



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 17-02-47213 רון ברנר נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3
ע"מ 17-02-47216 ליוואי אנטרפריס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

לפני כבוד השופט מגן אלטוביה

1

המערערים:

1. רון ברנר
 2. ליוואי אנטרפריס ישראל בע"מ
- ע"י בא כח עוה"ד ירון אבני

נגד

המשיב:

פקיד שומה תל אביב 3

ע"י בא כח עוה"ד מיכל רצ'ולסקי פרקליטות מחוז תל אביב
(אזרחי).

2

3

4

פסק דין

5

6

7

לפני ערעור על שומות שקבע המשיב בצו לשנות המס 2012 ו- 2014 למערער 1 (ע"מ 17-02-47213) ושומות
שקבע המשיב בצו לשנות המס 2012 ו- 2014 למערערת 2 (17-02-47216).

8

9

10

רקע

11

12

המערערת התאגדה בשנת 2006 כחברת בת בבעלות מלאה של Leaway Enterprises Limited, חברה תושבת
אנגליה (להלן: "חברת האם").

13

14

15

ביום 30.11.2010 הפסיקה המערערת את פעילותה ופיטרה את עובדיה. במועד בו הפסיקה המערערת את
פעילותה היו לה הפסדים צבורים בסך 3,443,999 ₪.

16

17

18

עד שנת 2011 העניק המערער שירותי שיווק וניהול לטיב נטקום בע"מ והתמורה בעד השירותים האמורים
הועברה ל- ר. ברנר ניהול בע"מ שבשליטה מלאה של המערער.

19

20

21

בחודש מרץ 2011 הועברו מניותיה של המערערת למערער, ללא תמורה, ובסמוך החלה המערערת לקבל
הכנסות מנט קום מלס תיס אינטרנשיונל בע"מ בגין שירותי שיווק וניהול שהעניק לה המערער.

22

23

24

דוחות המס של המערערת

25

26

בדוחותיה לשנות המס 2012 ו- 2014 קיזזה המערערת את ההפסדים הצבורים המועברים כנגד הכנסותיה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 17-02-47213 רון ברנר נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3
ע"מ 17-02-47216 ליוואי אנטרפריס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

1 משירותי הניהול של המערער. בשנת המס 2012 דרשה המערערת הוצאות בסך 180,000 ₪ בגין ייעוץ מיזם
2 תרופות וסך של 59,936 ₪ בגין הוצאות שיווק. בשנת המס 2014 דרשה המערערת הוצאות בסך 20,603 ₪
3 בגין ייעוץ לרכישת קרקע והוצאות בסך 133,538 ₪ בגין נסיעות לחו"ל של המערער.
4

5 המשיב דחה את דיווחי המערערת לשנות המס 2012 ו- 2014, וקבע כי קיזוז ההפסדים בסך כולל של כ- 3
6 מיליון ₪ מהווה עסקה מלאכותית שעיקרה הפחת מס בלתי נאותה, ועל כן, לא התיר את הקיזוז האמור.
7

8 אשר להוצאות בסך 180,000 ₪ ו- 20,603 ₪, קבע המשיב כי מדובר בהוצאות בגין תחומי פעילות חדשים
9 שלמערערת אין הכנסות בגינם, ועל כן, לא התיר הוצאות אלה.
10

11 אשר להוצאות בסך 59,936 ₪ ו- 138,538 ₪ קבע המשיב כי הפעולות בגדרן הוצאו ההוצאות האמורות,
12 אינן פעולות של המערערת אלא פעולות במישור הפרטי של המערער. בנוסף חשבוניות ההוצאות לא היו על
13 שם המערערת ולא תאמו את הסכומים שנרשמו בספרי המערערת. לפיכך, לא הותרו ההוצאות האמורות
14 בניכוי.
15

דוחות המס של המערער

16
17
18 בדוחות הכספיים של המערערת קיימת יתרת חוב של המערער בסך 175,989 ₪. בנוסף, בשנות המס 2012 ו
19 – 2014 רשמה המערערת את הוצאות ייעוץ ונסיעה כהוצאות בסך 59,936 ₪ ו- 133,538 ₪ אותן דרשה
20 בניכוי.
21

22 המשיב קבע כי יתרת החוב של המערער תסווג כהכנסת דיבידנד של המערער בסך 175,989 ₪. כן קבע, כי
23 הוצאות הייעוץ והנסיעה מהוות הוצאה פרטית של המערער המהווה אף היא הכנסה מדיבידנד ולחילופים
24 הכנסת עבודה לפי סעיף 2 (1) לפקודת מס הכנסה (להלן: "הפקודה").
25

טענות המערערים:

26
27
28 א. המפקחת גב' הילה גרטי (להלן: "המפקחת גרטי") אשר דנה בשומות המערערים (שלב א') "הייתה
29 הרוח החיה והקובעת בדיונים בשלב ההשגה (שלב ב)". בכך, לטענת המערערים, הופרה הוראת
30 סעיף 150א לפקודה, הקובעת כי "מי שערך את השומה לא ידון בהשגה עליה".

31 ב. המערערת קיזזה כדין הפסדים צבורים מהכנסתה.

32 ג. ניכוי הוצאות נעשה בהתאם להוראות סעיף 17 לפקודה.

33 ד. ככל שתתקבל הטענה לפיה ניכוי ההוצאות נעשה כדין, אזי לא היה מקום להוסיף להכנסותיו של
34 המערער את סכום ההוצאות. אולם, אפילו לא תתקבל הטענה בעניין ניכוי ההוצאות, אין המדובר
35 בהוצאות פרטיות של המערער ואין להוסיף את סכום ההוצאות להכנסתו של המערער.
36
37



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 17-02-47213 רון ברנר נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3
ע"מ 17-02-47216 ליוואי אנטרפריס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

1
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25
26
27
28
29
30
31
32
33
34
35
36
37

טענות המשיב:

א. גב' גרטי לא דנה בהשגה אלא הרכזת גב' קרן דיין (להלן: "הרכזת דיין").

ב. קיזוז ההפסד המועבר מהכנסתה החייבת של המערערת הינו בגדר עסקה מלאכותית שמטרתה העיקרית הפחתת מס בלתי נאותה, על כן, מוסמך היה המשיב להתעלם מהקיזוז האמור בעת חישוב ההכנסה החייבת של המערערת.

ג. הוצאות הייעוץ בתחום התרופות ורכישת קרקע הן הוצאות בתחומים בהם לא היו למערערת הכנסות ועל כן, אין להתיר בניכוי את ההוצאות האמורות.

ד. הוצאות הנסיעה והייעוץ הוצאו במישור הפרטי של המערער ועל כן אין להתיר למערערת לנכות הוצאות אלה, ומנגד יש לחייב במס את הסכומים האמורים המהווים תקבול דיבידנד בידי המערער.

דין

1. סעיף 150א לפקודה, העוסק בדיון בהשגה, קובע:

"מי שערך את השומה לא ידון בהשגה עליה"

תכליתה של ההוראה שבסעיף 150א לפקודה, להבטיח שהדיון בהשגה ינוהל בהגינות, ובין היתר, למנוע מפקיד השומה אשר דן בשומה בשלב ההשגה להיות כבול לקביעות קודמות שלו בתיק הנדון. אלא, שאין להרחיב את תחולתה של הוראה זו באופן העלול לפגוע ביכולת של פקידי השומה לאסוף ראיות ונתונים רלבנטיים, ביעילות ותוך גמישות ניהולית. די בכך שפקיד השומה הדן בהשגה וקובע את השומה בשלב ב' לא יהיה פקיד השומה שקבע את השומה בשלב א.

2. בסיכומיהם הפליגו המערערים בתיאור חלקה של המפקחת גרטי בהליך ההשגה והצביעו על כך שבעניינם של המערערים התקיימו 7 דיונים וביקורת בטיס נטקום בע"מ. המערערים ערכו השוואה בין אורך התרשומות שנערכו בדיוני השומה בהשתתפותה של המפקחת גרטי לבין התרשומות שנערכה בדיון ההשגה מיום 20.6.2016, והצביעו על כך שהתרשומות בדיונים בהם השתתפה המפקחת גרטי היו ארוכות יותר מהתרשומות בדיון בו השתתפה הרכזת דיין. עוד הצביעו המערערים על כך שבביקורת בטיס נטקום בע"מ הייתה זו המפקחת גרטי ששאלה את רוב השאלות. עוד הצביעו המערערים על כך שטעות סופר שנמצאה בנימוקי השומה מיום 29.12.2015



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 17-02-47213 רון ברנר נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3
ע"מ 17-02-47216 ליוואי אנטרפריס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

- 1 עליו חתומה המפקחת גרטי, נמצאה גם בנימוקי הצו מיום 26.1.2017 עליו חתומה הרכזת דיין.
2 לטענת המערערים בכל אלה, יש כדי ללמד "כי מפקחת המס הגברת הילה גרטי, היא זו אשר קבעה
3 והיא זו אשר הייתה מעורבת באופן מהותי ומשמעותי בקביעות השומה הן בשלב הראשון והן בשלב
4 ההשגה".
- 5
- 6 3. מבלי להתעלם מההשוואה בין התרשומות עליהן מצביעים המערערים, מהטעות החוזרת בנימוקי
7 השומה ומהתרשומת שנערכה בביקורת בחברת טיס נטקום בע"מ (נספח 10 לתצהירה של הרכזת
8 דיין) ממנה עולה כי גם המפקחת גרטי הייתה מעורבת בחקירת נציגי מלם תיס בע"מ, איני רואה
9 לנכון לקבל את מסקנת המערערים מכל אלה.
- 10
- 11 4. בתצהירה מיום 10.9.2017 הצהירה הרכזת דיין כי היא הוציאה את הצווים בשלב ב' והיא נתנה את
12 ההחלטה בהשגה. עוד הצהירה כי המפקחת גרטי לא הייתה נוכחת במסגרת הדיון בהשגה ולא נטלה
13 כל חלק בקבלת ההחלטה להוציא את הצווים (שם, סעיף 58).
- 14
- 15 בחקירתה התייחסה הרכזת דיין להליך ההשגה, ובין היתר העידה (ש' 10 ע' 110 לפרוטוקול הדיון
16 מיום 3.1.2018):
- 17
- 18 "...לא הכרתי את התיק בשלב א' כי לא הייתי בפקיד השומה. לא הייתה לי סמכות בו.
19 וכשהוא הגיע אליי ולידיי לקחתי אותו ולקחתי את ההחלטות, וקראתי את כל
20 המסמכים בתיק. לקחתי גם את ההחלטה לעשות ביקורת אצל הלקוח, מה שלא נעשה
21 בשלב א' לאורך כל הדרך ולא נבדק. היות וזו באמת, מבחינתי, אותה עובדה שיכולה
22 או לאשש או זאת אומרת, או לאשר את דברי הנישום או לא. זה הבדיקה שהחלטתי
23 לקחת. ההחלטה לקחת את גברת גרטי לא הייתה החלטה באיזשהו יד מכוונת. היינו
24 צריכים 2 אנשים, הלכתי אתה. זה יכול באותו זמן להיות כל מפקח אחר שהיה מתלווה
25 לתיק".
- 26
- 27 5. כאמור, סעיף 150א לפקודה נועד להבטיח דיון הוגן בהשגה ולא נועד לפגוע בגמישות הניהולית של
28 המשיב או בעבודת פקידי השומה, ואין במסקנות או בסברות המערערים אודות מעורבותה של
29 המפקחת גרטי כדי לסתור את עדותה של הרכזת דיין לפיה היא הייתה זו שדנה בשלב ההשגה,
30 כפי שאף עולה מהשומה שנקבעה למערער ביום 23.12.2016 ומהשומה שנקבעה למערער ביום
31 26.1.2017. על כן, אני דוחה את טענת המערערים בדבר הפרת הוראת סעיף 150א לפקודה. יטיבו
32 עשות פקידי השומה אם לא תהא למי שערך את השומה בשלב א' מעורבות מסוג זו שהיתה לגבי
33 גרטי כאן. מעורבות מסוג זה הנראות שלה מעוררת אנטגוניזם בפרט בעיני הנישום עצמו. הנה הוא
34 הגיש השגה ומצפה שהיא תיבחן בעיניים חדשות ומי שערכה את השומה בשלב הקודם מופיעה
35 בביקורת אצלו ומאוד פעילה בה. הגם שהרכזת דיין הפעילה בסופו של דבר את שיקול הדעת בעת
36 קביעת השומה בשלב ב' נכון היה שלא לערב את הגב' גרטי באופן שעורבה מחמת שצדק צריך
37 להראות ולא רק להיעשות. לניראות עשיית הצדק חשיבות. מה גם שהדבר ייתר התדיינויות מסוג



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 17-02-47213 רון ברנר נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3
ע"מ 17-02-47216 ליוואי אנטרפריס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

1 זו שהייתה בפני. ניראות ראויה היא יצירת "חומה סינית" בין מי שקבע השומה בשלב א, לבין מי
2 שעתידי לקבוע אותה בשלב ב'. כאמור תטיב רשות המיסים עשות אם תרענן ההנחיות בקשר לכך.
3

קיוזו הפסדים – עסקה מלאכותית

4
5
6 6. לטענת המשיב, בחודש מרץ 2011 הועברו מניות המערערת למערער, ללא תמורה, ומבלי שיש בידי
7 המערערת "נכסים מוחשיים" או "בלתי מוחשיים", למעט הפסדים צבורים. החל מחודש מרץ 2011
8 החלה המערערת לקבל הכנסות משירותי ניהול שהעניק המערער למלס תים אינטרנשיונל. כל זאת,
9 כאשר עד להעברת המניות למערער, עסקה המערערת "במתן שירותים לחברת האם באנגליה
10 בתחום הסלולר. דהיינו, לאחר העברת מניות המערערת למערער, שונתה פעילות המערערת לייזום
11 פרויקטים בתחום המידע בתקשורת וייעוץ למערכות שליטה ובקרה, תחומים בהם עסק המערער.
12 מכאן שלא הייתה כל תכלית עסקית להעברת פעילות המערער לתוך המסגרת של המערערת, וכל
13 תכליתה של העברת פעילותו של המערער למערערת נועדה לאפשר למערער להתחמק מתשלום מס
14 בדרך של קיוזו הפסדי המערערת שנוצרו עוד בטרם רכש את מניות המערערת.
15

16 7. לטענת המערער, העברת מניות המערערת למערער נועדה להכשיר את מתן היתר השינוק "למערכת
17 ה – Master" על ידי משרד הביטחון בישראל, נוכח הדרישה לפיה רק אזרח ישראלי יכול לקבל
18 היתר כאמור. מוסיף המערער וטוען, כי הפעילות העסקית של קידום ומכירת הקונספט הטכנולוגי,
19 הייתה ועודנה ליבת הפעילות של המערערת, וכל עוד לא בשלה כדי מימוש ההכנסה ממכירת המוצר
20 שפותח על ידי המערערת, "הרי שלא היה כל שינוי בפעילותה העסקית".
21

22 8. סעיף 86 לפקודת מס הכנסה, קובע:

23 "א) היה פקיד השומה סבור, כי עסקה פלונית המפחיתה, או עלולה להפחית, את סכום
24 המס המשתלם על ידי אדם פלוני היא מלאכותית או בדויה, או שהסבה פלונית אינה
25 מופעלת למעשה, או כי אחת ממטרותיה העיקריות של עסקה פלונית היא הימנעות
26 ממס או הפחתת מס בלתי נאותות, רשאי הוא להתעלם מן העסקה או מן ההסבה,
27 והאדם הנוגע בדבר יהא נישום לפי זה. הימנעות ממס או הפחתת מס ניתן לראותן
28 כבלתי נאותות אפילו אינן נוגדות את החוק.
29 לעניין זה, "עסקה" – לרבות פעולה".
30

31
32 9. בע"א 3415/97 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' יואב רובינשטיין ושות' חברה לבנין פיתוח ומימון
33 בע"מ (פורסם בתקדיון) (להלן: "עניין רובינשטיין"), הנוכח בסיכומי המערערים, נדונה עסקה
34 מלאכותית, וכך נקבע (שם, פסקה 11 לפסק הדין של הנשיא א' ברק):
35

36 "עסקה יכול שתהא מורכבת מרצף של פעולות ונסיבות. אין הצדקה לצמצם את
37 תחולתו של סעיף 86 לפקודה, לפעולה אחת בלבד...
38 ...



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 17-02-47213 רון ברנר נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3
ע"מ 17-02-47216 ליוואי אנטרפריס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

1 בפנינו עסקה רלבנטית, שהמשיבה היא אישיות משפטית דומיננטית בה, ויש לעסקה
2 השלכות פיסקאליות על המשיבה, ויש לבחון, איפוא, מלאכותיותה של עסקה זו,
3 בתיאורה הרחב. זאת ועוד: סעיף 86 לפקודה קובע מפורשות כי "לענין זה, 'עסקה' –
4 לרבות פעולה". תוספת זו באה להרחיב את גבולות המונח "עסקה", ולכלול בתוכו כל
5 פעולה, ולשים את הדגש על המלאכותיות ועל השימוש לרעה בזכויות ובמוסדות
6 משפטיים. במקרה שבפנינו ביצעה המשיבה פעולה, ולכן היא ביצעה עסקה, ויסוד זה
7 מתקיים. השאלה היא, האם פעולה זו מלאכותית אם לאו. מובן כי הערכה ערכית זו
8 תלויה במטרת הפעולה שנעשתה ובקיומו ומידתו של שימוש לרעה בזכויות ובמוסדות
9 משפטיים. ...

10 בחינת העסקה כולה מלמדת כי לא עמדה מאחוריה מטרה מסחרית. המטרה
11 הדומיננטית בביצוע העסקה היא אחת, והיא הרצון להפחית את המס על ידי קיזוז
12 ההפסדים שנצברו בעסקי גידול דגי הנוי של חברת אקווריום פיש. על כך מלמדות
13 בבירור נסיבות העסקה השונות. כך, רכישת אקווריום פיש על ידי יואב רובינשטיין
14 נעשתה כאשר החברה ריקה מכל נכסים ופעילות עסקית, למעט הפסדים צבורים...".

15

16 10. מתצהירה של הרכזת דיין, עולה כי המערערת התאגדה בשנת 2006 כחברת בת בבעלות מלאה של
17 Leaway Enterprises Limited, חברה שהתאגדה באנגליה. עוד עולה מהתצהיר האמור כי
18 המערערת עסקה בתחום שירותי תוכן לסלולר. כך גם עולה מטופס פתיחת תיק לתאגיד שהגישה
19 המערערת למשיב בשנת 2006 (נספח 3 לתצהירה של הרכזת דיין).

20

21 11. בתצהירו, טוען המערער כי מר טואן רודנברוג, אזרח הולנדי המנהל חברות בינלאומיות העוסקות
22 בתחומים שונים (להלן: "מר רודנברוג"), הקים את המערערת בשנת 2006 כחברת בת של חברה
23 בבעלותו שמקום מושבה בלונדון. את המערערת הקים מר רודנברוג על פי המלצתו של המערער
24 לצורך הגשמת רעיון "מסטר סיסטם" שהגה המערער. לטענת המערער, בכל מהלך פעילותה
25 העסקית תחת חברת האם השקיע מר רודנברוג כספים במערערת "מתוך כוונה לשווק ביום מן
26 הימים את המסטר סיסטם".

27

28 12. גרסת המערער באשר למהות פעילותה העסקית של המערערת בתקופה שקדמה לרכישתה על ידי
29 המערער (2006 – 2010), אינה מתיישבת עם המוצהר על ידי המערערת בטופס פתיחת תיק לתאגיד
30 שנערך בסמוך להקמת המערערת. שם הצהירה המערערת כי היא עוסקת בתחום "שירותי תוכן
31 לסלולר".

32

33 בחקירתו התייחס המערער לפעילותה של המערערת בתקופה הרלבנטית וכך העיד (10 ע' 37
34 לפרוטוקול הדיון מיום 26.9.2017):

35

36 "ש...יש לך איזשהו מסמך, משהו, שממנו אני יכולה ללמוד מה חברת ליוואי עשתה,
37 מה הייתה הפעילות שלה בין השנים 2007 ל- 2010?



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 17-02-47213 רון ברנר נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3
ע"מ 17-02-47216 ליוואי אנטרפריס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

- 1 ת. בין השנים 2007 ל 2010 חברת ליוואי סיימה לפתח את הקונספט, סגרה את הפיתוח,
2 פיטרה את האנשים ובנתה או אני פעלתי בשמה לנושא ה – master ayastem להתחיל
3 להרים אותו.
4 ש. ... אני אמרתי תראה לי מסמך אחד שתומך במה שאתה אומר כי גם כאן הכל
5 סיפורים. .. ואני אומרת, לא הבאת לנו שום מסמך אחד אובייקטיבי שיראה לנו
6 שבאמת יש קשר בין ליוואי לבין ה – master system. יש לך כאן מסמך?
7 ת. ...
8 ...
9 אני אפנה אותך לנספח 4 לתצהיר המשיב, לדוח של חברת ליוואי ל – 2010. בסעיף C1
10 לדוח כתוב שהחברה חתמה על הסכם עם חברת האם שלה... הטענה של המשיב
11 שהפעילות של ליוואי לא דומה לפעילות שלך ולפעילות של מה שנעשה בנטקום מלם
12 שהיה כאן שינוי פעילות ולכן לא, המשיב לא התיר קיזוז הפסדים. ואני שואלת, יש
13 הסכם שמסביר נורא טוב מה הייתה הפעילות של החברה בינה לבין חברת האם שלה,
14 למה לא צירפת אותו כדי להראות מה הפעילות של באותה, זמן הרלוונטי?
15 ת. הסברנו ואמרנו, אני פחדתי לשים אצלכם את הזיכרון דברים.
16 ...
17 איפה ההסכם הזה? למה לא צירפת אותו? מההסכם הזה הארי היינו יכולים ללמוד
18 מה ליוואי בדיוק עשתה, מה היה הפעילות שלה. איפה הוא? ...
19 ת. לא, אני, לא היתה דרישה. אני, ההסכם הזה מדבר על, על 15 אחוז רווח של חברה,
20 נכון?
21 ... אם הייתי רואה את ההסכם הזה, אם המשיב היה רואה את ההסכם הזה הוא היה
22 יכול לדעת מה הפעילות של החברה. אתה טוען שזו אותה פעילות אז בו תוכיח. הראיה
23 הכי טובה נמצאת אצל החברה, למה היא לא מביאה אותה?
24 ...
25 ת. לא, יש הסכם עם 15 אחוז רווחיות רק לא מוגדרים השירותים הספציפיים.
26 ש. אז למה לא הבאת אותו?
27 ת. כי זה קוסט פלוס, זה קוסט פלוס. זה קוסט פלוס, לא, שאת מפתחת, אי אפשר היה
28 לדעת בשלב הזה מה יהיה המוצר.
29 ש. ... אני אומרת יש כאן הסכם למתן שירותים בין החברה לחברת האם שלה, הוא
30 מגדיר מה הפעילות של החברה. את ההסכם הזה לא נתת לפקיד השומה, נכון?
31 ת. באמת אין לי אותו, אני צריך לבדוק. אין לי אותו.
32 ש. אתה ביקשת מהחברה לקבל אותו כדי להראות אותו לפקיד השומה? אתה ביקשת
33 אותו מטואן לשיטתך שאמור להחזיק אותו?
34 ת. מטואן, כל הניירת נשארה בארץ. מה, הניירת שיש אצלי זה הניירת שהגשתי.
35 ש. אתה ביקשת את זה מהחברה? הרי מישהו ראה את ההסכם הזה, הוא מוזכר
36 בביאור של החברה.
37 ת. מישהו ראה את ההסכם הזה, הוא לא נמצא אצלי ולא נמצא אצל החברה כרגע".
38
39 במסגרת חקירתו הנגדית, ניתנה למערער הזדמנות להסביר מדוע לא הציג בפני המשיב את ההסכם
40 בין המערער לחברת האם, ממנו ניתן היה ללמוד על מהות הפעילות העסקית של המערער



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 17-02-47213 רון ברנר נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3
ע"מ 17-02-47216 ליוואי אנטרפריס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

- 1 בתקופה הרלבנטית. אלא שהמערער התחמק ממתן מענה ישיר לשאלות שנשאל ורק בסופו של דבר
2 טען כי ההסכם אינו אצלו ולא אצל החברה. בהתחשב בעדותו המתחמקת ומשאין חולק אודות
3 קיומו של ההסכם בין המערער לבין חברת האם, איני נותן אמון בגרסתו של המערער לפיה ההסכם
4 לא נמצא אצלו או אצל המערער. משכך, אין לי אלא לקבוע שהמערער לא נתן הסבר ובוודאי לא
5 הסבר המניח את הדעת, לאי הצגת ההסכם בין המערער לבין חברת האם בפני המשיב או במסגרת
6 הדיון כאן. בהעדר הסבר המניח את הדעת, יש לזקוף לרעת המערערים את מחדלם להציג את
7 ההסכם אשר סביר להניח היה בו כדי לשפוך אור על מהות פעילותה העסקית של המערער בשנים
8 2006 – 2010, שאלה מרכזית שהצדדים חלוקים לגביה.
9
- 10 13. ועוד. אין חולק שבתקופה שבין 2006 ועד 2010 העסיקה המערער עובדים. למרות זאת, המערערים
11 לא הביאו אף לא עובד אחד שיעיד על מהות פעילותה העסקית של המערער בתקופה הרלבנטית.
12 בחקירתו נשאל המערער מדוע לא העיד אף אחד מעובדי המערער שהועסקו בישראל (ע' 40
13 לפרוטוקול הדיון מיום 26.9.2017). לגבי אחת העובדות (גב' איריס וינשטיין), טען כי היא שוהה
14 באפריקה, אולם הוא לא נקט כל הליך לקבל ממנה תצהיר או להעיד אותה. בהמשך חקירתו
15 התייחס המערער למר אורי שי אשר לטענתו נקלט לעבודה בשנת 2006 וכבר אז הכיר את ה-
16 master system (שם, ש' 22 ע' 42). אלא שבהמשך אישר המערער כי מר אורי שי, מעולם לא עבד
17 אצל המערער אלא היה שכיר של נט קום (שם, ע' 43).
18
- 19 בהעדר הסבר המניח את הדעת לאי העדתם של עובדי המערער היכולים לשפוך אור על מהות
20 פעילותה העסקית של המערער בתקופה הרלבנטית, יש לזקוף לרעת המערערים את המחדל שבאי
21 העדת עובדי המערער.
22
- 23 14. נוכח האמור עד כאן, אני מקבל את טענת המשיב, לפיה בתקופה הרלבנטית (2006 – 2010) עסקה
24 המערער בתחום פיתוח שירותי תוכן לסלולר ולא בפיתוח ה- master system.
25
- 26 15. עוד עולה מתצהירה של הרכזת דיין שביום 30.11.2010 הפסיקה המערער את פעילותה ופיטרה
27 את עובדיה. כך גם עולה מדו"ח המערער לשנת 2010 (נספח 4 לתצהירה של הרכזת דיין), בו צוין
28 בביאור B 1 (ע' 8 לדוח):
29
- 30 "As of special decision by the Parent Company board affective November
31 30 th 2010 the Company is no longer active. The management closes and
32 liquidates all activities, terminate the employee's relationship and terminate
33 all supplier's obligations. All activities transferred to an independent sub-
34 contractor. The management searching for a buyer to sell the company
35 shares".
36



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 17-02-47213 רון ברנר נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3
ע"מ 17-02-47216 ליוואי אנטרפריס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

16. מתצהירה של הרכזת דיין, עולה כי בחודש מרץ 2011 הועברו מניות המערערת מחברת האם למערער ללא תמורה (סעיף 15 לתצהיר). העברת המניות כאמור דווחה לרשם החברות ביום 31.3.2011 (נספח 9 לתצהיר הרכזת דיין).

עוד עולה מתצהיר הרכזת דיין, כי החל מחודש מרץ 2011 החלה המערערת לקבל הכנסות ממתן שירותי ניהול שהעניק המערער לנט קום, ובהתאם למידע שמסר המערער למשיב במסגרת דיוני השומה, קיבל המערער שכר ממלם תים בע"מ, חברת האם של נט קום עבור שירותי שיווק וניהול כמנכ"ל חיצוני (שם, סעיפים 16 ו- 17).

17. טענת המערער לפיה בתקופה שלאחר העברת מניות המערערת אליו, עסקה המערערת בשיווק מערכת ה- master system (סעיף 30 לתצהיר), אינה מתיישבת עם העובדה שלמערערת לא היו עובדים בתקופה האמורה. יתר על כן, טענה זו של המערער אינה מתיישבת עם המסקנה שלמערערת לא היו כל זכויות ב- master system. מסקנה זו מתחייבת נוכח טענתו של המערער לפיה הוא היה אבי רעיון ה- master system ועדותו לפיה כלל לא הועסק על ידי המערערת עד להפסקת פעילותה בשנת 2010 (עי' 48 לפרוטוקול הדיון מיום 26.9.2017).

זאת ועוד. בסעיף 31 לתצהירו הצהיר המערער כך:

"...לצערי לא עלה בידי כל הנוגעים בדבר למכור את מערכת המסטר סיסטם לברזיל לפני המונדיאל, ולמרות זאת הפנים היו נשואות עתה לאולימפיאדת ריו דה ז'נרו. על רקע זה נחתם ביום 6/9/2012 הסכם המייסדים של חברת מלם תים אינטרנשיונל בע"מ, לצורכי גיבושה העתידי של מערכת היחסים בין כל הנוגעים בדבר בנוגע למכירה של המסטר סיסטם לקראת האולימפיאדה. עותק הסכם המייסדים מצורף כנספח (8)".

במבוא להסכם המייסדים, נקבע:

"הואיל והצדדים פעלו להקמת החברה, במטרה שתעסוק במתן ומכירת עבודות, שירותים ומוצרים בתחום פתרונות תקשורת ומחשוב לצרכי בטחון פנים, ניהול ובקרת תנועה מחוץ לישראל, וכן בכל עיסוק חוקי אחר עליו יחליטו הצדדים בהתאם להוראות הסכם זה".

מהמבוא להסכם המייסדים נראה כי הקמת נטקום מלם-תים אינטרנשיונל בע"מ נועדה לשיווק עבודות, שירותים ומוצרים בתחום התקשורת והמחשוב לצרכי בטחון פנים ניהול ובקרת תנועה. אלא שגם אם מדובר במערכת ה- master system ואיני קובע עמדה בעניין זה, ההסכם נכרת בין המערער לבין מלם - תים בע"מ לבין אילן טוקר, והמערערת כלל אינה נזכרת בהסכם. ממילא, נראה כי לא הייתה למערערת כל זכות במערכת ה- master system. עוד בעניין זה יש להוסיף, כי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 17-02-47213 רון ברנר נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3
ע"מ 17-02-47216 ליוואי אנטרפריס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

- 1 ביום 18.12.2016 נערכה ביקורת בטיס נטקום בע"מ (נספח 10 לתשובת המשיב) ובין היתר נשאלו
2 נציגי טיס נטקום בע"מ מי פיתח את המוצר של החברה והאם המערערת הביאה קוד תוכנה או ידע
3 טכנולוגי חדש. במענה לשאלות אלה ציין אלדר ברוקמאייר, נציג טיס נטקום בע"מ, כי "כל המוצר
4 פותח ע"י חברות הקבוצה" וברמה הטכנולוגית "לא התקבל מחברת ליוואי שום מוצר טכנולוגי
5 (קוד)". תשובות ברוח זו מסר גם אילן טוקר בחקירתו (ש' 9 ע' 92 לפרוטוקול הדיון מיום 3.1.2018).
6 על אלה יש להוסיף, כי בחקירתו אישר אילן טוקר כי לא הייתה כל חשיבות לחברה באמצעותה היו
7 אמורים הוא והמערער לממש את הסכם המייסדים (שם, ש' 1 ע' 91).
8
9 18. ועוד. גם אם הנוכרים לעיל ביקשו לקבל היתר ביטחוני לשיווק ה- master system, למערערת לא
10 הייתה כל נגיעה או זכות במערכת האמורה, וממילא לא היה צורך בקבלת היתר עבודה. כך גם עולה
11 ממכתבו של מאיר שליט מיום 14.3.2010 (נספח 5 לתצהיר המערער) שלא מצאתי שיש בו היתר
12 לשיווק ה- master system אלא לכל היותר המלצה. מכל מקום, אף במסמך זה לא נזכרת
13 המערערת. לפי כך, איני מקבל את טענת המערערים כאילו היה צורך בהעברת מניות המערערת
14 למערער כדי לקבל את ההיתר לשיווק ה- master system.
15
16 19. גרסת המערער לפיה החזיק את מניות המערערת בנאמנות עבור מר רודנברוג, אינה מקובלת עלי.
17
18 מדובר בגרסה כבושה שלא נטענה בדיוני השומה אלא רק בשלב ההשגה, היא אינה נתמכת בראיות
19 (בעוד המערערים נמנעים מלזמן את מר רודנברוג לעדות), ואף נסתרת משטר העברת המניות (נספח
20 9 לתצהיר הרכזת דין), בו הצהיר המערער: "כי העברת המניות נרשמה במרשם בעלי המניות
21 המתנהל בחברה לפי סעיף 130 לחוק וכי הפרטים בהודעה הנם נכונים ושלמים".
22
23 לכך יש להוסיף, כי המערערים לא הציגו בפני ראיות שיש בהן כדי ללמד על הזיקה בין מר רודנברוג
24 לבין חברת האם. מכל מקום, מר רודנברוג לא היה בעל מניות במערערת אלא חברת האם. במצב
25 דברים זה, גרסת המערער לפיה החזיק במניות המערערת בנאמנות עבור מר רודנברוג, חסרה את
26 ההסכמה ו/או את נסיבות הסכמת חברת האם להעברת מניות המערערת למר רודנברוג.
27
28 ועוד. סעיף 131 לחוק החברות, תשנ"ט – 1999, קובע כי על נאמנות להירשם במרשמי החברה,
29 והמערערים לא הציגו בפני מרשם של החברה אודות הנאמנות הנטענת.
30
31 גרסת הנאמנות, אף נסתרת מהתנהלותו של המערער אשר משך מקופת המערערת כספים. בחקירתו
32 טען המערער כי משיכת הכספים הייתה באישור מר רודנברוג, אלא שטענה זו לא נתמכה בראיה
33 כלשהי והיא אינה מתיישבת עם האופן בו אמור להתנהל נאמן ועל כן היא נדחית.
34
35 בתצהירו טען המערער כי חתם על מזכר הבנות סודי (נספח 6 לתצהיר המערער), אלא שהמסמך
36 האמור אינו נושא תאריך ומלבד עדותו של המערער ביחס למסמך האמור, אין כל ראיה באשר
37 לאותנטיות של המסמך. יתר על כן, אין חולק שעובר להעברת מניות המערערת למערער, חברת



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 17-02-47213 רון ברנר נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3
ע"מ 17-02-47216 ליוואי אנטרפריס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

- 1 האם החזיקה במניות. למרות זאת, חברת האם אינה חתומה על המסמך ודומה שאף אינה נזכרת
2 בו. על כן, לא מצאתי לייחס למסמך האמור משקל רב.
3
4 כן לא מצאתי לייחס משקל לטענת המערער לפיה בחודש אוגוסט 2017 השיב את המניות למר
5 רודנברג. לפי שמדובר בפעולה שלכאורה נעשתה שנים לאחר שנות המס שבערער כאשר כלל לא
6 ברורה המשמעות הכלכלית של ההעברה הנטענת, מקום שעל פי טענת המערער הפסיק את פעילות
7 השיווק של ה – master system (סעיף 128 לסיכומי המערערים). בנוסף וכפי שפורט לעיל, מניות
8 המערערת הועברו אל המערער מחברת האם, ממילא לא ניתן לראות בהעברת מניות המערערת למר
9 רודנברג השבה.
10
11 לציין, כי בספרי המערערת נרשם חוב של המערער בסך 175,989 ₪ אותו סיווג המשיב כדיבידנד
12 ולא מצאתי שהמערער מסתייג מסיווג הסכום האמור כדיבידנד. על כן, נראית לי טענת המשיב
13 לפיה עמדה זו של המערער אינה מתיישבת עם טענת הנאמנות.
14
15 על אלה, יש להוסיף, כי מקובלת עליי טענת המשיב, לפיה יש לדחות את גרסת המערערים אודות
16 הנאמנות, משום שגלומה בה הטעיה של משרד הביטחון ולכך אין להסכים משום תקנת הציבור.
17
18 20. נמצא כי לאחר שהמערערת עברה לשליטתו, פעל המערער להעביר את שכרו כמנכ"ל נט קום
19 למערערת. בהתחשב בכך שהמערערת חדלה מפעילות ופיטרה את כל עובדיה כבר בשנת 2010 וסמוך
20 להפסקת פעילותה לא היו למערערת כל זכויות במערכת ה – master system, ובהתחשב בכך
21 שההכנסות שהיו למערערת נבעו מעבודתו האישית של המערער כמשווק ומנהל של נט קום, נראה
22 כי לא היה כל צורך עסקי להעברת שכרו של המערער למערערת, למעט הרצון לקזז מהכנסתו של
23 המערער את ההפסדים שצברה המערערת עד להפסקת פעילותה. בהתאם להלכה שנקבעה בעניין
24 רובינשטיין, במצב דברים זה, רשאי היה המשיב להתעלם מקיזוז ההפסדים שצברה המערערת בעת
25 חישוב הכנסתה החייבת לשנות המס שבערער.
26
27 ניכוי הוצאות
28
29 21. בתצהירו הצהיר המערער כי הוצאות ייעוץ מקצועי וקידום שווקים בתחום התרופות ותשלומים
30 עבור נסיעות לחו"ל, הן הוצאות ששימשו בייצור הכנסתה של ליוואי (שם, סעיף 32).
31
32 למקרא טענות המערערים, נראה כי אינם חולקים על קביעת המשיב לפיה ההוצאה בשנת המס
33 2012 בסך 180,000 ₪ (ניסיון לפיתוח שווקים לתרופות) וההוצאה בשנת המס 2014 בסך 20,603 ₪
34 בגין ייעוץ לרכישת קרקע הן בגדר הוצאות טרום עסקיות כאמור בסעיפים 39 ו – 45 לתצהירו של
35 המערער. לפיכך, בשנות המס בהן מדובר ומשהמערערת לא הגיעה לשלב של קבלת הכנסה כנגד



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 17-02-47213 רון ברנר נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3
ע"מ 17-02-47216 ליוואי אנטרפריס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

- 1 ההוצאות האמורות, נראה שאין מדובר בהוצאות לצורך ייצור ההכנסה שהייתה למערערת בשנות
2 המס 2012 ו- 2014, ובהתאם להוראות סעיף 17 לפקודה, אין להתיר בניכוי הוצאות אלה.
3
4 יוער, כי טענות המערערים הנוגעות לאפשרות התרה בניכוי של ההוצאות בגין "פרויקט התרופות"
5 בשנות מס עתידיות לכשתהיה הכנסה אותה ניתן יהיה לייחס להוצאות האמורות (סעיפים 50 ו-
6 51 לסיכומים), אינן עניין לדיון במסגרת ההליך כאן.
7
8 22. לפיכך, איני רואה לנכון להתערב בקביעת המשיב בשומת המערערת לפיה אין להתיר בניכוי את
9 ההוצאות בסך 180,000 ₪ המיוחסות לשנת המס 2012 (סעיף 2 לשומה) ואת ההוצאה בסך 20,603
10 ₪ המיוחסת לשנת המס 2014 (סעיף 3 לשומה).
11
12 23. אשר להוצאה בסך 133,538 ₪ בגין נסיעות לחוץ לארץ בשנת המס 2014. מחקירתו של אילן טוקר,
13 עולה כי אילו היו הכנסות מניסיונות השיווק של מערכת ה- master system הכנסות אלה היו של
14 נטקום אינטרנשיונל (ש' 11 ע' 95 לפרוטוקול הדיון מיום 3.1.2018). ממילא, נראה כי הוצאות
15 הנסיעות שהיו בשנת המס 2014 לא נועדו לייצור הכנסה למערערת. זאת ועוד. בסעיף 7.3 להסכם
16 המייסדים (נספח 8 לתצהירו של המערער) נקבע כי מלס-תים אינטרנשיונל בע"מ "תישא בעלויות
17 הדלק של ברנר, וכן בעלויות מנוי בכביש 6 וטלפון סולארי" עוד נקבע כי מלס-תים אינטרנשיונל
18 בע"מ "תישא בהחזר הוצאות בארץ ובחו"ל במסגרת מילוי תפקידו של ברנר". מכאן שככל שמדובר
19 בנסיעות של המערער לחוץ לארץ, מלס-תים אינטרנשיונל בע"מ שילמה או הייתה צריכה לשלם את
20 הוצאות הנסיעה של המערער. ככל שמדובר בנסיעות של אנשים אחרים, אין מדובר בעובדים של
21 המערערת אשר מלבד המערער לא העסיקה עובדים, וגם משום כך, אין להתיר בניכוי את הוצאות
22 נסיעתם.
23
24 24. לטענת המערערים, יש להתיר בניכוי הוצאה בסך 59,936 ₪ בגין ייעוץ וליווי עסקת ברזיל/נטקום.
25 מהטעמים שפורטו בסעיף 23 שלעיל, איני מוצא לנכון להתערב בקביעת המשיב בעניין זה.
26
27 25. המערער קיבל מהמערערת סך של 175,989 ₪ ובספרי המערערת נרשם סכום זה כחוב של המערער.
28 על כן, לא מצאתי הצדקה להתערב בקביעת המשיב, לפיה החוב שהיה למערער אצל המערערת בסך
29 175,989 ₪, מהווה למצער משיכת דיבידנד על ידי המערער.
30
31 26. בתצהירו טען המערער כי ההוצאה בסך 59,936 ₪ הוצאה לצורך ייעוץ משפטי "בכל הנוגע למערכת
32 הגומלין הנוגעת להסכם המייסדים שנחתם עם חברת מלס תים המוזכר לעיל ועוד כיו"ב ייעוץ
33 בעניין עיסוקה של ליוואי בברזיל". כאמור, אין להתיר למערערת לנכות סכום זה מהטעמים
34 שפורטו לעיל. בחקירתו העיד מר רז מיכאלי כי לאחר שמלס-תים אינטרנשיונל בע"מ החליטה
35 להפסיק להשקיע בשיווק ה- master system החליט המערער להמשיך ולנסות לשווק את המערכת
36 בעזרתו של מר רז מיכאלי (ע' 98 – 99 לפרוטוקול הדיון מיום 3.1.2018). כאמור, המערערת לא
37 הייתה צד להסכם המייסדים ולא הייתה זכאית להכנסות משיווק ה- master system. לפיכך, אין



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 17-02-47213 רון ברנר נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3
ע"מ 17-02-47216 ליוואי אנטרפריס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

1 לייחס לה את ההוצאות הכרוכות בשיווק ה- master system או בייעוץ המשפטי שקיבל המערער
2 בעניין זה. במצב דברים זה, כל סכום שהוציא המערער מקופתה של המערערת בקשר עם ההוצאות
3 האמורות (גם אם אין "לרווחתו והנאתו של המערער"), מהווה משיכה פרטית של המערער ככל
4 שמדובר ביחסים שבינו לבין המערערת, ועל כן, אין הצדקה להתערב בקביעת הרכזת הדיין לפיה
5 מדובר בדיבידנד שקיבל המערער מהמערערת כאמור בסעיף 5 לשומה מיום 23.12.2018.

6
7 סוף דבר

8
9 הערעורים נדחים.

10
11 המערערים ישלמו למשיב את הוצאות המשפט ובכללן שכ"ט עו"ד בסך 70,000 ₪.

12
13
14
15 מזכירות בית המשפט תמציא את פסק הדין לבאי כח הצדדים
16 ניתן היום, כ"ג חשוון תש"פ, 21 נובמבר 2019, בהעדר הצדדים.
17

18
19
20
21
22
23
24

מגן אלטוביה, שופט