ובהן נס נופר נכסים בע"מ, מרום י.א. נכסים בע"מ (ראו מש/1). חן מרדכי היה גם בעל מניות בחברת אחוזת אמיר בע"מ ובחברת סי לנד 2001 בע"מ.

ההליך הנוכחי מתרכז בפעילות חברת שווארמה וחברת שיפודי שס בתחום ההסעדה (שתיהן יחדיו להלן: החברות).

5. בהתאם לדין ניהלו החברות ספרי חשבונות והגישו דוחות על הכנסותיהן לפקיד השומה. מהעדויות מתברר כי הנהלת החשבונות של החברות נעשתה על ידי עובדי החברות, תחילה על ידי ליאורה נחום ובהמשך על ידי רוי"ח עינת עוזרי (עמ' 8 ו-19 לפרוטוקול הדיון). בשנים הרלבנטיות נערכו דוחות החברות על ידי רואה חשבון בנבנישתי.

6. בשנת 2013 התגלעו מחלוקות בין בעלי המניות ואלו הגיעו לפתחו של בית המשפט בתיקים 13-12-4376 ו-13-12-6910. בין היתר נטען כי חלק מבעלי המניות משכו שלא כדין כספים מקופת החברות, כי בספרי החברות נרשמו שלא כדין הוצאות פרטיות של בעלי המניות ועוד (ראו כתבי הטענות שסומנו נספחים "א" ו-"ב" לתצהיר מש/6). בסופו של יום הגיעו בעלי המניות להסכם פשרה שנחתם ביום 27/5/2014 (צורף כנספח ה' לתצהיר מש/6).

7. המסמכים המעידים על המחלוקות בין הצדדים הגיעו לידי פקיד השומה. בעקבות זאת זומנו באי כוח החברות לדיון בפני המפקח עידן אהרון בן אלי. בימים 9/12/2015 ו-17/12/2015 החליט פקיד השומה, לאור הממצאים שהתגלו לו מכתבי הטענות האמורים, לפסול את ספרי החברות לשנים 2009 - 2013 (נספח "ז" לתצהיר מש/6). בהודעת הפסילה נרשם כי המשיב מצא, לאור המסמכים שהוגשו לו מתיקי בתי המשפט, כי הוצאות פרטיות של בעלי המניות נרשמו בספרי החברות כהוצאות של החברות. החלטת הפסילה התקבלה על פי סמכותו של פקיד השומה בסעיף 130(יא)(1) לפקודת מס הכנסה. בקשות שהגישו החברות לביטול החלטת הפסילה נדחו (נספח "י" למש/6).

8. עוד מתברר כי בשנת 2013 הוחלט לערוך ביקורת במסעדות של החברות ובאולם האירועים. ביום 21/2/2013 הגיעה הגב' מזל בנמו, כלכלנית המשמשת כמנהלת תחום אצל המשיב, לעריכת ביקורת המסעדות (תצהיר מש/8). במהלך הביקורת נרכשו מנות ביקורת. המנות נבדקו, וחושב אחוז



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-02-30567 שווארמה א.ש. בע"מ נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 16-02-30660 שוורץ נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 16-02-30624 חן נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 16-02-30618 נחום נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 16-02-30579 שיפודי שס בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

חומר הגלם במנות השונות. בסיכומה של הביקורת הגיעה המבקרת למסקנה כי דיווחי החברות אינם סבירים (מש/8 פסקה 76).

9. בשים לב לכל האמור, לפסילת ספרי החברות, ולקביעה כי דיווחי החברות אינם סבירים, החליט פקיד השומה להוציא לחברות שומות על פי מיטב השפיטה.

10. בשומה שהוצאה לחברת שווארמה קבע המשיב, על פי חוות הדעת הכלכלית, כי אחוז חומר הגלם במכירות הוא 33.57%. בהתאם נערך חישוב של מחזור החברה לשנים 2009 - 2012 כדלקמן (סעיף 9 לנימוקי השומה שהוגשו לבית המשפט):

2009	2010	2011	2012	
4,989,390	5,277,509	5,712,160	4,572,216	עלות חומר מתואמת
14,862,645	15,720,909	17,015,669	13,619,946	גילום מחזור לפי 33.57%
11,646,165	11,363,762	12,347,644	11,484,910	מחזור מדווח
3,216,480	4,357,147	4,668,025	2,135,036	תוספת מחזור ע"פ תחשיב

בשים לב לתוספת המחזור שנקבעה קבע המשיב את הכנסת חברת שווארמה כדלקמן (סעיף 10 לנימוקי השומה שהוגשו לבית המשפט):

שנה	2012	2011	2010	2009
הכנסה חייבת מוצהרת	536,928	285,368	387,588	246,571
הוסף:				
תוספת הכנסה בשל אי סבירות	2,135,036	4,668,025	4,357,147	3,216,480
הכנסה חייבת לפי שומה	2,671,964	4,953,393	4,744,735	3,463,051

11. בחברת שיפודי שס קבע המשיב, על פי חוות הדעת הכלכלית כי אחוז חומר הגלם במכירות הוא 29.96%. בהתאם קבע את מחזור החברה לשנים 2009 - 2012 כדלקמן (סעיף 9 לנימוקי השומה שהוגשו לבית המשפט):



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-02-30567 שווארמה א.ש. בע"מ נ' פקיד שומה חדרה
 ע"מ 16-02-30660 שוורץ נ' פקיד שומה חדרה
 ע"מ 16-02-30624 חן נ' פקיד שומה חדרה
 ע"מ 16-02-30618 נחום נ' פקיד שומה חדרה
 ע"מ 16-02-30579 שיפודי שס בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

2009	2010	2011	2012	
3,419,262	2,542,214	2,401,011	2,706,941	עלות חומר מתואמת
11,412,757	8,485,360	8,014,055	9,035,184	גילום מחזור לפי 29.96%
6,738,956	6,595,197	6,665,970	7,105,550	מחזור מדווח
4,673,801	1,890,163	1,348,085	1,929,634	תוספת מחזור ע"פ תחשיב

בשים לב לפסילת הספרים ולקביעת המחזור קבע המשיב את שומת החברה לשנים 2009-2012 כדלקמן (סעיף 10 לנימוקי השומה שהוגשו לבית המשפט):

שנה	2012	2011	2010	2009
הכנסה חייבת מוצהרת	329,420	141,737	129,692	22,239
הוסף:				
תוספת הכנסה בשל אי סבירות	1,929,634	1,348,085	1,890,163	4,673,801
הכנסה חייבת לפי שומה	2,259,054	1,489,822	2,019,855	4,696,040

12. פקיד השומה קבע גם כי את תוספת ההכנסות לחברות יש לייחס לבעלי המניות ולחייבם בהתאם לחלקיהם בחברות, כדיבדנד בשווי תוספת ההכנסות. פקיד השומה הבהיר כי הניח שתוספת ההכנסה הגיעה לכיסיהם של בעלי המניות (מש/6 סעיף 28).

13. בשומה שהוציא המשיב לשמעון נחום הוספה הכנסה חייבת כדלקמן (סעיף 6 לנימוקי השומה שהוגשו לבית המשפט):

2012	2011	2010	2009	
1,929,634	1,348,085	1,890,163	4,673,801	שיפודי שס בע"מ
2,135,036	4,668,025	4,357,147	3,216,480	שווארמה א.ש. בע"מ
4,064,670	6,016,110	6,247,310	7,890,281	סה"כ תוספות
25%	24%	25%	26%	שיעור מס חברות
3,048,503	4,572,244	4,685,483	5,838,808	תוספת הכנסה נטו להעברה לבעלי מניות
1,016,168	1,524,081	1,561,828	1,946,269	הכנסה מדיבדנד ע"פ שיעור החזקה



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-02-30567 שווארמה א.ש. בע"מ נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 16-02-30660 שוורץ נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 16-02-30624 חן נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 16-02-30618 נחום נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 16-02-30579 שיפודי שס בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

14. המשיב קבע תוספת הכנסה חייבת בגין דיבידנד מהחברות גם למרדכי חן. עוד מצא המשיב כי בשנים 2011 - 2013 שילמו החברות דמי ניהול לחברות אחוזות אמיר, וסי לנד שבשליטתו של מרדכי חן. גם חברת גאיה, שהייתה בשליטת בעלי המניות שילמה למרדכי חן דמי ניהול. המשיב מצא כי לא קיים טעם כלכלי כלשהו בתשלום דמי ניהול לחברות שבשליטת מרדכי חן ועל-כן קבע כי את ההכנסות מדמי ניהול שקיבלו החברות שבשליטת מרדכי חן יש לייחס כהכנסותיו האישיות.

המשיב מצא גם כי מרדכי חן דרש בשנת 2009 הוצאות פחת בגין קרקע שאינו בר פחת ולכן הוסיף להכנסתו גם את תיאום הפחת.

15. בשים לב לכל אלו קבע המשיב כי להכנסתו החייבת של מרדכי חן יש לצרף הכנסה חייבת מדמי הניהול, מהדיבידנד ומתיאום הפחת כדלקמן (סעיף 10 לנימוקי השומה שהוגשו לבית המשפט):

2009	2010	2011	2012	
1,946,269	1,561,828	1,524,081	1,016,168	תוספת הכנסה מדיבידנד
148,633				תיאום הוצאות פחת
		1,218,111	1,150,015	תוספת הכנסה בשיעור מס שולי בגין דמי ניהול

16. המשיב קבע כי גם למנוח שלום שוורץ ז"ל יש לצרף הכנסה חייבת מדיבידנד בשיעור חלקו במניות החברות. עוד מצא המשיב כי המנוח שוורץ ביקש פטור ממס לנכה על-פי סעיף 9(5) לפקודה. המשיב קבע כי המנוח "ניפח" את הכנסתו ממשכורת מהחברות עד לגובה תקרת הפטור אף שבפועל הכנסתו משכר הייתה נמוכה יותר. על-כן קבע המשיב כי המנוח זכאי לפטור ממס לנכה לפי סעיף 9(5) לפקודה רק ביחס להכנסות בסך של 300,000 ₪ בשנה. את כל יתרת ההכנסות בשנים 2011, 2012 חייב במס מלא.

17. בהתאם קבע המשיב כי יש לצרף להכנסתו החייבת של המנוח שלום שוורץ ז"ל הכנסות כדלקמן:

2009	2010	2011	2012	
1,946,269	1,561,828	1,524,081	1,016,168	תוספת הכנסה מדיבידנד
		342,768	342,784	תוספת הכנסה שאינה פטורה לפי סעיף 9(5)



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-02-30567 שווארמה א.ש. בע"מ נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 16-02-30660 שוורץ נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 16-02-30624 חן נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 16-02-30618 נחום נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 16-02-30579 שיפודי שס בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

תמצית הערעורים

18. הדיון בערעורים התמקד בעיקר בטענות המשותפות ולכן אפרט בשלב זה רק אותן. במסגרת הדיון בערעורים של בעלי המניות, אתייחס גם לטענות הפרטניות.

המערערים כולם טוענים כי שומות החברות לשנת 2009 הוצאו באיחור ולאחר שהמועד למתן החלטה חלף. נטען כי על-פי סעיף 145(א)(2) לפקודה, כנוסחו במועד הרלבנטי, מוסמך פקיד השומה לקבוע שומה לפי מיטב השפיטה, תוך 3 שנים מתום שנת המס שבה נמסר לו הדו"ח. כן נטען כי הארכת המועד שניתנה לפקיד השומה בהחלטתו של הרפרנט מר ערן דביר, הייתה פגומה ובטלה. על-כן עותרים המערערים להורות על ביטול השומות לשנת 2009.

19. המערערים טוענים גם כי יש לבטל את ההחלטה בדבר פסילת ספרי החברות לשנים 2009-2013. נטען כי לא היה בסיס להחלטה לפסילת הספרים. במיוחד טוענים המערערים כי הקביעה ולפיה בעלי המניות משכו מצרכים מהעסק לצריכה פרטית לא הוכחה, וכי לכל היותר מדובר בכמויות זניחות שאינן מעידות על סטייה כלשהי בניהול הספרים. עוד נטען, כי ככל שהחלטת המשיב נסמכת על התביעות ההדדיות שהגישו בעלי המניות, הרי שאלו כלל לא התבררו ואין כל הכרעה שיפוטית בטענות.

20. המערערים טוענים גם כי לא היה מקום להוציא לחברות שומה לפי מיטב השפיטה על בסיס חוות הדעת הכלכלית. חוות דעת זו התבססה על ביקורת יחידה שאינה יכולה לשקף כראוי את אחוז החומר הגולמי במנות. מכל מקום, כך נטען, השומות שהוצאו הן שומות מופרזות, נגועות באי דיוקים וטעויות חישוב. בעניין זה מפנים המערערים לחוות הדעת שהוגשה על ידם ואשר יש בה לחזק את סבירות התוצאות העסקיות בדו"חות החברות.

21. המערערים סבורים גם כי טעה המשיב כאשר קבע כי את כל תוספת ההכנסה של החברות ניתן לייחס לבעלי המניות ולחייבם כאילו קיבלו דיבידנד. נטען כי מעולם לא התקבלה החלטה על חלוקת הדיבידנד וכי ככל שיקבע כי לחברות הכנסות נוספות שלא דווחו, יש לחייב בגין רק את החברות.

22. כל אחד מבעלי המניות מוסיף וטוען כי לא היה בסיס לשומות האישיות שהוצאו לו. מרדכי חן מבהיר כי דמי הניהול שולמו לחברות שבשליטתו. לא הוכח כי דמי הניהול שולמו לבעל המניות עצמו וכי יש להכיר באישיות המשפטית הנפרדת שלו. החברות ויורשי שלום שוורץ ז"ל טוענים גם כי לא היה בסיס להתערבות המשיב בסיווג הכנסותיו מהחברות. ההכנסות היו הכנסות מיגיעה אישית ולא היה בסיס לקביעה כי יש לפצל את ההכנסות ולהכיר בפטור לפי סעיף 9(5) לפקודה רק לחלק מהן.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-02-30567 שווארמה א.ש. בע"מ נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 16-02-30660 שוורץ נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 16-02-30624 חן נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 16-02-30618 נחום נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 16-02-30579 שיפודי שס בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

דיון והכרעה

23. את הדיון נחלק לפי הנושאים השונים. תחילה אדון בטענות לעניין הוצאות השומות לשנת 2009, לאחר מכן אבחן את הטענות בעניין פסילת הספרים. בהמשך אדון בטענות לגבי השומות שהוצאו לחברות ולבסוף אתייחס לשומות האישיות של כל אחד מבעלי המניות.

השומות לשנת 2009

24. לטענת המערערים הוצאו שומות המס לשנת 2009 לאחר חלוף המועד להוצאתן, ועל-כן היה על המשיב לאשר את השומות העצמיות שהגישו. לטענתם, בהתאם להוראת סעיף 145(א)(2) לפקודה, כפי שהיה בתוקף עד שנת 2013, היה המשיב מוסמך להוציא שומות רק תוך 3 שנים מתום שנת המס שבה נמסר לו הדו"ח. השומות הוצאו, כך נטען, לאחר חלוף המועד. עוד נטען כי הארכה שניתנה למשיב להוצאת השומות לאחר תום המועד הקבוע בסעיף 145(א)(2) הנ"ל, ניתנה שלא כדין ועל-כן בטלה. דין הטענה להידחות.

25. סעיף 145(א)(2) לפקודת מס הכנסה, כנוסחו במועד הרלבנטי קבע:

פקיד השומה רשאי, בתוך 3 שנים מתום שנת המס שבה נמסר לו הדו"ח, ובאישור המנהל - בתוך ארבע שנים מתום שנת המס כאמור, לבדוק אותו ולעשות אחת מאלו:

(א) לאשר את השומה העצמית.

(ב) לקבוע לפי מיטב שפיטתו את סכום הכנסתו של אדם, את הניכויים, הקיזוזים והפטורים המותרים ממנה על פי כל דין ואת המס שהוא חייב בו, אם יש לו טעמים סבירים להניח שהדו"ח אינו נכון [...]

26. סעיף זה, כמו סעיפים נוספים בפקודה (ראו למשל סעיף 152 לפקודה), קובע את מסגרת הזמנים להפעלת סמכותו של פקיד השומה לבחון דו"ח שומה עצמית שהגיש נישום ולהחליט האם לאשרו או לדחותו ולקבוע במקומו שומה לפי מיטב שפיטתו. קביעת מסגרת זמנים נוקשה להפעלת סמכותו של פקיד השומה נועדה להבטיח את הוודאות בנוגע לחבות המס של נישום. כל נישום צריך לכלכל צעדיו ולהביא בחשבון את חבות המס המוטלת עליו. עליו לדעת מה סכום המס שעליו לשלם, או סכום החזר המס שיקבל, לדעת האם הכין דו"חותיו כראוי, האם חישב את המס, את הפטורים והקיזוזים כראוי ולדעת כיצד עליו לנהוג בעתיד. ודאות זו תושג רק לאחר שיומצא לנישום אישור פקיד השומה, ועל-כן נקבעו בדין הוראות מוגדרות התוחמות את מסגרת הזמן הנתונה לפקיד השומה לקבלת החלטה בעניינו של הנישום (ראו ע"א 805/14 ינקו וייס אחזקות 1996 בע"מ נ. פקיד שומה



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-02-30567 שווארמה א.ש. בע"מ נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 16-02-30660 שוורץ נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 16-02-30624 חן נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 16-02-30618 נחום נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 16-02-30579 שיפודי שס בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

חולון (13/10/2015); ע"א 3929/13 פקיד שומה תל אביב 3 נ. יוסי נאמן (10/12/2014); ע"א 3568/16 תיעוש אחזקה ותפעול מערכות בע"מ נ. פקיד שומה כפר סבא פסקות 43-49 (16/08/2018)).

27. מסגרת הזמן שעומדת לרשות פקיד השומה להוצאת שומה לפי סעיף 145(א)(2) לפקודה עברה שינויים במהלך השנים. בעבר נקבע כי סמכות פקיד השומה מוגבלת לשלוש שנים מתום שנת המס שבה הוגש הדו"ח. בתיקון מס' 134 תוקן הסעיף והוספה האפשרות להאריך את התקופות להפעלת הסמכות לשנה אחת נוספת. בתיקון מס' 211 שונתה שוב ההוראה ונקבע כי התקופה להפעלת הסמכות תעמוד על 4 שנים מתוך שנת המס שבה הוגש הדו"ח ובוטלה הסמכות להארכת התקופה.

28. על השומות מושא הדיון, שומות לשנת 2009 חל הדין שלאחר תיקון 134, כלומר המועד להפעלת הסמכות היה 3 שנים תוך מתן אפשרות להארכה לשנה נוספת. סעיף 145(א)(2) אינו קובע את אמות המידה להפעלת הסמכות להארכת מועד. בחוזר מס הכנסה מס' 3/2009 ובהוראת נציבות מס הכנסה לסעיף (קובץ הפרשנות לפקודת מס הכנסה – החב"ק, חלק ט' עמ' 3-4 עדכון מ-2010), הוצגה רשימת מצבים בהם ניתן לפנות לקבלת ארכה להוצאת שומה, תוך שהודגש כי הכלל הוא שהשומה תוצא תוך 3 שנים וכי השימוש בסמכות הארכה תוגבל רק למקרים חריגים.

29. בין המצבים שפורטו בהוראות נכללו גם מקרים שבהם מתברר במהלך הליך הביקורת בתיק כי "קיים קושי אובייקטיבי באיסוף מידע חיוני לביסוס השומה", כי "התגלו עובדות חדשות", כאשר "מתבצעת ביקורת שומה בקבוצת חברות קשורות" ועוד (ראו גם ע"מ 11-01-40520 אמבה השקעות בע"מ נ. פקיד שומה פתח תקווה פסקה 32 (15/05/2016); ע"מ 14-07-30296 ג'רבי נ. פקיד שומה רמלה פסקה 22 (28/04/2016)).

30. במקרה הנוכחי הוגשו שומות שנת 2009 ביום 30/11/2010, כלומר המועד להוצאות השומות (3 שנים מתום שנת המס) היה עד 31/12/2013.

31. ביום 12/12/2013 החליט ערן דביר, הרפרנט המקצועי אשר לו הואצלה הסמכות למתן ארכות, להאריך את המועד לשנה נוספת, כלומר עד 31/12/2014. בתצהירו, מש/7, הבהיר כי בחודש דצמבר פנו אליו סגן פקיד השומה, מר עזרא ספר, יחד עם המפקחת, מירי ניסים, וביקשו את הארכה. לדבריו, התברר כי הכלכלנית שהתבקשה לחוות דעתה לגבי סבירות השומות, הגב' מ' בנמו, הייתה זקוקה לזמן נוסף כדי לקבל פרטים נדרשים מספקים של החברות (ראו עדותו עמ' 62-63). עוד התברר כי מייצגי החברות ביקשו להגיש מטעמים חוות דעת של כלכלן, על מנת שזו תעמוד בפני הגב' בנמו.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-02-30567 שווארמה א.ש. בע"מ נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 16-02-30660 שוורץ נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 16-02-30624 חן נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 16-02-30618 נחום נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 16-02-30579 שיפודי שס בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

מר דביר סבר כי לשם בירור מלא של העובדות והוצאת שומות אמת, וכן לצורך השלמת הדיון והניסיונות להגעה לשומה מוסכמת, יש מקום להאריך את המועד וכך החליט.

32. רוי"ח בנבנישתי הצהיר כי הדיון הראשון בשומות נקבע ליום 23/12/2013, ועל-כן לא ברור מדוע סבר הרפרנט כי ביקש להציג חוות דעת של כלכלן מטעם החברות. עוד טען כי כל המידע שהתבקש על ידי הכלכלנית נמסר לה במועד, חודשים רבים לפני החלטת הארכה, ולכן לא הייתה כל הצדקה למתן ארכה (מע/1).

עם זאת, בעדותו בבית המשפט אישר כי ביקש להגיב לתמחיר שהוכן על ידי הכלכלנית הגב' בנמו (עמ' 11). אין חולק כי בדיון מיום 23/12/2013 התייחס לתחשיביה של הכלכלנית ומכאן ברור כי קיבל את התחשיב לידי עוד לפני הדיון (עמ' 10 - 11 לפרוטוקול). אמנם אין ראיה על המועד המדויק שבו קיבל רוי"ח בנבנישתי את תחשיביה של הכלכלנית, אולם ניתן לקבוע בבירור כי הדבר היה לפני הדיון מיום 23/12/2013 וכי ביקש להגיש התייחסות של כלכלנים מטעמו. לדבריו "קיבלתי את התחשיב של מלי, הכנו תחשיבים עם כלכלנים שלנו וביקשנו לשבת עם מלי כדי לענות את הנתונים, את ההבדלים" (עמ' 10 שורה 2). אין גם כל חולק כי בהמשך הדיונים הציגו המערערים נתונים שנערכו על ידי כלכלנים מטעמם.

33. בנסיבות האמורות דומני כי לא נפל כל פגם בהחלטת הרפרנט המקצועי להאריך את המועד. ודוקו, הארכת המועד להוצאת שומה אינה פוגעת בהכרח במערערים. צריך לזכור כי המשיב יכול היה להוציא שומות לפי מיטב השפיטה בהתבסס על חוות דעתה של הכלכלנית הגב' בנמו במועד, כלומר עד 31/12/2013. בשומה שכזו לא הייתה התייחסות לטענות המערערים ביחס לתחשיב שנערך. מתן אפשרות למערערים להציג עמדתם לפני הוצאת השומה, רק היטיבה את מצבם. אינטרס הוודאות של המערערים לא נפגע שכן הם ידעו על הביקורת, ידעו על התחשיב שהוכן וידעו כי יש להם השגות על התחשיב. גם אם ההודעה על הארכת המועד נמסרה להם רק ביום 15/12/2013, ברי כי עוד קודם לכן ידעו כי בכוונת המשיב להשלים את הביקורת וכי אין בכוונתו לאשר את השומות העצמיות בטרם תושלם הביקורת.

על-כן איני סבור כי נפל פגם כלשהו בהחלטה בדבר מתן הארכה.

פסילת הספרים

34. לאחר שהוצאו למערערים שומות והוגשו על ידם השגות, נערך דיון בשומות בפני המפקח מר עידן בן אלי. במהלך דיוני ההשגה – דיוני שלב ב', הוצגו למפקח מסמכים מהתביעות ההדדיות שהוגשו על ידי בעלי הדין בת"א 4376-12-13 ות"א 6910-12-13. מעיון במסמכי התיקים (צורפו כנספח "א" ו-ו



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-02-30567 שווארמה א.ש. בע"מ נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 16-02-30660 שוורץ נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 16-02-30624 חן נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 16-02-30618 נחום נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 16-02-30579 שיפודי שס בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

"ב" לתצהיר מש/6), התברר למפקח כי ספרי החברות נוהלו בסטייה מהותית וכי בעלי המניות עשו שימוש בכספי הכנסות למימון הוצאות משפטיות פרטיות ולרכישות פרטיות.

בעקבות אלו נשלחו לחברות הודעות על פסילת הספרים לפי סעיף 130(יא)(1)(ג) לפקודה (הודעות מיום 9/12/2015 סומנו כנספח ו' למש/6).

35. לאחר מספר דיונים במסגרתם הוצגו למפקח הסכם הפשרה שהושג בין בעלי המניות בתביעות האמורות, נשלחו לחברות הודעות עדכניות בדבר פסילת הספרים (הדיון מיום 9/12/2015 צורף כנספח "ד" למש/6, הסכם הפשרה סומן כנספח "ח" למש/6). בהודעות העדכניות מיום 17/12/2015 (נספח "ז" למש/6) מציין המפקח כי בשים לב למסמכים שהוצגו לו, פרוטוקול ישיבת בעלי המניות מיום 7/10/2013, כתבי הטענות בתביעות, והסכם הפשרה מיום 27/5/2014, שוכנע כי ספרי החברות לא נוהלו כדין. לפיכך קבע על פי סעיף 130(יא)(1) לפקודה כי "פנקסי החשבונות שניהלה החברה לשנות המס 2009-2013 הינם בלתי קבילים לצרכי קביעת הכנסתה" (להלן: ההחלטה לפסילת הספרים).

36. המערערים מבקשים לבטל את ההחלטה לפסילת הספרים. לטענתם המשיכות הפרטיות היו בסכומים מזעריים. כן נטען כי ניתנו הסברים לכל המשיכות וצורפו סרטי קופה המעידים כי כל המשיכות הפרטיות של מצרכים נרשמו בספרי החברה. המערערים מדגישים כי על המשיב מוטל הנטל להוכיח כי נפל פגם בניהול הספרים ולטענתם נטל זה לא הורם.

37. כמפורט להלן דין טענות המערערים להידחות. אפתח בהערות קצרות לעניין החובה לניהול ספרים.

38. סעיף 130(א)(1) לפקודת מס הכנסה מקנה למשיב סמכות להורות לנישומים על ניהול פנקסי חשבונות שונים. וכך נאמר בסעיף:

לצורך השומה רשאי המנהל להורות, דרך כלל או לסוג מסוים של נישומים, על ניהול פנקסי חשבונות של הכנסה הנובעת מעסק או ממשלח-יד, והוא רשאי לקבוע באותן הוראות כללים לשיטת ניהול הפנקסים, לרבות חיוב הנישום לדרוש ממי שאתו הוא מקיים קשר עסקי כלשהו למסור לנישום את פרטיו האישיים ולהזדהות. ההוראות ייכנסו לתקפן בתום שלושה חדשים מיום פרסומן ברשומות או במועד מאוחר יותר שקבע המנהל, ורשאי הוא לעשות כן דרך כלל או לסוג מסויים של נישומים. ואולם ביטולן של הוראות או קביעת הוראות מקלות יכול שייכנסו לתקפן לפני תום שלושה חדשים מיום פרסומן;



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-02-30567 שווארמה א.ש. בע"מ נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 16-02-30660 שוורץ נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 16-02-30624 חן נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 16-02-30618 נחום נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 16-02-30579 שיפודי שס בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

בהתאם לסמכות זו הותקנו הוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבוניות), התשל"ג-1973 (להלן: הוראות ניהול ספרים). הוראות ניהול ספרים כוללות הוראות כלליות בדבר ניהול ספרי חשבוניות של נישום וכן הוראות פרטניות ביחס לסוגי נישומים שונים, כמפורט בתוספות השונות להוראות.

39. הוראות ניהול הספרים למיניהן מהוות מרכיב חשוב בבירור הכנסותיו של נישום. כבר נאמר אין ספור פעמים בפסיקה כי להקפדה על ניהול ספרים על פי ההוראות חשיבות רבה בביקורת על חשבוניותיו והכנסותיו של נישום. הוראות ניהול הספרים נועדו לאפשר ביקורת יעילה, מהירה וקלה על חשבוניותיו של כל נישום על מנת לאפשר קביעת מס אמת (ראו ע"א 734/89 פיקנטי תעשיות מזון בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן, פ"ד מו(5) 309, 321 (1992); א' רפאל מס הכנסה כרך ו' 35 (2005)).

הוראות ניהול ספרים נועדו גם ליצור מערכת סדורה של חשבוניות שתאפשר לפקיד השומה לדעת בכל רגע נתון את היקף הכנסותיו והוצאותיו של כל עסק, ללא צורך בחקירה מורכבת או בפעולות בלוש אחר מקורות ההכנסה. מילוי ההוראות נועד גם להקשות ולהגביל את יכולתם של הנישומים להתחמק מתשלומי מס. תכלית נוספת הינה יצירת מסגרת ארגונית שתמנע שכחה, הזנחה ורשלנות (ראו ע"א 789/80 פקיד שומה רחובות נ' שקד, פ"ד לו(2) 103, 107 (1983); ע"א 2334/90 שרדתי גרר אזור בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב 3, פ"ד מט(1) 608 (1995)). ניהול כדן של ספרים אינו מחסן את הנישום מפני ביקורת שכן גם אם הספרים נחזים להיות ערוכים כדן על פי הוראות ניהול ספרים, הרי שרישומים מוטעים בספרים עשויים להביא לפסילתם.

40. סעיף 130(יא)(1)(ג) לפקודה מורה:

(1) ניתנו הוראות לפי סעיף קטן (א), ונעשה אחד מאלה יראו את הפנקסים כבלתי קבילים, זולת אם שוכנע פקיד השומה כי היתה סיבה מספקת למעשה כאמור:

(א) [...]

(ב) [...]

(ג) בדוח שהוגש לפי סעיף 131 נוכחה הוצאה פרטית, או הוצאה בלא רכישה או קבלת שירות, או שסכום ההוצאה שנוכחה כאמור אינו משקף את מחיר הרכישה או את מחיר קבלת השירות, והכל באופן שהפחית את ההכנסה החייבת או שהגדיל את ההפסד, בסכום מהותי;

מהוראה זו ברור כי ניכוי הוצאות פרטיות של בעלי המניות, רישום מוטעה של סכומי ההוצאות וכדומה, מהווים סטייה מהוראת ניהול הספרים ומבססים החלטה בדבר פסילת הספרים



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-02-30567 שווארמה א.ש. בע"מ נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 16-02-30660 שוורץ נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 16-02-30624 חן נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 16-02-30618 נחום נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 16-02-30579 שיפודי שס בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

(ראו דנ"א 6067/14 זאב שרון קבלנות בנין ועפר בע"מ נ' מנהל המע"מ, פסקה 10 (6/8/2015); ע"מ 12-15-62776 מסיקה נ' מדינת ישראל (1/8/2018)).

41. עיון בכתב התביעה שהגישו בעלי המניות מגלה כי בעלי המניות עצמם טענו לפגמים בניהול הספרים. כך בכתב התביעה בת"א 4376-12-13 (נספח "א" למש/6), טוען מר שמעון נחום:

8. לאחרונה התגלו לתובע עובדות חמורות אודות התנהלותם של הנתבעים בכלל והתנהלותו של המנכ"ל בפרט בכל הנוגע למשיכה שלא כדין של כספים מקופת החברות המשותפות ובכל הנוגע לעסקאות פרטיות חריגות שמבצע יקיר עם החברות המשותפות.
- התברר גם כי בעלי מניות הרוב נטלו כספים מקופת אחת החברות על מנת לשלם לעורך דינם בייעוץ פרטי שניתן להם, והכל תוך פגיעה בחברה ועל חשבון התובע.
9. התובע שב והתריע על התנהלות פסולה זו, המהווה הפרה בוטה ומתמשכת של חובות אמונים של נושא משרה, הפרת חובת תום הלב של בעלי המניות, קיפוח המיעוט ואף במקרים אחרים הפרה, לכאורה, של דיני המס ודיני העונשין – אך ללא הועיל.
10. לא זו בלבד שהנתבעים לא חדלו ממעשיהם ולא דאגו להשיב לקופת החברות את הכספים שנטלו שלא כדין, הם דאגו לסלק מדרכם את מנהלת החשבונות של החברות המשותפות (למעט של גאיה), רעייתו של התובע, אשר חשפה את נטילת הכספים מקופת החברות וגרמו לפיטוריה, על מנת שהם יוכלו להמשיך ולעשות בכספי החברות כבתוך שלהם ללא כל בקרה או ביקורת [...].

בהמשך טוען מר שמעון נחום כי בספרים נרשמו סכומים שאינם משקפים את עלויות המוצרים. בסעיף 22 הוא מציין כי נעשה שימוש ברכב של החברה לפעילות פרטית של יקיר שוורץ, בנו של שלום שוורץ בעלות של לפחות 100,000 ₪.

42. בכתב התביעה שהגישו החברות כנגד שמעון נחום (ת"א 6910-12-13) מעלות החברות טענות קשות כנגד ניהול החברות על ידי מר נחום. בסעיף 10 לכתב התביעה נטען, בין היתר, כי מר נחום שלשל לכיסו כספים רבים השייכים לחברות. בסעיף 19 נטען כי התגלה לחברות שמר נחום ניכה כהוצאה חשבונית שהוצאה על ידי טפירו שיווק חומרי בנייה בע"מ, אף שההוצאה הייתה פרטית ולא של החברות. בהמשך כתב התביעה נטען על ידי החברות כי מר נחום גזל מהחברות סך של כ-2,991,774 ₪ (סעיף 35) תוך רישום הוצאות פרטיות בספרי החברות (סעיף 39).



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-02-30567 שווארמה א.ש. בע"מ נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 16-02-30660 שוורץ נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 16-02-30624 חן נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 16-02-30618 נחום נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 16-02-30579 שיפודי שס בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

43. החברות אף צירפו טבלה (נספח 7 לכתב התביעה הנ"ל) ובה פורטו ההוצאות הפרטיות שנרשמו בספרי החברה ובהן הוצאות גינון בביתו של מר נחום, הוצאות להקמת בריכה פרטית, רכישת מוצרי חשמל, רכישת ציוד פרטי, רכישת ביגוד ועוד ועוד.

44. בהסכם הפשרה שנחתם בין בעלי המניות והחברות ביום 27/5/2014, ואשר נועד להסדיר את התביעות ההדדיות, אין ויתור על הטענות ואין חזרה מהטענות בדבר רישום הוצאות פרטיות בספרי החברה. להיפך, הוחלט כי הטענות ההדדיות יועברו להכרעת רואי החשבון של החברות אשר ישמשו כבוררים בין הצדדים (סעיף 1 להסכם הפשרה, נספח ה' למש/6).

45. במהלך הדיונים בערעורים לא הגישו בעלי המניות תצהירים כלשהם ולא נתנו בעצמם כל הסבר למשיכות הפרטיות השונות שפורטו על ידם בכתבי הטענות האמורים, ולרישומן בספרי החברות. גם תוצאות הבוררות עליה הוסכם לא צורפו לבית המשפט.

46. במהלך שמיעת הראיות אישרה רוי"ח עוזרי, מנהלת החשבונות של החברות, כי בוצעו משיכות פרטיות על ידי בעלי המניות (עמ' 21). עם זאת, כך העידה, משיכות פרטיות אלו נרשמו בקופת החברה. העדה טענה כי מסרה את המסמכים המעידים על רישום משיכת המזומן למפקח (עמ' 22-23, חלק מהמסמכים הוצגו וסומנו מש/5).

עם זאת, לעדה לא היו הסברים לכל המשיכות וקשה להתאים בין מועדי משיכות המזומן, לחשבוניות הקופה. כך למשל לא ידעה להסביר כיצד נרשמה משיכת מזומן על ידי שלום שוורץ, כאשר התשלום בקופה נרשם רק לאחר שנפטרה (עמ' 24). יתרה מזו, לעדותה לא היה ספר מסודר לרישום משיכות המזומן הפרטיות (עמ' 24 שורה 26).

47. זאת ועוד, העדה לא העידה מאום על שאר המשיכות הפרטיות שנטענו בכתבי הטענות שבתביעות שבין בעלי המניות. כך נשאלה לגבי המשיכות הפרטיות של מר נחום והבהירה כי לא רצתה "לתפוס צד" בסכסוך בין בעלי המניות ולכן אינה יכולה להעיד דבר על כך (עמ' 28 שורה 5).

48. במצב זה, כאשר בעלי המניות נמנעו מלהעיד וכאשר רוי"ח עוזרי לא יכלה לתת הסברים מפורטים לכל המשיכות הפרטיות שנטענו, צדק פקיד השומה כאשר הורה על פסילת הספרים.

בנסיבות שכאלו אין צורך לדון בטענות הנרחבות שהעלה בא כוח המערערים לעניין נטל ההוכחה, שכן בין אם הנטל מוטל כולו על שכמי המשיב ובין אם לאו, די לו להצדיק את ההחלטה



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-02-30567 שווארמה א.ש. בע"מ נ' פקיד שומה חדרה
 ע"מ 16-02-30660 שוורץ נ' פקיד שומה חדרה
 ע"מ 16-02-30624 חן נ' פקיד שומה חדרה
 ע"מ 16-02-30618 נחום נ' פקיד שומה חדרה
 ע"מ 16-02-30579 שיפודי שס בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

ובכך להעביר את הנטל למערערים. ברור כי לאור הראיות שהוצגו הוכח ברמה מספקת כי ספרי החברות כוללים הוצאות פרטיות וכי לא ניתן הסבר מספיק להוצאות אלו.

התוצאה העסקית של החברות

49. כאמור, בעקבות הביקורת שנערכה בחברות וחוות דעתה של הכלכלנית מ' בנמו, הוצאו לחברות שומות לפי מיטב השפיטה לשנים 2009 - 2013, אותן שנים שלגביהן ניתנה ההחלטה בדבר פסילת הספרים.

50. בפירוט הנימוקים לשומות שהוציא המשיב לחברות (נספחים "י" לתצהיר מע/1), מבסס המשיב את החלטתו להוציא שומות לפי מיטב השפיטה, על חוות הדעת הכלכלית שהוכנה על ידי הגב' מ' בנמו. המשיב מבהיר, כי לאור פסילת ספרי החברות, לא ניתן לבסס על הספרים שומות של החברות ועל-כן נעשה שימוש בחוות דעת כלכלית.

51. המערערים חולקים על שומות המס שהוצאו לחברות. לטענת המערערים הנטל לשכנע בנכונות השומות מוטל על שכמי המשיב; נטל זה לא הורם. המערערים מעלים השגות רבות על תוכן חוות הדעת הכלכלית. בין היתר טענו כי חוות הדעת ניתנה על סמך קניות בודדות בלבד שאינן יכולות לשמש בסיס להערכה כוללת של חוזי הרווח בחברות. המערערים טוענים גם כי נפלו טעויות שונות בהערכותיה של הכלכלנית המצדיקות את קבלת הערעור וביטול השומות.

52. את הדיון אפתח בהערה מקדימה לעניין נטלי ההוכחה.

כידוע, נקודת המוצא בחלוקת הנטלים במשפט האזרחי בכלל, ובתיקי המס בכללם, היא כי נטל ההוכחה במשפט מוטל על כתפי הצד שמבקש לקדם עניינו במשפט. בערעורי המס רואים את הנישום, המערער על שומת המס שהוציא לו פקיד השומה, כמי שמבקש לקדם את עניינו בבחינת "המוציא מחברו" ועל-כן נטל ההוכחה מוטל על הנישום (ראו רע"א 1436/90 ג'ורא ארד חברה לניהול השקעות ושירותים בע"מ נ. מנהל מס ערך מוסף, פ"ד מו(5), 101, (1992); ע"א 3646/98 כ.ו.ע. לבנין בע"מ נ. מס ערך מוסף, פ"ד נו(4), 891, (2003); ע"א 5324/05 שחאדה נ. פקיד שומה עכו (9/8/2009); ע"א 10213/07 בן אליהו נ. פקיד שומה ירושלים (29/4/2010); ע"א 4493/12 ביבי נ. פקיד שומה ירושלים 1 (13/4/2014)).

53. עם זאת, הטלת נטל ההוכחה על כתפי הנישום אינה שוללת העברת נטלים גם על כתפי פקיד השומה. כך נקבע כי מקום שבו מוציא פקיד השומה לנישום שומה לפי מיטב השפיטה, מבלי שספריו של הנישום נפסלו, מוטל על פקיד השומה "נטל ההצדקה", נטל שמשמעו הצדקת הוצאת השומה (ראו



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-02-30567 שווארמה א.ש. בע"מ נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 16-02-30660 שוורץ נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 16-02-30624 חן נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 16-02-30618 נחום נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 16-02-30579 שיפודי שס בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

ע"א 6743/03 תחנת שירות רכב רוממה – חיפה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה (28/7/2005); ע"א 5324/05 הנ"ל; ע"א 4230/00 רצון נ' פקיד שומה נתניה (29/9/2003).

54. הנטל המוטל על פקיד השומה להצדיק את החלטתו בדבר הוצאת השומה לפי מיטב השפיטה, אינו זהה לנטל ההוכחה בדבר נכונות השומה, שכן בשלב זה נדרש פקיד השומה רק להצדיק את החלטתו (ראו ע"א 718/86 בוטרס נ' פקיד שומה נצרת, פ"ד מג(3) 52 (1989)).

לצורך עמידה בנטל ההצדקה, די בכך שפקיד השומה יצביע על שיקולים סבירים וענייניים המבססים את מסקנתו כי דו"ח שהגיש נישום אינו מדויק ואינו משקף את מלוא הכנסותיו (ראו ע"א 734/89 פיקנטי תעשיות מזון בע"מ נ' פקיד שומה דן, פ"ד מו(5) 309, 526 (1992); ע"א 5468/12 יונסוף נ' פקיד שומה ירושלים (8.7.2014)).

ליקויים במערכת החשבונות של נישום מהווים שיקול רלבנטי להצדקת השומה, גם אם ספריו של הנישום לא נפסלו (ע"א 5324/05 הנ"ל). כך גם שינויים בלתי מוסברים ברווחיות העסק, תוצאות עסקיות בלתי סבירות ועוד (ע"א 244/84 רביב נ' מנהל מס ערך מוסף יפו, פ"ד מ(3) 753 (1986)).

55. חשוב להדגיש כי בשלב הצדקת הוצאת השומה על-פי מיטב השפיטה, רשאי פקיד השומה לסמוך על ראיות מנהליות והוא אינו נדרש לבסס את החלטתו על ראיות העומדות במבחני הקבילות בבית המשפט (ראו לעניין הגדרת הראיה המינהלית ולשימוש בראיה מינהלית לצורך הצדקת השומה, ע"א 5324/05 הנ"ל, פסקה 9 לפסק דינו של השופט מלצר; ע"א 8782/05 נבון נ' פקיד שומה אשקלון (14/2/2008)).

56. עוד נזכיר כי את ההלכה ולפיה בית המשפט לא ימהר להתערב בשיקול דעתו של פקיד השומה אשר מצא כי קיימים נימוקים המצדיקים הוצאת שומה לפי מיטב השפיטה, והדבר עולה בקנה אחד עם ההלכה הכללית לפיה ימעט בית המשפט להתערב בשיקול דעת הרשות המינהלית.

עם זאת, יש לזכור כי תכלית הוצאת השומה לפי מיטב השפיטה היא לקבוע "מס אמת על יסוד הכנסת אמת" (ע"א 552/02 חנני נ' פקיד שומה חיפה, פ"ד ס(1) 112 (2005)). על כן, מקום שביט המשפט משתכנע מהסבריו של הנישום, או מתוך עיון בחומר שבפניו, כי השומה שהוציא פקיד השומה אינה משקפת מס אמת, רשאי הוא להתערב, לבטל את השומה או לשנותה (ראו סעיף 156 לפקודת מס הכנסה). הנישום יכול להצביע בפני בית המשפט על הסבריו לתהיותיו של פקיד השומה, או להצביע על נתונים עובדתיים המלמדים כי שגה פקיד השומה בשומתו או הפריז בהערכתו (ע"א 734/89 הנ"ל, עמ' 317; ע"א 435/78 רוזנשטוק נ' פקיד שומה תל-אביב פ"ד לה(4) 633 (1981); ע"א 8082/09 רחמים



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-02-30567 שווארמה א.ש. בע"מ נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 16-02-30660 שוורץ נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 16-02-30624 חן נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 16-02-30618 נחום נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 16-02-30579 שיפודי שס בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

שקלים נ' פקיד שומה ירושלים 3 (27.11.2011). יתרה מזו, כאשר פקיד השומה מבסס את שומתו על נתונים מוגדרים, לרבות מתוך ספרי הנישום, להבדיל מקביעת שומה על פי הערכות שוק ותדריכים מקצועיים, פתוחה הדרך בפני בית המשפט לבחון את הנתונים עליהם התבסס פקיד השומה וככל שיתברר כי ההתבססות מוטעית, יתערב בית המשפט בשומה (ע"א 724/89 יוסיאן נ' פקיד שומה כפר-סבא, פ"ד מז 873 (1993)).

57. בהליך הנוכחי פסל פקיד השומה את ספרי החברות. ראינו כי הספרים נפסלו בין היתר משום שבעלי המניות והמנהלים, הצהירו, בגדרם של ההליכים שנקטו אחד כנגד השני, כי בספרי החברה נכללו הוצאות פרטיות, כי נמשכו כספים שלא כדין וכי ספרי החברות אינם משקפים את הכנסותיהן והוצאותיהן האמיתיות. די בכך כדי להצדיק עריכת שומה לפי מיטב השפיטה על פי סעיף 145(א)(2)(ב) לפקודה.

58. זאת ועוד, ראינו כי בביקורת שנערכה על ידי הכלכלנית התגלו תוצאות בלתי סבירות, והדבר אך הגיוני הוא. מקום שבספרי החברה נכללו הוצאות פרטיות שאינן הוצאות של החברה, מתחייבת המסקנה כי ההוצאות העסקיות שלה אינן תואמות את האמת (ראו תצהירה של מ' בנמום מ/ש/8 סעיפים 40-44 ו-71-76, ועדותה עמ' 99-100).

לאור האמור ברי שפקיד השומה עמד בנטל ההצדקה המוטל עליו. בכך לא מסתיים הדיון, אלא הנטל עובר לכתפי הנישומים לשכנע כי השומה שהוצאה פגומה או מופרזת.

60. כאן צריך להבהיר, שומה שמוצאת על ידי פקיד השומה, לאחר שנפסלו הספרים ונקבע כי ההוצאות העסקיות של הנישום אינן סבירות, אינה צריכה להתבסס על ראיות מדויקות ועל חישוב מדויק (ע"א 4230/00 הנ"ל, פסקה 6).

בע"א 62/58 פקיד שומה תל-אביב 1 נ. כץ, פ"ד יג 167 (8/2/1959) המצוטט בע"א 4230/00 הנ"ל נאמר:

נראה לנו שאחרי קביעת העובדות הנ"ל, שגם לדעת השופט עלה מהן ללא צל של ספק שהיה מקום לשומה לפי מיטב השפיטה, לא נשאר לשופט אלא לאשר את השומה, בלתי אם יעלה בידי הנישום להוכיח כשרירותית, או כמופרכת מעיקרה או למשל, כבנויה על הנחות של עובדות או משפט המוטעות ביסודן

ראו גם ע"א 435/78 הנ"ל; ע"א 731/88 בוכמן נ' פקיד שומה תל-אביב, פ"ד מז (4) 265; (1992); ע"א 42/84 גרינברג נ' פקיד השומה רחובות פ"ד מ"א (3) 57, 58 (1987); ע"א 112/86 מנהל



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-02-30567 שווארמה א.ש. בע"מ נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 16-02-30660 שוורץ נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 16-02-30624 חן נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 16-02-30618 נחום נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 16-02-30579 שיפודי שס בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

מס ערך מוסף נ' חכים, פ"ד מ"ה (2) 838 (1991); ע"א 352/86 פקיד השומה נ' אורן, פ"ד מ"ד (2) 554 (1990).

61. עוד נציין כי הלכה היא שמקום בו מוציא פקיד השומה שומה על פי מיטב השפיטה, בשל העדרם של ספרים עליהם ניתן לסמוך, יטה בית המשפט שלא להתערב בה. כך בע"א 435/78 הנ"ל בפסקה 5 אומר בית המשפט:

בנסיבות הקימות, כשחסרו פנקסים, שעל-פיהם ניתן להגיע לשומה מבוססת וריאלית, שומה היה על המשיב לנסות ולקבוע תחשיב הגיוני וסביר ועל בסיס תחשיב, הקרוב ביותר לאותו סוג עיסוק. בית-משפט זה הדגיש וחרז והדגיש פעמים אין ספור, כי כאשר מוציא פקיד השומה שומה לפי מיטב שפיטתו, אין מקום לבית משפט לבוא ולשים את שיקול דעתו במקום שיקול דעת פקיד השומה; אין הערכתו של בית המשפט טובה מהערכתו של פקיד השומה, איש המקצוע, ורק אם הנישום יעמוד בנטל ההוכחה ויוכיח, שהשומה מופרכת מיסודה, יקבל בית המשפט טענתו.

כך הוא כאשר פקיד השומה סומך על תדריך, ועל אחת כמה וכמה כאשר פקיד השומה סומך על חוות דעת פרטנית המבוססת על ביקורת ישירה שנערכה בעסקו של הנישום (ראו גם ע"א 88/83 קידרון נ. פקיד שומה גוש דן, פ"ד מא(4) 412 (1987); ע"א 731/88 הנ"ל; ע"א 5200/06 אלקיס יבוא ושיווק בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף (ת"א 1), (16/11/2009)).

62. צריך לזכור כי שומה על פי מיטב השפיטה הנערכת בהעדר ספרים שניתן לסמוך עליהם, מבוססת על הערכות ואומדנים ומתחשבת במקובל בענף, בהכנסות הצפויות בכל עסק, תוך עריכת חישובים ממוצעים. מטבעם, חישובים אלו אינם מדויקים ויימצא מי שיקופח על ידם. עם זאת, אין לנישום להלין אלא על עצמו, שלא ניהל ספריו כדיו, לא המציא תשובות מספקות, לא איפשר עריכת שומה מבוססת על נתוני האמת בלבד, וחייב את פקיד השומה להוציא שומה על פי מיטב השפיטה (ראו ע"א 88/83 הנ"ל פסקה 9, ע"א 734/99 פיקנטי תעשיות מזון בע"מ נ. פקיד שומה גוש דן, פ"ד מו(5) 309, 226 (1992); ע"א 42/84 גרינברג נ. פקיד שומה רחובות, פ"ד מא(3), 57 (1982); ע"א 5200/06 הנ"ל).

63. עם זאת ברי כי פקיד השומה אינו יכול לפעול בשרירות לב ובקלות דעת אלא עליו לבסס את אומדניו והערכותיו על נקודות אחיזה במציאות הכללית, בניסיונו ובראיות שהוצגו (ראו ע"א 8082/09 הנ"ל; ע"א 8375/06 צ'צ'קס נ' מנהל מס ערך מוסף פתח תקוה (25/3/2009); עמ"ה (י-ם) 3013/96 רפאל נ' פקיד שומה ירושלים (22/12/1999); ע"א 734/89 הנ"ל).



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-02-30567 שווארמה א.ש. בע"מ נ' פקיד שומה חדרה
 ע"מ 16-02-30660 שוורץ נ' פקיד שומה חדרה
 ע"מ 16-02-30624 חן נ' פקיד שומה חדרה
 ע"מ 16-02-30618 נחום נ' פקיד שומה חדרה
 ע"מ 16-02-30579 שיפודי שס בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

את ההערכות, ההשערות והאומדנים צריך פקיד השומה להסביר ולהבהיר, אולם ככל שלא נפל פגם בהערכות אלו והן מעוגנות בנתונים סבירים, בניסיון המקצועי וברסיסי המידע המצוי בתיק, לא יתערב בית המשפט בשומה (ראו ע"א 5324/05 הנ"ל; ע"א 352/86 הנ"ל; ע"א 62/58 פקיד השומה תל-אביב 1 (מזרח) נ' כץ, פ"ד יג 166, 168 (1959)). בית המשפט יתערב בשומתו של פקיד השומה רק במקרים חריגים, כגון אם יתברר כי פקיד השומה טעה בהערכת הנתונים הקיימים, טעה בפרשנות הדין או ביסס הערכותיו על נתונים מטעים או בלתי סבירים (ע"א 5200/06 הנ"ל פסקה 11).

64. הנטל לשכנע כי יש מקום להתערבות שיפוטית מוטל על כתפי הנישום (ע"א 42/84 הנ"ל; ע"א 112/86 הנ"ל; ע"א 8082/09 לעיל). כדי להרים את הנטל המוטל עליו, לא די באמירות כלליות ובעדויות בעל-פה אלא על הנישום להציג ראיות אובייקטיביות לתמיכה בטענותיו (ע"א 352/86 הנ"ל עמ' 560). ודוקו, בידי הנישום מצוי מלוא המידע על הכנסותיו והוצאותיו. לפקיד השומה במצב זה חסרים נתוני האמת רק בשל מחדליו של הנישום ועל כן אין הוא יכול לבוא בטרזניה כלפי פקיד השומה אשר מסתפק בהערכות והשערות. ירצה הנישום לסתור את שומתו של פקיד השומה, יהא עליו להביא ראיות משכנעות, שיעמדו בביקורת שיפוטית.

כך ברור כי הנישום אינו יכול לבסס גרסתו על אותם ספרים שנפסלו וכבר נאמר כי "מערכת חשבונות, שבדין נפסלה כבלתי תקינה, אינה יכולה לשמש, היא כשלעצמה, ראיה לסתירת השומה" (ע"א 557/68 פקיד השומה תל אביב 1 נ' בדולח, פ"ד כג(1) 495, 500 (1969); ע"א 112/86 לעיל). בשים לב להלכות אלו נבחן את השומה על פי מקורות ההכנסה השונים.

65. ולענייננו, הכלכלנית הגב' מלי בנמו ערכה ביקורות בעסקיהן של החברות ביום 23/2/2013 (מש/8 עמ' 101 סעיף 7). את הביקורת ערכה עם מפקחים וכלכלנים, לאחר קניית ביקורת שנערכה ללא הזדהות. לעדותה, בעסק של שיפודי ש.ש. רק לאחר קניית הביקורת, הזדהותה, שוחחה עם הטבחית וכן עם עובדים נוספים כדי לקבל מידע ורק לאחר מכן ערכה את תחשיבה. בקניית הביקורת נרכשו 16 מנות שונות (סעיף 15 למש/8). לאחר ההזדהות וקבלת הפרטים ביקשה לקבל לבדיקה 6 מנות נוספות שנמכרות בדלפק ללא הגשה לשולחנות (סעיף 19 למש/8). המנות כולן נשקלו, התבקש מידע לגבי חומרי הגלם ומשקלם. זאת ועוד, הכלכלנית העידה כי פנתה לספקים לקבלת מידע כגון לעניין הפחת וכדומה (עמ' 113).

66. גם בעסק המנוהל על ידי חברת שווארמה נערכה ביקורת באופן דומה (מש/8 סעיף 45 ואילך). גם כאן נרכשו מנות ביקורת (מש/8 סעיף 51), וגם בעסק זה נערכה שקילה, נערכה שיחה עם מנהל המסעדה קובי והתקבל המידע.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-02-30567 שווארמה א.ש. בע"מ נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 16-02-30660 שוורץ נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 16-02-30624 חן נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 16-02-30618 נחום נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 16-02-30579 שיפודי שס בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

ביום 4/12/2013 נערכה ביקורת נוספת, הפעם באולם האירועים המנוהל על ידי חברת שווארמה (סעיף 64 למש/8). גם בביקורת זו התקבל מידע מהמנהל, מהטבחית תקווה ומעובדי הגריל (טארק וחמודי) (סעיף 67 למש/8).

67. כפי שניתן ללמוד לא מדובר בהערכה כללית אלא בביקורת ממשית, תוך בירור פרטים על המנות השונות, שקילתן וחישוב חומר הגלם בכל מנה ומנה. מטבע הדברים לא נבדקו כל המנות בתפריט אולם אין ספק כי המנות העיקריות, המהוות את עיקר מכירות העסק, נבדקו.

68. המערערים מצידם ביקשו להגיש חוות דעת נגדית של הכלכלן מר א' דהן (הוגש תצהיר שסומן מע/10). גם מר דהן ערך ביקורת בעסקי החברות, שקל מנות שונות וערך בדיקת עלויות. בחברת שיפודי ש.ס. מצא כי אחוז חומר הגלם היא 56% ולא 29.96% כפי שציינה הכלכלנית בנמו, וכי בחברת שווארמה אחוז חומר הגלם הוא 48.11% ולא 33.57% כפי שציינה הכלכלנית בנמו.

69. בחקירתו הבהיר כי הביא בחשבון גם מכירות בין החברות, מנות לעובדים וכדומה (עמ' 74). מדובר להערכתו בכ-20% מסך המכירות. עוד מתברר כי בחישוביו נפלו מספר טעויות, כמו למשל טעות ביחידת המדידה, נפח בשר פרגית לעומת משקל (עמ' 78) או ביחס למחירי סלטים (שם). יתכן שמדובר בטעויות זניחות ביחס לחישוב הכולל אולם ברור שגם חוות דעתו של מר דהן אינה מהווה חישוב מדויק של העלויות והמחירים של המנות.

70. עוד התברר בחקירתו של מר דהן כי נמצאו על ידו ליקויים ברישום הקניות בקופה. כך ציין כי לאחר בדיקה מעמיקה גילה " [...] ששמות המנות והקודים שלהם מתחלפים מעת לעת. נוצר מצב שבו מנות מסוימות מופיעות תחת שני קודים שונים ויש בלבול גם בקודים. זאת אומרת לא ניתן להתחקות ב-100% אחר שקלול כל מנה ומנה" (עמ' 92) (ההדגשה הוספה). עוד הוסיף: "ישבתי עם קובי ושם יש בעיה מכיוון שדו"ח הפריטים הזה הוא דו"ח שלדעתי נהלי העבודה לא טובים בעסק הזה שאנשים יכולים להוסיף פריטים במחשב והם עושים את זה" (עמ' 93).

העד הדגיש כי למרות הקשיים ערך בדיקה מעמיקה, לטענתו טובה יותר מהביקורת של פקיד השומה.

71. כאמור, הלכה היא כי הנישום רשאי לשכנע כי נפלו פגמים בשומה שערך המשיב לפי מיטב השפיטה. לשם כך עליו להצביע על פגמים, טעויות וכדומה. על הנישום מוטל גם להציג הסברים חלופיים ולהצביע על שומה מדויקת יותר.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-02-30567 שווארמה א.ש. בע"מ נ' פקיד שומה חדרה
 ע"מ 16-02-30660 שוורץ נ' פקיד שומה חדרה
 ע"מ 16-02-30624 חן נ' פקיד שומה חדרה
 ע"מ 16-02-30618 נחום נ' פקיד שומה חדרה
 ע"מ 16-02-30579 שיפודי שס בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

מהאמור ברי כי המערערים לא עמדו בנטל האמור. השומה שערך המשיב מבוססת על ביקורת שנערכה, על אומדנים ונתונים שהתקבלו. השומה שערך הכלכלן מר דהן מבוססת גם היא על הערכות ואומדנים. מר דהן גם הסביר שמצא ליקויים שמנעו קביעה מדויקת. למעשה מבקשים המערערים כי בית המשפט ידחה את הערכות פקיד השומה ויעדיף את הערכות המומחה מטעמם כאשר ברור שגם הערכות המומחה מר דהן, אינן משקפות חישוב מדויק בשל העדרם של הנתונים הדרושים ובשל ליקוי הרישום.

72. עוד נזכיר כי מר דהן הביא בחשבון את ההעברות בין החברות ואת המנות שמסופקות לעובדים ולהנהלה. לגרסתו מדובר בכ-20% מסך המכירות. המשיב התעלם מאלו וציין, בצדק, כי מחירי ההעברות בין החברות אינם משקפים עסקאות אמת. מחירי העברה בין החברות משקפים לכל היותר את ההסכמות בין הצדדים וראינו כי לבעלי המניות טענות רבות כנגד הרישומים. ברי שלא ניתן להביא בחשבון את עסקאות ההעברה האלו, ולבסס עליהן את השומה. עוד נזכיר כי מר דהן ערך את חישובי המכירות על נתוני שנת 2015 (עמ' 74), ואילו השומות מושא הערעורים מתייחסות לשנים 2009 - 2013 בלבד. חישוביו של מר דהן לוקים גם באופן חישוב הממוצע כשהתעלם ממשקלן של המנות השונות בסך המכירות.

73. איני סבור שבית המשפט צריך ויכול לברר את חישוב עלותה של כל מנה ומנה ולערוך בעצמו, על פי הנתונים שהוצגו, את חישוב אחוז חומר הגלם לכל מנה. די בכך שחישובי הכלכלנית מבוססים על אמות מידה סבירות, מבוססים על נתוני אמת שנאספו, על תשובות שהתקבלו ונאספו כדין. לא שוכנעתי כי נפלו פגמים של ממש בחישוביה של הכלכלנית בנמו, כי אופן עריכת התחשיב שהיה מוטה באופן כלשהו או כי נפלו ליקויים בנתונים עליהם הסתמכה. לא שוכנעתי כי הערכותיו של מר דהן קרובות יותר לאמת מהערכותיה של הכלכלנית בנמו. על-כן, ועל-פי ההלכות שפורטו, יש לאמץ את הערכותיה של הכלכלנית מ' בנמו ולקבוע כי לא נפל כל פגם בשומות החברות שהתבססו על התחשיב שערכה.

סיכום ביניים

74. ראינו כי לא נמצא פסול בהוצאת השומות לשנת 2009 וכי הארכה שניתנה על ידי הרפרנט המקצועי, הייתה כדין. עוד ראינו כי החלטת המשיב לפסול את ספרי החברות הייתה מבוססת והוכח כי הספרים אינם משקפים את פעילותן העסקית האמיתית של החברות. מצאנו גם כי לא נפל פגם בעריכת השומה לפי מיטב השפיטה ובהתבססות על תחשיביה של הכלכלנית מ' בנמו.

על-כן, אני דוחה את ערעוריהן של החברות. להלן אתייחס לערעורים הפרטניים של בעלי המניות.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-02-30567 שווארמה א.ש. בע"מ נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 16-02-30660 שוורץ נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 16-02-30624 חן נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 16-02-30618 נחום נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 16-02-30579 שיפודי שס בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

זקיפת הפרשי ההכנסות בחברות כדיבידנד לבעלי המניות

75. פקיד השומה מצא כי להכנסות המוצהרות של החברות יש לצרף הכנסות נוספות כפי שנקבע בשומות המס שהוציא להן. פקיד השומה קבע כי את ההכנסות הנוספות של החברות, לאחר ניכוי מס החברות המתחייב עליהן, יש לזקוף כהכנסה כדיבידנד לכל אחד משלושת בעלי המניות של החברות, כלומר של שמעון נחום, מרדכי חן ושלוש שוורץ ז"ל. פקיד השומה קבע כי בהעדר כל ראיה להיכן הגיעו ההכנסות הנוספות, מתחייבת המסכנה כי הכנסות אלו הגיעו לכיסם של בעלי המניות באופן אישי.

המערערים לעומתו סבורים כי אין מקום לייחס את ההכנסות הנוספות של החברות (אשר גם בהן כפרו) לבעלי המניות. לטענתם הדבר מהווה מעין "הרמת מסך" ההתאגדות. עוד נטען כי תשלום דיבידנד לבעלי מניות, המהווה חלוקה, מחייב החלטה בדבר חלוקה והחלטה כזו מעולם לא התקבלה. נטען גם כי לא הוכח שלמי מבעלי המניות התווסף הון, כפי שהיה צפוי מחלוקת הרווחים הנוספת. בהצהרות ההון של שמעון נחום ומרדכי חן לא נמצאו הפרשים לא מוסברים, והונו של שלום שוורץ ז"ל כלל לא נבדק.

76. בטרם אתייחס לטענות במקרה הנוכחי נבהיר כי זקיפת הכנסות לא מדווחות של חברה, לבעלי מניותיה אינה חריג, היא אינה מבטא התעלמות מהאישיות הנפרדת של החברה ואינה מבוססת על העקרונות להרמת מסך. כדי להבין את הטענות נקדים מספר הערות על מהותו של דיבידנד.

77. חוק החברות, התשנ"ט-1999 מגדיר דיבידנד בסעיף 1 כדלקמן:

דיבידנד - 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".

ההגדרה כוללת בחובה כל טובת הנאה הניתנת על ידי החברה לבעל המניות. זוהי הגדרה רחבה המשמיעה לנו כי כל תקבול הניתן לבעל מניות בכושרו כבעל מניות, להבדיל מתקבול בכושרו כעובד או כמתקשר בעסקה עם החברה, יחשב כדיבידנד.

סעיף 302 לחוק החברות מבהיר מתי חברה רשאית לחלק מרווחיה לבעלי המניות:

(א) חברה רשאית לבצע חלוקה מתוך רווחיה (להלן - מבחן הרווח), ובלבד שלא קיים חשש סביר שהחלוקה תמנע מן החברה את היכולת לעמוד בחביותיה הקיימות והצפויות, בהגיע מועד קיומן (להלן - מבחן יכולת הפרעון).

(ב) בסעיף זה -

"רווחים", לענין מבחן הרווח - יתרת עודפים או עודפים שנצברו בשנתיים האחרונות, לפי הגבוה מבין השניים, והכל על פי הדוחות הכספיים המותאמים האחרונים, המבוקרים או הסקורים, שערכה



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-02-30567 שווארמה א.ש. בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

ע"מ 16-02-30660 שוורץ נ' פקיד שומה חדרה

ע"מ 16-02-30624 חן נ' פקיד שומה חדרה

ע"מ 16-02-30618 נחום נ' פקיד שומה חדרה

ע"מ 16-02-30579 שיפודי שס בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

החברה, תוך הפחתת חלוקות קודמות אם לא הופחתו כבר מן העודפים, ובלבד שהמועד שלגביו נערכו הדוחות אינו מוקדם ביותר מששה חודשים ממועד החלוקה;
 "דוחות כספיים מותאמים" - דוחות כספיים מותאמים למדד או דוחות כספיים הבאים או שיבואו במקומם, והכל לפי כללי חשבונאות מקובלים;
 "עודפים" - סכומים הכלולים בהון העצמי של חברה ושמקורם ברווח הנקי שלה כפי שנקבע לפי כללי חשבונאות מקובלים, וכן סכומים אחרים הכלולים בהון העצמי לפי כללי חשבונאות מקובלים ושאינם הון מניות או פרמיה, שהשר קבע שיראו אותם כעודפים.
 (ג) השר רשאי לקבוע הוראות לענין חזקות בדבר עמידתה של חברה בתנאי מבחן יכולת הפרעון וכן פטורים או הקלות לענין התאמת הדוחות הכספיים".

בהתאם להוראת חוק החברות, המבחן לחלוקת מותרת של דיבידנד הינו כפול; מבחן הרווח ומבחן כושר הפרעון (ראו ע"א 8500/10 לעיל, פסקה 46; תני"ג (מרכז) 38472-06-10 חברת שוחט רבינוביץ, רואי חשבון נ' דור-אלון אנרגיה בישראל (1988) בע"מ (27/5/13); יחיאל בהט חברות כרך א' 653 (2011)). תשלום לבעלי המניות וחלוקה שאינם עומדים במבחני הרווח מהווים חלוקה אסורה אלא אם בית המשפט אישר את החלוקה. אישור בית המשפט יינתן גם אם החברה אינה עומדת במבחן הרווח ובתנאי שבית המשפט שוכנע כי החברה עומדת במבחן כושר הפרעון. תכלית מבחני חוק החברות הינה הגנה על הנושים מפני כוחם של בעלי השליטה (ראו ע"א 8500/10 הנ"ל, פסקה 46).

78. פקודת מס הכנסה מכירה בחלוקת רווחים לבעלי המניות כמקור לחיוב במס (סעיף 42) (לפקודה). חשיבות הסיווג של הכנסה כדיבידנד או כהכנסה חייבת אחרת נעוץ בשניים; האם מדובר בתקבול הוני בלבד או שמא בתקבול בעל אופי פירותי ואם מדובר בתקבול פירותי יש חשיבות לסיווגו כדיבידנד בעיקר בשל שיעורי המס השונים שנקבעו לדיבידנד. שיעורי מס אלו נעוצים בעיקרון המיסוי הזו שלבי. נסביר בקצרה.

הדין הישראלי בכללותו מכיר בעקרון האישיות המשפטית הנפרדת של החברה (ראו סעיף 4 לחוק החברות, התשנ"ט-1999; יוסף גרוס "לשאלת עקרון האישיות המשפטית הנפרדת של החברה" עיוני משפט א' 287 (1971); אוריאל פרוקציה "מושג ותיאוריה בתורת האישיות המשפטית" עיוני משפט יז 167 (תשנ"ד); אירית חביב-סגל דיני חברות כרך א' 65-104 (2007); ע"א 3415/97 לעיל, פסקה 7). לחברה אישיות משפטית נפרדת משל בעליה, כלומר של בעלי מניותיה. ההכרה באישיות המשפטית הנפרדת של התאגיד מעלה שאלות רבות לעניין אופן מיסוי פעילות התאגיד. מחד ניתן היה לחשוב כי כל עוד לא יחולקו רווחי התאגיד לבעלי מניות שהם אנשים בשר ודם, אין מקום למסותם. גישה זו מבוססת על העקרון שהמס מוטל על נישומים בהתאם ליכולתם הכלכלית ולצריכתם את



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-02-30567 שווארמה א.ש. בע"מ נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 16-02-30660 שוורץ נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 16-02-30624 חן נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 16-02-30618 נחום נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 16-02-30579 שיפודי שס בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

המוצרים והשירותים. לכאורה, לחברה שהינה אישיות משפטית בלתי מוחשית, אין כל צריכה פרטית; היא אינה אלא צינור להעברת הכנסות לבעלים; מכשיר לביצוע פעילות עסקית של הבעלים (ראו י' אדרעי מבוא לתורת המסים 273 (2008); ד' גליקסברג "המיני רפורמה, מודל השילוב המלא ומיסוי התאגידים בישראל" משפטים כ 185-193 (תש"ן)). על כן ניתן לחשוב שאין מקום למסות את החברה על הכנסותיה ולהסתפק במיסוי ההכנסות בעת שיועברו לבעלי המניות. מנגד קיימים שיקולים מגוונים להטלת מס על הכנסותיה של חברה, כגון הכוונת התנהגות, החשש שמא השימוש בחברה יביא לדחיית מס, השפעה פסולה על חלוקת רווחי החברה ועוד. יתרה מזו, הכרה באישיותיה המשפטית הנפרדת של החברה מחייבת הכרה גם בחבותה לשלם מס על הכנסותיה (אדרעי לעיל עמ' 274, 275; א' נמדר מס הכנסה 532 (מהדורה שלישית, 2010); ד' אלקינס מיסוי חברות ובעלי מניותיהם כך א' 45-46 (2009); עמ"ה (חי) 138/00 מנו נ' פקיד שומה חיפה (17/12/02)).

79. חשוב לזכור כי אם מאמצים את הגישה השנייה ולפיה יש להטיל מס גם על הכנסותיה של חברה, הרי שהתייחסות זהה להטלת מס על יחיד ועל חברה עלולה להביא לתשלום מס ביתר. אם החברה תשלם מס מלא על הכנסותיה, כמו שמשלם נישום יחיד בשר ודם, ועל היחיד יהיה לשלם מס מלא על הרווחים שיחולקו לו מהכנסות החברה, הדבר יביא לעודף ואולי לכפל מס (א' לפידות "לסוגיית הכפילות בהטלת מס" הפרקליט כד 304 (1968)).

80. בשל המתח בין הגישות השונות התפתחו מודלים שונים למיסוי הכנסות של תאגידים; מודל השותפות, שבגדרו רואים בחברה רק כצינור להעברת הכנסות לבעלי המניות. במודל זה יחויב כל בעל מניות בחלקו היחסי בהכנסות התאגיד מיד עם קבלת ההכנסות על ידי התאגיד; מודל ההפרדה, לפיו התאגיד ישלם את מלוא המס על הכנסותיו, ובעלי המניות ישלמו את מלוא המס כמתחייב בעת קבלת רווחים מהתאגיד או בעת מכירת זכויותיהם בתאגיד; ומודל השילוב, בגדרו ממסים את הכנסות התאגיד בשיעור מס נפרד, ובעת חלוקת רווחי התאגיד לבעלי המניות או בעת מכירת המניות, מתחשבים בכך כי התאגיד שילם כבר מס. באופן שכזה, המס על חלוקת רווחי התאגיד לבעלי המניות יהיה בשיעור מופחת, המביא בחשבון את המס ששולם על ידי התאגיד.

81. השיטה בה בחר המחוקק הישראלי היא גישת המיסוי המשולב, המוכרת כמיסוי ה"דו-שלבי"; בשלב הראשון משלמת החברה מס על הכנסותיה בשיעור מופחת, כאמור בסעיף 126 לפקודת מס הכנסה (המס המוטל על חברה הינו בשיעור אחיד ולא פרוגרסיבי). בעת חלוקת רווחי התאגיד לבעלי המניות – חלוקת דיבידנד – מוטל מס נוסף בשיעור קבוע, כאמור בסעיף 125ב' לפקודה (קיימים כמובן הסדרים מיוחדים למיסוי כאשר גם בעל המניות הינו תאגיד).



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-02-30567 שווארמה א.ש. בע"מ נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 16-02-30660 שוורץ נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 16-02-30624 חן נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 16-02-30618 נחום נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 16-02-30579 שיפודי שס בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

82. ההסדר הדו-שלבי נועד לא רק על מנת למנוע כפל מס אלא גם לקרב את המס הכולל, המוטל על רווחי החברה ביחד עם רווחיהם של בעלי המניות, למס המוטל על היחיד. באופן שכזה תישמר הניטרליות של דיני המס, כך שלא יהיה בהם כשלעצמם להשפיע על ההחלטות העסקיות של הנישומים (ראו ע"א 1240/00 פקיד שומה תל-אביב 1 נ' סיוון, פ"ד נט(4) 605, 588 (2005); א' רפאל מס הכנסה חלק ג' 64 (1990); ע"א 2112/95 אגף המכס ומע"מ נ' אלקה אחזקות בע"מ, פ"ד נג(5) 769 (1999)). כתוצאה מההסדר, המס על רווחים שהתקבלו על ידי התאגיד וחולקו לבעלי המניות יחושב על פי המודל המשולב, כך שבסופו של יום המס הכולל דומה למס המוטל על יחיד הפועל בשוק בעצמו ולא באמצעות התאגיד.

83. רואים אנו כי תכלית ההוראות בדבר מיסוי דיבידנד היא למסות חלוקת רווחים שכבר שולם עליהם מס על ידי החברה ואשר אינם בבחינת תקבול הוני. לפיכך, קבע המחוקק כי חלוקה זו תחויב במס מופחת. תכליות אלו אינן זהות עם תכליות הגדרת הדיבידנד בחוק החברות.

ראשית, ברי שלא כל תקבול שמקבל בעל מניות מהחברה הוא דיבידנד כעולה מההגדרה הרחבה בחוק החברות. הגדרה זו כלל אינה בוחנת האם התקבול שולם מתוך רווחים, האם שולם מתוך רווחים שכבר חויבו במס חברות, האם התקבול מהווה חזר השקעה, האם יש בו משום הפחתת הון המהווה מכירה וכדומה (ונזכור מבחני הרווח וכושר הפירעון עניינם בהגדרת חלוקה מותרת ולא בהגדרת דיבידנד). ברי שלא כל תקבול לבעל המניות מהווה התעשרות ממומשת מחד ואף לא לכל תקבול המהווה הכנסה שיש להעניק לה הטבת מס. רק תקבול שעבר את המיסוי בשלב הראשון ושאינו תקבול הוני ייחשב כדיבידנד.

שנית, מבחן כושר הפירעון, שהוא המבחן העיקרי לצורך הכרה בחלוקה מותרת לפי החוק, אינו רלבנטי כלל לקביעת שיעורי המס על החלוקה. בין אם החברה עומדת במבחן כושר הפירעון ובין אם לאו, לצורך דיני המס יש לבחון האם מדובר בחלוקה מרווחים שמוסו כבר בשלב ראשון, אם לאו. גם חלוקה אסורה לפי חוק החברות, בשל אי עמידה במבחן כושר הפירעון, עשויה ליהנות משיעורי המס המופחתים הניתנים לדיבידנד (ראו ע"א 8500/10 הנ"ל, פסקה 53).

שלישית, מבחני חישוב הרווח על פי חוק החברות ופקודת מס הכנסה אינם זהים. חוק החברות מתייחס ליתרת עודפים או עודפים שנצברו רק במשך שנתיים. אין כל בסיס להגבלת תשלום דיבידנד לצרכי מס לרווח שנצבר בתקופה מוגבלת. חוק החברות מפנה לרווחים המחושבים על פי כללי החשבונאות. פקודת מס הכנסה אינה הולכת בהכרח אחר כללי החשבונאות ואת הרווח לצרכי מיסוי דיבידנד יש לחשב על פי עקרונות דיני המס. כך למשל לצרכי מס יש להתחשב בהכנסות פטורות, הוצאות שלא הותרו בניכוי וכדומה (ראו א' חמדני וצ' דגן, מיסוי דיבידנדים והפחתת הון, משפט ועסקים, ח, 215 (2008)).



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-02-30567 שווארמה א.ש. בע"מ נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 16-02-30660 שוורץ נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 16-02-30624 חן נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 16-02-30618 נחום נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 16-02-30579 שיפודי שס בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

84. זקיפת הכנסות החברה כדיבידנד לבעלי המניות לא נועדה לעקוף את המבחן הדו שלבי, לא את ההוראות בדבר מיסוי הכנסות של חברות ואת ההבחנה בין הכנסות החברה, המחויבות במס חברות, להכנסת בעל המניות מדיבידנד המחויבת במס לפי השיעור הקבוע בסעיף 125ב' לפקודה. זקיפת הכנסות החברה לבעלי המניות נועדה להתאים את המס למציאות ולפיה הכנסות החברה הועברו כטובת הנאה לבעלי המניות.

85. עמדת המשיב היא כי על החברות לשאת בתשלום המס על ההכנסות הנוספות כהכנסות של החברה ולשלם את המס כנדרש בשלב הראשון. עם זאת, הואיל והכנסות אלו לא מצאו דרכן לחשבוניות החברות ולדיווחי החברות על הכנסות, מבקש הוא להסיק כי החברות העבירו את ההכנסות העודפות לבעלי המניות. הואיל וההכנסות שהועברו לבעלי המניות נזקפו להם כתשלום דיבידנד, הניח המשיב כי ההכנסות שנוקפו הן רק ההכנסות נטו כלומר בניכוי המס שעל החברות לשלם ובכך מבקש הוא שמור את העיקרון של המיסוי הדו-שלבי.

86. כאן נציין כי העברת ההכנסות כדיבידנד לבעלי המניות, יכולה להיעשות בדרכים שונות והעדרה של החלטה על חלוקה כנדרש לפי סעיף 302 לחוק החברות אינה שוללת את האפשרות שהעברת הכספים או הנכסים לבעלי המניות תוגדר חלוקת דיבידנד לצורך חבות המס. גם חלוקה אסורה לפי דיני החברות עשויה להיחשב כחלוקת דיבידנד לצרכי החבות במס (ראו ע"א 4254/13 לוי נ' פקיד השומה ירושלים 3, פסקה 16 (22/02/2015); ע"א 8500/10 פרל נ' פקיד שומה 1 ירושלים, פסקה 37 (10/9/2012); ע"א 357/77 ברונושטיין נ' פקיד השומה ירושלים (12.4.1978); אלקינס הנ"ל עמ 122-125). כך נפסק גם כי מחילה על חוב של בעל מניות מהווה הכנסה אצל בעל המניות ותמוסה כדיבידנד (או הכנסה אחרת לפי העובדות) וכדומה (ע"א 416/65 ורוק נ' פקיד השומה, תל-אביב 7, פ"ד כ(2) 351, 354-355 (1966); ע"א 9412/03 חזן נ' פקיד שומה, נתניה, פ"ד נט(5) 538, 564-566 (2005); דניא 3962/93 מינץ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פ"ד נ(4) 817, 836 (1996)).

87. ייחוס ההכנסה הנוספת של החברות לבעלי המניות מבוססת על ההנחה העובדתית ולפיה בהיעדר ראיה המעידה כי הכספים שימשו את החברות או נכללו בין נכסיהן, הם הגיעו לכיסם של בעלי המניות. ודוק, מדובר ב-3 בעלי מניות בלבד אשר עירבו את עסקיהם האישיים בעסקי החברות. ראינו גם כי בעלי המניות השתמשו בחברות לצורך מימון הוצאות פרטיות שלהם ומשכו מוצרים מהחברות. כל אלו מעידים כי לבעלי המניות נצמחו הכנסות המבוססות על זכויותיהם כבעלי מניות בחברות. הכנסות אלו הן בבחינת דיבידנד שקיבלו מהחברות (ראו ע"א 10088/09 דגמון נ. פקיד שומה באר שבע (14/4/2011); ע"א 1134/11 ר.מ. שביט מבנים חברה לבנין השקעות ופיתוח בע"מ נ. פקיד שומה באר שבע (12/5/2013)).



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-02-30567 שווארמה א.ש. בע"מ נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 16-02-30660 שוורץ נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 16-02-30624 חן נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 16-02-30618 נחום נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 16-02-30579 שיפודי שס בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

88. במקרה הנוכחי לא התייצב אף אחד מבעלי המניות לעדות ולא מסר כל גרסה. אין טענה כי ההכנסות הנוספות שימשו את החברות בדרך כלשהי. אין מחלוקת בדבר עירוב בין הפעילות הפרטית של בעלי המניות לבין פעילות החברות.

לפיכך, המסקנה ולפיה ההכנסות הנוספות של החברות, שלא באו לביטוי בדוחותיהן או בנכסיהן, הגיעו לכיסם של בעלי המניות באופן אישי, היא מסקנה הגיונית ומתחייבת מכלל הראיות שהוצגו.

גם המסקנה כי יש לחלק את ההכנסות הנוספות בין בעלי המניות באופן יחסי לחלקם בחברות מעוגנת בהגיון ובנסיבות שכן לא הוכח כי ההכנסות חולקו באופן שונה. יתרה מזו, ראינו כי בעלי המניות הגיעו להסכם פשרה בתביעות שביניהם, הסכימו על קיום בורות אולם לא הציגו את תוצאותיה. בהיעדר ראיה על חלוקה אחרת יש לקבל את מסקנתו של פקיד השומה.

89. לפני סיום הדיון בפרק זה ראוי להתייחס גם לטענות של מנחם שמעון ומרדכי חן בגדרה טענו כי בהיעדר ממצאים על הפרשי הון בלתי מוסברים שלהם, יש לדחות את עמדת פקיד השומה בדבר יחוס הכנסות החברה כדיבידנד. טענה זו אין לקבל.

90. אחד מכלי העזר שהוענקו לפקיד השומה לצורך בירור הכנסתו החייבת של נישום הינו הסמכות לדרוש מנישום הגשת הצהרות הון למועדים שונים (סעיף 135 לפקודה). עם קבלת ההצהרות עורך פקיד השומה השוואה ביניהן ובוחן האם קיים הפרש הון שאינו מתיישב עם ההכנסות עליהן דיווח הנישום. נמצא הפרש הון שכזה, עובר הנטל על הנישום ליתן הסבר מהו מקורו.

בע"א 552/02 חנני נ' פקיד שומה חיפה (18/04/2005) מבהיר השופט חשין:

אחת הדרכים המקובלות לקביעת שומה לפי מיטב השפיטה היא בהשוואת הצהרות הון, וכנדרש מהפרש הון בלתי מוסבר העולה מן ההצהרות. ההיגיון המונח ביסודה של דרך זו, היגיון פשוט הוא. קיומו של הפרש הון בלתי מוסבר בין שני מועדים שבהם נערכו הצהרות ההון, מלמד כי בפרק הזמן שבין לבין היו לנישום תקבולים מסוימים שהגדילו את הונו מעבר להכנסות ולהוצאות המדווחות. מקור תקבולים אלה יכול שיהיה הכנסה חייבת במס או הכנסה ממקורות שאינם חייבים במס. בהיעדר הסבר על מקורות שאינם חייבים במס, נותרת האפשרות הסבירה כי הפרש ההון נובע מהכנסה חייבת במס שלא דווחה כדין. מובן כי מדברים אנו אך בהערכה ובכלי עזר לשומה, וההערכה חייבת שתיעשה בזהירות ובמיומנות. ואולם אין כל פגם בשיטה זו באשר היא.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-02-30567 שווארמה א.ש. בע"מ נ' פקיד שומה חדרה
 ע"מ 16-02-30660 שוורץ נ' פקיד שומה חדרה
 ע"מ 16-02-30624 חן נ' פקיד שומה חדרה
 ע"מ 16-02-30618 נחום נ' פקיד שומה חדרה
 ע"מ 16-02-30579 שיפודי שס בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

בשורה ארוכה של פסקי דין נקבע כי הנטל לשכנע בדבר מקור ההכנסות שיצרו את ההפרש, בשונה מהנטל להוכיח את ההפרש, ולשכנע כי מקורו אינו בהכנסה חייבת, מוטל על שכמי הנישום (ע"א 236/83 ליברמן נ' פקיד שומה ת"א 4, פ"ד לט(2) 810, 812 (1985); ע"א 2/81 הנ"ל; ע"א 409/86 רימר נ' פקיד שומה חדרה, פ"ד מב(3) 169 (1988); ע"א 3654/96 גלם נ' פקיד שומה כפר סבא, פ"ד נד(2) 673, 677 (2000); ע"א 23/88 לוי נ' פקיד השומה, ירושלים, פ"ד מה(1) 472 (1991); ע"א 6743/03 הנ"ל; ע"א 9541/04 שרפיאן נ' פקיד שומה ת"א 3 (29/06/2008); עמ"ה (ת"א) 1047/01, 1196/03 פלח נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 3 (02/10/2005)).

91. כאשר נמצא הפרש הון, שאינו מוסבר בהכנסותיו המדווחות של הנישום, עובר אליו הנטל להסביר את מקורו של הגידול. נכשל הנישום במתן ההסברים, רשאי פקיד השומה לקבוע כי גידול ההון מהווה הכנסה חייבת אצל הנישום.

עם זאת, אין להסיק מהעדרו של הפרש הון כי לנישום לא הייתה הכנסה נוספת. הכנסה נוספת לא חייבת להתבטא בגידול ההון דווקא. כך למשל יתכן והנישום עשה שימוש בהכנסות העודפות להוצאות שוטפות או אחרות, העולות על הידוע לפקיד השומה, או צרך את מלוא תוספת ההכנסה לעיתים נישום יכול לפעול להסתרת ההון שצבר, להעניקו כמתנה שאינה מוכרת כהוצאה לאחרים, וכדומה. בעוד שגידול הון בלתי מוסבר יוצר הנחה כי לנישום נוצרו הכנסות לא מדווחות, לא ניתן להסיק מאדם מהנסיבות הפוכות בהן הונו של הנישום לא גדל באופן בלתי מוסבר. על כן אין בעובדה כי לא נמצאו הפרשי הון בלתי מוסברים אצל בעלי המניות כדי לשלול את המסקנה כי נהנו מקבלת דיבידנד מהחברות.

שומת המס של מרדכי חן

92. כפי שצוין לעיל מרדכי חן היה בעל 1/3 ממניות החברות. כמו כן היה בעל שליטה בשתי חברות נוספות, אחוזת אמיר בע"מ וחברת סי לנד (2001) בע"מ, שעסקו בתחום הבניה ותיווך בעסקי נדל"ן (להלן: החברות הפרטיות). פקיד השומה קבע, בשומה שהוצאה למרדכי חן, כי יש לצרף להכנסתו החייבת את התשלומים ששולמו על ידי החברות (המערערות) כדמי ניהול לחברות הפרטיות שבשליטתו. כן מצא כי גם חברת גאיה אירועי יוקרה בע"מ שילמה לחברות הפרטיות דמי ניהול. בנוסף קבע כי יש לתאם את הוצאות הפחת שדרש מרדכי חן על נכס מקרקעין. גם על קביעות אלו של פקיד השומה הוגש הערעור. נדון בהן כסדן.

הכנסות מדמי ניהול

93. בהתאם להסכמים שהוצגו על ידי מיצגיהם של המערערים, נערכו בין החברות המערערות וחברת גאיה, לבין החברות הפרטיות שבשליטת מרדכי חן, הסכמי ניהול בגדרם שולמו לחברות דמי



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-02-30567 שווארמה א.ש. בע"מ נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 16-02-30660 שוורץ נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 16-02-30624 חן נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 16-02-30618 נחום נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 16-02-30579 שיפודי שס בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

ניהול. שתי החברות הפרטיות דיווחו בשנות המס 2009 - 2013, על הפסדים צבורים ועל-כן קיזזו את ההכנסות מההפסדים ולא שילמו כל מס על ההכנסות מדמי הניהול. עוד התברר כי מרדכי חן קיבל מהחברות הפרטיות החזרים בגין חובות שהיו החברות הפרטיות חייבות לו. תקבולים אלו לא דווחו על ידו כהכנסה ולא שולם עליהם כל מס.

פקיד השומה קבע כי העברת התשלומים כדמי ניהול לחברות ומחן למרדכי חן נועדה אך ורק כדי להתחמק מתשלום מס על הכנסותיו של מרדכי חן מהחברות. נטען כי לא היה כל בסיס לתשלום דמי הניהול לחברות הפרטיות שעסקו כאמור בעסקי בניה ונדל"ן ולא בניהול החברות.

94. עמדת זו של המשיב מקובלת עלי. כפי שהובהר לעיל, מרדכי חן לא התייצב לעדות. גם עובדי החברות הפרטיות לא התייצבו לעדות ולמעשה הראיה היחידה למתן שירותי ניהול על ידי החברות הפרטיות לחברות המערערות ולחברת גאיה הוא ההסכמים לתשלום דמי ניהול.

אם היה קיים טעם כלשהו במתן שירותי הניהול באמצעות החברות הפרטיות, מה פשוט יותר היה מהתייצבותו של מרדכי חן שיסביר מהו אותו טעם?! ודוק, גם מטעם החברות המערערות לא ניתן כל הסבר מדוע התשלומים למרדכי חן שולמו כדמי ניהול לחברות שבשליטתו ולא כשכר עבור עובדתו של מרדכי חן. בהעדר כל ראיה ובהעדר על טעם מסחרי ממשי, פרט להימנעות מתשלום מס, אין להתערב בקביעת המשיב (השוו ע"א 8285/10 ג'ולקס נשוקי הון בע"מ נ. פקיד שומה למפעלים גדולים (17/11/2013)).

95. ראוי להפנות גם לדברי בית המשפט בע"א 6743/03 תחנת שירותי רכב רוממה בע"מ נ. פקיד שומה חיפה (28/7/2005), שם נאמר בפסקה 5:

תחילה נסביר בקצרה את מנגנון תשלום דמי הניהול. מדובר במצבים בהם מנהלי חברה בוחרים לטפל בענייניה של החברה דרך תאגיד אחר בו הם משמשים שכירים. בדרך זו התאגיד האחר מעניק לחברה שירותי ניהול ואילו היא מצידה מעבירה לתאגיד האחר תשלום עבור אותם שירותים. במצבים אלה מקבל המנהל מאותו תאגיד אחר משכורת עבור שירותיו. בדרך זו זכאית החברה לנכות את דמי הניהול שהיא משלמת לתאגיד האחר כהוצאה. מהתיאור עד כה נראה כי אין כל פסול עקרוני במנגנון לפיו ניתנים שירותי ניהול מצד אחד, ואילו מן הצד השני מועבר תשלום עבור אותם שירותים (ראו, ע"א 761/77 אבנעל חברה להפצה בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פ"ד לב (2) 494). הבעיה מתעוררת כאשר החברות המעורבות מנצלות שלא כדין את המנגנון האמור לצורך העברת כספים מחברה אחת לחברה אחרת. הכיצד? דמי הניהול שמועברים מחברה רווחית יחשבו כהוצאה מוכרת לפי סעיף 17 לפקודה, ועל כן יפחיתו את החבות במס של אותה חברה. מן העבר השני, הנחתנו היא שהחברה אשר נתנה את שירותי הניהול ואליה מועבר הכסף הינה חברה מפסידה. משהועברו לזו האחרונה



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-02-30567 שווארמה א.ש. בע"מ נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 16-02-30660 שוורץ נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 16-02-30624 חן נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 16-02-30618 נחום נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 16-02-30579 שיפודי שס בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

דמי הניהול, היא תוכל לקזז את הפסדיה מאותם כספים. התוצאה דה-פקטו היא הקטנת תשלום המס המשתלם משתי החברות, זו שקיבלה את שירותי הניהול וזו שקיבלה את דמי הניהול (לעניין דמי ניהול ראוי, ד"ר א' נמדר דיני מיסים - מס הכנסה (מהדורה שנייה, תשנ"ג) (להלן - נמדר), עמ' 264-265). כיוון שכך, נקבע לא פעם שהעברת דמי ניהול באופן האמור מהווה עסקה מלאכותית וניתן לפסול אותה בשל כך, בעיקר כשאין טעם ממשי כלשהו להעברת דמי הניהול דרך החברות הקשורות, זולת הרצון להפחית את תשלום המס. על מנת שעסקה כזו לא תיפסל יהא על הנישום לעמוד בנטל של הוכחת אמיתות דמי הניהול. נטל זה דורש הוכחה במידת שכנוע גבוהה מן הרגיל (ע"א 414/78 רכב ישראלי בע"מ נ' פקיד השומה ת"א 2, פ"ד לג(3) 337, 341. עוד לעניין ההכרה בדמי ניהול כהוצאה מותרת בניכוי ראוי, ע"א 3638/97 דובינסקי את דיאמנט בע"מ נ' פקיד שומה חיפה, פ"ד נו(4) 947).

כך גם בעניינו. בהעדר כל ראיה וכל הסבר לתשלום דמי הניהול, מתחייבת המסקנה כי כך אירע גם בעניינו של מרדכי חן וכי תשלום דמי הניהול לחברות נועד אך ורק להסוות את הכנסותיו שלו ולהימנע מתשלום המס המתחייב.

תיאום הוצאות פחת

96. המערער מרדכי חן ביקש לנכות הוצאות פחת בסך של 148,633 ₪ בגין פחת על נכס מקרקעין. המשיב תיאם את הוצאות הפחת, שכן קבע כי על-פי דין אין לנכות פחת על קרקע. לטענת המערער הפחת אותו ביקש לנכות כהוצאה הוא פחת על מבנה שהושכר לעיריית חדרה. לטענתו לא התבקש פחת על קרקע (סעיף 13 לתצהירו של רו"ח דרין – מע/3).

97. גם בעניין זה לא הובאו על ידי המערער ראיות כלשהן. המערער לא צירף נסח רישום, לא הגיש את תכניות הבניה, לא צירף מסמכים של השכרת הנכס שנבנה לטענתו על המקרקעין ולא טרח להתייבב לעדות ולהסביר. די בכך כדי לדחות את הערעור בעניין זה.

הכנסות פטורות של שלום שוורץ

98. המנוח שלום שוורץ ז"ל חלה במחלה ממארת ובשנת 2010 נקבעה נכותו בשיעור של 100%. בהתאם קבע המשיב כי המנוח זכאי לפטור מתשלום מס על הכנסה מיגיעה אישית בהתאם להוראות סעיף 9(5) לפקודה החל מיום 21.3.2010.

המנוח שלום שוורץ ז"ל דיווח על הכנסות מיגיעה אישית מחברת שווארמה בלבד. לפי הנתונים שפורטו על ידי המפקח עידן אהרון בן אלי (נספח א' למש/א'), היו הכנסותיו של המנוח מחברת שווארמה בשנים 2008-2013 כדלקמן:

שנת 2008-242,339 ₪;



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-02-30567 שווארמה א.ש. בע"מ נ' פקיד שומה חדרה
 ע"מ 16-02-30660 שוורץ נ' פקיד שומה חדרה
 ע"מ 16-02-30624 חן נ' פקיד שומה חדרה
 ע"מ 16-02-30618 נחום נ' פקיד שומה חדרה
 ע"מ 16-02-30579 שיפודי שס בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

שנת 2009-287,152 ₪ ;

שנת 2010-508,022 ₪ ;

שנת 2011-642,768 ₪ ;

שנת 2010-642,784 ₪ ;

שנת 2013-642,844 ₪.

בכל השנים הנ"ל היה הפטור ממס על פי סעיף 9(5) לפקודה מוגבל בתקרה והמנוח ביקש פטור בשנים 2010-2013 על מלוא סכום ההכנסה עד לתקרת הפטור.

99. פקיד השומה בדק את הצהרותיו של המנוח וקבע כי גידול ההכנסות בשנים 2010-2013 אינו משקף גידול אמיתי בהכנסות מיגיעה אישית אלא הסבת תשלומים והצגתם כהכנסות מיגיעה אישית רק לשם ניצול הפטור ממס ולשם התחמקות מתשלום מלוא המס המתחייב. על כן קבע המשיב כי המנוח זכאי לפטור מתשלום מס על הכנסותיו מיגיעה אישית רק עד לסך כ- 300,000 ₪ וחייב את יתרת התקבולים שקיבל המנוח במס מלא.

100. המפקח הדגיש בתצהירו המשלים (מס/א6') ובחקירתו כי לא הובאה כל ראיה המסבירה את הגידול בהכנסותיו של המנוח בשנים 2010-2013. עיון בדוחו"ת הכספים של חברת שווארמה (צורפו כנספח ב' לתצהיר מס/א6') מגלה, כך נטען, כי בכל השנים האמורות לא גדלו הכנסותיה של החברה ועל כן לא הייתה כל הצדקה להגדלת שכרו של המנוח. על החלטה זו הוגש הערעור.

101. בא כוח המערערים ציין בסיכומיו כי גידול ההכנסות מיגיעה אישית משקף את הכנסותיו האמיתיות של המנוח. נטען כי בשנת 2009 הוקמה חברת גאיה בה היה המנוח בעל מניות. המנוח קיבל מחברת גאיה דמי ניהול בסכומים זהים לדמי הניהול שקיבלו שאר בעלי המניות. עוד נטען כי המנוח עבד וניהל את החברות עד פטירתו בשנת 2014 ולכן היה זכאי להינות מפטור עד לתקרה הקבועה בסעיף 9(5) לפקודה.

102. העדות היחידה לגבי הכנסותיו של המנוח שלום שוורץ ז"ל הייתה עדותה של רו"ח עוזרי אשר חזרה על הטענה כי הגידול בהכנסותיו של המנוח מקורו בתחילת פעילותה של חברת גאיה (עמ' 29). עם זאת העדה לא הציגה כל ראיה על הכנסותיה של חברת גאיה, על תשלומי השכר של החברה ולא ידעה להסביר האם ומתי הוחלט בין בעלי המניות והמנהלים להעלות את שכרו של המנוח. כל שהעידה היה כי בעלי המניות נוהגים להיפגש ולסכם את שכרם וכי נהגו למשוך שכר זהה (שם). עם זאת לא ידעה להעיד מה בדיוק הוחלט על ידי בעלי המניות.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-02-30567 שווארמה א.ש. בע"מ נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 16-02-30660 שוורץ נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 16-02-30624 חן נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 16-02-30618 נחום נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 16-02-30579 שיפודי שס בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

103. כזכור איש מבעלי המניות לא התייצב לעדות ואיש לא נתן הסבר מדוע שונה שכרו של המנוח ומה סוכם בין בעלי מהמניות בעניין השכר. לא הובאה גם כל ראיה על הכנסותיה של חברת גאיה ועל תשלום דמי הניהול על ידי החברה למנוח. הטענה כי נקבעו שכר או דמי ניהול זהים לכל בעלי המנות נטענה בעלמא ללא שהוצגה לכך כל ראיה ועל כן לא ניתן לקבל את נתוני ההכנסות של מרדכי חן כמשקפים את נתוני הכנסתו של המנוח.

104. זאת ועוד, מנתוני השכר שצורפו לתצהיר מש/א6, עולה כי המנוח הצהיר על הכנסות רק מחברת שווארמה. המנוח לא הצהיר על הכנסות ממקורות אחרים. המערערים לא הציגו שום ראיה על הכנסות שקיבל המנוח מחברת גאיה. ניתן היה להביא את ספרי חברת גאיה, דוחות על ניכוי מס במקור, דוחות על הכנסותיו של המנוח מהחברה, תלושי שכר וכדומה. מאום לא נעשה.

המסקנה המתבקשת היא כי הטענה לפיה הגידול בהכנסותיו של המנוח שוורץ ז"ל מקורו בפעילות חברת גאיה נטענה בעלמא ללא כל בסיס בראיות. אפילו היו מוצגים מסמכים המעידים על הכנסות מיגיעה אישית בחברת גאיה לא היה בכך להועיל ללא ראיות על עבודתו של המנוח בחברת גאיה או על הסכמים כלשהן בין חברת גאיה לחברת שווארמה המסבירים מדוע קיבל שכר בחברת שווארמה.

105. בהעדר כל ראיה אחרת, נראית מסקנתו של המשיב לפיה הגידול בהכנסותיו של המנוח מחברת שווארמה נועד להימנע מתשלום מס ולהרחיב את הפטור על הכנסות נוספות, כמסקנה הגונית וסבירה (השוו לע"א 4107/09 בן עוז נ' פקיד שומה חיפה (10.8.2011)).

על כן אין מקום להתערב בשומה שהוצאה על ידי המשיב למנוח שלום שוורץ ז"ל.

סוף דבר

108. כפי שקבעתי לעיל דין כל הערעורים להידחות. שוכנעתי כי לא נפל כל פגם בהוצאת השומות לשנת 2009 וכי הארכה שניתנה הייתה כדין, שוכנעתי כי אין להתערב בהחלטת פקיד השומה לפסול את ספרי החברות וכי אין להתערב בשומות שהוצאו לחברות על פי מיטב השפיטה והמתבססת על תחשיב הכלכלני. כמו כן מצאתי כי דין הערעורים הפרטניים להידחות וכי טענות המערערים לא הוכחו.

על כן אני מורה על דחיית כל הערעורים.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-02-30567 שווארמה א.ש. בע"מ נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 16-02-30660 שוורץ נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 16-02-30624 חן נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 16-02-30618 נחום נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 16-02-30579 שיפודי שס בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

המערערים ישלמו למשיב, ביחד ולחוד את הוצאות ההליכים בסך כולל של 80,000 ₪. סכום זה יישא הפרשי הצמדה וריבית כחוק מהיום ועד התשלום המלא בפועל.

ניתן היום, ט"ז ניסן תשע"ט, 21 אפריל 2019, בהעדר הצדדים.

רון סוקול, סגן נשיא