

הנדון: עדכוני פסיקה

1. קיצוז הפסדים מול הכנסה מועדפת, רווח הון ממכירת מניות חברת הבת – פס"ד מודול בטון – ביהמ"ש העליון

עובדות המקרה בקצרה:

לחברת מודול בטון מפעל תעשייתי לייצור טיח שהוענק לו מעמד של מפעל מאושר בהתאם לחוק עידוד השקעות הון. למודול בטון הכנסות מהמפעל המאושר הזכאיות להטבות מס על-פי "המסלול החלופי" וכן הכנסות מפעילות רגילה ממפעליה האחרים.

מודול בטון הגישה דוח מאוחד עם חברת הבת לפי חוק עידוד תעשייה, כאשר לחברת בת הפסדים לצרכי מס.

מודול בטון קיזזה את הפסדי חברת הבת, במסגרת הדוח המאוחד, כנגד הכנסותיה מפעילות רגילה בלבד. יתרת ההפסדים הועברה על ידה לשנות המס הבאות ולא קוזזה כנגד הכנסותיה במסלול החלופי.

בשנת המס 2002 מכרה מודול בטון את מניות חברת הבת, וביקשה לקזז את רווח ההון הראלי שנבע מהמכירה מול ההפסד העסקי המועבר של חברת הבת.

הסוגיות שבמחלוקת: - ביהמ"ש העליון נדרש לשתי השאלות הבאות:

- א. האם ניתן לחייב נישום לקזז הפסדים מול הכנסה מועדפת?
- ב. האם רווח הון בעקבות מכירת מניות של חברת בת הוא רווח מ"עסק" לצורך קיצוז הפסדים?

ביהמ"ש המחוזי:

ביהמ"ש המחוזי פסק כי אין לחייב את מודול בטון המגישה דוח מאוחד עם חברת הבת לפי חוק עידוד תעשייה, לקזז הפסדים רגילים של חברת הבת מהכנסותיה המועדפות של חברת האם במסלול החלופי, והיא רשאית לקזזם רק כנגד הכנסתה מפעילות רגילה, ולהעביר את יתרת ההפסדים לשנות המס הבאות.

בנוסף נפסק כי רווח הון ממכירת מניות חברת הבת המגישה דוח מאוחד עם חברת האם לפי חוק עידוד תעשייה, מהווה רווח הון בעסק, אשר ממנו ניתן לקזז הפסדים עסקיים מועברים, מאחר והמדובר בשתי חברות העוסקות באותו תחום, שתייהן מפעל תעשייתי, שעורכות ומגישות דוח מאוחד.

עיקרי פסק הדין – ביהמ"ש העליון:

א. קיזוז הפסדים מהכנסה רגילה כנגד הכנסות פטורות של מפעל מאושר במסלול החלופי:

ביהמ"ש העליון קיבל את עמדת ביהמ"ש המחוזי, שאין לחייב את מודול בטון המגישה דוח מאוחד עם חברת הבת, לקזז הפסדים רגילים של חברת הבת מהכנסותיה המועדפות של חברת האם במסלול החלופי, והיא רשאית לקזזם רק כנגד הכנסתה מפעילות רגילה, ולהעביר את יתרת ההפסדים לשנות המס הבאות.

נפסק כי תכלית הוראות החוק היא ליתן תמריץ בדמות של פטור ממס למפעל מאושר הבוחר במסלול החלופי. שיטתו של פקיד השומה, כי יש לחייב את המשיבה לקזז הפסדיה הרגילים כנגד הכנסותיה הפטורות ממס, מכרסמת ומעקרת ההטבה הגלומה בפטור ממס על ההכנסות מפעילות המפעל המאושר בשנות ההטבה. נקבע כי המסקנה אליה הגיע ביהמ"ש המחוזי מגשימה את תכלית החוק לעודד פעילות עסקית שהמחוקק חפץ ביקרה.

ב. רווח ממכירת מניות חברת הבת – האם רווח הון בעסק?

גם בסוגיה זו נתקבלה עמדת ביהמ"ש המחוזי, ונפסק כי רווח הון ממכירת מניות חברת הבת המגישה דוח מאוחד עם חברת האם לפי חוק עידוד תעשייה, מהווה רווח הון בעסק, אשר ממנו ניתן לקזז הפסדים עסקיים מועברים.

ביהמ"ש העליון קיבל את קביעת ביהמ"ש המחוזי כי את המונח "רווח הון בעסק" יש לפרש מתוך הקשר רחב של המונח "עסק". נקבע כי המדובר בחברה אם ובחברה בת המהוות יחידה כלכלית אחת כמפעלים תעשייתיים בני קו ייצור אחד. בנסיבות אלו ביהמ"ש אינו רואה להבדיל בין מכירת קו הייצור של חברת הבת לבין מכירת מניותיה, ובכך ננקטת גישה מרחיבה לפרשנות המילה "עסק" לצורך "קיזוז הפסדים".

ביהמ"ש העליון מדגיש כי התוצאה אליה הגיע מצומצמת לחברת אם וחברת בת שהן יחידה כלכלית אחת, שתיהן מפעלים תעשייתיים בני קו ייצור אחד והן מגישות דוח מאוחד, וזאת על רקע תכליתו המיוחדת של חוק עידוד התעשייה מיסים לראות את חברת האם וחברת הבת כיחידה משקית אחת.

לפי ביהמ"ש, אין להסיק מכך כי בכל מקרה חברה תהיה זכאית לקזז רווח הון ממכירת מניות של חברת בת או חברה מוחזקת או שיחיד זכאי לקזז הפסדיו העסקיים כנגד רווח הון ממכירת מניות. כל אלה שאלות החורגות מסגרת הדין ונותרו בצריך עיון לכשתחפצנה.

הערעור נדחה על כל חלקיו.

השלכות פסק הדין:

לפסק הדין יתכנו השלכות לעניין קיזוז הפסדים רגילים גם כנגד הכנסות החייבות בשיעור מס מופחת ונושאים שונים הקשורים להגשת דוח מאוחד לפי חוק עידוד תעשייה, לאור ההלכה שנפסקה לעניין קיזוז ההפסד מרווח ההון.

2. אופן מניין השנים בסעיף 45 לחוק עידוד השקעות הון – פס"ד סטרלינג סופטוור – ביהמ"ש העליון

כללי

סעיף 45(א)(1) לחוק עידוד השקעות הון (להלן: "הסעיף") קובע כי הטבות לפי הסעיפים 46 ו-47 יינתנו לגבי השקעה, נכס או מפעל שביצועם הוא נושא לתכנית שאושרה והם יינתנו על הכנסה שהושגה בשבע השנים המתחילות מהשנה שבה היתה לראשונה הכנסה חייבת במס, ולגבי השקעה מאושרת במפעל מאושר, לעניין הטבות לפי סעיף 46 – מהשנה שבה היתה לראשונה הכנסה ממנה, **ובלבד שלא עברו עדיין ארבע-עשרה שנה מהשנה שבה ניתן האישור...**

הלכת סטרלינג סופטוור (ישראל) בע"מ

לאחרונה נדרש ביהמ"ש העליון בהלכת סטרלינג סופטוור (ישראל) בע"מ, לשאלה מתי מתחיל מניין תקופת 14 שנות המס לעניין חישוב ההטבות, והאם מדובר ב"שנה קלנדארית" (כפסיקת ביהמ"ש המחוזי) או ב"שנת מס".

עובדות המקרה בקצרה:

המערערת (סטרלינג סופטוור (ישראל) בע"מ) הינה חברה העוסקת בפיתוח מוצרי תוכנה וניהול רשתות. ב-5.5.1986 אושרה למערערת תכנית להקמת מפעל באזור פיתוח א'. בשנת המס 2000 דרשה המערערת בדוחותיה הטבות שונות לפי חוק עידוד, על סמך כתב האישור האמור. לטענת המערערת, את מניין 14 השנים יש למנות מתום שנת המס בה ניתן כתב האישור, דהיינו מתום שנת המס 1986, כך ששנת המס 2000 מצויה בתוך תקופה זו. המשיב (פקיד השומה) לא קיבל את עמדת המערערת בטענה שתקופת ההטבות הקבועה בסעיף, המדבר על 14 שנים, חלפה, וזאת כיוון שלעמדתו מניין השנים מתחיל בתחילת שנת המס 1986 ובשל כך שנת המס 2000 אינה מצויה בתוך תקופה זו.

ביהמ"ש המחוזי:

בית המשפט המחוזי לא קיבל את טענות הצדדים לפירוש המונח "שנה", והציע פירוש משלו.

בית המשפט קבע כי מדובר בשנה **קלנדארית**, שאינה בהכרח חופפת לשנת מס, כלומר 14 השנים האמורות הן 14 שנים קלנדאריות ולא 14 שנות מס. אי לכך, יש למנות את תקופת ההטבות מיום מתן כתב האישור (קרי 5/5/1986), כך שתקופת ההטבות של המערערת בגין התכנית המאושרת הסתיימה ב-4.5.2000, על כן המערערת זכאית להטבות מס לגבי הכנסתה החייבת שנוצרה עד ליום 4.5.2000.

בית המשפט המחוזי קבע כי: "חישוב המס ייעשה על בסיס יחסי של ההכנסה בתקופת ההטבה שהיא רק חלק משנת המס, בשנה הפותחת ובשנה המסיימת את אותה תקופה של הטבות על-פי החוק."

על פסק דין זה של ביהמ"ש המחוזי הגישה המערערת ערעור, ובו שתי טענות (1) כי את המונח "שנה" יש לפרש כשנת מס, (2) כי מדובר בשנת המס המתחילה לאחר השנה בה אושרה התכנית.

עיקרי פסק הדין – ביהמ"ש העליון:

ביהמ"ש העליון קבע כי הפרשנות הנכונה של המלים "ובלבד שלא עברו עדיין ארבע עשרה שנים מהשנה שבה ניתן האישור" היא ארבע עשרה **שנות מס**, שהראשונה בהן היא השנה בה ניתן האישור.

כלומר, מניין השנים מתחיל בתחילת שנת המס 1986 ובשל כך החברה זכאית להטבות עד וכולל שנת המס 1999 (שהיא השנה ה-14), כך ששנת המס 2000 אינה מצויה בתוך תקופה זו. אולם, פקיד השומה לא ערער על פסק הדין של ביהמ"ש המחוזי ולכן מבחינתו השלים עם גישת השנה התמימה. בנסיבות אלו פרשנות חוק העידוד היא כאמור מעלה ולפיכך ביהמ"ש העליון לא קיבל את הערעור.

נקבע, כי בהעדר ערעור שכנגד, תהיה המערערת זכאית להטבות מס עד ליום 4.5.2000 כהוראת פסק הדין של ביהמ"ש המחוזי.

3. תשלומי שוחד ששולמו בחו"ל אינם מהווים הוצאה בייצור הכנסה – ביהמ"ש העליון

כללי

- א. עמדת רשות המיסים לפיה אין להתיר בניכוי תשלום שוחד לפקיד ציבור במדינה זרה.
ב. במסגרת תיקון 172 לפקודת מס הכנסה, עוגנה בחקיקה עמדת רשות המיסים כאמור:
- נקבע כי לא יותרו בניכוי תשלומים, בין שניתנו בכסף ובין בשווה כסף, שיש יסוד סביר להניח שניתנתם מהווה עבירה לפי כל דין.
 - תשלומים כאמור לא יותרו בניכוי גם אם אותו אדם לא הואשם או הורשע בבית משפט בשל העבירה כאמור.
 - ההוראה כוללת כל סוג של תשלום שניתנו מהווה עבירה על פי דין ולא רק תשלום שוחד.
- ג. בפסק הדין בעניין הידרולה בע"מ (ע"א 6726/05) ביהמ"ש העליון לא התיר בניכוי סכומים שהעבירה המערערת לסוכניה וששימשו לתשלומי שוחד, בשל אי-חוקיותן של ההוצאות, שדינם כדין הוצאות שהוצאו בעבירה. נקבע כי הכרה בהוצאות שהוצאו לתשלום שוחד סותרת את תקנת הציבור, חרף העובדה שההכנסה הישירה שהופקה על-ידי החברה משלמת השוחד חייבת במס.
- ד. בפסק הדין עמ"ה 1015/03 ביהמ"ש המחוזי קבע כי בהתרת הוצאות שוחד ניתנת גושפנקה להתנהלות מושחתת ומשחיתה, לממשלים מושחתים הפוגמים במרקם הכלכלי של מדינות העולם, למשל בדרך של פגיעה בתחרות ההוגנת. נקבע כי אי התרת ההוצאה נועדה לשמש בין היתר תמריץ שלילי שלא להיכנס לפעילות הכרוכה במתן שוחד. בנוסף נקבע, כי בהתרת תשלומי שוחד כהוצאה, הופך ציבור משלמי המס בישראל לשותף למעשים אלו.
- לאחרונה ניתן פסק הדין של ביהמ"ש העליון, שדחה את ערעור החברה, כמפורט להלן.

פסק הדין עמ"ה 1015/03 – ביהמ"ש העליון

עובדות המקרה בקצרה:

המערערת ובעל השליטה בה כרתו הסכם שירותים עם ממשלה זרה לשם פיתוח מיזם חקלאי. לטענת המערערת, בכדי להגיע להסכם כאמור היא נאלצה לשלם, כמקובל במדינת המיזם, שלמונים (או כפי שנקראו "עמלות תיווך"). המערערת דרשה להכיר בתשלומים האמורים כהוצאה בייצור הכנסה.

פקיד השומה לא התיר את התשלומים האמורים כהוצאה.

נקבע כי תשלומי שוחד הינם משיכה המהווה הוצאה פרטית אשר מצויה מחוץ למעגל העסקי, והתקבלה גישת פקיד השומה כי יש לסווג את המשיכה כהכנסה ממשכורת/דמי ניהול בידי בעל השליטה מחד גיסא וכהוצאה ראויה לניכוי בהתאם בידי החברה מאידך גיסא.

עיקרי פסק הדין – ביהמ"ש העליון:

ביהמ"ש העליון לא מצא מקום לסטות מקביעתו של ביהמ"ש המחוזי. נקבע כי התשתית הראייתית בפרשה מצביעה על כך שהכספים האמורים נמשכו מקופת החברה ע"י המערער, ולא הוכח על ידו מה שימוש שעשה בהם. בנסיבות אלו, צדק בית המשפט המחוזי משאישר את קביעת פקיד השומה, לפיה יש לראות בסכומים האמורים כהכנסה בידי המערער, וככאלה לראותם כהוצאה המותרת בניכוי של החברה. כפי שציין בית המשפט המחוזי, בהיעדרן של ראיות בדבר השימוש שנעשה בכספים שנמשכו על ידי המערער, כל קביעה אחרת יהיה בה משום פתיחת פתח למניפולציות בדמות משיכת כספים במס חברות בתואנה של הוצאות שלא הוכחו.

בדומה, נדחו טענות המערער, שהועלו בשלב זה, לפיהן אין המערער חייב בתשלום מס בישראל בגין סכומים אלו. כאמור, מדובר בסכומים שנמשכו על ידו מהחברה בישראל. אמנם טוען הוא כי הכספים הועברו למדינה הזרה, אולם טענה זו לא הוכחה. לפיכך נקבע כי אין כל בסיס לדיון בטענות אלו, בפרט בשלב זה של ההליך. הערעור נדחה.

4. קביעת שווי הוגן של מניות – פס"ד דן עצמון – ביהמ"ש העליון

עובדות המקרה:

בנק הפועלים בע"מ (להלן: "הבנק") החזיק בשיעור של כ-84.92% ממניות משכן-בנק הפועלים למשכנתאות בע"מ (להלן: "משכן"). בשנת 2001 פרסם הבנק הצעת רכש מלאה לרכישת יתר מניות משכן. הצעת הרכש הותנתה בהיענות מינימאלית של בעלי מניות משכן (להלן: "הניצעים") להצעה, זאת על מנת שהבנק יחויב לרכוש את יתרת המניות (כהוראת חוק החברות). הצעת הרכש המלאה זכתה להיענות מעל המינימום הדרוש לקבלתה. בעקבות זאת הבנק השלים את הצעת הרכש המלאה ברכישה כפויה משלימה של מניות משכן אשר נותרו בידי בעלי מניות שלא נענו להצעה, לרבות מניותיו של דן עצמון (להלן: "המערער").

המערער עתר לביהמ"ש המחוזי לסעד של הערכה לפי חוק החברות, כמו גם לאישור תביעתו כתובענה ייצוגית, בטענה כי התמורה ששילם הבנק עבור מניות משכן היתה פחותה משוויין ההוגן. לטענת המערער את שווי המניות יש להעריך באמצעות שיטת "DCF" (היוון תזרים מזומנים), על פיה שווייה האמיתי של המניה גבוה פי 3.3 מהמחיר שהוצע עבורה בהצעת הרכש. מנגד, טענו המשיבים כי התמורה שהוצעה עבור המניות בהצעת הרכש לא פחתה משוויין ההוגן וכי אין להכיר בתביעתו של המערער כתובענה ייצוגית. את עמדותיהם ביחס לשווי המניות, תמכו הצדדים בחוות דעת חשבונאיות.

ביהמ"ש המחוזי:

ביהמ"ש המחוזי דחה את תביעת המערער. ביהמ"ש המחוזי שוכנע, מבלי להכריע בין השיטות השונות להערכת שווי מניות, אך תום העדפת חוות דעתם של המומחים מטעם המשיבים, כי התמורה ששולמה עבור המניות עלתה הן על השווי הנגזר מהונה העצמי של משכן (להלן: "שווי נכסי") והן על המחיר בו נסחרו המניות בבורסה בתקופה שלפני הצעת הרכש (להלן: "שווי שוק" או "שווי בורסה"). בנוסף, נקבע כי היענותם של כ-90% מהניצעים, מרביתם משקיעים מוסדיים, להצעת הרכש מעידה אף היא על הוגנות התמורה. לפיכך נקבע כי המניות נרכשו במחיר הוגן ואף למעלה מכך וכי הנטל להוכיח אחרת לא הורם על ידי המערער. משנקבע כך, נדחתה גם הבקשה להכיר בתביעתו כתובענה ייצוגית.

ביהמ"ש העליון:

לפי ביהמ"ש העליון, שווי השוק של המניות אינו מהווה ראיה מכרעת לשוויין האמיתי. לגישת ביהמ"ש, שיטת DCF היא השיטה הראויה להערכת שוויין של מניות במסגרת סעד ההערכה. כאשר הנכס הוא מניה בחברה, הרווח לבעליה הוא תזרים הדיבידנדים הצפוי לו במשך תקופת הבעלות בתוספת הערך הנוכחי של המחיר שיקבל בעל המניה במכירתה. לפיכך, על פי שיטת DCF ערכה של החברה מוערך הן על פי תזרים המזומנים המהוון של נכסיה הנוכחיים והן על פי תזרים המזומנים המהוון שהיו מייצרות הזדמנויות ההשקעה שלה. שיטה זו עולה בקנה אחד עם עיקרון הערכת החברה כעסק חי.

הבחירה בשיטת הערכה זו (DCF) והעדפתה על פני שיטות הערכה אחרות, משקפת את המעבר משיטות הערכה שמרניות המבוססות על נתוני העבר (כגון שיטת שווי השוק או שיטת השווי הנכסי), אל עבר שיטת הערכה שאינה נסמכת רק על נתונים קיימים ויש בה גם משום צפיית פני העתיד. שיטת הערכה המביאה בחשבון את הרווחים העתידיים הצפויים של החברה, מבטיחה שחלקו של המיעוט ברווחים אלה לא יחסר, ומצבו לא יורע.

ביהמ"ש אינו מתעלם מכך שגם שיטת DCF אינה חפה מבעיות. יש הסבורים כי שיטת DCF אף מושפעת ממידה בלתי מבוטלת של ספקולציות וניחושים. החשש הוא, כי הסתמכות על נתונים נושאי פני עתיד תביא את מבקש הסעד להביא הערכות אופטימיות באופן קיצוני באשר לאופייה של החברה, אף אם אין הן מבוססות. נקבע כי אין להקל ראש בבעיות אלה, אולם אין בהן כדי להצדיק העדפתן של שיטות הערכה אחרות על שיטת DCF.

בעניין זה, ביהמ"ש מצוין כי ייתכנו מקרים בהם עשויה להתקיים אינדיקציה חזקה לכך שהשווי שהוצע בהצעת רכש הינו שווי הוגן, ואז הערכת המניות על פי שיטת DCF לא תהיה דרך המלך. אינדיקציה מועילה לשווי הוגן המייתרת את הצורך בהערכה על פי שיטת DCF, עשויה להתקיים למשל במקרים בהם בסמוך להצעת הרכש נערכה עסקה מרצון מחוץ לבורסה. כמו כן, כאשר מניותיה של חברת המטרה נסחרות בהיקף רחב בבורסה לאומית או מוחזקות על ידי יותר מ-2,000 בעלי מניות מקרב הציבור שווי השוק נתפס כשווי ההוגן של המניות. יחד עם זאת, ביהמ"ש מצוין כי עצם העובדה שהמניה הנמכרת היתה כלולה באחד המדדים המובילים בבורסה, לא די בה כדי להעיד, בהתעלם מנתונים נוספים, כי התמורה שהוצעה בהצעת הרכש היא הוגנת.

נפסק כי על פי הערכת שווי מניות בהתאם לשיטת DCF, שווי המניות שהוצע בהצעת הרכש היה הוגן. התביעה לא אושרה כתובענה ייצוגית. הערעור נדחה.

5. חברת החזקות כאישיות משפטית נפרדת – פס"ד תצפיתן בע"מ – ביהמ"ש המחוזי

עובדות המקרה:

בשנות ה-90 חברו שלושה יזמים להקמת מיזם לניהול ואיתור כלי רכב (להלן: "המיזם"). כל אחד מהשלושה פעל באמצעות חברה שבשליטתו, כשמאוחר יותר החליטו להתאגד בחברת תצפיתן בע"מ (להלן: "המערערת").

בשנת 1998 החליטו היזמים לצרף למיזם את חברת רב-ברית. הצדדים החליטו להקים יחדיו חברה בשליטה משותפת של רב בריח והמערערת (להלן: חברת הבת). בשנת 1999 הושגה הסכמה, לפיה חברת רב בריח העבירה סך של כ-5 מיליון ₪ לחברת הבת ובתמורה בוצע דילול של מניות המערערת בחברת הבת.

בשנים 2000 ו-2001 נמכרו חלק ממניות המערערת בחברת הבת לחברה מקבוצת רב בריח. בכל השנים מאז ייסודה דיווחה המערערת למס הכנסה כי אינה פעילה וכי אין לה כל הכנסות. כך עשתה גם ביחס לשנים 2000 ו-2001 בהן קיבלה המערערת תמורה עבור מניותיה בחברת הבת. לטענת המערערת, היא למעשה היתה חברה ריקה מכל תוכן. לא היתה לה כל פעילות והיא הוקמה רק לדרישת רב בריח. כל הפעילות בנוגע למיזם נעשתה על ידי החברות המרכיבות את המערערת ועל כן גם ההכנסות ממכירת המניות הן של החברות ולא של המערערת. לפיכך סבורה היא כי יש לראות את כל התשלומים ששילמה רב בריח השקעות בע"מ כתשלומים לחברות עבור דמי הניהול המגיעים להן בשל פעילותן בקידום המיזם. המשיב לא קיבל את דיווחיה של המערערת, וקבע כי הכנסות המערערת ממכירת מניות חברת הבת בשנים 2000 ו-2001 ישולמו כרווח הון ריאלי.

ביהמ"ש המחוזי נדרש לשאלה האם יש מקום להתעלם מאישיותה המשפטית הנפרדת של המערערת ולקבוע, כעמדתה, כי את ההכנסות ממכירת מניות חברת הבת יש לייחס לשלוש החברות המרכיבות אותה על פי חלקיהן בחלוקת הכספים.

עיקרי פסק הדין:

לפי ביהמ"ש, לעקרון האשיות המשפטית הנפרדת של חברה מוכרים בדין מספר חריגים. כך מכיר הדין בייחוס הכנסות השותפות לשותפים (סעיף 63 לפקודה), בייחוס הכנסות החברה המשפחתית לנישום המייצג (סעיף 64), בייחוס הכנסותיה של חברה שקופה לנישום המייצג (סעיף 64 א' 1 לפקודה), לגבי חברת משלח יד זרה (סעיף 5)5 לפקודה), ניתן להתעלם מאישיותה המשפטית הנפרדת של החברה גם מקום שהקמת החברה והעברת הפעילות לחברה מהוות עסקה מלאכותית במובן סעיף 86 לפקודה. במקרה הנוכחי מבקשת המערערת להרחיב את רשימת החריגים ולקבוע

כי די בכך שהחברה אינה פעילה וכי בעלי השליטה הם שפעלו והשקיעו בחברת הבת כדי לייחס את הכנסותיה של החברה לבעלי השליטה בה. טענה זו דינה להידחות.

נקבע כי אין כל חולק שבמקרה דנן המערערת אינה נכללת באף אחד מאותם חריגים המוכרים בדין ומצדיקים התעלמות מאישיותה המשפטית. למרות זאת סבורה המערערת כי די בעובדה שלא היתה בה כל פעילות עד למכירת המניות, ובעובדה כי החברות היזמיות פעלו ישירות אל מול חברת הבת כדי להצדיק התעלמות מאישיותה המשפטית של המערערת. המערערת אינה מצביעה על כל הוראות דין המאפשרות את ההתעלמות מהאישיות המשפטית הנפרדת או על הלכה המאפשרת זאת.

נקבע כי ברור שבזמן אמת ראו כל המעורבים את המערערת כמי שמכרה מניות וקבלה תמורה. בנוסף, חשוב לזכור כי עיקר התמורה שולמה למערערת עצמה והופקדה בחשבונה, התשלומים לחברה היזמית בוצעו מחשבונה של המערערת. שטר העברת המניות לרב בריח נחתם על ידי המערערת. לפיכך, הטענה כי המערערת לא היתה פעילה, אינה מדויקת אלא שפעולתה הצטמצמה להחזקת מניות, מכירתן וקבלת התמורה עבורן. יתרה מכך, המערערת היתה למעשה חברת החזקה שהוקמה כדי לאגד יחדיו את שלוש החברות היזמיות ולשמש כמסגרת משותפת להחזקה בחברת הבת. בחברת החזקה הפעילות עשויה להיות פעילות מצומצמת שמתמצאת רק בהחזקת מניות ואין בכך כדי לשנות את מהותה ואת אישיותה המשפטית הנפרדת.

6. חישוב נפרד לבני זוג בחברה משותפת – פס"ד יצחק כהן – ביהמ"ש המחוזי

עובדות המקרה:

המערערים הינם בני זוג נשואים, המחזיקים בחברה שאותה הקימו יחדיו ובניהולה הם שותפים. עיסוק החברה (כעיסוקם) במתן יעוץ לניהול, פיתוח ארגוני והדרכה. השניים עובדים בחברה, ומקבלים שכר עבור עבודתם.

נוסף על עיסוקם כיועצים ארגוניים משמשים המערערים בתפקידי ניהול שונים בחברה, כאשר המערער משמש אחראי על מערך הכספים של החברה, בעוד המערערת אחראית על ניהול מערכות המידע שלה.

בדוחות שהגישו לשנות המס 2003-2004 ביקשו המערערים לשום את הכנסותיהם בנפרד. המשיב דחה את בקשתם בטענה שהכנסת המערערת תלויה במקור ההכנסה של המערער, ולכן חישוב את הכנסותיהם במאוחד.

עיקרי פסק הדין:

לגישת ביהמ"ש המחוזי, על מנת שתוגשמה התובנות השונות הנזכרות בפרשת קלס, את התלות יש לראות כמכוונת לכך, שקביעת שיעור התמורה (הכנסה) שמקבל כל אחד מבני הזוג בגין עבודתו (כגון בפירמה בבעלות משותפת) תהא בלתי תלויה בעובדה, כי עניין לנו בבני זוג. אם ההכנסה של כל אחד מבני הזוג משקפת את התמורה המגיעה להם, באופן סביר, לפי מבחן כלכלי הנגזר מטיבה של העבודה שעושה כל אחד מבני הזוג, בהתחשב בשוק המסוים בו הם עוסקים, כי אז אין לומר על הכנסות אלו כי הן תלויות זו בזו. אם עולה בידי בני הזוג להוכיח, כי התמורה שכל אחד מהם מקבל משקפת את העבודה שהוא משקיע בעסק המשותף, כי אז יש לזכותם בחישוב נפרד של המס, כשם שזכאים לו כל שניים (או יותר) שותפים בפירמה.

החשש מפני מנפולציה של בני-זוג מתמקד, בסופו של דבר, במישור ההוכחה. על בני הזוג הנישואים לסתור את חזקת התלות (אם זו מתקיימת בעיניכם). החשוב הוא, מכל מקום, שהדרך פתוחה בפניהם לשכנע, כי השכר אותו הם משתכרים משקף את עבודתם, ואם יעלה בידיהם להוכיח כך, כי אז יש לאפשר את החישוב הנפרד.

במקרה דנן שוכנע ביהמ"ש מן הראיות שהובאו בפניו, כי המערערים עובדים בחברה עבודת אמת, שניהם התנסו התנסות רבת שנים בתחום עיסוקיהם, משכורותיהם משקפות, באופן סביר, את השקעתם בעבודתם בחברה, אף שאלו נקבעות בידיהם, כמנהלים, ולכן ביהמ"ש איננו רואה,

בשום אופן, כי דווקא בשל היותם בני זוג נשואים יהא עליהם לשלם מס בסכום שיעלה על זה שישלמו שני שותפים, שאין ביניהם קשר של זוגיות.

ביהמ"ש מציין במאמר מוסגר, כי המערערים ביקשו לשכנע, כי בעבודתם ישנה חלוקה, לפיה כל אחד מן השניים לקוחות נפרדים, לפי סוגי ההתמחות (השונים) שיש בידי כל אחד מבני הזוג. ביהמ"ש קיבל את טענתם זו, אם כי לטעמו, גם אם היו כל לקוחותיהם משותפים, הרי שלפי התמונה הכללית המצטיירת אודות טיב עבודתם ותרומתם האמיתית ליצירת הכנסה בחברה, היו זכאים לחישוב נפרד של המס, כיוון שהכנסותיהם אינן תלויות זו בזו.

נפסק כי את חישוב המס על הכנסותיהם של המערערים יש לעשות באופן נפרד.

הבהרות נוספות:

יובהר כי יישום האמור בפסק דין זה, שהינו בהמשך להלכת ביהמ"ש העליון בעניין "קלס" ולפסק הדין של ביהמ"ש המחוזי בעניין "שקורי", עשוי להביא לחסכון מס משמעותי במקרים מסוימים.

7. פתיחת שומה בהסכם מכוח סעיף 147 – עמירם סיון נ' פקיד שומה כפר סבא

עובדות המקרה:

המערער ורעייתו הינם בעליה של חברת עמירם סיון בע"מ (להלן: "החברה"). החברה החזיקה ב-24% בחברת אחיאב ויתרת מניות אחיאב הוחזקו בידי חברת ב.נ.ה. ובנימין דביר. באותה העת החזיקה אחיאב בכל מניותיה של חברת תיעוש.

בשנת 1997 ניתנו לאחיאב הלוואות בעלים ע"י שלושת בעלי מניותיה בסך כולל של כ-2.9 מיליון ₪.

בדוחות תיעוש היתה התחייבות לזמן ארוך שהוצגה כ"שטר הון" בסך של 2.9 מיליון ₪. בשנת 1997, העבירו ב.נ.ה. ודביר את מניותיהם באחיאב לחברה, ללא תמורה, ולאחר מכן הועברה מלוא הבעלות בחברת תיעוש, מאחיאב למערער ולרעייתו, ללא תמורה. בשנת 1998 נמחקה חברת אחיאב.

החל משנת 1998 הכיר המשיב בתיעוש כ"חברה משפחתית" שהכנסותיה מדווחות בתיק המערער (הנישום המייצג).

תיעוש פרעה 700,000 ₪ משטר ההון בשנת 1998 ו-2.2 מיליון ₪ בשנת 1999.

המשיב (פקיד השומה) טען כי טעה כשחתם על הסכמי השומה עם המערער מבלי שהסתיים הטיפול השומתי בחברה המשפחתית. לגישתו, פירעון שטר ההון נעשה לטובת החברה ושימש במישרין לזיכוי חשבון החו"ז של המערער בחברה.

שומת המערער לשנת המס 1999 שנקבעה בהסכם נפתחה מכוח סעיף 147 לפקודה והמשיב קבע בצו תוספת להכנסת המערער. המערער טען כי בעטיים של כשלים שנפלו בהליך שנקט מכוחו של סעיף 147, יש לקבל את ערעורו על הסף.

עיקרי פסק הדין:

לגישת ביהמ"ש המחוזי, מקום שהיה בידי הרשות מידע חסר שלא יכול היה להיות בידה גם משהפעילה אמות מידה של בחינה מקצועית, מקום בו הוסתר מידע או הובלע שלא בתום לב, תגבר הנטייה לאפשר למנהל להפעיל סמכותו מכוח סעיף 147 על מנת להגיע אל שומת האמת. נקבע כי טענת הסתמכות הנישום על סופיות ההליך השומתי יכול שתשמע מקום שמדובר בנישום שנהג בתום לב, כאשר עמד באמת מידה של שיתוף פעולה וגילוי נאות המתבקשים ממנו.

נקבע כי בזמן אמת נמנע המערער מלמסור מידע מפורש או להפנות תשומת לב המשיב לכך שסכום של 2.9 מיליון ₪ הגיע לידיו. לפי ביהמ"ש, "נסיבות מיוחדות וחריגות המצדיקות את פתיחת השומה בשלב מאוחר זה" כוללת בחובה את רמת שיתוף הפעולה ותום הלב של הנישום

במהלך ההליך השומתי בכלל ובהקשר לכניסתו להסכם שומה בפרט. נפסק כי המערער לא נשא בנטל לשכנע שהמשיב פעל בחוסר סמכות שעה שקבע מחדש את הכנסת המערער בצו לפי סעיף 147.

בנוסף, ביהמ"ש נדרש להתייחסות לטענות באשר לפגמים בהליכים שקדמו לעצם פתיחת השומה, כדלקמן:

- **העדר דיון מקדמי בטרם ההחלטה לפתיחת השומות** – לפי ביהמ"ש יש לעודד את הדיון המקדמי בטרם ההחלטה על פתיחת השומה. אולם, הליך שכזה אינו נדרש בפקודה. בכל מקרה, לפי ביהמ"ש, אין בהעדר דיון מקדמי כדי פגם המביא לבטלות ההחלטה לפתוח בחקירה, לא כל שכן את הקביעה להגדיל את השומה אשר קודם לה התקיים דיון.
- **האצלת סמכויות על עובדים שהיו מעורבים בהתדיינות קודמת והנגועים בשיקולים זרים** – נקבע כי במידה ובמהלך ההליך השומתי לא זכה המשיב לשיתוף פעולה נדרש, בו נמנע נישום מלהפנות את המשיב לפרט מהותי ובמפורש, כשעולה חשש להעדר תום לב, אין לומר כי מעורבות קודמת של חלק מהעוסקים במלאכה, מאיינת את השומה.
- **פירוט נימוקי הצו** – נקבע כי בנסיבות המקרה אין לפסול השומה בשל הפגם בהנמקת המשיב. בנסיבות שונות, ספק אם הנמקה דלעיל, היה בה כדי לעמוד בחובת ההנמקה המתבקשת.

הבקשה לקבלת הערעור על הסף נדחתה.

בכבוד רב,

הרשקו פרקש ושות',
רואי חשבון