



בית המשפט המחוזי באר שבע

עמ"ה 527/02

עמ"ה 528/02

עמ"ה 507/03

עמ"ה 532/03

עמ"ה 513/04

עמ"ה 504/07

עמ"ה 517/08

בפני: כב' השופטת ד"ר דפנה אבניאלי תאריך: 3.12.2009

1. אונטריו טכנולוגיות בע"מ

2. פוטורה טק ישראל בע"מ בעניין:

3. משתית מפעלי פיתוח ותיירות בע"מ

4. צבי וטל אורן

המערערים ע"י עו"ד ניר הורנשטיין

נגד

פקיד שומה אילת

המשיב ע"י עו"ד טל שטיין (פמ"ד)

## פסק-דין

### רקע עובדתי

מר צבי אורן (להלן: "אורן") הינו רו"ח בהשכלתו, אולם מזה שנים עיקר עיסוקו הוא בתחום היזמות של פרויקטים שונים. בתחילת שנות ה-90 היה אורן בין היוזמים של בניית מצלול תת מימי נייב באילת, באמצעות ספינה שדרך חלונותיה השקופים ניתן היה לצפות בשמורת האלמוגים של ים סוף.

אורן פנה למשקיעים זרים כדי לגייס את ההון הדרוש לפרויקט, ומר רפאל כהן, תושב שוויץ, הביע נכונות לקחת חלק במיזם (להלן: "כהן"). ההשקעה שנדרשה להפעלת הפרויקט עמדה על סך של \$ 700,000, כאשר מתוך סכום זה הסכים כהן להשקיע סך של \$200,000, והיתרה אמורה הייתה להיות מגויסת מבנקים זרים, כפי שאכן אירע בפועל.



לשם הפעלת המיזם, עשה אורן שימוש בחברת אונטריו טכנולוגי ות בע"מ (המערערת 1), שהיתה באותה עת חברת מדף לא פעילה ואורן היה בעל מניותיה.

### **כהן הציג בפני אורן שתי חלופות ליחסיהם העסקיים:**

על פי הנטען, כהן הציג בפני אורן שתי חלופות למיסוד היחסים העסקיים ביניהם:  
החלופה הראשונה - אורן ייטול על עצמו סיכון עסקי מסוים, בכך שיזכה לשכר מופחת ביחס לשכר לו זכאי מנהל במעמדו ובתמורה הוא יהיה זכאי ל-50% ממניות החברה.  
החלופה השנייה - אורן ייטול על עצמו סיכון עסקי נמוך, בכך שיזכה לשכר המשקף את שכר השוק של מנהל במעמדו ובתמורה הוא יהיה זכאי ללא יותר מ-10% ממניות החברה.

אורן טוען, כי לאור אמונתו בהצלחת המיזם בחר בחלופה הראשונה. ההצעה לבחור באחת משתי חלופות לא הועלתה עלי כתב, ולמעשה לא זכתה להתייחסות במהלך כל התקופה בה שררו יחסים עסקיים בין אורן לכהן.

ההבנות שהושגו בין הצדדים נוסחו במכתב מיום 6.5.90 (נספח א' לסיכומי המערערים), שתוכנו אינו שנוי במחלוקת. המערערים טוענים, כי למכתב צורף מסמך נלווה (נספח ב' לסיכומים), אשר לגביו יאמר כבר עתה, כי אינו חתום בידי איש ולא ניתן לקבל את הטענה, כי היווה חלק מההבנות שהושגו בין הצדדים.

במכתב מיום 6.5.90 נאמר, כי חברת ג'טרטקס (חברת השקעות שהיתה בבעל ות כהן), תשקיע במיזם סך של \$200,000 ותוקם חברת אחזקות זרה, אשר תחזיק בחברת אונטריו, דבר שיקל על גיוס הון זר. עוד נקבע, כי מניות חברת האחזקות יוחזקו בחלקים שווים (50%) על ידי אורן וכהן, כל זאת בתנאי שהחברה תוכר כחברה בהשקעת חוץ גדולה, הזכאית לשלם מס בשיעור של 10% על הכנסותיה. במסמך הבנות נלווה נאמר, כי כל השקעה עתידית תמומן בחלקים שווים בין הצדדים, אך לאור העובדה שמדובר במסמך בלתי חתום, אין לקבל את הטענה, כי המסמך היווה חלק מההבנות שסוכמו מלכתחילה.

לאור הסכמות הצדדים הוקמה חברת אחזקות זרה בשם "ז'ול ורן", שמקום מושבה בסנט וינסנט, ומניותיה הוחזקו בחלקים שווים - 50 מניות ע"י אורן ו- 50 מניות ע"י חברת ג'טרטקס מטעמו של כהן. חברת ז'ול ורן הרחיבה במהלך השנים את פעילותה בישראל, ומלבד ההשקעות בחברת אונטריו, נוהלו במסגרתה גם חברות נוספות כדוגמת חברת ממשית מפעלי פיתוח ותיירות בע"מ (שעסקה בהפעלת עיר מיניאטורית באילת), פוטורה טק ישראל בע"מ (עיצוב אלמנטים ואביזרים ארכיטקטוניים לבתי מלון ואתרי תיירות באילת) וחברת אטרקציות אילת בע"מ (שיווק פעילות נופש לתיירים). הרחבת הפעילות חייבה השקעות נוספות, אשר בהן נשאה חברת ג'טרטקס מטעמו של כהן בלבד.

בעקבות דיוני שומות מס הכנסה שניהלה חברת אונטריו מול פקיד שומה ת"א 4, התברר, כי לאור מבנה האחזקות המקורי בחברת ז'ול ורן, לא מתקיים התנאי לפיו תוכר החברה הזרה כחברה



בהשקעת חוץ גדולה ותמוסה בסך של 10% בלבד. לטענת אורן, בנסיבות אלו, ההסכמה בדבר האחזקה כאמור בחלופה הראשונה (50-50) לא הייתה רלוונטית עוד ולפיכך הוא הביע נכונותו בפני כהן לשינוי האחזקה במניות החברה הזרה ולדילול אחזקותיו.

לאור הסכמה זו, במהלך שנת 1995, בוצעה הנפקת מניות בחברת ז'ול ורן, כך שבסופו של יום החזיק אורן ב-5% ממניות חברת ז'ול ורן ואילו חברת ג'טרטקס מטעמו של כהן החזיקה ביתר 95% ממניות החברה הזרה.

פקיד שומה ת"א 4 הכיר במצב האחזקות החדש בחברה הזרה, לא רק ממועד ביצוע ההקצאה החדשה (1995), אלא גם עבור שנות מס קודמות, החל משנת המס 1991.

המשיב, אשר היה אמון על שומות המס של המערערים רים לשנות המס 1996 ואילך, לא קיבל את התוצאה אליה הגיע פקיד שומה ת"א 4 ובחן מחדש את סוגיית האחזקה במניות חברת ז'ול ורן. המשיב הגיע לכלל מסקנה, כי לא היה כל היגיון כלכלי בדילול חלקו של אורן בז'ול ורן והדילול נעשה, למראית עין בלבד, באופן שאורן נותר בעל שליטה בחברה.

### **הסוגיות שבמחלוקת**

הסוגיה המרכזית שבמחלוקת בין הצדדים הינה מעמדו של אורן בחברת ז'ול ורן, בייחוד לאחר הקצאת המניות בשנת 1995. הכרעה בסוגיה זו תביא להכרעה גם בסוגיות הנוספות העולות מערעורים אלו, לרבות הניכויים והקיזוזים משכרם של בני הזוג אורן, מקום ביצוע עבודתם של הנ"ל, חישוב החזר הוצאות דירה כהכנסה בידי אורן, הכנסה מהשכרה כהכנסה ממפעל מאושר והכנסה ממניון בין חברות קשורות כהכנסה ממפעל מאושר.

### **מעמדו של אורן**

אין חולק, כי בשלב ראשון, לאחר הקמתה של ז'ול ורן, החזיקו אורן וג'טרטקס בחלקים שווים במניות החברה (50 מניות כל אחד).

לטענת המערערים, עם תחילת ביצוע המיזם והרחבת היקף פעילותה של חברת ז'ול ורן בישראל, התברר כי נדרשת השקעה גדולה יותר בחברת אונטריו וביתר החברות הבנות. חרף ההסכמה הראשונית, שהושגה בין אורן לכהן, בדבר חלוקה שוויונית בהשקעות עתידיות, כל ההשקעות הנוספות נעשו על ידי כהן, באמצעות חברת ג'טרטקס וללא כל מעורבות כספית מצידו של אורן. בנוסף, בשנת 1994 במהלך הדיונים מול פקיד שומה ת"א 4, התברר, כי חברת ז'ול ורן אינה נחשבת כחברת זרה בהשקעת חוץ גדולה, ולפיכך אינה זכאית לשיעור מס של 10%.

לאור זאת, ההסכמות המ קוריות בדבר חלוקה שוויונית של מניות חברת ז'ול ורן לא היו רלוונטיות יותר, והוסכם בין אורן לכהן על שינוי בשיעור אחזקותיהם. בהתבסס על ההסכמות החדשות, בוצעה בשנת 1995 הקצאת מניות נוספת בחברת ז'ול ורן, במסגרתה הוקצו 900 מניות



נוספות לחברת ג'יטרטקס של כהן, כך שבסופו של יום החזיקה ג'יטרטקס ב-95% ממניות חברת זול ורן ואילו אורן נותר עם 5% בלבד ממניות החברה.

לטענת המערערים, פקיד שומה ת"א 4 בדק את הקצאת המניות ואישר אותה והכיר בחברת ז' ורן כחברת חוץ בהשקעה גדולה, בכל הנוגע לשנת המס 1995 ואילך.

המערערים טוענים, כי לא ורן העובדה שהקצאת המניות בשנת 1995 נעשתה בתאום ועל פי הנחיותיו ואישורו של פקיד שומה ת"א 4, אשר הוציא שומות סופיות בהתאם לכך, מנוע כיום המשיב מלהעלות טענות בדבר שיעור האחזקות של אורן בחברת זול ורן. לטענתם, אם בכוונת המשיב היה לבחון את שנות המס שלאחר ביצוע הד' ילול, היה עליו לפתוח את שנת המס הרלוונטית, 1995, וזאת רק בהתאם להוראת סעיף 147 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן "הפקודה").

זאת ועוד, המערערים טוענים, כי המשיב מחויב לדבוק בהחלטת פקיד שומה ת"א 4, לגבי שנת המס 1995 ואילך, גם לאור כללי המשפט המנהלי, בהיותה בגדר הבטחה שלטונית, אשר אין לחזור הימנה, אלא אם אירע שינוי נסיבות לאחר מתן ההחלטה, והדבר לא ארע בעניינם.

במענה לטענת המשיב, לפיה אין כל היגיון כלכלי או אחר בויתורו של אורן על מניות חברת זול ורן כאשר בקופת החברה עמדו כספים רבים לחלוקה, טענו המערערים, כי שגה המשיב עת בדק את מצבן הכלכלי של החברות הבנות ולא את מצבה הכלכלי של חברת ז' ורן שבמניותיה החזיק אורן. אילו היה המשיב בודק את מצבה הכלכלי של החברה הרלוונטית, כטענת המערערים, הוא היה מעלה כי בזמנים הרלוונטיים חברת זול ורן נשאה בהפסדים גדולים ולחובתה עמדו התחייבויות רבות לחברת ג'יטרטקס, אשר העניקה לה הלוואות לתפעולה השוטף ולכן אורן לא ויתר למעשה על דבר.

בהתייחס לעמדת המשיב, לפיה הגידול בשכרו של אורן היווה תמורה לדילול מניותיו בחברת ז' ורן, השיבו המערערים, כי הגידול בשכר עולה בקנה אחד עם ההסכמה הראשונית וההחלטה לעבור לחלופה השנייה, שהוצעה על ידי כהן. עוד טענו המערערים, כי שכרו של אורן שיקף את השכר המקובל למנהל במעמדו וכן, כי הייתה קיימת כל השנים מגמה של גידול בשכרו של אורן, אשר נבעה בין היתר מהגידול בתחומי אחריותו ומורכבות משימותיו. לסיום סוגיה זו טענו המערערים, כי המשיב לא הביא כל ראיה בנוגע לשאלה, איזה חלק משכרו של אורן היווה תשלום שכר עבודה ואיזה חלק מהשכר היווה תמורה לדילול מניותיו, וגם מטעם זה אין לקבל את עמדתו.

טענתו המרכזית של המשיב היא, כי אורן היה בעל שליטה עובר לדילול המניות במרץ 1995, ובפועל נותר בעל שליטה, גם אם אינו רשום כבעל השליטה בז' ורן. לדברי המשיב, לא הייתה כל הצדקה כלכלית לדילול ההשקעה של כהן באמצעות ג'יטרטקס, ובודאי שלא הייתה הצדקה לעשות



זאת ללא מתן תמורה. הגם שחברת ז'ון ורן הינה אישיות משפטית נפרדת, הרי שווייה נמדד גם על פי שוויין של ה חברות הבנות שלה (אונטריו, פוטורה ומשתית), אשר במועדים הרלוונטיים היו שוות ממון רב. כך לדוגמא מציין המשיב, כי על פי הדו"חות שהגישו לו החברות אונטריו ומשתית, הרי שנכון ליום 31.12.1994, שווי נכסיהן של חברות אלו עמד על סך של כ- 5.7 מיליון ₪, וזאת מבלי להתחשב בערכן של החברות כעסק חי.

עוד טען המשיב, כי אין ממש בטענת המערערים, לפיה לא התקיים התנאי של השקעות עתידיות שוות ערך בין אורן לכהן. המשיב מבקש להראות, כי מלבד סך של \$200,000 - סכום ההשקעה הראשוני של כהן, עליו הוסכם בתחילת המיזם, לא היו השקעות נוספות מצידו, אלא הכספים שהוזרמו לחברת ז'ול ורן ולחברות הבנות היו הלוואות בעלים נושאות ריבית, אותן הוא זכאי לקבל בחזרה.

המשיב מוסיף וטוען בסיכומיו, כי גם אם לא תתקבל עמדתו, כי אורן היה ונותר בעל השליטה בז'ול ורן, יש לראות בהנפקת 1900 המניות הנוספות ובהקצאת 900 מהן לג'טרטקס כעסקה מלאכותית, שמטרת העיקרית הינה הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותות, במובן ס' 86 לפקודה.

### **בעל שליטה**

בעל שליטה מוגדר בסעיף 268 לחוק החברות, תשנ"ט-1999 כ"בעל השליטה כמשמעותה בסעיף 1, לרבות מי שמחזיק בעשרים וחמישה אחוזים או יותר מזכויות ההצבעה באסיפה הכללית של החברה...". הגדרת המונח שליטה בסעיף 1 לחוק החברות מפנה לחוק ניירות ערך, תשכ"ח-1968, הקובע כי שליטה היא "היכולת לכוון את פעילותו של התאגיד". חוק ניירות ערך גם קובע, כי "חזקה על אדם שהוא שולט בתאגיד אם הוא מחזיק במחצית או יותר מסוג מסויים של אמצעי השליטה בתאגיד".

סעיף 12(א)(2) לחוק אזור סחר חופשי באילת ממעט את הזכאות להטבה להקטנת עלויות השכר לגבי הכנסת עבודה שהינה "תשלומים כאמור בסעיף 18(ב) לפקודה המשתלמים לבעל שליטה או לקרובו". סעיף 18(ב) לפקודה מפנה בעניין ההגדרה של בעל שליטה לסעיף 32(9) לפקודה, אשר מגדיר "בעל שליטה" כמי שמחזיק "ב-10% לפחות מהון המניות שהוצא...".

אין חולק, כי עד לשנת 1995, החזיק אורן ב-50 מניות מחברת ז'ול ורן, המהוות 50% מהון המניות של החברה, וניתן היה לראותו כבעל השליטה בחברה. המחלוקת היא, האם לאחר הקצאת המניות נותרו בידיו של אורן רק 5% מהון המניות של החברה, באופן שחדל מלהיות בעל השליטה.

המשיב ממאן להכיר באמיתות פעולת "הדילול", בשל העדר היגיון או טעם כלכלי בצידה, בשל העדר הנמקה בפרוטוקול האסיפה הכללית של בעלי המניות בז'ול ורן, ובשל העובדה שביום



31.12.94 עמד היקף השקעותיו של כהן בזיול ורן על \$199,962 בלבד, קרי, בדיוק אותם \$200,000 שהובטחו ע"י כהן, על פי ההסכם מיום 6.5.90 (נספח א').

כזכור, טענתם של המערערים ביחס למעמדו של אורן בחברת זול ורן מבוססת על שני מסמכי יסוד. המסמך הראשון (נספח א') הוא המכתב מיום 6.5.1990, שנכתב על גבי נייר מכתבים של חברת ג'רטקס. במכתב זה מעלה כהן את ההסכמות בין הצדדים בדבר המיזם החדש. על פי ההסכמות, תוקם חברת אחזקות, הצדדים יחזיקו במניות חברת האחזקות בחלקים שווים (50% כל אחד) – אורן ללא כל השקעה כספית וחברת ג'רטקס תמורת השקעה של \$200,000. כל זאת בתנאי שחברת אונטריו תוכר כחברה בהשקעת חוץ גדולה (100% השקעה זרה), ויוטל עליה מס בשיעור של 10%. עוד צויין, כי ההסכמות כפופות לאישור בנק ישראל.

מסמך היסוד השני (נספח ב') אינו נושא תאריך, אין עליו לוגו של חברה והוא אינו חתום. כותרתו של המסמך בתרגום חופשי היא "הסכם נוסף בין מר צבי אורן ובין חברת ג'רטקס". במכתב זה צויין, כי בנוסף להסכמות הקודמות, כל העסקאות וההשקעות העתידיות, הנוגעות לכלי שיטת מימייס, ימומנו ויוחזקו באופן שווה בין הצדדים.

מדובר במסמך תמוה, שנסיבות "הולדתו" לא הובהרו כדבעי וחזותו אומרת דרשני. בנסיבות אלה, אינני מקבלת את הטענה, כי תוכנו של נספח ב' היווה חלק מההסכמות הראשוניות שהושגו בין הצדדים, אך כפי שיובהר להלן, אין בכך כדי לשנות ממסקנותיי הסופיות.

בדיונם שהתנהלו בפני פקיד שומה ת"א 4 בשנת 1994, עלתה סוגיית מעמדה של חברת אונטריו, לצורך קביעת שיעור המס שיחול עליה. בתצהירו (סעיף 36), ציין אורן, כי לגישתו היות וחברת אונטריו נשלטה במלואה (100%) על ידי חברה זרה, וכל הכספים המושקעים בה הם כספים זרים, הרי שחברת אונטריו היתה זכאית להכרה כחברה בהשקעת חוץ גדולה ולמיסוי בשיעור של 10% מהכנסתה. עמדה דומה הובעה גם בתצהירו של כהן (סעיף 42).

פקיד השומה לא קיבל את עמדתם של המערערים בסוגיה ודרש, על מנת שחברת אונטריו תוכר כחברה בהשקעת חוץ גדולה, שבעלי המניות הסופיים בהון המניות של חברת האם הזרה יהיו תושבי חוץ, בשיעור החזקה של למעלה מ-90% (סעיף 37 לתצהירו של אורן, וסעיף 43 לתצהירו של כהן).

ביום 2.2.1995 ולאור הסברי המערערים, נחתם הסכם שומות (נספח ו' לתיק מוצגי המערערים), במסגרתו נקבע, כי "החברה תמוסה בשיעור של 20% (השקעת חוץ רגילה), אלא אם יוכח, כי לתושבי חוץ 90% מהון המניות לפחות. לנישום יינתנו לשם כך 6 חודשים להמצאת מסמכים לעניין זה".



המערערים טוענים, כי הציגו בפני פקיד השומה ת"א 4 את החלוקה האמיתית של המניות בז'ורן באותו זמן (50-50), ולא ניתן היה להציג רטרואקטיבית, בשנת 1995, כאילו המניות היו מוקצות מאז 1990 בדרך אחרת. הדבר היחיד שנותר לעשות, במשך 6 חודשים הארכה שניתנו על ידי פקיד שומה ת"א 4, היה לשנות את מבנה החזקות המניות, באמצעות דילול של מר אורן, כך שיעור האחזקה ישונה. לפיכך, בוצעה הקצאת מניות נוספת בחברת זול ורן, במסגרתה הוקצו 900 מניות נוספות לחברת ג'טרטקס, כך שבסופו של יום החזיקה ג'טרטקס ב-95% ממניות חברת ז'ורן ואילו אורן נותר עם 5% בלבד מהון המניות של חברת האחזקות.

ההחלטה על ההקצאה התקבלה באסיפת הכללית של בעלי המניות, והוצגה בפני פקיד השומה (נספחים ט, 4, 5 לתצהירה של גב' הרשקו). בהודעה מיום 20.6.1996, הודיע פקיד השומה ת"א 4 למערערים, כי העמיד את שיעור המס של חברת אונטריו לשנים 1991-1993 על 10% (נספח יב' לתיק המוצגים של המערערים).

הנה כי כן, פקיד השומה ת"א 4 התיר למערערים לפעול לשינוי המצב, ולאחר הקצאת המניות, הכיר בחברת אונטריו כחברה בהשקעת חוץ גדולה, לא רק ממועד ביצוע ההקצאה, אלא אף רטרואקטיבית משנת המס 1991 ואילך. החלטה זו זכתה לאישורה של היועצת המשפטית דאז, עו"ד טלי ירון-אלדר, שציינה בכתב ידה על גבי מכתבו של כהן מיום 20.5.96 (נספח טז):  
"18.6.06, מאשרת כי יש לראות בכך השקעת חוץ גדולה למרות האופציה שניתנה".  
בחקירתה הנגדית בבית המשפט אישרה עו"ד ירון-אלדר, כי לפי המסמכים שהוצגו ע"י המערערים באותה עת, חלוקת המניות היתה 5%-95% (ע' 37 ש' 9).

המשיב, אשר אליו הועבר הטיפול בשומות המס של המערערים לשנים 1996 ואילך, לא קיבל את קביעתו של פקיד שומה ת"א 4 בנוגע למצב החזקות המניות של חברת זול ורן. לדידו, אורן היה ונותר בעל השליטה בחברת ז'ורן, אשר כאמור מחזיקה בחברות אונטריו ופוטורה.

המשיב ביסס קביעתו על אלו:

**ראשית**, אישור בנק ישראל ומרכז ההשקעות להקמת החברה הזרה, הותנו בכך שאורן וחברת ג'טרטקס יחזיקו בחברה הזרה בחלקים שווים.

**שנית**, ההסכמות הראשוניות בין הצדדים הצביעו על כוונה להחזיק במניות חברת זול ורן בחלקים שווים, כאשר חברת ג'טרטקס תשקיע סך של \$200,000 ואילו אורן לא ישקיע דבר.

**שלישית**, לא הוצג כל הסבר הגיוני מצידו של אורן לדילול במניותיו, והדבר מקבל משנה תוקף בשים לב לעובדה, כי באותה עת נצברו בקופת החברה רווחים גדולים הניתנים לחלוקה.

**רביעית**, הקצאת המניות הנוספת לחברת ג'טרטקס נעשתה חודש וחצי בלבד לאחר הסכם השומות ומבלי שניתנה כל תמורה לאורן בשל כך.

**חמישית** ואחרונה, שכרם של מר וגב' אורן בחברת אונטריו ובחברת פוטורה אופיין בתנודתיות רבה במהלך השנים.



סבורני, כי אין בנתונים עליהם מסתמך המשיב, כדי להביא למסקנה, כי גם לאחר הקצאת המניות הנוספות בשנת 1995, נותר אורן בעל שליטה בחברת ז'ול ורן.

אכן, בהיתר להקמת חברת החזקות בחו"ל בשותפות עם תושבי חוץ, שניתן ע"י בנק ישראל מיום 15.5.1990 (נספח כט' לתיק המוצגים של המשיב), הותנה ההיתר בכך שהבעלות בחברה הזרה תהא בשיעור של 50% בידיו של אורן, והיתרה בידיו של תושב החוץ (סעיף 2 להיתר). עוד הותנה, כי אין לשנות את שיעור הבעלות בחברה, ללא היתר מוקדם מטעם בנק ישראל (סעיף 3 להיתר). בנוסף, באישור על ביצוע התוכנית המאושרת, מטעם מרכז ההשקעות במשרד התעשייה והמסחר מיום 1.8.1994 (נספח לב' לתיק המוצגים של המשיב), נקבע, כי הרכב הבעלות בחברה הזרה מהווה תנאי לאישור התוכנית, וכל שינוי במבנה הבעלות טעון אישור מראש של מרכז ההשקעות (סעיף 3).

לא הובאו כל נתונים, בין אם על ידי המערערים ובין אם על ידי המשיב עצמו, בשאלה האם שינוי מבנה הבעלות בחברת ז'ול ורן ודילול שיעור החזקות המניות של אורן, נעשה באישורם של בנק ישראל ומרכז ההשקעות, אם לאו. ב"כ המערערים טוען בסיכומיו, כי אין מדובר בתנאי מהותי שקבע בנק ישראל, לעניין חלוקת הבעלות בחברת החזקות בחו"ל, וניסיונו של המשיב לקרוא לתנאי האישור את אשר אין בו הינו מגמתי.

גם אם אצא מהנחה, כי אישורים אלו נדרשו בעת ביצוע הקצאת המניות הנוספת, אשר הביאה לדילולו של אורן, לא ראיתי כל קשר בין כך ובין קביעתו של המשיב, לפיה אורן נותר בעל השליטה בחברה הזרה, גם לאחר דילולו.

אין למצוא כל קשר או זיקה בין שינוי מבנה הבעלות - אף אם נעשה לכאורה ללא קבלת הסכמתם של בנק ישראל ומרכז ההשקעות - ובין קביעתו של המשיב. המשיב אף אינו מבסס את הסתייגותו מעמדת פקיד שומה ת"א 4 על עובדה זו.

זאת ועוד. חזקה, כי דרישת האישור של בנק ישראל ומרכז ההשקעות לשינוי מבנה הבעלות בחברת ז'ול ורן (אם אכן נדרשה גם באותה עת), הייתה ידועה לפקיד שומה ת"א 4, בעת הדיונים בפניו, בשנת 1994. אם פקיד שומה ת"א 4 לא העלה השגות בקשר לכך, בטרם הסכים לשינוי שיעור המס בו תחויב החברה, מה לו למשיב כי יעלה נקודה זו כעת?

בניגוד לטענת המשיב, לפיה לא היה טעם כלכלי בשינוי החזקותיו של כהן בז'ול ורן, הטעם היה קיים אף קיים. כזכור, הוסכם כי כהן באמצעות חברת ג'טרטקס ישקיע סך של \$200,000, בתנאי שחברת אונטריו תזכה למעמד של חברה בהשקעת חוץ גדולה, ויוטל עליה מס בשיעור של 10%. אי התקיימותו של תנאי זה, וקביעת פקיד שומה ת"א 4, כי יוטל עליה מס בשיעור של 20%, עוד לא יוכח כי לתושבי החוץ 90% לפחות מהון המניות, הצדיק את דילולו של אורן.



באשר לטענה, שבאותה עת עמדו לחלוקה רווחים גדולים בחברת ז' ו'ול ורן, ולכן לא היה טעם כלכלי בדילול, סבורני כי אין מדובר בטענה רלבנטית כלל ועיקר. שינוי האחזקות חייב את אורן לוותר על חלק ממניותיו, כתנאי להכרת פקיד השומה בחברה כחברה זרה בהשקעה גדולה. חלוקת הרווחים לא הייתה מביאה לתוצאה זו, אלא הייתה יכולה להוות לכל היותר תמורה נוספת לתוצאה לה ייחלו הצדדים, הפחתת שיעור המס מ-20% ל-10%. כפי שכבר ציינתי לעיל, די בתוצאה זו כדי להוות תמורה הולמת לדילול המניות. זאת ועוד. ממועד ביצוע ההנפקה וההקצאה, לא היו בידי אורן 50% ממניות החברה, אלא רק 5%, ולכן הוא לא היה זכאי למחצית מיתרות הזכות שעמדו לחלוקה בחברות הבנות. בנוסף, לא ברור על סמך מה קבע המשיב, כי יש לחלק את ההון שנצבר עד אותו מועד. מדובר בהחלטה עצמאית של החברה, על פי שיקוליה ולמשיב אין כל יד ורגל בכך.

אמנם, המערערים טענו הן בפני פקיד שומה ת"א 4 והן בפני בית המשפט, כי כבר בתחילת הדרך חשבו על שתי חלופות לפעילותם המשותפת. החלופה שנבחרה ביטאה, כך לפחות לדברי אורן, את אמונתו במיזם ובהצלחתו. החלופה השנייה נועדה, לדבריו, למקרה שהחלופה הראשונה לא תצליח. כך ראו המערערים את הדברים, לטענתם, ולכך הסכים גם פקיד שומה ת"א 4.

ספק רב בעיני אם אכן חשבו הצדדים מלכתחילה על שתי חלופות לפעילותם. כפי שכבר צוין, מחשבה זו לא מצאה את ביטויה בשום מסמך בכתב, או בפרוטוקולים של החברה. אולם, גם אם אקבל את טענת המשיב, לפיה החלופה השנייה הועלתה רק בעקבות דיוני השומות מול פקיד שומה ת"א 4 ולא מלכתחילה, אין בכל כך רבותא. מרגע שביצעו המערערים ההנפקה והקצאת מניות נוספות לחברת ג'טרקס – ולמשיב אין טענה בנוגע לחוקיות מהלך זה – הרי שלכל הפחות ממועד זה ואילך, חדל אורן מהיות בעל שליטה בחברת ז' ו'ול ורן. ודוק, ההנפקה וההקצאה נעשו לאחר שההסכמה הראשונית של חלוקת מניות באופן שווה (50-50), שהותנתה בכך שחברת אונטריו תמוסה בשיעור של 10%, לא התממשה.

אף הטענה, כי הקצאת המניות הנוספות לחברת ג'טרקס נעשתה כחודש ומחצה בלבד לאחר הסכם השומות, ולכן אין בה ממש, אינה יכולה להתקבל. אין חולק, כי עובר לדיונים בפני פקיד שומה ת"א 4, החזיקו אורן וג'טרקס במחצית מהון המניות של חברת ז' ו'ול ורן כל אחד. לאור הסברי המערערים, ניתנה להם האפשרות על ידי פקיד השומה, לפעול לשינוי המצב. המערערים קיבלו ארכה של שישה חודשים להמצאת מסמכים מהם "יוכח כי לתושבי חוץ 90% מהון המניות לפחות", כאמור בהסכם השומות (נספח ו'). המערערים פעלו לשינוי המצב, על פי דרישה זו, ולא ברור מה לו למשיב כי ילין על כך עכשיו.

משקיבלתי את הסברי המערערים לעניין הקצאת המניות החדשה, ואף מצאתי כי הדבר נעשה כדי להעניק לז' ו'ול ורן את המעמד של חברה בהשקעת חוץ גדולה, הרי שאין כל משמעות לתיית המשיב בדבר התמורה שקיבל או לא קיבל אורן באופן אישי בשל דילול מניותיו.



נימוקו האחרון של המשיב, מדוע ראה באורן כבעל שליטה, גם לאחר הקצאת המניות הנוספת לחברת ג'טרטקס, מבוסס על התנודתיות בשכרם של מר וגב' אורן. מהטבלה המופיעה בסעיף 25 לתצהירה של גב' שלומית הרשקו, המשמשת כפקיד שומה אילת, עולה, כי אכן שכרם של בני הזוג אורן עלה בהתמדה, החל משנת 1991 ועד לשנת 2000. בין השנים 1991 עד 1994 עמד שכרם הממוצע של בני הזוג אורן על סך של כ- 140,000 ₪ לשנה. בין השנים 1995 ועד 2000 עמד שכרם הממוצע של בני הזוג אורן על סך של כ- 615,000 ₪ לשנה, כלומר פי ארבעה ויותר משכרם בשנים הקודמות.

אכן קיים גידול ליניארי בשכרם של בני הזוג אורן, החל משנת 1991 ועד לשנת 2000. הגידול המשמעותי הוא בשכרו של אורן, החל משנת 1995. שכרה של גב' אורן גדל אף הוא, אם כי בצורה מתונה יותר, למעט שנת 1996, בה זכתה גב' אורן בבונוס בשל הצלחה עסקית (סעיף 8 לתצהירה). אורן הסביר כי הגידול בשכרו נבע מהמטלות הנוספות ומהרחבת תחומי פעילותו במהלך השנים. טענה זו לא נסתרה על ידי המשיב.

לאור המבואר בהרחבה לעיל, הרי שאין לראות באורן כבעל השליטה בחברת ז'ול ורן ובחברות הבנות שלה, וזאת החל ממועד שינוי מבנה הבעלות, שנעשה בשנת 1995.

### **הטעיה כנימוק לבחינה מחדש**

המשיב טוען, כי עובר לדיוני השומה בעניינה של חברת אונטריו בשנת 1994, הוטעה פקיד שומה ת"א 4 על ידי המערערים, אשר לא הציגו בפניו את המצב לאשורו, ונמנעו מלהציג בפניו מסמכים מהותיים בעניין שיעורי האחזקות של הצדדים בחברת זול ורן.

המערערים טוענים, כי המשיב מנוע מלטעון כיום, כי שיעורי השליטה במערערת על ידי משקיע החוץ נמוך מ- 50% וכי הקצאת המניות, שנעשתה בשנת 1995, הייתה פעולה מלאכותית/בדויה, מאחר שכל הפעולות נעשו בתיאום ובהסכמה של פקיד שומה ת"א 4. עוד נטען, כי המשיב נמנע מלבחון את שנות המס הרלבנטיות, בהתאם לסמכותו על פי סעיף 147 והחליט, על דעת עצמו, להתעלם מההסכמות ולפתוח את כל הסוגיה מחדש, לגבי שנות מס מאוחרות יותר.

המשיב טוען, כי החלטתו אינה משנה את החלטת פקיד שומה ת"א 4, אשר נותרה בעינה ביחס לשנות המס שלגביהן ניתנה. בהסתמך על דברים שנאמרו בפס יקה (ראה, למשל, ע"א 823/08 אריה חזן ואח' נ' רשות המיסים) טוען המשיב, כי הצורך להביא לתוצאה צודקת במקרה מסוים, מוגדר כערך עליון, ועל כן יש לאפשר לרשות המנהלית לתקן ולשנות החלטות קודמות, העלולות לגרום לאי-צדק, לעיוות דין או להנצחת פעולות שנעשו עקב טעות.

המשיב נסמך על מספר תרשומות שערכו עובדי פקיד שומה ת"א 4 במהלך דיוני השומות אל מול אורן ומייצגי חברת אונטריו. בשל חשיבות הדברים תסקרנה התרשומות הרלוונטיות.



בתרשומת מיום 17.7.1994 (נספח יג לתצהירה של גב' הרשקו), שכותרתו "דרישות מרו"ח ליאור בולוטין" (מייצגם של המערערים – ד.א.), נדרש המייצג להציג הסכם בין אורן לבעלי המניות הזרים ואישור על מצב הקצאת המניות באותה עת בשיעורים של 5% לאורן ו-95% לתושבי החוץ.

בתרשומת מיום 8.2.1995 (נספח טז לתצהירה של גב' הרשקו), מציין מר שטרנברג, מפקח בפקיד שומה ת"א 4, כי מניות חברת ז' ול ורן מוחזקות בשיעור של 50% על ידי אורן ו-50% על ידי התושבים הזרים. בהמשך מציין מר שטרנברג, הציג אורן הסכם, במסגרתו מתחייבים המשקיעים הזרים להעביר השקעתם במידה ושיעור המס שיחול על החברה יהיה בשיעור של 10%. במידה ולא יותר שיעור מס כאמור לעיל, יוותר אורן עם 5% ו-45% מהמניות המופקדות בנאמנות יושבו לידי המשקיעים הזרים. בתמורה אורן יזכה לתמלוגים או לדמי ניהול. מר שטרנברג מציין, כי ניתנו למערערים אפשרות להוכיח תוך 6 חודשים, כי אכן לא הוקצו לאורן יותר מ-10% מהמניות מאז הקמת החברה.

בתרשומת מיום 7.1.1996 (נספח יז לתצהירה של גב' הרשקו), על מכתב מטעם המערערים המציין את מצב החזקת המניות לאחר ביצוע ההקצאה הנוספת לחברת ג' טרטקס בשנת 1995, מציין מר שטרנברג, כי האישור הוא לנקודת זמן ולא כפי שנדרש מיום הקמת החברה.

בתרשומת מיום 18.6.1996 (נספח יט לתצהירה של גב' הרשקו), בהסתמך על מכתב מטעם חברת ג' טרטקס, מאשרת עו"ד טלי ירן אלדר, רפרנטית בפקיד שומה ת"א 4, כי לאור ההסברים שניתנו יש לראות בחברת אונטריו כחברה בהשקעת חוץ גדולה, למרות האופציה שניתנה.

אם אכן סבר המשיב, כי פקיד השומה ת"א 4 הוטעה על ידי המערערים, היה עליו לנקוט בהליך של בחינת השומות, כאמור בסעיף 147(א) לפקודה, שזו לשונו:

**"המנהל רשאי, ביזמתו הוא או לבקשת הנישום, תוך התקופה המסתיימת כתום שנה לאחר התקופות שנקבעו בסעיפים 145(א) או 152(ג) לפי המאוחר, או תוך שש שנים מיום שנעשתה לנישום שומה לפי סעיף 145(ב), לפי הענין, לדרוש את הפרוטוקול של כל הליך לפי פקודה זו שנקט פקיד השומה, ומשקיבל את הפרוטוקול רשאי הוא לערוך כל חקירה שתיראה לו, או להביא לעריכת חקירה כאמור, ורשאי הוא, בכפוף להוראות פקודה זו, ליתן בענין זה כל צו שייראה לו."**

הפסיקה הגבילה את סמכותו של פקיד השומה לפתיחת שומות לפי סעיף 147. בית המשפט העליון חזר על הלכה זו בע"א 5324/05 שחאדה נ' פקיד השומה עכו (פורסם ב"נבו"):

**" סעיף 147 לפקודה מעניק לנציב מס הכנסה, או למי שהוסמך לכך על-ידי, את הסמכות לתיקון החלטה בדבר קבילות פנקסים. סמכות זו משקפת את תכליתה של פקודת מס הכנסה לגבות מס אמת כתוצאה משומת אמת (ע"א 900/01 קלס נ' פקיד שומה ת"א 4, פ"ד**



נז(3) 765, 750 (2003); ע"א 1527/97 אינטרבילדינג חברה לבנין בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1,  
פ"ד נג(1) 699, 719 (1999); ע"א 4030/03 מפעלי גרנות- אגודה שיתופית חקלאית מרכזית  
בע"מ נ' מס הכנסה- פקיד שומה למפעלים גדולים (טרם פורסם, [פורסם בנבו], 2.7.07).  
הסעיף אינו מונה במפורש את הטעמים שבעטיים ניתן לתקן את ההחלטה, אולם כבר נפסק  
כי סמכות זו מוגבלת בהיקפה הסעיף אינו מונה במפורש את הטעמים שבעטיים ניתן לתקן  
את ההחלטה, אולם כבר נפסק כי סמכות זו מוגבלת ב היקפה (ע"א 975/97 המועצה  
המקומית עילבון נ' מקורות חברת מים בע"מ, פ"ד נד(2) 451, 433 (2000)..."

המשיב בחר שלא ללכת במתווה של סעיף 147 לפקודה, המאפשר לו לבחון קבילותם של מסמכי החברה.

טענתו של המשיב, כי פקיד שומה ת"א 4 הוטעה על ידי המערערים אינה מקובלת עלי. בחינה של מכלול הנתונים שהוצגו לעיונו מלמדת, כי התמונה הכללית הייתה ברורה, באופן שאפשר לפקיד השומה ת"א 4 לקבל את החלטתו. כך לדוגמא, בתרשומת המופיעה בנספח טז, מציין מר שטרנברג במפורש, כי בעת ההיא שיעור החזקות במניות חברת זול ורן היה 50% בידי כל אחד מן הצדדים, והתחייבות המשקיעים הזרים להעביר השקעתם ניתנה בתנאי ששיעור המס שיחול על חברת אונטריו יעמוד על 10%. עוד מציין מר שטרנברג, כי במידה ולא יותר מס בשיעור כאמור, ייותר אורן עם 5% ממניות החברה ובתמורה יזכה לתמלוגים או לדמי ניהול.

קיומו של נספח טז הנ"ל סותר את טענת המשיב, לפיה באותה נקודת זמן סבר פקיד השומה ת"א 4, ששיעור החזקות המניות היה 10-90, כבר מיום יסודה של החברה. אם אקבל טענת המשיב, כי באותה עת הוצג לפקיד השומה שיעור החזקות של 10-90, לא ברור מדוע לא אושר שיעור מס של 10% כבר בעת הדיונים, אלא נקבע כי שיעור המס יהיה 20%.

זאת ועוד. המסמכים המעידים על הנפקת המניות הנוספות והקצאתן ל חברת ג'טרטקס הוצגו דווקא על ידי המשיב, במסגרת תצהירה של גב' הרשקו (נספח ט לתצהירה על תת נספחיו). מכך נלמד, כי בפני המשיב עמדה התמונה המלאה אודות שינוי מבנה הבעלות בחברת ז'ול ורן, ומצב האחזקות הנכון והמעודכן משנת 1995 ואילך.

הגעתי לכלל מסקנה, כי גם אם היו אי דיוקים במידע שמסרו המערערים לפקיד שומה ת"א 4 בעת דיוני השומות של חברת אונטריו, למשל בטענה כי הוחלט מלכתחילה על שני מסלולי השקעה חלופיים, עדיין מצב החזקות המניות והבעלות בחברת ז'ול ורן היה ברור וידוע לפקיד השומה, ולכן לא הייתה כל הצדקה עניינית או משפטית להחלטת המשיב לסטות מקביעותיו. אשר על כן, אני קובעת, כי בשנת 1995 נותרו בידיו של אורן רק 5% מהון המניות של החברה, והחל ממועד זה הוא חדל מלהיות בעל השליטה בחברת ז'ול ורן.



## **ביצוע עבודה באילת**

סעיף 12(א) לחוק אזור סחר חפשי באילת (פטורים והנחות ממיסים), תשמ"ה-1985 מעניק הטבה ל"מעסיק תושב העיר אילת המשלם הכנסת עבודה לעובדו בעד עבודה המתבצעת בתחום העיר אילת, זכאי להטבה לשם הקטנת עליות השכר, בשיעור של 20% מהכנסת העבודה האמורה...".

השאלה הנשאלת היא, האם בוצעה עבודתם של בני הזוג אורן בתחום העיר אילת?

בחקירתה הנגדית אישרה גב' אורן, כי החל משנת 1996 היא וילדיה עברו להתגורר בתל אביב, בעוד מר אורן המשיך להתגורר באילת. בהמשך עדותה ציינה גב' אורן, כי היא נהגה לנסוע הלך ושוב לאילת (עמ' 30 שורה 17 ואילך לפרוטוקול הדיון מיום 25.6.2008).

גב' אורן, אשר הועסקה בתחום השיווק בחברת אונטריו, לא הביאה כל נתון אודות היקף העסקתה בשנים 1996-1997 בתחום העיר אילת. לטענתה, מטבע הדברים ואופי עבודת השיווק, הרי שעבודה זו ניתנת לביצוע ממקומות שונים, ולא דווקא בתחום העיר אילת.

בהעדר נתונים אודות היקף העסקתה של גב' אורן בתחומי העיר אילת בשנים 1996-1997, צדק המשיב עת לא התיר לחברת אונטריו את ההטבה הגלומה בסעיף 12 לחוק אזור סחר חפשי באילת, בהתייחס לגב' אורן. לפיכך, לא מצאתי מקום להתערב בקביעה זו.

אורן לא הביא כל נתון אודות היקף העסקתו בשנים 1996-2000 בתחום העיר אילת. יחד עם זאת, אורן הועסק בשנים הנ"ל כמנהל בחברות אונטריו ופוטורה, אשר היו חברות פעילות, ולדבריו נדרש לשהות באילת לצורך עבודתו. חיזוק לכך נמצא בתרשומת מיום 31.10.2001, במסגרת דיוני השומה של חברת אונטריו (נספח מו לתיק מוצגי המשיב). בתרשומת זו נדרש רוח"ח המייצג של החברה להוכיח את מקום עבודתו של אורן. העובדת אשר ערכה את התרשומת מציינת, כי בשיחה עם אורן מתאריך 6.5.2001, ציין האחרון כי 80% מעבודתו מתבצע בתחום העיר אילת ו-20% בצפון. העובדת אמנם לא הובאה לעדות, אך לאור קביעתי בדבר אופי עבודת הניהול של אורן, תרשומת זו מחזקת את מסקנתי.

לאור קביעתי, כי אורן לא היה בעל שליטה בחברת ז' וול ורן, חברת האם של החברות אונטריו ופוטורה, במסגרתן הוא הועסק, ומשקיבלתי את טענתו, כי עיקר עבודתו התבצעה בתחום העיר אילת, אני קובעת, כי החברות אונטריו ופוטורה היו זכאיות להטבה הגלומה בסעיף 12 לחוק אזור סחר חפשי באילת, ביחס לאורן.



### **חובת העברת המס ע"י בני הזוג אורן**

סעיף 165(ב) לפקודה מונע אפשרות של קיזוז ניכוי במקור, שלא שולם לפקיד השומה, כנגד המס שחייב בו בעל שליטה. ההיגיון העומד בבסיס סעיף זה הוא, כי בעלי השליטה הם האורגנים של החברה, ובידם הכוח להחליט אם להעביר את המס לפקיד השומה אם לאו.

המשיב מסכים בסיכומיו, כי אם יקבע שבני הזוג אורן אינם בעלי שליטה בחברות הנישומות, הרי שממילא לא תחול עליהם הוראת סעיף 165(ב) לפקודה.

לאור קביעתי, כי בני הזוג אורן אינם בעלי שליטה בחברות הנישומות, הרי שאין כל תחולה להוראת סעיף 165(ב) הני"ל.

### **תשלום הוצאות הבית באילת**

בשנת 1993, רכשו אורן וכהן, באופן פרטי, נכס מקרקעין בעיר אילת. מטרת הרכישה הייתה לספק מקום מגורים לבני הזוג אורן, שביצעו את עבודתם באילת, וכן לספק מקום מגורים לכהן, בעת ביקוריו בישראל. לטענת אורן, חלק מהדירה אף שימש כמחסן עבור החברות הבנות של חברת זיול ורן.

לאור העובדה שהדירה שימשה את בני הזוג אורן, את כהן ואת החברות הנישומות לצורך פעילותן העסקית, הוחלט כי חברת אונטריו תשא בהוצאות החזקת הדירה.

לטענת המשיב, על פי צו מס הכנסה (קביעת סכומים ששולמו לבעל שליטה כהכנסה), תשמ"ו-1986, ההוצאות בהן נשאה חברת אונטריו מהוות הכנסה בידי בעל שליטה, המחייב את המשלמת בניכוי מס במקור.

לאור קביעתי, כי בני הזוג אורן אינם בעלי שליטה בחברות הנישומות, הרי שלא הייתה כל חובת ניכוי במקור.

### **מימון הוצאות הטיסה של כהן**

כהן דרש וקיבל מהחברות הנישומות, החזר הוצאות טיסה עבורו ולעיתים אף עבור רעייתו. בהמשך כללו החברות הנישומות את ההוצאות הני"ל בספריהן.

לטענת המערערים, הוצאות הטיסה הוצאו לשם ביקוריו של כהן בארץ, במסגרת מעורבותו הפעילה בהפעלת המיזם. עוד טענו המערערים, כי היו גם הוצאות לשם איתור מקומות אלטרנטיביים להפעלת ספינת המצלול.

לטענת המשיב, מדובר בטיסות ליעדים אקזוטיים כדוגמת קובה, מיאמי, לאס וגאס ומונטה קרלו, אשר אין כלום בינן ובין הוצאה שהוצאה בייצור הכנסה בשנת המס, כאמור בסעיף 17



לפקודה. עוד טען המשיב, כי גם אם נקבל את טענת המערערים, לפיה ההוצאות הנ"ל הוצאו לשם הרחבת פעילותן של החברות הנישומות, הרי שאלו לא הבשילו לידי עסקאות וניתן לראות בהן, ככל היותר, הוצאות טרום עסקיות, אשר אינן מותרות בניכוי על פי סעיף 17 הנ"ל.

סבורני, כי יש להכיר בהוצאות הטיסה של כהן לישראל, מכוח מעמדו כבעלים של 95% ממניותיה של חברת זיול ורן והחברות הנישומות, כהוצאה שהוצאה בייצור הכנסה.

באשר ליתר הטיסות, ובהעדר כל פרוט אודות מטרתן, מהלכן ותוצאותיהן, הרי שיש לקבוע, כי הן אינן הוצאות שהוצאו בייצור הכנסה ואין להתירן.

### **הכנסות משכירות כהכנסות ממפעל מאושר**

חברת אונטריו השכירה משרדים לחב רה אחרת, בין השנים 2001-1998. החברה דיווחה על הכנסתה זו כהכנסה ממפעל מאושר, ותבעה הטבות מס מכוחו של חוק עידוד השקעות הון, תשי"ט-1959.

לטענת המערערים, היות ועיקר פעילותה של החברה השוכרת נסבה סביב שיווקו של פרויקט מצלול זיול ורן, הרי שיש לראות בכך הכנסה ממפעל מאושר, המזכה בהטבת מס.

לטענת המשיב, הנסמכת על סעיף 1(ד) לאישור על ביצוע תוכנית מאושרת (נספח מב לתיק המוצגים של המשיב), הוצאות משרדים מנוטרלות לצורך חישוב ההטבות ולא תילקחנה בחשבון בחלק המאושר.

סבורני, כי לשונו של סעיף 1(ד) בנספח מב הנ"ל ברורה ואין היא יכולה לסבול את הפרשנות המרחיבה אותה מבקשים המערערים ליחס לה.

לפיכך, אני קובעת, כי אין להכיר בהכנסות חברת אונטריו מהשכרת המשרדים, כהכנסה ממפעל מאושר, המזכה בהטבות מס.

חברת משתית השכירה משרדים לחברה אחות אחרת (אטרקציות אילת), אשר עסקה אף היא בשיווק הפרויקטים התיירותיים של זיול ורן. גם חברת משתית דיווחה על הכנסה זו יחד עם יתר הכנסותיה כהכנסה ממפעל מאושר, המזכה בהטבות מס.

סעיף 4 לכתב אישור לפרויקט תיירות במסלול חלופי (נספח נב לתיק המוצגים של המשיב) קובע, כי יש לנהל הנהלת חשבונות נפרדת לתוכנית המאושרת. סעיף 2 לתוספת לכתב האישור מציין, כי התוכנית המאושרת מתייחסת להשקעות במכונות וציוד חדשים בלבד.



גם במקרה זה אני קובעת, כי לאור לשונו הברורה של נספח נב הנ"ל, אין להכיר בהכנסות חברת משתית מהשכרת משרדים, כהכנסה ממפעל מאושר, אשר מזכה בהטבות מס.

### **הכנסות מימון בין חברות קשורות כהכנסות ממפעל מאושר**

לחברות אונטריו ומשתית צמחו הכנסות מריבית, בגין הלוואות שניתנו לחברות אחיות מקבוצת זיול ורן.

לטענת המערערים, הלוואות אלו ניתנו לחברות אחיות, אשר הן עצמן מוגדרות כמפעל מאושר, ולפיכך מדובר בהון שמעולם לא ניתק ממעגל עסקיהן, אלא נותב לאפיקי השקעה אחרים במפעל המאושר.

לטענת המשיב, הכנסות אלו אינן חלק מהמפעל המאושר.

כאמור האישורים שצוינו לעיל מפרטים במדויק מה יוכר כהכנסה מהמפעל המאושר. נימוקיי מדוע אין להתיר את הכנסות החברות הנישומות מהשכרת משרדיהן ישימים אף בעניין זה, ולכן אני קובעת, כי הכנסות החברות אונטריו ומשתית מריבית, אינן הכנסה ממפעל מאושר ואינן מזכות בהטבות מס, אלא חייבות במס כדין.

בהתאם למסקנותיי כאמור לעיל אני קובעת כי:

#### **1. עמ"ה 527/02 - אונטריו**

הערעור מתקבל בחלקו.

סעיף 1(א) לנימוקי השומה מיום 17.1.2002, מבוטל כאמור בהחלטתי לעיל.

סעיף 1(ב) לנימוקי השומה מבוטל בחלקו, על פי הקבוע בפרק העוסק במימון הוצאות הטיסה של כהן.

סעיף 2 מבוטל כאמור בהחלטתי לעיל.

#### **2. עמ"ה 528/02 - פוטורה**

הערעור מתקבל בחלקו.

סעיף א' לנימוקי השומה מיום 17.1.2002, מבוטל כאמור בהחלטתי לעיל.



סעיף ב' לנימוקי השומה מבוטל בחלקו, על פי הקבוע בפרק העוסק במימון הוצאות הטיסה של כהן.

### **3. עמ"ה 507/03 - משתית**

הערעור נדחה.

יצוין, כי בהודעה המפרשת את נימוקי השומה קיימת התייחסות גם לרכיבים של התרת הוצאות פחת והפרשי שער, אשר המערערים בחרו שלא להתייחס אליהם ואני רואה בהם טענות שנזנחו.

### **4. עמ"ה 532/03 - אונטריו**

הערעור מתקבל בחלקו.

שיעור המס שיחול על החברה הנישומה יהא כאמור ביחס לחברה בהשקעת חוץ גדולה (10%).  
רכיבי הערעור ביחס להכנסות מהשכרה והכנסות ממימון נדחים בזאת, כאמור בפרקים הרלוונטיים לעיל.

### **5. עמ"ה 513/04 – צבי וטל אורן**

הערעור מתקבל לאור קביעתי, כאמור לעיל, כי בני הזוג אורן אינם בעלי שליטה בחברת ז' יול ורן ובחברות הבנות.

### **6. עמ"ה 504/06 – צבי וטל אורן**

הערעור מתקבל לאור קביעתי, כאמור לעיל, כי בני הזוג אורן אינם בעלי שליטה בחברת ז' יול ורן ובחברות הבנות.

### **7. עמ"ה 517/08 - פוטורה**

הערעור מתקבל בחלקו.

סעיפים 1,2,5 לנימוקי השומה מיום 17.1.2008, נזנחו על ידי המערערת ולפיכך הם עומדים בעינם.  
סעיפים 3,4 לנימוקי השומה מבוטלים, כאמור בהחלטתי לעיל ולאור קביעתי, כי בני הזוג אורן אינם בעלי השליטה בחברת ז' יול ורן ובחברות הבנות.

לאור העובדה, כי הערעור התקבל בחלקו העיקרי, אני מחייבת את המשיב לשלם למערערים הוצאות משפט ושכ"ט עו"ד בסכום כולל של 10,000 ש"ח בתוספת מע"מ כדין. סכום זה ישא ריבית והפרשי הצמדה כדין מהיום ועד מועד התשלום המלא בפועל.

המזכירות תמציא עותק מפסק הדין בדואר רשום לבאי כוח הצדדים.

ניתן היום, ט"ז בטבת תש"ע (3.12.2009), בהעדר הצדדים.



---

ד"ר דפנה אבניאלי, שופטת