



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-02-26859 סגל נ' פקיד שומה נתניה
ע"מ 19-02-26898 קבוצת ש.מ. סגל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה

בפני כבוד השופט שמואל בורנשטין

המערערים

1. שמואל סגל
2. קבוצת ש.מ. סגל בע"מ
באמצעות ב"כ עו"ד אסף יאיר

נגד

המשיב

פקיד שומה- נתניה
באמצעות ב"כ עו"ד מורן סילס

פסק דין

1. בפניי שני ערעורים מאוחדים על שומות המשיב לשנות המס 2011-2012 שעניינן מכירתם של שני פסלים של הפסל הנודע אוגוסט רודן בתמורה לסך של כ-40 מיליון ש"ח, מאת המערער, מר שמואל סגל (להלן: **המערער**) למערערת, קבוצת ש.מ. סגל בע"מ, חברה בשליטתו (להלן: **המערערת או החברה**).
- טענת המשיב היא כי מדובר בעסקה מלאכותית, שכל מטרתה היא הפחתת מס בלתי נאותה, ולפיכך כי יש להתעלם ממנה ולמסות את הסכומים שהתקבלו על ידי המערער מהחברה כהכנסה החייבת בשיעור המס השולי, ולא כפי שסווגה על ידי הצדדים, דהיינו כתמורה בגין מכירת הפסלים.
2. אלו עיקרי העובדות הצריכות לעניין כעולה מחומר הראיות: המערער הוא בעל מניות ודירקטור בקבוצת חברות בשליטתו העוסקות בעיקר בנדל"ן. ביום 6.3.2008 הוקמה המערערת, כאשר מחצית מהון המניות הוחזקו על ידי המערער והמחצית השנייה, בידי רעייתו. ביום 20.1.2011 הועברו מניות המערערת לחברת דרסלי ישראל בע"מ (להלן: **דרסלי**), הנמנית על קבוצת החברות בשליטת המערער. בנו של המערער, מר עופרי סגל (להלן: **סגל**), שאף העיד בהליך דנן מטעם המערערים, עובד באותה קבוצה ומורשה חתימה בה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-02-26859 סגל נ' פקיד שומה נתניה
ע"מ 19-02-26898 קבוצת ש.מ. סגל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה

3. בבעלותו של המערער חמישה פסלי ברונזה של הפסל רודן אשר נרכשו על ידו בשנת 1969. בתאריך 30.1.2011 מכר המערער לחברה שני פסלים מתוך החמישה, וזאת בתמורה לסכום של 40,480,000 ש"ח. הפסלים נרשמו בדוחותיה הכספיים של החברה תחת סעיף "השקעות". עוד נרשם בדוחות כי רכישת הפסלים מומנה בכספים שהתקבלו מדרסלי, כנגד שטר הון. בחודש נובמבר 2015 הועברו כל חמשת הפסלים לחו"ל (ראו נספח 4 לתצהיר המשיב).
4. בשומותיו קבע, כאמור, המשיב כי התקבול שקיבל המערער מהחברה אינו תמורה בגין מכירת שני הפסלים, הכפופה לחלק ה' לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], תשכ"א – 1961 (להלן: **פקודת מס הכנסה או הפקודה**). לא למותר כאן להזכיר, כי ככל שיש לסווג את התקבול כתמורה בגין מכירת הפסלים לחברה, אין היא חייבת במס ריווח הון, בהיות הפסלים **"מיטלטלין של יחיד המוחזקים על ידו לשימוש האישי או לשימוש האישי של בני משפחתו או של בני אדם התלויים בו"** ולפיכך אין הם בגדר "נכס" לעניין סעיף 88 לפקודה.
- למענת המשיב, העסקה למכירת הפסלים לחברה, בתמורה שמקורה בכספים שהתקבלו מדרסלי כנגד הנפקת שטר ההון, מהווה עסקה מלאכותית שאחת ממטרותיה העיקריות היא הימנעות מתשלום מס או הפחתה בלתי נאותה של המס, על פי סעיף 86 לפקודה, דהיינו - כי המטרה היא להעביר למערער סך של 40,480,000 ש"ח ללא תשלום מס. לפיכך, המשיב ראה בתקבול שהתקבל על ידי המערער כמשיכת משכורת מאת החברה, החייבת בשיעור המס השולי, או לחילופין כדיבידנד, או כהכנסה מכל מקור אחר לפי סעיף 2(10) לפקודת מס הכנסה.
5. המערערים, מנגד, טוענים כי לא קיימת כל מניעה להעברת נכס מאדם לחברה בבעלותו וכי לא ניתן לומר שמדובר בעסקה מלאכותית, שכן כוונת החברה הייתה, ועודנה, למכור את הפסלים בריווח ניכר, על אף שעד עתה הדבר לא הסתייע.
6. סעיף 86(א) לפקודת מס הכנסה קובע:
"היה פקיד השומה סבור, כי עסקה פלונית המפחיתה, או העלולה להפחית, את סכום המס המשתלם על ידי אדם פלוני היא מלאכותית או בדויה, או שהסבה פלונית אינה מופעלת



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-02-26859 סגל נ' פקיד שומה נתניה
ע"מ 19-02-26898 קבוצת ש.מ. סגל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה

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

7. נקבע בעניין זה כי "מבחן העל הוא מבחן האיזון המהותי בין זכות הנישום לתכנון
מס ובין האינטרס הציבורי בקיום מערכת מס שוויונית וצודקת. מבחן העזר לכך,
כפי שפותח בפסיקה ענפה וממושכת בישראל ובעולם הוא מבחן 'הטעם המסחרי'
(ע"א 10666/03 סילבאן שיטריט נ' פקיד שומה ת"א (30.1.2006) (להלן: עניין
שטריט)).

8. אין זאת אלא, כי השאלה העומדת על הפרק היא האם עלה בידי המשיב להוכיח כי
לא קיים טעם מסחרי במכירת שני הפסלים על ידי המערער לחברה, וכי הטעם
העיקרי שעמד ביסוד העסקה היה טעם פיסקאלי, היינו: משיכת כספים מהחברה
בלא תשלום מס.

9. טענתם העיקרית של המערערים היא, למעשה, כי קיימת לאדם זכות להעביר או
למכור נכס לחברה בבעלותו. אכן, אין חולק כי זכות כזו קיימת, אך לא בשאלת
הזכות עסקינה, אלא בתוצאת השימוש בה מבחינה מיסויית, וליתר דיוק, האם
שימוש בזכות זו נעשה בשל טעם מסחרי ענייני או בשל טעם מיסויי. ככל שמסתבר
כי האפשרות האחרונה היא הנכונה, התוצאה היא כי פקיד השומה רשאי להתעלם
מהעסקה, "להרוס" אותה, ו"לבנות" אותה מחדש לצורך מס (ע"א 3415-97 פקיד
שומה למפעלים גדולים נ' יואב רובינשטיין ושות' חברה לבנין פיתוח ומימון בע"מ
(31.7.2003)). אין זאת אלא, כי מבחינת דיני המס (ולאו דווקא מאיזו בחינה אחרת)
ניצול הזכות להעביר נכס לחברה, וזאת אך ורק, או בעיקר, על מנת להביא להפחתת
מס, מהווה שימוש לרעה בזכות (ראו עניין שטריט).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-02-26859 סגל נ' פקיד שומה נתניה
ע"מ 19-02-26898 קבוצת ש.מ. סגל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה

10. לפיכך, אין מקום לייחס משמעות רבה לעובדה כי, כטענת המערערים, מכירת שני הפסלים למערערת, גובתה בהסכם מוגמר ומסוים בעל תוקף משפטי מחייב וקיבלה ביטוי מלא בדוחות הקבוצה. הוא הדין בטענה כי העברת נכס לחברה היא "פרקטיקה מקובלת" שהמחוקק אף מצא לנכון לפטור אותה ממס בהתקיים התנאים הקבועים בסעיף 104 לפקודה.
- העברת נכס לחברה בבעלותו של המעביר היא אכן פרקטיקה מקובלת. אך ככל שנעשה שימוש בפרקטיקה זו מתוך מטרה להביא להפחתת מס וכשאיין טעם מסחרי מאחוריה, רשאי פקיד השומה להתעלם ממנה, ובמקרה דנן – לראות בכספים שנמשכו מהחברה כהכנסה בידי המערער (משכורת או דיבידנד) ולא כתמורה עבור מכירת הפסלים.
11. בניגוד לטענת המערערים, לא מצאתי בסעיף 3(ט) לפקודה, שעניינו העמדת נכסים, לרבות "חפצי אומנות ותכשיטים", על ידי החברה לטובת בעל המניות, תימוכין לגישתם. לאמיתו של דבר, הוראה זו דווקא תומכת בגישה לפיה יש לבחון מיהו הנהנה האמיתי מחפץ האומנות ולא לתת משקל לרישומו הפורמלי של אותו חפץ על שם החברה. בכל מקרה, איני סבור כי יש לראות בהוראה זו כמעניקה "לגיטימיות" להשקעת חברה בחפצי אומנות, כפי שטענו המערערים, ובוודאי שאין היא גוברת על הוראת סעיף 86 לפקודה.
12. כעולה מחומר הראיות, המערערת הוקמה לצורך רכישת הפסלים ולצורך זה בלבד. אין למערערת הכנסות, אין לה חשבון בנק, אין בה כל פעילות (עדות סגל, בעמ' 15 ש' 33-32), כאשר היא "קיבלה/רכשה את הפסלים בלי שום אחריות מבחינתה" (עדות סגל, בעמ' 22 ש' 13-12). עוד עולה מהראיות כי דרסלי הייתה בגירעון שהסתכם בשנת 2011 בכ-36 מיליון ₪ (המאזן צורף כנספח 6 לתצהיר המשיב). בנסיבות אלה, קשה למצוא טעם כלכלי לכך שדרסלי תממן את רכישת הפסלים באמצעות מתן שטר הון לחברה. קשה אף למצוא טעם כלכלי לכך שדרסלי תעמיד מימון לחברה לרכישת הפסלים ולא תרכוש את הפסלים בעצמה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-02-26859 סגל נ' פקיד שומה נתניה
ע"מ 19-02-26898 קבוצת ש.מ. סגל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה

- 1 כשנשאל העד סגל מטעם המערערים על שום מה דרסלי לא רכשה את הפסלים
2 ישירות, השיב כך: "לא יכולתי לקחת הלוואות ולהחזיר את הכספים הבנקים לא
3 נתנו יותר הלוואות לא נתנו יותר כספים וזו היתה הדרך היחידה שלנו לפרוע את
4 החוב" (עמ' 19 ש' 21-23). לא מצאתי בתשובה זו כדי להבהיר מה הטעם הכלכלי
5 העומד מאחורי העסקה, ואם אמנם דרסלי הייתה במצב הכלכלי הנ"ל, על שום מה
6 הייתה מעורבת בעסקה מלכתחילה.
- 7 המערערים טענו כי הפסלים נרכשו על ידי החברה נוכח "מצבן התזרימי של
8 החברות" שלא אפשר לקיחת הלוואות (ס' 11 לתצהיר סגל), אך גם טענה זו מהותה
9 היא יצירת "מעגל שוטה", שכן אין בה כדי להסביר את הסיבה והנימוק לעסקת
10 רכישת הפסלים; קשיים תזרימיים בוודאי שאינם מצדיקים הוצאה נוספת של
11 מזומנים תוך העמקת הגירעון. ההיפך הוא המתבקש.
- 12 אין זאת אלא, כי הסיבה הבלעדית לבצע את העסקה כפי שהתבצעה, קשורה אך
13 ורק ברצונו של המערער למשוך כספים מהקבוצה ו/או לפרוע את חובותיו לחברה,
14 בלא לשלם מס, כפי שהדבר בא לידי ביטוי בעדותו המפורשת של סגל, שהודה בפה
15 מלא כי העסקה באה לעולם על פי עצת משרד רואי החשבון (פרו' עמ' 16 ש' 10-12)
16 ועל פי "דרישה של רוה"ח שלנו להחזיר את הכספים" (עמ' 16 ש' 27-28), כאשר
17 "היה מועד שהיינו צריכים להעביר כסף לחברה. אז זה היה סוף שנת מס לא זוכר
18 בדיוק. לא היה לנו" (עמ' 17 ש' 27-28) וכן "כי השתנה משהו בחוק והיינו צריכים
19 להחזיר כסף לחברה" (עמ' 17 ש' 30).
- 20 סגל סיפר בעדותו כך (עמ' 16 ש' 2 – 10):

21 "היה לנו משרד עורכי דין והיינו חייבים כסף לחברות שלא
22 היה לנו איך להחזיר אותו. אבי עשה בזמנו עסקה גדולה
23 כושלת ושאבה מאיתנו המון כספים. לקחנו התחייבויות
24 והלוואות ושעבדנו נכסים פרטיים לטובת החברות ובגלל
25 שהחברות לא יכלו לקחת הלוואות אישיות לטובת החברות
26 אבל הבנקים לא נתנו את הכספים לחברות אלא לאבי באופן
27 אישי והיה שלב שהגענו לגודל של מאות מליונים ונוצרו ריביות
28 חריגות ואבי הגיע לשלבי פש"ר ונוצרו ריביות שנזקפו לאבי,
29 אבל הרביות והסכומים הגבוהים נזקפו לחובת אבי ונוצרה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-02-26859 סגל נ' פקיד שומה נתניה
ע"מ 19-02-26898 קבוצת ש.מ. סגל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה

1 בעיה כי רוב הכספים הלכו לחברות ולא היה מהיכן לשלם את
2 הכספים והנכס הפנוי היחידי היה הפסלים ויש לזה ערך רגשי
3 למשפחה והתייעצנו וזה נכס שמאוד חשוב למשפחה. מכרנו 2
4 פסלים לחברות והכל לפי ייעוץ שקבלנו..".

5 כשנשאל העד סגל כיצד העברת הפסלים לחברה פתרה את קשיי הנזילות של
6 החברות, ענה לבסוף "זה לא עזר לקושי החברות לשלם. זה פתר את החוב של אבי
7 לחברות" (עמ' 16 ש' 24).

8 15. כמסתבר, לא רק שרואי החשבון הם אלה שעל פי עצתם התבצעה העסקה, אלא הם
9 אף אלה שיעצו באשר להיקף העסקה. וכך, כשנשאל העד סגל מדוע המערערת רכשה
10 רק שני פסלים השיב: "זה מה שרוה"ח שלה אמרו, חשבתי גם אז שמספיק למכור
11 לה פסל אחד אבל זו ההמלצה שהייתה. (עמ' 18 ש' 22-24). זאת ועוד, כעולה
12 מהעדויות, ממילא סברו המערערים כי לא כדאי למכור את שני הפסלים בנפרד, שכן
13 מכירתם של כל חמשת הפסלים כ"אוסף", תניב ריווח גדול יותר מאשר מכירתם
14 כבודדים (סעיף 22 לתצהיר מר פיליפ לומייר, להלן: לומייר, וכן עדותו בעמ' 13 ש'
15 26-29).

16 משמע כי גם אם ניתן באופן עקרוני למכור את שני הפסלים בנפרד, וגם אם לכל
17 אחד מהם ערך בפני עצמו, כפי הנטען על ידי המערערים, הרי שהלכה למעשה החברה
18 תלויה במערער לצורך מכירת כל אחד מהפסלים שרכשה, ואף בכך יש ללמד על
19 העדר טעם מסחרי לעסקה, בוודאי מנקודת מבטה של החברה.

20 16. למעשה, המערערים לא חולקים על כך שגם אם קיימת כוונה למכור בעתיד את
21 הפסלים לגורמים חיצוניים, הרי שמכירתם לחברה כבר בשנת 2011, כאשר עדיין
22 אין באופן כל עסקה רלוונטית, נעשתה על מנת למשוך את הכספים מהחברה.
23 כשנשאל העד סגל מדוע הפסלים לא נמכרו לקונה חיצוני, השיב: "אם היה לי קונה
24 באותו רגע אולי הייתי עושה כך, אבל לא היה לי וזה תהליך. והיה צריך להחזיר
25 את החוב לחברה. ומאז התחלתי לטפל במכירה" (עמ' 18 ש' 8-9).

26



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-02-26859 סגל נ' פקיד שומה נתניה
ע"מ 19-02-26898 קבוצת ש.מ. סגל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה

1 יצא, אפוא, המרצע מן השק. כל טעם מסחרי לא עמד מאחורי עסקת העברת
2 הפסלים, זולת הרצון למשוך בשנת 2011 כספים מהחברה בלא תשלום מס.

3 בהקשר זה יש לציין כי רואי החשבון, שנטען כי העסקה התבצעה לפי המלצתם, לא
4 הובאו לעדות. ברי, כי עדותם של רואי החשבון הינה יותר מנדרשת בנסיבות
5 האמורות, על שום שהיה בידם לשפוך אור על העומד מאחורי המלצתם, לא רק
6 ההמלצה להעביר נכסים לחברה על מנת למשוך ממנה כספים ו/או לכסות את חוב
7 המערער כלפיה, ולא רק ההמלצה לעשות כן לפני תום שנת המס, כי "השתנה משהו
8 בחוק", אלא גם ההמלצה להעביר דווקא את הפסלים לחברה, נכסים שמכירתם
9 אינה כפופה לחבות במס ולפיכך אף מאפשרת למערער למשוך כספים מהחברה ללא
10 תשלום מס. בנסיבות אלה, ועל פי ההלכה הפסוקה, אי הבאת רואי החשבון לעדות
11 פועלת במלוא עוצמתה לחובת המערערים, באשר חזקה היא שעדותם הייתה תומכת
12 בעמדת המשיב, לפיה כל טעם מסחרי לא עמד מאחורי העסקה אלא רק, או בעיקר,
13 טעם מיסויי.

14 ואכן, כשנשאל העד סגל על אודות ניגוד העניינים שבין המערער והמערערת בקשר
15 להערכת שווי הפסלים, ענה כך: **"עשינו שמאות של כל החובות וזה הייעוץ המיסויי**
16 **שקבלנו. וזו הדרך שהייתה לנו לעשות את זה"** (עמ' 18 ש' 15). בהמשך לכך,
17 כשנשאל העד מדוע נמכרו למערערת רק שני פסלים, השיב: **"יש פסלים של**
18 **המשפחה שלא רציתי להכניס אותם לחברה כי יש מס. ויש פסלים פרטיים שלא**
19 **צריך לשלם מס"** (עמ' 19 ש' 26-27).

20 17. בסיכומיהם ביקשו המערערים להעמיד להכרעה את השאלה הבאה: **"האם העברת**
21 **חפצי אומנות מוגדרים ומזוהים, אשר תוקף העברתם, אותנטיותם ושוויים אינם**
22 **נתונים במחלוקת, מיחיד לחברה שבעלותו, כמוה כהעברת כסף או שווה כסף**
23 **מיחיד לחברה בבעלותו אם לאו?"** לגישתם זו השאלה היחידה בה יש להכריע. אלא
24 שבשאלה זו מתעלמים המערערים מכך שתחולתו של סעיף 86 לפקודה תלויה
25 בתוצאת המס הנובעת מאותה העברה, והאם יש בה כדי להביא להפחתת מס.
26 ואמנם, ככל שהמערער היה מעביר כסף לחברה, או מעביר שווה כסף, המהווה
27 **"נכס"** לעניין סעיף 88 לפקודה והכפוף למס ריווחי הון, לא היה בכך כדי להביא
28 להפחתת מס, וממילא לא היה מקום לבחון תחולתו של סעיף 86 לפקודה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-02-26859 סגל נ' פקיד שומה נתניה
ע"מ 19-02-26898 קבוצת ש.מ. סגל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה

- 1 לעומת זאת, העברה לחברה של חפצי אומנות "אישיים" (והמשיב בעניין שלפניי אינו
2 חולק כי כך דינם של הפסלים), או כל סוג אחד "מיטלטלין של יחיד המוחזקים על
3 ידידו לשימושו האישי", כנגד משיכת כספים מהחברה, עשויה להביא להפחתת מס
4 ולפיכך יש לשאול, כלום העברה זו, כפי שהתבצעה ובמועד שבו התבצעה, נעשתה
5 בשל טעם מסחרי, או שמא הטעם הבלעדי או העיקרי הוא אותה הפחתת מס.
- 6 המערערים חזרו וטענו כי אין לו למשיב מה להלן, שהרי בעת שהחברה המערערת
7 תמכור בעתיד את הפסלים והיא תפיק מהם ריווח, ריווח זה יחויב במס. בכך
8 מקופלת אף הטענה כי אילו הפסלים היו נותרים בידי המערער ולא מועברים לחברה
9 בשנת 2011, מכירתם בעתיד הייתה פטורה ממס, לרבות בגין הריווח שמקורו
10 בעליית ערכם של הפסלים משנת 2011 ואילך. דא עקא, כי לא רק שכלל ועיקר לא
11 הוברר שאכן צפוי ריווח עתידי שכזה, ואם כן – אימתי, ולא רק שלא הוברר אם
12 סכום המס שישולם בעת מכירת הפסלים העתידית יהיה גבוה או נמוך מהמס
13 הנחסך בעת העברתם לחברה כנגד משיכת כספים ממנה, אלא שהשאלה האם
14 העסקה בוצעה בשל טעם מסחרי או בשל טעם מיסויי, נבחנת במועד ביצוע העסקה.
15 איני סבור כי ניתן להתעלם משאלה מרכזית זו אך בשל ספקולציות עתידיות שלא
16 ניתן לשערן.
- 17 אוסיף כי במסגרת סיכומיו העלה המשיב טענה נוספת ולפיה ניתן להתערב בסיווג
18 של העסקה, וזאת אף ללא שימוש בטענה לעסקה מלאכותית (דהיינו "סיווג
19 מחדש"), אלא בטענה ל"סיווג שונה", שכן האופן שבו זו סווגה על ידי המערערים
20 אינו עולה בקנה אחד עם מהותה האמתית. לטענת המשיב, המדובר בטענה משפטית
21 שניתן להעלותה גם בסיכומים.
- 22 על ההבחנה בין שתי טענות אלו עמד בית המשפט בעניין ע"א 2454/19 ברודקום
23 ברודבנד אקסס בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן (28.8.2019) (להלן: עניין ברודקום):
- 24 "אמור מעתה, כאשר פקיד השומה מתערב במצב העובדתי,
25 כפי שהוצג על ידי הנישום, משום שהוא משקיף באופן שונה
26 על התרחשות העסקה בעולם המציאות, אין הוא מפעיל את
27 הנורמה האנטי תכנונית המיוחדת שבסעיף 86 לפקודה ואין
28 הוא מסווג את העסקה מחדש אלא אך טוען לסיווג שונה שלה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-02-26859 סגל נ' פקיד שומה נתניה
ע"מ 19-02-26898 קבוצת ש.מ. סגל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה

1 התערבות בעובדות, תוך שינוי תוכן והיקף העסקה כפי
2 שהוצגה על ידי הנישום, אין פירושה כי בעשותו כן משתמש
3 פקיד השומה בהכרח בסמכות ההתעלמות שלו מכוח סעיף 86
4 לפקודה. לא כל 'התעלמות' מעסקה או שינוי בעובדותיה
5 משמעותם שימוש בכלי המיוחד של טענת מלאכותיות תוך
6 העברת הנטל לכתפי פקיד השומה, אלא רק התעלמות מעסקה
7 הנעשית בעולם המס, לאחר שהתברר כי לא ניתן להתעלם
8 ממנה בעולם המעשה.

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

13 "ויובהר שוב, פנייתו של פקיד השומה לעולם המס, שם הוא
14 עושה שימוש בכלי המיוחד של 'טענת המלאכותיות' לפי סעיף
15 86 לפקודת מס הכנסה, נעשית רק כאשר הוא לא יכול להתעלם
16 מהעסקה בעולם המעשה ולכן נזקק לעולם המס ולסמכות
17 המיוחדת הנתונה לו במסגרתו להתעלם מעסקה שהוא מכיר
18 בקיומה ובהיקפה בפועל. בעולם ייחודי זה של עולם המס,
19 רשאי פקיד השומה להתעלם מהמערכת העובדתית, למרות
20 שהוא אינו כופר בקיומה המעשי, להרוס אותה ולבנות תחתיה
21 עסקה אחרת, וזאת על מנת לנטרל את יתרון המס שנצמח
22 לשיטתו לנישום באופן בלתי נאות. אולם כל עוד פקיד השומה
23 יכול להתערב בעולם המעשה של העסקה, להתעלם מעובדות
24 מסוימות, להוסיף עובדות אחרות, לשנות את היקף העסקה או
25 לשנות את זהות הצדדים לה, הוא פועל בעולם המציאות בלבד
26 ולכן רק משנה את סיווגה של העסקה ולא יותר מזה. ואכן ראוי
27 כי נטל ההוכחה ימשיך לרבוץ על כתפי הנישום כאשר פקיד
28 השומה מבסס את שומתו על סיווג שונה של העסקה, דהיינו,
29 משקיף על העסקה בעולם המעשה באופן אחר מכפי שהוצגה
30 לו על ידי הנישום. במקרה זה עדיין הנישום הוא בעל המידע
31 המדויק בנוגע לעובדות הרלוונטיות של העסקה כפי
32 שהתרחשה בפועל ולכן מן הראוי שיהיה זה הוא אשר יפתח
33 במסכת הבאת ראיותיו. לעומת זאת, כאשר פקיד השומה
34 מתעלם מעסקה ומשנה אותה על בסיס טענת מלאכותיות,
35 שינוי הרלוונטי לעולם המס בלבד, שכן בעולם המעשה
36 ובמציאות החיה הוא מקבל את המצג העובדתי של הנישום
37 ואינו מבקש להתערב בעובדות שהתרחשו בפועל, עליו להתכבד



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-02-26859 סגל נ' פקיד שומה נתניה
ע"מ 19-02-26898 קבוצת ש.מ. סגל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה

ולהסביר מהי אותה עסקה חדשה שברא יש מאין ולכן מן
הראוי שיהיה זה הוא אשר יפתח בהבאת ראיותיו" (שם, פס'
20-21)

(ראו גם: ע"מ 16-01-25342, 17-04-2268 ברודקום נ' פקיד שומה כפר סבא
(9.12.2019); ע"מ 15-02-34660 צמל יעקובסון בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה
(27.8.2015)).

21. איני סבור כי יש מקום לדון בטענתו החלופית של המשיב לפיה ניתן לסווג באופן
"שונה" את העסקה, ושאין צורך לעשות שימוש בנורמה האנטי-תכנונית הקבועה
בסעיף 86 לפקודה של "העסקה המלאכותית". לא רק שספק אם מדובר בטענה
משפטית בלבד, או בטענה אשר בבסיסה עומדת טענה עובדתית ויש בה לפיכך משום
שינוי חזית, אלא שטענה ל"סיווג שונה" הנטענת בשלב זה מוקשית גם בשל העובדה
כי נטלי הראיה והשכנוע שונים ונבדלים בשתי ה"חזיתות"; בעוד שבחזית טענת
"הסיווג השונה" נטלי הראיה והשכנוע מוטלים על כתפי המערער, בדומה לכלל
הרגיל החל בערעורי מס ולפיהם המערער הוא "המוציא מחברו" שעליו הראיה, הרי
שבחזית טענת "הסיווג מחדש" ("עסקה מלאכותית"), נטל הבאת הראיות ונטל
השכנוע מוטלים על כתפי המשיב (ראו: ע"א 102/59 פקיד שומה ירושלים נ' איסמר
חברה למסחר והשקעות בע"מ, פ"ד יד 2165, 2170 (1960); ע"א 34/70 מוריס בנין
נ' פקיד שומה תל אביב, פ"ד כד(2) 425, 428 (1970)).

לא למותר לציין כי בהליך זה, ולאור טענת העסקה המלאכותית, היה זה המשיב
שהחל בהבאת ראיותיו, וכן כי המשיב לא ביקש רשות, וממילא אף לא קיבל רשות,
לתקן את נימוקי השומה (להבדיל מהתיקון שהתבקש בע"מ (מחוזי תל אביב)
19-01-41276 גוטמן נ' פקיד שומה תל אביב (6.1.2021) (להלן: עניין גוטמן) כפי
שעוד יובהר להלן), ובשעה שלאורך כל ההליך טען המשיב כי שומתו מבוססת על
טענת העסקה המלאכותית ולפיכך במוקד ההתדיינות בין הצדדים עמדה שאלת
קיומו של טעם מסחרי לעסקת מכירת הפסלים.

22. ועם זאת, דומה כי אף את טענת העסקה המלאכותית ניתן לבחון גם על פי השאלה
עד כמה העסקה נטועה בקרקע המציאות. סבורני כי ככל שמדובר בעסקה שאינה
מכה שורשים, והיא "על הנייר" בלבד, וככל שיש בה כדי להביא להפחתת מס, כך



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-02-26859 סגל נ' פקיד שומה נתניה
ע"מ 19-02-26898 קבוצת ש.מ. סגל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה

- 1 תהא הנטייה לומר כי היא נעשתה שלא מטעמים מסחריים אלא מטעמים מיסויים ;
2 ההנחה היא כי מי שעושה עסקה שמאחוריה טעם מסחרי ממשי, אף ידאג לכך כי
3 העסקה תצא אל הפועל ותקרום עור וגידים.
- 4 והנה, במקרה שלפניי הסתבר מהעדויות, כי לא רק שמנקודת מבטה של החברה לא
5 היה טעם ברכישת הפסלים, אלא שספק אם המערער אכן התכוון באמת ובתמים
6 להיפרד מהשליטה בפסלים, שכן סגל העיד כי יש לפסלים ערך רגשי רב למשפחה,
7 וכי מדובר בנכס שמאוד חשוב עבורה (עמ' 16 ש' 8-10).
- 8 כשנשאל העד על שום מה לא נמכרו הפסלים מלכתחילה לקונה חיצוני השיב: **"לא**
9 **תכננו למכור את הפסלים זה היה רכוש משפחתי"** (עמ' 17 ש' 13). זאת ועוד, העברת
10 הפסלים למשרדי החברה אף היא נעשתה רק משום ש**"רוה"ח אמרו שנעביר את**
11 **הפסלים"** (עמ' 20 ש' 22), וכאשר הגיעו נציגי המשיב לשם, מצאו את הפסלים
12 מונחים על הרצפה (סעיף 14 לתצהיר מר יחזקאל שלום מטעם המשיב).
- 13 23. עוד יש להוסיף בעניין זה כי הפסלים הועברו לחברה בשנת 2011 אך עד לשנת 2015,
14 השנה בה הועברו הפסלים לחו"ל, לא נעשה ניסיון ממשי או "פעילות אמיתית"
15 למוכרם (עדות סגל, עמ' 21 ש' 7), כאשר שירותיו של מר **לומייר**, המסייע בקידום
16 מכירת הפסלים, נשכרו רק בשנת 2017. אין צורך לומר כי הפסלים אינם מניבים כל
17 תשואה לחברה, הם אינם מושכרים או מושאלים, וספק אם בכלל ניתן לעשות כן.
18 עובדה זו אך מחזקת את הטענה כי לרכישת הפסלים אין טעם מסחרי, בוודאי כאשר
19 מדובר בקבוצה הסובלת מקשיים תזרימיים כפי שנטען. העברת הפסלים למשרדי
20 החברה אף לא משפיעה באיזו דרך על הערך הכלכלי שלה או על המוניטין שלה
21 משעה שהפסלים, החל משנת 2015 ועד היום, ממילא כבר אינם מצויים שם.
- 22 24. המערערים טענו כי מטרת העברת הפסלים לחברה היא על מנת למכור אותם בריווח
23 גדול. כאמור, עד עתה הפסלים לא נמכרו, ואף לא ניתן לדעת האם ימכרו ומתי. איני
24 מתעלם מטענות המערערים בדבר המאמצים הנעשים למכירת הפסלים באמצעות
25 גורמים שונים. עם זאת, כפי העולה מעדותו של מר **לומייר**, מדובר בפסלים "שנוצקו
26 מחמישה פסלי שיש היסטוריים וייחודיים במינם בעולם כולו" כאשר "מעצם טיבם,



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-02-26859 סגל נ' פקיד שומה נתניה
ע"מ 19-02-26898 קבוצת ש.מ. סגל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה

- 1 ייחודיותם ושווים הגבוה של פסלים נדירים והיסטוריים אלו, מכירתם במחיר
2 אופטימאלי כרוכה בביצוע מגוון רב של פעולות" (תצהיר **לומייר**, סעיפים 10 ו-17).
- 3 סבורני כי אין לעלות על הדעת שהחברה המערערת הייתה רוכשת פסלים אלה מצד
4 בלתי קשור, מבלי לבדוק היטב מה הם הקשיים העומדים במכירת יצירות אומנות
5 נדירות ויקרות ערך, בדיקה שכלל לא נעשתה במקרה דנן, כפי שאישר סגל בתצהירו
6 (סעיפים 23-24).
- 7 עוד טענו המערערים כי רכישת הפסלים על ידי החברה היא בבחינת "השקעה
8 באומנות" מתוך צפייה לעליית ערכם. ואולם, לא נטען כי לחברה המערערת קיימת
9 איזו מומחיות מיוחדת בתחום האומנות, או אפילו מומחיות כלשהי, וברי כי
10 מנקודת מבטה שלה, רכישת פסלים כה נדירים, שמכירתם כרוכה במגוון רב של
11 פעולות, כפי שהעיד המומחה מטעמה, היא בגדר נטילת סיכון בלתי סביר, וממילא
12 חסרת טעם מסחרי. הטענה שהחברה צפתה (ועדיין צופה) לעליית ערך הפסלים
13 ומכירתם בריווח גדול, אף היא נטענה בעלמא. הוא הדין בטענות שונות הנוגעות
14 למשאים ומתנים שנוהלו בקשר למכירת הפסלים, אך לא בשלו לכדי עסקה.
- 15 מה שכן עלה מחומר הראיות הוא כי בשנת 2019 תבע המערער את מוזיאון **רודן** בשל
16 כך שהאחרון לא אישר את אמיתות הפסלים (עמ' 23 ש' 16-10). התביעה הוגשה רק
17 על ידי המערער, ואילו החברה המערערת כלל לא הוזכרה באותה תביעה (עדות סגל,
18 עמ' 24 ש' 11-8). כאשר נשאל סגל מדוע המערערת לא צורפה כתובעת השיב: **"זה
19 פשוט מיותר, לנו יש את השליטה המלאה בפסלים"** (עמ' 24 ש' 4), והנה, שוב, יצא
20 המרצע מן השק. כאמור, גם אם אין מקום לדון בטענת המשיב לפיה יש לסווג באופן
21 שונה את העסקה, הרי שהעובדה כי גם לאחר העסקה רואה המערער את עצמו
22 כשולט בפסלים באופן מלא, כאילו העסקה לא הייתה, יכולה להצביע על כך שעסקה
23 זו היא מלאכותית, ואין טעם מסחרי אמיתי מאחוריה.
- 24 בעניין **גוטמן** נדון המקרה הבא: המערער, נכדו של הצייר הנודע, מכר תמונות של
25 סבו המנוח, שלטענתו ניתנו לו במתנה מאביו, לחברת עורכי דין שבבעלותו. מכירה
26 זו, שדווחה כעסקה שאינה חייבת במס, הפחיתה את יתרת משיכות הבעלים של
27 המערער בחברה בגובה שווי התמונות. פקיד השומה טען כי יש לחייב את המערער



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-02-26859 סגל נ' פקיד שומה נתניה
ע"מ 19-02-26898 קבוצת ש.מ. סגל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה

- 1 בגין המשיכה שכן השליטה בתמונות נותרה בידיו. לחילופין טען כי מדובר בעסקה
2 מלאכותית. יש להעיר כי מלכתחילה טען המשיב את טענת "העסקה המלאכותית"
3 כטענה עיקרית, אך ביקש בהמשך לתקן את נימוקי השומה כך שטענה זו תהא
4 חילופית בלבד, ובקשתו אושרה. את טענתו העיקרית של המשיב לסיווג שונה של
5 העסקה נוכח העובדה שהשליטה בתמונות נותרה בידי המערער, בית המשפט קיבל.
6 בית המשפט הוסיף ובחן אף את טענתו החילופית של המשיב בדבר היותה של
7 העסקה מלאכותית, ואף טענה זו קיבל, על שום שסבר כי לא נמצאה כל כדאיות
8 כלכלית בהשקעת החברה ברכישת התמונות, כאשר חלקן אף אופסנו במחסן. בית
9 המשפט ציין כי התנהלות שכזו, שאין בה כל היגיון כלכלי, ניתן להסביר רק על רקע
10 מערכת היחסים המיוחדת שבין בעל מניות יחיד לחברה בבעלותו.
- 11 27. יש לציין כי בעניין **גוטמן** סבר בית המשפט כי העובדה שבעל מניות מעביר לחברה
12 בבעלותו נכס, לרבות נכס פרטי העונה על הגדרת "מיטלטלין לשימוש אישי", על
13 מנת לפרוע חוב שלו כלפיה, אינה כשלעצמה בגדר פעולה "מלאכותית". בחירת
14 הנישום במבנה עסקה דל מסים, אינה מצביעה על כך שמדובר במבנה "מלאכותי".
15 לגישה זו של בית המשפט בעניין **גוטמן**, שותף גם אני. ועם כל זאת, עדיין יש לשאול
16 האם קיים "טעם מסחרי" לעסקה, מלבד הטעם הכרוך בהפחתת המס, ומקום שבו
17 מסתבר כי לא קיים טעם כאמור, רשאי פקיד השומה להפעיל את סמכותו על פי
18 סעיף 86 לפקודה ולהתעלם מאותה עסקה. כפי שצינתי לעיל, השאלה העומדת
19 לפתחי אינה נוגעת ללגיטימיות של העסקה. "מלאכותיות" של עסקה לצורך מס אין
20 פירושה כי נפל בעסקה איזה דופי משפטי, אלא כי ב"עולם המס", ובעולם זה בלבד,
21 קמה לפקיד השומה הסמכות להתעלם מהעסקה. וכשם שבעניין **גוטמן** מצא בית
22 המשפט כי לא קיים טעם מסחרי לעסקת העברת התמונות, כך אף במקרה דנן, לא
23 מצאתי כי קיים טעם מסחרי לעסקת העברת הפסלים.
- 24 28. מכאן גם שההבחנות העובדתיות שביקשו המערערים לערוך בין עניינם לבין עניין
25 **גוטמן**, כגון באשר לזיהוי הספציפי של הנכסים, להערכת השווי שלהם, לקיומו של
26 הסכם, להעברתם הפיזית למשרדי החברה, וכיוצא באלה, אין בהם כדי לשנות את
27 העובדה כי טעם מסחרי ממשי לעסקה לא הוצג. כל שהבדלים אלו יכולים ללמד הוא



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-02-26859 סגל נ' פקיד שומה נתניה
ע"מ 19-02-26898 קבוצת ש.מ. סגל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה

- 1 כי לבושה המשפטי והעובדתי של העסקה דנן היה **הדוק** יותר, אך לבוש משפטי
- 2 ועובדתי בעולם המעשה, לחוד, ותוצאותיה של העסקה ב"עולם המס" - לחוד.
- 3 29. מכל האמור עולה, כי מכירת שני הפסלים מהמערער לחברה נעדרת כל טעם מסחרי,
- 4 ומטרתה היא אחת: משיכת כספים לכיסו של המערער ללא תשלום מס. בנסיבות
- 5 אלה, צדק המשיב שהתעלם מהעסקה, וראה את התמורה שהתקבלה מהחברה
- 6 כהכנסה בידי המערער.
- 7 30. בנימוקי השומה טען המשיב כי יש למסות אותה הכנסה כהכנסה ממשכורת החייבת
- 8 במס לפי סעיף 2(2) לפקודה, או לחילופין כהכנסה מדיבידנד בידי המערער החייבת
- 9 במס מכוח סעיף 2(4) לפקודה ולחילופי חילופין כהכנסה בידי החייבת לפי סעיף
- 10 2(10) לפקודה. סבורני כי בנסיבות העניין, ומאחר שנראה כי משיכת הכספים על ידי
- 11 המערער נעשתה יותר בכובעו כבעל מניות ולא כעובד, יש לראות בכספים שמשך
- 12 מהחברה כהכנסה לפי סעיף 2(4) לפקודה על כל המשתמע מכך, לרבות לעניין סעיף
- 13 3(ט)(1)(ג) לפקודה. אוסיף, כי על פני הדברים נכון וראוי הוא לראות בכספים
- 14 כדיבידנד שמקורו ביתרות העודפים של כלל חברות הקבוצה, וככל שלא קיימים די
- 15 עודפים - כשכר או דמי ניהול שכנגדם יש להכיר בהוצאה. סבורני כי סמכותו של
- 16 המשיב "לבנות מחדש" את העסקה לאחר שמצא לנכון להתעלם ממנה ו"להרוס"
- 17 אותה, בוודאי שמאפשרת לו לייחס את המשיכה באופן האמור, הגם שבפועל
- 18 הכספים נמשכו מהחברה המערערת דווקא.
- 19 31. לאור מסקנתי דלעיל, לא מצאתי מקום לדון בטענות אחרות שהעלו הצדדים, ובכלל
- 20 זאת הטענות הנוגעות לסוגיית הגילוי, והיקפו של הגילוי, שנמסר על ידי המערערים
- 21 בנוגע לעסקה, וכן הטענות הנוגעות לשווי הפסלים.
- 22 32. המשיב הטיל על המערערים קנס גרעון, אך בעניין זה טוענים המערערים כי מאחר
- 23 שהשומה מבוססת על טענת עסקה מלאכותית, לא ניתן לומר שהתרשלו בעריכת
- 24 הדוחות לעניין סעיף 191 לפקודה ולפיכך אין מקום להטיל עליהם את הקנס (לעניין
- 25 קנס גירעון ראו: ה"פ (מחוזי מרכז) 19-06-28307 א.פ.סי. (פליינג קרגו) תובלה
- 26 בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה (4.5.2020). המשיב לא מצא לנכון להתייחס
- 27 לסוגיה זו של קנס הגירעון ולשאלת ההתרשלות בעריכת הדוחות, לא בהודעה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-02-26859 סגל נ' פקיד שומה נתניה
ע"מ 19-02-26898 קבוצת ש.מ. סגל בע"מ נ' פקיד שומה נתניה

- 1 המפרשת את נימוקי השומה ואף לא בסיכומיו, ולפיכך בנסיבות העניין, כמו גם נוכח
2 העובדה כי לא ראיתי מקום לדון בטענתו בדבר "סיווג שונה" של העסקה, מצאתי
3 כי יש לקבל את טענת המערערים בענין קנס הגירעון.
- 4 33. סוף דבר – הערעורים נדחים והמערערים יישאו, ביחד ולחוד, בהוצאות המשיב בסך
5 של 35,000 ₪ שישולמו בתוך 30 יום מהיום, שאם לא כן, יישאו הפרשי הצמדה
6 וריבית, החל מהיום ועד למועד תשלומם בפועל.
- 7 ניתן לפרסם את פסק הדין.
8
9
10
11 ניתן היום, י"א אב תשפ"א, 20 יולי 2021, בהעדר הצדדים.
12

שמואל בורנשטיין, שופט

13
14