



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10456-03-12 סגל נ' כפר סבא
ע"מ 10510-03-12 סומת, מבנים ופתוח (1993) בע"מ נ' מס הכנסה כפר סבא

תיק חיצוני:

בפני כבוד השופט ד"ר אחיקם סטולר

מערערים: 1. ידין סגל
2. סומת מבנים ופתוח 1993 בע"מ
ע"י ב"כ עוה"ד רמי אריה

נגד

משיב: פקיד שומה כפר סבא
ע"י ב"כ מפרקטילות מחוז תל אביב (אזרחי)

פסק דין

מר ידין סגל (להלן: "המערער"/"מר סגל") הגיש ערעור (ע"מ 10456-03-12) על השומות לשנות המס 2005-2008 והצווים אותם הוציא לו פקיד שומה כפר סבא (להלן: "המשיב").

סומת מבנים ופתוח (1993) בע"מ (להלן: "המערערות") הגישה ערעור (ע"מ 10510-03-12) על השומות לשנות המס 2005-2008 והצווים אותם הוציא לה המשיב. בהתאם להחלטתי מיום 10.7.2012 הדיון בשני הערעורים אוחד.

עיקר המחלוקת בין המערערים לבין המשיב היא האם יש להכיר בהפסד הון, שנוצר לטענת המערערת בשנת 2005 ולהתירו כנגד רווח הון שנצמח לבעל מניותיה, הוא המערער, באותה שנה כטענת המערערים. או שמא, בנסיבות העניין, אין לקזז את הפסד ההון האמור כנגד רווח ההון, משום שמדובר בפעולה מלאכותית, כגישת המשיב.

מחלוקת נוספת עניינה בשאלה האם פעלה המערערת בהתאם להוראות סעיף 3(י) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: "הפקודה") ורשמה הכנסות מימון. לגישת המשיב יש להוסיף להכנסות המערער הכנסות ריבית בהתאם לסעיף 3(י) לפקודה.

סוגיה נוספת הדורשת הכרעה היא באיזה שיעור מס ימוסו הכנסות השכירות של המערער, האם בשיעור של 10% כגישתו, או שמא בהתאם לשיעור המס השולי, בו הוא מתחייב, כגישת המשיב.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10456-03-12 סגל נ' כפר סבא
ע"מ 10510-03-12 סומת, מבנים ופתוח (1993) בע"מ נ' מס הכנסה כפר סבא

תיק חיצוני:

הרקע והעובדות הצריכות להכרעה:

1. המערערת הוקמה בשנת 1993, ומחזיקה בנכסי מקרקעין שונים. המערער מחזיק במערערת בשיעור של 99% מהון המניות (האחוז הנוסף מוחזק על ידי בנו של המערער, מר לירון סגל). המערערת הוקמה על מנת לשמש זרוע נדל"ן בקבוצת סומת.
2. המערערת היא חברה משפחתית כהגדרתה בסעיף 64א' לפקודה, כאשר המערער הוא הנישום המייצג שלה, וכל ההכנסות, ההוצאות וההפסדים של החברה המשפחתית, הלא היא המערערת, הם של המערער.
3. המערערת מחזיקה בין השאר ב-50% בחברת בית סומ-אר בע"מ (להלן: "חב' בית סומ-אר"), כאשר ב-50% האחרים מחזיקה חברת שיפק (להלן: "חב' שיפק").
4. חברת הילן החזקות (להלן: "חב' הילן"), הוקמה בשנת 1993, כאשר גם בה כמו במערערת, מחזיק המערער בשיעור של 99% מהון המניות (האחוז הנוסף מוחזק על ידי בנו של המערער, מר לירון סגל), אך חברה זו אינה פעילה.
5. המערער החזיק בשנים הרלבנטיות לערעור, במלוא מניותיה של חברת NOF LLC (להלן: "חב' נוף") חברה זרה רשומה בארה"ב, אשר עוסקת בהחזקת מקרקעין בארה"ב.
6. בשנת 1995 רכשה המערערת, במכרז מרשות מקרקעי ישראל, מקרקעין באזור התעשייה בנתניה (להלן: "המגרש"), בעלות של כ-21 מיליון ₪. המגרש נרכש במימון וליווי בנקאים בסך של כ-13 מיליון ₪, אשר ניתנו על ידי הבנק הבינלאומי הראשון והלוואת בעלים בסך של כ-8 מיליון ₪. בנוסף, רכשה המערערת במהלך השנים שני נכסי מקרקעין נוספים בנתניה ובאור עקיבא (להלן: "נכסי המקרקעין הנוספים" (ראה באור 2 לדוחות הכספיים - מש/5).
7. בשנת 2005 בוצע שערור של שני נכסים אלו לצורך העמדתם על שווים הממשי בסך של 9,753,210 ₪ (ר' באור 8 לדוחות הכספיים מש/5).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10456-03-12 סגל נ' כפר סבא
ע"מ 10510-03-12 סומת, מבנים ופתוח (1993) בע"מ נ' מס הכנסה כפר סבא

תיק חיצוני:

8. בשנת 1996 הגיעה המערערת להסכמה עם "קבוצת אהרונסון", לפיה המגרש יועבר לחברה משותפת שהוקמה לצורך כך בשם בית סומ-אר בע"מ (להלן: "בית סומ-אר"). כאשר חב' ש.י.פ.ק מקבוצת אהרונסון תחזיק יחד עם המערערת, כל אחת ב- 50% מחב' בית סומ-אר.
9. במסגרת ההסכמות עם אהרונסון, השקיעו שני הבעלים בחב' סומ-אר בחלקים שווים לצורך המשך התכנון והפיתוח של המגרש. השקעות אלו נעשו במימון עצמי של הבעלים, והמשך המימון על ידי הבנק הבינלאומי, אשר דרש וקיבל מבעלי המניות של חב' סומ-אר ערבות ושעבודים להחזר המימון בנוסף לשעבוד המגרש לטובתו.
10. בתאריך 7.12.2005, מכר המערער את חב' נוף. כתוצאה מהמכירה נוצר לו רווח הון בסך של 11,622,331 ₪. בתאריך 25.1.2006, דיווח המערער על עסקת רווח הון (ר' מש/4).
11. בתאריך 22.12.2005, נחתם הסכם קומבינציה בין חב' בית סומ-אר לבין חב' דמרי. במסגרת העסקה נמכרו 69% מהמגרש לדמרי כנגד קבלת שירותי בנייה של המעטפת על יתרת הקרקע שנותרה בידי חב' בית סומ-אר(להלן: "הסכם הקומבינציה"). לצורך העסקה, נעשתה ביום 22.7.2005 שמאות מקרקעין מטעם בנק הפועלים למגרש, לפיה הוערך המגרש בסך של 20,250,000 ₪. הסכם הקומבינציה כלל תנאי מתלה לפיו המימון הבנקאי לפרויקט יועבר מהבנק הבינלאומי לבנק הפועלים.
12. בתאריך 28.2.2005 דיווחו הצדדים על עסקת הקומבינציה למנהל מיסוי מקרקעין נתניה. בהתאם לדיווח שווי המכירה והרכישה של חלק המגרש אשר נמכר במסגרת העסקה (69%) הוא בסך של 13,620,397 ₪ (המשקף שווי של 19,739,706 ₪ למגרש כולו).
13. במהלך השנים השקעות בית סומ-אר תפחו עד שהגיעו לסך של כ- 40 מיליון ₪ נכון ליום 31.12.2004. מחצית מהשקעות אלו מומנו בהלוואה הבנקאית מהבנק הבינלאומי בסך של 17,378,780 ₪. המחצית הנותרת מומנה על ידי הבעלים בסך של כ- 24,512,461 ₪. נכון לסוף שנת 2005, לאחר ביצוע עסקת הקומבינציה ביום 22.12.2005, עמד הגירעון בהון של חב' בית סומ-אר על סך של 21,942,154 ₪.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10456-03-12 סגל נ' כפר סבא
ע"מ 10510-03-12 סומת, מבנים ופתוח (1993) בע"מ נ' מס הכנסה כפר סבא

תיק חיצוני:

14. בדוחות הכספיים שהגישה המערערת לשנת המס 2004, במאזן ליום 31.12.2004, רשומה השקעה בחב' בית סומ-אר בסך של 11,086,012 ₪. על פי הביאור במאזן, ההשקעה בחב' בית סומ-אר מורכבת מ"השקעה בחב' בת" בסך של 102 ₪ (להלן- "ההשקעה") ומ"הלוואה לחב' בת" בסך של 11,085,910 ₪ (להלן: "ההלוואה").
15. בדו"ח ההתאמה למס שהגישה המערערת למשיב לשנת המס 2005, דיווחה המערערת על הפסד הון בסך של 11,047,392 ₪ (להלן: "הפסד ההון").
16. בתאריך 1.4.2007 הגיש המערער למשיב דוח לשנת המס 2005, במסגרתו נכתב כי ביום 25.12.2005 מכרה המערערת את החזקותיה בחב' בית סומ-אר לחב' הילן (שהיא כזכור חברה קשורה) תמורת סך של 690,450 ₪ (להלן: "עסקת המכירה לקרוב"). עוד נכתב בנספח לדוח כי כתוצאה מעסקת המכירה לקרוב, נוצר למערערת הפסד הון בסך של 11,046,942 ₪. לחב' הילן לא היו נכסים והיא לא הייתה פעילה בשנים 2004-2005.
17. בהתאם להוראות סעיף 64א, לפיהן מיוחסים רווחי החברה המשפחתית ו/או הפסדיה לנישום המייצג, דווח הפסד ההון בדו"ח השנתי שהגיש המערער לשנת המס 2005, וקוזז כנגד רווח ההון שנצמח למערער ממכירת מניות חב' נוף בסך כאמור של 11,622,331 ₪. כתוצאה מכך, דיווח המערער על רווח הון נטו בשיעור של 575,389 ₪ בלבד.
18. ביום 15.7.2007 אישר מנהל מיסוי מקרקעין נתניה את עסקת מכר מלוא ההשקעות וההוצאות שהשקיעה המערערת בחב' הילן.
19. במאזן ליום 31.12.2005, מחקה המערערת את מלוא היתרה המאזנית בגין ההשקעה וההלוואה. חרף זאת, במאזן ליום 31.12.2005, של חב' בית סומ-אר, שהוא מאוחר כאמור לתאריך עסקת המכירה לקרוב, נותרה יתרת הלוואה כלפי המערערת בסך של 11,737,839 ₪. בסעיף "התחייבויות לזמן ארוך". בדוחות של חב' בית סומ-אר, לשנת המס 2005, ובמאזן ליום 31.12.2005, רשומה גם התחייבות בסך של 11,737,839 ₪ לצד ג' המחזיק 50% מהון המניות. לא זו אף זו, חב' בית סומ-אר אף לא רשמה הכנסה ממחילת חוב בדוחותיה, ואף בשנים העוקבות גדלו השקעות המערערת בחב' בית סומ-אר.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10456-03-12 סגל נ' כפר סבא
ע"מ 10510-03-12 סומת, מבנים ופתוח (1993) בע"מ נ' מס הכנסה כפר סבא

תיק חיצוני:

20. בדוחותיה של חב' הילן לשנת המס 2005, רשומה יתרת השקעה והלוואה בחב' בית סומ-אר, בסך של 690,450 ₪.
21. המשיב סבור שעסקת המכירה לקרוב (מכירת החזקות המערערת בחב' בית סומ-אר לחב' הילן (שהיא כזכור חברה קשורה) בתאריך 25.12.2015, היא עסקה מלאכותית שמטרתה יצירת הפסד הון בחברה המשפחתית שיעלה לנישום המייצג (למערער) ויקוזז כנגד רווח ההון שנוצר לו מספר ימים קודם לכן בתאריך 7.12.2005.
22. המערערת הצליחה להעביר את הערבויות ממנה לחב' הילן ולחברה נוספת מה שהביא לשחרור נכסי המקרקעין שלה מסכנת מימוש וכינוס על ידי הבנק. המערערת הצליחה למכור בשנת 2008 את המגרש באור עקיבא בתמורה לסך של כ- 9 מיליון ₪.
23. בהתאם להחלטתי מיום 26.2.2013, קיבלתי את בקשת המערערים באופן שנטל ההוכחה הועבר לכתפי המשיב.
24. כאמור לעיל הצדדים חלוקים בשתי סוגיות נוספות והן שאלת שיעור המס החל על המערער מס בגין השכרת דירה ובסוגיה נוספת של תוספת הכנסה מריבית לפי סעיף 3 (י) לפקודה.

דיון והכרעה

25. כשם שהמחלוקת בין צדדים במשפט אזרחי נקבעת בהתאם לכתב התביעה וכתב ההגנה, כך בהתאם לסעיף 9 (ב) לתקנות בית משפט (ערעורים בענייני מס הכנסה), תשל"ט-1978 גדר המחלוקת בין הצדדים מוגדר בנימוקי השומה והערעור שכמוהם ככתב תביעה וכתב הגנה.
26. בהתאם לסעיף 13 להודעה המפרשת את נימוקי השומה, טען המשיב כי עסקת המכירה בשנת המס 2005 הינה עסקה מלאכותית לפי סעיף 86 לפקודה מהנימוקים הבאים:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10456-03-12 סגל נ' כפר סבא
ע"מ 10510-03-12 סומת, מבנים ופתוח (1993) בע"מ נ' מס הכנסה כפר סבא

תיק חיצוני:

א. המשיב לא השתכנע בטעם הכלכלי לעסקת המכירה. מניות בית סומ-אר נמכרו לחברה אחות, הילן, שבבעלותו המלאה של המערער, כך שהמטרה היחידה לעסקה היא יצירת הפסד הון בידי המערער שהינה חברה משפחתית, העברתו למערער שהוא הנישום המייצג וקיצוז כנגד רווח הון שנוצר בעקבות מכירת חב' נוף.

ב. המחאת ההלוואה מהבנק הבינלאומי לבנק הפועלים שלטענת המערער מהווה טעם כלכלי לעסקת המכירה, יכולה הייתה להתבצע ללא העברת השליטה בבית סומ-אר ועל כן אינה מתקבלת כנימוק כלכלי לעסקה.

ג. במאזן בית סומ-אר לאחר המכירה עדיין רשומה הלוואה למערער. בית סומ-אר לא רשמה הכנסה ממחילת חוב או הסבה של ההלוואה להילן. בדוחות הכספיים לשנת המס 2005, שהוגשו על ידי הילן, נרשמה השקעה בבית סומ-אר בסך של 690,450 ₪ לא נרשם סכום ההלוואה שנמכרה לה, לטענת המערער. מהאמור לעיל עולה כי ברישומים במאזני בית סומ-אר והילן, לתקופה שלאחר המכירה, אין ביטוי למכירת ההלוואה עליה דיווחה המערער. לכן טוען המשיב, כי אין להכיר בהפסד ההון שנוצר בעסקת המכירה בשנת המס 2005 לצורך קיצוז הפסדים לפי סעיף 92 לפקודה.

27. בתגובה לסעיף 13 לנימוקי השומה נכתב בנימוקי הערעור:

א. ההפסד של המערער בשנת 2005 נגרם ממחיקת השקעתה בחב' בית סומ-אר, בעקבות מימוש המקרקעין של בית סומ-אר, בעסקת הקומבינציה עם חב' דמרי ולא מעסקת מכירת מניות בית סומ-אר להילן. המערער מכרה את חב' בית סומ-אר להילן מטעמים עסקיים, כדי להשתחרר מהערבות שנתנה לבנק המלווה בגין האשראי שנתן לבית סומ-אר. המכירה של בית סומ-אר להילן, נעשתה בשווי שוק הוגן של שווי חב' בית סומ-אר ליום המכירה.

ב. הטענה כי מדובר בעסקה מלאכותית מתעלמת מהסיבה העיקרית לעסקה והיא הרצון לניתוק הקשר של ערבות המערער לטובת בית סומ-אר. קשר אשר העמיד בסכנת מימוש מהיר את נכסי המקרקעין של המערער



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10456-03-12 סגל נ' כפר סבא
ע"מ 10510-03-12 סומת, מבנים ופתוח (1993) בע"מ נ' מס הכנסה כפר סבא

תיק חיצוני:

במקרה של אי עמידה בהסכם הליווי לעסקת הקומבינציה והיה מגביל את יכולת המימוש וניתוב התמורה תוך כדי ביצוע הפרויקט.

ג. אין כל קשר סיבתי ורלבנטיות בין טענת המשיב, כי ההתחייבות של בית סומ-אר למערערת לא נמחקה בבית סומ-אר, לבין טענת המשיב כי העסקה למכירת מניות בית סומ-אר להילן היא עסקה מלאכותית.. הדוחות הכספיים של הילן מעידים, כי השקעתה בבית סומ-אר נרשמה בהתאם לכללים החשבונאיים המקובלים על בסיס העלות ובמקביל, השקעה זו כבר לא הופיעה בספרי המערערת.

לחלופין, טענו המערערים, כי אפילו אם תתקבל טענת המשיב, כי לא הייתה הצדקה למחיקת ההשקעה בבית סומ-אר, עם חתימת הסכם הקומבינציה עם חב' דמרי, הרי עסקת המכירה של מניות בית סומ-אר להילן, נעשתה מטעמים מסחריים של ממש, בשווי שוק נכון של ההשקעה בבית סומ-אר ולפיכך ההפסד שנוצר אצל המערערת ולו ממכירה זו, לשיטת המשיב - הינו כדין.

28. ההכרעה במחלוקת שנפלה בין הצדדים בתיקים אלה תיגזר מהתשובות לשאלות שלהלן:

א. האם היה טעם מסחרי יסודי במכירת מניות המערערת בבית סומ-אר לחב' הילן.

ב. האם השקעות המערערת בבית סומ-אר ירדו לטמיון במלואן וערכן אפס.

ג. האם במקרה דנן ניתן לקזז הפסדי הון מרווחי הון או האם פעולת קיזוז הפסד הון כתוצאה מחוב אבוד כנגד רווח ההון, היא פעולה מלאכותית.

ד. שאלת תוספת הכנסה לפי סעיף 3 (י) לפקודה.

ה. שאלת ההכנסה הכנסה מדמי שכירות.

אדון בשאלות הללו אחת לאחת.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10456-03-12 סגל נ' כפר סבא
ע"מ 10510-03-12 סומת, מבנים ופתוח (1993) בע"מ נ' מס הכנסה כפר סבא

תיק חיצוני:

פרק א. שאלת הטעם המסחרי

הכרעה במחלוקת שנפלה בין הצדדים תיגזר בין היתר מהתשובה לשאלה האם היה טעם כלכלי מסחרי במכירת מניות המערערת בחב' בית סומ-אר להילן כשיטת המערערים, או שמא לא היה כל טעם כלכלי כשיטת המשיב.

טיעוני המשיב בשאלת הטעם המסחרי לעסקה

29. לא היה טעם מסחרי יסודי בפעולת המערערת במכירת מניותיה בחב' בית סומ-אר לחברה קשורה אחרת – חב' הילן.

עסקה זו היא למעשה עסקת מכירה לקרוב, אשר אירעה על פי הנטען על ידי המערערים ביום 25.12.05, כאשר מספר ימים קודם לכן, ביום 7.12.15, נצמח למערער רווח הון כתוצאה ממכירת מניות חב' נוף. לטעמו של המשיב, המערערת לא הצליחה להסביר מדוע היה צורך למכור את מניותיה בחב' בית סומ-אר לחב' הילן בבהילות זמנים שכזו.

30. המשיב טוען שאין לפעולות שביצעה המערערת כל תכלית כלכלית זולת ההימנעות ממס וממילא לא קיים טעם מסחרי יסודי כנדרש בפסיקה לשלילת יסוד המלאכותיות. גם לאחר מכירת המניות, המשיך המערער ליהנות מכל הזכויות הגלומות במניות החברה, בה הוא ממשיך להחזיק באמצעות חב' הילן, כלומר המערערת העבירה את מניות חב' בית סומ-אר מכיס אחד של הנישום המייצג לכיס אחר, כל זאת כדי ליצור הפסד מלאכותי לשם קיזוזו מול רווח ההון שנוצר לו מספר ימים קודם לכן.

31. לטענת המשיב, כלל לא ברור מהו תאריך החתימה על עסקת המכירה לקרוב (ר' מש/10). מצד אחד טענה המערערת כי חתמה על המסמך בתאריך ה-25.12.2005, אך



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10456-03-12 סגל נ' כפר סבא
ע"מ 10510-03-12 סומת, מבנים ופתוח (1993) בע"מ נ' מס הכנסה כפר סבא

תיק חיצוני:

מנהל הכספים של המערער, מר גוברמן, טען בחקירתו הנגדית כי תאריך החתימה היה בכלל בשנת 2006 ולא בשנת 2005 (ר' פרו' עמ' 130 שו' 1-8).

32. בנוסף טען המשיב, שחב' הילן היא חברה שבבעלות המערער בדיוק כמו המערער ומשכך לא נעשתה מכירה אמיתית. עיון בהסכם המכירה לקרוב (ר' מש/10) מעלה כי מי שחתם עליו, הן בשם המוכר והן בשם הקונה, הוא מר ידן סגל, הוא המערער 2 והנישום המייצג. בנוסף, עיון בפלט רשם החברות של החברה הקונה-חב' הילן (ר' מש/11) ועיון בפלט רשם החברות של המערער, מעלה כי בעל המניות והדירקטור היחידי בשני התאגידים הוא המערער (ר' גם פרו' עמ' 9 שו' 1-5, וכן עדותו של מר גוברמן פרו' עמ' 105 שו' 10-11). כלומר, החזקות חב' בית סומ-אר הועברו מכיס אחד של המערער לכיסו האחר. העברה מכיס לכיס אינה בגדר מכירה אמיתית.

בחקירתו הנגדית העיד המערער, כי חיסכון המס, היה אחד השיקולים שעמדו לפניו בעת ביצוע העסקה בה היה מעורב גם כמוכר וגם כקונה, ובלשונו :

"ש.אתה חתמת למעשה גם כמוכר וגם כקונה.ת. נכון. ש.עשית עסקה עם עצמך. ת.אני לא עשיתי עסקה עם עצמי, עשיתי עסקה כלכלית שהייתה כדאית גם לי. בדרך חסכנו כמה גרושים, כן". (ר' פרו' עמ' 184 שו' 10-14)

33. מכירת המניות מהמערער לחב' הילן נעשתה באמצעות הלוואה שניתנה למערער על ידי המערער עצמו:

המשיב טען שמהעדויות שנשמעו בבית המשפט עולה כי לא עבר כסף מחב' הילן למערער תמורת המכירה, אלא שעסקת המכירה לקרוב נעשתה באמצעות הלוואה שניתנה לה על ידי המערער. זאת, כיוון שלא היה בחב' הילן כלום. (ר' פרו' עמ' 184 שו' 20-23, וכן פרו' עמ' 9 שו' 20-29). כלומר, המערער מכר את מניות חב' בית סומ-אר והעבירן מכיס אחד שלו לכיס אחר שלו, באמצעות מימון שהוא עצמו הלווה לעצמו. עובדה זו, יש בה כדי לחזק את אלמנט המלאכותיות של הפעולה, כל זאת כדי לחסוך לדבריו "כמה גרושים". בנוסף, הודה מנהל הכספים של קבוצת סומת רו"ח גוברמן בחקירתו הנגדית כי:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10456-03-12 סגל נ' כפר סבא
ע"מ 10510-03-12 סומת, מבנים ופתוח (1993) בע"מ נ' מס הכנסה כפר סבא

תיק חיצוני:

"לחב' הילן לא הייתה שום פעילות עסקית, לא היה לה מקור מזומן ולכן היה ברור שמי שיזרים את הכסף להילן זה או ידין סיגל אישית או אחת מחברות הקבוצה". (ר' פרו' עמ' 126, שו' 4-5).

34. לא הוכחה טענת המערערת לפיה היה לחץ מצד הבנקים להעביר את הפעילות, נהפוך הוא, המערערת ידעה כי הלוואת הבנק הבינלאומי ממילא תוחלף בהלוואת בנק הפועלים:

טענה כזו לא נטענה על ידי המערערת.

35. לא הוצגה כל הוכחה כי הייתה דרישה מבנק הפועלים להעביר את המניות מחב' בית סומ-אר לחברה חדשה.

כפי שיובהר להלן המערערת לא טענה זאת. עצם הדיון בטענה על ידי המשיב יש בה ללמד שהוא לא ירד לסוף דעתם של המערערים.

36. חב' הילן היא חברה חסרת פעילות ואין כל טעם מסחרי למכירת המניות.

במהלך החקירה הנגדית של המערערים, התברר כי חב' הילן היא חברה ריקה שאין לה פעילות כלשהי, דבר המעיד כי אין כל טעם מסחרי, בוודאי שלא טעם יסודי לעסקת מכירת המניות. (ר' למשל עדותו של מר גוברמן, פרו' עמ' 93 שו' 8-9, עמ' 93 שו' 7-8).

לא רק שחב' הילן היא חברה ריקה ללא פעילות, הרי שבדוחותיה אין גם כל התייחסות לרכישת הלוואה בסכום של 11.7 מיליון ₪. ובלשון עדת המשיב (המפקחת גב' שמרית צעירי): "הייתי מצפה לכל הפחות שאם באמת נרכשה הלוואה שתהיה לזה התייחסות בביאור". (ר' פרו' עמ' 27 שו' 7-9) וכן ר' עדותו של מר גוברמן שהודה בחקירתו הנגדית כי אין ביטוי בדוחות הכספיים של חב' הילן להלוואה (פרו' עמ' 157 שו' 17-18).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10456-03-12 סגל נ' כפר סבא
ע"מ 10510-03-12 סומת, מבנים ופתוח (1993) בע"מ נ' מס הכנסה כפר סבא

תיק חיצוני:

37. המשיב טען כי עדותו של מר גוברמן, הייתה עדות מתחמקת ובלתי עקבית, שרב הנסתר בה על הגלוי. עוד יציין המשיב, כי אין זו הפעם הראשונה, שמעיד מר גוברמן בענייני מס, וכי גם בעבר מתח עליו בית המשפט ביקורת בעניין זה. המשיב יפנה לדברים שנקבעו על ידי כב' השופטת קרת בעניין ע"ש 1034/02, הנדל סומת מתקני חשמל בע"מ נ' מע"מ פ"ת. מיסים יח/3 (יוני 2004) ה-39 מיסים יח/3 (יוני 2004) ה-39, עמ' 254, שם נאמר כי: "יש לציין כי עדותו של מר גוברמן היתה בלתי עקבית וקשה לקבוע על בסיסה מסקנה פוזיטיבית כלשהי שיש בה כדי לתמוך בטענות המערערת".

38. כל הצדדים לרבות המערערת והבנקים מתעלמים מחב' הילן ומהסכם המכירה לקרוב.

חרף חתימת הסכם המכירה לקרוב (ר' מש/10), המשיכו הצדדים להתנהל כאילו מעולם לא נחתם הסכם זה והמניות של המערערת בחב' בית סומ-אר לא הועברו לחב' הילן. היה מצופה כי החל מיום המכירה לקרוב, קרי החל מיום 25.12.15, תופיע חב' הילן על מצגים שהוצגו לצדדי ג', במקומה של המערערת. אולם חרף זאת, המערערת וכן צדדי ג' התנהלו כאילו המערערת היא זו שמחזיקה את מניות חב' בית סומ-אר.

39. כך למשל, פרו' עמ' 14 שו' 8-9; מסמך מיום 3.1.2006 המופנה אל הבנק הבינלאומי, בו מוזכרת המערערת, אך חב' הילן אינה מוזכרת בו חרף העובדה שהיא בעלת האינטרס לכאורה (ר' מש/23; פרו' עמ' 17 שו' 23-עמ' 18 שו' 3); מכתב מיום 26.1.06, שנשלח כחודש לאחר עסקת המכירה לקרוב, הנושא את הכותרת "בית סומאר-ישיבת דירקטוריון" שגם בו, לא מוזכרת כלל חב' הילן, אך מנגד מוזכרת בו המערערת למרות שאין לה כבר אינטרס לכאורה לאחר עסקת המכירה לקרוב (ר' פרו' עמ' 18 שו' 4-11); מכתב ששלחה חב' בית סומ-אר אל בנק הפועלים ביום 2.2.2006, בו שוב אין זכר לחב' הילן, אך מנגד המערערת מופיעה זו כמי שנשלח אליה העתק (ר' מש/25, פרו' עמ' 18 שו' 12-20); הסדר פריסת חוב שנשלח מהבנק הבינלאומי אל חב' בית סומ-אר ביום 2.3.2006, כשלושה חודשים לאחר הסכם המכירה לקרוב, מופנה למערערת ולא לחב' הילן שכלל לא מוזכרת בו. זאת ועוד, מי שחתומה על הסכם פריסת החוב היא המערערת ולא חב' הילן (ר' מש/26, פרו' עמ' 18 שו' 21-29); מסמך



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10456-03-12 סגל נ' כפר סבא
ע"מ 10510-03-12 סומת, מבנים ופתוח (1993) בע"מ נ' מס הכנסה כפר סבא

תיק חיצוני:

מיום 31.5.2006, הנושא את הכותרת "הלוואת בית סומאר" המופנה לבנק הפועלים ובו לא מוזכרת כלל חב' הילן הגם שמדובר במסמך שנערך כחמישה חודשים לאחר עסקת המכירה לקרוב. כמו כן, המסמך מופנה בהעתקו למערערת בלבד (ר' מש/27 פרו' עמ' 19 שו' 1-7); מסמך מיום 29.9.2008, שיצא מחב' בית סומ-אר ומופנה לבנק הבינלאומי, כתשעה חודשים לאחר עסקת המכירה לקרוב ושוב, לא מוזכרת בו חב' הילן, אך המערערת מופיעה בו כמי שהמכתב ממוען אליה בהעתק (ר' מש/28, פרו' עמ' 19 שו' 8-13).

40. בכל אלו, המערערת המשיכה להציג עצמה כבעלת המניות בחב' בית-סומאר על אף מכירת מניותה לחב' הילן.

41. לא זו אף זו, כעולה מנספח 3 למש/14, רק בחודש יוני 2006 הועברה הערבות לבנק הפועלים כאשר מי שחתם על כתב הערבות אינה חב' הילן אלא "סומת אחזקות", חברה נוספת בבעלותו של המערער, שהיא חברה אחות של המערערת (ר' תרשים אחזקות המצורף להודעה המפרשת את נימוקי השומה; פרו' עמ' 16 שו' 4-5). למעשה, פרט להסכם המכר בעסקת המכירה לקרוב, אין כל ראיה להעברת המניות וההלוואה לחב' הילן. (ר' מש/10; פרו' עמ' 32 שו' 7-14). המשיב טוען כי ההתנהלות המתוארת מעוררת את החשד כי ההסכם להעברת המניות לחב' הילן נעשה אך ורק לצורך התחמקות מתשלום מס בגין רווח הון, שכן לצרכים אחרים כמתואר, חב' הילן כלל לא הוצגה כמי שרכשה את המניות.

חשד זה מתעצם לנוכח העובדה שבעדותו של עו"ד יובל שץ, אשר ייצג בעסקת הקומבינציה את חב' דמרי מול בית סומ-אר ולימים אף ייצג את חב' בית סומ-אר עצמה (ר' פרו', עמ' 89 שו' 10), נאמר באופן מפורש כי לא הייתה כל בעייה בחב' בית סומ-אר, ואף לא היה מידע שלילי שיש בו כדי להוות חשש לעשיית עסקים איתה. בלשונו:

"למה שדמרי יחשוש לעשות עסקים? התשובה לא. דמרי לא חשש לעשות עסקים עם בית סומ-אר. הקרקע ידועה והפוטנציאל בנייה שלה ידוע והיה נושא שהיווה תנאי מתלה". ובהמשך: "אני כעו"ד של הקבלן לא יודע להעיד



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10456-03-12 סגל נ' כפר סבא
ע"מ 10510-03-12 סומת, מבנים ופתוח (1993) בע"מ נ' מס הכנסה כפר סבא

תיק חיצוני:

על שום מידע שלילי שהיה למישהו על בית סומ-אר" (ר')
פרו', עמ' 89 שו' 13-17)

42. המשיב טען, שהלכה פסוקה היא, מימים ימימה, כי הנישום מחויב לאופן בו הוא מציג את עסקו. מה גם, שאופן ההצגה מלמד את עמדת הנישום בזמן אמת. לכן נוכח הרישומים שאוזכרו לעיל, יש להתעלם בענייננו מעסקת המכירה לקרוב שבאה לעולם תוך כדי עסקה מלאכותית.

43. גם סכום מכירת המניות וההלוואות בחב' בית סומ-אר לחב' הילן מראה כי מדובר בעסקה מלאכותית.

כעולה מהסכם המכירה לקרוב, הסכום עליו סיכמו המערערת וחב' הילן למכירת המניות של בית- סומ-אר, הועמד על סך של 150,000 דולר בלבד, הגם שהוא כולל בתוכו קנייה של הלוואות בסך של 11,700,000 ₪, בנוסף למניות הנובעות משווי המקרקעין. היה מצופה כי ככל עסקה כלכלית, תפנה המערערת למעריך שווי חיצוני, אשר יש לו את המומחיות להערכת שווי. אולם, המערערת לא טרחה לקבל הערכת שווי של מומחה חיצוני ובחרה ללא כל ביסוס משכנע להעמיד את סכום העסקה על 150,000 דולר בלבד.

44. יוזכר, כי מר גוברמן העיד שה"תחשיב" שהוצג בדיון (ר' מש/9) אינו תחשיב מזמן אמת ואינו מתיימר להיות הערכת שווי נכס (ר' פרו' עמ' 121 שו' 30 – עמ' 122 שו' 11). יוזכר כי גם סכום זה, לא שולם על ידי חב' הילן, אלא הועבר על ידי המערערים כהלוואה (ר' פרו' עמ' 126, שו' 4-5). כלומר, המערערת לא הוכיחה כי סכום המכירה משקף באמת את שווי מניות חב' בית-סומאר, מה עוד שלא בוצע כל תחשיב חיצוני על ידי מעריך שווי מקצועי. דבר המלמד על המלאכותיות שבפעולת המערערת.

45. למעלה מהצורך ציין המשיב, כי טענת המערערת בדבר קו מתח חשמל גבוה, אשר גורם להפחתת שווי המקרקעין, לא רק שלא הוכחה על ידה, אלא להיפך. בחו"ד השמאי שניתנה על ידי השמאי עדי נאור מטעם בנק הפועלים (ר' נספח 5 למש/14), לא הוזכרה אף לא ברמז בעיית קו מתח גבוה. יצוין כי מדובר בחו"ד מטעם הבנק שהאינטרס שלה היא מחיר למימוש מהיר של הנכס. כך שחזקה כי אם אכן הייתה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10456-03-12 סגל נ' כפר סבא
ע"מ 10510-03-12 סומת, מבנים ופתוח (1993) בע"מ נ' מס הכנסה כפר סבא

תיק חיצוני:

בעיית קו מתח גבוה, הייתה בעייה זו מקבלת ביטוי בחו"ד השמאי (ר' פרו' עמ' 124 שו' 14- עמ' 125 שו' 9).

46. המערערת ושותפתה חב' שיפק המשיכו להזרים כספים לבית סומ-אר בשנים מאוחרות לעסקת המכירה לקרוב- דבר המראה כי אין המדובר בחוב אבוד.

כפי שעלה בדיון ההוכחות, המערערת המשיכה להשקיע בחב' בית סומ-אר גם בשנים שלאחר מחילת החוב. לעניין זה הפנה המשיב אל הפירוטים לדוחות הכספיים של חב' בית סומ-אר לשנים 2005-2009 (ר' מש/29 - מש/33) מהם ניתן ללמוד כי הלוואת המערערת גדלה מ – 11 מיליון בשנת 2005 לסך של כ – 16 מיליון בשנת 2009 (ר' גם פרו' עמ' 19 שו' 24- עמ' 20 שו' 12).

47. לא זו אף זו, חב' בית סומ-אר הוחזקה גם על-ידי חב' שיפק בחלקים שווים עם המערערת. בחקירה הנגדית, הודה מר גוברמן כי הלוואותיה של חב' שיפק לחב' בית סומ-אר, עלו עם השנים, כך מסכום של 11,285,000 ₪ בשנת 2005 ועד לסכום של 18,051,251 ₪ בשנת 2010 (ר' פרו' עמ' 166 שו' 24-15). גם אם תטען המערערת כי אינה שולטת על הזרמת הכספים של שותפתה חב' שיפק, עדיין המערערת עצמה ממשיכה להשקיע בחב' בית-סומאר, דבר המפריך את עמדתה למחילת חוב כעולה מהלכת שנהב.

48. מדוחותיה הכספיים של חב' בית סומ-אר, עולה שמדובר בחברה מרוויחה ואין כל הצדקה למחילה.

על מנת שחברה תוכל למחוק את השקעתה, ולהכיר בה כהפסד הון היא חייבת להוכיח כי יצא נכס מרשותה, כך שמדובר בירידת ערך קבועה ושאין לנכס הזה שום תוחלת. ברם, במקרה שלפנינו, לא רק שחב' בית סומ-אר לא פורקה, אלא מדובר בחברה "חיה ונושמת" אשר מצמצמת את הגירעון ואף מגיעה לרווח נקי כעולה מדוחותיה של חב' בית סומ-אר עצמה לשנים 2010-2012 (ר' מש/47-מש/49). יצוין כי בחקירתו הנגדית אישר מר גוברמן כי לחב' בית סומ-אר יש רווח נקי לשנת 2011 ואף הגירעון שלה קטן (ר' פרו' עמ' 168 שו' 21-5). כלומר, לא הייתה כל הצדקה לבצע מחילה בספריה של המערערת, שעה שחב' בית סומ-אר היא חברה פעילה חיה וקיימת אשר עם השנים אף מגיעה לרווח נקי בדוחותיה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10456-03-12 סגל נ' כפר סבא
ע"מ 10510-03-12 סומת, מבנים ופתוח (1993) בע"מ נ' מס הכנסה כפר סבא

תיק חיצוני:

49. אין ביטוי בספרי החברות הקשורות כי מדובר בחוב אבוד אלא להיפך.

כאשר חברה טוענת לחוב אבוד, נוצרת לה הכנסה ממחילת חוב בהתאם לסעיף 3 (ב) (1) לפקודה הקובע כי: "אדם שבשנת מס פלונית נמחל לו חוב או חלק ממנו, והחוב נובע מהוצאה שניכויה הותר בבירור הכנסתו החייבת, יראו את החוב כחלק מהכנסתו באותה שנה". בעניין זה, אם היה נמחל חובה של בית סומ-אר, הדבר היה חייב לקבל ביטוי בספריה. מעיון בדוחות בית סומ-אר, אין כל רישום של הכנסה ממחילת חוב. לעניין זה ר' דבריה של העדה מטעם המשיב (ר' פרו', עמ' 20 שו' 26-29) ועדותו של מר גוברמן: "מאחר ואנחנו מחקנו את החוב, התבקש שגם בית סומר תכיר בהכנסה ותרשום הכנסה ממחילת החוב". ובהמשך: "אני מאשר- בית סומר לא רשמה הכנסה ממחילת חוב" (ר' פרו' עמ' 172 שו' 23-28).

50. אשר לויכוח נטען שהיה בין המערערת לחב' שיפק בנוגע לרישום ההכנסה, לא הוצגה כל אסמכתא בעניין (ר' פרו' עמ' 173 שו' 3-11).

יצוין, כי חב' שיפק, שותפתה של המערערת, לא רק שלא דרשה הפסד הון או הוצאה כלשהי בגין מחילת חוב, עיון בדוחותיה לשנים הבאות מעלה כי סכום ההלוואה שהעניקה לבית סומ-אר אף גדל. (ר' מש/34-מש/36; פרו' עמ' 25 שו' 20 – עמ' 26 שו' 4). לא ניתן לראות במחילה על הלוואת בעלים כהפסד כלכלי אמיתי.

51. המשיב מפנה לפסיקת בית המשפט העליון, לפיה בעל מניות לא אמור להלוות כספים לחברה שבבעלותו אלא רק להשקיע בה (ר' דברי כב' השופטת פורקצ'יה בע"א 4263/04 קיבוץ משמר העמק נ' עו"ד מנור (21.1.2009)). לשיטתו, הלוואת בעלים היא, מבחינה כלכלית, השקעה של הבעלים בחברה ולכן, ויתור עליה לא יוצר בפועל הפסד הוני כלכלי אמיתי לבעל המניות. מסקנה זו מתיישבת גם השכל הישר ועם דיני החשבונאות, שכן כאשר בעל השליטה מוותר על חובו לחברה, אזי השווי ההוגן של התחייבות שנמחלה על-ידי בעל השליטה לישות נזקף להון העצמי והופך להשקעת בעלים. משמעות הדבר היא, כי ערכה של החברה עולה בשיעור של מחילת החוב. על-כן, במישור החשבונאי והכלכלי, אין מדובר על הפסד הון אמיתי, אלא על המרת נכס (הלוואת הבעלים) בנכס אחר (עליית ערך המניות).

52. בחינת רצף הפעולות מלמדת כי מדובר בעסקה מלאכותית.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10456-03-12 סגל נ' כפר סבא
ע"מ 10510-03-12 סומת, מבנים ופתוח (1993) בע"מ נ' מס הכנסה כפר סבא

תיק חיצוני:

לשיטת המשיב, בחינת רצף הפעולות שבצעה המערערת, קרי, רווח הון ממכירת חב' נוף, לאחריו יצירת הפסד על ידי עסקת מכירה לקרוב וטענה לירידת ערך השקעות ולאחרי כן קיזוז הפסד ההון כנגד רווח ההון - מלמדות על פעולה מלאכותית.

53. לא היה מקום להתיר את קיזוז ההפסד, אף בלא צורך להיזקק לדוקטרינת העסקה המלאכותית.

המשיב מפנה לסעיף 92 לפקודת מס הכנסה, הקובע את זכותו של נישום לקזז הפסד הון כנגד רווח הון. עוד מפנה לפסיקה הדנה בסעיף 17(4) לפקודת מס הכנסה, המסדיר את התנאים ואופן ההכרה בהוצאות בגין חובות מסופקים ואבודים לצורכי מס במישור הפירותי וטוען כי לנוכח הדמיון בין ההסדרים ניתן להקיש מפסיקה זו גם לעניין קיזוז הפסד הוני (ר' ע"מ (ת"א) 1179/09 עגיב ייעוץ וניהול בע"מ נ' פקיד שומה ת"א (27.2.13) בפסקה 11).

54. המשיב סבור, כי התנאי הרלבנטי לענייננו שנקבע בפסיקה להכרה בחוב אבוד הוא שהוכח "להנחת דעתו" של פקיד השומה שהחוב הפך לאבוד. היינו, יש להמציא לפקיד השומה הוכחות מספקות להיווצרותו של חוב אבוד ואין להסתפק ברישום החוב כחוב אבוד לפי כללי החשבונאות. כך לדוגמא, פקיד השומה יכול לבדוק את מידת הפיגור בתשלום החוב, את ערך הבטוחות הקיימות ביחס לחוב, את הפעולות שנקטו לגביית החוב, את הסטטיסטיקה של הגבייה בעסק לאורך השנים וכו'. בפסיקה אף נקבע, כי אם ניתן להסיק כי אין עוד סיכוי לגבות את החוב, או שההוצאות לגביית החוב עולות על הסכום שייגבה, הרי שהנישום לא צריך להוכיח שנקט בהליכים מקובלים לגבייתו. בענייננו, אין ראייה כלשהי, כי דווקא בשנת 2006, הפכה ההשקעה לחוב אבוד. למעשה, כפי שפורט לעיל, ההפך הוא הנכון. יצוין כי אף מר גוברמן הודה בחקירתו הנגדית כי לא ננקטו כל ניסיונות לגביית החוב (ר' פרו' עמ' 135 שו' 9-14)

הנה כי כן, גם על-פי דיני קיזוז הפסדים, לא ניתן היה להכיר בהפסד. זאת, אף מבלי לעשות שימוש בדוקטרינה של עסקה מלאכותית.

55. עיתוי יצירת החוב האבוד אינו סביר



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10456-03-12 סגל נ' כפר סבא
ע"מ 10510-03-12 סומת, מבנים ופתוח (1993) בע"מ נ' מס הכנסה כפר סבא

תיק חיצוני:

לא סביר כי דווקא שלושה ימים בלבד אחרי שנחתם הסכם קומבינציה תחליט המערערת לרשום חוב אבוד בגין הלוואה שהיא נתנה לחב' בת שלה, עבור הקרקע נשוא אותו הסכם קומבינציה (ר' פרו' עמ' 32 שו' 23-29). כלומר, עיתוי יצירת החוב האבוד לכאורה, מלמד על מלאכותיות, במיוחד שאין בפי המערערת כל הסבר מניח את הדעת מדוע דווקא היה חשוב לה העיתוי למעט חיסכון המס הנובע ממנו.

טיעוני המערערים בשאלת הטעם המסחרי לעסקה

56. השקעות המערערת בבית סומ-אר ירדו לטמיון במלואן וערכן אפס.
57. ההפסדים של המערערת עליהם מלין המשיב, הם הפסדים שנבעו לה ממחיקת ההשקעה שלה בחב' הבת - בית סומ-אר. המדובר במחיקה של הלוואות שנתנה המערערת לבית סומ-אר, בסך של כ- 11 מיליון ₪, אשר במהלך שנת 2005 הוברר כי הם לעולם לא יוכלו להיות מוחזרים למערערת, לפי השמאות שנערכה למגרש של בית סומ-אר ולפי השווי לצורך עסקת הקומבינציה.
58. מהתחשיב של עסקת הקומבינציה עולה, כי אין כל סיכוי למערערת לקבל את ההשקעה שלה בחזרה, כי כל שווי המגרש, שווה כמעט לשווי ההתחייבות של חב' בית סומ-אר בגין החוב לבנק. זאת בנוסף להתחייבותה של בית סומ-אר לבנייה נוספת ועלויות הגימור שנאלצה לקחת על עצמה לפי הסכם הקומבינציה (ר' סעיף 4.4 להסכם הקומבינציה).
59. כאשר התברר למערערת בשנת 2005, כי אין כל סיכוי להחזר השקעתה בחב' בית סומ-אר, בסך של כ- 11 מיליון ₪, לא נותרה לה ולרואי החשבון שלה כל ברירה, אלא למחוק את ההשקעה כהפסד, אשר אין כל סיכוי לגבייתו.
60. לעמדת המערערת, היא פעלה כראוי כאשר מחקה את ההשקעות שלה בבית סומ-אר והעריכה את שוויה הריאלי בסך של \$150,000, כפי שאושר על ידי מנהל מיסוי מקרקעין נתניה.
61. הטעם המסחרי במכירת ההשקעות על-ידי המערערת להילן



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10456-03-12 סגל נ' כפר סבא
ע"מ 10510-03-12 סומת, מבנים ופתוח (1993) בע"מ נ' מס הכנסה כפר סבא

תיק חיצוני:

- המערערים טענו שכפי שפורט לעיל, ההפסדים שנצמחו למערערת כתוצאה מהשקעתה הכושלת במגרש בית סומ-אר, כבר היו ראויים בהכרה לצורכי מס, אף ללא תלות בביצוע עסקת המכירה לקרוב. מכאן, כי חיסכון המס עקב קיזוז ההפסדים לא היה אחד ממטרות העסקה העיקריות, כנדרש לצורך הפעלת סעיף 86 לפקודה.
62. מעבר לזכותם להכיר בהפסדים שנוצרו להם כתוצאה מאובדן ההשקעה בחברה הבת, הרי גם מהבחינה האובייקטיבית וגם מהבחינה הסובייקטיבית, היה למהלך המכירה לקרוב טעם עיקרי מסחרי אמיתי וממשי.
63. הטעם המסחרי הובהר על ידי המערערת, כבר בסעיף 1.1.1 להשגה (ר' מש/1) שהגישה המערערת למשיב.
64. בסעיף 18 להסכם הקומבינציה מיום 22.12.2005 נקבע "תנאי מתלה" לפיו, ההסכם מותנה בהעברת הליווי הבנקאי מבנק הבינלאומי לבנק הפועלים.
65. המערערים ראו בתנאי המתלה שבהסכם הקומבינציה, הזדמנות לחלץ את המערערת מערבויותיה לחובות חב' בית סומ-אר. הזדמנות זו הייתה תלויה בהעברת הבעלות על חב' בית סומ-אר לחברה אחרת שתהיה בעלת מניות ובעלת שליטה בחב' בית סומ-אר והיא זו שתיתן את הערבות לליווי הבנקאי החדש מבנק הפועלים.
66. העברת הבעלות נעשתה כדי להימנע ממתן ערבות על ידי המערערת. היא הייתה הכרחית לאור הנוהג הבנקאי לחייב בעלי שליטה במתן ערבות לחברות שבשליטתם.
- למערערים היה אינטרס כלכלי לשחרר את המערערת מערבותה, כדי להימנע מחשיפה נוספת להתחייבויות בגין הפרויקט הכושל וכדי לאפשר את מימוש נכסי הנדל"ן האחרים של המערערת בסמוך לאחר מכן.
67. בהתאם לכך, מיהרה המערערת להעביר ביום 25.12.2005 את בעלותה בהון המניות וזכויותיה בהלוואה שניתנה לחב' בית סומ-אר לחברה קשורה בשם הילן. זאת בטרם יתחילו מגעים של ממש עם בנק הפועלים ובטרם ייוודע לו כי המערערת היא בעלת שליטה בחב' בית סומ-אר. זו בדיוק הסיבה שבכל התכתובת עם הבנקים שנערכה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10456-03-12 סגל נ' כפר סבא
ע"מ 10510-03-12 סומת, מבנים ופתוח (1993) בע"מ נ' מס הכנסה כפר סבא

תיק חיצוני:

באותה עת, הסתירו המערערים את עובדת העברת הבעלות לחב' הילן. חב' הילן, שהתאגדה בשנת 1993 (ר' מש/11), לא הייתה פעילה בשנים 2004-2005 ולא היו לה נכסים ברי מימוש. לכן, לא הייתה משמעות ממשית לכל ערבות שהיא תיתן.

68. הערבות הנוספת אשר ניתנה בנוסף לערבות הילן (ערבות הבעלים), הייתה של חב' סומת החזקות בע"מ מקבוצת סומת (ר' נספח 3 למש/14) שהיא חב' החזקות שאין לה נכסי נדל"ן או נכסים אחרים ממשיים.

69. בהמשך לאחר שהמערערת השתחררה מערבותה לבית סומ-אר היא הצליחה לממש בשנת 2008 את המגרש בנתניה (לא המגרש שבו עסקינן) בתמורה מכובדת של כ-9 מיליון ₪. תמורה כזו לא הייתה מתקבלת אילו הנכס שהיה משועבד למעשה לבנק הבינלאומי, עקב ערבותה של המערערת לחובות בית סומ-אר, היה נמכר באמצעות כונס נכסים במכירה כפויה.

דיון והכרעה בשאלת הטעם המסחרי

70. בהתאם לסעיף 86 לפקודה:

"(א) היה פקיד השומה סבור, כי עיסקה פלונית המפחיתה, או העלולה להפחית, את סכום המס המשתלם על ידי אדם פלוני היא מלאכותית או בדויה, או שהסבה פלונית אינה מופעלת למעשה, או כי אחת ממטרותיה העיקריות של עיסקה פלונית היא הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותות, רשאי הוא להתעלם מן העיסקה 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, 'עיסקה' - לרבות פעולה."

71. אחד מפסקי הדין המנחים לעניין השאלה מהי עסקה מלאכותית, הוא פסק הדין בדנ"א 8349/03 יואב רובינשטיין ושות' חברה לבנין פיתוח ומימון בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים (28.6.2004).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10456-03-12 סגל נ' כפר סבא
ע"מ 10510-03-12 סומת, מבנים ופתוח (1993) בע"מ נ' מס הכנסה כפר סבא

תיק חיצוני:

שם נקבעה הלכה כי אין כל מלאכותיות לעניין סעיף 86 לפקודה, בשל כך בלבד שנרכשת חברה שצברה הפסדים הנתונים לקיזוז כנגד רווחים עתידיים להיעשות. אין לומר שכל רכישת מניות חברה מפסידה היא עסקה מלאכותית. ייתכן, שביסוד הרכישה עומד הרצון לרכוש את השלד הבורסאי של החברה; ייתכן, שביסוד הרכישה עומד הרצון לחסל מתחרה; ייתכן, שביסוד הרכישה עומד הרצון לשקם את החברה המפסידה ולהפיק מכך רווח מוסף; ייתכן, שטעמים אלה או חלקם או טעמים אחרים יכשירו את העסקה.

72. זאת ועוד, אין לקבוע כי כל שינוי פעילות של החברה המפסידה יחשב עסקה מלאכותית. לא אחת יש הצדקה לשינוי פעילות חברה מפסידה, ולו מהטעם של רצון לעבור לרווחים. ייתכן שתהיה לשינוי הצדקה שתכשיר את העסקה. אכן, קביעת המלאכותיות של העסקה תלויה בנסיבות ובמטרות. כל עסקה ונסיבותיה ומטרותיה שלה. על פי מכלול הנסיבות והמטרות תיקבע מלאכותיותה. רק אם העסקה שנעשתה נעדרת טעם מסחרי כלשהו, הרי שמדובר בעסקה מלאכותית שממנה ניתן להתעלם.

73. שני הצדדים נסמכים על פסק הדין בע"א 2965/08 סגנון שרותי תקשוב בע"מ נ' פקיד שומה פתח-תקווה (21.6.2011) (להלן: "עניין סגנון") וכל אחד מהם מוצא בו אסמכתא לטיעונו. ההלכה שיצאה מבית המשפט העליון בעניין סגנון היא שזכותו של פקיד השומה להתעלם מתוצאות העסקאות של נישום, עומדת מול זכותו החוקתית של האחרון לתכנן את פעולותיו ולהקטין, באופן לגיטימי, את גובה המס אשר עליו לשלם. לפיכך, ישנו צורך, מצד אחד, לנסח כלל שיהיה ברור ובהיר כך שנישומים יוכלו לכלכל את צעדיהם לאורו, ומצד שני, דרוש שהכלל יוכל להכיל בתוכו שינויים משפטיים ותמורות כלכליות כפי שיתעוררו במהלך השנים.

"פקיד השומה ירים את הנטל המוטל עליו בעת הוכיחו מבחינה אובייקטיבית, כי העסקה אותה ביצע הנישום היא מלאכותית. או אז, יוכל הנישום, שבידו הראיות הטובות ביותר לעניין, לבוא ולהצביע על השיקולים המסחריים הסובייקטיביים שעמדו בבסיס עסקאותיו.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10456-03-12 סגל נ' כפר סבא
ע"מ 10510-03-12 סומת, מבנים ופתוח (1993) בע"מ נ' מס הכנסה כפר סבא

תיק חיצוני:

כאשר ישנו טעם פיסקלי יסודי (ועל כך להלן) בבסיס עסקה
העומדת לבחינה, יוכל הנישום להוכיח בראיות חותכות וממשיות
כי בבסיס העסקה עמד גם טעם מסחרי יסודי סובייקטיבי. (סעיף
26 לפסק דין סגנון)

74. מה הוא אותו טעם פיסקלי יסודי? על כך משיב כב' השופט ריבלין, שכתב את חוות
הדעת בעניין סגנון, שמבחן "יסודיות הטעם המסחרי" קובע כי עסקה אינה
מלאכותית אם לולא המטרה המסחרית – לא היה מבצע הנישום את העסקה.

75. המבחן אינו בודק רק אם קיימת מטרה מסחרית. אין ספק שקיומה של מטרה
מסחרית הוא תנאי הכרחי, אך אין זה תנאי מספיק. לצורך סיפוקו של המבחן נדרש
גם כי המטרה המסחרית תהיה סיבה "יסודית", כך שלולא ציפייתו של הנישום כי זו
תתממש, לא היה נכנס לעסקה מלכתחילה. דהיינו, לאור הרציונליים החולשים על
הסוגיה, תישלל מלאכותיותה של העסקה, אף אם נלווה לטעם המסחרי היסודי, טעם
פיסקלי במידת יסודיות שווה.

76. בחינת יסודיותו של הטעם המסחרי תיבדק על פי מכלול נסיבות העסקה ומטרותיה,
ובעזרת מספר מבחני-עזר, ובהם, בחינת אמינותו של הטעם שהועלה על ידי הנישום.
במסגרת מבחן-עזר זה, הנושא אופי מקדמי במהותו, ייבדק אם הובאו הראיות
החותכות והממשיות הנדרשות לצורך הוכחת הטעם המסחרי הסובייקטיבי, שבלעדיו
לא הייתה מתבצעת העסקה.

התוצאה היא, שאם עלה בידי הנישום להוכיח כי עמד טעם מסחרי יסודי בבסיס
העסקה, כי אז לא תסווג העסקה כמלאכותית.

77. כאמור, כל אחד מהצדדים רותם את פסק דין סגנון לשרת את טיעונו. המשיב טען
שהמערערים לא רק שלא עמדו בנטל הסובייקטיבי המוטל עליהם, אלא מחומר
הראיות עולה תמונה ברורה כי עסקינן בעסקה מלאכותית. מנגד טוענים המערערים
שהמשיב לא הרים את נטל ההוכחה להראות כי עסקת המכר שביצעה המערערת
היא מלאכותית. המערערים טענו שהמשיב, סובר כי מדובר ב-"עסקה חשודה" רק
בגלל העובדה, שמדובר בעסקה בין צדדים קשורים ומאחר שלשיטתו נוצרו הפסדים
כתוצאה מהעסקה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10456-03-12 סגל נ' כפר סבא
ע"מ 10510-03-12 סומת, מבנים ופתוח (1993) בע"מ נ' מס הכנסה כפר סבא

תיק חיצוני:

78. אלא, שמבחינה אובייקטיבית, עסקת המכר לא יצרה כל הפסד למערערת. שכן, היא באה לאחר שההפסד עצמו כבר התגלה ובא לעולם באופן ברור ונהיר במהלך שנת 2005, במיוחד עם ביצוע עסקת הקומביניציה עם צד ג' – קבוצת דמרי, אשר הבהירה סופית, כי שווי המגרש הוא בסך של כ- 20 מיליון ₪. בעוד ההשקעות ברכישתו ופיתוחו עמדו על כ- 40 מיליון ₪. מבחינה אובייקטיבית, עסקת דמרי המחישה למערערת, באופן ברור וחד, כי אין כל סיכוי להחזר השקעתה בחב' בית סומ-אר, ואין לה אלא לרשום הפסד מהשקעתה זו.

79. יש לבחון, אפוא, אם המערערים הצליחו לשכנע שלמערערת נוצרו הפסדים משמעותיים מהשקעתה בבית סומ-אר.

80. כבר עתה אומר ששוכנעתי מהראיות שעמדו בפני, שנצמחו למערערת הפסדים כתוצאה מהשקעתה במגרש בית סומ-אר והפסדים אלו כבר היו ראויים בהכרה לצורכי מס, אף ללא תלות בביצוע עסקת מכירת ההשקעות בחב' בית סומ-אר לחב' הילן.

81. מקובלים עליי טיעוניה של המערערת כי חיסכון המס עקב קיזוז ההפסדים לא היה אחד ממטרות העסקה העיקריות, כנדרש לצורך הפעלת סעיף 86 לפקודה.

82. השאלה העיקרית השנויה במחלוקת היא האם היה טעם מסחרי במכירת המניות לחב' הילן. טעם זה עלה כבר בשלב השומתי שכן בסעיף 1.1.1 להשגה (ר' מש/1) שהגישה המערערת למשיב, נכתב :

"1.1.1 המכירה לחב' הילן נעשתה על מנת לשחרר את החברה כמו גם את המקרקעין מערבויות והלוואות שנטלה חברה בית סומ-אר מהבנק הבינלאומי, כפי שיובהר להלן".

83. הנה, המערערת הייתה ערבה להלוואה בסך של כ- 17 מיליון ₪, שנטלה חב' בית סומ-אר מהבנק הבינלאומי. (ר' כתב הערבות, נספח 2 למש/14). כפי שנכתב לעיל, המגרש נרכש ממנהל מקרקעי ישראל כאשר המקורות לרכישתו באו ממקורות עצמיים ומהלוואה שהעמיד הבנק הבינלאומי כנגד העמדת בטוחה. הבנק לא הסתפק



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10456-03-12 סגל נ' כפר סבא
ע"מ 10510-03-12 סומת, מבנים ופתוח (1993) בע"מ נ' מס הכנסה כפר סבא

תיק חיצוני:

בשעבודו של המגרש כבטוחה להלוואה שנתן, דרש וקיבל ערבות של הבעלים בחברה.

84. המערערת שהייתה הבעלים של בית סומ-אר, התבקשה ונתנה ערבות להחזר ההלוואה. משמעות הערבות היא שבנוסף למגרש שבגיננו ניטלה ההלוואה גם המקרקעין הנוספים שהיו בבעלותה שועבדו כבטוחה לפירעון ההלוואה (נכסי המקרקעין הנוספים). כאשר בית סומ-אר החלה לפגור בהחזר התשלומים בגין ההלוואה החל הבנק להפעיל לחץ על המערערת כערבה, להשיב את ההלוואה שנטלה שאם לא תוחזר ההלוואה, יממש הבנק את הערבויות שנתנה לטובת חב' בית סומ-אר, כך למשל כתב הבנק לבית סומ-אר (עם העתק למערערת) ביום 4.8.2005:

"הרינו להסב את תשומת לבכם כי קיימת יתרת חובה בחשבונכם אצלנו שלא סולקה עד היום למרות התחייבותכם כלפינו. הנכם נדרשים לסור לסניפנו תוך 7 ימים מתאריך מכתב זה לסילוק חובכם בצירוף ריבית, ריבית פיגורים, הוצאות ותשלומים אחרים שעל פי התחייבותכם עליכם לפרעם בפועל. אם לא תעשו כן נאלץ לנקוט בצעדים משפטיים מתאימים לרבות מימוש הביטחונות שבידינו" (ראו נספח 3 למש/1)

85. מימוש הערבויות על דרך מכירת המגרשים בהליכי כינוס היה מסב נזקים כספיים גדולים למערערת. וראו גם עדותו של מר ידין סגל באשר ללחצים שהופעלו על ידי הבנק הבינלאומי:

"בתוך סומת מבנים ריכזתי את כל הנכסים של הקבוצה. בין הנכסים – זה בית סומר, זה מגרש של 40 דונם בדרום נתניה עם רן פדרמן, זה מגרש של 60 דונם חקלאי באזור התעשייה בדרום נתניה גם עם רן, זה פרויקט במגרש, פרויקט באחוזת אדר בקרית גת, זה מגרש באור עקיבא, היו עוד אני לא בדיוק זוכר, זה רק לסבר את אוזני בית המשפט, שם היו הנכסים הממוניים של הקבוצה ולי היה חשוב מאוד מאוד לשמור את סומת מבנים



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10456-03-12 סגל נ' כפר סבא
ע"מ 10510-03-12 סומת, מבנים ופתוח (1993) בע"מ נ' מס הכנסה כפר סבא

תיק חיצוני:

מפני הנושה העיקרי שהוא הבנק הבינלאומי שכל חודש ולפעמים יותר איים לחלט את הערבות הזו שנקראת סומת מבנים. המניות, הנכסים של סומת מבנים לטובת בית סומר – זו רשימת המגרשים שנתתי. " (ר' פרו' עמ' 177).

86. ביום 22.12.2005 נחתם הסכם הקומבינציה בו נקבע "תנאי מתלה" לפיו, ההסכם מותנה בהעברת הליווי הבנקאי מבנק הבינלאומי לבנק הפועלים.

87. המערערים ראו, אפוא, בתנאי המתלה, הזדמנות לחלץ את המערערת מערביותיה לחובות חב' בית סומ-אר. לכן, נוכח העובדה שהיה ברור שבנק הפועלים יבקש ערובה מהבעלים, כי אז אם המערערת היתה נשארת בעלת המניות של בית סומ-אר, בשעת הסדרת ההלוואה עם בנק הפועלים, כי אז הייתה נדרשת לשעבד את המקרקעין הנוספים לבנק, כפי שהדבר נעשה עם הבנק הבינלאומי. לכן היה חשוב למערערת להציג לבנק הפועלים מצב רישומי שונה לפיו חברה אחרת – חב' הילן, היא בעלת המניות של בית סומ-אר.

דהיינו, העברת המניות של בית סומ-אר מהמערערת לחב' הילן, נבע מהרצון שבהתקשרות החדשה של בית סומ-אר לא יסוכנו המקרקעין הנוספים של המערערת.

88. במאמר מוסגר יאמר שאין ממש בטענת המשיב המסתמך על דברי רו"ח גוברמן, שבחקירה הנגדית אמר כי תאריך החתימה של הסכם הקומבינציה היה בכלל בשנת 2006 ולא בשנת 2005. הסכם המכר (ר' מש/10), כמו גם הדיווח למיסוי מקרקעין (ר' מע/35), כמו גם שטר העברת המניות (ר' מע/29) – מעידים כי ההסכם נערך ביום 25.12.05. לכן מקובלת עלי טענת המערערים שאמירתו של רו"ח מקורה בטעות. המשיב ציטט מפקס דין אחר שבו העיד רו"ח גוברמן (ע"ש 1034/02) שבו נכתב שעדותו הייתה בלתי עקבית. קביעה זו אין בה כדי להשליך על עדותו של רו"ח גוברמן בפניי. מצאתי כי עדותו בפניי הייתה קוהרנטית וברורה. אין ממש אפוא בטענות המשיב שעדותו הייתה מתחמקת ובלתי עקבית.

89. מהראיות שעמדו בפני שוכנעתי שהתראות שנתן הבנק הבינלאומי היו מבחינת המערערת מקור ממשי לחשש כי הבנק יביא לכינוס נכסי המקרקעין של המערערת



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10456-03-12 סגל נ' כפר סבא
ע"מ 10510-03-12 סומת, מבנים ופתוח (1993) בע"מ נ' מס הכנסה כפר סבא

תיק חיצוני:

שהחזיקה בשני נכסי מקרקעין, בנתניה ובאור עקיבא. מימוש איום הבנק הבינלאומי למנות כונס נכסים למערערת עקב ערבותה לבנק היה מביא למכירתם של המקרקעין במחירים נמוכים משמעותית ממחירי השוק תוך הסבת נזקים כלכליים למערערת.

90. התוצאה של העברת המניות מהמערערת להילן היא שחרור הערבות שנתנה המערערת לבנק הבינלאומי. נוכח העובדה שלחב' הילן לא היה רכוש, ניתנה ערבות לטובת בנק הפועלים על ידי חב' סומת החזקות.

91. הסיכון של המערערת כערבה לבנק, היה גדול בהרבה מאשר הסיכון שנטלה סומת החזקות. שכן, המערערת החזיקה כאמור בשני נכסי מקרקעין נוספים בנתניה ובאור עקיבא (מלבד המגרש שבגיננו ניתנה ההלוואה), לעומת זאת לסומת החזקות אין נכסי מקרקעין כל נכסיה הן השקעות במניות בחברות הפועלות בתחום הטכנולוגיה. למעט חב' סומת השרון (חברה נוספת מקבוצת סומת) שמחזיקה במקרקעין משועבדים בשעבוד ספציפי לבנק לאומי. היטיב להסביר עניין זה מנהל הכספים של קבוצת סומת, רו"ח מיכאל גורבמן, בחקירה בבית המשפט:

"ש. מדוע היה חשוב לכם להוציא את סומת מבנים

המערערת מהערבות שלה להלוואה?

ת. עם העברת המימון הערבות שמופיעה בנספח 2 פקעה וחב' סומת מבנים יכלה לעשות כל פעולה מבלי לתת דין וחשבון לבנק. ואכן כך עשתה והיא מימשה ב – 2008 מקרקעין בסך של 9 מיליון ₪.

ש. אני מציג בפניך את הדוחות הכספיים של סומת מבנים המערערת לשנת 2008 מש/8, היכן אתה רואה שניצול השחרור מהערבות מקבל ביטוי?

ת. הדוחות הכספיים של 2008 המקרקעין מופיעים בערך של כ – 3.6 מיליון ₪, במספרי השוואה בשנת 2007 המקרקעין מופיעים בסכום של 9.8 מיליון ₪. הפער בסעיף המקרקעין זה המקרקעין שמומשו.

ש. אתה יכול לפרט מה התמורות שהתקבלו מהמקרקעין שמומשו?

ת. הסכום המלא היה 8.9 מיליון ₪.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10456-03-12 סגל נ' כפר סבא
ע"מ 10510-03-12 סומת, מבנים ופתוח (1993) בע"מ נ' מס הכנסה כפר סבא

תיק חיצוני:

ש. איזה מקרקעין החזיקה המערערת ב – 2005 שמומשו ב – 2008?

ת. ב – 2005 המערערת החזיקה 4 נכסי מקרקעין: שני נכסים בנתניה, נכס אחד באור עקיבא ועוד נכס אחד, נכס משותף בקריית גת. בשנת 2008 מומשו חלק ממקרקעי נתניה לחב' פדרמן.

ש. למה לא חששתם שסומת אחזקות תהיה ערבה להלוואה מבנק הפועלים?

ת. בסומת אחזקות אין נכסים ממשיים למעט אחזקה במניות של חברות שמחזיקות נציגויות לשיווק אביזרי חשמל וחברה אחת שמחזיקה בנכסים אמיתיים שזה סומת השרון שמחזיקה נכס אמיתי, מקרקעין בקדימה. סומת השרון נתנה שיעבוד ספציפי לבנק הלאומי תמורת הנכס ולכן אין אפשרות לבנק אחר לממשו. לגבי חברות סוכנות, הזיכיון לסוכנות מותנה בזה שבקורות פשיטת רגל או הליך משפטי הזיכיון הזה פג. (עמוד 102 לפרוטוקול)

92. ההליך של העברת מניות בית סומ-אר להילן הביא למחיקת הערבות של המערערת בגין האשראי שנתן הבנק הבינלאומי לבית סומ-אר. מדובר בהליך עסקי אסטרטגי, לכן בהחלט ניתן להבין את גישת המערערים שהסיכון הכלכלי שהם נוטלים על ידי החלפת ערבותה של המערערת בערבות של סומת החזקות, הוא קטן יותר ויש בו טעם מסחרי של ממש. לפיכך העברת הבעלות בבית סומ-אר, כדי להימנע ממתן ערבות על ידי המערערת, הייתה הכרחית לאור הנוהג הבנקאי לחייב בעלי שליטה במתן ערבות לחברות בשליטתם.

93. למערערים היה אפוא, אינטרס כלכלי לשחרר את המערערת מערבותה, כדי להימנע מחשיפה נוספת להתחייבויות בגין הפרויקט הכושל וכדי לאפשר את מימוש נכסי הנדל"ן של המערערת בסמוך לאחר מכן. להשלמת התמונה בשנת 2008 מכרה המערערת את המגרש בנתניה (לא המגרש שהוא נושא פסק דין זה) בתמורה מכובדת של כ- 9 מיליון ₪, כפי שדווח בדוחות הכספיים שלה לשנת 2008 (ראו קיטון



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10456-03-12 סגל נ' כפר סבא
ע"מ 10510-03-12 סומת, מבנים ופתוח (1993) בע"מ נ' מס הכנסה כפר סבא

תיק חיצוני:

ברכוש הקבוע בביאור 2 למש/8). תמורה כזו לא הייתה מתקבלת אילו הנכס היה נמכר באמצעות כונס נכסים במכירה כפויה. לא זו אף זו, אם המערערת הייתה נשארת ערבה להלוואה שנטלה בית סומ-אר לא ניתן היה לבצע את העסקה כלל, כי המגרש שנמכר שימש כבטוחה לפירעון ההלוואה.

94. בהתאם לכך, העבירה המערערת ביום 25.12.2005 את בעלותה בהון המניות וזכויותיה בהלוואה שניתנה לחב' בית סומ-אר לחב' הילן, שהיא חברה קשורה. המערערת עשתה זאת בטרם יתחילו מגעים של ממש עם בנק הפועלים ובטרם ייוודע לו כי המערערת היא בעלת שליטה בחב' בית סומ-אר. זו בדיוק הסיבה שבכל התכתובת עם הבנקים שנערכה באותה עת, הסתירו המערערים את עובדת העברת הבעלות לחב' הילן.

95. שווי הבעלות במלוא הזכויות של המערערת במניות בית סומ-אר, הוערך בסך של \$150,000, בהתאם לתחשיב שהוכן על ידי המערערת (ר' נספח 9 למש/1). שווי זה אושר בשומה סופית על ידי מנהל מיסוי מקרקעין (ר' נספח 6 למש/14) כמשקף נכונה את שווי הזכויות בחב' בית סומ-אר אשר הועברו מהמערערת לחב' הילן. שווי זה נתמך בהצעה שהציעה המערערת לאהרונסון לרכוש את מלוא השקעותיה במחיר של 200 אלף דולר שנדחתה (ר' עדותו של ידן סגל: פרו' עמ' 177, 185).

96. למרות שההנמקה בדבר הצורך המסחרי להעביר את הבעלות בבית סומ-אר הוסברה היטב בשלב ההשגה ראו מש/14 - מכתבו של ב"כ המערערים לפקידת השומה מיום 22/6/11 המסביר ברחל בתך הקטנה את השיקולים להעברת מניות בית סומאר מהמערערת לחב' הילן. ההנמקות שנכתבו במש/14 הן פירוט כתב ההשגה. מעיון בהודעה המפרשת את נימוקי השומה לא נעשה כל ניסיון להתמודד עם טענה זו ובסעיף 13 להודעה המפרשת נכתב כי המשיב לא השתכנע בטעם הכלכלי לעסקת המכירה שכן הוא בחר לקבוע שהמטרה היחידה היא יצירת הפסד הון בידי המערערת שהינה חברה משפחתית, העברתו לנישום המייצג וקיצוץ כנגד רווח הון כתוצאה מהמכירה של חב' נוף בארה"ב (ראו סעיף 13 (א) להודעה המפרשת את נימוקי השומה).

97. עוד מוסיף המשיב וכותב שהמחאת ההלוואה מהבנק הבינלאומי לבנק הפועלים, שלטענת המערערת מהווה טעם כלכלי לעסקת המכירה, יכולה הייתה להתבצע ללא



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10456-03-12 סגל נ' כפר סבא
ע"מ 10510-03-12 סומת, מבנים ופתוח (1993) בע"מ נ' מס הכנסה כפר סבא

תיק חיצוני:

העברת השליטה בבית סומ-אר ועל כן אינה מתקבלת כנימוק כלכלי לעסקה (ראו סעיף 3 (ב) לנימוקי השומה). נימוק זה ממחיש את העובדה שפקיד השומה כלל לא ניסה להתמודד עם טענות המערערים. שכן, כפי שהוסבר לעיל העברת השליטה בבית סומ-אר מהמערערת לחב' הילן היתה דרושה כדי שבנק הפועלים לא ידרוש מהמערערת לערוב להלוואה ובכך לסכן את המקרקעין הנוספים כך גם בסיכומי המשיב נכתב תת פרק שכותרתו: "לא הוצגה כל הוכחה כי הייתה דרישה מבנק הפועלים להעביר את המניות מחב' בית סומ-אר לחברה חדשה"; או תת פרק שבו נכתב כי: "חב' הילן היא חברה חסרת פעילות ואין כל טעם מסחרי למכירת המניות" או תת פרק שכותרתו היא: "לא הוכחה טענת המערערת לפיה היה לחץ מצד הבנקים להעביר את הפעילות, נהפוך הוא המערערת ידעה כי הלוואת הבנק הבינלאומי ממילא תוחלף בהלוואת בנק הפועלים".

יודגש, כי המערערים לא העלו טענה שהייתה דרישה מבנק הפועלים להעברת המניות, כך גם כפי שהוסבר לעיל, המניות הועברו לחב' הילן, דווקא בשל כך שאין לה פעילות או רכוש. הדרישה להעביר את ההלוואה מהבנק הבינלאומי לבנק הפועלים הייתה של קבוצת דמרי, כתנאי מתלה, בעסקת הקומבינציה ולא דרישה של הבנקים. לפיכך הטענות הללו שהופיעו בסיכומי המשיב יש בהם להעיד על כך שהמשיב בחר שלא לרדת לסוף דעתם של המערערים ולהתמודד עם טענותיהם, שכאמור נאמרו בפה מלא כבר בשלב ההשגה, בשלב הגשת נימוקי הערעור ובדיון בבית המשפט. קשה אפוא להשתחרר מהרושם שהשומה נעשתה תוך התעלמות מחלק משמעותי של טענות המערערים.

אשר על כן, היה טעם מסחרי ממשי למערערים, להעביר את הבעלות על חב' בית סומ-אר מידי המערערת לידי חב' הילן, כדי להימנע מלתת ערבות של המערערת בגין המימון החלופי מבנק הפועלים. בכך, נמנעה המערערת מסיכון מימוש נכסי הנדל"ן הנוספים שלה, בדרך של כינוס נכסים. הזדמנות עסקית זו נוצרה כאשר הבנק (החדש בנה"פ) לא ראה את המערערת כבעלים של חב' בית סומ-אר ולכן לא דרש ממנה ערבויות למימון הבנקאי שנתן לחב' בית סומ-אר, כפי שהוא נוהג לדרוש ערבויות מבעלי מניות של חברות הנוטלות אשראי בנקאי.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10456-03-12 סגל נ' כפר סבא
ע"מ 10510-03-12 סומת, מבנים ופתוח (1993) בע"מ נ' מס הכנסה כפר סבא

תיק חיצוני:

פרק ב. שאלת השקעות המערערת בבית סומ-אר

שאלה נוספת שיש לדון בה היא האם השקעות המערערת בבית סומ-אר ירדו לטמיון במלואן וערכן אפס, כטענת המערערים, או שהמערערת לא הוכיחה כי השקעותיה בחב' בית סומ-אר ירדו לטמיון ומשכך היא אינה זכאית ליצור הפסד הון יש מאין, ולקזזו מול רווח ההון כטענת המשיב.

טענות המשיב בשאלת השקעות המערערת בבית סומ-אר

98. המשיב טוען שלא הוכח שהשקעותיה של המערערת בחב' בית סומ-אר ירדו לטמיון דווקא בשנת המס 2005, היא השנה שבה נצמחה למערער הכנסה מרווח הון. לשיטת המשיב המערערים אינם מתמודדים עם העובדה לפיה המערערת המשיכה להשקיע בחב' בית סומ-אר גם בשנים שלאחר ה"ירידה לטמיון" של ההשקעה. לעניין זה הפנה המשיב אל הפירוטים לדוחות הכספיים של חב' בית סומ-אר לשנים 2005-2009 (ר' מש/29-מ/33) מהם ניתן לראות כי הלוואת המערערת גדלה מסך של 11 מיליון בשנת 2005 לסך של כ- 16 מיליון בשנת 2009 (ר' גם פרו' עמ' 19 שו' 24- עמ' 20 שו' 12). לטענת המשיב, לא נרשמה בספרי המערערת מחיקת השקעה אלא מכירת השקעה.

99. המשיב מפנה לפסק הדין בע"א 4060/12 ד"ר יהודה שנהב ואח' נ' פקיד שומה ת"א 3 (27.4.2014), שם טען המערער למחילת חוב הלוואה לחברה בשליטתו, בדיוק בשנה בה נצמח לו רווח הון ממקור אחר. בית המשפט העליון דחה את טענות הנישום וקבע כי עיתוי מחילת החוב וירידתו לטמיון דווקא בשנה בה נוצר לו רווח הון מעורר תמיהה לנוכח העובדה כי המערער שם המשיך להשקיע בחברה לאחר מחילת החוב ומשכך עובדה זו אינה מתיישבת עם טענתו למחילה.

100. עוד נקבע שם, כי כאשר מתקיימים יחסים מיוחדים בין המוחל לנמחל, אזי מחילת חוב היא "פעולה חשודה", אשר מעבירה את נטל ההוכחה אל המערער.

101. בהתאם לכך, טען המשיב כי העובדה שהמערערת המשיכה להשקיע בחב' בית סומ-אר גם בשנים שלאחר שנת 2005, מעידה כאלף עדים כי המערערת עצמה לא סברה שהשקעתה בשנת 2005 ירדה לטמיון. זאת ועוד, חב' בית סומ-אר לא פורקה, אלא



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10456-03-12 סגל נ' כפר סבא
ע"מ 10510-03-12 סומת, מבנים ופתוח (1993) בע"מ נ' מס הכנסה כפר סבא

תיק חיצוני:

מדובר בחברה "חיה ונושמת" אשר מצמצמת את הגירעון שלה ואף מגיעה לרווח נקי – כפי שעולה מדוחותיה של חב' בית סומ-אר לשנים 2010-2012 (ר' מש/47-מ/49).
בחקירתו הנגדית אישר מר גוברמן כי לחב' בית סומ-אר יש רווח נקי לשנת 2011 ואף הגירעון שלה קטן (ר' פרו' עמ' 168 שו' 21-5). כלומר, לא הייתה כל הצדקה לבצע מחילה בספריה של המערערת, שעה שחב' בית סומ-אר היא חברה פעילה חיה וקיימת אשר עם השנים אף מגיעה לרווח נקי בדוחותיה.

טענות המערערים בשאלת השקעות המערערת בבית סומ-אר

102. ההפסדים של המערערת עליהם מלין המשיב, הם הפסדים שנבעו לה ממחיקת ההשקעה שלה בחב' הבת - בית סומ-אר. מחיקה של הלוואות שנתנה המערערת בסך של כ- 11 מיליון ₪, אשר במהלך שנת 2005 הוברר כי הם לעולם לא יוכלו להיות מוחזרים למערערת, לפי השמאות שנערכה למגרש של בית סומ-אר ולפי השווי לצורך עסקת הקומבינציה. המדובר בשווי מגרש של כ- 20 מיליון ₪ כאשר ההשקעה הנצברת בקרקע הייתה כ- 39 מיליון ₪. בנסיבות אלה היה ברור למערערת שאין סיכוי לקבל בחזרה את השקעתה בסך של 11 מיליון ₪. לכן, לא נותרה למערערת ולרואי החשבון שלה כל ברירה, אלא למחוק את ההשקעה כהפסד, אשר אין כל סיכוי לגבייתו.

דיון והכרעה בעניין השקעות המערערת בבית סומ-אר

103. אין מחלוקת שהמערערת רכשה את המגרש מרשות מקרקעי ישראל, במטרה להשביח אותו ולבנות עליו תוך השגת תשואה מקסימלית. אין גם מחלוקת, שלאחר רכישת המגרש, התברר לה כי הפגמים הקיימים במגרש ובעיקר קו המתח העליון העילי העובר בתחום המגרש, אינם מאפשרים את ההשבחה והבנייה על המגרש כפי שהייתה רוצה.

104. מעיון במכתב של מר אריה אמבר, סגן מנהל מחלקת תכנון מתח עליון של חב' החשמל מיום 21.10.2004 שכותרתו "קו מתח עליון באזור התעשייה ברכת חנון בנתניה", עולה כי עלות הטמנת קו המתח עשויה להיות בין 2-5 מיליון \$:

"עלות הטמנת קטע של קו המתח העליון הנ"ל עשויה להיות בין 2-5 מיליון \$ (או יותר), העלות תלויה בעיקר באורך הכבל שאת



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10456-03-12 סגל נ' כפר סבא
ע"מ 10510-03-12 סומת, מבנים ופתוח (1993) בע"מ נ' מס הכנסה כפר סבא

תיק חיצוני:

אורכו ניתן יהיה לקבוע רק לאחר בדיקת היתכנות מעמיקה...." (ר'
אישור חב' חשמל, נספח 2 למש' 1)

105. המערער בעדותו, התייחס לעניין ההוצאות הקשורות להעתקת קו החשמל. תחילה, כאשר רכש את המגרש בשנת 1995, לא הייתה מודעות לעניין הקרינה שנפלטת מקווי מתח גבוה. על פי התכנונים היו אמורים להיבנות במגרש שלושה מבנים, בניין מספר 3 תוכנן כך שהיה מצוי בטווח הקרינה (70 מטר מקו מתח גבוה). המערער העיד שכאשר שיווק את המגרש לדמרי, הוא ראה את הבעייתיות בבניית בניין סמוך לקו מתח גבוה ובחר באותו שלב לסגת מהעסקה.. המערער פעל להעתקת קו המתח מול חב' חשמל ואף נפגש עם ראשת העיר נתניה, בניסיון לפתור את הבעיה, אך ללא הואיל. בסופו של יום נחתמה עסקת הקומבינציה עם דמרי, אך תוכניתה שונתה כדי למזער את הנזק של קו המתח הגבוה (ר' פרו' עמ' 178). בהסכם הקומבינציה נכתב שהצדדים יישאו שווה בשווה בעלות העתקת קו המתח הגבוה.

106. מהראיות שהיו בפניי, שוכנעתי שקו המתח הגבוה הביא לירידת ערכו של המגרש וחייב את הבעלים בהגדלת הוצאות הפיתוח. אני מודע לכך, שלמרות האמור לעיל, השמאי שביצע שמאות עבור בנק הפועלים לא הביא בחשבון בחוות דעתו את ירידת הערך כתוצאה מהקרבה לקו המתח הגבוה. יחד עם זאת, מהראיות עולה כי קו המתח הגבוה הביא לירידת ערכו של המגרש ועיכב את מימושו בשני מובנים: האחד הוא שבגלל קו המתח הגבוה, המגרש לא היה אטרקטיבי לרוכשים פוטנציאליים והשני שהעיסוק בהעתקת הקו והגעה להסדר עם חב' החשמל, גזל זמן רב, הריביות תפחו וההוצאות הלכו וגדלו. מטבעם של דברים הדבר בא על חשבון הרווח. משנת 1995- מועד רכישת המגרש, ועד 2005 - מועד כריתת הסכם הקומבינציה, לא מומש הפוטנציאל הכלכלי של המגרש.

107. אשר לתחולתו של פסק הדין בעניין שנהב. שם, בית המשפט העליון קבע כי מחילת החוב לחברה נבעה מאינטרס המערער לרשום הפסד הון כנגד רווח הון בעסקה אחרת (עסקת החלפת מניות) וכי מדובר בעסקה שאין בה טעם מסחרי ושבבסיסה עמד רק הרצון להימנע ממס. לכן, יש לראותה כעסקה מלאכותית. בענייננו, קבעתי כי ישנו טעם מסחרי מובהק לעסקת המכירה לקרוב והטעם הוא שחרור נכסי הנדל"ן של המערער ששימשו בטוחה להלוואה שנתן הבנק לחב' סומ-אר. יוער, כי בסופו



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10456-03-12 סגל נ' כפר סבא
ע"מ 10510-03-12 סומת, מבנים ופתוח (1993) בע"מ נ' מס הכנסה כפר סבא

תיק חיצוני:

של יום, פעולה עסקית זו הוכיחה את עצמה, שכן בדרך זו הצליחה המערערת למכור את המגרש הנוסף, בסכום של 9 מיליון ₪.

התחשיב

108. עלות הרכישה וההשקעה בפיתוח המגרש, לפי הדוחות הכספיים המבוקרים של בית סומ-אר, נכון ליום 31.12.2004 (ר' נספח 4 למש/14), חולקה לפי יעוד הקרקע, לפי:

ברכוש השוטף: "קרקע ופיתוח קרקע" - 19,634,978 ₪

ברכוש הקבוע: "השקעה בקרקע ובפיתוחה" - 19,768,736 ₪

מכאן, כי ההשקעה הנצברת בקרקע ובפיתוחה, עמדה על סך של

39,403,714 ₪.

109. ההשקעה הנ"ל מומנה בהתחייבות לבנק הבינלאומי בסך של 17,378,780 ₪, ובהתחייבויות לצדדים קשורים בסך של 24,512,461 ₪ (ר' נספח 4 למש/14).

110. לפי הערכת שמאות מיום 10.7.2005, של מר עדי נאור, שמאי מקרקעין, אשר ניתנה לבנק הפועלים, שווי הזכויות במגרש עמד על סך \$ 4,500,000. צוין, כי הערכת השווי מתייחסת לשער דולר 4.5 ₪ = \$ 1.

111. דהיינו, שווי המגרש נכון ליולי 2005 היה בסך של כ-20,250,000 ₪ בלבד, רק כמחצית ההשקעה בו באותה עת. למען הסר ספק, השמאות היא אובייקטיבית לחלוטין, היות והיא יועדה לבנק הפועלים, וכמפורט בסעיף 9 לשמאות היא "מיועדת למזמינה בלבד". כמו כן, כמפורט בסעיפים 6 ו-8 לשמאות, היא כוללת בתוכה כבר את כל שווי זכויות הבנייה הקיימות לגבי המגרש.

112. כאמור, ביום 22.12.2005 נחתמה עסקת הקומבינציה עם חב' דמרי במסגרתה נמכרו 69% מהמגרש לדמרי ועוד ארבעה אחרים, בתמורה לקבלת שירותי בנייה חלקיים, ברמת מעטפת בלבד ולמעט מחצית עלות העתקת קו המתח העליון והוצאות נוספות שהושתו על בית סומ-אר (ר' נספח 5 למש/1).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10456-03-12 סגל נ' כפר סבא

ע"מ 10510-03-12 סומת, מבנים ופתוח (1993) בע"מ נ' מס הכנסה כפר סבא

תיק חיצוני:

113. שוי המכירה עמד של 69% מהמגרש על סך של 13,620,397 ₪ (ר' מע/21). גילום השווי אשר נקבע על ידי מנהל מיסוי מקרקעין נתניה ל- 100%, מעלה כי שווי המגרש כולו היה בסך של 19,739,706 ₪
114. ביום 15.7.2007 קבע מנהל מיסוי מקרקעין נתניה, לעניין הטלת המס על מכר המניות מהמערערות בהיותה "איגוד מקרקעין" לחב' הילן, כי שווי חב' בית סומ-אר הוא בסך שלילי – גירעון הפסד של 22,357,082 ₪ - מינוס. (ר' נספח 6 למש/14).
115. באותה החלטה, קבע מנהל מיסוי מקרקעין נתניה כי השווי של המכירה של מניות והשקעות המערערות בחב' בית סומ-אר, לצורכי מס שבח, הוא \$150,000, לפי שער יציג 4.603 ₪, השווים בשקלים 690,450 ₪.
116. בדוחות הכספיים של חב' בית סומ-אר (ר' נספח 4 למש/14), עמד הגירעון בהון העצמי של החברה ליום 31.12.2005 – על סך של 21,942,154 ₪.
117. זאת בעוד, שווי ההשקעה של המערערות בחב' בית סומ-אר עמד נכון ליום 31.12.2004, שנה קודם לכן, על סך של 11,086,012 ₪.
118. בנסיבות אלו, לפי שקלול הערכת השמאות מיום 22.7.2005, והערכת שווי המגרש לפי שומת מנהל מיסוי מקרקעין נתניה לעסקת הקומבינציה - שווי המגרש הוא כ- 20 מיליון ₪. זאת כאשר, החוב של חב' בית סומ-אר לבנק הבינלאומי עומד על סך של כ- 17 מיליון.
119. בנוסף, התחייבה בית סומ-אר לממן את מחצית העתקת קו מתח עליון לפי סעיף 4.4 להסכם הקומבינציה ולהשלים את מחצית עלות גמר הבנייה, מעבר לרמת המעטפת שתקבל מדמרי (ר' סעיף 4.4.2 לנספח 5 למש/1; נספח 9 למש/1).
120. במצב דברים זה, יש ממש בדברי המערערות שאין לה כל סיכוי לקבל את השקעתה בחזרה, כאשר כל שווי המגרש, שווה כמעט לשווי ההתחייבות של חב' בית סומ-אר לבנק ולהשלמת התחייבויותיה לפי הסכם הקומבינציה (ר' סעיף 4.4 להסכם הקומבינציה).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10456-03-12 סגל נ' כפר סבא
ע"מ 10510-03-12 סומת, מבנים ופתוח (1993) בע"מ נ' מס הכנסה כפר סבא

תיק חיצוני:

121. כפי שהובהר לעיל מנקודת המבט המשפטית המבחן הוא סובייקטיבי. נכון לתום שנת 2005, לאחר כריתת הסכם הקומבינציה, התברר כי שווי המגרש הוא רק כמחצית שווי העלות שלו בספרי חב בית סומ-אר, ואין כל סיכוי למערערת לקבל את ההשקעה שלה בחזרה. זאת, הן מהבחינה הכלכלית, כמו גם מבחינת הכללים החשבונאיים המקובלים שאינם מתירים רישום נכס מעל ערכו בשוק.
122. בהינתן מצב כלכלי זה, מקובלת עלי טענת המערערת, שכאשר התברר לה, בשנת 2005, כי אין כל סיכוי להחזר השקעתה בחב' בית סומ-אר בסך של כ- 11 מיליון ₪, לא נותרה לה ולרואי החשבון שלה כל ברירה, אלא למחוק את ההשקעה כהפסד, אשר אין כל סיכוי לגבייתו.
123. מצבו של הפרויקט הובהר גם בעדותו של עו"ד יובל שץ אשר ייצג את קבוצת דמרי במשא ומתן לעסקת הקומבינציה (ר' פרו' עמ' 85).

"התחיל משא ומתן שתחילתו הייתה בנובמבר 2004, הועברו משהו כמו 9 טיוטות בין הצדדים. המו"מ נמשך סדר גודל של שנה ואפילו קצת יותר. הייתה במהלכו עד כמה שזכור לי הפסקה של כמה חודשים. ארחיב ואומר שזאת הייתה עסקה יחסית מורכבת מכיוון שדובר על פרויקט שבנוי מ- 3 אגפים וחלק מהמשא ומתן התייחס לאופן שבו הצדדים מתנהלים אחד כלפי השני תוך כדי בניית הפרויקט. ... היה נושא כבד אחד של קו מתח עליון של חב' חשמל שנמצא בסמוך לפרויקט ודובר על הצורך להעתיק אותו למקום אחר. נושא נוסף היה הלווי הבנקאי שנדרש בפרויקט ובמיוחד הצורך שסומ-אר יעבירו את המשכנתא שהייתה רשומה במגרש לטובת הבנק הבינלאומי לטובת בנק הפועלים, שהוא הבנק שנתן ליווי פיננסי לקבלן... המשא ומתן היה קרוב לסיום בספטמבר 2005, שני נושאים שעיקבו את החתימה: אחד היה טכני, סומ אר היו צריכים להאריך את חוזה הפיקוח שהיה להם במנהל, המנהל הוציא תוספת מאריכה שהתייחסה בטעות למגרש אחד מבין שני המגרשים שמרכיבים את הפרויקט, ... ההסכם נחתם בסופו של



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10456-03-12 סגל נ' כפר סבא
ע"מ 10510-03-12 סומת, מבנים ופתוח (1993) בע"מ נ' מס הכנסה כפר סבא

תיק חיצוני:

דבר ב – 22.12.05. חשוב להדגיש שהתאריך הזה אין לו שום ייחוד, פשוט המועד שבו הסתיים המו"מ וההסכם היה בשל לחתימה, לא קבעו אותו מאיזו סיבה מיוחדת."

124. חיזוק למצבו ההפסדי של הפרויקט המדובר, ניתן למצוא בעובדה, כי עד היום (נכון למועד כתיבת הסיכומים), יותר מעשר שנים אחרי השנה הרלבנטית, עדיין המבנה שהוקם אינו מאוכלס ואינו מושכר במלואו. קומה וחצי מתוך חמש הקומות של המבנה אינם מושכרים ומהחלק המושכר נובעות הכנסות שוליות בלבד, אשר לא יכולות לכסות את עלות ההשקעה המקורית בסך של 40 מיליון ₪ (ר' עדותו של עו"ד שץ, פרו' עמ' 88, שו' 22-28; עדותו של המערער, פרו' עמ' 179, שו' 1-2).

125. רו"ח גורבמן אישר כי ההלוואה שניתנה לבית סומ-אר, לא נפרעה עד היום לאחר עשר שנים משנת 2005 (ר' פרו' עמ' 171, שו' 29-30). מן הראוי לציין, כי המפקחת כלל לא בחנה את שווי חב' בית סומ-אר במועד הרלבנטי (ר' פרו' עמ' 71, שו' 27-30 עמ' 92, שו' 6-11). אך היא הסכימה כי:

" השווי לפי הערכת השווי הוא כ- 20 מיליון ₪ והשווי לפי מאזן 2004 של בית סומר הוא כ- 40 מיליון, כך שהיחס הוא חצי" (עמ' 73, שו' 15-16 לפרו').

126. בהינתן כל הנתונים דלעיל, ניתן בהחלט להצדיק את פעולת המחיקה שעשתה המערערת כאשר מחקה את ההשקעות שלה בבית סומ-אר ואח"כ, הביאה בחשבון במכירת ההשקעה רק שווי ממוכר מרצון לקונה מרצון, בסך של \$150,000 כשווי החלק הנמכר של חברה זו, כפי שאושר על ידי מנהל מיסוי מקרקעין נתניה (ר' נספח 6 למש/14). כפי שיוסבר להלן בשל התוצאה אליה הגעתי אינני נדרש לטפל בסוגיית היחס שבין קביעת מנהל מיסוי מקרקעין וקביעת פקיד השומה. למרות זאת, אין מניעה לעשות שימוש בנתונים שאותם אישר מנהל מיסוי מקרקעין שלא נסתרו על ידי פקיד השומה.

ניתן לקבוע אפוא שהשקעות המערערת בבית סומ-אר ירדו לטמיון במלואן וערכן אפס כטענת המערערים.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10456-03-12 סגל נ' כפר סבא
ע"מ 10510-03-12 סומת, מבנים ופתוח (1993) בע"מ נ' מס הכנסה כפר סבא

תיק חיצוני:

פרק ג': שאלת קיזוז הפסדי הון מרווחי הון

המשיב טוען שפעולת קיזוז הפסד הון כתוצאה מחוב אבוד כנגד רווח ההון, היא פעולה מלאכותית ואילו המערערים טוענים לעומתו, שקיזוז הפסדים מרווחים הוא זכות לגיטימית.

טענות המשיב בשאלת קיזוז הפסדי הון מרווחי הון

127. כאשר בוחנים האם מדובר בתכנון מס שלילי, ניתן להיעזר בתקנות מס הכנסה (תכנון מס החייב בדיווח) (הוראת שעה), התשס"ז-2006 (להלן: "תקנות תכנון מס"). תקנה 5 לתקנות תכנון מס קובעת כי תכנון מס בצורה של "מחילת חוב לקרוב", מהווה תכנון מס החייב בדיווח. חב' בית סומ-אר והמערערת הן קרובות לעניין זה, כאשר המערער מחזיק בשתייהן בשיעור החזקה מהותי. המשיב מדגיש, כי מדובר בכלי עזר בלבד, שמסייע לשקילת נושא "שליליות התכנון" ואין צורך לבדוק האם קוימו מלוא תנאי התקנה או האם בפועל נעשה דיווח כדרישת התקנה.

128. המשיב מפנה להלכה שנקבעה בעניין ע"א 4060/12 ד"ר יהודה שנהב ואח' נ' פקיד שומה ת"א 3, מיסים כח/3 (יוני 2014), עמ' 108 (להלן: "הלכת שנהב"), לפיה מחילת חוב של אדם לחברה בשליטתו, מהווה עסקה מלאכותית. המשיב סבור שנסיונות הלכת שנהב, מתאימים ככפפה ליד למקרה שלפנינו והנימוקים לדחיית הערעור, חלים כאן ביתר שאת. ההבדל היחיד אותו ניתן למצוא, הוא כי בהלכת שנהב היה הסכם מחילת חוב מפורש, ואף החברה שמחלו לה על החוב הכירה בהכנסה ממחילת חוב. במקרה דנן לא היה הסכם מחילת חוב והחברה לא דווחה על הכנסה ממחילת חוב. העדר הסכם כאמור, מחזק את עמדת המשיב לפיה לא היתה כאן מחילת חוב. בנוסף, אף בדיווחים של המערערת מדובר על הפסד הון בשל מכירה לצד קשור ולא בשל מחילת חוב.

129. לטענת המשיב ניתוח המקרה על-פי דיני קיזוז הפסדים מוביל למסקנה כי לא היה מקום להתיר את קיזוז ההפסד, אף בלא צורך להיזקק לדוקטרינת העסקה המלאכותית. סעיף 92 לפקודת מס הכנסה קובע את זכותו של נישום לקזז הפסד הון כנגד רווח הון. עיקר הפסיקה דנה בסעיף 17(4) לפקודת מס הכנסה, המסדיר את התנאים ואופן ההכרה בהוצאות בגין חובות מסופקים ואבודים לצורכי מס במישור הפירותי. נוכח הדמיון בין ההסדרים ניתן להקיש מפסיקה זו גם לעניין קיזוז הפסד



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10456-03-12 סגל נ' כפר סבא
ע"מ 10510-03-12 סומת, מבנים ופתוח (1993) בע"מ נ' מס הכנסה כפר סבא

תיק חיצוני:

הוני (ע"מ (ת"א) 1179/09 עגיב ייעוץ וניהול בע"מ נ' פקיד שומה ת"א (27.2.13) בפסקה 11).

130. המשיב טוען כי התנאי הרלבנטי לענייננו, שנקבע בפסיקה להכרה בחוב אבוד, הוא שהוכח "להנחת דעתו" של פקיד השומה שהחוב הפך לאבוד. היינו, יש להמציא לפקיד השומה הוכחות מספקות להיווצרותו של חוב אבוד ואין להסתפק ברישום החוב כחוב אבוד לפי כללי החשבונאות. כך לדוגמא, פקיד השומה יכול לבדוק את מידת הפיגור בתשלום החוב, את ערך הבטוחות הקיימות ביחס לחוב, את הפעולות שנקטו לגביית החוב, את הסטטיסטיקה של הגבייה בעסק לאורך השנים וכו'. בפסיקה אף נקבע, כי אם ניתן להסיק כי אין עוד סיכוי לגבות את החוב, או שההוצאות לגביית החוב עולות על הסכום שייגבה, הרי שהנישום לא צריך להוכיח שנקט בהליכים מקובלים לגבייתו. עם זאת הודגש, כי אין די בהצהרה בעלמא של הנושה. המשיב סבור כי בענייננו, אין ראיה שדווקא בשנת 2006, הפכה ההשקעה לחוב אבוד.

131. המשיב מפנה לעדותו של מר גוברמן, לפיה לא ננקטו כל ניסיונות לגביית החוב. (ר' פרו' עמ' 135 שו' 9-14). כך שלטענתו, גם על-פי דיני קיזוז הפסדים, לא ניתן היה להכיר בהפסד. זאת, אף מבלי לעשות שימוש בדוקטרינה של עסקה מלאכותית.

132. עוד טוען המשיב, כי עיתוי יצירת החוב האבוד אינו סביר, שכן לא סביר כי דווקא שלושה ימים בלבד אחרי שנחתם הסכם הקומבינציה החליטה המערערת לרשום חוב אבוד בשל הלוואה שהיא נתנה לחב' בת שלה, בעניינה של הקרקע שבבסיס הסכם הקומבינציה. כלומר, עיתוי יצירת החוב האבוד לכאורה, מלמד על מלאכותיות, במיוחד שאין בפי המערערת כל הסבר מניח את הדעת מדוע דווקא היה חשוב לה העיתוי למעט חיסכון המס הנובע ממנו.

טענות המערערים בשאלת קיזוז הפסדי הון מרווחי הון

133. המערערים טוענים לנוכח הגדרתה של המערערת כ"חברה משפחתית" לפי סעיף 64א לפקודה, קיימת להם הזכות לקזז את ההפסדים של המערערת שנוצרו מיום התאגדותה, כתוצאה מאובדן ההשקעה בחב' הבת שלה - בית סומ-אר, כנגד רווחי הון שנוצרו למערער, המחזיק במערערת.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10456-03-12 סגל נ' כפר סבא
ע"מ 10510-03-12 סומת, מבנים ופתוח (1993) בע"מ נ' מס הכנסה כפר סבא

תיק חיצוני:

134. אשר לעיתוי, המערערים טוענים כי ההפסד ממחיקת ההשקעה התגבש לאורך שנת 2005 כולה, כתוצאה ממצב הכושל של הפרויקט והפרת הסכם הליווי כפי שעולה מאתראות הבנק הבינלאומי (ר' נספח 1 למש/14), מהערכות השמאות של מקרקעי בית סומ-אר (ר' נספח 4 למש/14) ולבסוף בעסקת הקומבינציה (ר' נספח 5 למש/1), עד שקיבל ביטוי בדוחות הכספיים של המערערת לשנת 2005 (ר' סעיף "הוצאות אחרות" לדו"ח רווח והפסד, בביאור 1.ה.5.).

135. המערערים טוענים כי לא הייתה להם שליטה על המועד שבו בוצעה המכירה בארה"ב וגם לא על עיתוי ביצוע עסקת הקומבינציה. ההפסדים התגבשו עם חתימת הסכם הקומבינציה שאז ההשקעה במגרש הייתה פי שניים מערכו, כך שהיה להם ברור, שהסיכויים לגבות את החוב הם אפסיים.

דיון והכרעה בשאלת קיזוז הפסדי הון מרווחי הון

136. כאמור לעיל, המדובר במגרש בשווי של 20 מיליון ₪ שנושא על גבו הפסדים של כ-40 מיליון ₪. עם מועד ביצוע עסקת הקומבינציה, התגבש ההפסד בגין המגרש שכן לא הייתה עוד אפשרות שהמגרש ימכר במחיר גבוה יותר, שהיה מאפשר את החזר החוב.

137. בשנים האחרונות ניתנו פסקי דין שמרחיבים ומגמישים את זכות קיזוז ההפסדים. כך למשל, בעניין ע"א 7387/06 בן-ארי ש. סוכנות לביטוח (1968) בע"מ נ' פקיד שומה 1 ירושלים (29.5.2008) הרחיב בית המשפט את אפשרות קיזוז ההפסדים שהוגבלה מאד; כך גם בעניין ע"א 3415/97 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' יואב רובינשטיין ושות' חברה לבנין פיתוח ומימון בע"מ (31.7.2003) ובעניין ע"א 8138/06 סלון מרכזי למכונות כביסה וטלוויזיה בבית אל על בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין- אזור תל אביב (11.2.2008).

138. הרחבה נוספת ומשמעותית לגבי הזכות לקיזוז הפסדים, נעשתה בעניין ע"א 2895/08 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' חב' מודול בטון השקעות בתעשייה בע"מ (21.2.2010) ולאחרונה (בעניין ע"א 4157/13 דמארי אילנה והירשנזון נ' פקיד שומה רחובות (3.2.2015). בשתי הלכות אלו הדגיש בית המשפט העליון את הצורך לנקוט בגישה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10456-03-12 סגל נ' כפר סבא
ע"מ 10510-03-12 סומת, מבנים ופתוח (1993) בע"מ נ' מס הכנסה כפר סבא

תיק חיצוני:

מרחיבה לקיזוז הפסדים כנגד רווחים. אחרת ייצא הנישום חייב במס על רווחים שכלל לא נבעו לו בסופו של יום.

139. בענייננו, הרווחים נוצרו כאשר ביום 7.12.2005 מכר המערער את מניותיו בחב' נוף בארה"ב. ממכירה זו נבעו לו רווחי הון בסך 11,622,331 ₪ (ר' מש/4). אין חולק כי המערער החזיק רק 20% מהפרויקט שנמכר ולא הייתה לו שליטה על מועד המכירה כמו גם על גובה הרווחים. ראו לעניין זה עדותו של המערער (ר' פרו' עמ' 180 שו' 10-23):

"ספר לנו על עסקת נוף."

ת. עסקת נוף - בארה"ב הייתה חברה בשם נוף ל.ל.סי - זו חברה שהקמתי ב-2003 לטובת השקעה בפרויקט של משה שוסטר. אז הקמתי את נוף, השקעתי בפרויקט שלו, זה היה ברחוב 53 במנהטן ולימים אחרי מספר שנים פנה אליי משה שוסטר ואמר לי שיש גוף אמריקאי שמעוניין ברכישה של החברה, של נוף. נדמה לי מכירת מניות או משהו כזה, אני לא מכיר את המונח המקצועי. לקח אותי אז לעו"ד שלו, אריק פיינסטין שהסביר לי בדיוק מה העסקה, נראה לי מאוד, והסכמתי לעסקה הזו ואכן העסקה הזו נחתמה. גם ב-2005 בחודש דצמבר. מכרתי את נוף וזה בעצם הביא לי רווח הון במכירת מניות ומאחר ואני בארה"ב זר אז זה עולה ישר אליי, לפי ההסבר שנתנו לי, לפרטי.

ש. מה היה שיעור ההשקעה שלך בכלל הפרויקט של משה שוסטר באחוזים?

ת. 20% אם אני זוכר נכון.

ש. מי היו השותפים האחרים?



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10456-03-12 סגל נ' כפר סבא
ע"מ 10510-03-12 סומת, מבנים ופתוח (1993) בע"מ נ' מס הכנסה כפר סבא

תיק חיצוני:

ת. רבים. אלכס פרימל – 5%, דני עובדיה- נדמה לי 15%,
העובדים של משה שוסטר כל אחד 5%, משה עצמו – 40%.
(ר' פרו' עמ' 180).

140. ההפסדים של המערערת מאובדן ההשקעה בחב' בית סומ-אר בסך של כ- 11 מיליון ש"ח, התגבשו במהלך שנת 2005. במיוחד, כאשר ביום 22.12.2005 נחתמה עסקת הקומביניציה עם קבוצת דמרי לפיה שווי המגרש, שהינו הנכס היחידי של בית סומ-אר, עומד על סך של כ- 20 מיליון ₪. שווי ההתחייבות לבנק הבינלאומי אותה עת, עמד על סך של כ- 17 מיליון ₪. בנוסף, עמדו על הפרק השקעות נוספות שנדרשו - העתקת קו המתח העליון העובר במגרש והשלמת הגימור על המעטפת שתתקבל בעקבות עסקת הקומביניציה.

141. לגבי עיתוי חתימת הסכם הקומביניציה, הרי כפי שניתן לראות מחוזה הקומביניציה (ר' נספח 5 למש/1), קבוצת הרוכשים מנתה חמש חברות שונות. עו"ד יובל שץ, אשר ייצג את קבוצת דמרי בעסקה, העיד כי הליכי המשא ומתן לגבי העסקה נמשכו תקופה ארוכה, וכי אף אחד לא חייב את החתימה דווקא במועד זה או אחר. כך יצא, שהעסקה נחתמה ביום שנחתמה ובלשונו של עו"ד שץ:

"...ההסכם נחתם בסופו של דבר ב - 22.12.05. חשוב להדגיש שהתאריך הזה אין לו שום ייחוד, פשוט המועד שבו הסתיים המו"מ וההסכם היה בשל לחתימה, לא קבעו אותו מאיזו סיבה מיוחדת." (ר' פרו' עמ' 86)

142. עם חתימת עסקת הקומביניציה, החל מרוץ הזמנים להעברת המימון של הפרויקט לבנק הפועלים לפי התנאי המתלה שבסעיף 18 לחוזה הקומביניציה. כך נוצרה ההזדמנות של המערערת להשתחרר מהערבויות שנתנה לצורך מימון חב' בית סומ-אר. על כן, ביום 25.12.2005 נמכרו ההשקעות בחב' בית סומ-אר, על ידי המערערת, לחב' הבת -הילן.

143. אין מחלוקת כי המערערת היא חברה משפחתית מיום הקמתה ולא נטען כי נעשה תכנון מס מיוחד ערב העסקה, כדי להפוך אותה לחברה משפחתית בכוח.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10456-03-12 סגל נ' כפר סבא
ע"מ 10510-03-12 סומת, מבנים ופתוח (1993) בע"מ נ' מס הכנסה כפר סבא

תיק חיצוני:

144. אם כן, העיתוי של מועד יצירת הרווחים, יחד עם העיתוי של מועד התגבשות ההפסדים, שלא היה תלוי במערערים, נתן אפשרות למערער לתבוע את קיזוז ההפסדים כנגד הרווחים. ביום 6.2.2006 הגישו המערערים את הדיווח על רווח ההון מעסקת נוף (ר' מש/4). דיווח זה נעשה על ידי המערער שאצלו נוצרו הרווחים. במסגרת הדיווח קוזזו ההפסדים של המערערת אשר נגרמו לה עקב מכירת זכות באיגוד מקרקעין, אשר מוסתה על ידי מנהל מיסוי מקרקעין נתניה. בהיותה חברה משפחתית זכאי המערער לקיזוז ההפסדים של המערערת מרווח ההון שנוצר לו במישור האישי.

התוצאה היא, שמהראיות שעמדו בפניי ובהתאם להלכות המרחיבות בעניין קיזוז הפסדים, מחיקת השקעה בחברה בת הייתה מוצדקת. ההשקעה נכשלה בשל הזמן שחלף מעת רכישת המגרש ועד למימוש, עקב ההתחייבויות לבנק בגין מימון רכישת המגרש ופיתוחו. שוכנעתי שהמסקנה אליה הגיע המערער, בדבר אבדן הסיכוי להחזר ההשקעה למערערת היו נכונים לשנת 2005 והמערער כנישום המייצג היה רשאי לקזז את הפסד ההון כנגד רווח ההון שנוצר.

התייחסות לטענות נוספות שהעלה המשיב

145. דחיתי את טענת המשיב, לפיה הדיווח של המערער על עסקת רווח הון אינו תואם לטענות המערערים בערעור (ר' סעיף 10 לסיכומים מטעם המשיב).

עיון בדיווח רווח ההון של המערער (ר' מש/4) מעלה כי בעמוד 2, הזכירה המערערת את עסקת המכירה לקרוב, כך:

"סומת מבנים ופיתוח בע"מ מכרה את החזקותיה בבית סומ-אר
בע"מ תמורת \$150,000 לחב' הילן אחזקות בע"מ" (בחלק העליון
של עמ' 2 ל-מש/4).

כך שבהחלט ניתן ביטוי בדיווח - לנכס הנמכר, וגם לשווי שלו.

146. דחיתי את טענת המשיב, לפיה מלאכותיות העסקה נלמדת מהתעלמות המערערת והבנקים מחב' הילן ומהסכם המכירה לקרוב, במסגרת מצגים שהוצגו לצדדי ג', אשר



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10456-03-12 סגל נ' כפר סבא
ע"מ 10510-03-12 סומת, מבנים ופתוח (1993) בע"מ נ' מס הכנסה כפר סבא

תיק חיצוני:

המשיכו להציג את המערערת כבעלת המניות בחב' סומ-אר, כאילו מעולם לא נחתם הסכם זה.

המערערים מאשרים שהם הקפידו ליצור מידור וסודיות בין הבנק הבינלאומי לבין בנק הפועלים, לעניין עסקת המכירה לקרוב, כדי להשיג את המטרה המסחרית אותה שאפו להשיג – לחלץ את המערערת ממעגל הערבויות והשעבודים שנתנה בעבר לטובת ההשקעה הכושלת בחב' בית סומ-אר. החשש היה שאם בנק הפועלים יקבל מידע כי המערערת נתנה את הערבויות לבנק הבינלאומי והיא בעלת נכסי נדל"ן טובים למימוש, הוא יחזור וידרוש את הערבויות ממנה. המערער מעיד על כך ובלשונו:

"ש.מה אתה יודע על השיעבודים לבנק הפועלים? תפרט אותם.

ת.לבנק הפועלים היה שיעבוד של שיפק והילן ומעליהם בנק הפועלים חזר אלינו אני זוכר שזה היה איזה משבר, בואו לא נשכח שהאיום של בנק הבינלאומי הפך להיות יום – יומי. האשימו אותנו בכל מיני האשמות שאנחנו רוצים להבריח מניות מהחברה, למכור, כל מיני סיפורים והם לחצו חזק חזק ואז בא בנק הפועלים ואמר שיפק והילן ריקות מתוכן ואנחנו רוצים ערבות של הבעלים של הקבוצה ואז אבי לא הסכים לתת ערבות וכמובן גם אני, עד היום לא נתתי לאף אחד ערבות אישית ואז הגענו להסכמה עם בנק הפועלים שגם סומת אחזקות נותנת ערבות וגם א. אהרונסון נותנת ערבות. אני רוצה לציין שבתוך סומת אחזקות, לא אהבתי לתת את הערבות הזו כי רציתי שבנק הפועלים יישען על המגרש אבל הם לא ראו במגרש נכס מעניין ואז ביקשו את החברות של אחזקות וזה היה לי נוח יותר כי מה שהיו לי באחזקות זה חברות מסחריות ולא היו נכסים מוחשיים ובלי הניהול שלנו לא היה בזה תוכן." (ר' פרו' עמ' 180)

147. כאמור, כוונת המערערים הייתה לשחרר את המקרקעין של המערערת מהשיעבוד לבנק הבינלאומי. המערער פעל כדי להימנע מלהעמיד את נכסי הנדל"ן של המערערת לערבות במסגרת עסקת הקומביניציה. המערער רצה שהבנק יסתפק בשעבודו של



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10456-03-12 סגל נ' כפר סבא
ע"מ 10510-03-12 סומת, מבנים ופתוח (1993) בע"מ נ' מס הכנסה כפר סבא

תיק חיצוני:

המגרש, אך כיוון שגם הבנק לא מצא ערך גבוה במגרש, הסכים לתת כבטוחה את נכסיה המסחריים של חב' סומת אחזקות, כפי שהסביר.

148. דחיתי את טענת המשיב, לפיה שהמצג שהוצג לחב' דמרי, היה שונה מהמצג שהוצג לשלטונות המס, מבחינת יכולתה הכלכלית של חב' סומ-אר לפרוע חובותיה. אינני סבור שיש בכך כדי להעיד על מלאכותיות עסקת המכירה לקרוב.

המערערים מודים בכך שהסתירו מחב' דמרי את מצבה הכספי של בית סומ-אר, כדי להגיע לעסקת קומבינציה. עם זאת, הם מציינים שדמרי לא נכנס כבעל מניות בבית סומ-אר ולא נטל התחייבות כלשהיא ממנה. לכן, מבחינת דמרי, מצבה הכלכלי של בית סומ-אר לא רלוונטי. מבחינתו של דמרי, בית סומ-אר הייתה צריכה להעמיד את המגרש לצורך הבניה, הא ותו לא, ולכן לשם כך, על דמרי היה לוודא שהמגרש לא משועבד וזמין לעסקת הקומבינציה. הסבר זה של המערערים להסתרת המידע מחב' דמרי, סביר בנסיבות העניין.

סכום התמורה בגין עסקת המכירה לקרוב

149. **המשיב טען** שסכום מכירת המניות בעסקת המכירה לקרוב מראה כי מדובר בעסקה מלאכותית. לשיטת המשיב, סכום העסקה עליו סיכמו הצדדים (כאשר שני הצדדים מצויים בשליטתו המלאה של המערער) הועמד על סכום נמוך מידי, של 150,000 דולר בלבד. נטען, כי מדובר בסכום נמוך אשר אינו משקף את שווי השוק האמיתי של המגרש.

לחילופין, המשיב טען כי התמורה בעסקת המכירה לקרוב הושפעה מהיחסים המיוחדים בין החברות הקשורות ומכאן למחירה הנמוך. המשיב הוסיף לסכום התמורה את סכום ההלוואה בסך של 11,737,290 ₪ וצירף לסכום זה את התמורה שנקבעה בין הצדדים בסך של 690,450 ₪ (\$150,000) ואת ההשקעה במניות בסכום של 102 ₪. יוצא שכל התמורה עומדת על סכום של 12,427,842 ₪ ומכאן רווח ההון הוא 690,450 ₪. את רווח הון זה יש לייחס למערער ומצטרף לרווח ההון ממכירת מניות נוף.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10456-03-12 סגל נ' כפר סבא
ע"מ 10510-03-12 סומת, מבנים ופתוח (1993) בע"מ נ' מס הכנסה כפר סבא

תיק חיצוני:

לחילופי חילופין, טען המשיב, כי יש לסווג את עסקת המכירה לקרוב כמכר מניות בלבד, ללא מכירת ההלוואה, כיוון שממילא בספרי חב' הילן לא רשומה ההלוואה כלפי חב' בית סומ-אר.

לעמדת המשיב, היה מצופה כי ככל עסקה כלכלית, תפנה המערערת למעריך שווי חיצוני, שיעריך את שווי המגרש באופן מקצועי. עדותו של מר גוברמן תומכת בגרסת המשיב, אשר העיד כי מסמך מש/9 המתיימר להיות תחשיב, אינו תחשיב מזמן אמת ואינו מתיימר להיות הערכת שווי. עוד נטען, כי סכום התמורה, לא שולם על ידי חב' הילן, אלא הועבר על ידי המערערים כהלוואה.

הכרעה לעניין סכום התמורה בגין עסקת המכירה לקרוב

150. לעניין הערכת השווי - הדבר הוסבר על ידי עו"ד אדיר גורן, אשר טיפל בדיווחים לשלטונות מיסוי מקרקעין של עסקת הקומבינציה עם חב' דמרי:

"...בהשגה תיארתי את העסקה שמדובר בעסקת קומבינציה, מכירת מניות של חברה שעשתה עסקת קומבינציה שבה הסתבר שהעסקה היא בהפסד של קרוב ל - 20 מיליון ₪ ולכן מדובר במכירת מניות בהפסד, כששווי העסקה היא 150 אלף דולר, לאחר העברת המניות וההלוואות. כאשר זה לא היה צריך להיות אלא אפס. אבל מיכאל אז הסביר לי את התחשיב איך הגיע ל - 150 אלף דולר ואני כבר לא זוכר את זה ובמסגרת ההשגה דנו בשווי העסקה. הוזמנו למס שבח, באתי למס שבח עם רו"ח של החברה יוסיפון ואני לא זוכר אם היה דיון אחד או שניים או שלושה, ובסופו של דבר התקבלה עמדתנו על ידי המפקחת, תוקנה השומה הזמנית והוצאה שומה סופית. השומה הסופית הייתה מקובלת עלינו.

ש. מציג בפניך את נספח 6 למש/14, שכותרתו החלטת המנהל בהשגה. הסבר מה הייתה החלטת המנהל בהשגה באופן מפורט?

ת. ההתחייבויות היו כ- 42 מיליון ₪ שזה כולל את ההלוואות ואת ההשקעות שביצעה בית סומ-אר. שווי המקרקעין זה 19,396,647



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10456-03-12 סגל נ' כפר סבא
ע"מ 10510-03-12 סומת, מבנים ופתוח (1993) בע"מ נ' מס הכנסה כפר סבא

תיק חיצוני:

נ. שווי הרכישה כולל כל ההוצאות נקבע על סך של 11,737,392 ₪. התקבל שהשווי למס שבח לצורך מס שבח הוא 150 אלף דולר לפי שער יציג של 4.6, והשווי לצורך מס מכירה זה שווי המקרקעין שזה 19,396,000 ₪ ששליש מזה הוא 6,400,893 ₪, וזה היה סכום מס המכירה. זאת הייתה החלטה בהשגה וגם נשלחה שומה סופית. (עמוד 145 לפרוטוקול).

והדברים מדברים בעד עצמם.

151. לעניין רישום ההלוואה – הרי שמעיון במע/31, ההלוואה כלפי בית סומ-אר, רשומה בספרי החשבונות של הילן. עוד נרשם, בביאור 3 לדוחות הכספיים של חב' הילן לשנת 2005 (ר' מש/37) כי:

"החברה רכשה את ההשקעה וההלוואה בבית סומאר מחב'
סומת מבנים ופתוח (1993) בע"מ תמורת \$150,000"

כמו כן, השומה הסופית של מנהל מיסוי מקרקעין כוללת הערה כי: "שווי ויום הרכישה דווח לפי תאריך הרכישה, קרי 13.05.1996 והוצאות בסך של 11,732,392 ₪" (ר' נספח 6 למש/14). המסקנה היא שרישום ההלוואה כלפי בית סומ-אר בספרי חב' הילן מזימה את הטענה שמדובר במכירת מניות ללא מכירת ההלוואה.

152. כמו כן, דחיתי את טענת המשיב, כי מכירת המניות מהמערערת לחב' הילן נעשתה באמצעות הלוואה שנתן המערער עצמו ולכן יש בכך להעיד על מלאכותיותה. בהתאם לעדותו של רו"ח גוברמן, התשלום עבור המכר נעשה ביום 13.2.2006 במזומן, בשתי העברות בנקאיות - מחב' הילן למערערת: העברה בנקאית אחת בסך של 305,000 ₪ והעברה בנקאית שניה בסך של 400,851 ₪ (ר' מע/26; מע/27; פרו' עמ' 106).

153. לעניין ה"יחסים המיוחדים" בין המערערת לחב' הילן - דחיתי את טענת המשיב, כי הקשר בין החברות מעיד על מלאכותיות העסקה. כאמור, מצאתי טעם עסקי מובהק למכירת מניותיה של חב' סומ-אר, דווקא לחב' הילן שאין לה נכסים ויכולה להעמיד ערבות לבנק, מבלי שהיא מסכנת נכסי נדל"ן אחרים, כפי שהמערערת עשתה משך השנים. זה הטעם העיקרי לעסקה והוא מקובל.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10456-03-12 סגל נ' כפר סבא
ע"מ 10510-03-12 סומת, מבנים ופתוח (1993) בע"מ נ' מס הכנסה כפר סבא

תיק חיצוני:

בחינת מצבה הכלכלי של חב' סומ-אר בדיעבד

154. עוד המשיב טוען כי המערערת ושותפתה חב' שיפק ממשיכות להזרים כספים לחב' בית סומ-אר בשנים מאוחרות יותר; כי אין ביטוי בספרי החברות הקשורות כי מדובר בחוב אבוד וכי חב' סומ-אר היא חברה מרוויחה ולכן אין כל הצדקה למחילה על החוב. המשיב מפנה לדוחות הכספיים של חב' בית סומ-אר לשנים 2005-2009 (ר' מש/29-מ/33) וטוען כי הלוואת המערערת בחב' בית סומ-אר גדלה מסכום של 11 מיליון בשנת 2005 לסכום של כ- 16 מיליון בשנת 2009. כך גם עלה מעדותו של מר גוברמן. לכן לשיטתו, אין המדובר בחברה ללא תוחלת המצדיקה מחילה על חוב אבוד.

155. המערערת השיבה לעניין זה, שהגירעון של בית סומ-אר הגיע ביום 31.12.2005 לסך של כ- 22 מיליון ₪, כאשר שווי הנכס היחיד של עמד על סך של 20 מיליון ₪ לפי הערכות שמאות, הסכם קומבינציה וקביעת מנהל מיסוי מקרקעין. זאת כאשר עוד צפויות השקעות נוספות לפי הסכם הקומבינציה. באותו מועד היה ברור למערערת כי השקעתה של בסך של כ- 11 מיליון ₪ ירדה לטמיון. עם זאת, באמצעות ההשקעות הנוספות שנדרשו בהסכם הקומבינציה, הצליחה המערערת להציל לפחות את הנכס ששווי 20 מיליון ₪.

הכרעה לעניין בחינת מצבה הכלכלי של חב' סומ-אר בדיעבד

156. תחילה יצוין, כי הבחינה צריכה להיות נכון לחודש דצמבר 2005, שכן בהתאם להלכת סגנון מדובר בידיעה סובייקטיבית של הנישום בעת עשיית הפעולה.

157. למרות זאת התרתי בדיון מיום 19.3.2015 להגיש את הדוחות הכספיים של בית סומ-אר לימים 31.12.2010 ; 31.12.2011 ; 31.12.2012 (ר' מש/47; מש/48; מש/49 בהתאמה). רו"ח גוברמן נשאל לגבי הדוחות הללו והדברים מדברים בעד עצמם:

"ש. מפנה אותך למש/48, אתה רואה שלבית סומ-אר יש רווח נקי בשנה הזאת?"

ת. בשנת 2011 חב' בית סומ-אר הרוויחה 1,598,049 ₪ ועדיין נשארה עם גירעון של 15,774,487 ₪.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10456-03-12 סגל נ' כפר סבא
ע"מ 10510-03-12 סומת, מבנים ופתוח (1993) בע"מ נ' מס הכנסה כפר סבא

תיק חיצוני:

- ש. האם לחב' בית סומ-אר יש רווח נקי לשנת המס 2011?
- ת. כן
- ש. לגבי מש/49 שזה 31.12.12, האם לשנת המס 2012 כעולה מ-מש/49 לחב' בית סומ-אר יש רווח נקי?
- ת. לשנת 2012 חב' בית סומ-אר יש רווח נקי – 457,014 ₪ אשר מתקזז מהגירעון שבסוף שנה מגיע ל – 15,317,473 ₪ וזאת אחרי 7 שנים אחרי העסקה, חב' בית סומ-אר עדיין נמצאת בגירעון של 15 מיליון ₪ שלא נראה כרגע באופן מתי היא מסלקת את הגירעון.
- ש. תאשר לי שלא רק שלחב' בית סומ-אר יש רווח נקי אלא גם הגירעון קטן?
- ת. תמיד כשיש רווח הוא מקטין את הגירעון.
- ש. איך זה מסתדר עם המחיקה שאתם ביצעתם ב – 2005 לגבי בית סומ-אר? אנו רואים שאחרי כל כך הרבה שנים החברה לא רק עומדת על הרגליים אלא גם יש לה רווח נקי ולא רק שיש לה רווח נקי אז גם הגירעון שלה קטן. אז לפי מה ואיך בדיוק מחקתם הלוואה בשנת 2005? ואת הפסד הלוואה ניכיתם כהפסד הון מול רווח ההון של נוף האמריקאית?
- ת. בשנת 2005 נמכרו 69 אחוז מהנכס היחיד של חב' בית סומ-אר שמהווה מחיר של 20 מיליון ₪ לקרקע שהייתה רשומה ב – 40 מיליון ₪. המכירה הנ"ל גרמה לבית סומ-אר הפסד של 20 מיליון ₪ אשר העביר אותה לגירעון של 20 מיליון ₪ שהולך ומצטמצם במשך השנים והוא עומד היום על 15 מיליון ₪.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10456-03-12 סגל נ' כפר סבא
ע"מ 10510-03-12 סומת, מבנים ופתוח (1993) בע"מ נ' מס הכנסה כפר סבא

תיק חיצוני:

ש. על מנת שתוכל למחוק השקעה ולהכיר בה כהפסד הון אתה צריך להראות ולהוכיח שמדובר בירידת ערך קבועה שאין לנכס הזה שום תוחלת פרמננטית, והנה אנו רואים שהחברה חיה ונושמת והיא מצמצמת את הגירעון ויש לה רווח נקי,

ת. אני חושב שהדוחות הכספיים לשנת 2012 הם הוכחה לכך שהמחיקה הייתה מוצדקת, גם בחלוף 7 שנים לחברה עדיין גירעון של מעל ל – 15 מיליון ₪, ואין לנו צפי נראה לעין מתי החברה מוחקת את הגירעון". (ר' פרו' עמ' 168, 169)

מהאמור לעיל עולה, כי גם בחכמה שלאחר מעשה הפעולה מצדיקה את עצמה. שבע שנים לאחר מחילת החוב לחב' סומ-אר החברה עדיין בגירעון של 15 מיליון ₪.

האם יש למשיב סמכות להתערב בקביעתו של מנהל מיסוי מקרקעין

158. המערערים טענו בסיכומיהם שלמשיב אין סמכות לסתור או לבטל את קביעת מנהל מיסוי מקרקעין. לשיטתם עסקת מכר הזכויות בחב' בית סומ-אר על ידי המערערת לחב' הילן, היא עסקה שהוחרגה ממרות פקודת מס הכנסה, וחוסה בצל דינו של חוק מיסוי מקרקעין.

159. המערערים אמנם הזכירו בהודעה המפרשת את נימוקי הערעור את קביעתו של מנהל מיסוי מקרקעין נתניה (ראו סעיפים 2.1.8 ; 2.10.1 לנימוקי הערעור) אך לא טענו, כאמור, כי למשיב אין סמכות לדון בעסקה המכר של בית סומ-אר משום שעסקה זו חוסה לטענתם אך ורק בצילו של חוק מיסוי מקרקעין. לכן, יש ממש בטענת המשיב שהעלאת הטענה לראשונה בסיכומים מהווה הרחבת חזית, לפיכך טענה זו של המערערים נדחית. יחד עם זאת, באין נתונים אחרים סותרים מטעם המשיב, ניתן להסתמך על נתונים שהתקבלו על ידי מנהל מיסוי מקרקעין.

פרק ד': שאלת תוספת הכנסה לפי סעיף 3 (ז) לפקודה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10456-03-12 סגל נ' כפר סבא
ע"מ 10510-03-12 סומת, מבנים ופתוח (1993) בע"מ נ' מס הכנסה כפר סבא

תיק חיצוני:

המשיב טען לעניין שאלת תוספת הכנסה

160. המשיב טען שבדוחות הכספיים שהוגשו על ידי המערערת לשנות המס שבערעור, קיימות יתרות חו"ז עם חברות קשורות. המערערת רשמה הכנסות מימון ודרשה הוצאות מימון בגינן. מבדיקה שעשה המשיב לשנות המס שבערעור עולה כי בחישוב הריבית שרשמה המערערת, בגין חלק מהיתרות, לא רשמה המערערת ולא חישבה הכנסות מימון, כנדרש בסעיף 3 (י) לפקודה. לאור זאת, הוסיף המשיב למערערת הכנסות מימון לפי סעיף 3(י) לפקודה.

161. המשיב הפנה לעדות הראשית מטעמו וטען כי בבדיקה שערך למערערת, הסתבר כי ביחס להכנסות מימון מיתרת חובה של חב' סומת החזקות, נערך חישוב לא נכון על ידי המערערת באופן שהביא להקטנת סכום הכנסות המימון שהיו צריכות להיות מדווחות ובהתאמה הפחתה בסכום המס שבהן הכנסות אלו חייבות. עדת המשיב הסבירה כי ערכה נייר עבודה (ר' מש/44) לפי נתונים שקבלה מרו"ח המערערת כאשר עולה ממנו שרו"ח המערערת אמנם ערך חישוב של ריבית לפי מדד פלוס 4 אחוז, אך כאשר היא ערכה חישובים לפי היתרה בספרים לשנים 2005 עד 2008 התוצאות היו שונות. את ההפרשים חייבה כהכנסות ריבית 3 (י) בספרי המערערת (ר' פרו' עמ' 35, שו' 19-25).

162. לאור העובדה שנטל ההוכחה של עניין זה, מוטל על המערערת, ולאור העובדה שהמערערים בחרו שלא לזמן את רו"ח יוסיפון, הגם שהוא הגורם הרלבנטי היחידי מטעם לעניין חישובי הריבית, הרי שיש לקבוע כי המערערים לא עמדו בנטל ההוכחה המוטל עליהם.

טענות המערערים לעניין שאלת תוספת הכנסה

163. המערערים טענו שהמערערת רשמה בפנקסי חשבונותיה, הכנסה מריבית על ההלוואות שנתנה לחברות הקשורות בדוחות הכספיים שלה כדין, כמפורט בביאור 8 לדוחות הכספיים שלה לשנות המס 2005 (ר' מש/5), בביאור 9 לדוחות לשנת 2006 (ר' מש/6), בביאור 6 לדוחות לשנת 2007 (ר' מש/7) ובביאור 6 לדוחות לשנת 2008 (ר' מש/8).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10456-03-12 סגל נ' כפר סבא
ע"מ 10510-03-12 סומת, מבנים ופתוח (1993) בע"מ נ' מס הכנסה כפר סבא

תיק חיצוני:

164. לעמדת המערערים, המשיב הציג טבלת חישוב כוללנית של חישוב הריבית על פי שיטתו (ר' מש/44), שלא גובתה באסמכתא ואף לא בפירוט דרך החישוב. המשיב לא הביא את כרטיסי הנהלת החשבונות של המערערת, או כל ראייה אחרת להוכחת הרשום בטבלה שהציג, למרות שקיבל את כרטיסי החשבונות ואת פירוט תחשיבי הריבית מרואה החשבון של המערערת במהלך דיוני השומה.

המפקחת לא פירטה במה היו החישובים שלה שונים מאלו שערך רואה החשבון של המערערת, למה החישובים לפי יתרה בסוף שנה, עדיפים על חישובים הנעשים לפי יתרה שוטפת חודשית של החוב. חישובי המפקחת אינם מפורטים, הם כוללניים ולא מבוססים.

165. באשר לנטל, המערערים טוענים כי מדובר בתחשיב המפורט בפנקסי המערערת, ולא בסוגיה לבר-משפטית. לפיכך נטל ההצדקה ונטל ההוכחה, לפי סעיף 155 לפקודה, להראות כי נפלה טעות בתחשיב זה בפנקסי המערערת - כפי שטוען המשיב - מוטלים על המשיב והוא לא עמד בהם.

הכרעה לעניין תוספת הכנסה לפי סעיף 3 (י) לפקודה

166. סעיף 3(י) לפקודה, עד לשנת 2007 (כולל), קובע כי:

"אדם שנתן הלוואה שנרשמה בפנקסי חשבונות שנוהלו לגבי הכנסה שלגביה היו חייבים לנהל פנקסים לפי שיטת החשבונאות הכפולה או שהוראות פרק ב' לחוק מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה), התשמ"ה-1985, חלים בקביעתה, וההלוואה היא ללא ריבית או בריבית נמוכה משיעור שקבע לענין זה שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת, בין דרך כלל ובין לסוגי הלוואות או להלוואות למטרות שונות, יהא חייב במס בשיעור של 40% מהפרש הריבית, ללא זכות לפטור, לניכוי או לקיזוז כלשהם בשל המס".

167. במסגרת תיקון 164 לפקודה (תחולה מיום 1.1.08) תוקן סעיף 3(י) לפקודה כך:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10456-03-12 סגל נ' כפר סבא
ע"מ 10510-03-12 סומת, מבנים ופתוח (1993) בע"מ נ' מס הכנסה כפר סבא

תיק חיצוני:

"אדם שנתן הלוואה שנרשמה בפנקסי חשבונות שנוהלו לגבי הכנסה שלגביה היו חייבים לנהל פנקסים לפי שיטת החשבוונאות הכפולה או חבר בני אדם שנתן הלוואה, וההלוואה היא בלא ריבית או בריבית נמוכה משיעור שקבע לעניין זה שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, יראו את הפרש הריבית כהכנסה לפי סעיף 2(4) בידי נותן ההלוואה ובלבד"

168. בדוחות הכספיים שהוגשו על ידי המערערת לשנות המס שבערעור, קיימות יתרות חו"ז עם חברות קשורות. המערערת רשמה הכנסות מימון ודרשה הוצאות מימון בגינן.

169. המחלוקת בין הצדדים היא מחלוקת עובדתית כיצד יש לבצע את חישוב הריבית מכוחו של סעיף 3(י) לפקודה. עיקר טענות המערערים שהמשיב התעלם מחישוביהם ובחר לדבוק בחישוביו. מטעם המשיב העידה המפקחת שערכה את החישובים ומטעם המערערים העיד רו"ח גוברמן מנהל הכספים של קבות סומת אשר לא ביצע את החישובים. אך טען שהמפקחת, עשתה חישוב של ריבית והצמדה כבר על בסיס היתרה שכוללת בתוכה את הפרשי הריבית והצמדה ולכן יש חישוב של ריבית על ריבית.

170. לא התרשמתי שמדובר בטבלה "כוללנית" אלא בטבלה שעניינה חישוב ריבית בגין יתרת חו"ז בין המערערת לסומת החזקות, שנעשתה לפי יתרה שבצעה המערערת, כאשר נלקחה בחשבון היתרה בספרי המערערת. בנוסף, החישוב נערך לאחר שנבדקו חישובי הריבית שהתקבלו מרו"ח של המערערת (רו"ח יוסיפון) ויתר החישובים לגביהם לא הייתה מחלוקת לא נכללו בחישוב.

171. המחלוקת בין הצדדים תוכרע במקרה זה בהתאם לנטל:

הכלל הבסיסי באשר לנטלים המונחים לפתחם של בעלי הדין במשפט האזרחי בכלל, ובדיני המיסים בפרט, קובע כידוע כי "המוציא מחברו עליו הראייה". אחד החריגים לכלל האמור נקבע בסעיף 155 לפקודה (ע"א 9792/02 מוחמד נ' מס הכנסה - טבריה, פסקאות 4-5 (13.9.2005) לאמר:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10456-03-12 סגל נ' כפר סבא
ע"מ 10510-03-12 סומת, מבנים ופתוח (1993) בע"מ נ' מס הכנסה כפר סבא

תיק חיצוני:

"חובת הראיה כי השומה היא מופרזת תהיה על המערער; אולם אם המערער ניהל פנקסים קבילים, ובערער על פי סעיף 130(ח)... חייבים פקיד השומה או המנהל, לפי הענין, להצדיק את החלטתם".

172. משמעות ההסדר הקבוע בסעיף 155 לפקודה פורש בפסיקה. נקבע כי הוראה זו טומנת בחובה שני נטלים שונים – נטל השכנוע, המוטל על המערער-הנישום, ללא קשר לקבילות ספריו; ונטל ההצדקה, אשר מונח על כתפי המשיב, במידה וספרי הנישום לא נפסלו (ע"א 5324/05 שחאדה נ' פקיד שומה עכו, פסק דינו של השופט מלצר, פסקאות 8-6 (9.8.2009); ע"א 6743/03 תחנת שירותי רכב רוממה חיפה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה, פסקה 6 (28.7.2005); ע"א 1124/03 גני עופר בניה והשקעות בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1, פ"ד נט(5) 313, 324-323 (2005)).

173. אולם באי-פסילת הפנקסים אין די. על מנת שנטל ההצדקה יוטל על המשיב, השאלה שבמחלוקת צריכה להיות "שאלה פנקסית". כלומר "שאלה שאת התשובה לה ניתן ללמוד מפנקסי הנישום" (עניין תחנת שירותי רכב, פסקה 6 והאסמכתאות שם; ע"א 468/01 חטר-ישי נ' פקיד שומה ת"א 4, פסקאות 10-11 (7.6.2004)). כאשר המחלוקת בין הנישום לבין פקיד השומה היא בעניין "לבר פנקסי", סעיף 155 לפקודה לא יחול. במילים אחרות:

"הכלל הרווח בפסיקה היום הוא, כי כאשר הפנקסים קבילים והשאלה העומדת לדיון הנה לבר-פנקסנית, אך נוגעת בשאלת גודל ההכנסה או טיבה – דהיינו אינה נובעת מספרי החשבונות ולצורך בירורה אין נזקקים להם, כך שעניין תקינותם אינו עומד על הפרק – על הנישום להתחיל בהבאת הראיות" (אמנון רפאל מס הכנסה כרך ו 277 (2005) (להלן: רפאל). (ראו ע"א 4493/12 צדוק ביבי נ' מדינת ישראל פקיד שומה ירושלים 1 (13/4/14)).

174. במקרה דנן המידע כולו מצוי בפנקסי המערער והשאלה היא למעשה של דרך חישוב הריבית מתוך הנתונים המופיעים בפנקסי המערערת כאשר המחלוקת איננה בדבר נכונות האינפורמציה שבפנקסים. כלומר המדובר בשאלה פנקסית. המשמעת היא שנטל ההצדקה מוטל בתחילה על המשיב ואכן המשיב הצדיק את שומתו והביא



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10456-03-12 סגל נ' כפר סבא
ע"מ 10510-03-12 סומת, מבנים ופתוח (1993) בע"מ נ' מס הכנסה כפר סבא

תיק חיצוני:

לעדות את המפקחת שערכה את חישוב הריבית שהסבירה כיצד עשתה כן. משהצדיק המשיב שומתו עובר הנטל המשני בחזרה אל המערערים.

175. מאחר שהמערערים לא הצליחו להזים את דברי המפקחת וחישוביה, היה עליהם להביא לעדות את מי שערך את החישובים מטעמם – רו"ח יוסיפון. המערערים בחרו שלא להביאו לעדות. המערערים אינם יכולים להסתפק בעדותו של רו"ח גוברמן. כאשר נשאל מר גוברמן על חישובי הריבית, ענה כי הוא אינו הגורם שערך את חישובי הריבית מטעם המערערת, ולכן אינו יכול להשיב על שאלות בעניין זה, אלא רק באופן כללי ובלשונו:

"מאחר ולא אני ערכתי את המסמך הזה, חישובי ריבית נעשו על ידי יוסיפון, אז אני לא יכול להסביר משהו שלא עשיתי" (ר' פרו', עמ' 155, שו' 14-23).

וכן ר' בהמשך:

"ש.כל הנושא של הלוואות ריבית או יותר נכון הלוואה סעיף 3 י, מי היה מעורב בזה? אתה היית מעורב בהלוואות הבין חב'יות או רו"ח יוסיפון? ת.עם הגשת הדוח השנתי, רו"ח עורך דוח התאמה למס הכנסה במקביל הוא עורך את החישוב, הריבית, להלוואות או ליתרות בין חב'יות. ש.מי עשה את זה אתה או רו"ח? ת.הרואה חשבון עשה את זה, רו"ח יוסיפון." (ר' פרו', עמ' 175, שו' 10-15).

בנוסף, כך אמר המערער עצמו בחקירתו הראשית:

ש.מה אתה יודע לגבי חישוב ריביות בין חב'יות של חברות בקבוצה.
ת.אני לא יודע כלום." (פרו', עמ' 181 שו' 9-10)

כלומר, העד היחיד שהיה יכול להעיד מטעם המערערים בעניין תוספת ההכנסה מסעיף 3(י) הוא רו"ח גדעון יוסיפון, אולם המערערים בחרו שלא להעיד את רו"ח יוסיפון.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10456-03-12 סגל נ' כפר סבא
ע"מ 10510-03-12 סומת, מבנים ופתוח (1993) בע"מ נ' מס הכנסה כפר סבא

תיק חיצוני:

176. הלכה היא כי הימנעות מלהביא ראיה או עד שיכולים היו לתמוך בטענתו של בעל דין, מקימה חזקה שבעובדה שהיה באותה ראיה לפעול לחובת הנמנע (ראו, לדוגמה, ע"פ 728/84 חרמון נ' מדינת ישראל, פ"ד מא(3) 617, 625 (1987); ע"א 2275/90 לימה נ' רוזנברג, פ"ד מז(2) 606, 614 (1993) בסמוך לאותיות ה-ו; ע"א 465/88 הבנק למימון ולסחר בע"מ נ' מתתיהו, פ"ד מה(4) 651, 658 (1991); ע"א 293/90 גרינהולץ נ' מרמלשטיין (פורסם בנבו, 28.12.94); ע"א 143/08 בני חי קרצמן נ' שירותי בריאות כללית, תק-על 2010(2), 2688, 2693 (2010); י' קדמי על הראיות - הדין בראי הפסיקה כרך שלישי, (תשס"ד) בעמודים 1649-1650).

התוצאה היא שהמערערים לא הרימו את הנטל המוטל עליהם להצדיק את חישוב הריבית שעשו ולכן דין הערעור ביחס לטענה זו - להידחות.

פרק ה: שאלת ההכנסה הכנסה מדמי שכירות.

177. המשיב טוען שבשנות המס שבערעור, דיווח המערער על הכנסה משכר דירה למגורים כהכנסה החייבת במס בשיעור של 10% כאמור בסעיף 122 לפקודה. אולם בשנים 2005-2006, בניגוד להוראות סעיף 122 כנוסחו עובר לתיקון 159 לפקודה, המערער לא שילם את המס במועד הקבוע בפקודה, ובכך לא עמד בהוראות סעיף 122.

178. בשנת המס 2008, שילם המערער מקדמה רק בגין חלק מההכנסה המוצהרת, ומשכך חייבו המשיב במס שולי בגין יתרת ההכנסה שעליה לא שילם מקדמת מס.

179. המערער טוען שהוא זכאי למסלול 10% בגין הכנסותיו מהשכרה למגורים, היות והוא חויב ושילם לפי החיוב, מקדמות מס בשנות המס של הערעור, כפי שנדרש בסעיף 122 לפקודה.

הכרעה לעניין שאלת ההכנסה הכנסה מדמי שכירות.

180. בשנות המס שבערעור, המערער דיווח על הכנסה משכר דירה למגורים כהכנסה החייבת במס בשיעור של 10%, כפי שהיה כתוב בסעיף 122 לפקודה, כנוסחו עובר לתיקון 159:

"(א) יחיד שהיתה לו בשנת המס הכנסה מדמי שכירות מהשכרת דירה המשמשת למגורים בישראל (להלן בסעיף



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10456-03-12 סגל נ' כפר סבא
ע"מ 10510-03-12 סומת, מבנים ופתוח (1993) בע"מ נ' מס הכנסה כפר סבא

תיק חיצוני:

זה - הכנסה מדמי שכירות), יהא רשאי לשלם עליה מס בשיעור של 10% ממנה במקום המס שהוא חייב עליה לפי סעיף 121 אם ההכנסה מדמי שכירות אינה הכנסה מעסק כאמור בסעיף 2(1).

(ב) האמור בסעיף קטן (א) יחול רק אם נתקיימו כל אלה:

(1) הכנסתו של היחיד מדמי השכירות אינה הכנסה מעסק, כאמור בסעיף 2(1);

(2) היחיד שילם לפקיד השומה את המס החל על ההכנסה מדמי השכירות תוך שלושים ימים מיום קבלתה או ששילם בשנת המס מקדמות לפי סעיף 175.

במסגרת תיקון 159, סעיף (ב) בוטל, ונוסף סעיף (א1) אשר קובע כי:

"(א1) מס כאמור בסעיף קטן (א) ישולם בתוך 30 ימים מתום שנת המס שבה היתה ליחיד הכנסה מדמי שכירות, אלא אם כן שילם היחיד באותה שנת מס מקדמות לפי סעיף 175."

בהוראות המעבר של תיקון 159 נקבע באופן מפורש כי:

"(א) סעיף 122 לפקודה כנוסחו בחוק זה, יחול על הכנסה מדמי שכירות כמשמעותה בסעיף קטן (א) של הסעיף האמור (בסעיף זה - הכנסה מדמי שכירות), שהופקה בשנת המס 2007 ואילך.

(ב) על אף הוראות סעיף קטן (א), סעיף 122 לפקודה כנוסחו בחוק זה [תיקון 159], למעט סעיף קטן (א1) שבו, יחול גם על הכנסה מדמי שכירות שהופקה בשנת המס 2006 בידי יחיד שלא התקיימו לגבי הוראות סעיף 122(ב) לפקודה כנוסחו ערב תחילתו של חוק זה, ובלבד שהמס על ההכנסה האמורה ישולם בתוך 30 ימים מיום תחילתו של חוק זה, בתוספת הפרשי הצמדה וריבית כמשמעותם בסעיף 159א לפקודה מתום שנת המס 2006 עד למועד התשלום בפועל."



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10456-03-12 סגל נ' כפר סבא
ע"מ 10510-03-12 סומת, מבנים ופתוח (1993) בע"מ נ' מס הכנסה כפר סבא

תיק חיצוני:

181. עולה כי עד לתיקון 159 לפקודה התנאים להחלת שיעור מס של 10% הם תשלום המס על ההכנסה תוך 30 ימים מיום קבלתה או תשלום מקדמות בשנת המס. החל משנת 2007, לאחר תיקון החוק, התנאים להחלת שיעור מס של 10% הם תשלום המס בתוך 30 יום מתום שנת המס, אלא אם שולמו מקדמות באותה שנת מס.

182. כפי שהעידה המפקחת מטעם המשיב, גב' שמרית צעירי, המערער לא שילם את המס במועד, ולא הוכיח כי שילם מקדמות בגין הכנסת שכר הדירה במועד:

"לגביי שנים 2005, 2006 היה צריך לשלם תוך חודש מקבלת התשלום או לשלם מקדמות. החל משנת המס 2007 הסעיף דורש תשלום תוך חודש מתום שנת המס או שהנישום משלם מקדמות במהלך השנה. המערער לא עמד בתנאים הללו ולכן הוא לא זכאי לשיעור מס של 10 אחוז. לפיכך מיסיתי את הכנסותיו משכר דירה בשיעור המס השולי החל עליו." (עמוד 6 לפרוטוקול דיון מיום 5.12.2013):

183. לפיכך בצדק קבע המשיב כי המערער אינו עומד בתנאיו של סעיף 122 לפקודה. עיקר טענת המערער היא שנקבעו לו מקדמות, לרבות מקדמה בשיעור אפס ולכן הוא זכאי להינות מהסיפא של סעיף 122 הנ"ל לפיה: "אלא אם כן שילם היחיד באותה שנת מס מקדמות לפי סעיף 175".

184. הסעיף מדבר על תשלום בפועל ולא על הוראה או חיוב לשלם. לפיכך משלא הוכח תשלום מקדמות בפועל, לא יכול המערער לזקוף לזכותו את הסיפא האמורה.

התוצאה היא ששוכנעתי כי בשנים 2005-2006 המערער לא שילם את המס במועד הקבוע בפקודה ובכך לא עמד בהוראות סעיף 122 לפקודה. לכן, דין ערעורו לעניין טענה זו להידחות. יחד עם זאת המערער זכאי לכך שהמס על הכנסותיו משכר הדירה, יחושב לאחר ניכוי ההוצאות המוכרות בדין. ואני מחזיר את התיק למשיב על מנת שיקבל נתונים באשר להוצאות כאמור ויוציא שומה בהתאם.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10456-03-12 סגל נ' כפר סבא
ע"מ 10510-03-12 סומת, מבנים ופתוח (1993) בע"מ נ' מס הכנסה כפר סבא

תיק חיצוני:

185. באשר להכנסות משכ"ד לשנת 2008 - ראיתי לקבל את עמדת המערער לפיה העמדה היא, לפחות משנת 2007, אין חובה לשלם את המקדמה בתוך 30 ימים מתום שנת המס. שכן, בדברי ההסבר ליישום מסלול 10% מס של רשות המיסים, נאמר כי:

"במסלול זה יש לשלם את המס לכל המאוחר תוך 30 יום מתום שנת המס שבה התקבלה ההכנסה משכר דירה. תשלום לאחר המועד לעיל יחייב את המשכיר בתשלום ריבית והצמדה על חוב המס" (עמ' 3, פסקה אחרונה למע/20).

186. דברי ההסבר הולמים את הפרשנות הלשונית - המחוקק השמיט את הביטוי "רק אם" שהופיע ברישא לסעיף 122 (ב) לפקודה טרם תיקון 159. דהיינו: עניין התשלום הפסיק להיות תנאי הכרחי. לכן הכתוב סובל פרשנות שהמועד מהווה עילה לצבירת הצמדה וריבית.

התוצאה היא, ביחס לדמי השכירות בשנת 2008, שהמערער רשאי ליהנות ממס בשיעור של 10% על דמי השכירות אך יש לחייב בריבית והצמדה על חוב המס מתום ה- 30 יום ועד התשלום בפועל.

לסיכום

א. העסקה איננה עסקה מלאכותית. הערעור כנגד קביעת המשיב לפיה המדובר בעסקה מלאכותית מתקבל.

היה טעם מסחרי ממשי למערערים, לגרום להעברת הבעלות על חב' בית סומ-אר מידי המערערת לידי חב' הילן, כדי להימנע מלתת ערבות של המערערת בגין המימון החלופי מבנק הפועלים. בכך, להימנע מסיכון מימוש נכסי הנדל"ן של המערערת, בדרך של כינוס נכסים. הזדמנות עסקית זו נוצרה כאשר בנק הפועלים לא ראה את המערערת כבעלים של חב' בית סומ-אר ולכן לא דרש ממנה ערבויות למימון הבנקאי שנתן לחב' בית סומ-אר, כפי שהוא נוהג לדרוש ערבויות מבעלי מניות של חברות הנוטלות אשראי בנקאי.

השקעות המערערת בבית סומ-אר ירדו לטמיון במלואן וערכן אפס כטענת המערערים.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10456-03-12 סגל נ' כפר סבא
ע"מ 10510-03-12 סומת, מבנים ופתוח (1993) בע"מ נ' מס הכנסה כפר סבא

תיק חיצוני:

מהראיות שעמדו בפניי ובהתאם להלכות המרחיבות בעניין קיזוז הפסדים, מחיקת השקעה בחברה בת הייתה מוצדקת. ההשקעה נכשלה בשל הזמן שחלף מעת רכישת המגרש ועד למימושו, עקב ההתחייבויות לבנק בגין מימון רכישת המגרש ופיתוחו. שוכנעתי שהמסקנה אליה הגיע המערער, בדבר אבדן הסיכוי להחזר ההשקעה למערערת היו נכונים לשנת 2005 והמערער כנישום המייצג היה רשאי לקזז את הפסד ההון כנגד רווח ההון שנוצר.

ב. הערעור על חיוב המערערים בריבית לפי סעיף 3 (ג) נדחה - המערערים לא הרימו את הנטל המוטל עליהם להצדיק את חישוב הריבית שעשו.

ג. הערעור באשר לשיעור המס בגין השכירות בשנים 2005-2006 נדחה. יחד עם זאת המערער זכאי לכך שהמס על הכנסותיו משכר הדירה, יחושב לאחר ניכוי ההוצאות המוכרות בדין. ואני מחזיר את התיק למשיב על מנת שיקבל נתונים באשר להוצאות כאמור ויוציא שומה בהתאם.

ד. הערעור באשר לשכירות של שנת 2008 מתקבל בחלקו. המערער זכאי לשלם מס בשיעור של 10% על דמי השכירות אך יש לחייבו בריבית והצמדה על חוב המס מיום שאמור היה לבצע את התשלום ועד התשלום בפועל.

נוכח התוצאה אליה הגעתי, לפיה חלקו הארי של הערעור התקבל, המשיב ישלם למערערים בתוך 30 יום מהיום, שכר טרחת עו"ד והוצאות משפט בשיעור של 20,000 ₪. סכום זה יהיה צמוד למדד וישא ריבית חוקית ממועד שנקבע לתשלום ועד לתשלום המלא בפועל.

פרסום פסק הדין – בהתאם להלכת רע"א 382/16 יהל נגד פקיד שומה (13.7.2016), ניתן לפרסם את פסק הדין אך לא לפני 7.7.2017.

ניתן היום, ב' תמוז תשע"ז, 26 יוני 2017, בהעדר הצדדים.

ד"ר אחיקם סטולר, שופט



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10456-03-12 סגל נ' כפר סבא
ע"מ 10510-03-12 סומת, מבנים ופתוח (1993) בע"מ נ' מס הכנסה כפר סבא

תיק חיצוני: