

הנושא: קבלה חלקית של ערעור על שומות, תוך ביטול שומות וקביעת דוח כנחזה שהוגש בצירוף מכתב לוואי; קביעת מועד מכירת מניות ומחירן לצורך חישוב רווח ההון; ניצול לרעה של הוראות אמנה בשינוי סיווג החברה

בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו  
מס' תיק: ע"מ 50783-01-14  
**בפני: כב' השופט מגן אלטוביה**  
המערערת: פרסול הולדינגס  
המשיב: פקיד שומה תל אביב 5  
ניתן ביום: 14.08.2018

העובדות:

1. המערערת, תושבת לוקסמבורג, החזיקה עד לשנת 2008 ב-455,156 מניות סולל מערכות סולריות בע"מ (להלן: "המניות"), בעת שהייתה חברת החזקה תחת משטר פטור ממס על פי חוק חברות ההשקעה הלוקסמבורגי משנת 1929 (להלן: "החוק משנת 1929"). בהתאם להוראות סעיף 27 להסכם בין מדינת ישראל ובין הדוכסות הגדולה של לוקסמבורג בדבר מניעת מס כפל ומניעת התחמקות ממסים בזיקה למסים על הכנסה ועל הון (להלן: "האמנה"), לא חלו עליה הוראות האמנה. ביום 6.11.2007 שינתה המערערת את מעמדה לחברה במעמד SOPARFI, ובכך החילה עליה את הוראות סעיף 13(5) לאמנה, שלפיהן תושב לוקסמבורג המעביר נכס, ניתן לחייבו במס רק בלוקסמבורג. ביום 16.1.2008 מכרה המערערת חלק מהמניות, וביום 12.10.2009 השלימה את מכירת יתרת המניות. המערערת לא חויבה במס בלוקסמבורג בגין ריווח ההון שנצמח לה ממכירת המניות, ובישראל טענה לפטור ממס רווחי הון מכוח הוראות סעיף 13(5) לאמנה.
2. המשיב לא השלים עם שינוי מעמדה של המערערת בעיתוי שלפני מכירת המניות באופן הפוטר אותה מתשלום מס רווחי הון בישראל, וחייב אותה במס בגין ריווח ההון שנצמח לה ממכירת המניות. השגה שהגישה המערערת לא שינתה את דעתו של המשיב, ומכאן הערעור.

נפסק:

1. באשר לשומה לשנת המס 2008, מהוראות סעיף 144(א) לפקודת מס הכנסה עולה, כי דוח הנחזה כדוח שהוגש על ידי פלוני, רואים אותו לכל עניין כאילו הוגש על ידי פלוני. הודגש, כי הרישא של סעיף 144(א) לפקודה אינה מתנה את ההכרה בהגשת הדוח על ידי פלוני, בחתימתו של פלוני על הדוח, אלא מסתפקת בכך שהדוח נחזה כמוגש על ידי פלוני. בסיפא של סעיף 144(א) לפקודה, ראה המחוקק לקבוע חזקה נוספת, שלפיה כל החותם על הדוח רואים אותו כידוע כל עניין שבדוח. דהיינו, לעניין הגשת הדוח וכל הנובע מכך, ניתן לפרש הסעיף, כי די בכך שהדוח נחזה כדוח שהוגש על ידי פלוני גם אם לא נחתם על ידי פלוני. אלא שבית המשפט לא נדרש לכך הואיל והדוח נחתם, הגם שנחתם במכתב לוואי, ולא בגוף הדוח. לפיכך, אין בטענת המשיב, שלפיה החתימה על הדוח "היא אמירה בדבר מחויבות הנישום לאמיתות הדוח", כדי לגרוע מתוקפו של דוח שהוגש ללא חתימה, ולו לצורך מועד הגשתו.
2. אמנם ברגיל דוח לא חתום, אינו דוח. שורת ההיגיון כמו תכלית הסעיף עולים בקנה אחד עם עדות המשיב, כי ברגיל דוח ייחזה ככזה כאשר הוא חתום, ויש מי שנוטל עליו בחתימתו את האחריות לאמור בו. הודגש, כי במקרה זה, נאמר למשיב, כי עורך הדין של החברה בישראל הוא המוסמך לחתום על הדוח, והוא חותם עליו גם כמי שסייע לערוך אותו, וכי בגוף בטופס וגם במכתב לוואי הוא מאשר כי חתם בשם החברה מכוח הסמכות. במקרה זה, יקשה לומר, כי בשל היעדר חתימה טכנית בגוף הטופס עצמו, לא נחזה הדוח ככזה.
3. נדחתה טענת המשיב, כי לפי הוראת ביצוע 9/2004 של רשות המיסים מיום 30.5.2004, דוח שהוגש לא ייראה כדוח אם לא נחתם על ידי הנישום. הוראת ביצוע זו אינה מתיישבת עם הרישה של סעיף 144(א) לפקודה, ואין בכוחה לגבור על הוראות הפקודה. התקבלה טענת המערערת, שלפיה הדוח לשנת המס 2008 הוגש ביום 11.10.2009.
4. התקבלה טענת המערערת, כי השומה בצו לשנת המס 2008 ניתנה בחלוף שלוש שנים מתום שנת המס 2009 שבה הוגש הדוח, ובחלוף שנה מיום הגשת ההשגה שהוגשה ביום 3.9.2012. לפיכך, יש לראות את השגת המערערת על השומה לשנת המס 2008 כאילו התקבלה ביום 2.9.2013, והשומה בצו שהוציא המשיב ביום 29.12.2013 בטלה, משום שהוצאה בחלוף התקופה הקבועה לכך בפקודה.
5. באשר לשומות לשנות המס 2009 ו-2007, התגלעה מחלוקת עובדתית ומשפטית בין המשיב ובין המערערת באשר למועד מכירת המניות. אין חולק, כי במועד שבו נכרת ההסכם למכירת המניות (16.1.2008), כבר החליטה האסיפה הכללית של המערערת לשנות את מעמד המס שלה מחברה בעלת משטר לפי החוק משנת 1929, לחברה בעלת משטר מס רגיל, ולכאורה, לא מתקיים בה האמור בסעיף 27 לאמנה. כך גם אין חולק, כי שינוי מעמד המס נועד להחיל על המערערת את הוראות האמנה, ובפרט את הוראות סעיף 13(5) לאמנה, שלפיו מדינת ישראל אינה רשאית לחייב את המערערת במס בגין רווחיה ממכירת המניות. עם זאת, בית המשפט קיבל את טענת המשיב, כי יש לראות בשינוי המעמד האמור, ניצול לרעה של הוראות האמנה.
6. ככל שמדובר בחלק המניות שלכאורה מכרה המערערת בשנת 2008, התייתר הצורך לדון בטענות הצדדים משהתקבלה השגת המערערת. ככל שמדובר במכירת יתרת המניות בשנת 2009, הרי שעל פי חוות דעת המומחה, על פי החוק המבטל, חברות המנוהלות תחת משטר המס של החוק משנת 1929, היו רשאיות ליהנות ממשטר המס האמור עד ליום 31.12.2010 בכפוף לכך שלא ימכרו את אחזקותיהן. משכך, נראה כי לאחר מכירת 370,000 מניות,

המערערת הייתה אמורה להפוך לחברה בעלת משטר מס רגיל בעל כורחה. על כן, בשלב שלאחר מכירת 370,000 מניות, אין להחיל על המערערת את הוראות סעיף 27 לאמנה, ובהתאם יש להחיל על מכירת יתרת המניות (85,156) את הוראות סעיף 13(5) לאמנה, שלפיהן אין לחייב את המערערת במס בישראל בגין מכירת יתרת המניות בשנת 2009.

7. באשר לשומה לשנת המס 2007, בהתחשב בנסיבות העניין וההלכה בעניין רובינשטיין, נראה כי יש ממש בטענות המשיב באשר לנפקות עיתוי שינוי מעמד המס של המערערת, ככל שמדובר במכירת חלק מהמניות. המהלך החקיקתי בלוקסמבורג אינו נועד להקנות הטבות מס לחברות המנוהלות תחת משטר המס של החוק משנת 1929, אלא להעביר מהעולם משטר מס מזיק, ואין לאפשר למערערת לנצל מהלך חקיקה זה להתחמקות מתשלום מס בישראל, מקום שעם מכירת הנכס היחיד שהיה בידיה, היא נותרה חסרת פעילות עסקית, ובפועל אין כל משמעות לשינוי מעמד המס שלה. כלומר, תכלית שינוי מעמד המס של המערערת הינה התחמקות ממס. אם היה צל צלו של ספק שמא מדובר בתכנון מס לגיטימי שנקלע בדרכה של המערערת, הרי שעובדה זו - היעדר כל תכלית של ממש לשינוי המעמד, מלבד אי-תשלום מס לא בישראל ולא בלוקסמבורג - מסלקת כל צל של ספק. צוין, כי לוקסמבורג לא הטילה מס על רווח ההון שנצמח למערערת ממכירת המניות, ואין במקרה דנן מציאות של כפל מס שהצדדים לאמנה ביקשו למנוע, וגם מטעם זה אין להחיל על המערערת את הוראות סעיף 13(5) לאמנה.

8. בעניין רובינשטיין נקבע, כי ייתכן שעסקה תהא מורכבת מרצף של פעולות ונסיבות. לפיכך, כדי להגדיר את העסקה כאן לצורך בחינת התקיימות התנאים הקבועים בסעיף 86 לפקודה, יש לכלול את המשא ומתן שנוהל כבר בשנת 2007 ואת הסכם העקרונות שנכרת בין הצדדים לעסקה כבר בחודש אוקטובר 2007, כפי שצוין בהסכם ההעברה. כמו כן, יש לכלול את המהלכים שנקטה המערערת לשינוי מעמד המס שלה ביום 6.11.2007.

באשר לכמות המניות שמכרה המערערת, הוסכם בין הצדדים על מכירת 370,000 מניות, ולגבי יתרת המניות בסך 85,156, ניתנה לקונה אופציה שמומשה רק בשנת 2009.

9. בהתחשב בפעולות ובנסיבות המקרה, נראה כי שינוי מעמד המס של המערערת בסמוך למכירת חלק מהמניות מהווה עסקה מלאכותית, והמשיב רשאי ומוסמך להתעלם משינוי מעמד המס של המערערת ביום 6.11.2007 ולייחס לה מכירה של 370,000 מניות כבר בחודש אוקטובר 2007, המועד שבו נחתם הסכם עקרוני למכירת המניות. מאחר שמימוש האופציה ורכישת יתרת המניות מהמערערת היו תלויים בקונה, אין מקום לכלול את יתרת המניות (85,156) בעסקה שיש לייחס למערערת בשנת המס 2007.

10. בניגוד לטענת המערערת, הסכימו הצדדים לאמנה, כי במקרה של ניצול לרעה של דיני המס או האמנה, ניתן להחיל על הנישום המבקש לנצל לרעה את דיני המס או האמנה, את ההוראות האנטי-תכנוניות הפנימיות של ישראל, ובהן הוראות סעיף 86 לפקודה. לפיכך, נקבע כי המשיב היה רשאי להתעלם מהעסקה שהציגה המערערת, ובכלל זה שינוי מעמד המס שלה בשנת 2007, ולייחס לה מכירה של 370,000 מניות בחודש אוקטובר 2007, מבלי שיחולו עליה הוראות סעיף 13(5) לאמנה.

11. באשר למחיר המניות המקורי לצורך חישוב רווח ההון, ניתנה למערערת רשות להמציא למשיב ראיות להנחת דעתו לצורך קביעת המחיר המקורי של 370,000 מניות בהתאם להגדרה הקבועה בסעיף 88 לפקודה.

הערעור של המערערת על השומה שקבע המשיב בצו לשנת המס 2007, נדחה בכפוף לאמור בפסק הדין. הערעורים של המערערת על השומות שקבע המשיב בצו לשנת המס 2008 ו-2009 התקבלו, ושומות אלו בוטלו.

הערעורים התקבלו אפוא, חלקית.

עמ' 1

## בבית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

ע"מ 50783-01-14

בפני: **כב' השופט מגן אלטוביה**

המערערת: **פרוסול הולדינגס**

**ע"י ב"כ עוה"ד אחו פרנק, איל רוזובסקי ונטע ארבל**

נגד

המשיב: **פקיד שומה תל אביב 5**

**ע"י ב"כ עו"ד אלפא ליבנה מפרקליטות תל אביב (אזרחי)**

**פסק דין**

## רקע

המערערת, תושבת לוקסמבורג ועד לשנת 2008 החזיקה ב 455,156 מניות סולל מערכות סולריות בע"מ (להלן: "המניות"), בעת שהייתה חברת החזקה תחת משטר פטור ממס על פי חוק חברות ההשקעה הלוקסמבורגי משנת 1929 (להלן: "החוק משנת 1929"). בהתאם להוראות סעיף 27 להסכם בין מדינת ישראל לבין הדוכסות הגדולה של לוקסמבורג בדבר מניעת מסי כפל ומניעת התחמקות ממסים בזיקה למסים על הכנסה ועל הון (להלן: "האמנה") לא חלו עליה הוראות האמנה. ביום 6.11.2007 שינתה המערערת את מעמדה לחברה במעמד SOPARFI ובכך החילה עליה את הוראות סעיף 13 (5) לאמנה לפיהן תושב לוקסמבורג המעביר נכס ניתן לחייבו במס רק בלוקסמבורג. ביום 16.1.2008 מכרה המערערת חלק מהמניות וביום 12.10.2009 השלימה את מכירת יתרת המניות. המערערת לא חויבה במס בלוקסמבורג בגין ריווח ההון שנצמח לה ממכירת המניות ובישראל טענה לפטור ממס רווחי הון מכוח הוראות סעיף 13(5) לאמנה.

המשיב לא השלים עם שינוי מעמדה של המערערת בעיתוי שלפני מכירת המניות, באופן הפוטר אותה מתשלום מס רווחי הון בישראל, וחייב את המערערת במס בגין ריווח ההון שנצמח לה ממכירת המניות. השגה שהגישה המערערת לא שינתה את דעתו של המשיב ומכאן הערעור שלפני.

## תמצית טענות המערערת

- א. ריווח ההון שנצמח למערערת ממכירת המניות הן ב 2008 והן ב 2009, פטור ממס על פי הוראות האמנה משום היותה של המערערת במועדי מכירת המניות תושבת לוקסמבורג במעמד SOPARFI הכפופה למשטר מס חברות מלא.
- ב. לחילופין המערערת לא הייתה מגיעה לחבות במס משום שמכירת המניות הסבה לה הפסדי הון ריאליים, דהיינו עודף אינפלציוני פטור.
- ג. השומה העצמית של המערערת לשנת המס 2008 הפכה לסופית משום שהשומה שהוציא המשיב בצו הוצאה לאחר המועד שנקבע בפקודה להוצאתה. מטעם זה ומשהעילות ביחס לשנת המס 2009 זהות לעילות של שנת המס 2008 יש לקבל גם את השומה העצמית לשנת המס 2009. כך גם יש לבטל את השומה לשנת המס 2007 נוכח הפיכת השומה העצמית לשנת המס 2008 לסופית.
- ד. דין השומות להתבטל מחמת פגמים שנפלו בשלבי השומה וההשגה, ובין היתר אי מתן זכות טיעון והתנהלות בלתי הוגנת מצד המשיב.
- ה. בהתאם לחוק הלוקסמבורגי נדרשה המערערת לשנות את משטר המס החל עליה מחברה עליה חל החוק משנת 1929 לחברה SOPARFI. שינוי המעמד במועד בו נעשה הוא לגיטימי ואינו נגוע במלאכותיות. הפחתת המס הנובעת משינוי המעמד אינה "בלתי נאותה" משום שהמערערת הייתה חייבת לשנות את מעמדה על פי חוקי לוקסמבורג ושינוי המעמד נעשה בסמוך לאחר כניסתו לתוקף של החוק המחייב לעשות כן ובסמוך לפני המועד בו היה משתנה ממילא מעמדה של המערערת עם מכירת המניות. בהקשר זה מוסיפה המערערת וטוענת כי הנישום רשאי לעשות את הבחירה שהחוק (ובמקרה שלפנינו גם האמנה) מזמין לעשותה כתנאי להנאתו מהטבת מס, ורשאי לכלכל את צעדיו באופן שיהיה זכאי להטבות מס המגיעות לו כדין. המשיב טוען כי שינוי משטר המס החל על פורוסול בוצע משיקולי מס. שינוי המעמד לצורכי מס (מחברת H29 לחברת Soparfi) ועיתוי השינוי (כפי שמתיר החוק הלוקסמבורגי) הינם מטבעם עניינים ששיקולי מס בבסיסם. בחירת משטר מס משפיעה במהותה ובאופן אינהרנטי על האופן בו תמוסה חברה. עובדה זו אינה מעידה, כפי שמבקש לטעון המשיב, כי מדובר בעסקה מלאכותית או בעסקה פסולה.
- ו. יש להחיל על מכירת יתרת המניות בשנת 2009 את הוראות האמנה משום שעל פי החוק הלוקסמבורגי, מכירת חלק מהמניות בשנת 2008 הפכה את המערערת לחברה במעמד SOPARFI.
- ז. לא ניתן להחיל את הוראות סעיף 86 לפקודה, על המקרה כאן משום שהאמנה אינה כוללת הוראה המחילה את הכללים הפנימיים של ישראל ביחס לניצול לרעה של החוק.
- ח. שינוי המעמד של המערערת על פי דיני לוקסמבורג אינו מהווה מכירה של נכסיה ואינו מהווה פירוק על פי דיני לוקסמבורג.

## תמצית טענות המשיב

א. על פי הוראות סעיף 89 (ב) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה"), תושב חוץ חייב במס ריווח הון במכירת מניה של חברה תושבת ישראל.

ב. משאין חולק שהוראות האמנה לא חלו על המערערת במעמדה כחברת החזקה לפי החוק משנת 1929, אזי שינוי מעמדה לחברה עליה חל משטר SOPARFI בעייתי המקנה לה פטור ממס בישראל בגין מכירת המניות, מכוח הוראות סעיף 13 (5) לאמנה, מהווה ניצול של הוראות האמנה לרעה ושימוש בה שלא בתום לב, ועל כן, אין המערערת יכולה ליהנות מהוראות האמנה.

ג. המשא ומתן בין המערערת לבין Wisdage למכירת המניות הבשיל לכדי הסכם עקרוני בחודש אוקטובר 2007 ובסמוך הופקדו המניות בידי נאמן כאשר התמורה בעד המניות הייתה צריכה להיות משולמת לאחר ש Wisdage תמכור את המניות לחברה שלישית. מכאן, שבעת שינוי מעמדה של המערערת לחברה עליה חל משטר SOPARFI כנכר הוכשרה עסקת מכירת המניות.

ד. המערערת חותרת לפטור ממס בגין ריווח ההון ממכירת המניות גם בלוקסמבורג וגם בישראל (כפל פטור) ולא לכך התכוונו הצדדים לאמנה או דיני המס. בהקשר זה מצביע המשיב על עמדת ה OECD לפיה תופעה של כפל פטור ממס אינה רצויה.

ה. החלטת המערערת על שינוי מעמדה בסמוך לפני השלמת עסקת מכירת המניות, מהווה עסקה מלאכותית ובהתאם להוראות סעיף 86 לפקודה, רשאי המשיב להתעלם משינוי מעמדה של המערערת באופן המוציא אותה מגדרה של האמנה. לחילופין ומכוח הוראות סעיף 86 לפקודה, ניתן לראות במערערת כמי שהתפרקה או מכרה את נכסיה מבחינה רעיונית בעת ששינתה את מעמדה לחברה במעמד SOPARFI.

ו. לחילופין וככל שייקבע שמכירת המניות בוצעה בשנים 2008 ו-2009 ולא בשנת 2007 אזי יש למסות את ריווח ההון בשנות המס 2008 ו-2009.

ז. אשר לתוקף השומה לשנת המס 2008, טוען המשיב כי אמנם המערערת באמצעות מייצגה הגישה דוח לשנת המס ביום 11.10.2009 הכולל חתימה של המייצג כמי שסייע בעריכת המסמך אולם ללא חתימה של המערערת. על כן אין לראות בהגשת המסמך האמור משום הגשת דוח. דוח חתום על ידי המערערת הוגש רק לאחר דרישה מצד המשיב, ביום 14.4.2010. בהתאם להוראות סעיף 152 (ג) לפקודה, רשאי היה המשיב להוציא למערערת שומה בצו לשנת המס 2008 עד ליום 31.12.2013. שומה כאמור הוצאה כדין ביום 29.12.2013.

ח. המשיב דוחה את טענת המערערת כאילו במכירת המניות היה לה הפסד הון.

לציין, כי בהחלטה מיום 10.3.2016 ניתן תוקף להסדר דיוני שהגישו הצדדים, לפיו, בין היתר, בית המשפט יכריע במחלוקת בין הצדדים על סמך החומר והראיות המצויים בתיק, בלי שינוהלו חקירות על ידי הצדדים (שם, סעיף 9).

## דיון

### השומה לשנת המס 2008

1. אין חולק שהדוח לשנת המס 2008 שהגישה המערערת ביום 11.10.2009 (נספח 8 לתצהירו של עו"ד דנאי) לא נחתם על ידי המערערת. מכאן, מתעוררת השאלה האם בנסיבות המקרה כאן, יש לראות בדוח האמור דוח בר תוקף לצורך מנין הימים להוצאת שומה בצו, כטענת המערערת או שמא אין לראות בדוח האמור דוח בר תוקף לצורך מנין הימים, כטענת המשיב.

סעיף 144 (א) לפקודה, קובע:

**"דו"ח, אמרה או טופס, הנחזים כניתנים לפי פקודה זו על ידי אדם פלוני או בשמו, רואים אותם לכל ענין כאילו ניתנו על ידי אותו אדם או בהרשאתו, זולת אם הוכח היפוכו של דבר, וכל החותם על כל דו"ח, אמרה או טופס כאלה רואים אותו כמי שידוע כל ענין שבהם."**

2. מהוראות אלה של הפקודה, עולה כי דוח הנחזה כדוח שהוגש על ידי פלוני, רואים אותו לכל ענין כאילו הוגש על ידי פלוני. יודגש, כי הרישא של סעיף 144 (א) לפקודה, אינה מתנה את ההכרה בהגשת הדוח על ידי פלוני בחתימתו של פלוני על הדוח, אלא מסתפקת בכך שהדוח נחזה כמוגש על ידי פלוני. בסיפא של סעיף 144 (א) לפקודה, ראה המחוקק לקבוע חזקה נוספת ולפיה כל החותם על הדוח רואים אותו כיודע כל ענין שבדוח. דהיינו, לענין הגשת הדוח וכל הנובע מכך ניתן לפרש הסעיף כי די בכך שהדוח

נחזה כדוח שהוגש על ידי פלוני גם אם לא נחתם על ידי פלוני. אלא שאיננו נדרשים לכך הואיל וכפי שיובהר, הדו"ח נחתם הגם שנחתם במכתב לוואי ולא בגוף הדו"ח.

נוכח האמור לעיל, אין בטענת המשיב, לפיה החתימה על הדוח "היא אמירה בדבר מחויבות הנישום לאמיתות הדו"ח", כדי לגרוע מתוקפו של דוח שהוגש ללא חתימה ולו לצורך מועד הגשתו. ויובהר, ברגיל דו"ח לא חתום, לא דו"ח הוא. שורת ההגיון כמו תכלית הסעיף עולים בקנה אחד עם עדת המשיב כי ברגיל דו"ח יאה וייחזה ככזה, כאשר הוא חתום ויש מי שנוטל עליו בחתימתו, את האחריות לאמור בו. כבר אדגיש כי במקרה זה שבפני הובהר למשיב כי עורך הדין של החברה בישראל הוא המוסמך לחתום על הדו"ח והוא חותם עליו גם כמי שסייע לערוך אותו - בגוף בטופס וגם במכתב לוואי הוא מאשר כי חתם בשם החברה מכוח הסמכתו. במקרה זה, יקשה לומר כי בשל העדר חתימה טכנית בגוף הטופס עצמו, לא נחזה הדו"ח ככזה.

המשיב מצביע על הוראת ביצוע 9/2004 של רשות המיסים מיום 30.5.2004, לפיה דוח שהוגש לא יראה כדוח אם לא נחתם על ידי הנישום, אולם הוראת ביצוע זו אינה מתיישבת עם הרישא של סעיף 144 (א) לפקודה, ואין בכוחה לגבור על הוראות הפקודה.

3. לתמיכה בטענותיה באשר למועד ואופן הגשת הדוח לשנת המס 2008, צירפה המערערת את תצהירו של עו"ד עידן דנאי (להלן: "עו"ד דנאי") מיום 4.2.2016. בתצהירו, מצהיר עו"ד דנאי כי בתקופה שמחודש ספטמבר 2008 ועד חודש ספטמבר 2010 ייצג את המערערת בכל הקשור לחילוקי הדעות בינה לבין רשות המיסים בישראל בשאלת מיסוי מכירת המניות. עוד הצהיר כי ביום 2.10.2008 מסר לרשות המיסים ייפוי כוח מיום 27.9.2008 לפיו הוסמך לפעול בשם המערערת ולחתום בשמה על כל מסמך הקשור בסכסוך המס.

עוד הצהיר עו"ד דנאי (שם, סעיף 5):

"לאחר דין ודברים, הוסכם בין הצדדים על הסדר דיוני, אשר לפיו, המשך הטיפול בתיק יהיה במסגרת הליך שומתי, כי לצורך העניין תפתח פרוסול תיק אצל פקיד שומה תל אביב 5, וכי פרוסול תגיש לפקיד השומה דו"ח בגין מכירת מניות סולל על ידה. עוד קבע ההסדר הדיוני, כי מחצית הסכום שנוכה במקור כאמור (לרבות הרווחים שנצברו עליו) תועבר לרשות המיסים, וכי המחצית השניה תועבר לחברה ללא ניכוי מס במקור, מבלי לגרוע מזכותה של החברה לתבוע פטור מלא בקשר רווח ההון שנוצר לה במכירה דלעיל (ואת השבת מחצית הסכום שהועבר לרשות המיסים) ותוך שמירה על מלוא טענות הצדדים.

ההסדר הדיוני האמור הועלה על הכתב בחליפת מכתבים מן הימים 22 ו-23 בדצמבר 2008.

...

על פי ההסדר הדיוני דלעיל, ערכתי בשם החברה דו"ח לשנת המס 2008, ובו דיווחה החברה על מכירת המניות נשוא סכסוך המס.

ביום 11.10.2009 הגשתי לפקיד השומה את דו"ח פרוסול לשנת המס 2008. הדו"ח הוגש על ידי, בליווי מכתבי שעליו חתמתי מכוח הרשאתי כאמור לעיל, המציין כי "מצ"ב דו"ח המוגש על ידי החברה".

...

אני הוא אשר ערכתי את הדו"ח לשנת 2008. לפיכך, הוספתי וחתמתי על גבי הדו"ח במקום המיועד למסייע בשכר בעריכת הדו"ח. המקום שנועד לחתימת החברה הנישומה נותר ריק, שכן כאמור, חתימתי בשם החברה ניתנה על גבי המכתב אשר נלווה לדו"ח.

ביום 3 בינואר 2010 התקשרה אלי פקידה ממשרדי המשיב, ומסרה לי, כי עלי להעביר העתק מדרכונו של בעל השליטה בחברה וכן את פרטי חשבון הבנק של החברה.

בהמשך לכך שלחתי לפקיד השומה, ביום 4 בינואר 2010, את המסמכים האמורים.

ביום 1 בפברואר 2010 פניתי אל פקיד השומה ודרשתי הסבר מדוע המס ששולם ושנוי במחלוקת אינו מוחזר לנישומה למרות שחלף המועד החוקי לעשות כן.

...

ביום 14 בפברואר 2010 או בסמוך לאחריו נשלח אליי מכתב פקיד השומה במענה למכתבי, ובו נאמר כי מועד הגשת הדוח שונה, שכן רק בתאריך 3 בינואר 2010 הוגשו כל המסמכים הנדרשים, והחל במועד זה נספר מנין הימים להגשת הדו"ח.

...

ביום 8.3.2010 קיבלתי מכתב מפקיד השומה בו הודיע כי אין לפניו דו"ח שלם, משום שלטענתו חסרה חתימת החברה הנישומה.

...

על אף שחתימת החברה אינה חסרה ואין הכרח בחתימה נוספת בדו"ח, נעניתי לבקשת פקיד השומה במכתבו. ביום 14.4.2010 שלחתי אל פקיד השומה העתק של הדף הראשון של הדו"ח, חתום על ידי פרוסול במקום המיועד לכך. במלל המלווה ציינתי כי הדו"ח החתום מצורף בלי שהדבר יהווה הודאה מטעם פרוסול כי היה צורך בחתימה או המועד המחייב לביצוע החזר המס השתנה.

...

מיד עם המצאת הטופס החתום על ידי פרוסול, עוד באותו היום, 14.4.2010, הוציא פקיד השומה לפרוסול, באמצעותי, הזמנה לדין בדו"ח". (ההדגשות אינן במקור.מ.א.)

לתמיכה בטענותיו צירף המשיב תצהיר מטעם גב' שירלי כהן (להלן: "גב' כהן") מיום 11.5.2016. בתצהירה מאשרת גב' כהן את גרסתו של עו"ד דנאי בדבר הגשת הדוח ביום 11.10.2009 (שם, סעיף 3). בהמשך מצהירה גב' כהן כי הדוח שהוגש ביום 11.10.2009 לא נשא את חתימת המערערת וכך גם מסמכים נוספים שצורפו לדוח. בהמשך, טוענת גב' כהן (שם, סעיף 13):

**"...באין חתימה לאימות ואישור, כמפורט לעיל, אין בנספח 8 אלא סכומים בעלמה. אין הוא בגדר דו"ח, במשמעות דו"ח שהוגש כדין עפ"י סעיף 131 לפקודה".**

כאמור, הצדדים וויתרו על חקירות המצהירים והסכימו שפסק הדין יינתן על סמך "החומר והראיות המצויים בתיק". גב' כהן לא סתרה את גרסת עו"ד דנאי באשר למועד ונסיבות הגשת הדוח לשנת המס 2008 על ידי המערערת ולא טענה שלא ניתן היה לדעת בשם מי הוגש הדוח ביום 11.10.2009. יתר על כן, מעיון "בדין וחשבון על הכנסת החברה בארץ ובחו"ל בשנת המס 2008" (טופס 1214) אשר כאמור הוגש ביום 11.10.2009 (נספח 1 לתצהירה של גב' כהן) מצוין מספר התיק ושם המערערת. מכאן, שעם כל הכבוד, אין מדובר במסמך הכולל רק סכומים בעלמא, אלא דוח אשר נחזה כניתן לפי הפקודה על ידי המערערת, וכפי שהובהר לעיל, לעצם הגשת הדוח די בכך. מסקנה זו מתחזקת נוכח העובדה הנזכרת בתצהירו של עו"ד דנאי, לפיה ביום 3.1.2010 ביקש המשיב מעו"ד דנאי להעביר אליו העתק מדרכונו של בעל השליטה במערערת ואת פרטי חשבון הבנק של המערערת. כאן המקום, כי המסקנה לפיה הדוח שהגישה המערערת ביום 11.10.2009 נחזה כדוח שהוגש לפי הוראות הפקודה, מבוססת על הנסיבות הקונקרטיות במקרה כאן, ואין באמור כדי קביעה לפיה כל דוח שאינו חתום יחזה כדוח שהוגש לפי הוראות הפקודה. כל מקרה צריך להיבחן לפי מכלול הנסיבות הרלבנטיות.

לציין, כי ככל שהמשיב היה סבור, בזמן אמת, שהעדר חתימת המערערת על הדוח לשנת המס 2008, שולל את תוקף הדוח, היה עליו לפנות אל עו"ד דנאי, מיד בסמוך להגשת הדוח ביום 11.10.2009 ולא להמתין עד ליום 8.3.2010. במיוחד כך, כאשר ברור מהתצהירים שלפני שבתקופה האמורה פנה המשיב אל עו"ד דנאי בדרישות להמצאת מסמכים ופרטים הקשורים במערערת.

4. נוכח כל אלה, מקובלת עליי טענת המערערת לפיה הדוח לשנת המס 2008 הוגש ביום 11.10.2009, וכך נקבע.

5. לטענת המערערת השומה בצו לשנת המס 2008 ניתנה בחלוף שלוש שנים מתום שנת המס 2009, בה הוגש הדוח, ובחלוף שנה מיום הגשת ההשגה שהוגשה ביום 3.9.2012. לפיכך, יש לראות את השגת המערערת על השומה לשנת המס 2008 כאילו התקבלה ביום 2.9.2013, והשומה בצו שהוציא המשיב ביום 29.12.2013, בטלה משום שהוצאה בחלוף התקופה הקבועה לכך בפקודה.

6. סעיף 152 (ג) לפקודה, קובע:

**"אם בתוך שלוש שנים מתום שנת המס שבה נמסר הדוח לפי סעיף 131, ובאישור המנהל - בתוך ארבע שנים מתום שנת המס כאמור, או בתום שנה מיום שהוגשה השגה, לפי המאוחר מביניהם, לא הושג הסכם כאמור בסעיף קטן (א) ולא השתמש פקיד השומה בסמכויותיו לפי סעיף קטן (ב), יראו את ההשגה כאילו התקבלה;..."**

7. המשיב אינו חולק על מועד הגשת ההשגה על ידי המערערת ומאשר שהשומה בצו הוצאה למערערת רק ביום 29.12.2013 (סעיף 57 לסיכומי המשיב). משכך ובהתאם להוראות סעיף 152 (ג) לפקודה, יש לראות בהשגה שהגישה המערערת ביום 3.9.2012 כאילו התקבלה.

## השומות לשנות המס 2009 ו-2007

8. נוכח מסקנתי לפיה, ההשגה שהגישה המערערת ביום 3.9.2012 התקבלה, מתעוררת מחלוקת בין הצדדים באשר לתוקפן של השומות לשנות המס 2007 ו-2009, כאשר המשיב טוען, כי השומות האמורות הן "שומות חלופיות" וכל אחת מהן "עומדת על רגליה שלה", ואין בכך שהשגת המערערת על השומה לשנת המס התקבלה כדי לפגוע בתוקפן של השומות לשנות המס 2007 ו-2009 ואילו המערערת טוענת, כי עילות השומה שבצו לשנת המס 2008 לפיהן המניות נמכרו בשנת 2008 ורווח ההון ממכירתן פטור ממס, זהות לעילות השומה שבצו לשנת המס 2009 ומשנתקבלה השגת המערערת על השומה לשנת המס 2008 דין הערעור לשנת המס 2009 להתקבל במלואו. עוד טוענת המערערת, כי בשומה בצו נקבע כי השומה לשנת המס 2007 היא חלופית לשומות לשנות המס 2008 ו-2009. משהתקבלה השגת המערערת לפיה המניות נמכרו בשנת 2008, יש לקבל את הערעור על השומה בצו לשנת המס 2007 המבוססת על מכירה לכאורה של המניות בשנת 2007.

9. בע"א 6181/08 שמואל וינוקור נ' ממונה מס ערך מוסף בעכו (פורסם בתקדין) (להלן: "עניין וינוקור"), דן בית המשפט במקרה בו הוצאו שומות סותרות על ידי רשויות המס וכך קבע (שם פסקה 11):

"לנוכח זאת, יש לומר כי כלל ההשתק השיפוטי יכול למנוע ואף צריך למנוע - באופן עקרוני - הוצאה של שומות סותרות. עם זאת, ככל כלל משפטי, גם כלל ההשתק השיפוטי צריך להיות מופעל בהתאם לתכלית המונחת ביסודו; וכאשר תכלית הכלל אינה מתקיימת, אין מקום להחלתו ... ואכן, תכליתו של כלל ההשתק השיפוטי, על שני ההיבטים שלה לא מתקיימת בהכרח בכל פעם שרשויות המס מוציאות שומות סותרות. כך מבחינת ההיבט המוסרי נראה כי לנוכח מגבלות הזמנים שחלות על רשויות המס בעת הוצאתן של שומות לפי מיטב השפיטה ... הוצאתן של שומות סותרות היא פעמים רבות צעד חיוני המבקש להבטיח את האינטרס של רשויות המס, הוא אינטרס הציבור ... ודוקו: במקרי גבול שבהם קיים ספק ביחס לדרך המיסוי הראויה, אם רשות המס לא תוציא שומה חלופית אשר סותרת את השומה העיקרית, וטענותיה בעניין השומה העיקרית תידחינה בבית המשפט - היא עלולה למצוא את עצמה, בחלוף סד הזמנים הרלוונטי, ללא יכולת גבייה כלל. אי-לכך, כל עוד ברור שהשומה השנייה היא חלופית, במובן זה שהיא תיכנס לתוקף רק אם ייקבע בהליך משפטי כי לשומה העיקרית אין בסיס, אין בהתנהגותן של רשויות המס כדי להפר את חובת תום הלב וההגינות המוטלות עליהן...".

10. להודעת הערעור צירפה המערערת את ההודעה על הוצאת צו עפ"י סעיף 158א לפקודה לשנות המס 2007, 2008 ו-2009 (להלן: "ההודעה"). כך צוין בהודעה:

### "להלן פירוט השומה והנימוקים לשנת 2007 -

...

קבעתי לך רווח הון בסך 47,755,129 ש"ח בשנת 2007 בגין מכירת מניות חברת סולל מערכות סולאריות בע"מ (להלן: "סולל"), חברה תושבת ישראל. קביעה זו מסתמכת על העובדה כי מעמדך המשפטי בלוקסמבורג מחברה שחל עליה הדין הפנימי בישראל במקרה של מכירת נכסיה, לבין חברה שחלה עליה האמנה למניעת כפל מס בין ישראל ללוקסמבורג (להלן "הוראות האמנה"), מהווה פירוק חברה ומכירת נכסיה, במקרה דנן, מכירת מניות סולל. טענה זו מסתמכת על העובדה שחברת פרוסול 1929 וחברת פרוסול במעמד Soparfi מהוות שתי ישויות נפרדות. משכך, העברת מניות סולל בין החברות, מהווה מכירה לפי סעיף 88 לפקודה וחייבת במס לפי סעיף 91 לפקודה בין אם יש לראות בכך פירוק החברה ובין אם לאו. הוראות האמנה לא יחולו במקרה זה לאור הוראות סעיף 27 לאמנה.

לחילופין, קבעתי כי בעצם שינוי מעמדך כאמור חלה מכירה רעיונית של נכסיך, לרבות מניות סולל ויחולו בהתאם הוראות סעיפים 88 ו-91 לפקודה.

לחילופין, קבעתי כי קביעת עיתוי המעבר לסוג חברה שחלות עליה הוראות האמנה מהווה עסקה מלאכותית שמטרתה העיקרית הימנעות ממס ו/או הפחתת מס בלתי נאותה וחל עליה סעיף 86 לפקודה."

בהמשך אותה ההודעה, צוין:

...

קבעתי כי יש לראות את מכירת מניות סולל לחברת Wisdage בשנים 2008-2009 כאילו בוצעה על ידך ולא על ידי חברת פרוסול במעמד Soparfi. לפיכך, קבעתי כי רווח ההון ממכירת מניות סולל שהוצהר על ידך בשנים 2008-2009 אינו פטור ממס. קביעה זו מסתמכת על העובדה כי הוראות האמנה אינן חלות על חברת פרוסול 1929, ומאחר ורווח ההון נצמח לך בתקופת היותך חברת פרוסול 1929 הרי שלא יחול פטור בעת המכירה.

זאת ועוד, אין להחיל את הוראות האמנה על עליית הערך שנצמחה עד למועד השינוי במעמדך המשפטי בלוקסמבורג לחברה במעמד Soparfi, זאת הן בשל הוראות סעיף 27 לאמנה והן בשל העובדה שמדינת לוקסמבורג מתייחסת לעליית ערך זו כאילו נצמחה על ידך וזאת למרות שהמכירה נעשית על ידי ה - Soparfi (בלוקסמבורג ניתן STEP-UP). לא זו אף זו, תכליתה המפורשת של האמנה למניעת כפל בין ישראל לבין לוקסמבורג הינה מניעת התחמקות ממס. משמעות קבלת טענתך בהקשר זה הינה שכל עליית הערך עד למועד השינוי לא תחויב במס רווח הון וזאת בניגוד גמור לתכלית האמנה."

11. מהנסיבות שתוארו לעיל, עולה כי בין המשיב לבין המערערת התגלעה מחלוקת באשר למועד מכירת המניות. מחלוקת זו היא מחלוקת עובדתית ומשפטית, לפי שמתצהירו של Martin Maria Ghislain Schoonbroodt (להלן: "מרטיין") אשר צורף כתמיכה לערעור המערערת (לא אומת עקב הסכמת המשיב לאימות התצהיר עם הגעתו של המצהיר בישראל), עולה כי ביום 16.1.2008 נכרת ההסכם למכירת המניות. אלא שלטענת המשיב עוד קודם לכן בוצעו פעולות בקשר עם מכירת המניות אשר השתכללו לכדי מכירת המניות כבר בשנת 2007. על כך יש להוסיף את טענות המשיב באשר לנפקות שינוי מעמדה של המערערת על פי דיני המס בלוקסמבורג. על כן, ובכדי שהאינטרס הציבורי לא ייחא חסר, נראה שנכון עשה המשיב כאשר העלה את מכלול הטענות הרלבנטיות לנסיבות עסקת מכירת המניות ונפקותן לעניין המס, ואין למצוא פגם בכך שמלבד השומות לשנות המס 2008 ו-2009 המתחייבות מהעובדות שאינן במחלוקת (מכירת חלק מהמניות בשנת 2008 ואת יתרתן בשנת 2009), הוציא המשיב שומה חלופית נוספת לשנת המס 2007 המבוססת על הנימוקים שפורטו לעיל, כאשר ברור שאין מדובר בניסיון לגבות כפל מס על אותה עסקה.

12. טענת המערערת לפיה עם קבלת ההשגה על השומה לשנת המס 2008 יש לקבל את הערעור לשנת המס 2009 לפי שמדובר בעילות זהות, אינה יכולה להתקבל, מקום שההשגה התקבלה מחמת חוסר סמכות/התיישנות בשל חלוף התקופה בה יכול היה פקיד השומה לעשות שימוש בסמכויותיו. לכך יש להוסיף, כי מתצהירו של מרטיין עולה כי לפי הוראות הסכם מכירת המניות 370,000 מניות נמכרו במחיר \$28.4262 ובנוסף ניתנה לקונה אופציה לרכישת 85,156 מניות נוספות באותו מחיר (שם, סעיף 8). ביום 12.10.2009 מימשה הקונה את האופציה שניתנה לה ורכשה את יתרת המניות. דהיינו, בשנת 2009 ביצעה המערערת מכירה נוספת של מניות ויש לברר את חבות המס ביחס לעסקה זו במסגרת השומה לשנת המס 2009.

## השומה לשנת המס 2009

13. לתמיכה בטענותיה לעניין נפקות המעבר מחברה הנתונה למשטר המס של החוק משנת 1929 לחברה במעמד SOPARFI, צירפה המערערת חוות דעת משפטית מטעם Eric Fort חבר בלשכת עורכי הדין בלוקסמבורג ונראה כבעל הכשרה וניסיון רלבנטיים (להלן: "המומחה").

בחוות דעתו מסביר המומחה כי ביום 22.12.2006 נחקק בלוקסמבורג חוק המבטל את החוק משנת 1929 (להלן: "החוק המבטל"). לגבי חברות שהתאגדו לפני 20.7.2006, נקבע כי הן רשאיות להמשיך לפעול לפי משטר המס שבחוק משנת 1929 עד ליום 31.12.2010 בכפוף לכך שלא ימכרו את אחזקותיהן לצד שלישי. עוד עולה מחוות הדעת כי על פי חוקי לוקסמבורג גם קודם לחקיקת החוק המבטל ואף קודם לכריתת האמנה רשאיות היו חברות אשר בחרו במשטר המס שבחוק משנת 1929 לשנות את מעמדן ולעבור למשטר מס רגיל.

14. סעיף 1 לאמנה אשר נכרתה בין ממשלת ישראל לבין ממשלת לוקסמבורג ביום 13.12.2004, קובע כי האמנה תחול על בני אדם שהם תושבי אחת המדינות המתקשרות או שתיהן. סעיף 13 לאמנה עוסק ברווחי הון, ובין היתר קובע (שם, פסקה 5):



**"רווחים שמפיק תושב מדינה מתקשרת מהעברת נכס שאיננו זה הנזכר בפסקאות 1, 2, 3 ו-4 ניתן לחייבם במס רק במדינה המתקשרת שהמעביר הוא תושבה, אם התושב הוא בעל הזכות שביוסר לגבי הנכס שמניב את רווחי ההון".**

מכוח הוראות סעיף 13 (5) לאמנה נראה לכאורה שניתן לחייב את המערערת, תושבת לוקסמבורג בגין רווחיה ממכירת המניות רק בלוקסמבורג.

15. סעיף 27 לאמנה עוסק "בהוצאה מהכלל של חברות מסוימות" וכך הוא קובע:

**"אמנה זו לא תחול על חברות החזקה (societe holding) כמשמעותו בחוקים מיוחדים של לוקסמבורג, כיום החוק (loi) מ-31 ביולי 1929 והצו (arrete grand-ducal) מ-17 בדצמבר 1938 וכן לא תחול על הכנסה הנצמחת מחברות כאמור לתושב ישראל, ולא על מניות או זכויות אחרות בחברות כאמור שבבעלות אדם כאמור."**

16. אין חולק שבמועד בו נכרת ההסכם למכירת המניות (16.1.2008) כבר החליטה האסיפה הכללית של המערערת לשנות את מעמד המס שלה מחברה בעלת משטר לפי החוק משנת 1929 לחברה בעלת משטר מס רגיל ולכאורה, לא מתקיים בה האמור בסעיף 27 לאמנה. כך גם אין חולק, ששינוי מעמד המס נועד להחיל על המערערת את הוראות האמנה ובפרט את הוראות סעיף 13 (5) לאמנה, לפיו מדינת ישראל אינה רשאית לחייב את המערערת במס בגין רווחיה ממכירת המניות. אלא, שלטענת המשיב, יש לראות בשינוי האמור ניצול לרעה של הוראות האמנה.

ככל שמדובר בחלק המניות שלכאורה מכרה המערערת בשנת 2008, התייתר הצורך לדון בטענות הצדדים לפי שכאמור השגת המערערת התקבלה. ככל שמדובר במכירת יתרת המניות בשנת 2009, הרי שעל פי חוות דעת המומחה, על פי החוק המבטל, חברות המנוהלות תחת משטר המס של החוק משנת 1929 היו רשאיות ליהנות ממשטר המס האמור עד ליום 31.12.2010 בכפוף לכך שלא ימכרו את אחזקותיהן. משכך, נראה כי לאחר מכירת 370,000 מניות, אמורה הייתה המערערת להפוך לחברה בעלת משטר מס רגיל בעל כורחה. על כן, בשלב שלאחר מכירת 370,000 מניות, אין להחיל על המערערת את הוראות סעיף 27 לאמנה, ובהתאם יש להחיל על מכירת יתרת המניות (85,156) את הוראות סעיף 13 (5) לאמנה, לפיהן אין לחייב את המערערת במס בישראל בגין מכירת יתרת המניות בשנת 2009, וכך נקבע.

### השומה לשנת המס 2007

17. לטענת המשיב, "החלטתה של המערערת להמיר את משטר המס החל עליה הינה שימוש לרעה בזכויות ובמוסדות משפטיים, לשם הימנעות ממס, ובקיצור: "עסקה מלאכותית" כמשמעותה בסעיף 86 לפקודה". לביסוס טענתו לעניין מלאכותיות העסקה, מצביע המשיב על פסק הדין בע"א 3415/97 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' יואב רובינשטיין ושות' חברה לבנין פיתוח ומימון בע"מ (פורסם במיסים) (להלן: "עניין רובינשטיין") ועל פסק הדין בע"א 10666/03 סילבאן שיטרית נ' פקיד שומה תל אביב 4 (פורסם במיסים).

18. סעיף 86 לפקודה, קובע:

**"היה פקיד השומה סבור, כי עסקה פלונית המפחיתה, או העלולה להפחית, את סכום המשתלם על ידי אדם פלוני היא מלאכותית או בדויה, או שהסבה פלונית אינה מופעלת למעשה, או כי אחת ממטרותיה העיקריות של עסקה פלונית היא הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותות, רשאי הוא להתעלם מן העסקה או מן ההסבה, והאדם הנוגע בדבר יהא נישום לפי זה. הימנעות ממס או הפחתת מס ניתן לראותן כבלתי נאותות אפילו אינן נוגדות את החוק. לענין זה, "עסקה" - לרבות פעולה."**

19. כך נקבע בעניין רובינשטיין (שם פסקה 9 לפסק הדין של כבוד הנשיא א' ברק):

**"עסקה מלאכותית אין משמעותה עסקה בלתי חוקית. על פי רוב, מדובר בעסקה חוקית, אך מטעמים מסוימים, המחוקק רואה בה עסקה בלתי לגיטימית בהקשר הפיסקאלי. המתח איננו, איפוא, בין חוקי לבלתי חוקי; המתח הוא בין לגיטימי לבלתי לגיטימי מבחינת דיני המס; המתח הוא בין עסקה שמפחיתה מס באופן לגיטימי לבין עסקה שמפחיתה מס באופן בלתי לגיטימי. הדילמה היא בקביעת קו הגבול בין תכנון מס לגיטימי לתכנון מס בלתי לגיטימי. הרצון הוא**

לקבוע את קו הגבול ולאזן בין זכותו של הנישום לתכנן את המס על ידי ניצול לגיטימי של דיני המס השונים, ובין האינטרס הציבורי בגביית מס ובקיום מערכת מס צודקת ושוויונית".

...

אכן, קביעת המלאכותיות של העסקה תלויה בנסיבות ובמטרות. כל עסקה ונסיבותיה ומטרותיה שלה. על פי מכלול הנסיבות והמטרות תיקבע מלאכותיותה."

20. בהתייחסו לנסיבות "העסקה" נשוא דיונו, טוען המשיב כי המערערת רשאית הייתה לשנות את מעמד המס שלה גם קודם שנחקק בלוקסמבורג החוק המבטל. החוק קבע, שחברת החזקה 1929 תהא זכאית ליהנות ממעמד זה עד 31.12.2010 ולא דחק בחברה כאמור להזדרז ולשנות את מעמד המס שלה. החוק בוודאי לא בא לתת תמריץ להתחמקות ממס על רווח הון שנצמח בחברת אחזקה במעמד מס שלפי החוק משנת 1929. החלטתה של המערערת לשנות את מעמד המס שלה לא התחייבה ממצוות המחוקק. ההחלטה נבעה מרצונה להתחמק מהחבות במס במכירת מניות סולל, ועיתוי ההחלטה נגזר מהמכירה. מוסיף המשיב וטוען, כי המחוקק בלוקסמבורג ביטל את הטבות המס הטמונות במשטר המס של חברת אחזקה במעמד מס שלפי החוק משנת 1929. גם האמנה קבעה שלמשטר מס זה לא תהיה נפקות, במישור הבין מדינתי, אלא שהצדדים לאמנה לא התכוונו להיטיב עם חברת אחזקה במעמד מס שלפי החוק משנת 1929, ולא צפו מצב, בו חברה, אותה הוציאו מתחולת האמנה, תקבל בינה לבין עצמה החלטה בדבר שינוי מעמדה למס לצורך עסקה שתצמיח לה רווח הון ותקנה לעצמה פטור ממס. עוד נטען, כי החלטת המערערת לשנות את מעמד המס שלה, בהתחשב בכך שהחזיקה בנכס אחד בלבד אותו עמדה למכור הינה פעולה "חשודה" ועסקה מלאכותית בהתחשב בכלל נסיבות העניין.

21. בהתחשב בנסיבות העניין כאן וההלכה כפי שנקבעה בעניין רובינשטיין, נראה כי יש ממש בטענות המשיב באשר לנפקות עיתוי שינוי מעמד המס של המערערת, ככל שמדובר במכירת חלק מהמניות.

בחוות דעתו, מתייחס המומחה לנסיבות חקיקת החוק המבטל את החוק משנת 1929, וכך הוא כותב (שם ע' 3):

"after a first blame in 2003 from the Economic and Financial Affairs Council of the European Union considering the 1929 Holding Regime as a harmful tax regime pursuant to the Code of Conduct for Business Taxation and a second blame in 2006 pursuant to the decision of European Union Commission of 19 July 2006 on aid scheme C 3/2006 implemented by Luxembourg for 1929 Holding Companies and billionaire holding companies considering the 1929 Holding regime as a state aid incompatible with article 87 of the Treaty on European Union ...Luxembourg enacted the Luxembourg law dated 22 December 2006 abolishing the 1929 Holding regime ... for existing companies with effect as of 31 December 2010."

22. מהאמור לעיל, עולה שתכליתו של החוק הלוקסמבורגי המבטל את החוק משנת 1929, למנוע את המשך קיומו של משטר מס מזיק. בהקשר זה, יש להזכיר כי האמנה נכרתה בשנת 2004 והצדדים לאמנה ראו לנכון להוציא חברות החזקה המנוהלות תחת משטר המס של החוק משנת 1929 מהטבות המס שבאמנה (סעיף 27 לאמנה). בהתחשב באלה, אך ברור הוא שהאפשרות שהוקנתה לחברות החזקה המנוהלות תחת משטר המס של החוק משנת 1929 להפוך לחברות רגילות, לא נועדה להיטיב את מצבן מבחינת דיני המס אלא לסיים את משטר המס המזיק תחתיו פעלו. לפיכך, ניצול המהלך שנועד להעביר מהעולם את משטר המס של החוק משנת 1929 לצורך התחמקות ממס על רווח הון ממכירת המניות על ידי המערערת, מהווה תכנון מס בלתי לגיטימי. מקובלת עליו טענת המשיב, לפיה לא לכך התכוונו יוזמי חקיקת החוק שנועד לבטל את משטר המס המזיק לפי החוק משנת 1929 ואף לא הצדדים לאמנה. בוודאי שכך, מקום שעיתוי שינוי מעמד המס לכאורה נתון בידיה של המערערת באופן שחיובה במס או הפטרתה ממנו תהיה תלויה אך ורק בבחירתה. במילים אחרות, המהלך החקיקתי בלוקסמבורג לא נועד להקנות הטבות מס לחברות המנוהלות תחת משטר המס של החוק משנת 1929 אלא להעביר מהעולם משטר מס מזיק, ואין לאפשר למערערת לנצל מהלך חקיקה זה להתחמקות מתשלום מס בישראל מקום שעם מכירת הנכס היחיד שהיה בידיה נותרה המערערת חסרת פעילות עסקית ובפועל אין כל משמעות לשינוי מעמד המס שלה. משמע כל תכלית שינוי מעמד המס של המערערת היה לשם התחמקות ממס. אם היה צל צלו של ספק בליבי שמע מדובר בתכנון מס לגיטימי שנקלע על דרכה של המערערת, הרי שעובדה זו, העדר כל תכלית של ממש לשינוי המעמד מלבד אי תשלום מס לא בישראל ולא בלוקסמבורג, מסלקת לדידי כל צל של ספק. יצוין, כי לוקסמבורג לא הטילה מס על רווח הון שנצמח למערערת ממכירת המניות ואין במקרה כאן, מציאות של כפל מס אותה ביקשו הצדדים לאמנה למנוע, וגם מטעם זה אין להחיל על המערערת את הוראות סעיף 13 (5) לאמנה.

23. בעניין רובינשטיין נקבע: "עסקה אין משמעותה פעולה אחת בלבד. עסקה יכול שתהא מורכבת מרצף של פעולות ונסיבות" (שם פסקה 11). מכאן, שבכדי להגדיר את העסקה כאן לצורך בחינת התקיימות

התנאים הקבועים בסעיף 86 לפקודה, יש לכלול את המשא ומתן שנוהל כבר בשנת 2007 והסכם העקרונות שנכרת בין הצדדים לעסקה כבר בחודש אוקטובר 2007, כפי שצוין בסעיף 3 למבוא בהסכם ההעברה (תרגום) שצורף לתצהירו של מרטין:

**"במהלך שנת 2007 הוחל במו"מ בין בעלי המניות של Prosol Holding SA לצורך המכירה כמקשה אחת של מניותיהם לקונה יחיד. במסגרת מו"מ זה נחתם הסכם עקרוני במהלך אוקטובר 2007 בין המוכר, צד א', לבין מר מרטין שונברודט, המוכר היטב לצדדים."**

כמו כן יש לכלול את המהלכים שנקטה המערערת לשינוי מעמד המס שלה ביום 6.11.2007.

באשר לכמות המניות שמכרה המערערת. מתצהירו של מרטין עולה כי הוסכם בין הצדדים על מכירת 370,000 מניות ולגבי יתרת המניות בסך 85,156 ניתנה לקונה אופציה שמומשה רק בשנת 2009.

בהתחשב בפעולות ובנסיבות שלעיל, נראה כי שינוי מעמד המס של המערערת בסמוך למכירת חלק מהמניות מהווים עסקה מלאכותית, והמשיב רשאי ומוסמך להתעלם משינוי מעמד המס של המערערת ביום 6.11.2007 ולייחס למערערת מכירה של 370,000 מניות כבר בחודש אוקטובר 2007, המועד בו נחתם הסכם עקרוני למכירת המניות. מאחר ומימוש האופציה ורכישת יתרת המניות מהמערערת הייתה תלויה בקונה איני רואה לנכון לכלול את יתרת המניות (85,156) בעסקה אותה יש לייחס למערערת בשנת המס 2007.

24. לאמנה צורף פרוטוקול בו נקבע כי הוראות הפרוטוקול מהוות חלק בלתי נפרד מהאמנה. בסעיף 4 לפרוטוקול נקבע:

**"המדינות המתקשרות מצהירות כי ניתן להחיל את הכללים והנהלים הפנימיים שלהן ביחס לניצול לרעה של חוק (כולל אמנות מס) על הטיפול בניצול לרעה כאמור על אף הוראות של כל הסכם או אמנה בדבר מניעת כפל מס."**

דהיינו, בניגוד לטענת המערערת, הצדדים לאמנה הסכימו כי במקרה של ניצול לרעה של דיני המס או האמנה ניתן להחיל על הנישום המבקש לנצל לרעה את דיני המס או האמנה, את ההוראות האנטי תכנוניות הפנימיות של ישראל, ובהן הוראות סעיף 86 לפקודה.

25. נוכח האמור עד כאן, נקבע בזאת שהמשיב היה רשאי להתעלם מהעסקה שהוצגה על ידי המערערת ובכלל זה שינוי מעמד המס שלה בשנת 2007, ולייחס למערערת מכירה של 370,000 מניות בחודש אוקטובר 2007 מבלי שיחולו על המערערת הוראות סעיף 13 (5) לאמנה.

#### **המחיר המקורי לצורך חישוב רווח ההון**

26. בסיכומיה טוענת המערערת כי עובדת קיומו של הפסד ריאלי, נטענה בפני המשיב לכל המאוחר ביום 11.10.2009. בהמשך מתארת המערערת את השקעותיהם של בעלי המניות במערערת בסולל והעברת חלק ממניות סולל לבעלות המערערת בעקבות הסדר נושים (סעיפים 242-265) וטוענת כי יש להתחשב בהשקעות בעלי המניות בסולל (245,559,322 פרנק בלגי) בקביעת המחיר המקורי של המניות, לצורך חישוב רווח ההון ממכירתן על ידי המערערת.

עוד טוענת המערערת כי בשנים 1997-1999 העמידה פרוסול לסולל הלוואות אשר הומרו למניות סולל ובסה"כ המחיר המקורי המתואם של ההשקעות הנוספות במניות סולל, דהיינו אלה שנרכשו משנת 1997 ואילך בין ברכישה ישירה ובין בדרך של המרת הלוואות, ליום המכירה בחודש ינואר 2008 הוא 2,366,553 ש"ח. כן טוענת המערערת כי מאחר והמניות היו הנכס היחיד שבעלותה יש לייחס את הוצאות ההחזקה, המכירה והייצוג בהליכי המס למחיר המניות המקורי כמפורט בסעיפים 266-276 לסיכומים.

27. מתצהירה של גב' כהן, עולה כי המשיב התיר בניכוי 573,719 ש"ח (שם, סעיף 25). עוד הצהירה גב' כהן (שם, סעיף 26):

**"במכתב מטעם המערערת מיום 20.1.2008 (מצ"ב כנספח 4 לתצהירי. בסעיף 1.5) נטען, ש"עלות המניות המקורית בידי Prosol של המניות הנמכרות מוערכת בסך של 4,359,866 דולר... כך שרווח הון המירבי בידי Prosol הינו בסך כולל של 6,157,828 דולר".** לו הוצגו

אסמכתאות ראויות בדבר עלות המניות המקורית, בסכום הנטען או בסכום אחר, היה הסכום מופחת מהתמורה בחישוב רווח ההון.

הנתונים והמסמכים הרלוונטיים אינם בהישג ידו של המשיב. המערערת מצידה לא הציגה את מהלך השקעתה במניות סולל, גם לא את הסכומים שהשקיעה ואסמכתאות ראויות. המערערת הותירה את התמונה מעורפלת. ...

בחישוב רווח ההון יותרו בניכוי הוצאות המכירה.

המערערת מציגה (כנספח 4 לתצהיר שונברוט) מסמכים בדבר הוצאות שהוצאו שנים רבות קודם המכירה, ושנים לאחר מכן, עד לאחרונה. מהותם של מסמכים אלה, ברובם, אינה ברורה בהעדר תרגום, ואין זה ברור גם מה להוצאות שבמסמכים אלה ולמכירה. על פני הדברים מדובר בהוצאות שוטפות. במסמכים שניתן לפענח כלולות הוצאות משרד, דואר וטלפון, שכירת חדר סמינר ורכישת משקאות, ועוד כיו"ב הוצאות שאינן קשורות למכירה, ולא יותרו בניכוי.

...

עפ"י דין, בחישוב רווח ההון אין להפחית עלויות של בעלי מניות במערערת (במובחן מעלויות שבמערערת עצמה, לאחר הקמתה, ובלבד שהן בגין מניות סולל ובגין מכירה ומגובות באסמכתאות)...

למעלה מן הצורך אזכיר את נספח 10 לתצהיר שונברוט. נספח זה הינו טבלה, הנוקבת בסכומים, בלא פירוט וסימוכין. הסכומים הושקעו במה שמכונה בתצהיר פרויקט ST, וזאת קודם הקמת המערערת, ובחלקם גם קודם הקמתה של סולל. הסכומים הושקעו ככל שהושקעו, ע"י אלמונים, לאו דווקא בעלי המניות של המערערת.

אין להפחית סכומים אלה מרווח ההון."

28. מתצהירה של גב' כהן עולה כי מסמכים שהועברו למשיב לא תורגמו ומשמעותם לא הייתה ברורה, ומאחר ובכל מקרה יש מקום לתקן את השומה שקבע המשיב בצו לשנת המס 2007 כמפורט לעיל, נראה כי נכון לחשב את המחיר המקורי של 370,000 המניות אשר יש לראותן כמניות שנמכרו בחודש אוקטובר 2007, בכפוף להמצאת ראיות להנחת דעתו של המשיב. לפיכך, ניתנת למערערת רשות להמציא למשיב, בתוך 60 ימים, ראיות להנחת דעת המשיב, לצורך קביעת המחיר המקורי של 370,000 מניות בהתאם להגדרה הקבועה בסעיף 88 לפקודה.

29. נוכח מסקנותיי שלעיל ומשניתנה למערערת הזדמנות להציג את טענותיה במסגרת ההליך כאן, איני רואה צורך להידרש לטענות המערערת באשר לאופן התנהלות המשיב במסגרת הליכי השומה וטענותיה באשר לשומה שקבע המשיב בצו לשנת המס 2009.

## סוף דבר

ט. הערעור של המערערת על השומה שקבע המשיב בצו לשנת המס 2007, נדחה בכפוף לאמור בסעיפים 25 ו-28 שלעיל.

י. הערעור של המערערת על השומה שקבע המשיב בצו לשנת המס 2008, מתקבל ושומה זאת מבוטלת.

יא. הערעור של המערערת על השומה שקבע המשיב בצו לשנת המס 2009, מתקבל ושומה זאת מבוטלת.

בהתחשב בתוצאת הערעור ונסיבות העניין, אין צו להוצאות.

- מזכירות בית המשפט תמציא את פסק הדין לבאי כח הצדדים

ניתן היום, ג' אלול תשע"ח, 14 אוגוסט 2018, בהעדר הצדדים.