



בית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 750/16

לפני: כבוד הנשיאה א' חיות
כבוד השופטת ע' ברון
כבוד השופט ג' קרא

המערערים: 1. בן ציון סעדטמנד
2. אירג' סעדטמנד

נגד

המשיב: פקיד שומה רחובות

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי מרכז-לוד ב-
ע"מ 36427-10-12 ו-ע"מ 36475-10-12 שניתן ביום
16.12.2015 על ידי כבוד השופט א' סטולד

בשם המערערים: עו"ד אחו פרנק; עו"ד עמראן זועבי
בשם המשיב: עו"ד טליה נעים

פסק-דין

השופטת ע' ברון:

1. זהו ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי מרכז-לוד (כבוד השופט א' סטולד) מיום 16.12.2015 ב-ע"מ 36427-10-12 וב-ע"מ 36475-10-12, שבמסגרתו נדחו ערעורים על שומות מס שהוצאו למערערים בגין מכירת מניותיהם בחברת תחנת הארבעה בע"מ (להלן: החברה). בית המשפט המחוזי קיבל את עמדת פקיד השומה, שלפיה דיבידנד שחולק למערערים מתוך רווחי שערות ערב עסקת המכר, מהווה למעשה חלק מתמורת העסקה; נוסף על כך נדונה השאלה אם היה מקום לחייב את המערערים בשומה גם מכוח סעיף 108 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: הפקודה) כמיופי כוחן של תושבות חוץ, וזאת בנוסף לחיובם האישי בגין מכירת המניות.

העובדות הרלוונטיות לעניין

2. החברה הוקמה בשנת 1976, והנכס העיקרי שבבעלותה הוא מקרקעין המשמשים לתחנת תדלוק ושירותי דרך (להלן: המקרקעין). בעת הרלוונטית היה כל אחד מהמערערים בעל מניות בשיעור של 33.3% מהון מניות החברה; וביתרת המניות,

בשיעור דומה של 33.3%, החזיקו בחלקים שווים שלוש אחיניותיהם של המערערים – שהן תושבות חוץ (להלן: תושבות החוץ; יחד עם המערערים: בעלי המניות).

לבקשת המערערים נערכה בחודש נובמבר 2007 חוות דעת שמאית להערכת שוויים של המקרקעין – וזאת, על פי האמור בחוות הדעת, לשם מכירתם; שווי המקרקעין, ובכלל זה שווי הבעלות בתחנת התדלוק ושירותי הדרך, הוערך בסכום של 19,459,000 ש"ח. יצוין כי באותה עת הושכרו המקרקעין לחברת סוכני דלק ושמנים בע"מ (להלן: טו"ש), ובתוך כך ניתנה לסד"ש זכות לנהל ולהפעיל את תחנת הדלק.

בדוחות הכספיים של החברה לשנת 2007, שוערכו המקרקעין על יסוד שוויים כפי שנקבע בחוות הדעת השמאית; כתוצאה מן השערוך נזקפו להון העצמי של החברה רווחי שערוך בסך של 14,249,279 ש"ח – שהם רווחים רעיוניים מטבעם (להלן: רווחי השערוך). בהמשך לכך, ביום 18.12.2007 חילקה החברה מתוך רווחי השיערוך דיבידנד בסכום כולל של 12,617,400 ש"ח (להלן: הדיבידנד) – כך שלכל אחד מהמערערים שולם סך של כ-4.2 מיליון ש"ח, שממנו ניכתה החברה מס במקור בשיעור 25%. מאחר שהדיבידנד חולק כאמור מתוך רווחים רעיוניים, נדרשה החברה ליטול הלוואה בנקאית בגובה של כ-2.55 מיליון דולר, שבאותה עת היו שווי ערך לכ-9.8 מיליון ש"ח, על מנת לממן את חלוקת הדיבידנד לבעלי המניות (להלן: ההלוואה).

3. מספר ימים בלבד לאחר חלוקת הדיבידנד, ביום 27.12.2007 התקשרו בעלי המניות בהסכם עם סד"ש למכירת כלל מניות החברה בתמורה לסך של כ-2,129,000 ש"ח (להלן: הסכם המכר או עסקת המכר). על פי הסכם המכר, סד"ש התחייבה לשאת במלוא נטל המס שיחול על בעלי המניות בגין עסקת המכר ("עסקת נטו"); והמשמעות היא שכל אחד מהמערערים היה אמור לקבל עבור אחזקותיו בחברה סך של כ-710,000 ש"ח נטו. המערערים החזיקו בייפוי כוח קונסולריים בלתי הדירים, שמכוחם מכרו לסד"ש אף את המניות שהיו בבעלותן של תושבות החוץ (להלן: ייפוי הכוח). יצוין כבר בשלב זה כי בשנת 2008 הזרימה סד"ש לחברה סך של כ-12.4 מיליון ש"ח; ובית המשפט המחוזי קבע, על יסוד הדוחות הכספיים של החברה לשנת 2008, כי סכום זה שימש בין היתר לפירעון ההלוואה שנטלה החברה לשם מימון הדיבידנד.

4. המשיב הוציא לכל אחד מהמערערים שומה בצו לשנת המס 2007, לפי סעיף 152(ב) לפקודה (להלן: השומות). בשומות נקבע כי יש לסווג באופן שונה את הדיבידנד שחולק למערערים, ולראות בו לצרכי מס כחלק מהתמורה שקיבלו עבור מניותיהם בחברה. לחלופין נקבע בצו, כי חלוקת הדיבידנד סמוך לפני מכירת המניות היא בבחינת

עסקה מלאכותית, שמטרתה העיקרית היא הפחתת מס, ועל כן ובהתאם לסעיף 86 לפקודה יש לסווג מחדש את הדיבידנד כחלק מהתמורה עבור המניות. סופו של דבר, נקבע כי לכל אחד מהמערערים צמח מעסקת המכר רווח הון בסכום כולל של 6,819,444 ש"ח, החייב במס; ונוסף על כך, מכוח סעיף 108 לפקודה חייב המשיב את המערערים במס בגין רווחיהן של תושבות החוץ ממכירת מניות החברה – וזאת משהגיע פקיד השומה לכלל מסקנה כי המערערים שמשו כמיופי כוחן של תושבות החוץ. המערערים הגישו ערעורים לבית המשפט המחוזי על השומות שהוצאו להם, שבמסגרתם התנגדו הן לעצם הקביעה כי יש לראות בחלוקת הדיבידנד משום קבלת תמורה עבור המניות, הן לאופן חישוב המס. ערעורים אלה הם נושא ההליך שלפנינו.

להשלמת התמונה יצוין כי המשיב הוציא שומה בצו גם לחברה, ובה נקבע כי החברה חבה במס חברות לפי סעיף 126 לפקודה בגין הסכום שחולק על ידה כדיבידנד. החברה הגישה ערעור על שומה זו, בין היתר בטענה שיש בה משום סתירה לאמור בשומות שבהן עסקינן ושלפיהן חויבו המערערים במס על אותו תקבול ממשי; הערעור שהגישה החברה התקבל בחודש נובמבר 2015 בהסכמת הצדדים (ע"מ 12-10-36398).

הקדמה נורמטיבית

5. לשם בהירות הדברים, וטרם שיוצגו עיקרי פסק דינו של בית המשפט המחוזי, יוקדש הסבר קצר למונחי המס הרלוונטיים המהווים תשתית לדיון – ובעיקרם "סיווג שונה" ו"סיווג מחדש".

על פי עקרונות יסוד בדיני המס, "מס אמת" נקבע בהתאם למהות הכלכלית האמיתית של העסקה; ובהקשר זה, "על מנת להתחקות אחר טיבה של העסקה מבחינה כלכלית אין לראות בכותרת שהכתירו אותה הצדדים חזות הכל והוא הדין באשר לאופן שבו כינו אותה, למתכונת שבה ערכו אותה וללבוש שהעטו עליה" (ע"א 5025/03 מנהל מיסוי מקרקעין איזור תל אביב נ' אורלי חברה לבנין ופיתוח בע"מ, פסקה 7 (16.8.2006); כן ראו: ע"א 5118/13 נסים נ' פקיד שומה גוש דן, פסקה 12 (24.12.2015); ע"א 6340/08 וילאר נכסים בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה, פסקה 24 (10.6.2010)). לא פעם נדרשות אפוא רשויות המס להאיר עסקה באור שונה מזה שבו היא הוצגה על ידי הצדדים לה, שאז פתוחים בפני פקיד השומה שני מסלולים אפשריים: מסלול הדין הכללי ומסלול דיני המס. בתמצית, מטרתו של המסלול הראשון היא לחשוף את המהות האמיתית של העסקה באמצעות עקרונות וכלים מן הדין הכללי הרלוונטי; למשל, מכוח דיני החוזים ניתן להורות על בטלותו של חוזה למראית עין (ע"א 1829/13 ישיבת ויז'ניץ בית ישראל נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים, פסקה 14 (8.10.2015) (להלן: עניין ויז'ניץ); ע"א

10666/03 שיטורית נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4, פסקה 13 (30.1.2006) (להלן: עניין שיטורית); ע"א 3415/97 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' יואב רובינשטיין ושות' חברה לבנין פיתוח ומימון בע"מ, פ"ד נז(5) 915, 922-923 (2003) (להלן: עניין רובינשטיין)). במסלול השני עושה פקיד השומה שימוש בדיני המס, וגם בהקשר זה עומדות לו שתי אפשרויות: "סיווג שונה" ו"סיווג מחדש".

6. במסגרת "סיווג שונה" נדרש מפקיד השומה לפנות להוראות מס "רגילות" על מנת להגדיר באופן שונה את בסיס המס; קרי: את התקבול שאותו ממסים. כך, למשל, "מכירה" זכתה להגדרה רחבה בסעיף 88 לפקודה, שמכוחה ניתן לקבוע כי עסקת מתנה לפי הדין הכללי מהווה מכירה במישור המס (עניין ויד'ניץ, פסקה 14; ע"א 7493/98 שרון נ' פקיד שומה – יחידה ארצית לשומה, פסקה 17 (15.12.2003) (להלן: עניין שרון); דוד גליקסברג גבולות תכנון המס 18, 72 (1990) (להלן: גליקסברג); אהרון יורן "סיווג שונה של עסקה לצורך מס ומיקומה הנכון של עסקה מלאכותית" משפטים כ 43, 47 (תש"ן-תשנ"א) (להלן: יורן)). "סיווג מחדש", לעומת זאת, נסמך על "נורמה אנטי-תכנונית" כללית – קרי: הוראה שמטרתה לקבוע את קו הגבול בין תכנון מס לגיטימי לכזה שאינו לגיטימי; ולענייננו רלוונטית ההוראה שבסעיף 86(א) לפקודה:

(א) 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 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.

סעיף זה נועד להתמודד עם עסקאות שמטרתן העיקרית היא תכנון מס בלתי לגיטימי, והוא מקנה לפקיד השומה סמכות לסווג עסקה מחדש ובדרך זו להתעלם מיתרון המס שביקש הנישום להשיג. מאחר שסיווג מחדש הוא אמצעי דרסטי יותר מסיווג שונה, ואף כרוך בקביעה שלפיה העסקה שביצע הנישום אינה לגיטימית, הנטל להוכיח שמדובר בעסקה מלאכותית רובץ לפתחן של רשויות המס (עניין שיטורית, פסקה 18; ע"א 2965/08 סגנון שרותי תקשוב בע"מ נ' פקיד שומה פתח-תקווה, פסקאות 14 ו-25 (21.6.2011) (להלן: עניין סגנון); ע"א 4060/12 שנהב נ' פקיד שומה ת"א 3, פסקה 11 (27.4.2014) (להלן: עניין שנהב)). יצוין כי נורמות אנטי-תכנוניות כלליות נוספות מצויות בסעיף 84 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 וסעיף 138 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975.

לענייננו יש לציין עוד, כי לגישתו של פרופ' גליקסברג "ראשית יש לבדוק אם תכנון המס מושתת על סיווגים התואמים את הדין הכללי. אם התשובה חיובית יש לבחון האם אין בהוראות המס הרלבנטיות סיווג שונה המאפשר לסכל את תכנון המס. הפנייה לשלב השלישי של הסיווג מחדש על פי הנורמות האנטי תכנוניות תיעשה רק לאחר שלא היה בידי הסיווג השונה למנוע את תכנון המס" (שם, עמ' 19). מכל מקום, הנורמה שבסעיף 86 לפקודה היא שיוויון. ההלכה היא ש"רק אם לפי העובדות הרלוונטיות לא ניתן לסווג את העסקה באופן שונה מכפי שסיווגה הנישום, מותר לרשויות המס לטעון כי מדובר בעסקה מלאכותית" (עניין שרון, פסקה 17; וראו גם: ע"א 4374/05 ראובני נ' פקיד שומה תל אביב 4, פסקה ח (19.9.2007)); עם זאת ייאמר, כי אף בפסיקתו של בית משפט זה לא פעם חסרה התייחסות לאפשרות של סיווג שונה טרם הפנייה לסעיף 86 לפקודה (ראו למשל: עניין שטרית, פסקה 13; ע"א 9412/03 חזן נ' פקיד שומה נתניה, פ"ד נט(5) 538, 559 (2005) (להלן: עניין חזן)).

פסק דינו של בית המשפט המחוזי

7. בפתח הדיון בפסק הדין קבע בית המשפט המחוזי כי הנטל רובץ לפתחם של המערערים, להוכיח כי לא היה מקום לסווג את הדיבידנד כחלק מתמורת עסקת המכר. בתוך כך נדרש בית המשפט לשאלה אם קביעתו של המשיב, שלפיה חלוקת הדיבידנד מהווה תמורה עבור המניות, מהווה "סיווג שונה" או "סיווג מחדש" של הדיבידנד. זאת משום שככל שמדובר בסיווג שונה, נטל ההוכחה בערעור רובץ באופן הרגיל לפתחם של המערערים; ואולם אם מדובר בסיווג מחדש לפי סעיף 86 לפקודה, אזי הנטל עובר לכתפיו של המשיב להוכיח כי מדובר בעסקה מלאכותית. בית המשפט ציין כי במקרה דנן "המשיב אינו מתעלם מהעסקה אלא מלביש לה כסות שונה מזו שנתנו לה המערערים, דהיינו המשיב אינו בונה עסקה חדשה או הורס את העסקה שבנו המערערים, אלא נותן לה אינטרפרטציה אחרת בעלת משמעות מיסויית שונה"; ועל יסוד האמור נקבע כי מדובר בסיווג שונה של חלוקת הדיבידנד ולא בסיווג מחדש, ולכן נטל השכנוע מונח כאמור לפתחם של המערערים. יצוין כי בית המשפט המחוזי לא דק פורתא בטרמינולוגיה שעה שהבחין בין סיווג שונה לסיווג מחדש, ונראה שנקט לשון "סיווג מחדש" כאשר מבחינה מהותית כיוון ל"סיווג שונה" דווקא; ואולם הדברים נאמרים למען הסדר בלבד, שכן לא היה באמור כדי להשליך מבחינה מהותית על הניתוח המשפטי בפסק הדין.

לגופם של דברים, בית המשפט המחוזי אימץ את עמדת המשיב שלפיה יש לסווג את הדיבידנד באופן שונה לצרכי מס; וכי מבחינה כלכלית ומהותית מהווה הדיבידנד חלק מן התמורה שקיבלו המערערים מסד"ש בגין מכירת המניות, הגם שחולק קודם לכריתת ההסכם. בתוך כך, ועל יסוד החומר הראייתי שהוצג לפניו, קבע בית המשפט כי

הצדדים הסכימו על ביצוע עסקת המכר בשני שלבים: חלוקת הדיבידנד תחילה, ומכירה פורמאלית של המניות בשלב שלאחר מכן. עוד נקבע, כי מתווה זה נבחר בהתאם לדרישתה של סד"ש, ובמטרה להוזיל את עלות המס בגין עסקת המכר (שכאמור היתה עסקת נטו). בהקשר זה ניתן בפסק הדין משקל מרכזי לכך שהחברה נדרשה ליטול הלוואה לשם מימון הדיבידנד, ולכך שאותה הלוואה נפרעה בשנת 2008 מכספי סד"ש. בית המשפט הוסיף וקבע כי לא ייתכן שבעוד שוויה של החברה ערב עסקת המכר הוערך בסך של כ-19.5 מיליון ש"ח, התמורה שנקבעה בהסכם המכר עמדה על 2.2 מיליון ש"ח בלבד; ואין זאת אלא שהדיבידנד מהווה אף חלק מהתמורה שקיבלו המערערים.

כאן המקום לציין שהמערערים טענו להרחבת חזית אסורה מצידו של פקיד השומה, שטען לראשונה בשלב חקירות המצהירים כי הדיבידנד מומן על ידי סד"ש באמצעות פירעון ההלוואה. ואולם בית המשפט דחה את הטענה להרחבת חזית, תוך שהבהיר כי העובדה שההלוואה נפרעה מכספי סד"ש נלמדת מהדוחות הכספיים של החברה לשנת 2008 – ומסמכים אלה צורפו כמוצגים לתיק בית המשפט עוד במסגרת כתבי הטענות. שנית, בית המשפט ציין כי המערערים עצמם ביקשו להסתמך בסיכומי הטיעונים מטעמם על העובדה שההלוואה נפרעה על ידי סד"ש כבר בשנת 2008 – ומשעשו כן, נמצא שיש לראותם כמי שוויתרו מכלל על הטענה להרחבת חזית.

8. עוד על פי פסק הדין, במקרה דנן לא הוכח קיומו של טעם מסחרי כלשהו לחלוקת הדיבידנד, למעט לצורך חיסכון במס בעסקת המכר, שכן בעת הרלוונטית כלל לא עמדו לרשות החברה הכספים הדרושים לחלוקה. בעניין זה הבהיר בית המשפט המחוזי כי קבלת התמורה בגין המניות בדרך של חלוקת דיבידנד הביאה בפועל להפחתת המס החל על עסקת המכר: אילו היה מוטל מס רווח הון על תמורת עסקת המכר, חלק בלתי מבוטל מהסכום היה ממוסה בשיעור המס השולי החל על המערערים – שהוא גבוה מהמס על דיבידנד. וכך נקבע בפסק הדין:

"אלמלא חלוקת הדיבידנד, אשר חייב בשיעור מס של 25%, התמורה בגין המכירה הייתה מתפצלת באופן ליניארי, כך שרווח ההון אשר נוצר למערערים משנת 1976, מועד רכישת מניות החברה, ועד שנת 2003 היה ממוסה בשיעור מס שולי החל על המערערים, ואילו רווח ההון, אשר נוצר משנת 2003 ועד שנת 2007, מועד עסקת מכר המניות, היה ממוסה בשיעור מס מוגבל של 25%".

יתרה מזאת, בית המשפט מצא כי חסכון המס בא לידי ביטוי גם בדרך של פריצת מודל המיסוי הדו-שלבי. במאמר מוסגר יבואר כי על פי מודל זה, מיסוי רווחי חברה נעשה בשני שלבים: בשלב הראשון חבה החברה בתשלום מס חברות (ששיעורו מופחת

ביחס למס הכנסה החל על יחידים); בשלב השני, בעת חלוקת רווחי החברה לבעלי המניות, מוטל מס נוסף – הוא המס על דיבידנד; וכך יוצא, שהמס הכולל החל על רווחי החברה, מרגע היווצרם בחברה ועד הגיעם אל היחיד, דומה בעיקרו למס המוטל על הכנסות שהופקו על ידי היחיד עצמו (להרחבה ראו: ע"א 8847/13 שפירא נ' פקיד שומה גוש דן, פסקה 3 (5.9.2016) וההפניות שם). בית המשפט המחוזי עמד על כך שבנסיבות המקרה, שבהן הדיבידנד שחולק למערערים מקורו ברווחי שיערוך, החברה לא נדרשה להקדים ולשלם מס חברות על רווחים אלה, ובכך יש משום הפחתת מס נוספת:

”מאחר שהדיבידנד חולק מתוך רווחי שיערוך, הרי שהוא לא נתחייב במס בהתאם למודל הדו שלבי הקיים לגבי חברות משכך, שיעור המס הכולל, בו התחייב התקבול שחולק כדיבידנד, הינו בשיעור של 25%. בעוד מודל המיסוי הדו-שלבי מחייב מיסוי רווחים במס חברות ולאחר מכן מיסוי הדיבידנד בשיעור מס של 25%, כאשר זה מחולק לבעלי המניות.”

לאור כל האמור הגיע בית המשפט המחוזי למסקנה כי נדרש סיווג שונה של הדיבידנד לצרכי מס, וקבע כי תקבול זה מהווה חלק מן התמורה ששולמה למערערים עבור מניות החברה, וכי יש לחייב את המערערים במס רווח הון בגינו בהתאם לשיעורים הקבועים בסעיף 91(ב) לפקודה.

9. נושא נוסף שנדון בפסק הדין, הוא חיוב המערערים בשומת תושבות החוץ מכוח סעיף 108 לפקודה, המורה כדלקמן:

תושב חוץ, בין שהוא אזרח ישראל ובין אם לאו, יהא בר-שומה ובר-חיוב על שמו של נאמנו, אפוטרופסו, או של ועד שלו, או על שמו של מיופה-כוח, מורשה, סוכן, כונס נכסים, סניף או מנהל, בין שהם מקבלי ההכנסה ובין אם לאו, והכל בדרך ובסכום שאותו אדם היה נשום או מחוייב אילו היה תושב ישראל ואותה הכנסה הגיעה ליזו.

בית המשפט בחן את ייפויי הכוח שהוצגו לפניו, ומצא כי מסמכים אלה נחתמו על ידי תושבות החוץ לצורך ביצוע עסקת המכר, לרבות תשלום המס וייצוג תושבות החוץ מול רשויות המס. עם זאת, נקבע בפסק הדין כי פקיד השומה לא עמד בחובה המוטלת עליו לרדת לשורש היחסים בין תושבות החוץ למערערים, וכי מבחינה זו לוקות השומות בפגמים מינהליים מהותיים. וכך נאמר בנדון:

"לא צריכה להיות מחלוקת שלשם הפעלת סעיף 108 חובה על המשיב לרדת לעומקם של היחסים שבין המייצג והנישום. על פקיד השומה, כמי שמנהל את הדיון השומתי, חובה לדאוג לתיעוד מלא ומהימן של הדיונים. עניין ייפוי הכח בהקשר של תושבות החוץ היה צריך לבוא לידי ביטוי בפרוטוקולים המתעדים את דיוני השומה או בדרישות שבכתב שהופנו למייצגים. כמוכרר לעיל אין כל התייחסות לעניין זה בפרוטוקולים. אם אכן נדרשו המערערים להמציא את ייפוי הכח ולא עשו כן, הייתה צריכה פקידת השומה להבהיר להם שבכוונתה לפעול מכוח סעיף 108 ולחייבם באופן אישי בשומת תושבות החוץ. לא מצאתי כל אזכור בפרוטוקולי הדיונים לכוונת פקידת השומה להפעיל את סעיף 108. המחלוקת רובץ לפתחו של המשיב."

עוד נקבע, כי המשיב שגה גם בכך שלא ערך אבחנה בין חיובם האישי של המערערים במס, לבין חיובם בכובעם כמיופי כוחן של תושבות החוץ; ובעניין זה הובהר כי בהעדר הפרדה בין שני סוגי השומות, יתקשו המערערים לדרוש שיפוי מאת תושבות החוץ. נוסף על כך, בית המשפט העיר כי במסגרת השומה לא התברר כנדרש אם נוכה מס במקור מחלקן של תושבות החוץ בדיבידנד, ואם נוכה – מה היה שיעורו ואם הועבר לרשויות המס. בהינתן כל האמור, מצא בית המשפט לנכון לעשות שימוש בסמכות הנתונה לו מכוח סעיף 156 לפקודה, והורה על החזרת הדיון בשומות תושבות החוץ למשיב – על מנת שיבחן את טענות המערערים בנדון. מבחינה אופרטיבית קבע בית המשפט כדלקמן:

"בתוך כך יברר פקיד השומה את השאלות העובדתיות שלא התבררו די צרכן. דהיינו האם נוכה מס במקור, ואם התשובה לשאלה זו היא חיובית יש לבדוק את שיעור המס שנוכה, והאם הועבר לאוצר המדינה. כמוכרר שיש לתאם את התוצאה המתקבלת באשר למיסוי תושבות החוץ עם התוצאה אליה הגעתי בסוגיה האחרת שהוכרעה בפסק דין זה. לא הגיעו הצדדים לעמק השווה במסגרת דיון השומה, יהיה פקיד השומה רשאי להוציא כל צו שימצא לנכון כאשר לחיוב המערערות מכח סעיף 108 או חיוב ישיר לתושבות החוץ. על השומות לגופן ניתן יהיה לערער בהתאם לדין לביהמ"ש המחוזי."

במסגרת סיכומי הטיעונים מטעמו בהליך דנן, הודיע המשיב כי זה מכבר נערכו למערערים הליכי השומה לפי סעיף 108 לפקודה בהתאם להנחיותיו של בית המשפט המחוזי; כי הוצאו למערערים צווי שומה חדשים בהתאם; וכי המערערים הגישו ערעורים על צוים אלה, התלויים ועומדים בבית המשפט המחוזי ומעוכבים עד להכרעתו של הערעור שבו עסקינן.

טענות הצדדים בערעור

10. המערערים סבורים כי ההיגיון הכלכלי והצורך המסחרי שעמדו ביסוד עסקת המכר, הם הנותנים שלא היה מקום לסווג את הדיבידנד כתקבול בגין מכירת מניות. לגרסת המערערים, לסד"ש לא היה עניין להשקיע במקרקעין או במניות החברה, והיא התקשרה בהסכם המכר רק משום שרצתה להמשיך ולנהל את תחנת התדלוק. על פי הנטען, בנסיבות אלה סד"ש ביקשה להוזיל את מחיר המניות – ועל הרקע הזה חולק הדיבידנד לפני ההתקשרות בהסכם. בתוך כך מדגישים המערערים כי חלוקת הדיבידנד היתה פעולה עצמאית של החברה, שאינה קשורה עם עסקת המכר; והם עומדים על כך שלחברה נתונה אוטונומיה לכלכל את צעדיה, ושחלוקת הדיבידנד היא בחירה לגיטימית במתווה של עסקה דלת מס. המערערים סבורים עוד כי בית המשפט המחוזי שגה כאשר לא הבחין בין שווי המקרקעין שבבעלות החברה לבין שווי מניותיה, ולגישתם חלוקת הדיבידנד הביאה להפחתה משמעותית בשווי החברה שהצדיקה את התמורה כפי שנקבעה בהסכם. עוד באותו עניין, נטען כי חלוקת דיבידנד טרם מכירת מניות החברה מהווה דפוס פעולה עסקי שכיח בעסקאות למכירת מניות חברה. לגרסת המערערים, טענת המשיב שלפיה סד"ש היא שמימנה את הדיבידנד מהווה הרחבת חזית אסורה; ולגופם של דברים, המערערים סבורים כי אין נפקות לכך שסד"ש היא שפרעה את ההלוואה – שכן פעולה זו התרחשה לאחר שעסקת המכר הושלמה זה מכבר.

המערערים מוסיפים כי אם תתקבל עמדת המשיב לגבי סיווג חלוקת הדיבידנד כקבלת תמורה במסגרת עסקת המכר, יש להורות על חישוב המס החל על המערערים על ידי גילום תקבול הדיבידנד בערכי נטו (לאחר ניכוי המס, בסך 3,154,350 ש"ח) – להבדיל מהחישוב שערך המשיב, לפי ערכי ברוטו של הדיבידנד (בסך 4,205,800 ש"ח). נטען כי מדובר בטעות אריתמטית גלויה, שהיה על בית המשפט המחוזי לתקנה או למצער להורות למשיב לעשות כן.

לבסוף טוענים המערערים, כי לא היה מקום לחייבם בשומת תושבות החוץ; וכי שגה בית המשפט המחוזי בכך שלא ביטל את השומות הללו. לטענתם נפלו פגמים חמורים בהליך השומה – ובכלל זה העובדה שלא צוינה בפניהם עצם הכוונה לחייבם בשומת תושבות החוץ, והעובדה שהשומה נערכה מבלי שייפויי הכוח בכלל עמדו לנגד עיני המשיב. עוד נטען כי בייפויי הכוח עצמם אין כל יסוד לחיוב המערערים; וכי המערערים אינם משמשים כנציגי תושבות החוץ במובנו של סעיף 108 לפקודה, מאחר שאינם "מורשים הפועלים כרגיל בהרשאתו של תושב-החוץ" כאמור בסעיף 115 לפקודה. נטען כי ייפויי הכוח ניתנו למערערים אך ורק לשם חתימה על הסכם המכר ולשם ביצוע פעולות הנלוות לעסקת המכר, וכי אין בכך כדי להפוך את המערערים לנציגיהן של

תושבות החוץ באופן כללי וגורף. עוד בעניין זה טוענים המערערים, כי לא היה מקום לאפשר לפקיד השומה מקצה שיפורים של השומות, וכי החזרת הדיון בשומות לרשויות המס צפויה להסב להם עינוי דין.

11. המשיב מצידו סומך את ידיו על הכרעתו של בית המשפט המחוזי שלפיה יש לסווג את הדיבידנד כחלק מהתמורה ששולמה למערערים במסגרת עסקת המכר, ועל כן תגמול זה חייב במס רווחי הון. המשיב סבור כי הערעור דנן סב בעיקרו על קביעות עובדתיות של בית המשפט המחוזי שכידוע אין זה מדרכה של ערכאת הערעור להתערב בהן, וכי המערערים בכל מקרה לא הצביעו על טעם כלשהו המצדיק סטייה מממצאיו של פסק הדין.

המשיב אינו כופר לדבריו בזכותו של נישום לנצל את דיני המס כדי להפחית את החבות במס – ואולם לגישת המשיב מדובר בזכות מוגבלת מעצם טיבה וטבעה, שבכל מקרה אינה עומדת על הפרק משעה שנקבע כי מהותה הכלכלית האמיתית של העסקה היא מכירת מניות. על פי הנטען, המודל שבו בחרו סד"ש והמערערים לביצוע העסקה אינו משקף את המהות הכלכלית האמיתית שלה – ועל כן אין עסקינן בבחירה לגיטימית של מתווה לביצוע העסקה, אלא בתכנון מס בלתי לגיטימי שכל מטרתו היתה הפחתת חבות המס. המשיב מוסיף וטוען כי אם תידחה טענתו בנוגע לסיווג שונה של חלוקת הדיבידנד, יש לקבוע כי היה רשאי להתעלם מפעולה זו ולחייב את בעלי המניות במס על רווח ההון שמקורו ממכירת מניותיהם בחברה – וזאת על יסוד סעיף 86 לפקודה. ועוד נטען, כי בדין חישוב המשיב את המס החל על עסקת המכר בהתאם לגובה הדיבידנד בערכי ברוטו – וזאת מאחר שאין כל קשר בין חישוב המס החל על תקבול הדיבידנד וסיווגו כחלק מעסקת המכר, לבין העובדה שבהסכם נקבע שהעסקה היא "עסקת נטו".

בשאלת הרחבת החזית, המשיב מבהיר כי העובדה שסד"ש היא זו שמימנה את חלוקת הדיבידנד עולה מהמסמכים והנתונים המצויים בתיק (הדוחות הכספיים של החברה לשנת 2008) – ועל כן לגישתו לא מדובר בהרחבת חזית כלל. כמו כן נטען כי מאחר שהמידע על אודות פירעון ההלוואה מצוי בידיעתם ובשליטתם של המערערים, אין הם רשאים להישמע בטענה כי עובדה זו היא בגדר הרחבת חזית.

בשונה מבית המשפט המחוזי, המשיב סבור כי לא היה מקום להחזיר אליו את הדיון בשומת תושבות החוץ – ואולם יבואר כי המשיב לא הגיש ערעור מטעמו על קביעותיו של בית המשפט בנדון. המשיב חולק על כך שנפל פגם כלשהו בהליך השומה, ולגרסתו ייפויי הכוח התבקשו מהמערערים והם אלה שלא סיפקו אותם; ומכל מקום,

לעמדת המשיב, משהוצגו ייפויי הכוח בפני בית המשפט המחוזי היה עליו לקבוע כי יש לחייב את המערערים מכוחם על פי סעיף 108 לפקודה. לגופם של דברים, נטען כי ייפויי הכוח נוקטים לשון רחבה, ומסמיכים את המערערים לפעול בשם תושבות החוץ בכל ענייניהן הפיסקליים, ועל כן היה מקום לחייב מכוחם את המערערים בשומת תושבות החוץ.

דיון והכרעה

12. השאלה המרכזית העומדת לפתחנו היא כיצד יש לסווג תקבול ששולם למערערים ערב מכירת מניותיהם בחברה לסד"ש: האם כדיבידנד כגרסת המערערים, או שמא כחלק מתמורת עסקת המכר כטענת המשיב. בית המשפט המחוזי אימץ את עמדת פקיד השומה שלפיה מדובר בתמורה ששולמה למערערים עבור מניות החברה, וכפי שיפורט להלן לא מצאתי טעם לשנות מתוצאה זו – ועל כן אציע לחבריי כי נדחה את הערעור. בלא לגרוע מהאמור, דעתי היא שבנסיבות המקרה לא היה מקום לסיווג שונה של הדיבידנד כפי שקבע בית המשפט המחוזי, אלא לסיווג מחדש בהתאם להוראת סעיף 86 לפקודה. ואבאר.

כפי שפורט בפרק הנורמטיבי, כאשר נדרשות רשויות המס להאיר עסקה שביצע הנישום באור שונה מזו שבו היא הוצגה, יש לפנות תחילה למסלול הדין הכללי ובמידת הצורך למסלול דיני המס. בענייננו מסלול הדין הכללי אינו רלוונטי, וזאת בהינתן העובדה שהפעולה שתוארה על ידי הנישום (חלוקת דיבידנד) היא אכן הפעולה שבוצעה – ואין על כך חולק. אשר למסלול דיני המס, בנסיבות המקרה סיווג הדיבידנד כתמורה ששולמה במסגרת עסקת המכר אינו בגדר סיווג שונה, אלא מהווה סיווג מחדש של העסקה.

תמורת המניות הועברה לידי המערערים במהלך רב-שלבי, שכלל שורה של פעולות משפטיות שבוצעו גם על ידי שחקנים נוספים פרט לצדדים הישירים לעסקת המכר: החברה נטלה הלוואה מהבנק, לאחר מכן חילקה דיבידנד לבעלי המניות, בהמשך סד"ש שילמה לבעלי המניות תמורה עבור מניותיהם, ולבסוף החברה פרעה את ההלוואה באמצעות שטר הון של סד"ש. ברי כי במצב דברים זה סיווג שונה של בסיס המס אינו מספק, וכי על מנת למתוח קו ישיר בין סד"ש לבין בעלי המניות נדרשת התעלמות (בהיבט המיסוי) משלבים ומצדדים שבתווך. פעולת הסיווג בנסיבות אלה אינה מתמצה אפוא בשינוי "שמו" של התקבול, אלא מדובר בהתערבות הן במהות העסקה הן בצדדים לה. בהקשר זה ציין פרופ' גליקסברג כי "אם מתעלמים לצורך מס מקיומו העצמאי של

תאגיד, אזי העסקה מסווגת, מבחינת משתתפיה, כעסקה המתבצעת בין בעלי המניות לבין הצד השני ולא בין התאגיד לצד השני. הוא הדין ביחס לעסקאות רב שלביות: התעלמות מהשלבים שבתווך פירושה סיווג מחדש של משתתפי העסקה" (גליקסברג, 17; וראו גם עמ' 8). עם זאת יובהר, כי לא בכל מקרה שבו בעסקה מספר משתתפים או שלבי ביצוע, יש בהכרח הצדקה לסיווג מחדש – וכל מקרה ייבחן בהתאם לנסיבותיו.

ועתה יש לבחון, אם ראוי היה לסווג מחדש את הדיבידנד כחלק מתמורתה של עסקת המכר; ויוזכר בהקשר זה כי סיווג מחדש מיועד למקרים שבהם מדובר בתכנון מס בלתי לגיטימי.

תכנון מס בלתי לגיטימי

13. ברשותו של פקיד שומה ארגז כלים המאפשר לו להתמודד עם תכנון מס בלתי לגיטימי – וסיווג מחדש של עסקה הוא אחד מהם. יש להקדים ולומר כי לא רק שתכנון מס אינו בלתי לגיטימי כשלעצמו – אלא שהזכות לתכנון מס אף הוכרה כחלק מזכות הקניין של הנישום, ובנסיבות מסוימות תכנון מס עשוי לקדם מטרות חיוביות שהמחוקק ביקש לעודד באמצעות תמריץ מס (עניין סגנון, פסקאות 9-10; גליקסברג, 28). עם זאת, ישנם מקרים שבהם הימנעות (או הפחתה) של תשלום מס עשויה להוות תכנון מס שייתפס כבלתי לגיטימי מטעמים חברתיים ומוסריים. יפים לעניין זה דבריו של הנשיא א' ברק בעניין שיטריית:

"עצם ניצולה של ההטבה הוא פעולה לגיטימית שאין בה כל פסול ואין כל מקום להתערב בה. אלא, שלעתים, לאור הנסיבות הסובבות את ניצול ההטבה, הופך הניצול לניצול בלתי לגיטימי. כך שאין לומר, כפי שהמערער ביקש לטעון, כי כל ניצול של הטבת מס הוא פעולה לגיטימית. עמדה כזו מעניקה משקל מכריע לזכותו של הנישום לתכנן את המס ואין היא מאזנת אותה כראוי עם האינטרס הציבורי בגביית מס אמיתי ושוויוני. עמדה כזו איננה העמדה המקובלת בשיטתנו לאיזון בין זכות הנישום לתכנן את המס ובין האינטרס הציבורי בגביית מס אמית. על פי שיטתנו, יש ניצולים לגיטימיים ויש ניצולים בלתי לגיטימיים. יש ניצולים של זכויות ויש ניצולים 'לרעה' של זכויות" (שם, פסקה 15; וראו גם: עניין חזן, פסקה 36).

14. סעיף 86 לפקודה נועד להתמודד עם אותן עסקאות שגלום בהן תכנון מס בלתי לגיטימי – וכפי שכבר צוין בפרק הנורמטיבי, מכוח הוראה זו רשאי פקיד השומה להתעלם מיתרון מס שצמח לנישום מהעסקה. ואולם קו הגבול המבחין בין תכנון מס לגיטימי לתכנון מס בלתי לגיטימי הוא לעיתים חמקמק. בעת שרטוטו יש לאזן בין זכות

הקניין של הנישום ועצמאותו לכלכל צעדיו, לבין האינטרס הציבורי בגביית מס אמת ובקיום מערכת מס שוויונית וצודקת. מטבע הדברים מדובר באיזון עדין, שנעשה ממקרה למקרה על פי כלל הנסיבות (ע"א 3568/16 תיעוש אחזקה ותפעול מערכות בע"מ נ' פקיד שומה כפר סבא, פסקה 63 (16.8.2018) (להלן: עניין תיעוש); ע"א 3365/06 דורפברגר נ' פקיד שומה חיפה (8.8.2010); עניין רובינשטיין, פסקאות 6, 9).

על פי לשון סעיף 86, פקיד השומה רשאי להתעלם מעסקה בהתקיים תנאי מקדמי שלפיו כתוצאה מהעסקה נגרמה הפחתה בפועל או בפוטנציה של המס; וכאשר נוסף על כך מתקיימת אחת מארבע עילות חלופיות: העסקה מלאכותית, העסקה בדויה, נעשתה הסבה שאינה מופעלת למעשה, או שאחת ממטרות העסקה היא הימנעות בלתי נאותה ממס (עניין סגנון, פסקה 14; עניין רובינשטיין, פסקה 8; עניין שנהב, פסקה 10). דומה כי העילה הנפוצה מבין הארבע היא העסקה המלאכותית, והמבחן להתקיימות עילה זו עבר שורה של תהפוכות בפסיקה במרוצת השנים (לפירוט והרחבה ראו: עניין תיעוש, פסקה 64; עניין סגנון, פסקאות 17-19). המבחן המקובל כיום להבחנה בין תכנון מס לגיטימי לבין עסקה מלאכותית כמשמעותה בסעיף 86, הוא מבחן יסודיות הטעם המסחרי. לפי מבחן זה, כדי שפעולה תחשב לגיטימית מבחינת תכנון מס, לא די בקיומה של מטרה מסחרית ביסוד העסקה, אלא נדרש שמטרה זו תהא יסודית; קרי: אלמלא ציפייתו של הנישום כי המטרה המסחרית תתממש, הוא לא היה מבצע את העסקה לכתחילה (עניין סגנון, פסקאות 27-28; עניין תיעוש, פסקה 64).

בתמצית ייאמר כי מבחן יסודיות הטעם המסחרי משכלל מבחן שהיה נפוץ בפסיקה בעבר וכונה "מבחן הטעם המסחרי", שלפיו ככל שקיים טעם מסחרי לעסקה נוסף על הרצון להפחית מס, המשמעות היא שמדובר בתכנון מס לגיטימי. להבדיל, מבחן יסודיות הטעם המסחרי לא מסתפק בקיומו של טעם מסחרי כלשהו, וכיום ההלכה היא כאמור שנדרש כי הטעם המסחרי יהיה יסודי לעסקה. על כן, במצב שבו בבסיס העסקה עמדו מטרות משולבות – מטרה פיסקלית ומטרה מסחרית – בית המשפט נדרש לבחון את יסודיותה ומשקלה של המטרה המסחרית, וזאת על פי מכלול נסיבות העסקה. ואולם כפי שהיטיב לוודא המשנה לנשיאה א' ריבלין: "מבחן זה לעולם לא יתן נוסחה אריתמטית בה ניתן יהיה לשבץ משתנים ולקבל תוצאה חד משמעית. מהותו של מבחן זה הוא ביצירת מתווה חשיבה לשקלול המטרות העומדות בבסיס העסקה המודרנית ולהערכתן באופן שישקף את הרציונלים המדוברים לעיל" (עניין סגנון, פסקה 22).

בד בבד עם החלתו של מבחן יסודיות הטעם המסחרי, הוצעו בפסיקה מבחני עזר שמטרתם לסייע ביישומו, כדלקמן: מידת אמינותו של הטעם המסחרי לעסקה כפי שנטען על ידי הנישום; שקילותן הכלכלית של מטרות העסקה, כשההנחה היא שפער כלכלי בין הטעם הפיסקלי לטעם המסחרי עשוי לשמש כאינדיקציה בנוגע למידת יסודיותם; מבחן הטעם הכלכלי לעסקה, שבמסגרתו יש לבחון אם בעת ביצוע העסקה היתה לנישום ציפייה סבירה לרווח; ולבסוף מבחן הסיכון, שהנחת היסוד הגלומה בו היא שעסקה מלאכותית נוטה להיות נטולת סיכון – בהינתן "רשת הביטחון" של המטרה הפיסקלית (עניין סגנון, פסקה 28; עניין תיעוש, פסקה 64; ע"א 1211/14 גוטשל נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, פסקה 12 (11.11.2015)).

מן הכלל אל הפרט

15. כפי שכבר צוין, תנאי מקדמי להפעלת הסמכות שבסעיף 86 לפקודה הוא שכתוצאה מהעסקה נגרמה הפחתה בפועל או בפוטנציה של מס – ובענייננו לא יכול להיות חולק כי תנאי זה מתקיים. כפי שהובהר בפסק דינו של בית המשפט המחוזי, קיים פער בין שיעור המס החל על העסקה כפי שבוצעה (מס על דיבידנד בשיעור 25%), לבין שיעור המס שהיה חל במקרה של העברת התמורה מסד"ש לידי המערערים באופן ישיר (על רווח ההון שנוצר למערערים בין השנים 1976 עד 2003 היה חל מס בשיעור המס השולי החל על המערערים, שהוא גבוה מ-25%, ורק על הרווח שנוצר משנת 2003 ועד שנת 2007 היה חל מס בשיעור 25%). פער זה הוא יתרון המס שביקשו המערערים להשיג.

בית המשפט המחוזי הוסיף וקבע בפסק דינו כי חלוקת הדיבידנד הביאה להפחתה נוספת של מס – מאחר שהדיבידנד חולק מתוך רווחי שערות, והחברה לא חויבה קודם לכן במס על רווחים אלה; לשון אחר, כך על פי בית המשפט המחוזי, מדובר בפריצת המודל הדו-שלבי למיסוי רווחי חברות ובעלי המניות בהן. המערערים סבורים כי שגה בית המשפט משקבע כן, והצדדים הקדישו מקום נכבד בערעור לנושא של מיסוי רווחי שערות. ואולם אין זה המקום להידרש למחלוקת זו, החורגת מענייננו וכרוכה בין היתר בפרשנותו של תיקון 197 לפקודה משנת 2013 – שנחקק מספר שנים לאחר שבוצעה עסקת המכר שבה עסקינן, ושלפיו כיום חלוקת דיבידנד מרווחי שערות מהווה "מכירה רעיונית" הגוררת חיוב החברה במס רווח הון. כפי שהוברר לעיל, התנאי המקדמי לתחולת סעיף 86 לפקודה בכל מקרה מתקיים במקרה דנן ודי לנו בכך לצורך הכרעה בענייננו.

16. ועתה לגופו של המבחן להתקיימות עילת מלאכותיות העסקה, הוא מבחן יסודיות הטעם המסחרי. אין מחלוקת בין הצדדים כי קיים קשר בין חלוקת הדיבידנד לבין הסכם המכר – קשר שמהווה חלק מהותי מן המתווה שבו בחרו המערערים וסד"ש לביצוע עסקת המכר. לגרסת המערערים חלוקת הדיבידנד היתה פעולה עצמאית של החברה, שהטעם המסחרי שביסודה הוא הפחתת שווי מניותיה לשם יצירת "חברה רזה", ושנועדה לאפשר את מכירת המניות לסד"ש במחיר אטרקטיבי. ואולם בית המשפט המחוזי לא שעה לגרסה זו וקבע שבניגוד לנטען, סד"ש לא רכשה "חברה רזה" – אלא חברה בעלת חוב לבנק בשיעור ההלוואה. וכאן המקום להזכיר כי בעת הרלוונטית לא עמדו לחברה מקורות מימון נזילים לחלוקת הדיבידנד, שחולק מתוך רווחי שיערוך, והיא נדרשה ליטול הלוואה בסכום של כ-9.8 מיליון ש"ח לשם מימון הדיבידנד. עובדה זו כשלעצמה מעלה ספק של ממש בדבר קיומו של טעם מסחרי לנטילת הלוואה לצורך חלוקת דיבידנד ערב מכירת המניות – אלא אם כן מדובר במהלך שנועד בעיקרו להפחתת החבות במס בגין עסקת המכר; וספק זה מתחדד עוד יותר שעה שמתברר כי ההלוואה נפרעה באמצעות שטר הון של סד"ש, סמוך לאחר ההתקשרות בהסכם המכר (במהלך שנת 2008). אין זאת אלא שעלות עסקת המכר מבחינתה של סד"ש כוללת לא רק את הסכום שנקבע באופן פורמאלי בהסכם שבין הצדדים, אלא אף את חובה של החברה לבנק בגין ההלוואה; ובמצב דברים זה, אין יסוד לטענה שהטעם המסחרי שביסוד חלוקת הדיבידנד היה הפחתת עלות העסקה מבחינתה של סד"ש.

כאן המקום להידרש לטענת המערערים בדבר הרחבת חזית אסורה. משמעות האיסור על הרחבת חזית היא שבעל דין אינו רשאי לחרוג מגדר המחלוקת כפי שתוחמה בכתבי הטענות – אלא אם כן הצד שכנגד הסכים לכך במפורש או מכללא, או אם בית המשפט נענה לבקשה לתקן את כתבי הטענות. תכליתו של איסור זה היא בראש ובראשונה הגנה על בעלי הדין מפני עיוות דין, שכן הוא מאפשר להם להיערך ולבסס את עמדתם העובדתית והמשפטית כראוי ובהתאם לגדר המחלוקת שנקבעה על ידם מראש; ונוסף על כך, האיסור על הרחבת חזית משקף עקרונות של יעילות הדיון וסופיותו (בע"מ 6251/15 הופה נ' קוטוטו, פסקה מ (7.8.2016); ע"א 546/04 עיריית ירושלים נ' שירותי בריאות כללית, פסקה 18 (20.8.2009); רע"א 9123/05 אדמוב פרויקטים (89) בע"מ (בפירוק מרצון) נ' סיטי סטייט מקבוצת אלפו בע"מ, בפסקה 12 (25.10.2007); אורי גורן סוגיות בסדר דין אזרחי 146 (מהדורה שתיים-עשרה, 2015)). בענייננו, הטענה העובדתית שלפיה ההלוואה מומנה על ידי סד"ש נובעת מהתשתית הראייתית שהונחה במלואה כבר בכתבי הטענות שהוגשו לבית המשפט המחוזי, והכוונה היא בעיקר לדוחות הכספיים של החברה לשנים 2007 ו-2008. מדוחות אלה עולה באופן ברור כי הדיבידנד מומן באמצעות הלוואה בנקאית שנטלה החברה, וכן כי ההלוואה נפרעה באמצעות שטר הון

של ט"ו זמן קצר לאחר שהחברה נרכשה. לא מדובר אפוא בטענה עובדתית חדשה, אלא בעניין שבעובדה המצוי בראיות שהובאו בפני בית המשפט המחוזי והצד שכנגד עוד בשלב שבו גובשה חזית המחלוקת. במצב דברים זה, אין מקום לטענת המערערים בדבר הרחבת חזית אסורה.

17. ובחזרה למבחן יסודיות הטעם המסחרי.

אין חולק כי בעת הרלוונטית היו המקרקעין הנכס העיקרי של החברה; ולגרסת המערערים עצמם סד"ש היתה מעוניינת ברכישת מניות החברה על מנת להפוך לבעלים בתחנת התדלוק שבמקרקעין. ערב עסקת המכר הוערך שווים של המקרקעין בחוות דעת שמאית בגובה של 19,459,000 ש"ח – ועל פניו אין כל היגיון כלכלי בהעברת הזכויות במקרקעין לסד"ש תמורת סכום של 2,129,049 ש"ח בלבד, המהווה כעשירית משוויים הריאלי; וגם בכך יש כדי להעיד על מלאכותיותה של העסקה. המסקנה המתבקשת היא שהדיבידנד, אף שחולק טרם חתימתו של הסכם המכר, מהווה חלק אינטגרלי מעסקת המכר; ותמורת המניות כוללת תקבול זה. ב"עולם ללא מס" תמורת עסקת המכר היתה מועברת לידי בעלי המניות במישרין, דרך "הדלת הראשית", מבלי להקדים לכך חלוקה של דיבידנד.

נמצאנו למדים כי בנסיבות המקרה אין ביסוד חלוקת הדיבידנד כפי שבוצעה טעם מסחרי כלשהו, ודאי לא יסודי, והתכלית היחידה לביצוע חלוקה זו ערב עסקת המכר היתה הפחתת נטל המס. כפי שהוברר לעיל, הנטל להוכיח כי מדובר בעסקה מלאכותית כאמור בסעיף 86 לפקודה מונח לפתחו של המשיב, ובנסיבות כפי שהובררו המסקנה המתחייבת היא שנטל זה הורם. לפיכך, בדין התעלם פקיד השומה מיתרון המס שביקשו המערערים להשיג באמצעות חלוקת הדיבידנד.

18. נותר עוד לתת את הדעת למחלוקת שהתגלעה בין הצדדים בשאלה אם היה על המשיב לחשב את המס החל על תמורת המניות בהתאם לסכום הדיבידנד בערכי נטו לאחר הפחתת מס (3,154,350 ש"ח) או בערכי ברוטו (4,205,800 ש"ח); ואומר מיד כי לא מצאתי שנפל פגם כלשהו בחישוב שערך פקיד השומה. על פי מושכלות יסוד, המס החל על עסקת המכר נקבע בהתאם להיקפה הכלכלי; ובנסיבות המקרה הוברר כי תמורת ההסכם מורכבת הן מן התמורה שנקבעה בהסכם המכר הן מסכום הדיבידנד שחילקה החברה. לא היה אפוא מקום לצמצם את היקפה של עסקה זו על ידי הקטנת סכום הדיבידנד לערכי נטו.

19. אין חולק כי המערערים שימשו כמיופי-כוחן של תושבות החוץ לשם ביצוע עסקת המכר. אגב כך, ייפו תושבות החוץ את כוחם של המערערים לייצגן בכל עניין פיסקלי שיתעורר בקשר עם העסקה, ומן הראוי להפנות בעניין זה לסעיף 8 לייפוי הכוח (שיצוין כי הם זהים בנוסחם):

"To represent me and appear on behalf of me before any tax or other administrative, quasi judicial or judicial, authority in the state of Israel. To file on my behalf any filings, submissions, application, objections, petitions and appeal relating to my tax affairs."

סעיף 108 לפקודה מאפשר לפקיד שומה לחייב אדם בשומת תושב חוץ, וזאת על יסוד "יחסי קירבה" בין הצדדים: כאשר בר-החיוב הוא מיופה כוח של תושב החוץ, או משמש כנאמן, אפוטרופוס, כונס נכסים וכיוצא בזה. סעיף זה מצוי בפרק ו לפקודה, ונמנה עם סעיפים 106-119 שתכליתם ליצור נתיב פרוצדוראלי חלופי לגביית מס שיש קושי לגבותו ישירות מהנישום (ראו: נאוה פנקס "היקף החיוב במס של נציגי נישומים במקום הנישומים (נאמנים, מפרקים, אפוטרופסים, סוכנים, מנהלי חברה ועוד) מכח פרק ו' לפקודת מס הכנסה (סעיפים 106-119)" מיט"ם ב, 60 (1988)). בענייננו מוצאים המערערים שלל רב בסעיף 115 לפקודה, הקובע פטור "לסוכן שאינו מורשה" מחיוב בשומת תושב חוץ, כדלקמן:

שום דבר האמור בסעיפים 108-114 אינו בא לחייב במס תושב-חוץ על שמו של מתווך או סוכן-עמיל כללי או סוכן אחר בשל השתכרות או ריווח שמקורם במכירה או בעסקה שנעשו על ידיהם, אם אינם מורשים הפועלים כרגיל בהרשאתו של תושב-החוץ או אם אינם מורשים בהתאם לסעיפים 110-112.

הנה כי כן, סעיף 115 פוטר "מתווך", "סוכן-עמיל כללי" ו-"סוכן אחר" מהחיוב בשומת תושב החוץ, בנסיבות שבהן הם "אינם מורשים הפועלים כרגיל בהרשאתו של תושב החוץ". לטענת המערערים סעיף זה חל בעניינם, מאחר שאינם פועלים באופן הרגיל בהרשאת תושבות החוץ ולכן לא היה מקום לחייבם בשומותיהן – ואולם לא ניתן לשעות לעמדה זו. המערערים שימשו כמיופי כוחן של תושבות החוץ במסגרת עסקת המכר, ולא כמתווכים או סוכנים מסוג כלשהו, ועל כן בכל מקרה אין תחולה בנסיבות העניין להוראת הפטור שבסעיף 115 לפקודה.

20. בלא לגרוע מהאמור, וכפי שנאמר בפתח הדברים, למקרא סעיף 108 לפקודה עולה כי חיוב אדם בשומת תושב חוץ מחייבת קיומם של יחסי קירבה בין הצדדים – ומדובר בנסיבות עובדתיות שדורשות בדיקה מצד פקיד השומה קודם לחיוב. הרושם הוא שבענייננו לא עמד פקיד השומה בנטל זה, ולו רק משום כך שנתברר כי ייפוי הכוח שניתנו למערערים מאת תושבות החוץ כלל לא עמדו לפני פקיד השומה בעת עריכת השומות. זאת ועוד: פסק דינו של בית המשפט המחוזי חשף פגמים מינהליים שנפלו בעריכת שומותיהם של המערערים – ובראשן העובדה כי במהלך עריכת השומות, כלל לא הובהר למערערים כי הם עלולים להיות מחויבים גם בשומותיהן של תושבות החוץ. יש באמור כדי לפגוע בזכות הטיעון של המערערים, העומדת בבסיס כללי הצדק הטבעי, והדבר אינו עולה בקנה אחד עם חובת ההגינות החלה על פקיד השומה. "כידוע, כלל יסוד במשפט המנהלי הינו כי רשות מנהלית תימנע מהחלטה בזכויותיו של אדם בטרם תעניק לו הזדמנות נאותה להשמיע את טענותיו. זהו חלק מחובת ההגינות המוטלת על הרשות המנהלית כלפי הציבור והנובעת מהיותה נאמן הציבור"; והדברים יפים גם בקשר עם הליכי השגה (ע"א 3178/12 שלמי נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה, פסקה 16 (17.11.2014)). ועוד יובהר, כי בדין קבע בית המשפט המחוזי כי במסגרת השומות היה מקום להפריד בין חיובם האישי של המערערים לבין חיובם כמיופי כוחן של תושבות החוץ – וזאת על מנת להבטיח את זכותם של המערערים לדרוש שיפוי מתושבות החוץ.

לנוכח האמור, איני מוצאת פגם כלשהו בהחלטת בית המשפט המחוזי להשיב את הדיון בשומת תושבות החוץ לפתחו של פקיד השומה; ויוזכר למען הסדר כי הליך זה הושלם זה מכבר, והוצאו למערערים צווי שומה בהתאם.

סוף דבר

21. אם תישמע דעתי נורה על דחיית הערעור, ועל חיוב המערערים בהוצאות המשיב בסך 20,000 ש"ח.

ש ו פ ט ת

הנשיאה א' חיות:

אני מסכימה.

ה נ ש י א ה

השופט ג' קרא:

אני מסכים.

שופט

הוחלט כאמור בפסק דינה של השופטת ע' ברון.

ניתן היום, כ"ג באדר א' התשע"ט (28.2.2019).

שופט

שופטת

הנשיאה