



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

29 ספטמבר 2021

ע"מ 17-09-44215 צלאל (החזקות) בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"מ 17-09-44238 צילה פפג'ורג'יו נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

1

לפני כב' השופטת ירדנה סרוסי

מעוררות

1. צלאל (החזקות) בע"מ

2. צילה פפג'ורג'יו

ע"י ב"כ עוה"ד מורן ביקל ואסף גלזר

משרד עורכי דין ברנע, לנדה ושות'

נגד

משיב

פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"י ב"כ עו"ד ניר וילנר

פרקליטות מחוז ת"א (אזרחי)

2

3

### פסק דין

4

5 בפניי ערעור מאוחד על שומות מס הכנסה שהוצאו למערערת בערעור ע"מ 17-09-44215, חברת צלאל (החזקות) בע"מ (להלן: "צלאל"), ולמערערת בערעור ע"מ 17-09-44238, הגב' צילה פפג'ורג'יו (להלן: "צילה"), ויחד עם צלאל: "המעוררות". עניינו העיקרי של הערעור הוא בשאלה, האם יש להתייחס למשיכות הבעלים (כהגדרתן להלן), כאל הלוואות או כאל דיבידנדים.

9

10

### רקע רלוונטי ועיקרי הערעור

11 1. צילה מחזיקה במלוא הון המניות הרשום של צלאל (100%). צילה מחזיקה גם ב-62.5% מהון המניות הרשום של חברת גרל (החזקות) בע"מ (להלן: "גרל"), ויחד עם צלאל: "החברות", לצד שני ילדיה, אלנה פפג'ורג'יו (להלן: "אלנה") ואלכסנדר פפג'ורג'יו, אשר מחזיקים ב-18.75% ממניות גרל כל אחד. צלאל גם מחזיקה ב-30.55% מחברת אי אי סי גרופ בע"מ (להלן: "אי. אי. סי") וב-50% מחברת הידרה פריטי יוקרה בע"מ (להלן: "הידרה").

16

17 2. במהלך השנים נמשכו כספים מצלאל ומגרל, בין היתר על ידי צילה. בדוחותיהן הכספיים של החברות נרשמו "יתרות בעלי מניות" בגין משיכות הכספים, כאשר בצלאל נרשמו משיכות בסך של 6,430,431 ש"ח ובגרל נרשמו משיכות בסך של 246,772 ש"ח (להלן: "משיכות הבעלים"). משיכות הבעלים נרשמו כהלוואות והן נושאות ריבית

20



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

29 ספטמבר 2021

ע"מ 17-09-44215 צלאל (החזקות) בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"מ 17-09-44238 צילה פפג'ורג'יו נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

- 1 בהתאם לשיעור הריבית הקבוע בסעיף 3(ט) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-  
2 1961 (להלן, בהתאמה: "הכנסות המימון" ו-"הפקודה").
- 3 כנגד הכנסות המימון שצמחו מרישום ההלוואות, קיזזה צלאל בשנות המס 2011 – 2014  
4 הפסד עסקי מועבר משנים קודמות.
- 5 4. נוסף על כך, בשנת המס 2011, ניכתה צלאל הוצאות משפטיות בסכום של 89,842 ש"ח  
6 (להלן: "ההוצאות המשפטיות").
- 7 5. המשיב הוציא שומות מס למערערות. בשומה שהוציא המשיב לצילה לשנת המס 2014  
8 נטען כי משיכות הבעלים אינן הלוואות אלא הכנסות מדיבידנד לבעל מניות מהותי,  
9 ולפיכך הן חייבות במס בשיעור הקבוע בסעיף 125ב(2) לפקודה.
- 10 כמו כן, המשיב הוציא שומה לצלאל לשנות המס 2011 – 2014, בה קבע כי בהתאם  
11 לסעיף 28(ב) לפקודה, מאחר שלצלאל לא הייתה פעילות המגיעה לכדי "עסק" ומאחר  
12 שהכנסות המימון שלה מקורן בהכנסות מריבית לפי סעיף 2(4) לפקודה, היא לא הייתה  
13 זכאית לקזז כנגדן הפסדים עסקיים מועברים משנים קודמות.
- 14 עוד קבע המשיב, כי ההוצאות המשפטיות אותן דרשה צלאל בשנת המס 2011 אינן  
15 מותרות בניכוי, משום שהיא לא הוכיחה שהוצאות אלו הוצאו על ידה, ובכלל זה שהן  
16 עומדות בכל תנאי סעיף 17 לפקודה.
- 17 מכאן ערעור זה שבפניי.
- 18 6. יצוין כי ביום 31.12.2007 נחתם בין צילה וילדיה ובין פקיד השומה הסכם שומות בעניין  
19 דומה, לפיו צילה וילדיה ישלמו סכום של 3.3 מיליון ש"ח בגין משיכות כספים שהתבצעו  
20 עד לשנת 2006 בסך של 13,505,281 ש"ח אשר סווגו כ"יתירות בעלי מניות", והיתירות  
21 בספרים תאופסנה (נספח 7 לתצהיר המשיב, להלן: "הסכם השומות").

### טענות המערערות בקצרה

- 23 7. לטענת צילה לא נפל פגם בסיווגן של משיכות הבעלים כהלוואות. כעולה מדוחותיה  
24 הכספיים של צלאל ומהכרטסת של צילה בחברות, משיכות הבעלים נרשמו כהלוואות  
25 ונשאו ריבית שנתית בהתאם לסעיף 3(ט) לפקודה. ההכנסות מריבית דווחו, והמס בגין  
26 שולם על דרך של קיזוז הפסדים בצלאל.
- 27 8. נציג המשיב הודה שלא עיין במסמכים אלה בטרם הוצאת הצווים, וכי לשיטתו מדובר  
28 ברישומים פנימיים בלבד. כלומר, לשיטת המשיב אין די גם בדוח הכספי המבוקר של  
29 צלאל.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

29 ספטמבר 2021

ע"מ 17-09-44215 צלאל (החזקות) בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"מ 17-09-44238 צילה פפג'ורג'יו נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

9. גם חברת אלפידה (החזקות) בע"מ (להלן: "אלפידה"), אשר צילה כלל לא הייתה בעלת מניות בה, העמידה לצילה הלוואות. לשיטת המשיב, באופן אבסורדי, גם כספים אלו אמורים להיות מסווגים כדיבידנדים.
10. רק במסגרת חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה ליישום המדיניות הכלכלית לשנות התקציב 2017 ו-2018), התשע"ז-2016 (להלן: "תיקון 235 לפקודה"), גילה המחוקק דעתו שיש לראות בהלוואות שניתנות לבעלי מניות כדיבידנד. בהתאם, סעיף 3(ט) לפקודה חל על יתרת משיכות בעלי מניות בתקופה המאוחרת ליום 31.12.2016, ולא בתקופה שקדמה לכך. כלומר, הוראות תיקון 235 לפקודה אינן חלות במקרה דנן.
11. כרטסת בעלי המניות בחברות מלמדת כי צילה פרעה חלק מסכומי ההלוואה, וכן היא מלמדת על רישום דיבידנד מקום בו חולקו דיבידנדים. צילה גם העידה כי בכוונתה לפרוע את ההלוואות מיד לאחר שייקבע כי אכן מדובר בהלוואות. המשיב התעלם גם מכך במסגרת השומה שהוציא.
12. עוד טוענות המערערות, כי הן הסתמכו על הסכם השומות ועל דוחות המס שהוגשו. הסכם השומות לא סיווג את המשיכות שנכללו בו כהכנסה או כדיבידנד, ומאז חתימת הסכם השומות ועד שנת המס 2014 המערערות הגישו דוחות מס למשיב, מבלי שהמשיב חלק על האמור בהם, לרבות לעניין מתן ההלוואות. משכך הן המשיכו לנהוג באופן דומה.
13. החברות לא החליטו על חלוקת דיבידנד בהתאם לנדרש על פי חוק, וסיווג ההלוואה כדיבידנד תיצור סיטואציה אבסורדית.
14. המשיב מושתק מלטעון כי אין לראות במשיכות הבעלים כהלוואות מכיוון שלא נערכו בין הצדדים הסכמים המעגנים את תנאיהן. במסגרת ערעור המס של אלפידה טען המשיב כי אין לראות ביתרות אלפידה כשטר הון אלא כהלוואה, על אף שלא נערך כל הסכם המעגן את תנאיה.
15. לטענת צלאל, פעילותה עולה לכדי "עסק". עוד קודם לשנת 2011, צלאל עסקה במימוש נכסים והחזקות וכן במתן הלוואות ומימון. ואכן, לאורך השנים העסיקה צלאל יועצים מקצועיים – משרד רו"ח, יועצים משפטיים וצוות הנהלת חשבונות. הדברים האמורים נכונים גם בהתאם לכלל המבחנים שנקבעו בפסיקה.
16. אף אם לא תתקבל טענתה כי פעילותה עולה לכדי עסק, הרי שהכנסות המימון שנבעו לצלאל בשנות המס שבערעור הן חלק אינטגרלי מפעילותה, ולפיכך היא רשאית לקזזן כנגד הפסדיה העסקיים המועברים משנים קודמות.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

29 ספטמבר 2021

ע"מ 17-09-44215 צלאל (החזקות) בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"מ 17-09-44238 צילה פפג'ורג'יו נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

17. המשיב לא חלק על קיום ההפסדים או על גובהם. המשיב לא יכול מצד אחד למסות את צלאל בשנים בהן הפיקה הכנסות מפעילותה, ומצד שני לא להתיר לה לקזז את ההפסדים בשנים בהן נוצרו. קבלת עמדתו של המשיב פוגעת בזכותה הבסיסית של צלאל.
18. הוצאותיה המשפטיות של צלאל הן בגין תשלום שכר טרחה בקשר עם טיפול משפטי אשר ניתן לצלאל ביחס לפעילותה. לפיכך הוצאה זו שימשה לצורך ייצור הכנסתה ולכן מותרת בניכוי בהתאם לסעיף 17 לפקודה.
19. יש לקבל את הערעורים גם מטעם של מס אמת. כמו כן, כאשר יש ספק בנוגע לאופן המיסוי, יש לפרש את הדין לטובת הנישום.
20. כן טוענות המערערות כי נפלו פגמים רבים בהליך הוצאת השומות, אשר מצדיקים את ביטולן. כך נטען, כי המשיב הפר את חובת ההנמקה שחלה עליו; כי המשיב לא בחן כנדרש את כלל המסמכים בטרם הוצאת השומות והצווים; כי לא ניתנה למערערות הזדמנות סבירה להשמיע את טענותיהן; וכי המשיב לא ערך פרוטוקולים כנדרש.
21. לסיום טוענות המערערות כי אף אם יידחו טענותיהן, הרי שבהסתמכותן על מצגי המשיב, יש כדי לשלול את החיוב בריבית, הצמדה וקנסות.

### טענות המשיב בקצרה

22. המשיב סבור כי דין הערעורים להידחות. לדידו, יש לראות במשיכות הבעלים כהכנסה מדיבידנד בידי צילה. כך, החברות וצילה לא חתמו על הסכם למתן הלוואות; לא נקבעו מועדי פירעון הלוואות; ההלוואות ניתנו ללא בטוחה או ערבות, על אף שמדובר בסכומים שמצטברים לכדי סך של כ-6.6 מיליון ש"ח; משך כשבע שנים החברות לא באו לצילה בדרישה להשבת הכספים; בטרם ביצעה צילה את משיכות הבעלים, היא לא בחנה אפשרות לקחת הלוואה מגופים אחרים; על פי דוחות החברות, סכומי משיכות הבעלים הולכים וגדלים לאורך שנים רבות מבלי שהם נפרעו; צילה היא העושה והמביאה בחברות, והיא אינה נדרשת לקבל את אישורו של אף גורם לצורך ביצוע משיכות כספים מהחברות; כפי שמסרה צילה בעדותה, החברות לא הוקמו מתוך מטרה עסקית למתן הלוואות, אלא מתוך תכנון מס כדי למשוך כספים המתקבלים, בין היתר, מחברת אי. אי. סי.
- לא מדובר אפוא בהתנהלות רגילה שבין לווה ומלווה. כמו כן, בהתאם לפסיקה, העדרו של מסמך הלוואה הוא מאפיין מרכזי לסיווג יתרות חובה של בעלי מניות כדיבידנד.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

29 ספטמבר 2021

ע"מ 17-09-44215 צלאל (החזקות) בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"מ 17-09-44238 צילה פפג'ורג'יו נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

23. לא זו אף זו, בתשובת המערערות לפניית המשיב לקבלת מידע על אודות מועדי הפירעון  
הושב על ידן כי "מועד הפירעון שהוסכם בין הצדדים הינו לכל המאוחר היום שבו  
לחברות יהיו כספים לחלוקה לבעלי מניות" (סעיף 2.2 להודעת דוא"ל מיום 23.5.2019,  
נספח 8 לתצהיר המשיב). כלומר, צילה והחברות רואות קשר הדוק בין משיכות הבעלים  
לחלוקת עודפים על ידי החברות.
24. בנוסף, בין אלנה ובין פקיד השומה התגלעה מחלוקת זהה לעניין סיווג "יתרות בעלי  
מניות" בעניין חברת גרל. לאחר הגשת ערעור על ידי אלנה, אשר נדון במאוחד עם  
הערעורים דנן, הסתיימה המחלוקת בפשרה, במסגרתה הוסכם על תשלום מס על  
דיבידנד בשיעור של 15%, בהתאם לאמנה למניעת כפל מס בין ישראל לאיטליה.
25. יש לדחות את טענת צילה במסגרת תצהיר עדותה הראשית, כי היא השיבה חלק  
מההלוואה לצלאל. מדובר בטענה חדשה שלא הופיעה קודם לכן, והיא מהווה הרחבת  
חזית אסורה. בנוסף, מהכרסות הפנימיות אשר צורפו לתצהירה של צילה, לא ניתן  
ללמוד שהכספים הושבו בפועל לצלאל. ר"ח הירשפלד העיד כי הוא לא ערך את  
הכרסות, אלא מנהלת חשבונות חיצונית שאינה ממושרדו. מנהלת החשבונות לא  
הגישה תצהיר ולא זומנה לעדות בפני בית המשפט, ולא ניתן לדעת על סמך איזה נתונים  
וראיות רשמה בכרסות כי צילה השיבה לצלאל סכום של כ-280,000 ש"ח. לפיכך, לא  
ניתן לתת לכרסות זו כל משקל. צילה אף לא הציגה ראיות אחרות כלשהן להשבת  
הכספים בפועל, על אף שניתנה לה ההזדמנות לעשות כן.
26. ממילא, אף אם צילה השיבה חלק קטן מאוד ממשיכות הבעלים, ורק לצלאל, הרי שאין  
בכך כדי לשנות את העובדה שמשיכות הבעלים הן במהותן דיבידנד בידה.
27. לא ניתן לקבל את טענות המערערות להסתמכות על הסכם השומות ועל דוחות המס  
שהגישו. מהותו של הסכם השומות הוא חלוקת דיבידנד, והלכה למעשה, יתרות בעלי  
המניות חויבו בהסכם השומות במס בשיעור של כ-25%. דווקא ההיפך הוא הנכון,  
וחזקה על צילה שהייתה מודעת לכך שבגין משיכות הבעלים היא חייבת בתשלום מס  
בשיעור החל על דיבידנד. כמו כן, אין לפקיד השומה אפשרות מעשית לבדוק כל נישום  
וכל דוח המוגש אליו בכל שנה. על כן, בהתאם לפסיקה, אין בעובדה שדוח מסוים לא  
נבדק כדי להוות אישור לאמור לתוכנו, ולכך שפקיד השומה מסכים עם האמור בו.
28. בניגוד לטענת צילה, הרי שלעניין תשלום המס, אין כל חשיבות אם נתקיימה הפרוצדורה  
הקבועה בחוק החברות לחלוקת דיבידנד, אם לאו.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

29 ספטמבר 2021

ע"מ 17-09-44215 צלאל (החזקות) בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"מ 17-09-44238 צילה פפג'ורג'יו נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

29. יש לדחות גם את טענות המערערת ביחס לתיקון 235 לפקודה. בהתאם להלכה הפסוקה, ועוד קודם לתיקון 235 לפקודה, יש לראות בכספים אשר נמשכו מחברה על ידי מי ששולט בה, ולא הושבו במשך שנים, כהכנסה שבפירות.
30. לטענת המשיב, פעילותה של צלאל אינה עולה לכדי "עסק" ולכן לא ניתן לקזז את הפסדיה העסקיים המועברים כנגד הכנסותיה. כאמור, צלאל לא הוקמה מתוך מטרה עסקית למתן הלוואות או להשקעה בחברות שונות, אלא כדי למשוך ממנה כספים. כמו כן, בשנות המס 2011 – 2014, צלאל לא העסיקה עובדים; לצלאל לא היו נותני שירות, למעט משרד רו"ח, הנהלת חשבונות ועורכי דין; צילה לא העניקה לצלאל שירותים כלשהם, ולא חתמה על הסכם למתן שירותי ניהול לצלאל; לצילה אין ידע בתחום האשראי או בהשקעות פיננסיות, והיא מעולם לא עבדה בזה; מלבד צילה אין בצלאל בעל תפקיד אחר; לצלאל אין משרדים משל עצמה, וכתובת החברה היא בבניין מגורים, בדירתה לשעבר של צילה; למעט משיכות הבעלים ומשיכות של צדדים קשורים, צלאל לא נתנה הלוואות לצדדים שלישיים; בשנות המס 2011 – 2014, צלאל לא ביצעה ולא מימשה אף השקעה בחברה, יתרה מכך, מדוחותיה של צלאל עולה כי היא לא רכשה או מימשה נכסים כלשהם משנת 2003 ועד לתום שנת המס 2014; ההחזקה של צלאל בחברת אי. אי. סי הועברה אליה מצילה, ללא השקעת הון עצמי, אלא בהתאם לסעיף 104א לפקודה; מלבד החזקת צלאל בחברת אי. אי. סי ובהידרה, צלאל לא החזיקה באף חברה אחרת והיא אף לא נתנה להן שירותי ניהול.
31. משכך הם פני הדברים, הרי שיש גם לדחות את טענת צלאל כי הכנסות המימון שנצברו לה הן חלק אינטגרלי מפעילותה העסקית.
32. בכל הנוגע לניכוי ההוצאות המשפטיות, צלאל לא סיפקה כל ראיה או אסמכתא לשירותים המשפטיים שקיבלה בפועל. צלאל לא פירטה, אף לא בסיכומיה, מהו אותו שירות משפטי ספציפי שקיבלה בשנת 2011 והסתפקה באמירה כוללנית לפיה מדובר ב"שכר טרחה בקשר עם טיפול משפטי אשר ניתן לצלאל ביחס לפעילותה" (סעיף 59 לסיכומי המערערות). היינו, מלבד אמירה כללית, צלאל לא פירטה מהי מהות ההוצאה, מי היו נותני השירותים הספציפיים ובגין מה בדיוק נדרשה לקבלת שירותים משפטיים. דברים אלה מקבלים משנה תוקף, היות שכאמור, החברה כלל לא קיימה פעילות עסקית, ומשכך חזקה היא שכלל לא נדרשה לקבל אף שירות משפטי.
33. בנוסף, חשבונית ההוצאות המשפטיות נרשמה על שם צילה ועל שם צלאל, כאשר שם הלקוח המופיע בחשבונית הוא "משפחת פפג'ורג'יו". עובדות אלו עשויות ללמד, כי מדובר בשירות שניתן לצילה במישור האישי, או למי מבני המשפחה האחרים. יתרה



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

29 ספטמבר 2021

ע"מ 17-09-44215 צלאל (החזקות) בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"מ 17-09-44238 צילה פפג'ורג'יו נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

- 1 מכך, בחשבונית עצמה רשום בכתב יד, כי יש לייחס 20,000 ש"ח מתוכה לחברת הידרה.
- 2 בנוסף, צלאל אף לא המציאה ראיה שהתשלום הוצא בפועל מחשבון הבנק שלה.
- 3 34. המשיב דוחה את טענותיהן של המערערות לפגמים בהליך השומה. המערערות ידעו
- 4 בדיוק מהן המחלוקות שבין הצדדים והן התייחסו אליהן באופן נרחב בהשגותיהן
- 5 ובנימוקי הערעור; ניתנה למערערות הזדמנות סבירה והוגנת להשמיע את טענותיהן
- 6 אלא שהן בחרו, מסיבותיהן, שלא לממש הזדמנות זו; נוסף על זכות הטיעון בכתב אשר
- 7 מומשה על ידי המערערות, נציג המשיב ניסה לתאם דיון עם נציגי המערערות, אלא שהם
- 8 לא הגיעו לדיון הראשון, בחרו לשלוח נציג שלא הכיר את פרטי התיק לדיון השני ולא
- 9 ביקשו לקיים דיון נוסף; המערערות התעלמו מבקשת פקיד השומה לקבל מידע
- 10 ומסמכים בשלב הדיון בהשגה, וזאת חרף תזכורות שנשלחו אליהן בנושא, וממילא, די
- 11 במסמכים שעמדו בפני המשיב על מנת לקבוע את השומות שבצווים למערערות; מכיוון
- 12 שהמערערות לא שיתפו פעולה עם המשיב ולא העלו טענות לגוף השומה במסגרת
- 13 הדיונים שהתקיימו, הרי שממילא לא היה כל צורך לערוך פרוטוקול לדיונים.
- 14 35. אף אם נפל פגם בהליך המנהלי, הרי שמאחר שניתנה למערערות ההזדמנות להשמיע את
- 15 טענותיהן במסגרת דיון השומה, במסגרת כתב ההשגה ואף במסגרת הערעורים דנן, אין
- 16 בכך כדי לפגוע בשומות שבצווים שבענייננו.
- 17 36. יש לדחות את בקשת המערערות ביחס לביטול הריבית, ההצמדה והקנסות. פקיד
- 18 השומה כלל לא הטיל קנסות על המערערות. מעבר לכך, ריבית והפרשי הצמדה נועדו
- 19 לשמור על הערך הריאלי של קרן המס לתשלום, והם אינם בגדר ענישה.

### טענות המערערות בתשובה

- 20
- 21 37. המערערות הגישו סיכומי תשובה קצרים בהם חזרו על עיקרי טיעוניהן.
- 22 38. המערערות הוסיפו וטענו, כי בהסכם השומה שנחתם עם אלנה לא נקבע כי תשלום המס
- 23 הוא בגין דיבידנד, וההסכם נחתם מבלי שמי מהצדדים מודה בטענות משנהו. ממילא
- 24 צילה אינה צד להסכם זה וכן המחלוקת שהייתה עם אלנה לא דומה למחלוקת דנן.
- 25 39. כן הן טוענות, כי צילה ציינה לכל אורך הדרך כי היא השיבה סכומים מתוך ההלוואות.
- 26 המשיב צירף לתצהירו תכתובת דוא"ל מיום 26.11.2019 (נספח 9 לתצהיר), במסגרתה
- 27 הובהר על ידי המערערות, בסעיף 1.1, כי "בהתאם לניירות העבודה המצורפים למייל
- 28 זה, ניתן לראות כי חלק מההלוואות הוחזרו לחברות".



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

29 ספטמבר 2021

ע"מ 17-09-44215 צלאל (החזקות) בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"מ 17-09-44238 צילה פפג'ורג'יו נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

40. יש לדחות את הטענה כי החברות הוקמו מתוך "תכנון מס". המשיב מעלה טענה זו לראשונה, ומדובר בהרחבת חזית פסולה. ממילא לנישום יש זכות לתכנן את המס ולנצל הטבות מס הקבועות בחוק ואין בכך פגם.

### דיון והכרעה

41. הערעור דנן מורכב משלוש שאלות שונות: **האחת**, כיצד יש להתייחס אל משיכות הבעלים, האם כאל הלוואות או כאל דיבידנד; **השנייה**, האם ניתן לקזז כנגד הכנסות המימון את ההפסדים העסקיים המועברים; **והשלישית**, האם ההוצאות המשפטיות מותרות בניכוי.
42. לאחר עיון בכתבי הטענות ולאחר ששמעתי את הצדדים בדיוני ההוכחות שנערכו בפניי, אני סבורה כי דין הערעורים להידחות, למעט בנקודה אחת הנוגעת לעצם קיומן של הכנסות המימון, כפי שאפרט בהמשך (פסקה 60 להלן).
- אפנה אפוא לבחון את השאלות הנ"ל כסדרן.

### משיכות הבעלים

43. צילה טוענת כי משיכות הבעלים נרשמו כהלוואות וכך יש לסווגן, ואילו המשיב טוען כי מדובר בדיבידנדים. לאחר שבחנתי את חומר הראיות שנפרס בפניי אני סבורה כי הצדק עם המשיב.
44. אומנם, בדוחות הכספיים של החברות נרשמו משיכות הבעלים כ"יתרת בעלי מניות" ואף נרשמו הכנסות מריבית בגין המשיכות בהתאם לשיעור לפי סעיף 3(ט) לפקודה, אולם, כידוע, לא די בכך על מנת לעמוד על מהותן של משיכות הבעלים, ויש לבחון את יתר המאפיינים שלהן כדי להגיע למסקנה בדבר סיווגן (ראו למשל ע"א 4254/13 לוי נ' פקיד השומה ירושלים 3, פס' 15 (22.2.2015); ע"א 468/01 חטר-ישי נ' פקיד שומה ת"א 4, פ"ד נח(5) 326, 334 (2004); ע"מ (מחוזי מרכז) 67285-01-18 זימרמן נ' פקיד שומה נתניה, פס' 22 – 28 (17.6.2020) והאסמכתאות שם).
45. רישום כהלוואה יכול שייעשה בין אם אכן מדובר בהלוואה ובין אם מדובר במשיכת דיבידנד, ולא בכדי הוסף תיקון 235 לפקודה, שקבע כי לאחר זמן מסוים יש לראות בהלוואה כהכנסה, על אף אופן רישומה. אומנם, תיקון 235 לפקודה אינו חל בענייננו, אולם עדיין אין בכך לגרוע מן העיקרון שהרישום אינו חזות הכול, וכי במקרים המתאימים, ניתן לסווג הלוואה כהכנסה פירותית.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

29 ספטמבר 2021

ע"מ 17-09-44215 צלאל (החזקות) בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"מ 17-09-44238 צילה פפג'ורג'יו נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

- 1 כלומר, גם אם לא מתקיימות בענייננו ההוראות הקשיחות שהוספו בתיקון 235  
2 לפקודה, עדיין אין מניעה לקבוע כי במקרים מסוימים מהותה של ההלוואה הרשומה  
3 היא הכנסה מדיבידנד (וראו למשל ע"א 416/65 ורוק נ' פקיד השומה, תל-אביב 7, פ"ד  
4 כ(2) 351, 355 (1966); ע"א 2657/13 שריג נ' פקיד שומה ירושלים, פס' 2 (23.9.2014)  
5 (להלן: "עניין שריג")).
- 6 46. בנסיבות המקרה דנן, מלבד אותו רישום בספרים, שהוא בעל חשיבות כשלעצמו, כל יתר  
7 המאפיינים של משיכות הבעלים מצביעים על כך שמדובר במשיכה של דיבידנד.
- 8 47. כך, לא נעשה כל הסכם בין הצדדים בקשר להלוואות ולתנאיהן (עמ' 26 לפרוטוקול);  
9 לא נקבע מועד לפירעון ההלוואות (עמ' 27 לפרוטוקול); לא ניתנה בטוחה כנגד  
10 ההלוואות על אף סכומן הגבוה (עמ' 27 לפרוטוקול); לא בוצעו החזרים משמעותיים של  
11 ההלוואות משך שנים רבות ולא נעשתה כל פנייה מצד החברות להחזר ההלוואות (עמ'  
12 30 לפרוטוקול); משיכות הבעלים נעשו כלאחר יד, בסכומים ובמועדים משתנים, בידי  
13 צילה, שלה הייתה הסמכות הבלעדית להחליט על משיכות הכספים (עמ' 27  
14 לפרוטוקול); למשיכות הבעלים אין מטרה מוגדרת מלבד שימוש שוטף בכספים (עמ' 27,  
15 ש' 8 – 10 לפרוטוקול); ולאורך הזמן הן הלכו ותפחו, טיפין טיפין, משל החברה היא  
16 הארנק הפרטי של צילה. מן הצד השני, אף הריבית שנרשמה בספרי צלאל לחובת צילה,  
17 לא שולמה בפועל (עניין שריג, בפס' 3). על זאת יש להוסיף, כפי שאפרט בהמשך, כי לא  
18 מצאתי כי החברות עוסקות במתן הלוואות והן לא נתנו הלוואה לשום גורם מלבד צילה  
19 וצדדים קשורים, באופן המחזק את המסקנה כי מדובר בדיבידנד, ולא בהלוואה.
- 20 48. לדידי, כאשר בוחנים האם משיכת כספים מהוה הלוואה אם לאו, יש לבחון האם היא  
21 בעלת מאפיינים דומים להלוואה בתנאי שוק "רגילים", בין צדדים שלישיים לא  
22 קשורים, אם לאו. ככל שהמאפיינים דומים יותר להלוואה בין צדדים לא קשורים, הרי  
23 שניתן להיווכח ביתר קלות כי מדובר אכן בהלוואה. ברם, ככל שהמאפיינים שונים  
24 מהלוואה בין צדדים לא קשורים, מתחזקת המסקנה כי מדובר בדיבידנד. בענייננו,  
25 כאמור, למעט אופן הרישום בדוחות הכספיים, אין ולו מאפיין אחד התומך בכך שמדובר  
26 בהלוואה (עמ"ה (מחוזי חיפה) 747/05 בלייכר נ' פקיד שומה חיפה, פס' 36 (20.3.2007)).  
27 די בכך כדי להביא לדחיית הערעור בנקודה זו.
- 28 49. מסקנתי זו מתחזקת נוכח האופן בו מתעתדת צילה להשיב את הכספים שנמשכו. לטענת  
29 צילה, "מועד הפירעון שהוסכם בין הצדדים הינו לכל המאוחר היום שבו לחברות יהיו  
30 כספים לחלוקה לבעלי מניות" (סעיף 2.2 להודעת דוא"ל מיום 23.5.2019, נספח 8  
31 לתצהיר המשיב). כמו כן, מהכרססת של צילה בצלאל (נספח 10 לתצהיר רו"ח הירשפלד,



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

29 ספטמבר 2021

ע"מ 17-09-44215 צלאל (החזקות) בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"מ 17-09-44238 צילה פפג'ורג'יו נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

- 1 עמ' 150, פעולה ביום 31.12.2011) עולה כי יתרת החובה של צילה הופחתה באמצעות
- 2 משיכת דיבידנד (שלא ברור אם שולם מס בגין חלוקתו) (וראו עמ' 53 לפרוטוקול).
- 3 מהמקובץ עולה הרושם, כי משיכות הבעלים הן במהותן משיכות מוקדמות של
- 4 דיבידנדים, תוך שנדחה מועד תשלום המס בגינם. משיכת הדיבידנד מהחברות הוא
- 5 האמצעי היחיד להשבת הכספים אליהן, באופן שמלמד כי מדובר אך בדחיית מס על
- 6 הכנסת דיבידנד.
- 7 50. על זאת יש להוסיף כי צילה ציינה בעדותה, כי צלאל וגרל אינן פעילות עוד (עמ' 33, ש' 4
- 8 – 9 לפרוטוקול), כך שלא ברור באיזה אופן ומתי הייתה צילה מחזירה את ההלוואה
- 9 המיומרת, ולמי. לו אכן היה מדובר בהלוואה, חזקה שהחברות היו מנסות לקבל את
- 10 כספי ההלוואה בחזרה עובר להפסקת פעילותן. נוסף על כך, מהאמור עולה כי אין
- 11 בכוונתה של צילה להשיב את ההלוואה כלל. צילה מסתמכת על קבלת דיבידנדים
- 12 מהחברות להחזרת ההלוואות, אולם החברות הפסיקו את פעילותן, כך שלא ברור מנין
- 13 יגיעו אותם דיבידנדים.
- 14 51. לא מצאתי לקבל את טענותיה של צילה בדבר השבת חלק ממשיכות הבעלים כהוכחה
- 15 לכך שמדובר בהלוואה. הטענה להחזר ההלוואות עלתה בצורה כוללת, והיא לא פורטה
- 16 כדבעי. המערערת אף לא השכילו להציג את הפירוט המינימלי הראוי בדבר סך הכספים
- 17 שהושבו עד לאותו מועד.
- 18 52. במהלך הערעור דן, צילה לא העידה על טיב ההחזרים הנטענים מלבד הפנייה לרשום
- 19 בכרססת (ראו למשל עמ' 28 – 29 לפרוטוקול), באופן שמעלה ספק בדבר מודעותה של
- 20 צילה להעברת הכספים כחלק מפירעון ההלוואה. במסגרת ההתכתבות בין הצדדים
- 21 מיום 23.5.2019, הרבה לאחר הוצאת הצווים ופתיחת ההליך דן, השיבו נציגי
- 22 המערערת לשאלה "האם הוחזרו סכומים ממשיכות הבעלים עד היום? במידה וכן, יש
- 23 להציג אסמכתא בנקאית על העברת הכספים" רק כי "נעביר התייחסות בהמשך"
- 24 (סעיף 2.4 להודעת דוא"ל מיום 23.5.2019, נספח 8 לתצהיר המשיב). מדובר במעין טענה
- 25 כבושה, שעלתה לכל המוקדם במסגרת תכתובת הדוא"ל מיום 26.11.2019 (נספח 9
- 26 לתצהיר המשיב), ורק בעקבות עיון במסמכים ותוך הפנייה אליהם ("בהתאם לניירות
- 27 העבודה המצורפים למייל זה, ניתן לראות כי חלק מההלוואות הוחזרו לחברות", שם,
- 28 סעיף 1.1).
- 29 53. הטענה להשבת הכספים היא טענה מרכזית, שהדעת נותנת כי אם היה בה ממש ואם
- 30 צילה הייתה מתכוונת להשיב את סכומי ההלוואה באופן שוטף, היא הייתה מעלה אותה



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

29 ספטמבר 2021

ע"מ 17-09-44215 צלאל (החזקות) בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"מ 17-09-44238 צילה פפג'ורג'יו נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

- 1 בהזדמנות הראשונה, ולמצער, היא הייתה מסוגלת לפרט על אודותיה, לרבות הצגה  
2 מסודרת של הסכומים, ההעברות הבנקאיות וכדומה.
- 3 לא ניתן להסתמך אך על ההעברות הרשומות בכרטסת של צילה בצלאל (נספח 10  
4 לתצהיר רו"ח הירשפלד). על אף שיש חזקה שבעובדה כי הרישום בכרטסת תקין ומשקף  
5 את המציאות (וראו למשל ע"א 462/20 **אטיאס נ' בובליל**, פס' 29 (12.9.2021) (להלן:  
6 "**עניין אטיאס**")), עדיין לא ברור מה טיבן של ההעברות הרשומות בה, באיזו מסגרת  
7 נעשו ולאיזה צורך. הכרטסת צורפה מכלי שמי מהצדדים יכול היה להעיד על הרשום בה  
8 ולפרט בדבר מהות ההעברה (עמ' 20 – 21 לפרוטוקול). לו צילה הייתה טוענת לכל אורך  
9 הדרך כי היא השיבה ומשיבה כספים לפירעון ההלוואה, היה מקום לראות בכרטסת  
10 ראייה להוכחת דבריה. אולם, משעה שכל טענתה נובעת מהרשום בכרטסת, מבלי שהיא  
11 אף מתיימרת להסביר את הרשום בה, לא ניתן להסתמך על הכרטסת באופן בלעדי  
12 לצורך הוכחת הטענה (והשוו עניין **אטיאס**, פס' 32). מלבד העברות, שלא ברור טיבן,  
13 שנרשמו בכרטסת של צילה בצלאל, אין ולו בדל הוכחה לאותם החזרים נטענים, על אף  
14 שניתנו לצילה הזדמנויות להוכיח את החזר ההלוואות בראיות אובייקטיביות (כגון  
15 תיעוד העברה בנקאית, צילום שיק וכיו"ב).
- 16 54. יתרה מזו, אף בהנחה שאכן הושבו סכומים מסוימים, אין הדבר מלמד בהכרח כי  
17 משיכות הבעלים מהוות הלוואה (ע"מ (מחוזי ירושלים) 10-10-1911 **חברת ש. שם טוב**  
18 **בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1**, פס' 11 (24.6.2013) והאסמכתאות שם). כאמור,  
19 הסכומים שהושבו לא פורטו לא בסכומם ולא במועדם, באופן שמלמד כי לא מדובר  
20 בהחזרה מסודרת ומתוכננת של הלוואה. יתרה מזו, בענייננו, הסכום של 280,265 ש"ח  
21 שנטען כי הושב על פי הרשום בכרטסת (עמ' 28 לפרוטוקול, וראו נספח 10 לתצהיר רו"ח  
22 הירשפלד, עמ' 150, פעולה ביום 2.12.2012), מהווה כ-4% מסכום משיכות הבעלים  
23 הכולל. מדובר בהחזר זניח יחסית, שאינו יכול ללמד על הכלל. אין די בהחזרים שוליים  
24 חד-פעמיים כדי לקבוע כי מדובר דווקא בהלוואה, ויש לבחון את שיעור ההחזר ואת  
25 תדירותו, על מנת ללמוד כי אכן ישנה כוונה להשיב את כלל הסכום באופן מסודר,  
26 בדומה לתנאי הלוואה רגילים.
- 27 55. אין בידי לקבל את טענתה של צילה להסתמכות על הסכם השומות ועל דוחות המס.  
28 מהסכם שומות, שנגע בסוגיות דומות, עולה ברורות כי המשיב סובר כי מדובר בסכומים  
29 החייבים בתשלום מס וכי לא מדובר בהלוואות שפטורות ממס עד להשבתן. בהקשר זה  
30 אציין כי מן הצד השני, אין בחתימת ההסכם כדי ללמד על הסכמתה של צילה לכך  
31 שמדובר בדיבידנדים. ההסכם שותק לעניין מהות התשלום ולא ניתן ללמוד ממנו



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

29 ספטמבר 2021

ע"מ 17-09-44215 צלאל (החזקות) בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"מ 17-09-44238 צילה פפג'ורג'יו נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

- 1 לענייננו, למעט העובדה שהמשיב סובר כי יש לשלם מס כלשהו בנסיבות אותו מקרה.
- 2 בכל הנוגע לדוחות המס, כידוע, אין באי-התייחסותו של המשיב לשומה עצמית שהוגשה
- 3 לו כדי ללמד על תקינות תוכנה של אותה שומה ולא ניתן ללמוד ממנה על הסכמתו של
- 4 המשיב לאמור בה (ע"א 5206/15 אכתילאת נ' פקיד שומה נצרת, פס' 14 (26.12.2016)).
- 5 56. לסיכום, מלבד רישום משיכות הבעלים כהלוואה וזקיפת ריבית בגינן, יתר המאפיינים
- 6 מלמדים כי מדובר במשיכה שוטפת של כספים ובשימוש בהם באופן חופשי ללא כוונה
- 7 קונקרטית להשיבם, משל הכספים נמשכו כדיבידנד, תוך דחיית תשלום המס בגינו.
- 8 לפיכך, אני סבורה כי יש למסות את משיכות הבעלים כדיבידנד.

9 קיצוז הפסדים

- 10 57. צלאל טוענת כי יש לקזז את הפסדיה העסקיים המועברים כנגד הכנסות המימון. המשיב
- 11 טוען מנגד כי פעילות צלאל אינה עולה לכדי "עסק", ולפיכך אין ביכולתה לקזז את
- 12 ההפסדים כנגד הכנסותיה.
- 13 58. יובהר כי, המסקנה המתבקשת מקביעתי בדבר סיווג משיכות הבעלים כדיבידנד, היא
- 14 כי לצלאל כלל לא צמחו, ולא היו יכולות לצמוח, הכנסות מריבית על הלוואה שלא
- 15 ניתנה. לא ניתן לקבוע כי משיכות הבעלים מהוות דיבידנדים ולא הלוואות, ובאותה
- 16 העת גם לקבוע כי צמחו לצלאל הכנסות בגין אותן הלוואות. יש לבחור אחד משניים, או
- 17 שמשיכות הבעלים הן הלוואות, ויש לזקוף ריבית בגינן, או שהן דיבידנדים, ואין לזקוף
- 18 ריבית בגינם.
- 19 59. עם זאת, למען הסר ספק אציין בקצרה, כי צודק המשיב בטענתו כי, תחת ההנחה שהיו
- 20 לצלאל הכנסות מימון, לא היה מקום לקזז כנגדן את הפסדיה העסקיים המועברים.
- 21 מחומר הראיות אכן עולה, כי פעילותה של צלאל איננה עולה לכדי עסק, ולמעשה, לא
- 22 הייתה לה כל פעילות משל עצמה. כך, צלאל לא העסיקה עובדים ולא היו לה נותני
- 23 שירות, למעט משרד רו"ח, הנהלת חשבונות ועורכי דין (עמ' 30 לפרוטוקול); לצילה אין
- 24 ידע בתחום האשראי או בהשקעות פיננסיות (עמ' 26 לפרוטוקול) והיא לא העניקה
- 25 לצלאל שירותים כלשהם (עמ' 30 לפרוטוקול); למעט משיכות הבעלים ומשיכות של
- 26 צדדים קשורים, צלאל לא נתנה הלוואות לצדדים שלישיים (עמ' 31 לפרוטוקול); מלבד
- 27 עצם ההחזקה באי. אי. סי ובהידרה, שהן חברות משפחתיות, צלאל לא העניקה להן
- 28 שירותים (עמ' 33 לפרוטוקול) והיא לא החזיקה באף חברה אחרת, כאשר הכנסתה
- 29 נובעת מדיבידנדים שהתקבלו מאי. אי. סי (עמ' 31 – 32 לפרוטוקול).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

29 ספטמבר 2021

ע"מ 17-09-44215 צלאל (החזקות) בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"מ 17-09-44238 צילה פפג'ורג'יו נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

חשוב מכך, צילה עצמה הודתה כי צלאל לא הוקמה לצורך עסקי, אלא לצורך קבלת  
הדיבידנד מאי. אי. סי:

"ש: מדוע החלטת להקים את צלאל ואת גרל, מה היה השיקול בלהקים אותן?  
ת: זה לא היה שיקול שלי זה פשוט היה, הצורה שעורכי דין ורואה חשבון החליטו  
ליצור את החברות האלו כדי ש- IIC פרומודקס, מה שבא ממכירת העסקים  
המשפחתיים יוכל להגיע אלי ולילדים שלי ולילדים של אחותי, אז כולם היו  
במתכונת הזאת של יצירת החברות" (עמ' 33, ש' 10 – 14 לפרוטוקול).

60. כפועל יוצא ממסקנתי לעיל, שומת המס שהוצאה לצלאל תתוקן באופן שאין למסות  
את הכנסות המימון שנרשמו כתוצאה מרישום ההלוואות לצילה. מדובר על ביטול  
החייב במס חברות בגין הכנסות המימון הבאות: 282,594 ש"ח (לשנת 2011), 323,961  
ש"ח (לשנת 2012), 333,682 ש"ח (לשנת 2013) ו- 301,937 ש"ח (לשנת 2014).  
יובהר, כי אם ישנן הכנסות נוספות ממקורות אחרים, קביעתי זו איננה נוגעת להן, שכן  
כאמור, לא מצאתי כי פעילות צלאל עולה לכדי "עסק" ולכן אין מקום לקזז את הפסדיה  
המועברים.

### הוצאות משפטיות

61. צלאל טוענת כי יש לנכות מהכנסתה הוצאות בגין שירות משפטי שניתן לה. המשיב טוען  
כי צלאל לא עמדה בנטל להראות כי ההוצאות אכן הוצאו וכי היו קשורות בייצור  
הכנסתה.  
גם בנקודה זו דעתי כדעת המשיב.

62. המערערת לא פירטה, ולו במקצת, בנוגע למהות ההוצאות, ומלבד צירוף החשבונית  
(שנעשה גם הוא על ידי המשיב בנספח 12 לתצהירו), לא ניתן כל מידע בנוגע אליהן.  
כך, צלאל טוענת בסיכומיה כי "כמפורט במסגרת נימוקי הערעור מטעמה, הוצאותיה  
המשפטיות של צלאל ... הינן בגין תשלום שכר טרחה בקשר עם טיפול משפטי אשר  
ניתן לצלאל ביחס לפעילותה" (סעיף 59 לסיכומי המערערת) וכן כי "סופקו פעם אחר  
פעם הסברים מפורטים לרבות חשבון העסקה בגין הוצאה זו" תוך הפניה לאמור בעמ'  
34, ש' 19 – 22 ו-33 לפרוטוקול (סעיף 62 לסיכומי המערערת).

ברם, עיון במקורות אליהם הפנתה צלאל מגלה כי גם בהם לא ניתן כל פירוט רלוונטי  
בנוגע להוצאות המשפטיות. כך, עיון בנימוקי הערעור מגלה כי המערערת חזרו  
בסיכומיהן כמעט מילה במילה על האמור בנימוקי הערעור, מבלי שניתן שם כל פירוט



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

29 ספטמבר 2021

ע"מ 17-09-44215 צלאל (החזקות) בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"מ 17-09-44238 צילה פפג'ורג'יו נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

נוסף או הפניה למקור אחר (וראו סעיפים 51 ו-54 לנימוקי הערעור של צלאל), ואילו עיון בפרוטוקול החקירות מגלה, כי לא רק שצילה איננה מפרטת שם בדבר הייעוץ המשפטי, אלא שגם הייעוץ המשפטי שניתן, כלל לא ניתן באופן בלעדי לצלאל, אלא לגורמים שונים נוספים:

**"ש: מדוע חשבונית רשומה גם על שמך? את יודעת להגיד?"**

**ת: החשבונית הזאת מאוד לא ברורה, אני לא יודעת מה היה בדיוק סיפור החשבונית הזאת, החשבונית, אני ראיתי בחומר שהגיע אלי שגם רשום עליה כל מיני דברים שצריך לזקוף לי זכות, הידרה 20,000 ש"ח בהוצאות וגם יש שם איזה, רשום משהו על סכסוך משפחתי, סכסוך, אני לא יודעת בדיוק מי התעסק עם החשבונית הזאת. אני יודעת שהחשבונית הזאת מבחינתי הוצאה כי משרד ברנע נתן כל מיני שירותים לאורך הזמן וגם היה, הידרה הקומה [כך במקור – י"ס] ב-2009, החשבונית היא מ-2010, המשרד של ברנע גם נתן ליווי משפטי כדי להקים את הידרה ולהכניס אותה לאינטרנט. עכשיו הנייר הזה של החשבונית שמופיע גם בחומר שאני קיבלתי אני לא יודעת מי כתב עליו את הדברים של ה-20,000, אם כנראה שזאת הייתה הכוונה שבגלל שהידרה גם השתמשה במשרד ברנע צריך לשים את הסכום הזה שהיא תשלם, זאת אומרת שזה על חשבונה.**

**ש: אז מה שאת אומרת שהחשבונית הזאת זה בגין הקמת הידרה?**

**ת: לא, אמרתי שיכול להיות שזה גם היה בגין הקמת הידרה, אני לא יודעת כי מישהו כתב שם 20,000 ש"ח לזקוף להידרה, אז בגלל זה אני אומרת יכול להיות שהחשבונית הזאת יוחסה גם להידרה על ידי מי שכתב את הדברים האלו, אני לא יודעת אם זה היה משרד רואי חשבון, אני לא יודעת" (עמ' 34, ש' 13 – 31 לפרוטוקול).**

63. בסיכומי התשובה מטעמן, חוזרות המערערות על הטענה כי הן סיפקו הסברים להוצאות המשפטיות, הפעם, תוך הפניה לנספחים 8 ו-9 לתצהיר המשיב (סעיף 16 לסיכומי התשובה). אולם, גם בנספחים אלו אין כדי לסייע להן. מדובר בשתי תכתובות דוא"ל בין המשיב ובין נציגי המערערות מתאריכים 23.5.2019 ו-26.11.2019, הרבה לאחר הוצאת השומות והצווים, כך שממילא אין בהם כדי להוכיח כי המערערות סיפקו למשיב הסברים בדבר ההוצאות בזמן אמת. כמו כן, עיון בתכתובת הדוא"ל מגלה כי גם בהן לא ניתן כל פירוט בנוגע להוצאות המשפטיות. כל שנאמר שם הוא כי **"השירות שניתן לחברה היה ליווי משפטי שוטף"** (סעיף 4.1 להודעת דוא"ל מיום 23.5.2019, נספח 8 לתצהיר המשיב) וכי **"כפי שהועבר אליך במייל ביום 23.5.19 וכפי שנמסר לך**



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

29 ספטמבר 2021

ע"מ 17-09-44215 צלאל (החזקות) בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"מ 17-09-44238 צילה פפג'ורג'יו נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

בפגישתנו, השירות שניתן היה ליווי משפטי שוטף. ככל הנראה בנוגע לסכסוכים המשפחתיים בין בעלי המניות ובין החברות בקבוצה. לפיכך, כל ההתנהלות נעשתה דרך עורכי הדין. מעבר למידע זה ובחלוף שנים רבות (8 שנים) במיוחד שעה שמדובר בהוצאה מינורית, לא זכורים לנישומה האירועים הספציפיים בגינם הוצאה חשבונית זו" (סעיף 3.1 להודעת דוא"ל מיום 26.11.2019, נספח 9 לתצהיר המשיב).

64. לו היה מדובר בעסק פעיל שיש לו הוצאות משפטיות שוטפות, אולי ניתן היה לקבל את טענת המערערות להוצאות בגין הליווי השוטף, אף בלא פירוט כדבעי בדבר הייעוץ הספציפי בקשר לאותה החשבונית. אולם בהינתן כל אלו: שמדובר בעסק שלא נזקק לייעוץ משפטי שוטף לעסקיו, שהלקוח הרשום על החשבונית הוא "משפחת פפג'ורג'יו", שרשום על החשבונית עצמה שיש ליחס תשלום של 20,000 ש"ח להידרה, שצילה מודה שהייעוץ ניתן בקשר לסכסוך משפחתי שקשור לכלל החברות – לא ניתן להכיר בחשבונית כהוצאה בייצור הכנסתה של צלאל.

### פגמים בהוצאת השומות ועוללות

65. המערערות טוענות לפגמים שונים בהתנהלותו של המשיב. לדידן, המשיב לא ערך פרוטוקולים ותרשומות כנדרש; המשיב הפר את חובת ההנמקה שחלה עליו; לא ניתנה למערערות הזדמנות סבירה להשמיע את טענותיהן; המשיב לא בחן כנדרש את כלל המסמכים בטרם הוצאת השומות והצווים. המשיב כופר בטענות אלו של המערערות.

66. מחומר הראיות שהונח בפניי עולה, כי אכן נפלו פגמים מסוימים בהתנהלות המשיב. כך, אני סבורה כי נפל פגם בכך שהמשיב לא ערך פרוטוקול של דיוני השומה. אין מחלוקת שהמשיב לא ערך פרוטוקול של הדיון בשלב א', ואילו טענתו של המשיב כי תכתובת הדוא"ל שנשלחה לאחר הדיון עם נציגי המערערות מהווה פרוטוקול איננה יכולה לסייע לו. על המשיב חלה חובה לנהל ולערך פרוטוקול מסודר, שניתן להבין ממנו באופן ברור את מהלך הדיון, ולא להתייחס בדיעבד לתכתובת דוא"ל כאל פרוטוקול.

67. כמו כן, מעיון בנימוקי השומה שהוציא המשיב בשלב א' ומחקירת נציג המשיב (עמ' 39 – 40 לפרוטוקול) עולה כי המשיב אכן לא עמד במלוא חובת ההנמקה החלה עליו: הנימוקים בשלב א' מציינים באופן לקוני את מסקנת המשיב בהתבסס על הוראות החוק, ללא פירוט של הטעמים והנסיבות העובדתיות שהביאו אותו להחליט בצורה שהחליט.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

29 ספטמבר 2021

ע"מ 17-09-44215 צלאל (החזקות) בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"מ 17-09-44238 צילה פפג'ורג'יו נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

68. עם זאת, לא מדובר בפגמים היורדים לשורשו של עניין באופן שיש בהם להביא לקבלת הערעור. לא נטען כי אי-רישום הפרוטוקול גרם לעיוות דין או מנע את חקר האמת ואין בפי המערערות כל טענה או מסמך שנמנע מהן להגיש, כך שההכרעה בערעור התבססה בסופו של דבר על מלוא החומר הרלוונטי הקיים בידי הצדדים. המערערות היו מודעות לטענות כנגדן והן היו יכולות להשיב, ואף השיבו בפועל, לגופן של הטענות, גם במסגרת ההשגה שהגישו על השומה (נספח 1 לתצהיר המשיב).
- ממילא, למערערות ניתן יומן המלא בפני בית המשפט, באופן שריפא את הפגמים שחלו בהליך ומנע מהן עיוות דין (ע"א 5072/19 שווארמה א.ש. בע"מ נ' פקיד שומה חדרה, פס' 16 (9.5.2021)).
69. בכל הנוגע לטענה על החוסר בהנמקה אוסיף, כי אומנם כפי שצינתי בדיון, הנימוקים בצווים הם לא "דוגמה ומופת" לנימוקים שיש לכתוב בצו, אולם לא מדובר בקביעה שרירותית, הנעדרת הנמקה כלל.
- מטבע הדברים, קיים רצף מסוים בכל הנוגע לפירוט ונימוק השומה, כאשר בצד האחד ניצבת קביעה שרירותית גרידא הנוקבת בסכום לתשלום ותו לא, ובצד השני ניצב נימוק מלא ומפורט שיורד לכל פרטיה העובדתיים והמשפטיים של השומה.
- במקרה דנן ניתן נימוק מסוים וצוינו הוראות החוק המקימות את החיוב במס, כך שלא מדובר בקביעה שרירותית ללא יכולת להשיב עליה. כך למשל, המשיב קבע במסגרת השומות כי משיכות הבעלים אינן מהוות הלוואות וכי פעילות צלאל אינה עולה לכדי "עסק", כך שהיה ברור למערערות כי עליהן להוכיח כי מדובר בהלוואות ושפעילות צלאל עולה לכדי עסק. עם זאת, לא פורטו הטעמים העובדתיים שהביאו את המשיב לסבור כפי שסבר, באופן העולה לכדי הנמקה ברורה. אומנם אין דומה קביעה חסרת הנמקה כלל לקביעה מוסברת, גם אם אינה מפורטת, אולם מצופה מהמשיב שיעמוד בסטנדרט הגבוה ביותר במסגרת האפשר ושינמק את שומותיו באופן הבהיר ביותר הניתן. מצופה מהמשיב כי ייקח דברים אלו למלוא תשומת ליבו.
70. אינני סבורה כי נפל פגם במתן זכות הטיעון למערערות, וטוב היה אילולא נטענה טענה זו.
- בשלב א' של השומה התקיימה פגישה בין הצדדים (נספח 1 לתצהיר המשיב) ואילו בשלב ב' המשיב תיאם פגישה עם נציגי המערערות על מנת לקבל את התייחסותם, אולם נציגי המערערות כלל לא הגיעו לפגישה, ללא כל הודעה מוקדמת (נספח 2 לתצהיר המשיב).
- בין הצדדים תואמה פגישה נוספת, אולם נציגי המערערות בחרו לשלוח אליה נציג שלא היה מעורה בפרטים ומבלי יכולת לנהל דיון ענייני (סעיף 6 לתצהיר המשיב). אף לאחר



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

29 ספטמבר 2021

ע"מ 17-09-44215 צלאל (החזקות) בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"מ 17-09-44238 צילה פפג'ורג'יו נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

- 1 פגישה זו, ניסה המשיב לקבל את התייחסותם העניינית של נציגי המערערות, אך ללא  
2 הועיל (נספח 2 לתצהיר המשיב). אף נציג המערערות הודה בחקירתו, כי הוא כלל לא  
3 ביקש לקיים דיון שומה נוסף על זה שהתקיים במשרדי המשיב (עמ' 18, ש' 22 – 24  
4 לפרוטוקול). במצב עניינים זה, המערערות יכולות לבוא בטענות רק אל עצמן.
- 5 71. כן אני סבורה, כי לא נפל פגם באי-בחינת המסמכים על ידי המשיב טרם הוצאת השומות  
6 והצווים.
- 7 המערערות הפליגו בטיעוניהן בקשר לכך, אולם לא מצאתי כי קיים מסמך שהיה בו כדי  
8 להביא לתוצאה אחרת והקוראים מופנים לאמור בפסקאות 51 – 54 לעיל בקשר  
9 לכרטסת החיובים של צילה בצלאל, והחזר ההלוואה לכאורה. המשיב גם חזר וביקש  
10 מנציגי המערערות במהלך דיוני השומה את כלל המסמכים (נספח 2 לתצהיר המשיב).  
11 לא הייתה כל מניעה שהמערערות יחזרו וישלחו את המסמכים שוב, אף אם הם נשלחו  
12 בעבר לגורם אחר במשיב. הסיבה להוצאת הצווים בלא בחינת כלל המסמכים נעוצה  
13 אפוא בהתנהלות המערערות, ולא בהתנהלות המשיב.
- 14 72. אף לא מצאתי כי יש סיבה לפטור את המערערות מתוספת ריבית והפרשי הצמדה  
15 בהתאם לחוק.
- 16 לא מדובר בענישה, כי אם בשמירה על ערכם הריאלי של כספי קרן המס ופיצוי על  
17 השימוש שנעשה בהם, וכשם שנישום זכאי לקבל את החזרי המס המגיעים לו בתוספת  
18 ריבית והצמדה, כך גם המשיב (בג"ץ 786/83 קיבוץ דליה נ' נציב מס הכנסה, פ"ד לח(3)  
19 777, 780 (1984); ע"מ (מחוזי מרכז) 18-03-58535 אמסיס נ' פקיד שומה רמלה, פס' 89  
20 ((7.5.2020).
- 21 משלא הוטלו על המערערות קנסות, אין להידרש לעניין זה.
- 22 73. סיכומם של דברים, הערעור נדחה, למעט לעניין תיקון שומות המס שהוצאו לצלאל על  
23 ידי ביטול הכנסות המימון שיוחסו לה שמקורן מסיווג משיכות הבעלים כהלוואה  
24 (מדובר על ביטול החיוב במס חברות בגין הכנסות המימון הבאות: 282,594 ש"ח  
25 (לשנת 2011), 323,961 ש"ח (לשנת 2012), 333,682 ש"ח (לשנת 2013) ו- 301,937  
26 ש"ח (לשנת 2014)).
- 27 לאור הפגמים המסוימים שחלו בהליך הוצאת השומות, ובייחוד אי-רישום  
28 הפרוטוקולים, ובהינתן הסטנדרט הגבוה המצופה מהמשיב בהקשר זה, המערערות  
29 יישאו בהוצאות המשיב על הצד הנמוך, בסך של 15,000 ש"ח.
- 30  
31



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

29 ספטמבר 2021

ע"מ 17-09-44215 צלאל (החזקות) בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"מ 17-09-44238 צילה פפג'ורג'יו נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

1

2

3

4

5

6

ניתן היום, כ"ג תשרי תשפ"ב, 29 ספטמבר 2021, בהעדר הצדדים.

7

ירדנה סרוסי, שופטת

8

9

10

11

12

13

14