



## בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-01-54776 כץ ואח' נ' פקיד שומה צפת  
 ע"מ 17-07-24460 מאיר פמלה ואח' נ' פקיד שומה צפת  
 ע"מ 17-06-65365 כץ ואח' נ' פקיד שומה צפת  
 ע"מ 17-06-56858 איתמר ואח' נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

בפני כבוד השופטת עירית הוד

מערערים

1. ברנרד ג'פרי כץ
  2. חב' אורתמר אחזקות בע"מ
  3. ישראל כץ
  4. חב' די.וו.כץ בע"מ
  5. אשרי איתמר
  6. אשרי שלי פרנסיס גייל
  7. חב' אשרי כץ בע"מ
  8. מאיר פמלה רות
  9. חב' מסתכלים קדימה בע"מ
- ע"י ב"כ ירון-אלדר, פלר, שוורץ ושות'

נגד

משיב

פקיד שומה צפת  
 ע"י ב"כ עו"ד רדואן בשאראת פרקליטות מחוז צפון  
 (אזרחי)

### פסק דין

רקע

- 1
  - 2
  - 3
  - 4
  - 5
  - 6
  - 7
  - 8
  - 9
  - 10
  - 11
  - 12
  - 13
1. עסקינן בארבעה ערעורים על שומות מס הכנסה שהוצאו למערערים שהדיון בהם אוחד. ארבעת המערערים הם אחים והערעורים מתייחסים למניות בחברה פרטית שהתאגדה ומקום מושבה בקנדה (להלן: "החברה הקנדית") שהם קיבלו בירושה מאביהם שהיה אזרח ותושב קנדי בעת פטירתו. הערעורים הוגשו על ידי ארבעת האחים (להלן: "המערערים") וחברות משפחתיות אשר הקים כל אחד מהם (להלן: "החברות המשפחתיות"). הערעורים הוגשו בהתאם לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש) (להלן: "הפקודה").
2. לאחר הגשת הערעורים, הצדדים הגישו בקשה מוסכמת לעניין מחיקת סוגיות אשר פורטו במסגרת הערעורים. הם ציינו, כי הסוגיה המהותית העיקרית שבמחלוקת היא סוגית הזיכוי העקיף. המחלוקת העיקרית הנסובה בין הצדדים היא בסוגיה, האם הוראת סעיף 126 (ג) לפקודה חלה על חברה משפחתית בשנים הרלוונטיות.



## בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-01-54776 כץ ואח' נ' פקיד שומה צפת  
ע"מ 17-07-24460 מאיר פמלה ואח' נ' פקיד שומה צפת  
ע"מ 17-06-65365 כץ ואח' נ' פקיד שומה צפת  
ע"מ 17-06-56858 איתמר ואח' נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

1

2 3. זאת ועוד, הצדדים חלוקים ביניהם בשאלה, האם פעולות המערערים בנסיבות דנן עולות  
3 כדי עסקה מלאכותית שמטרתה העיקרית הפחתת מס ללא כל טעם כלכלי או מסחרי.

4

5

### טענות המערערים

6 4. כל אחד מהמערערים הקים חברה משפחתית הנמצאת בבעלותו המלאה והוא מחזיק בכל  
7 מניותיה. כל אחד מהמערערים החזיק ב- 25% ממניות החברה הקנדית, אותן כאמור ירשו  
8 מאביהם. בהמשך הגיש כל אחד מהמערערים הודעה לפי סעיף 104א לפקודה בגין העברת  
9 אחזקותיו בחברה הקנדית לחברה שבבעלותו. חברות אלו הגישו בקשה להיחשב כחברה  
10 משפחתית על פי סעיף 64א, כנוסחו דאז, לפקודה.

11

12 5. בבעלות החברה הקנדית היו שני נכסי מקרקעין שנמכרו בשנים 2011 ו- 2012. בשנת 2012  
13 לאחר מימוש נכסי המקרקעין ותשלום המס על ידי החברה הקנדית היא חילקה את  
14 התמורה שהתקבלה עבור מכירת נכסי המקרקעין, בניכוי מס החברות, כדיבידנד לבעלי  
15 המניות בהתאם לשיעור החזקתם. מהדיבידנד שחולק נוכח במקור מס בקנדה בשיעור של  
16 15% בהתאם לאמנה למניעת כפל מס בין ישראל לקנדה.

17

18 6. בנוסף למיסי החוץ ששולמו בקנדה כפופות החברות גם למיסי בישראל בגין הכנסותיהן  
19 מדיבידנד מאחר ומדובר בחברות ישראליות. בהתאם לדין הישראלי ובפרט סעיף 126(ג)  
20 לפקודה, בהתאם לנוסחו טרם התיקון, הכנסת דיבידנד אשר התקבלה מחברה זרה חייבת  
21 במס בישראל בשיעור 25%. אולם, אם מבקשת החברה לקבל זיכוי ממיסי החוץ ששולמו  
22 בחיוב הדיבידנד בשיעור מס החברות הרגיל, 26.5%, נכון לשנת 2015.

23

24 7. החברה בקבלה את הדיבידנד, יישמה את מנגנון הזיכוי העקיף הקבוע בסעיפים 126 (ג) ו-  
25 203 לפקודה ובאמנה ודרשה זיכוי מהמס בו היא חייבת בישראל את המס ששולם כניכוי  
26 במקור בקנדה וכן את חלקה היחסי במס החברות אשר שילמה החברה הקנדית.

27

28 8. מנגנון הזיכוי העקיף מאפשר זיכוי מהמס בישראל הן בגין מס החברות ששולם על ידי  
29 החברה הקנדית והן בגין מס ששולם באמצעות ניכוי במקור בגין חלוקת הדיבידנד  
30 מהחברה הקנדית לחברות. הזיכוי ניתן כנגד חבות המס בישראל שנוצרה בגין קבלת



## בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-01-54776 כץ ואח' נ' פקיד שומה צפת  
ע"מ 17-07-24460 מאיר פמלה ואח' נ' פקיד שומה צפת  
ע"מ 17-06-65365 כץ ואח' נ' פקיד שומה צפת  
ע"מ 17-06-56858 איתמר ואח' נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

- 1 הדיבידנד והוא מוגבל לכך ששיעור הזיכוי לא יעלה על שיעור מס החברות החל בארץ על
- 2 סכום הדיבידנד המגולם.
- 3
- 4 9. הוראות המיסוי החלות על חברה משפחתית קבועות בסעיף 64א לפקודה. ככלל, חברה
- 5 משפחתית היא חברה אשר לצורכי מס היא חברה שקופה. כלומר, לצורכי מס היא תמוסה
- 6 בהתאם לשיעור המס החל על היחיד שהוא הנישום המייצג. בהוראות הדנות בזיכוי עקיף
- 7 אין כל מגבלה על מתן זיכוי כאמור לחברה משפחתית. שכן, סעיפים 126(ג) ו-203(ב)
- 8 לפקודה דנים בהכנסותיו של "חבר בני אדם". המונח האמור מוגדר בסעיף 1 לפקודה והוא
- 9 כולל חברה. אין ספק, כי חברה משפחתית עונה על הגדרת "חבר בני אדם".
- 10
- 11 10. תכלית ההוראה הקבועה בסעיף 64א לפקודה הייתה לאפשר לנישומים העונים על התנאים
- 12 הקבועים בסעיף לפעול תחת מבנה משפטי של חברה על כל המשמעויות הכרוכות בכך
- 13 ומנגד לשלם מס כיחיד. כך שלצורכי מס מסוימים תחשב החברה כשקופה תוך התעלמות
- 14 ממסך ההתאגדות.
- 15
- 16 11. מהפסיקה עולה, כי שאלת הדין החל על הכנסותיה של חברה משפחתית, כיחיד או כחברה,
- 17 תיבחן בכל מקרה לגופו ואין כלל אצבע לפיו ניתן לקבוע, האם הדין החל על יחיד
- 18 או על חברה.
- 19
- 20 12. המחוקק בחר לתת הטבה שכל תכליתה היא מניעת כפל מס ומשכך הרי שאינו מעוניין
- 21 במיסוי כפול של החברה המשפחתית ושל הנישום. תכלית ההטבה האמורה מתקיימת גם
- 22 בנוגע לזיכוי עקיף אשר אף מטרתו היא מניעת כפל מס אשר היה מוטל אלמלא הוראה זו.
- 23
- 24 13. המשיב שגה שעה שקבע, כי חברה משפחתית לא חוסה תחת הגדרת המונח חברה בפקודה
- 25 כך שאין בידה ליישם את מנגנון הזיכוי העקיף. טענתו של המשיב בעניין זה אינה עולה
- 26 בקנה אחד עם לשונו של סעיף 126(ג) לפקודה ממנו עולה, כי בידי חבר בני אדם לבחור
- 27 במסלול זיכוי עקיף. בנוסף, כאשר המחוקק רצה להחריג חברה משפחתית מהגדרת
- 28 "חברה" הוא עשה כן מפורשות, כאמור בסעיף 126א(ב) לפקודה. החרגה כאמור הייתה
- 29 מיותרת ככל שלא היו רואים בחברה משפחתית כחברה לכל דבר ועניין. בנוסף, בע"א
- 30 3574/92 פקיד שומה גוש דן נ' פרג, פ"ד (נ3), 690 נקבע, כי בהסדר שבסעיף 64א לא הוסר
- 31 מסך ההתאגדות החוצץ בין החברה המשפחתית לבין בעליה. כמו כן, בהחלטות מיסוי של



## בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-01-54776 כץ ואח' נ' פקיד שומה צפת  
ע"מ 17-07-24460 מאיר פמלה ואח' נ' פקיד שומה צפת  
ע"מ 17-06-65365 כץ ואח' נ' פקיד שומה צפת  
ע"מ 17-06-56858 איתמר ואח' נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

- 1 רשות המסים באה לידי ביטוי עמדתה באופן מעשי ולפיה הרשות מדגישה, כי את המונח  
2 חבר בני אדם יש לפרש במובנו הרחב. כלומר, חל על סוגי התאגדות שונים ולא רק על מודל  
3 החברה הקלאסי. אף בקובץ הפרשנות למס הכנסה יש ביטוי לפרשנות של רשות המסים  
4 למהות סעיף 64א לפקודה והאופן בו יש להתייחס לחברה משפחתית. ההוראה בקובץ  
5 הפרשנות קובעת בבירור, כי בכל מקום בו לא נאמר אחרת וקיים שוני בין אופן מיסוי של  
6 יחיד לאופן מיסוי של חברה, הרי שהחברה תיחשב כחברה רגילה. בחוזר מס הכנסה  
7 12/2011 נקבע, כי חברה משפחתית, כמשמעותה בסעיף 64א לפקודה, היא חברה לכל דבר  
8 ועניין.  
9
- 10 14. אף תכלית החקיקה לעניין מתן הזיכוי העקיף מתקיימת במלואה. כאשר החברה  
11 המשפחתית ממוסה במלוא מס החברות ולא רק על סכום הדיבידנד שקיבלה. כלומר, על  
12 סכום הדיבידנד המגולם לפני מס חברות אשר ממנו חולק הדיבידנד וממנו היא מקבלת  
13 זיכוי בגין מס החברות אשר שולם על ידי החברה הקנדית.  
14
- 15 15. המחוקק מאפשר ליחידים לפעול במתכונת של חברה משפחתית ובכך ליהנות מהיתרונות  
16 של ישות משפטית נפרדת ומנגד להיות ממוסים על פי שיעורי המס של יחידים. בבסיס  
17 הענקת הזיכוי העקיף עומדת תכלית של השוואת המצב של פעילות באמצעות חברה זרה  
18 לפעילות באמצעות יחיד או חברה ישראלית אף אם היא שקופה. לכן, במקרה בו חברה  
19 משפחתית מחזיקה ישירות בנכסים הרי שתוצאת המס לא הייתה מחמירה יותר עם  
20 המערערים לעומת מצב בו ניתן זיכוי עקיף בגין הכנסות של החברה הקנדית בתוספת לזיכוי  
21 הישיר. לכן, מתן הזיכוי העקיף במקרה זה מגשים את תכלית ההוראה המאפשרת קבלת  
22 זיכוי עקיף.  
23
- 24 16. ייחוס ההכנסה לנישום מייצג, ככלל, הוא לגבי שיעור המס. אולם, בשלב קביעת ההכנסה  
25 החייבת לרבות הזכאות לקבל זיכוי בגין מיסי חוץ הרי שאלו יקבעו בהתאם לקריטריונים  
26 בהם עומדת החברה כחברה לכל דבר.  
27
- 28 17. חברה משפחתית חוסה תחת ההגדרה של חברה באמנת המס בין ישראל לקנדה.  
29
- 30 18. ככל שהחברה הקנדית הייתה חברת נכס בית הרי שהיו רואים בה חברה שקופה והכנסותיה  
31 ממכירות המקרקעין היו מיוחסות ליחיד. לפיכך, היחיד היה זכאי לקבל זיכוי בגין המס



## בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-01-54776 כץ ואח' נ' פקיד שומה צפת  
ע"מ 17-07-24460 מאיר פמלה ואח' נ' פקיד שומה צפת  
ע"מ 17-06-65365 כץ ואח' נ' פקיד שומה צפת  
ע"מ 17-06-56858 איתמר ואח' נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

- 1 אותו שילמה החברה הקנדית בעקבות מכירת נכסי המקרקעין ומניכוי המס אותו ניכתה
- 2 החברה הקנדית כאשר חילקה את התמורה ליחיד בניכוי מס. אין סיבה לשנות את תוצאת
- 3 המס בין החזקה בנכסים באמצעות חברת נכס בית לבין מצב בו הנכסים מוחזקים על ידי
- 4 חברה קנדית בבעלות חברה משפחתית.
- 5
- 6 19. אין ממש בטענת המשיב לגבי מניעי המערערים לעניין הקמת החברות המשפחתיות. ביסוד
- 7 ההחלטה להקמת החברות היו טעמים מסחריים מובהקים. המטרה העיקרית בהקמת
- 8 החברות לא הייתה הפחתת מס בלתי נאותה ללא טעם מסחרי או כלכלי מהותי. נטל
- 9 ההוכחה להוכיח את טענת המלאכותיות מוטל על כתפי המשיב. אחד הטעמים בהעברת
- 10 האחזקות לחברות הוא, כי המערערים הם אנשים מבוגרים אשר החלו לתכנן צעדיהם בכל
- 11 הנוגע למעבר הבין דורי של רכושם. ככל שהמצב היה נשאר כקדמותו הרי שלצורך העברת
- 12 אחזקותיהם בחברה הקנדית היה על יורשיהם לאכוף את הצוואה בקנדה ולא רק בישראל.
- 13 אכיפת צוואה כאמור בקנדה טומנת בחובה קשיים רבים. כמו כן, ההורשה הייתה כרוכה
- 14 בתשלום מס אשר היה על היורשים לשלם במקום והדבר היה מביא בהכרח למכירת חלקם
- 15 של המערערים בחברה הקנדית שלא לצורך.
- 16
- 17 20. טעם מסחרי נוסף בהקמת החברה המשפחתית הוא ריכוז נכסים נוספים תחת מסגרת
- 18 משפחתית אחת תוך קבלת הגנה הנובעת מהיות החברה יישות משפטית נפרדת לצורכי
- 19 הדין הכללי.
- 20
- 21 21. הלכה פסוקה היא, כי כל אדם חופשי לבחור את צורת ההתאגדות המתאימה לו. כמו כן,
- 22 בפסיקה נקבע, כי בידי נישום לבחור את צורת ההתאגדות שתוביל לנטל המס הקטן ביותר.
- 23 ההקלה במיסוי חד שלבי במקרה של חברה משפחתית היא הקלה אותה העניק המחוקק
- 24 ליחיד ואין מלאכותיות בבחירת המערערים להשתמש בהקלה האמורה. היה בידי
- 25 המערערים להחזיק את הנכסים בקנדה באמצעות חברה רגילה ולהיות ממוסים במיסוי דו
- 26 שלבי או באמצעות חברה משפחתית שאז המיסוי חד שלבי. אם תתקבל גישת המשיב הרי
- 27 שבחירה לפעול באמצעות חברה משפחתית תהיה בהכרח מלאכותית ולא כך הוא.
- 28
- 29 22. אף אם החברה הקנדית היא חברה נשלטת זרה הרי שבהתאם לסעיף 75 לפקודה יש לאפשר
- 30 למערערים לקבל זיכוי בגין מס החברות אותו שילמה החברה הקנדית.
- 31



## בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-01-54776 כץ ואח' נ' פקיד שומה צפת  
ע"מ 17-07-24460 מאיר פמלה ואח' נ' פקיד שומה צפת  
ע"מ 17-06-65365 כץ ואח' נ' פקיד שומה צפת  
ע"מ 17-06-56858 איתמר ואח' נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

- 1 23. לאחרונה נחתם הסכם שומות בין החברה הקנדית לרשויות המס בקנדה ולפיו יראו חלק  
2 מהוצאותיה אשר דווחו כהוצאות דמי ניהול בקנדה כדיבידנד לבעלי מניותיה. הסיווג  
3 האמור יוצר חבות מס נוספת בקנדה. על פי סעיף 210 לפקודה, יש להוסיף את סך הניכוי  
4 במקור מדיבידנד זה לסך הזיכוי לו זכאית החברה.  
5  
6 24. מכל המפורט עולה, כי השומות העצמיות שקיבלו ביטוי בדוחות של המערערים לצרכי מס  
7 נעשו כדיון, משקפות את מס האמת המוטל על המערערים ומשרתות את תכלית הפקודה.  
8 על כן, יש להורות למשיב לבטל את השומות מושא הערעורים ולקבוע, כי יש לקבל את  
9 המוצהר על ידי המערערים.  
10

11

### טענות המשיב

11

- 12 25. כל אחד המערערים העביר את אחזקותיו בחברה הקנדית לחברה המשפחתית אשר הקים.  
13 כל אחת מהחברות המשפחתיות מחזיקה ב-25% ממניות החברה הקנדית.  
14  
15 26. הכנסת הדיבידנד שחולק בשנת 2012 מהחברה הקנדית חייבת במס בידי המערערים  
16 בהתאם לסעיף 125ב לפקודה ולא יחולו על הכנסה זו סעיפים 126(ג) ו-203 לפקודה.  
17  
18 27. הפעולות אשר ביצעו המערערים הן פעולות שאחת ממטרותיהן העיקריות היא הפחתת מס  
19 בלתי נאותה ללא טעם מסחרי או כלכלי מהותי לביצוען מלבד הימנעות מתשלום מס.  
20  
21 28. המשיב ציין, כי החברות הוקמו במהלך שנת 2011, כי העברת המניות אליהן נעשתה בסוף  
22 שנת 2011, בסמוך למכירת שני נכסי הנדל"ן על ידי החברה הקנדית. בסמוך לכך ביקשו  
23 החברות להיחשב כחברות משפחתיות. בשנת 2012 חולקו הדיבידנדים מהחברה בקנדה  
24 לחברות, כספי הדיבידנד הופקדו בפקדון בנקאי וחולקו למערערים כדיבידנד מהחברות  
25 חודשים ספורים לאחר שהחברות קיבלו את הדיבידנד. כמו כן, אין בחברות המשפחתיות  
26 פעילות עסקית. בנסיבות אלו, המשיב השתמש בסמכותו לפי סעיף 86 לפקודה וקבע, כי יש  
27 לראות בדיבידנד שחולק מהחברה הקנדית כדיבידנד בידי המערערים אשר חייבים במס  
28 לפי סעיף 125ב(2) לפקודה בשיעור 30%. המערערים זכאים לזיכוי מיסי חוץ ששילמו, ככל  
29 ששילמו, לפי סעיפים 200 ו-204 לפקודה.  
30



## בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-01-54776 כץ ואח' נ' פקיד שומה צפת  
ע"מ 17-07-24460 מאיר פמלה ואח' נ' פקיד שומה צפת  
ע"מ 17-06-65365 כץ ואח' נ' פקיד שומה צפת  
ע"מ 17-06-56858 איתמר ואח' נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

29. אין לקבל את טענת המערערים לפיה הוראות סעיף 126 לפקודה טרם תיקון 216 חלות על הכנסותיהן של החברות המשפחתיות. תכלית סעיפים 64א ו-125ב לפקודה מתיישבת עם חיוב המערערים על ההכנסה מדיבידנד שקיבלו מהחברות שכן, מדובר במיסוי חד שלבי וסופי של ההכנסה מדיבידנד. זאת, בשונה מחברה שאינה משפחתית עליה חל סעיף 126 לפקודה על כל סעיפיו. שכן, על חברה שאינה משפחתית ועל בעלי מניותיה חל מיסוי דו שלבי, שסופו מיסוי הדיבידנד המחולק בידי היחידים בעלי המניות. בעת חלוקת דיבידנד מחברה זרה לחברה משפחתית ממוסה החברה המשפחתית כיחיד בהתאם להוראות סעיפים 64א ו-125ב(3) לפקודה ולא לפי סעיף 126 לפקודה. על הכנסתה האמורה של החברה המשפחתית לא מוטל מס חברות והיא ממוסה על פי בחירתה כיחיד. אין מקום להפעיל את סעיף 126(ג) כאשר מדובר בחברה משפחתית שהכנסתה אינה ממוסה במס חברות.

12

30. בנוסף טען המשיב, כי פעולות המערערים אינן מצביעות על טעם מסחרי כלשהו והן כשלעצמן מביאות למסקנה, כי מטרת הפעולות הייתה הפחתת מס ועל כן מדובר בעסקה מלאכותית.

15

16

17

### הראיות

31. מאחר והמשיב העלה טענה, כי עסקינן בנסיבות בעסקה מלאכותית נקבע, כי עליו לפתוח בהבאת ראיותיו. מטעם המשיב הוגשו בע"מ 17-06-56858 ובע"מ 17-01-54776 תצהיר עדות ראשית של רו"ח סתווית בורנשטיין (להלן: "בורנשטיין")- ממונה, מפקחת ראשית בפקיד שומה צפת. בע"מ 17-06-65365 ובע"מ 17-07-24460 הוגש תצהיר עדות ראשית של מר שאול קרן (להלן: "קרן")- מפקח ראשי בפקיד שומה צפת. מטעם כל המערערים הוגש תצהיר עדות ראשית של מר ברנרד ג'פרי כץ (להלן: "כץ")- המערער בע"מ 17-06-65365 וחוות דעת של עו"ד שמואל אוברסקי (להלן: "עו"ד אוברסקי")- מומחה לדין הזר- דיני המס של קנדה. כץ, קרן ועו"ד אוברסקי העידו ונחקרו על האמור בתצהיריהם ובחוות הדעת, בהתאמה. ב"כ המערערים ויתר על חקירתה הנגדית של בורנשטיין בטענה, כי היא תהיה זהה לחקירתו של קרן. זאת, מבלי להודות באמור בתצהיר. הצדדים הגישו ראיותיהם וסיכמו טענותיהם בכתב.

28

29

30

### דיון ומסקנות



## בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-01-54776 כץ ואח' נ' פקיד שומה צפת  
ע"מ 17-07-24460 מאיר פמלה ואח' נ' פקיד שומה צפת  
ע"מ 17-06-65365 כץ ואח' נ' פקיד שומה צפת  
ע"מ 17-06-56858 איתמר ואח' נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

- 1 32. הצדדים חלוקים ביניהם בשאלה, האם יש להורות על ביטול שומות המס אשר הוציא  
2 המשיב למערערים לשנת 2012. בין הצדדים נתגלעו שתי מחלוקות. המחלוקת המשפטית  
3 היא בנוגע לתחולתו של סעיף 126(ג) לפקודה על חברות משפחתיות. מחלוקת נוספת היא  
4 בשאלה, האם מדובר בענייננו בעסקה מלאכותית.  
5  
6 33. לאחר בחינת מכלול טענות הצדדים והחומר המונח לפניי מצאתי, כי דין הערעורים  
7 להידחות זאת, מאחר והוראות סעיף 126(ג) לפקודה לא חלות על חברות משפחתיות. וכן,  
8 כי מצאתי בנסיבות, כי מדובר בעסקה מלאכותית, והכל מהטעמים שיפורטו.  
9  
10 34. אציין, כי במסגרת סיכומיהם טענו המערערים, כי במקור התייחס המשיב לטענת  
11 המלאכותיות כטענה משנית וכי לאחר מחיקת סעיפים מהתצהיר מטעמו ודיוני ההוכחות  
12 ומשנוכח, כי עמדתו בסוגיה המהותית של הזיכוי העקיף לא מתיישבת עם לשון החוק  
13 ותכליתו הוא נצמד לטענת המלאכותיות. לטענתם, בהליכי השומה ובראשית הדיונים  
14 בערעורים טען המשיב, כי המערערים לא זכאים להזדכות על המס ששולם בקנדה  
15 באמצעות מנגנון הזיכוי העקיף וכי כעת טענה מהותית זו נזנחה לכאורה תחת טענת  
16 המלאכותיות. המערערים ציינו, כי מתוך 37 עמודי סיכומים שהגיש המשיב רק בתשעה  
17 התייחס המשיב לסוגיה המהותית. לטענתם, מדובר בניסיון נואש להסיט את הדיון  
18 מהסוגיה העיקרית ואין לתת לכך יד.  
19  
20 35. אינני מקבלת את טענת המערערים בעניין זה. מקריאת סיכומי המשיב עולה בבירור, כי  
21 טענתו לעניין הזיכוי העקיף לא נזנחה והדבר עולה אף מטענת המערערים לפיה המשיב  
22 מתייחס לסוגיה זו על פני תשעה עמודי סיכומים. אף העובדה, כי המשיב דן תחילה בטענת  
23 המלאכותיות אין בה כדי ללמד, כי זנח את טענתו לעניין הזיכוי העקיף והפך את הסוגיה  
24 המשנית לסוגיה המרכזית. כך או כך, כמפורט לעיל, קיימות בין הצדדים שתי מחלוקות  
25 אשר לא נזנחו ובהן דרושה הכרעה. אדון כעת בכל אחת מהמחלוקות האמורות.  
26  
27 תחולת הזיכוי העקיף על חברה משפחתית
- 28 36. כמפורט, המערערים החזיקו בחברה הקנדית שירשו מאביהם באמצעות חברות  
29 משפחתיות זאת, לאחר שהקימו חברות ישראליות והפכו אותן לחברות משפחתיות. בשנת  
30 2012 חילקה החברה הקנדית דיבידנד לחברות המשפחתיות. המערערים דיווחו על הכנסה





## בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-01-54776 כץ ואח' נ' פקיד שומה צפת  
ע"מ 17-07-24460 מאיר פמלה ואח' נ' פקיד שומה צפת  
ע"מ 17-06-65365 כץ ואח' נ' פקיד שומה צפת  
ע"מ 17-06-56858 איתמר ואח' נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

- 1 זו וטענו, כי יש זכאות לזיכוי עקיף בהתאם להוראות סעיף 126(ג). אציין, כי בהמשך משכו  
2 המערערים דיבידנד מהחברות המשפחתיות ולטענתם אין חבות במס בגין המשיכה  
3 האמורה לאור הוראות סעיף 64א(א)(1) לפקודה, לפיו רווחים שחולקו מהכנסות החברה  
4 המשפחתית יראו כאילו לא חולקו. המשיב אינו מקבל את עמדת המערערים וסבור, בין  
5 היתר, כי סעיף 126(ג) אינו חל על חברה משפחתית. לפיכך, המשיב הוציא למערערים  
6 ולחברות המשפחתיות צווים במסגרתם חויבו במס בשיעור 30% החל על היחיד לאחר זיכוי  
7 מיסי החוץ ששילמו.  
8  
9 37. כאמור לעיל, הצדדים חלוקים ביניהם בשאלה האם סעיף 126(ג) לפקודה, אשר קובע את  
10 מנגנון הזיכוי העקיף, חל על חברה משפחתית אם לאו. אין מחלוקת, כי נוסחו הרלוונטי  
11 של הסעיף האמור הוא הנוסח שהיה בתוקף במועד הרלוונטי. קרי, טרם תיקון מספר 216.  
12 במסגרת סיכומיו התייחס המשיב לנוסח לאחר התיקון. המערערים טענו בסיכומיהם, כי  
13 תיקון 216 נכנס לתוקף ב-1.1.16. קרי, לאחר המועד הרלוונטי. הם סבורים, כי לשון הסעיף  
14 טרם התיקון ותכליתו מביאים למסקנה, כי סעיף 126(ג) חל גם על חברות משפחתיות אשר  
15 זכאיות לעשות שימוש במנגנון הזיכוי העקיף. במסגרת סיכומי התשובה טען המשיב, כי  
16 בשגה ציטט את נוסח סעיף 126(ג) בנוסחו כיום וכי ממילא מדובר בתיקון טכני שאינו  
17 משליך על המחלוקת בה עסקינן.  
18  
19 38. במועד הרלוונטי קבע סעיף 126(ג), כי "על אף הוראות סעיף קטן (א), על הכנסתו החייבת  
20 של חבר בני אדם מדיבידנד שמקורו בהכנסות שהופקו או שנצמחו מחוץ לישראל, וכן  
21 מדיבידנד שמקורו מחוץ לישראל, יוטל מס חברות בשיעור של 25%, ואולם אם לפי בקשת  
22 החברה הנישומה או על פי הסכם למניעת כפל מס יש להביא בחשבון את מיסי החוץ  
23 שהוטלו על אותו דיבידנד ועל הכנסה שממנה חולק הדיבידנד, יראו את ההכנסה מדיבידנד  
24 כהכנסה בגובה הדיבידנד המגולם ויוטל עליה מס חברות בשיעור הקבוע בסעיף (א)".  
25  
26 39. אציין, כי כיום נוסחו של הסעיף האמור הוא, כדלקמן: "בחישוב ההכנסה החייבת לפי  
27 סעיף קטן (א) תיכלל הכנסתו החייבת של חבר בני אדם מדיבידנד שמקורו בהכנסות  
28 שהופקו או שנצמחו מחוץ לישראל, וכן מדיבידנד שמקורו מחוץ לישראל; ואולם אם לפי  
29 בקשת החברה הנישומה או על פי הסכם למניעת כפל מס יש להביא בחשבון את מיסי החוץ  
30 שהוטלו על אותו דיבידנד ועל ההכנסה שממנה חולק הדיבידנד, יראו את ההכנסה  
31 מדיבידנד כהכנסה בגובה הדיבידנד המגולם".



## בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-01-54776 כץ ואח' נ' פקיד שומה צפת  
ע"מ 17-07-24460 מאיר פמלה ואח' נ' פקיד שומה צפת  
ע"מ 17-06-65365 כץ ואח' נ' פקיד שומה צפת  
ע"מ 17-06-56858 איתמר ואח' נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

- 1  
2 40. המערערים סבורים, כי עד לתיקון 216 סעיף 126(ג) חל על כל חבר בני אדם, כולל חברה  
3 משפחתית, וכי ממועד התיקון הסעיף חל רק על חברה שחל עליה סעיף 126(א), כלומר,  
4 חברה אשר משלמת מס חברות. מנגד, המשיב סבור, כי תיקון 216 הוא תיקון טכני שנעשה  
5 אגב הורדת שיעור מס החברות והוא לא רלוונטי לסוגיה בה עסקינן. לטענתו, אין ממש  
6 בטענה לפיה עד התיקון חל מנגנון הזיכוי העקיף על חבר בני אדם באשר הוא וכי במסגרת  
7 התיקון המחוקק צמצם את התחולה כך שיחול רק על חבר בני אדם הנישום על פי סעיף  
8 126(א). כפי שאפרט בהמשך, עמדת המשיב בעניין זה מקובלת עליי.  
9  
10 41. הן טרם התיקון והן לאחריו הפנה המחוקק במסגרת סעיף 126(ג) להוראות סעיף 126(א).  
11 במסגרת הסעיף האמור נקבע, כי "על הכנסתו החייבת של חבר-בני-אדם יוטל מס שייקרא  
12 "מס חברות". סעיף 1 לפקודה, סעיף ההגדרות, מגדיר חבר בני אדם כ"כל גוף ציבורי,  
13 מואגד או מאוחד, וכל חברה, אגודת אחים, חברותה או התאחדות, בין שהן מואגדות ובין  
14 שאינן מואגדות". חברה מוגדרת בסעיף האמור, כ"חברה שהואגדה או שנרשמה על פי דין  
15 בר תוקף בישראל או במקום אחר, לרבות אגודה שיתופית".  
16  
17 42. במסגרת סיכומיהם טענו המערערים, כי סעיפים 126(א) ו-126(ב) יצרו הסדר לחבר בני  
18 אדם שחייב במס חברות ולא חל על חברה משפחתית. מנגד, הם סבורים, כי סעיף 126(ג)  
19 כנוסחו במועד הרלוונטי קבע הסדר אשר חל על כל חבר בני אדם, לא רק כזה אשר משלם  
20 מס חברות. לטענתם, לשון החוק מלמדת, כי כל חבר בני אדם חייב במס בשיעור 25% על  
21 דיבידנד שמקורו בחו"ל וכי בידי הנישום לבחור בחישוב חלופי. לאחר בחינת לשון החוק  
22 ותכליתו מצאתי, כי אין לקבל את עמדתם האמורה של המערערים.  
23  
24 43. סעיף 126(ג) מתייחס **להכנסתו החייבת של חבר בני אדם** מדיבידנד שמקורו בהכנסות  
25 שהופקו בחו"ל. אין מחלוקת, כי בהתאם לסעיף ההגדרות בפקודה, כמפורט לעיל, גם חברה  
26 משפחתית היא בגדר חבר בני אדם. האמור תומך לכאורה בטענת המערערים לפיה סעיף  
27 126(ג) חל אף על חברה משפחתית.  
28  
29 44. עם זאת, מהוראות סעיף 126(א) עולה, כי **הסעיף עוסק בחבר בני אדם אשר מוטל עליו מס**  
30 **חברות**. כאמור, המערערים מסכימים, כי סעיפים 126(א) ו-126(ב) חלים רק על חברה אשר  
31 משלמת מס חברות. כמו כן, אין מחלוקת, כי על חברה משפחתית לא מוטל מס חברות.



## בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-01-54776 כץ ואח' נ' פקיד שומה צפת  
ע"מ 17-07-24460 מאיר פמלה ואח' נ' פקיד שומה צפת  
ע"מ 17-06-65365 כץ ואח' נ' פקיד שומה צפת  
ע"מ 17-06-56858 איתמר ואח' נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

- 1 תחת זאת, רואים את הכנסתה של החברה המשפחתית כהכנסתו של הנישום המייצג,  
2 כאמור בסעיף 64א(א) לפקודה. כפי שצינתי, סעיף 126(ג), בנוסחו דאז ובנוסחו כיום, מפנה  
3 לסעיף 126(א). מצאתי, כי בעשותו כן כרך המחוקק סעיפים אלו יחד והביע עמדתו לגבי  
4 זהותו של חבר בני אדם עליו יחולו הוראותיו של סעיף 126 על תת סעיפיו. אין מחלוקת, כי  
5 סעיף 126(א) לא חל על חברה משפחתית ויש בכך כדי לתמוך בעמדת המשיב לפיה אף סעיף  
6 126(ג), אשר מפנה לסעיף 126(א), לא חל על חברה כאמור.  
7  
8 45. כמו כן, סבורני כי אין להתעלם גם מהעובדה, כי מכותרתו של סעיף 126 עולה, כי עניינו  
9 **מס חברות**. אף האמור עולה בקנה אחד עם טענת המשיב, לפיה הסעיף האמור עוסק רק  
10 בחבר בני אדם אשר משלם מס חברות ולא בחבר בני אדם אחר וטענתו, לפיה הוראות  
11 הסעיף האמור לא רלוונטיות לחברה משפחתית, אשר המיסוי בגין הכנסתה החייבת מצוי  
12 בהוראות אחרות בפקודה.  
13  
14 46. כאמור, המערערים סבורים, כי עד לתיקון 216 חלו הוראות סעיף 126(ג) גם על חברה  
15 משפחתית וכי רק במסגרת התיקון האמור ערך המחוקק שינוי לפיו אין לסעיף זה תחולה  
16 על חברה משפחתית. בחינת הצעת החוק אינה עולה בקנה אחד עם טענתם האמורה של  
17 המערערים. ראשית, כפי שציין המשיב בסיכומיו, **כותרת ההצעה מתייחסת להפחתת**  
18 **שיעור מס חברות**. ברי, כי יש בכותרת האמורה כדי להצביע על מהותו של התיקון האמור.  
19 קרי, **תיקון שנועד לסדיר את הפחתת שיעור מס החברות ולא נועד לצמצום תחולת הוראות**  
20 **סעיף 126(ג)**.  
21  
22 47. בנוגע לסעיף 126(ג) לפקודה צוין בהצעת החוק, כי **הוראת הסעיף נקבעה כדי להשוות את**  
23 **שיעור המס החל על הכנסה מדיבידנד שמקורו בחברת חוץ לשיעור המס ששילם חבר בני**  
24 **אדם על רווח הון**. צוין, כי **כיום על פי הפקודה ההכנסה החייבת של חבר בני אדם ממוסה**  
25 **במס חברות בשיעור הקבוע בסעיף 126(א)** ומוצע על כן לקבוע, כי הכנסתו החייבת של חבר  
26 בני אדם מדיבידנד שמקורו בחברת חוץ תמוסה גם היא בשיעור מס החברות הקבוע בסעיף  
27 126(א).  
28  
29 48. מעיון בהצעת החוק עולה, כי אין בה כל התייחסות לחברה משפחתית ולתחולת סעיף  
30 126(ג) על חברה כאמור. הדבר אינו עולה בקנה אחד עם טענת המערערים באשר לשינוי  
31 שחל בעניין זה במסגרת התיקון האמור. אכן, קיים שוני לשוני באופן שבו מפנה סעיף 126(ג)



## בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-01-54776 כץ ואח' נ' פקיד שומה צפת  
ע"מ 17-07-24460 מאיר פמלה ואח' נ' פקיד שומה צפת  
ע"מ 17-06-65365 כץ ואח' נ' פקיד שומה צפת  
ע"מ 17-06-56858 איתמר ואח' נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

- 1 לסעיף 126(א) טרם תיקון 216 ולאחריו. עם זאת, לאור האמור בהצעת החוק והיעדר  
2 ההתייחסות לשאלת תחולת הסעיף על חברה משפחתית מצאתי, כי אין בשוני האמור כדי  
3 ללמד על שינוי בעמדתו של המחוקק בסוגיה האמורה. ככל שבמסגרת תיקון 216 היה עורך  
4 המחוקק את התיקון המהותי הנטען על ידי המערערים, הרי שהדבר היה מקבל ביטוי  
5 במסגרת הצעת החוק ולא כך הוא בענייננו. יש בכך כדי ללמד, כי **המצב טרם התיקון**  
6 **ולאחריו, לעניין שאלת תחולתו של סעיף 126(ג) על חברה משפחתית, זהה.**  
7  
8 49. כמפורט לעיל, המערערים מאשרים, כי סעיף 126(ג) בנוסחו כיום אינו חל על חברה  
9 משפחתית. כאמור, מצאתי, כי אין ממש בטענתם לפיה הדבר נובע משינוי שחל במסגרת  
10 תיקון 216. מצאתי, כי אין בסיס לטענתם לפיה טרם התיקון האמור המצב החוקי היה  
11 שונה, כך שטרם התיקון מנגנון הזיכוי העקיף הקבוע בסעיף זה חל גם על חברה משפחתית.  
12 בסיכומיהם טענו המערערים, כי ככל שלא היה הבדל בין סעיף 126(ג) לפני התיקון ואחריו  
13 הרי שלא היה נדרש תיקון. בעניין זה מתעלמים המערערים ממהות התיקון כפי שעולה  
14 מהצעת החוק המפורטת לעיל ומכך **שהתיקון האמור כלל אינו מתייחס לשאלת תחולתו**  
15 **של הסעיף על חברה משפחתית.** אציין, כי השוני הלשוני בסעיף 126(ג), טרם תיקונו  
16 ולאחריו, לעניין אופן ההפניה לסעיף 126(א) לא מלמד על שינוי מצב קיים ותחת זאת  
17 מדובר, לכל היותר, בהבהרת מצב קיים במסגרת תיקון שעניינו כלל אינו קשור לתחולת  
18 ההוראה על חברה משפחתית. בעניין זה, מצאתי להפנות לדבריה של כבוד השופטת  
19 שטרסברג-כהן במסגרת דנ"א 3962/93 **שלמה מינץ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים**, פ"ד  
20 (4) 817 (1996) אשר ציינה, כי ישנם מקרים בהם מטרתו של תיקון היא לשפר את הנוסח  
21 הקיים ולהבהירו או למנוע ספק בדבר פרשנותו וכי מעצם העובדה שהחוק תוקן אין בהכרח  
22 להסיק שהמצב המשפטי ששרר קודם לכן היה שונה מזה שנקבע בתיקון. זאת, למעלה  
23 מהדרוש ובשים לב לקביעתי לפיה התיקון האמור כלל לא עסק בשאלת תחולת הסעיף על  
24 חברה משפחתית.  
25  
26 50. מצאתי, כי יש באמור לעיל כדי ללמד על כוונת המחוקק. הן לשון הסעיף והן הצעת החוק  
27 יש בהן כדי לתמוך בעמדה, לפיה **חבר בני אדם אליו מתייחס הסעיף, אף טרם תיקונו, הוא**  
28 **חבר בני אדם אשר ממוסה במס חברות**, כאמור בסעיף 126(א) לפקודה. קרי, חברה  
29 משפחתית אינה נכללת, ולא נכללה אף טרם התיקון, בגדר חבר בני אדם עליו חלות הוראות  
30 סעיף 126(ג). כאמור, האמור בהצעת החוק תומך בעמדת המשיב לפיה במסגרת התיקון  
31 האמור לא חל השינוי הנטען על ידי המערערים ואין ממש בטענתם לפיה עד לתיקון 216



## בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-01-54776 כץ ואח' נ' פקיד שומה צפת  
ע"מ 17-07-24460 מאיר פמלה ואח' נ' פקיד שומה צפת  
ע"מ 17-06-65365 כץ ואח' נ' פקיד שומה צפת  
ע"מ 17-06-56858 איתמר ואח' נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

- 1 הוראות סעיף 126(ג) חלו על חברה משפחתית וכי רק במסגרת התיקון האמור קבע  
2 המחוקק, כי סעיף 126(ג) לא יחול על חבר בני אדם שאינו משלם מס חברות.  
3  
4 51. אציין, כי במסגרת סעיף 125ב נקבע שיעור המס על דיבידנד. בסעיף קטן 3 יש התייחסות  
5 לדיבידנד בידי חברה משפחתית ונקבע, כי המס יהיה בשיעור 25% אולם אם היה הנישום  
6 כמשמעותו בסעיף 64א בעל מניות מהותי, במישרין או בעקיפין, בחברה ששילמה את  
7 הדיבידנד המס יהיה בשיעור 30%. **סעיף זה הוא הסעיף הרלוונטי לקביעת המס על**  
8 **דיבידנד בידי חברה משפחתית ולא סעיף 126(ג) אשר עניינו חבר בני אדם אשר ממוסה**  
9 **לפי מס חברות.**  
10  
11 52. במסגרת סיכומיהם טענו המערערים, כי במקביל לסעיף 125ב ניתנה האפשרות לעשות  
12 שימוש בסעיף 126(ג) כך שיוטל מס חברות תוך אפשרות לזיכוי על מיסי חוץ ששולמו.  
13 לטענתם, קיימות בפקודה אופציות מיסוי שונות הנתונות לבחירת הנישום. עוד הם טוענים,  
14 כי קריאת סעיף 125ב יחד עם סעיף 126(ג) אינה מוציאה את החברה המשפחתית מתחולת  
15 מנגנון הזיכוי העקיף. שכן, סעיף 125ב עוסק רק בשיעורי המס שיחולו על דיבידנד ללא קשר  
16 לזיכויים ככל שהדין מאפשר.  
17  
18 53. אינני מקבלת את עמדת המערערים בעניין זה. כאמור, המחוקק כרך בין סעיף 126(ג) לסעיף  
19 126(א) ובכך הבהיר, כי מנגנון הזיכוי העקיף חל רק על חבר בני אדם אשר משלם מס  
20 חברות. לפיכך, **קיים קשר ברור בין שיעור המס החל לבין שאלת הזיכוי העקיף ואין בסיס**  
21 **לטענת המערערים לפיה סעיפים 125ב וסעיפים 126(ג) חלים במקביל על החברה**  
22 **המשפחתית ובידי הנישום לבחור בין אופציות המיסוי השונות.**  
23  
24 54. סעיף 64א לפקודה עוסק בחברה משפחתית וקובע, כי הכנסתה החייבת והפסדיה ייחשבו  
25 כהכנסתו או הפסדו של הנישום המייצג. ההסדר האמור, משווה בין המס אשר חל על חברה  
26 משפחתית לבין זה שהיה חל על היחיד בגין אותה הכנסה אשר הפיקה החברה המשפחתית  
27 ככל שהייתה מופקת על ידי היחיד. הנה כי כן, במסגרת סעיף 64א לפקודה נקבע הסדר  
28 ייחודי לחברה משפחתית לפיו הכנסותיה והפסדיה מיוחסים לנישום המייצג. באמצעות  
29 ההסדר האמור נשמרים היתרונות של התאגדות בחברה ועקרון האישיות המשפטית מחד  
30 גיסא והיתרון של קביעת המיסוי בהתאם ליחיד מאידך גיסא (ראה לעניין זה ע"א 306/88  
31 **אורי פלזנשטיין נ' פקיד השומה, חיפה, פ"ד מה (3) 542**). הפיקציה המשפטית האמורה



## בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-01-54776 כץ ואח' נ' פקיד שומה צפת  
ע"מ 17-07-24460 מאיר פמלה ואח' נ' פקיד שומה צפת  
ע"מ 17-06-65365 כץ ואח' נ' פקיד שומה צפת  
ע"מ 17-06-56858 איתמר ואח' נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

- 1 נועדה כדי להטיב עם ציבור הנישומים (ע"א 896/90 פקיד שומה חיפה נ' יהושע הלוי, פ"ד  
2 מט(1) 865). בדרך זו ביקש המחוקק לעודד נישומים לפעול באמצעות חברה.  
3
- 4 55. בית המשפט העליון ציין, כי תכליתו הבסיסית של סעיף 64א לפקודה היא יצירת הסדר  
5 מיסוי מיוחד ל"חברה משפחתית". בהתאם להסדר האמור נוצר "ייצור כלאיים". בית  
6 המשפט הוסיף וציין, כי החברה המשפחתית היא בעלת אישיות משפטית נפרדת אולם  
7 הכנסותיה והפסדיה מיוחסים לנישום, כך שמסך ההתאגדות מוסר חלקית, באופן שדיני  
8 המס החלים על הכנסותיה והפסדיה של החברה המשפחתית הם דיני המס החלים על  
9 יחיד (ע"א 3319/04 ליאור שקלרש נ' פקיד שומה רמלה).  
10
- 11 56. הרקע לקביעת המוסד המשפטי של "חברה משפחתית" בפקודה הוא הרצון להיטיב עם  
12 ציבור הנישומים על-ידי יצירת פיקציה משפטית, לפיה רואים את הכנסתה החייבת של  
13 חברה כהכנסתו של יחיד, על כל המשתמע מכך (ע"א 306/88 אורי פלזנשטיין נ' פקיד  
14 השומה, חיפה, פ"ד מה(3) 542). בעניין פלזנשטיין ציין בית המשפט, כי דמות המפתח  
15 במיסויה של החברה המשפחתית הוא הנישום, שהוא אותו בעל מניות, אשר לפי סעיף  
16 64א(א) לפקודה מייחסים לו את הכנסותיה והפסדיה של החברה. תכונותיו "המיסויית"  
17 האישיות של אותו נישום מולבשות על הכנסתה החייבת של החברה, ולפיהן מחושב שיעור  
18 המס בו מתחייבת החברה המשפחתית. כלומר, מדובר בחברה הנישומה כיחיד. עוד ציין,  
19 בית המשפט, כי שעטנז זה מעורר שורה של שאלות בענייני מיסים, אשר המכנה המשותף  
20 להן הוא ברירת הדין החל-דין היחיד או דין החברה.  
21
- 22 57. בע"א 3574/92 פקיד שומה גוש דן נ' צבי פרג, פ"ד נ(3) 690 ציין בית המשפט העליון, כי  
23 מטרתו של המחוקק בעת חקיקת סעיף 64א הייתה לעודד פעילות באמצעות חברה  
24 משפחתית כך שפעולה כאמור לא תמנע משיקולי מס. זאת, מאחר ורפורמת המס הישיר  
25 הביאה לעליה בשיעור המס על הכנסת חברה ביחס לשיעורי המס אשר הוטלו על הכנסות  
26 היחיד ומשכך נוצר תמריץ להימנע מניהול עסקים באמצעות חברות. לעניין חברה  
27 משפחתית אימץ המחוקק הסדר שונה במסגרתו ביקש לשמור על אישיותה המשפטית  
28 הנפרדת של החברה ויחד עם זאת לעודד התאגדות בחברה באמצעות מתן הטבת מס  
29 הנתונה לנישומים יחידים. הנה כי כן, ההסדר האמור נועד להשוות את נטל המס אשר חל  
30 על חברות משפחתיות למיסוי שהיה מוטל על יחיד.  
31



## בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-01-54776 כץ ואח' נ' פקיד שומה צפת  
ע"מ 17-07-24460 מאיר פמלה ואח' נ' פקיד שומה צפת  
ע"מ 17-06-65365 כץ ואח' נ' פקיד שומה צפת  
ע"מ 17-06-56858 איתמר ואח' נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

- 1 58. בספרו אהרן נמדר, מס הכנסה [יסודות ועיקרים] (מהד' רביעית, 2013) (להלן: "נמדר") עמ'  
2 (493) התייחס נמדר לנסיבות חקיקת הסעיף האמור והתכלית העומדת בבסיסו וציין, כי עם  
3 הכבדת נטל המס המוטל על חברות בעקבות רפורמת המס של שנת 1975 בחרו נישומים  
4 רבים שלא לנהל את עסקיהם באמצעות חברה. המחוקק, אשר היה מעוניין בהתאגדותם  
5 של נישומים לצורך פיקוח קל על נכסיהם, ביקש לעודד נישומים לפעול באמצעות חברה  
6 ובנסיבות אלו חוקק את סעיף 64א לפקודה המתיר לחברה משפחתית להיות נישומה כמו  
7 היחיד. באופן האמור המחוקק הסיר את מסך ההתאגדות של החברה לצרכי מס בעוד  
8 שלצרכים אחרים, כגון הגבלת האחריות, נותרת החברה בעלת אישיות משפטית נפרדת  
9 מבעלי מניותיה.
- 10
- 11 59. אין מחלוקת בין הצדדים, כי סעיף 126(ג) לפקודה אינו חל על יחיד. המערערים סבורים,  
12 כי אין בעובדה זו כדי למנוע את תחולת הסעיף על חברה משפחתית. הם סבורים, כי  
13 העובדה שקביעת המס נקבעת לפי המס החל על היחיד אין בה כדי למנוע את השימוש  
14 במנגנון הזיכוי העקיף אשר חל על חברות. מצאתי, כי אין לקבל את עמדתם האמורה של  
15 המערערים אשר מבקשים לנתק את הקשר שקבע המחוקק בין המס החל על החברה  
16 המשפחתית וזה שחל על היחיד.
- 17
- 18 60. בספרו ציין נמדר, כי במסגרת סעיף 125ב לפקודה נקבעו שיעורי מס מיוחדים על הכנסה  
19 מדיבידנד תוך דחייה של שיעור המס הרגילים המוטלים לפי סעיפים 121 ו-126. הוא  
20 הוסיף, כי לפי הסעיף, שיעורי המס נקבעים לפי זהותו של מקבל הדיבידנד. נמדר התייחס  
21 למקרה בו מקבל הדיבידנד הוא יחיד ולאבחנה בין מקרה שבו מדובר ביחיד שהוא בעל  
22 מניות רגיל לבין מקרה שבו היחיד הוא בעל מניות מהותי. בהמשך ציין, כי **גם דיבידנד**  
23 **המתקבל בידי חברה משפחתית יחויב לפי הכלל האמור**. בהמשך ציין נמדר, כי לפי ההסדר  
24 הקבוע בסעיף 64א לפקודה, הכנסותיה והפסדיה של החברה משפחתית נחשבים להכנסתו  
25 והפסדו של החבר שהוא בעל הזכות לחלק הגדול ביותר ברווחי החברה. הוא הוסיף, כי  
26 חברה משפחתית אינה משלמת מס חברות כנהוג לגבי חברה רגילה אלא מס הכנסה כאותו  
27 יחיד. לטענתו, להסדר האמור יש השלכה לעניין הדיבידנדים בשני מישורים- אם החברה  
28 המשפחתית מחלקת דיבידנד לבעלי מניותיה הם אינם חייבים במס מאחר ועל הרווחים  
29 האמורים שולמו כבר מסים. ובנוסף, **אם החברה המשפחתית היא בעלת מניות בחברה**  
30 **אחרת ומקבלת דיבידנדים בגין כך הרי שהיא תשלם מס כמו כל יחיד המקבל דיבידנד**  
31 **ולא תהיה פטורה מהמס בדומה לחברה**. זאת, בשל העובדה שהיא נישומה כמו היחיד



## בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-01-54776 כץ ואח' נ' פקיד שומה צפת  
ע"מ 17-07-24460 מאיר פמלה ואח' נ' פקיד שומה צפת  
ע"מ 17-06-65365 כץ ואח' נ' פקיד שומה צפת  
ע"מ 17-06-56858 איתמר ואח' נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

- 1 ואין להעביר ליחיד הטבות מס הניתנות לחברה (נמדר, עמ' 197-198). עמדתו של נמדר  
2 המפורטת לעיל מקובלת עליי. עמדה זו עולה בקנה אחד עם לשון הוראות החוק  
3 הרלוונטיות ותכליתן. בהמשך שב נמדר וטען, כי חברה משפחתית נישומה כמו היחיד ולא  
4 כמו חברה רגילה. הוא ציין, כי המס שתשלם החברה המשפחתית יהיה המס השולי של  
5 הנישום המייצג כולל הפטורים וההנחות שאותו יחיד זכאי להם. נמדר הוסיף, כי הוצאת  
6 החברה המשפחתית מגדר חברה לא חלה לגבי כל העניינים וציין נושאים אשר לגביהם  
7 החברה המשפחתית תמשיך להיחשב לחברה כך שהיא תוכל ליהנות מההטבות הקבועות  
8 בחוק (נמדר, עמ' 494).  
9
- 10 61. נמדר התייחס להתחבטות שקיימת בשיטות משפט שונות לגבי אופן מיסוי הכנסותיה של  
11 חברה- האם יש לנהוג בה בנפרד כאישיות משפטית נפרדת ולמסות אותה לצד מיסוי בעלי  
12 מניותיה או שיש לקחת בחשבון את המיסוי של החברה ובעלי מניותיה ולהגביל את המס  
13 הכולל לשיעור המס המוטל על נישום המנהל עסקיו באופן פרטי. הוא ציין, כי קיימות שלוש  
14 גישות שונות. בהתייחסו לשיטת המס אשר אומצה בארץ ציין, כי מיסוי חבר בני אדם  
15 בישראל נעשה בשני שלבים: בשלב הראשון מוטל מס חברות על הכנסות החברה ובשלב  
16 השני מוטל מס על הדיבידנד שקיבלו בעלי המניות מהחברה. נמדר הוסיף, כי שיטת המס  
17 הישראלית אימצה את שיטה המס לפיה על החברה לשלם מס חברות ועל בעלי המניות  
18 לשלם מס על הרווחים המחולקים להם בצורת דיבידנד ( נמדר, עמ' 486-487).  
19
- 20 62. כמצוין לעיל, מנגנון הזיכוי העקיף, אותו מבקשים המערערים להחיל על חברות  
21 המשפחתיות, אינו חל על היחיד. קבלת עמדת המערערים בעניין זה אינה עולה בקנה אחד  
22 עם עמדתו של המחוקק אשר באה לידי ביטוי בסעיף 64א לפקודה. מנגד, סעיף 125ב(3)  
23 לפקודה עוסק בחברה משפחתית ובסוגיית המיסוי בהתאם למס החל על היחיד. אציין, כי  
24 בתיקון מס' 110, במסגרתו תוקן סעיף 125ב, צוין בהצעת החוק, כי מוצע לקבוע, כי שיעור  
25 המס המפורט יחול גם על דיבידנד בידי חברה משפחתית, מכיוון שההתייחסות לחברה  
26 משפחתית היא כאל יחיד.  
27
- 28 63. אציין עוד, כי בסעיף 64א(א)(1) נקבע, כי רווחים שחולקו מהכנסות החברה המשפחתית  
29 יראו כאילו לא חולקו. כאמור, מדובר בהכנסות אשר כבר מוסו בהתאם לשיעור המס החל  
30 על היחיד, בעת הטלת המס על החברה המשפחתית. כאמור, על הכנסתה החייבת של חברה  
31 משפחתית לא מוטל מס חברות והמס המוטל אינו בהתאם לכללים הרלוונטיים למיסוי





## בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-01-54776 כץ ואח' נ' פקיד שומה צפת  
ע"מ 17-07-24460 מאיר פמלה ואח' נ' פקיד שומה צפת  
ע"מ 17-06-65365 כץ ואח' נ' פקיד שומה צפת  
ע"מ 17-06-56858 איתמר ואח' נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

- 1 חברות ותחת זאת המס שמוטל הוא בהתאם לשיעור המס והוראות המס הרלוונטיים  
2 לנישום המייצג. זו גם ההצדקה לקביעה המפורטת בסעיף 64א(א)(1) לפיה יראו ברווחים  
3 שחולקו כאילו לא חולקו, כך שלא יוטל מס פעם נוספת.  
4  
5 64. מס על חברות המשלמות מס חברות נעשה בשיטת מיסוי דו שלבית- תחילה מוטל מס  
6 חברות על הכנסות החברה ובהמשך מוטל מס על בעל המניות כאשר ההכנסות מחולקות  
7 לידיו. מנגד, כאשר מדובר בחברה משפחתית המיסוי נעשה בשיטה חד שלבית. כאמור,  
8 חברה משפחתית נישומה כיחיד לפי סעיף 64א. בתשלום המס האמור החברה המשפחתית  
9 ממצה את חובת המס המוטלת גם על החברה וגם על בעלי מניותיה. משכך, לאחר תשלום  
10 המס על ידי החברה הכנסותיה פטורות ממס ולא מוטל מס נוסף על בעלי המניות בעת  
11 שמחולק להם דיבידנד (ראה לעניין זה נמדר, עמ' 494).  
12  
13 65. בע"א 8847/13 שלמה שפירא נ' פקיד שומה גוש דן נקבע, כי הפטור ממס בגין דיבידנדים  
14 המחולקים מרווחי החברה המשפחתית בהתאם לסעיף 64א(א)(1) לפקודת מס הכנסה  
15 מותנה בכך שרווחים אלה כבר חויבו במס לפי סעיף 64א(א) לפקודה. בית המשפט ציין, כי  
16 בהתאם למודל המיסוי הדו שלבי בשלב הראשון מוטל בהתאם לסעיף 126 מס חברות על  
17 הכנסתה החייבת של החברה בשיעור מופחת מזה אשר משולם על ידי יחידים ובשלב השני  
18 מוטל מס נוסף בעת חלוקת דיבידנד מתוך רווחי החברה לבעלי מניותיה כאשר המטרה היא  
19 לקרב את השיעור המצרפי של שני שיעורי המס האמורים לשיעור המס השולי המוטל על  
20 היחיד מפעילות שאינה מאוגדת. בית המשפט ציין, כי למודל הנוהג במיסוי חברות קיימים  
21 יוצאים מן הכלל וביניהם הסדר המיסוי המיוחד שחל על חברה משפחתית בהתאם לסעיף  
22 64א לפקודה. בית המשפט הוסיף, כי לגבי חברה משפחתית נוהג מודל מיסוי חד-שלבי: על  
23 הכנסות החברה יוטל מס רק פעם אחת, אך בשיעור מס שולי שחל על ה"נישום המייצג"  
24 כיחיד. מס שולי זה, שבו נשא הנישום פעם אחת, בא במקום השילוב המצרפי של שני  
25 המיסים לפי המודל הדו-שלבי, שכאמור מוטלים כרגיל על רווחי חברה בעת התהוותם  
26 ובעת חלוקתם ולכן במקרה כאמור אין הצדקה להטיל מס נוסף בעת חלוקת הרווחים  
27 לבעלי המניות.  
28  
29 66. סבורני, כי החלת מנגנון הזיכוי העקיף על חברה משפחתית אשר לא משלמת מס חברות  
30 ונישומה בשיטת מיסוי חד שלבית לא עולה בקנה אחד עם תכלית החוק וכוונת המחוקק.  
31 קבלת עמדת המערערים לעניין תחולתו של סעיף 126(ג) על חברה משפחתית משמעה, כי



## בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-01-54776 כץ ואח' נ' פקיד שומה צפת  
ע"מ 17-07-24460 מאיר פמלה ואח' נ' פקיד שומה צפת  
ע"מ 17-06-65365 כץ ואח' נ' פקיד שומה צפת  
ע"מ 17-06-56858 איתמר ואח' נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

- 1 החברה המשפחתית לא תחויב במס ובהמשך אף בעלי המניות לא יחויבו במס בעת חלוקת  
2 הרווחים מכוח סעיף 64א(א)(1). לא זו הייתה כוונתו של המחוקק.  
3  
4 67. בעניין זה מצאתי, להביא את דבריו של בית המשפט העליון בע"א 1168/06 אריה ברנוביץ  
5 נ' אגף מס הכנסה פשמ"ג לפיהם, משמחליטים נישומים לפעול באמצעות חברה  
6 משפחתית, הרי שהם מקבלים על עצמם הן את היתרונות שבהתאגדות בדרך זו והן את  
7 החסרונות. כפי שציינתי לעיל, סעיף 64א משווה בין אופן המיסוי החל על חברה משפחתית  
8 לזה החל על היחיד וזאת כדי לעודד התנהלות באמצעות חברה. קבלת עמדת המערערים  
9 במקרה שלפני לעניין תחולתו של סעיף 126(ג) אינה עולה בקנה אחד עם הוראותיו של סעיף  
10 64 והשוויון שהסעיף האמור מבקש ליצור.  
11  
12 68. קביעה לפיה אין להחיל על החברה המשפחתית את ההסדר המעוגן בסעיף 126(ג) עולה  
13 בקנה אחד עם האמור בסעיף 64א לעניין מיסוי הכנסותיה של החברה המשפחתית בהתאם  
14 למס החל על היחיד. יש בכך כדי לתמוך בעמדת המשיב במקרה שלפני, לפיה הסדר הזיכוי  
15 העקיף, אשר אינו חל על היחיד, תחולתו על חבר בני אדם היא לגבי חבר בני אדם אשר  
16 משלם מס חברות בלבד כך שהוא אינו חל על חברה משפחתית.  
17  
18 69. בהתאם להסדר שנקבע בסעיף 64א לפקודה, הרי שהמס המוטל על הכנסת החברה  
19 המשפחתית הוא המס הרלוונטי ליחיד. בהתאם לאמור, הרי שבמקרה בו חברה משפחתית  
20 מקבלת דיבידנד מחברה אשר נמצאת בבעלותה, כבענייננו, הרי שיש לקבוע את המס  
21 בהתאם למס החל על היחיד ואין להחיל עליה את מנגנון הזיכוי העקיף אשר אינו חל על  
22 היחיד אלא על חבר בני אדם אשר משלם מס חברות. בדרך האמורה מושגת מטרתו של  
23 סעיף 64א ומתקיימת קביעתו של המחוקק לעניין יצירת שוויון בין פעולה באמצעות חברה  
24 משפחתית לבין פעולה כיחיד.  
25  
26 70. קבלת עמדת המערערים לעניין תחולת סעיף 126(ג) על חברה משפחתית לא עולה בקנה  
27 אחד עם לשון החוק, התכליות שעמדו בבסיס ההוראות הרלוונטיות והפסיקה. אין מקום  
28 להחיל על חברה משפחתית את הסדר הזיכוי העקיף אשר רלוונטי לחברות שמשלמות מס  
29 חברות וממוסות בהתאם לשיטה הדו שלבית. מדובר בהסדר אשר לא חל על היחיד ועל  
30 חברה משפחתית אשר ממוסה בהתאם ליחיד ולפי השיטה החד שלבית. מקובלת עליי טענת  
31 המשיב, לפיה כדי להגשים את תכלית החוק לא ניתן להחיל על חברה משפחתית רכיב



## בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-01-54776 כץ ואח' נ' פקיד שומה צפת  
ע"מ 17-07-24460 מאיר פמלה ואח' נ' פקיד שומה צפת  
ע"מ 17-06-65365 כץ ואח' נ' פקיד שומה צפת  
ע"מ 17-06-56858 איתמר ואח' נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

- 1 כלשהו מההסדר של המיסוי הדו שלבי המצוי בסעיף 126 וטענתו, כי מתן אפשרות של זיכוי  
2 עקיף לחברה משפחתית הוא בבחינת ערבוב מין שאינו במינו ויוצר עיוותים בשיטת המס.  
3  
4 71. במסגרת סעיף 125ב לפקודה קבע המחוקק הסדר שחל במקרה של דיבידנדים שהתקבלו  
5 על ידי יחידים וחברה משפחתית. קביעת הסדר ליחידים ולחברה משפחתית תחת אותו  
6 סעיף עולה בקנה אחד עם הקביעה לפיה את הכנסתה של חברה משפחתית ממסים לפי  
7 המס המוטל על היחיד. לגבי דיבידנד אשר התקבל על ידי חברה אשר משלמת מס חברות  
8 נקבע הסדר נפרד במסגרת סעיף 126. במסגרת הסעיפים האמורים ערך המחוקק אבחנה  
9 ברורה בין חברה משפחתית לבין חברה אשר משלמת מס חברות. אין בסיס לניסיונם של  
10 המערערים להחיל את ההסדר הקבוע בסעיף 126(ג) על חברה משפחתית אשר אינה משלמת  
11 מס חברות ואמורה לשלם מס בהתאם למס המוטל על היחיד.  
12  
13 72. המערערים העלו טענה לעניין המצב הרלוונטי ככל שהחברה הקנדית הייתה חברת נכס בית  
14 אשר הנכסים בה היו מוחזקים בבעלות החברה המשפחתית וטענו, כי במצב כאמור הרי  
15 שהיחיד היה זכאי ליהנות הן מהזיכוי בגין דיבידנד והן בגין המס שהחברה הקנדית שילמה  
16 ממכירת נכסי המקרקעין.  
17  
18 73. סעיף 64 לפקודה מתייחס לחברת בית וקובע, בין היתר, כי חברת מעטים שכל נכסיה הם  
19 בניינים או קרקעות שהושלמה בניית בניינים עליהן ואשר עומדת בתנאים הנוספים  
20 המופרטים בסעיף היא חברת בית. **אחד התנאים האמורים הוא, כי החברה ביקשה**  
21 **להיחשב כחברת בית, בהודעה שחתמו עליה כל בעלי המניות ונמסרה לפקיד שומה בתוך**  
22 **שלושה חודשים מיום התאגדותה.** אין מחלוקת, כי בענייננו לא הוגשה בקשה כאמור.  
23 לפיכך, המצב המשפטי ביחס לחברת נכס בית אינו רלוונטי לענייננו. בנסיבות אלו, טענתם  
24 האמורה של המערערים אינה רלוונטית ואין בה כדי להועיל להם בערעורים שלפני. כפי  
25 שנקבע בפסיקה, מה שקובע את מצב הנישום ודינו מבחינת מס הוא לא מה שהנישום יכול  
26 היה לעשות ולא עשה אלא רק מה שהוא עשה בפועל (לעניין זה ראה: ע"א 521/65 ון הרטן,  
27 **מפעלי מתכת בע"מ (בפירוק) נ' פקיד השומה תל-אביב 1, פ"ד (3) 625.** בנסיבות אלו,  
28 אינני נדרשת לדון ולהכריע בשאלה, האם ניתן לראות בחברה הקנדית חברה שקופה אף  
29 שבהתאם לדין בקנדה היא חברה אטומה והשאלה, האם ניתן להחיל את סעיף 64 לפקודה  
30 על חברות זרות אשר מחזיקות נכסי נדל"ן מחוץ לישראל.  
31



## בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-01-54776 כץ ואח' נ' פקיד שומה צפת  
ע"מ 17-07-24460 מאיר פמלה ואח' נ' פקיד שומה צפת  
ע"מ 17-06-65365 כץ ואח' נ' פקיד שומה צפת  
ע"מ 17-06-56858 איתמר ואח' נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

74. המערערים טוענים, כי אף אם החברה הקנדית היא חברה נשלטת זרה, הרי שבהתאם  
לסעיף 75 לפקודה יש לאפשר למערערים לקבל זיכוי בגין מס החברות אותו שילמה  
החברה בקנדה. המשיב מצדו טוען, כי טענה זו תיאורטית וכי ממילא סעיף 75 לא קובע  
את אופן המיסוי של הכנסות מדיבידנד למעט הוראות הזיכוי הרעיוני בסעיף 75(ג) ותחת  
זאת הסעיף קובע, כי יש לראות בהכנסות כדיבידנד בידי בעל השליטה. לטענתו, אופן  
המיסוי של בעל השליטה יהיה בהתאם להוראות הקבועות בסעיף 75 או 126(ג) לפי העניין  
וככל שבעל השליטה הוא יחיד או חברה משפחתית יחולו הכללים הקבועים בסעיף 125ב  
ורק במקרה שבו בעל השליטה הוא חברה שאינה שקופה יחולו הכללים המפורטים בסעיף  
126(ג) ויתאפשר זיכוי עקיף.
75. עמדתו של המשיב בעניין זה מקובלת עליו. בהתאם להוראות סעיף 75(ב)(1) רואים  
הכנסות פסיביות מחברה נשלטת זרה אשר טרם חולקו לבעל השליטה בה כאילו הן חולקו  
לו כדיבידנד. כך, בעל השליטה ממוסה בהתאם להכנסות הפסיביות של החברה הזרה אף  
שאלו טרם שולמו לו. הוראות החוק שיחולו על הכנסה זו נקבעות בהתאם לזהותו של בעל  
השליטה. כאשר מדובר ביחיד או חברה משפחתית, כבענייננו, אין תחולה לסעיף 126(ג)  
והוראת החוק הרלוונטית היא זו אשר קבועה בסעיף 125ב, כמפורט לעיל. במקרים אלו,  
לא ניתן יהיה להזדכות על מס החברות אשר שילמה החברה הנשלטת הזרה בחו"ל ותחת  
זאת יתאפשר רק זיכוי ישיר.
76. הנה כי כן, בחינת הוראות הפקודה הרלוונטיות מלמדת, כי אין להחיל על החברה  
המשפחתית את הזיכוי העקיף, אשר אין מחלוקת, כי אינו חל על היחיד. קבלת עמדת  
המערערים לפיה סעיף 126(ג), כנוסחו דאז, חל על חברה משפחתית אינה עולה בקנה אחד  
עם לשון הסעיף או עם תכליתו. כמו כן, עמדה זו אינה עולה בקנה אחד עם ההוראה לפיה  
בעת העברת דיבידנד מהחברה המשפחתית לבעל השליטה רואים אותו כאילו לא חולק כך  
שלא חל מס על היחיד. כפי שצינתי, הוראה זו נובעת מכך שכבר שולם המס המוטל על  
היחיד לאור ההוראה לפיה הכנסת החברה המשפחתית נישומה בהתאם למס המוטל על  
היחיד. לפיכך, ההקשר החקיקתי הספציפי ותכלית הוראות החוק הרלוונטיות יש בהם כדי  
לתמוך בעמדת המשיב לעניין תחולת סעיף 126(ג) על החברה המשפחתית. מצאתי, כי כוונת  
המחוקק הייתה, כי מנגנון הזיכוי העקיף הקבוע בסעיף 126(ג) יחול על חברות המשלמות  
מס חברות בלבד, כי אין הצדקה להחיל מנגנון זה על חברה משפחתית וכי תחולה כאמור  
תהא בניגוד לעמדתו של המחוקק ולתכלית הוראות הפקודה הרלוונטיות לענייננו.



## בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-01-54776 כץ ואח' נ' פקיד שומה צפת  
ע"מ 17-07-24460 מאיר פמלה ואח' נ' פקיד שומה צפת  
ע"מ 17-06-65365 כץ ואח' נ' פקיד שומה צפת  
ע"מ 17-06-56858 איתמר ואח' נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

1

2 77. לפיכך, מקובלת עליי עמדת המשיב, לפיה סעיף 126(ג) לפקודה אינו חל על חברה  
3 משפחתית.

4

5

### עסקה מלאכותית

6

7 78. למעשה, די בקביעתי, לפיה סעיף 126(ג) אינו חל על חברה משפחתית כדי לקבוע, כי דין  
8 הערעורים שבכותרת להידחות. משמצאתי, כי מנגנון הזיכוי העקיף אינו חל על חברה  
9 משפחתית הרי שאין בידי המערערים לעשות שימוש במנגנון זה, בין אם מדובר בעסקה  
10 מלאכותית ובין אם לאו. עם זאת, למעלה מהדרוש מצאתי להתייחס אף לטענות הצדדים  
11 בסוגיה זו.

12

13 79. סעיף 86 לפקודה קובע, כי אם פקיד השומה סבור, כי עסקה או פעולה כלשהי אשר מפחיתה  
14 או עלולה להפחית את סכום המס היא מלאכותית או בדויה או שאחת ממטרותיה  
15 העיקריות הן הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותות, הרי שהוא רשאי להתעלם מהן.  
16 עוד נקבע, כי הימנעות ממס או הפחתת מס ניתן לראותן כבלתי נאותות אף אם אינן נוגדות  
17 את החוק.

18

19 80. במסגרת פסק דינו בע"א 3568/16 תיעוש אחזקה ותפעול מערכות בע"מ נ' פקיד שומה  
20 **כפר סבא** התייחס בית המשפט העליון למבחנים המשמשים לצורך קביעה, האם מדובר  
21 בעסקה אותנטית או מלאכותית. בית המשפט העליון הוסיף וציין, כי סיווג העסקה נבחן  
22 באמצעות מבחן דו-שלבי: תחילה נבחנת השאלה, האם בבסיס העסקה עמד תכנון מס  
23 לגיטימי, קרי תכנון מס חיובי או ניטרלי, או שמדובר בתכנון מס שלילי. נקבע, כי בהינתן  
24 תשובה שלילית לשאלה זו, נבחנת מלאכותיות העסקה. כלומר, רק במידה שמוצאים, כי  
25 מדובר בתכנון מס שלילי הרי שיש לבחון את מלאכותיות העסקה.

26

27 81. ישנם מקרים בהם אף שמדובר בתכנון מס שלילי לא יהיה בכך כדי ללמד, כי מדובר בעסקה  
28 מלאכותית ויש לבחון, האם במקרה הספציפי ניצול יתרון המס הוא לגיטימי. בע"א  
29 2965/08 **סגנון שרותי תקשוב בע"מ נ' פקיד שומה פתח-תקווה** נקבע, כי יתכנו מקרים  
30 בהם ניצולה של הטבה יהיה כולו במישור הפיסקאלי, מבלי שהתקיימה מטרה מסחרית.  
31 בית המשפט ציין, כי תכנון מס שנוצר על-ידי ניצול תמריץ מס שניתן על ידי המחוקק צריך



## בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-01-54776 כץ ואח' נ' פקיד שומה צפת  
ע"מ 17-07-24460 מאיר פמלה ואח' נ' פקיד שומה צפת  
ע"מ 17-06-65365 כץ ואח' נ' פקיד שומה צפת  
ע"מ 17-06-56858 איתמר ואח' נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

- 1 שיחשב כתכנון מס לגיטימי. תכנון מס כאמור יכול להיחשב כ"מלאכותי" מבחינה מושגית,  
2 אולם אין זה סביר, כי פקיד השומה יתעלם מיתרונות המס הנובעים ממנו או יסווגו מחדש.  
3 זאת, מאחר והוא ממלא אחר כוונת המחוקק, ומדובר בתכנון מס חיובי אשר המחוקק  
4 מעודד במפורש במסגרת החוק. מנגד, תכנון מס שלילי הוא תכנון שמנצל פרצות אשר  
5 קיימות בחוק, שהמחוקק אינו מודע להן.  
6  
7 82. בע"א 1211/14 יחזקאל גוטשל נ' פקיד שומה למפעלים גדולים התייחס בית המשפט  
8 העליון להבחנה בין תכנון מס חיובי, נייטרלי ושלילי. בית המשפט העליון ציין, כי תכנון  
9 מס חיובי, מתרחש כאשר הנישום פועל על בסיס מדיניות מכוונת ומוצהרת של המחוקק,  
10 שעניינה מתן פטור או הקלה במס. תכנון מס שלילי, מתרחש במקרה בו הנישום מתכנן את  
11 פעילותו באופן המנוגד לתכלית החקיקה, ועל דרך של ניצול פרצה שהתגלתה בה. ותכנון  
12 מס נייטרלי, עניינו במצבים בהם המחוקק אדיש לאפשרותם של הנישומים להביא לשינוי  
13 של נטלי המס בהם הם חבים.  
14  
15 83. בעניין זה טוען המשיב, כי המערערים ביצעו רצף פעולות ועסקאות מלאכותיות שמטרתן  
16 העיקרית היא הפחתת מס בלתי נאותה ללא טעם מסחרי או כלכלי כלשהו מלבד הימנעות  
17 ממס. לטענתו, בנסיבות אלו יש להתעלם מהפעולות האמורות ומשכך, יש לקבוע, כי  
18 הדיבידנד חולק ישירות למערערים ואת ההכנסה האמורה יש לחייב בשיעור של 30%  
19 בהתאם לסעיף 125(ב) לפקודה תוך זיכוי מיסי חוץ שהמערערים שילמו, ככל ששילמו. קרי,  
20 זיכוי ישיר בלבד.  
21  
22 84. מנגד, המערערים טוענים, כי הפעולות שהם ביצעו נבעו משיקולים מסחריים אליהם  
23 התלווה תכנון מס לגיטימי וניצול הטבה אשר מוקנית להם כחוק- מנגנון הזיכוי העקיף  
24 בסעיף 126(ג) לפקודה. לטענתם, אף אם נראה בהעברת אחזקת המניות בחברה הקנדית  
25 לחברות המשפחתית כתכנון מס הרי שמדובר בתכנון מס המקדם מטרות חיוביות  
26 שהמחוקק ביקש לעודד באמצעות הקלה במס במסגרת הזיכוי העקיף. לטענתם, מדובר  
27 בתכנון מס חיובי שבא לשרת את תכלית החקיקה או לכל הפחות תכנון נייטרלי אשר נגזר  
28 מאופציית מיסוי הפתוחה בפניהם.  
29  
30 85. כפי שפירטתי בפרק הקודם, אשר עסק בסוגיית הזיכוי העקיף, הרי שהמחוקק לא התכוון  
31 להחיל על החברה המשפחתית את מנגנון הזיכוי העקיף ואין מדובר בהטבה אשר מוקנית



## בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-01-54776 כץ ואח' נ' פקיד שומה צפת  
ע"מ 17-07-24460 מאיר פמלה ואח' נ' פקיד שומה צפת  
ע"מ 17-06-65365 כץ ואח' נ' פקיד שומה צפת  
ע"מ 17-06-56858 איתמר ואח' נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

- 1 למערערים בהתאם לחוק. המערערים טוענים, כי בסעיף 126(ג) הקנה המחוקק לנישום  
2 המעוניין בכך מנגנון המתחשב במס הזר אותו שילם הנישום. כאמור, אין בין הצדדים  
3 מחלוקת, כי ההטבה האמורה אינה עומדת לטובת נישום יחיד והמחלוקת היא בשאלת  
4 זכאותה של חברה משפחתית. מחלוקת בה מצאתי לקבל את עמדת המשיב, כמפורט.  
5 קביעה זו מלמדת, כי אין מדובר בתכנון מס חיובי או נייטרלי אלא בתכנון מס שלילי.  
6
- 7 86. בעדותו נשאל קרן, האם לא נעשה עוול כאשר ממסים כאילו הכסף הגיע לידי המערערים  
8 בעוד שאין זה המצב. בתגובה טען, כי בסופו של דבר בכל מצב הדיבידנד ממוסה ב-30%  
9 ומקבל זיכוי של 15% שזה המס ששולם בקנדה. זאת, הן כשמדובר בחברה רגילה בשלב  
10 השני והן כשהכסף מגיע ליחיד. הוא הוסיף, כי כאן ניסו ליצור מנגנון של חברה משפחתית  
11 כך שהכסף לא ימוסה בישראל בטענה לפיה על החברה המשפחתית חל סעיף 126(ג) כך  
12 שתוצאת המס בשלב הראשון היא אפס וכאשר הכסף יועבר ליחיד יטענו שדיבידנד בחברה  
13 המשפחתית הוא פטור. קרן טען, כי בשל כך הוא אינו חש שנגרם עוול מכיוון שבכל מקרה  
14 הכסף היה צריך להיות ממוסה והוא חושב שהקמת המנגנון של החברה המשפחתית היא  
15 זו שעלולה ליצור עוול מאחר ולפי טענת המערערים בסופו של דבר לא ישלמו מס בעוד  
16 שיחידים ובעלי מניות בחברות רגילות ישלמו (עמ' 11 ש' 25-34, עמ' 12 ש' 5-1).
- 17
- 18 87. מקובלת עליי טענת המשיב בסיכומיו לפיה מנגנון הזיכוי העקיף לא נועד כדי להפוך מיסוי  
19 דו שלבי לחד שלבי אלא למנוע מיסוי תלת שלבי, אשר עלול היה להיות מוטל ככל שהן  
20 החברה הישראלית והן הזרה הן חברות אטומות, ולהפוך אותו לדו שלבי. מנגנון הזיכוי  
21 העקיף יוצר שוויון בין נישומים המחזיקים באמצעות חברה אחת לכאלה שמחזיקים  
22 באמצעות שתי חברות- ישראלית וזרה. בענייננו, החברה הקנדית שילמה מס בקנדה ועל  
23 החברה המשפחתית מוטל לשלם מס, בהתאם למס המוטל על היחיד. הדבר עולה בקנה  
24 אחד עם מטרתו של סעיף 126(ג) לפקודה.  
25
- 26 88. כאמור, בבסיס סעיף 64א לפקודה עמדה מטרה של עידוד נישומים לפעול באמצעות חברות  
27 ולצורך כך ניתנה הטבה בדמות הטלת המס המוטל על היחיד. כמו כן, שיטת המיסוי החלה  
28 על חברה משפחתית היא חד שלבית כך שבעת חלוקת דיבידנד על ידי החברה המשפחתית  
29 יראו אותו כאילו לא חולק. זאת, בהתחשב בעובדה שהחברה המשפחתית כבר שילמה את  
30 המס המוטל על היחיד. התכלית שעמדה בבסיס חקיקת סעיף 64א לפקודה לא מתקיימת  
31 מקום בו החברות מוקמות אך לצורך העברת הכספים אליהן במטרה להתחמק ממס



## בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-01-54776 כץ ואח' נ' פקיד שומה צפת  
ע"מ 17-07-24460 מאיר פמלה ואח' נ' פקיד שומה צפת  
ע"מ 17-06-65365 כץ ואח' נ' פקיד שומה צפת  
ע"מ 17-06-56858 איתמר ואח' נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

- 1 , וכאשר לא מתקיימת בחברות פעילות כלשהי ולא מתוכננת להתקיים פעילות כאמור,  
2 כבענייננו.  
3  
4 89. סעיף 64א לפקודה ביקש ליצור שוויון בין נישום אשר פועל כיחיד לבין נישום אשר פועל  
5 באמצעות חברה משפחתית לעניין המס המוטל. בפעולותיהם ביקשו המערערים להפחית  
6 את המס המוטל עליהם כך שלא יתקיים השוויון אשר המחוקק ביקש להשיג בין נישום  
7 הפועל כיחיד לבין נישום הפועל באמצעות חברה משפחתית.  
8  
9 90. מצאתי, כי אין לומר, כי פעולותיהם של המערערים מהוות ניצול הטבת מס שהוקנתה להם  
10 בחוק. פעולת המערערים אינה עולה בקנה אחד עם התכלית שעמדה בבסיס ההוראות  
11 הרלוונטיות ותחת זאת הם פעלו במטרה להתחמק מתשלום מס תוך ניצול ההטבה שקבע  
12 המחוקק אשר לא החיל את הוראות סעיף 126(ג) על חברה משפחתית.  
13  
14 91. בע"א 3568/16 תיעוש אחזקה ותפעול מערכות בע"מ נ' פקיד שומה כפר סבא קבע בית  
15 המשפט העליון, כי מטרתו של סעיף 64א לפקודה היא לעודד התאגדות בחברה. זאת,  
16 באמצעות זה שהוא מקנה לחברה משפחתית הטבות מס הנתונות לנישומים יחידים. בית  
17 המשפט העליון ציין, כי המטרה היא להקנות הטבות מס לגבי הרווחים שהושגו על ידי  
18 החברה עצמה, ולא לגבי רווחים שהוסבו אליה באופן מלאכותי על ידי חברה קשורה, שהיא  
19 אינה חברה משפחתית, ואשר נשלטת על ידי אותו בעל מניות, וזאת במטרה לחסוך בתשלום  
20 המס. בית המשפט העליון מצא, כי במקרה שלפניו באמצעות העברת הכספים מחברה  
21 אחרת לחברה המשפחתית ביקשו המערערים להימנע ממיסוי הרווחים על פי השיטה הדו  
22 שלבית ולהימנע מתשלום מס בגין רווחים אלה, במישור החברה ובעלי המניות כאחד.  
23 נקבע, כי תכנון מס כאמור, אשר מאפשר לחברה שנרשמה כחברה משפחתית להימנע  
24 מתשלום מס על רווחים שאין מקורם בחברה המשפחתית, הוא תכנון מס שהמחוקק לא  
25 שאף להגשים, ואף היה מתנגד לו, ככל שהיה מובא לבחינתו. עוד ציין בית המשפט, כי מצב  
26 דברים זה, יאפשר ואף יתמרץ חברות להקים באופן מלאכותי חברה משפחתית קשורה,  
27 אשר באמצעות הסבת רווחים לפתחה, יוכל בעל השליטה להימנע מתשלום מס כדין על  
28 רווחים על פי שיטת המיסוי הדו-שלבית, הן במישור החברה והן במישור היחיד. נקבע, כי  
29 מדובר בהטבת מס שנוצרה על רקע ליקוי או פרצה בחקיקה, אשר המחוקק לא היה מודע  
30 לה, להבדיל מהטבת מס מכוונת שניתנה על ידו במפורש. מצאתי כי דברים אלו יפים  
31 ונכונים לענייננו.





## בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-01-54776 כץ ואח' נ' פקיד שומה צפת  
ע"מ 17-07-24460 מאיר פמלה ואח' נ' פקיד שומה צפת  
ע"מ 17-06-65365 כץ ואח' נ' פקיד שומה צפת  
ע"מ 17-06-56858 איתמר ואח' נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

- 1  
2 92. בנסיבות אלה, מצאתי כי מדובר בתכנון מס שלילי.  
3  
4 93. כאמור, במקרה בו מדובר בתכנון מס שלילי יש לבחון האם מדובר בעסקה מלאכותית.  
5 הנטל להוכיח, כי מדובר בעסקה מלאכותית מוטל על כתפי המשיב. בהתאם לפסיקה,  
6 המבחן העיקרי לבחינת מלאכותיות העסקה הוא מבחן המטרה המסחרית. במסגרת ע"א  
7 2965/08 סגנון שרותי תקשוב בע"מ נ' פקיד שומה פתח-תקווה התייחס בית המשפט  
8 לתהפוכות שעבר במהלך השנים המבחן המשמש לבחינת קיומה של עסקה מלאכותית. בית  
9 המשפט ציין, כי מבחן הטעם המסחרי נועד לבדוק אם קיים לעסקה טעם מסחרי מלבד  
10 היתרון הפיסקלי אותו ניסה הנישום להשיג. עוד עולה מפסק הדין, כי נדרש טעם מסחרי  
11 יסודי סובייקטיבי.  
12  
13 94. המערערים טוענים, כי הטעם אשר עמד בבסיס הקמת החברות הישראליות והפיכתן  
14 לחברות משפחתיות, באמצעותן החזיקו במניותיהם בחברה הקנדית ואליהן הועברו רווחי  
15 החברה הקנדית לאחר מכירת נכסיה, הוא הרצון להימנע מהבירוקרטיה והמס בקנדה  
16 ומתוך מחשבה על המעבר הבן דורי. לטענתם, הרציונל בהקמת החברות המשפחתיות הוא  
17 הימנעות מהמורכבות הנובעת ממימוש ירושה בקנדה. הם טוענים, כי פעלו למכירת  
18 הנכסים אולם הדבר לקח זמן רב ולכן הם פעלו במקביל בשני המישורים. לטענתם, אין  
19 יסוד לטענת המשיב לפיה מדובר בעסקה שנתפרה עבור ניצול הטבת מס ללא טעם כלשהו  
20 מעבר. עוד הם טוענים, כי לאחר שנים של ניסיונות כושלים למכור את שני הנכסים  
21 האחרונים לא היה בידיהם לצפות, כי הניסיונות יבשילו לכדי מכירה. המערערים טוענים,  
22 כי הקמת החברות המשפחתיות לא רק שהיה בה טעם אלא אף מדובר בטעם יסודי.  
23  
24 95. בעת עדותו נטען בפני כץ נטען, כי מאחר ולא נותרו נכסים בקנדה לא נותר טעם לקיומן של  
25 החברות הישראליות והמערערים יכלו למשוך את הכסף בקנדה. כץ אישר טענה זו והוסיף,  
26 כי כל הכסף היה שוכב בחשבון בקנדה וכדי שאשתו תקבל חלק מהכסף היה עליה לנסוע  
27 לקנדה ולשלם שם מיסים (עמ' 18 ש' 33-30). כץ נשאל האם הכל נעשה מטעמי חיסכון במס  
28 והשיב, כי המטרה הייתה לחסוך את עוגמת הנפש להתעסק עם הדברים בקנדה. הוא טען,  
29 כי הבין שזו הדרך שבה אפשר להעביר את הכסף. לטענתו, הכסף שכב בחשבון של החברה  
30 בקנדה והשאלה הייתה כיצד הוא יכול לקבל את החלק שלו בלי כל העניין של הצוואה וכל  
31 התהליך שצריך לעבור והמיסים שאשתו תצטרך לשלם ומה עושים כדי למנוע את זה (עמ' 18)



## בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-01-54776 כץ ואח' נ' פקיד שומה צפת  
ע"מ 17-07-24460 מאיר פמלה ואח' נ' פקיד שומה צפת  
ע"מ 17-06-65365 כץ ואח' נ' פקיד שומה צפת  
ע"מ 17-06-56858 איתמר ואח' נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

- 1 18 ש' 34, עמ' 19 ש' 4-1). כץ נשאל מה היה הטעם להקים חברה רגילה בארץ ולהעביר אליה  
2 את הכסף מהחברה הקנדית ומדוע לא למשוך את הכסף ישר מהחברה הקנדית. בתגובה  
3 טען, כי הוא אינו זוכר מדוע עשו זאת. הוא הוסיף, כי אינו יכול לשלוח כמה מיסים היה  
4 עליו לשלם בקנדה מאחר ואינו תושב קנדה וכמה מיסים היה צריך לשלם עבור חברה שיש  
5 לה נכסים (עמ' 19 ש' 10-6).
- 6
- 7 96. עדות זו מלמדת, כי לא החשש מפני הבירוקרטיה שיאלצו לעבור יורשי המערערים הנחתה  
8 את המערערים בעת פתיחת החברות המשפחתיות והעברת הכספים אליהן ותחת זאת מה  
9 שהנחה אותם היה רצונם לקבל הטבות מס. שכן, ברי, כי היה בידי המערערים להעביר  
10 את הכספים לארץ כך שיורשיהם כלל לא ידרשו לבירוקרטיה הנטענת בבוא העת.
- 11
- 12 97. טענת המערערים, לפיה הקימו את החברות המשפחתיות, באמצעותן החזיקו במניותיהם  
13 בחברה הקנדית, לאור הבירוקרטיה בקנדה ובין היתר כדי להקל על יורשיהם, לא הותירה  
14 עליו רושם אמין ואינה עולה בקנה אחד עם עובדות המקרה ובעיקר עם העובדה שהפעולות  
15 נעשו בסמוך למכירת כלל נכסי החברה הקנדית, כאשר היה בידי המערערים לקחת את  
16 כספי המכירה ובכך להימנע מהבירוקרטיה הנטענת ומבלי שיורשיהם ידרשו להתמודד עם  
17 הבירוקרטיה האמורה. כאמור, המערערים משכו את כל הכספים מהחברות המשפחתיות  
18 שהקימו עוד בשנת 2013 סמוך למכירת הנכס האחרון שהיה בבעלות החברה הקנדית  
19 וקבלת התמורה בחברות המשפחתיות.
- 20
- 21 98. המערערים זימנו לעדות את עו"ד אוברסקי כדי להוכיח את טענתם בנוגע לפרוצדורות  
22 המסורבלות של דיני ירושה בקנדה. אלא, שאף אם תתקבלנה טענותיהם בעניין זה הרי  
23 שלא יהיה בכך כדי להועיל להם מאחר ופרוצדורות אלו אינן רלוונטיות שעה המערערים  
24 ביקשו למשוך את כל רווחי החברה הקנדית כדיבידנד ואין מדובר במקרה של הורשת מניות  
25 החברה הקנדית או נכסיה. אין להתעלם מהעובדה, כי במקרה בו עסקינן לאחר חלוקת  
26 הדיבידנד לא נותר בחברה הקנדית דבר ואין מדובר במקרה בו המערערים מורשיים  
27 ליורשיהם מניות או נכסים של חברה זרה. לפיכך, אינני מקבלת את הטענה לפיה המטרה  
28 הייתה ריכוז הנכסים בחברות ישראליות. ככל שיש פרוצדורות מסורבלות של דיני ירושה  
29 בקנדה הן לא רלוונטיות כאשר המערערים ביקשו למשוך את כל הרווחים של החברה  
30 בקנדה כדיבידנד ולא להוריש מניות או נכסים שלה. לא את יום פקודתם ראו המערערים  
31 לנגד עיניהם עת בחרו להקים את החברות המשפחתיות ולהחזיק באמצעותן במניות



## בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-01-54776 כץ ואח' נ' פקיד שומה צפת  
ע"מ 17-07-24460 מאיר פמלה ואח' נ' פקיד שומה צפת  
ע"מ 17-06-65365 כץ ואח' נ' פקיד שומה צפת  
ע"מ 17-06-56858 איתמר ואח' נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

- 1 החברה הקנדית. בפעולתם האמורה המערערים לא ביקשו למנוע מיורשיהם הליכים  
2 מסורבלים בקנדה ותחת זאת ביקשו לזכות בהטבות מס בעת משיכת רווחי החברה הקנדית  
3 לאחר מכירת נכסיה. לפיכך, חוות הדעת אשר צירפו לעניין הדין הקנדי ועדותו של עו"ד  
4 אוברסקי אין בהן כדי לסייע להם. בנסיבות אלו, מצאתי שלא להידרש לטענות המשיב לגבי  
5 חוות הדעת האמורה ושאלת המומחיות.  
6  
7 99. בסיכומיהם טענו המערערים, כי הקמת החברות המשפחתיות אינה מלאכותיות והיא  
8 נועדה לצורך החזקה אמתית בחברה הקנדית. אינני מקבלת טענה זו.  
9  
10 100. כץ נשאל במה החברות שהוא ואחיו הקימו עוסקות והאם הייתה בהן פעילות עסקית  
11 מלבד הפקדת הכסף ומשיכתו השיב, כי אינו יודע מה אחיו עושים. כץ העיד, כי לגבי  
12 החברה שלו הוא לא עשה כלום. לטענתו, לא היה טעם מסחרי בהקמת החברה שלו והוא  
13 לא רצה את החברה אלא לקבל את הכסף כאדם פרטי וזה הפתרון שהציעו לו (עמ' 19 ש'  
14 21-30).  
15  
16 101. מעדותו האמורה של כץ עולה, כי לא התבצעה פעילות עסקית בחברה שהקים כץ ולא היה  
17 טעם מסחרי בהקמתה. לגבי עדותו בנוגע לחברות של אחיו אציין, כי האחים לא העידו ולא  
18 הגישו תצהיר עדות ראשית מטעמם וכך הגיש תצהיר מטעם כולם כמי שבקיא בעובדות  
19 הרלוונטיות. לפיכך, ראיתי לאמץ את תשובתו לגבי העדר טעם מסחרי ופעילות עסקית אף  
20 לגבי יתר החברות המשפחתיות בהן עסקין.  
21  
22 102. בעדותו התייחס כץ להליכים של מכירת הנכסים בקנדה וטען, כי יש מספר שלבים ומדובר  
23 בתהליכים שלוקחים כארבעה חודשים. נטען בפניו, כי לטענתו הנכס האחרון נמכר  
24 בתחילת שנת 2012, אולם לפי ההסכם הוא נמכר ב- 11.11.25. בתגובה הפנה לעדותו לעניין  
25 שלבי המכירה וביניהם קבלת הצעה, חתימה על הסכם וסגירה. לטענתו, הסגירה הייתה  
26 אחרי שלושה חודשים. כץ טען, כי המועד הרלוונטי הוא היום שבו הוא מוסר את המפתחות  
27 וכי עד אז הכל יכול להשתבש (עמ' 16 ש' 10-33). בהמשך עדותו נטען בפניו, כי החברות  
28 הרגילות הוקמו בישראל ב- 27.5.11, כלומר, הן הוקמו אחרי שמכרו שני נכסים וסמוך  
29 מאוד למכירת הנכס השלישי. נטען בפניו, כי למעשה הם הקימו את החברות הישראליות  
30 בלי שהיו נכסים כבר. בתגובה טען, כי הוא חושב שזה לא נכון וכי עורך הדין הולך לפי  
31 ההסכם ולא לפי הסגירה (עמ' 17 ש' 13-16).



## בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-01-54776 כץ ואח' נ' פקיד שומה צפת  
ע"מ 17-07-24460 מאיר פמלה ואח' נ' פקיד שומה צפת  
ע"מ 17-06-65365 כץ ואח' נ' פקיד שומה צפת  
ע"מ 17-06-56858 איתמר ואח' נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

- 1  
2 103. בעדותו הופנה כץ לתצהירו ונטען בפניו, כי שם אמר שהמטרה מאחורי הקמת החברות  
3 בישראל הייתה ריכוז נכסיו הקנדים באמצעות חברה ישראלית. נטען בפניו, כי טענה זו  
4 אינה מסתדרת עם העובדה שהקים חברה ברגע שהחליט למכור את הנכסים בקנדה. כץ  
5 השיב, כי הם עבדו במקביל. לטענתו, לאורך כל התקופה הם ניסו למכור את הבניינים ללא  
6 הצלחה. כץ טען, כי ניתנו להם הצעות שהם לא קיבלו. עוד טען, כי עניין הגיל התחיל  
7 להטריד אותו לעשות משהו. כץ הוסיף, כי הם חיפשו ייעוץ של עו"ד וזה לקח את הזמן שלו,  
8 כי הלכו לכמה עורכי דין והיו צריכים להסכים כל האחים שזה מתאים (עמ' 17 ש' 23-17).  
9 לטענתו, הם החלו להקים את החברות וכי לא ניתן לתזמן את המכירות שאנשים באים  
10 ונותנים לי הצעות. כץ הוסיף, כי הגורמים עובדים בקצב שלהם (עמ' 17 ש' 26-24). נטען  
11 בפניו, כי מכירת נכס כמו הנכסים שלו לא נעשית בין לילה ומקדימים לזה הצעה וקיבול  
12 ונדרשת הרבה עבודה. נטען בפניו, כי לפני שחתם על ההסכמים האלה הם כבר ידעו חודשים  
13 מראש והכינו את הקרקע לקראת החתימה. כץ נשאל מדוע הקימו את החברות הישראליות  
14 לצורך החזקת הנכס אם התכוונו למכור. בתגובה טען, כי ניסו למכור אותם ב- 2006 ו-  
15 2008, ולא הגיעו קרוב למחיר ובסוף הגיע מישוהו (עמ' 17 ש' 32-28). נטען בפניו כי הם  
16 החזיקו נכסים לאורך תקופה ואז לא הקימו חברה ישראלית ואת החברות הישראליות  
17 הקימו בדיוק כשמכרו את הנכסים. כץ נשאל מדוע לאורך כל הזמן הארוך לא הוקמו  
18 החברות הישראליות ופתאום כשהתקרב המועד למכירה וצריך להיכנס כסף אז הוקמו  
19 החברות והשיב, כי מדובר בתהליך והיו הרבה הצעות. כץ הוסיף, כי זה היה צירוף מקרים  
20 וזה לא שהלך והקים חברה בשביל זה (עמ' 18 ש' 5-1).  
21  
22 104. כץ נשאל מדוע הוא ואחיו הקימו ארבע חברות ישראליות ולא אחת כאשר היה בידם  
23 להקים חברה אחת ולהישאר עם אותו מנגנון שליטה. כץ השיב, כי אין כרגע על מה לשלוט  
24 וכי הרעיון היה למכור את הנכסים ולהביא את הכסף. כץ הוסיף, כי לכל אחי יש את הדעה  
25 שלו, כי כל אחד לקח את הכסף שלו ולמה להקים חברה משותפת כאשר בין כה וכה קיבל  
26 דיבידנד (עמ' 18 ש' 12-8). עדותו האמורה אינה עולה בקנה אחד עם עדותו המפורטת לעיל,  
27 לפיה החברות הוקמו לצורך ריכוז הנכסים בקנדה ובמקביל לניסיונות למכור אותם ולאור  
28 הזמן הארוך שלקחה מכירת הנכסים.  
29  
30 105. כץ נשאל מדוע הפכו את החברה הרגילה לחברה משפחתית והשיב, כי הוא לא מומחה  
31 גדול בדברים האלה. לטענתו, הוא לא רצה עוד חברה ולא היה צריך אותה. כץ הוסיף, כי



## בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-01-54776 כץ ואח' נ' פקיד שומה צפת  
ע"מ 17-07-24460 מאיר פמלה ואח' נ' פקיד שומה צפת  
ע"מ 17-06-65365 כץ ואח' נ' פקיד שומה צפת  
ע"מ 17-06-56858 איתמר ואח' נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

- 1 הוא רצה לשלם מס כאילו הוא בן אדם פרטי, והפתרון היחיד ששמע הוא חברה  
2 משפחתית, ככה שמסתכלים עליו כאילו החברה היא הוא והוא החברה (עמ' 18 ש' 29-20).  
3  
4 106. קרן נשאל, האם במקרה שהיה לו נכס מקרקעין והיו לו מניות בחברה קנדית ומומחה  
5 קנדי היה אומר לו שלאחר פטירתו זה שהוא מחזיק במניות עלול ליצור שלל בעיות ועלולה  
6 להיות בעיה של צוואה ישראלית שצריך ללכת לקנדה ובאמצעותה להעביר את הנכס, יהיה  
7 צריך לשכור עורכי דין, ויש מס אדמיניסטרטיבי חוץ ממס ירושה שיהיה צריך לשלם לצורך  
8 העברת הנכס, וכי יש פתרון מקובל שבו אם הוא יחזיק את המניות של החברה קנדית לא  
9 באופן אישי אלא באמצעות חברה זרה, זה עשוי לפטור את הבעיה והוא נשאל האם היה  
10 עושה את זה והשיב בחיוב. קרן הוסיף, כי היה עושה כן בשנת 2000 ולא בשנת 2012 לפני  
11 שהוא מקבל דיבידנד. לטענתו, לחכות 12 שנים למצב שבו הוא מוכר חלק מהנכסים אם  
12 לא את כולם ואז להקים את החברה המשפחתית לא נשמע לו הגיוני (עמ' 13 ש' 34-24).  
13 קרן העיד, כי הוא אינו יודע כמה זמן המערערים ניסו למכור את הנכסים וכי הוא יודע  
14 שהחברות המשפחתיות הוקמו בסמוך למכירת הנכס האחרון (עמ' 14 ש' 12-11). נטען  
15 בפניו כי ניסו למכור את הנכסים במשך כ- 12 שנים והוא השיב, כי כבר כשהיה מקבל את  
16 המניות בירושה הוא בוחן את הדברים ובאותה נקודת זמן מנסה להסדיר על הצד  
17 הטוב ביותר, אבל לא בחלוף 12 שנים (עמ' 14 ש' 5-3). קרן ציין, כי החברות הוקמו כאשר  
18 נותר לכל היותר נכס אחד. עוד טען, כי אם היה רוצה להחזיק את הנכסים של החברה  
19 בקנדה או הנכס שנותר שלא בידי הפרטיות הוא היה מקים חברה והעלה שאלה מדוע  
20 להקים חברה משפחתית. הוא ציין, כי חברה רגילה היא חברה אטומה כך שהיחיד מתנתק  
21 מאותה חברה והנכס בקנדה מוחזק על ידי אותה חברה ולא על ידי אותו יחיד. אולם, ברגע  
22 שמקימים חברה משפחתית הופכים את היוצרות, ושוב מחזיקים את הנכס באמצעות  
23 היחיד משום שחברה משפחתית היא חברה שקופה. לטענתו, המערערים אומרים שהקימו  
24 את החברות כדי שלא להחזיק בידי יחיד ואז מקימים חברה משפחתית ושוב מחזיקים  
25 בידי יחיד (עמ' 14 ש' 18-6).  
26  
27 107. הנה כי כן, במשך שנים רבות החזיקו המערערים ישירות במניותיה של החברה הקנדית.  
28 דווקא עם התקדמות מכירת נכסיה של החברה הקנדית הם פעלו לצורך הקמת החברות  
29 הישראליות והפיכתן לחברות משפחתיות והעברת ההחזקה בחברה הקנדית לידי חברות  
30 אלו. כאמור, הפעולות בהן עסקינן נעשו לאחר ששניים משלושת נכסי החברה הקנדית  
31 נמכרו ולקראת מכירת הנכס השלישי והאחרון וכן, לאחר שהמערערים החזיקו במניות



## בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-01-54776 כץ ואח' נ' פקיד שומה צפת  
ע"מ 17-07-24460 מאיר פמלה ואח' נ' פקיד שומה צפת  
ע"מ 17-06-65365 כץ ואח' נ' פקיד שומה צפת  
ע"מ 17-06-56858 איתמר ואח' נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

- 1 החברה הקנדית ישירות ולא באמצעות חברות במשך מספר שנים. הטענה לגבי הרצון לרכז  
2 את הנכסים בחברות ישראליות אינה עולה בקנה אחד עם העובדה שלאחר חלוקת  
3 הדיבידנד בסמוך לאחר מכירת כל נכסי החברה הקנדית, לא נותר בחברה בקנדה שום נכס.  
4 בכל אלו יש כדי לתמוך בעמדת המשיב באשר לטעמים שעמדו בבסיס פעולות המערערים  
5 וכי אין ממש בטענת המערערים לגבי הטעם שעמד בבסיס הקמת החברות הישראליות  
6 והפיכתן לחברות משפחתיות. אציין, כי אף אם הייתה מתקבלת טענת המערערים, לפיה  
7 פעלו מתוך מחשבה על המעבר הבין דורי וכדי למנוע בירוקרטיה מיורשיהם, הרי שאין  
8 באמור כדי ללמד על טעם מסחרי שעמד בבסיס פעולותיהם.  
9
- 10 108. אציין עוד, כי מעדותו של כץ ומהעובדות בפועל עולה, כי החברות הישראליות הוקמו שעה  
11 שלא הייתה בהן ולא הייתה מתוכננת להיות בהן כל פעילות. מטרת החברות הישראליות,  
12 שהפכו בהמשך לחברות משפחתיות, הייתה העברת כספי מכירת נכסיה של החברה הקנדית  
13 בדרך שתאפשר את הפחתת המס על הדיבידנד. בנסיבות אלו ובהעדר טעם מסחרי כאמור  
14 מצאתי, כי פעולותיהם של המערערים מהוות תכנון מס שלילי ללא טעם מסחרי בצדו.  
15 המטרה שהנחתה את המערערים הייתה הפחתת מס תוך שימוש לרעה בתמריצי מס שלא  
16 בהתאם לתכליתם של התמריצים האמורים וכאשר, כאמור, אין כוונה לפעול באמצעות  
17 החברות שהוקמו אלא רק לזכות בהטבות המס. לא זו מטרת ההטבה האמורה.  
18
- 19 109. המערערים טוענים, כי הפעולות אשר ביצעו דווחו בזמן אמת למשיב והייתה לו הסמכות  
20 לבחון אותן בעת שקרו. לטענתם, המשיב לא סירב בזמן אמת לבקשה להחשיב את החברות  
21 כחברות משפחתיות והם סבורים, כי ניתן לראות בכך כמתן אישור לכך. לטענתם, החברות  
22 המשפחתיות אושרו על ידי רשויות המס בישראל והמערערים העבירו את החזקה בחברה  
23 המשפחתית באמצעות המנגנון הקבוע בסעיף 104א תוך הודעה לפקיד השומה על פעולה  
24 זו. המערערים טוענים, כי הודעה לפקיד השומה לגבי השימוש במנגנון בסעיף 104א יש בה  
25 פרוצדורליות, אולם בפועל יש לפקיד השומה סמכות לבחון את מטרת הפעולה ומשלא עשה  
26 כן אין לו להלין אלא על עצמו. לטענתם, המשיב מושך ידיו מאחריותו לבחון פעולות של  
27 נישומים תוך שהוא מסתמך על האפשרות לבחון את המעשים בדיעבד.  
28
- 29 110. אינני מקבלת את טענתם האמורה של המערערים. בעניין זה מקובלת עליי עמדת המשיב  
30 לפיה מדובר באישור טכני בלבד. אין באישור האמור כדי לסייע למערערים וללמד, כי אין  
31 מדובר בעסקה מלאכותית או, כי אין בידי המשיב להעלות טענה כאמור לאחר שניתן



## בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-01-54776 כץ ואח' נ' פקיד שומה צפת  
ע"מ 17-07-24460 מאיר פמלה ואח' נ' פקיד שומה צפת  
ע"מ 17-06-65365 כץ ואח' נ' פקיד שומה צפת  
ע"מ 17-06-56858 איתמר ואח' נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

- 1 אישורו להפוך את החברות לחברות משפחתיות. דין טענותיהם של המערערים לגבי  
2 האישור האמור והמשקל שהם מבקשים לייחס לו להידחות. במועד אישור הבקשה להפוך  
3 חברה לחברה משפחתית לא היה בידי פקיד השומה לדעת מה הבסיס לבקשה והאם מדובר  
4 במהלך מלאכותי שמטרתו הפחתת מס לא לגיטימית. פקיד השומה לא היה אמור לצפות  
5 את פעולותיהם של המערערים לאחר האישור האמור ואת ניסיונם להתחמק מתשלום מס  
6 באמצעות העברת הכספים לחברות המשפחתיות וחלוקת דיבידנד על ידן. כמו כן, במועד  
7 האמור לא היה בידו לדעת האם קיים טעם עסקי לפעולה המבוקשת אם לאו.  
8  
9 111. במקרה שלפני מצאתי, כי לא היה טעם מסחרי כלשהו, ובוודאי שלא טעם יסודי, אשר  
10 עמד בבסיס פעולותיהם האמורות של המערערים.  
11  
12 112. בסיכומיהם טענו המערערים, כי מחקירתו של קרן עולה, כי הפעולה המלאכותית בעיני  
13 המשיב היא הפיכת החברות למשפחתיות. משכך הם סבורים, כי התוצאה שהמשיב התעלם  
14 מהחברות וראה בהחזקה בחברה הקנדית החזקה ישירה אינה התוצאה המתבקשת.  
15 לטענתם, היה על המשיב לקבוע שהמערערים החזיקו בחברה הקנדית באמצעות החברות  
16 הישראליות, כאילו אלו לא הפכו למשפחתיות, ולמסות את המערערים רק על הדיבידנד  
17 שקיבלו בפועל. אינני מקבלת טענה זו.  
18  
19 113. קרן אישר, כי ככל שהמערערים היו מקימים חברה ומעבירים את המניות לפי סעיף 104  
20 המבנה עכשיו היה בעל מניות חברה ישראלית מתחתיו שמחזיקה בחברה קנדית. הוא נשאל  
21 האם יש מלאכותיות במבנה. והשיב, כי יש ואין. לטענתו, אם החברה שקיבלה את אישור  
22 פקיד השומה הייתה נותרת כפי שהיא חברה "רגילה" הרי שלא היינו מתכנסים כאן מאחר  
23 והמיסוי הוא דו שלבי. כלומר, ברגע שמועבר דיבידנד מחברה בקנדה לחברה ישראלית אז  
24 סעיף 126(ג) חל ובסעיף האמור מדובר על מנגנון זיכוי עקיף שלמעשה יוצר תוצאת מס  
25 שהיא אפס. אבל, ברגע שהדיבידנד היה מועבר מהחברה הישראלית לנישומים אז הם היו  
26 מתחייבים בשיעור של 30% בהיותם בעלי מניות מהותיים. לטענתו, השאלה לא הייתה  
27 עולה, כי הרשויות היו מקבלות את המס וזהו. עוד טען, כי מאחר ולא הייתה נוצרת הפחתת  
28 מס במצב שבו החברה הישראלית הייתה נותרת כחברה רגילה אז סעיף 86 שבו מדובר על  
29 הפחתת מס לא היה חל (עמ' 9 ש' 24-34).  
30



## בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-01-54776 כץ ואח' נ' פקיד שומה צפת  
ע"מ 17-07-24460 מאיר פמלה ואח' נ' פקיד שומה צפת  
ע"מ 17-06-65365 כץ ואח' נ' פקיד שומה צפת  
ע"מ 17-06-56858 איתמר ואח' נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

114. קרן העיד, כי כדי להקים חברה משפחתית צריך קודם כל להקים חברה רגילה ולבקש את רשותו של פקיד השומה ורק לאחר האישור מוקמת חברה משפחתית. הוא טען, כי כאן מתחילת התהליך הכוונה הייתה להקים את אותן חברות משפחתיות כדי להגיע להפחתת המס בה עסקינן. קרן נשאל לגבי מצב שאין מדובר בחברה משפחתית אלא בבעל מניות בחברה רגילה שמחזיקה מניות בחברה קנדית, והאם זה מלאכותי והשיב, כי מאחר ואין כאן הפחתת מס, סעיף 86 לא חל ולכן לא היה טוען לעסקה מלאכותית כי אין לו בסיס לכך. הוא נשאל, האם זאת למרות שהחברה הישראלית לא הייתה משלמת שקל אחד לשלטונות המס והשיב, כי הייתה משלמת בשלב השני, מיסוי דו שלבי (עמ' 9 ש' 35, עמ' 10 ש' 1-10). קרן אישר, כי לטענתם, הפיכה של החברה הרגילה לחברה משפחתית יוצרת את המלאכותיות אולם לא רק. לטענתו, לאחר שבוחנים את הדברים לאחר זמן, הקמת החברה הרגילה היתה שלב ראשון מתוך כוונה להקים את אותן חברות משפחתיות (עמ' 10 ש' 11-14).
115. נטען בפני קרן, כי אם לטענתו, חברה רגילה זה לא עניין מלאכותי ומאחר והכסף הגיע לחברה ובשנת 2012 מדברים על מצב שבעלי המניות לא נפגשים עם הכסף והוא נמצא בחברה, הרי שמה שהמשיב אמור היה לעשות זה למסות את זה בחברה רגילה מאחר ואינו מקבל את החברה משפחתית. בתגובה טען, כי בנקודת הזמן הזו החברה הרגילה כבר לא קיימת, היא הפכה למשפחתית, ושאל מה אם כך הוא ימסה (עמ' 11 ש' 11-14). קרן אישר, כי בשנת 2012 הכסף נמצא בחשבון הבנק של החברות ולא של אדם ישראלי (עמ' 12 ש' 12-14). נטען בפניו, כי בשלב זה היה עליו לומר שאם זו לא חברה משפחתית אלא חברה רגילה אז כשיחולק הכסף בעתיד ככל שיחולק אז יחול מיסוי (עמ' 12 ש' 15-16). קרן השיב, כי התואר פה מאוד חשוב ומדובר בחברה משפחתית (עמ' 12 ש' 15-17). לטענתו, מה שעורך הדין מעלה כמשהו תיאורטי שלמעשה לא יכולה להיות לעולם עסקה מלאכותית מכיוון שלטענתו כאשר טוענים עסקה מלאכותית זה מבטל את מה שהוקם. לטענתו, הוקמה חברה משפחתית ומעולם לא טענו שהיא לא חברה משפחתית (עמ' 12 ש' 17-20). קרן שב וטען, כי הקמת החברה רגילה הייתה לצורך הקמת חברה משפחתית (עמ' 12 ש' 22). קרן העיד, כי הוא רואה את כל העסקה כמלאכותית מעת הקמת החברה רגילה עבור החברה המשפחתית. לטענתו, אם הוא מתעלם או רוצה לבטל הוא אמור לבטל את הכל כי זה מכלול אחד ואז הוא חוזר ליחיד (עמ' 12 ש' 27-30). קרן נשאל, האם במידה שהם לא היו מבקשים להפוך את החברה למשפחתית האם הכל היה תקין והשיב, כי המערערים הקימו את החברה הרגילה כדי להפוך אותה לחברה משפחתית. לטענתו, חברה רגילה לא הייתה





## בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-01-54776 כץ ואח' נ' פקיד שומה צפת  
ע"מ 17-07-24460 מאיר פמלה ואח' נ' פקיד שומה צפת  
ע"מ 17-06-65365 כץ ואח' נ' פקיד שומה צפת  
ע"מ 17-06-56858 איתמר ואח' נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

- 1 נותנת להם מאומה אולם הם הקימו את החברה המשפחתית כדי להגיע לאי מיסוי כולל.  
2 לטענתו, ככל שניתן היה להקים חברה משפחתית במישרין מבלי לעבור חברה רגילה, הם  
3 היו עושים את זה (עמ' 12 ש' 33, עמ' 13 ש' 5-1). קרן נשאל האם לטענתו, גם הקמת החברה  
4 הרגילה היא אולי מלאכותית והשיב, כי זה חלק מההתליך לקראת הקמת חברה משפחתית  
5 (עמ' 13 ש' 22-23).  
6  
7 116. עדותו של קרן, לפיה ככל שהחברות הישראליות היו מחזיקות בחברה הקנדית ולא היו  
8 הופכות לחברות משפחתיות לא הייתה עולה טענת מלאכותיות, אין בה כדי להועיל  
9 למערערים או ללמד, כי התעלמות מהפעולה המלאכותית מחזירה אותנו למצב שבו יש  
10 לראות כאילו החברות הישראליות החזיקו במניות החברה הקנדית והן אלו שקיבלו את  
11 הכספים. מהמקרה שלפני עולה בבירור, כי הקמת החברות הישראליות הייתה לצורך  
12 הפיכתן לחברות משפחתיות ולצורך סעיף 86 לפקודה יש להתייחס לפעולות האמורות  
13 כרצף פעולות. עדותו של כץ, לפיה הוא הבין שאי אפשר לקפוץ לחברה משפחתית וכי  
14 צריך להקים חברה רגילה ואחרי איקס זמן להגיש בקשה ואז מקבלים אישור, וזה מה  
15 שרצה (עמ' 18 ש' 25-26), תומכת בקביעה זו.  
16  
17 117. הנה כי כן, מצאתי, כי יש ממש בטענת המשיב לפיה רצף הפעולות אשר עשו המערערים  
18 את הקימו את החברות הישראליות, הפכו אותן לחברות משפחתיות והעבירו אליהן את  
19 מניות החברה הקנדית הן פעולה מלאכותית. המערערים ביקשו לערוך תכנון מס שלילי כדי  
20 להתחמק מתשלום מס בניגוד לעמדת המחוקק. בבסיס פעולותיהם לא עמד טעם מסחרי  
21 והמטרה היחידה הייתה קבלת רווחי החברה הקנדית תוך התחמקות מתשלום מס.  
22 בנסיבות אלו, ולאור הוראות סעיף 86 לפקודה מקובלת עליי עמדת המשיב, לפיה יש לראות  
23 את חלוקת הדיבידנד מהחברה הקנדית כאילו נעשתה ישירות למערערים. כאמור, כל זה  
24 למעלה מהדרוש לאור קביעתי לפיה סעיף 126(ג) אינו חל על חברה משפחתית.  
25  
26 118. בשולי הדברים אציין, כי טענות המערערים לגבי המצב ככל שהיו מחזיקים ישירות  
27 בנכסים בקנדה אינן רלוונטיות בשים לב לכך שהנכסים הוחזקו על ידי החברה הקנדית.  
28  
29 119. אוסיף כאן, כי כאמור על פי עדותו של כץ, כל המערערים משכו את כל הכספים מהחברה  
30 המשפחתית אליהם עוד בשנת 2013 (עמ' 19 ש' 11-12), כך שלא ניתן להשיב את הגלגל  
31 אחורה כמבוקש כטענה חלופית על ידי המערערים. בנסיבות אלו לא מצאתי כל הצדקה



## בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-01-54776 כץ ואח' נ' פקיד שומה צפת  
ע"מ 17-07-24460 מאיר פמלה ואח' נ' פקיד שומה צפת  
ע"מ 17-06-65365 כץ ואח' נ' פקיד שומה צפת  
ע"מ 17-06-56858 איתמר ואח' נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

1 לאפשר כעת למערערים לשנות את ההצהרות שהגישו בדיעבד, כך שתיערך שומה חדשה  
2 באופן שיחויבו החברות במס חברות כאילו אין המדובר בחברות משפחתיות ולמסות כעת  
3 את היחידים על פי הכספים שקיבלו מהחברות לפני כשמונה שנים. בית משפט בוחן האם  
4 נפל פגם בהחלטת המשיב בשים לב למסד הנתונים שהובא בפניו במועד הוצאת השומה  
5 וכעת אין מקום לעתור לבית משפט להורות למשיב לשנות את הצהרות המערערים בדיעבד  
6 לאחר שהתברר להם, כי הדרך בה נקטו ופעלו אולי ואינה מיטיבה איתם. מעבר לכך, על פי  
7 סיכומי התשובה שהגיש המשיב, הוא ערך חישוב ומצא, כי אימוץ הצעה זו יביא לתשלום  
8 מס גבוה יותר מזה שקבע בצו מלכתחילה.  
9

### 10 התוצאה

11 120. הנה כי כן, מצאתי, כי לאור לשון הסעיף ותכליתו הרי שסעיף 126(ג), כנוסחו במועד  
12 הרלוונטי, לא חל על חברה משפחתית ותחת זאת הסעיף מתייחס לחברות אשר משלמות  
13 מס חברות בלבד. קבלת עמדת המערערים בעניין זה אינה עולה קנה אחד עם תכלית  
14 ההוראות הרלוונטיות בפקודה וביניהן הוראת סעיף 64א לפקודה. כמו כן, קבלת עמדה זו  
15 תביא לתוצאה לפיה מחד גיסא יחול זיכוי עקיף ומאידך גיסא לא תחול חבות במס בגין  
16 העברת הדיבידנד למערערים. הדבר אינו עולה בקנה אחד עם כוונת המחוקק ולא זו הייתה  
17 תכלית ההוראות הרלוונטיות.  
18

19 121. עוד מצאתי, כי המערערים ביקשו לערוך תכנון מס שלילי כדי לזכות בהטבות מס אליהן  
20 לא התכוון המחוקק. הקמת החברות הישראליות, הפיכתן לחברות משפחתיות והחזקת  
21 מניותיה של החברה הקנדית באמצעות החברות המשפחתיות, שעה שכל נכסי החברה  
22 הקנדית נמכרו או היו בתהליכי מכירה מתקדמים, וכאשר לא הייתה כל כוונה לבצע פעילות  
23 כלשהי במסגרת החברות המשפחתיות, מלבד שימוש בהן כצינור להעברת רווחי החברה  
24 הקנדית לידי המערערים, מהוות פעולה מלאכותית אשר לא עומד בבסיסה טעם עסקי.  
25 חלוקת הדיבידנד לחברות המשפחתיות ולא ישירות למערערים נעשתה באופן מלאכותי  
26 במטרה להתחמק מתשלום מס. לפיכך, מקובלת עליי עמדת המשיב, לפיה היה בידו  
27 להתעלם מפעולות אלו מכוח סעיף 86 לפקודה ולראות בכספים כאילו הועברו ישירות  
28 למערערים.  
29

30 122. בנסיבות אלו מצאתי, כי לא נפל פגם בשומות אשר הוציא המשיב למערערים.



## בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-01-54776 כץ ואח' נ' פקיד שומה צפת  
ע"מ 17-07-24460 מאיר פמלה ואח' נ' פקיד שומה צפת  
ע"מ 17-06-65365 כץ ואח' נ' פקיד שומה צפת  
ע"מ 17-06-56858 איתמר ואח' נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

1

2 123. לפיכך, הערעורים שבכותרת נדחים. אני מחייבת את כל אחד מהמערערים בתיקים

3 שבכותרת בהוצאות השיב בסך 15,000 ₪ כל אחד (סכום כולל של 60,000 ₪). הסכומים

4 ישולמו בתוך 30 ימים ממועד המצאת פסק הדין, שאם לא כן יישאו הסכומים הפרשי

5 הצמדה וריבית מהיום ועד מועד התשלום בפועל.

6

7

**אני מתירה את פסק הדין לפרסום.**

8

9

המזכירות תמציא לצדדים.

10

11

ניתן היום, י"ט תמוז תשפ"א, 29 יוני 2021, בהעדר הצדדים.

12

עירית הוד, שופטת

13

14