



## **בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים**

**ע"א 1159/14**

לפני :  
כבוד הנשיאה מ' נאור  
כבוד השופטת א' חיות  
כבוד השופטת ע' ברון

המערערים :  
1. אורה פיינגולד  
2. גליה טל  
3. יהודה פיינגולד

נ ג ד

המשיב :  
פקיד שומה תל אביב

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו  
מיום 25.08.2013 בע"מ 1150/07 שניתן על ידי כבוד השופט  
מ' אלטוביה

תאריך הישיבה : ד' באב התשע"ה (20.7.2015)

בשם המערערים : עו"ד רם יולוס ; עו"ד רחלי גזית  
עו"ד עדי קסטרו

בשם המשיב : עו"ד יורם הירשברג

### **פסק-דין**

השופטת א' חיות:

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו (השופט מ'  
אלטוביה) מיום 25.8.2013 בו נדחה ערעור שהגיש משה פיינגולד ז"ל (להלן:  
פיינגולד) על שומת המס שקבע לו המשיב בצו לשנת המס 2003.

רקע עובדתי

1. פיינגולד היה בעל המניות בחברה המשפחתית "הרץ פיינגולד ובנו בע"מ" (להלן: החברה) אשר עסקה בהתקנה, דיגום והכנת מכונות מסחריות להובלת נוסעים. כמו כן, החזיק פיינגולד במניותיה של חברת "משה ואורה פיינגולד בע"מ" (להלן: החברה האחות) אשר רכשה ביום 15.11.1995 מגרש שבשטחו הוקם המפעל של החברה (להלן: מגרש המפעל). לאורך השנים משך פיינגולד כספים מהחברה אשר נרשמו בספריה כיתרת חובה שלו. לפי דו"חותיה הכספיים של החברה לשנת 1999 עמד חובו של פיינגולד נכון ליום 31.12.1999, על סך 568,382 ש"ח. עוד נרשם בספרי החברה חוב בסך של כ- 1,600,000 ש"ח של החברה האחות בגין כספים שהועברו לידיה. החברה לא הגישה דו"חות כספיים עבור השנים 2000-2001, ועבור השנים 2002-2003 הגישה דו"חות כספיים לא מבוקרים. ביום 8.11.2001, ביקשה החברה להיחשב כ"חברה משפחתית" לפי סעיף 64א לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: הפקודה) באופן שפיינגולד יירשם כנישום המייצג שלה.

2. לצורך העמדת אשראי לחברה, חתם פיינגולד על ערבות אישית לחובותיה לטובת בנק הפועלים בע"מ (להלן: הבנק) וכן שעבד לטובת הבנק נכס מקרקעין ברחוב החרוץ בתל אביב שהיה בבעלותו (להלן: המקרקעין). בשלב כלשהו נקלעה החברה לקשיים כלכליים ולשם כיסוי חובותיה לבנק פעל הבנק למימוש השעבוד ולמכירת המקרקעין באמצעות כונס נכסים. ביום 2.2.2003 אושרה מכירת המקרקעין על ידי ראש ההוצאה לפועל תמורת 650,000 דולרים, בתוספת מע"מ. תמורה זו, לאחר ניכוי הוצאות ומיסים, הועברה לבנק לשם כיסוי חובותיה של החברה.

3. בדו"ח עצמי שהגיש למשיב ביום 24.1.2005 לשנת המס 2003, דיווח פיינגולד על רווח הון בגין מכירת המקרקעין, אך ביום 8.3.2005 ביקש לתקן את הדו"ח שהוגש ולהכיר לו בהפסד הון בסך של כ- 2,695,800 ש"ח, שהינו סכום התמורה השקלית שהתקבלה כתוצאה ממימוש השעבוד על המקרקעין. פיינגולד טען כי בגין "חילוט הערבות", כלשונו, ובהתאם להוראת סעיף 92(א) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: הפקודה), יש לקזז כנגד רווח ההון

שצמח לו ממכירת המקרקעין את הפסד ההון שנגרם לו, כאמור. ביום 10.4.2007 דחה המשיב את בקשתו של פיינגולד לתיקון הדו"ח ועל החלטה זו וכן על השומה שנקבעה לו לשנת המס 2003 ערער פיינגולד לבית המשפט המחוזי בתל-אביב.

טרם שנידרש לקביעותיו של בית המשפט המחוזי ולטענות הצדדים בערעור, ראוי לציין כי הצדדים התייחסו למימוש השעבוד על המקרקעין כאל "חילוט ערבות", אך למען הדיוק נתייחס אנו למכירת המקרקעין כמתואר לעיל כאל "מימוש השעבוד".

פסק דינו של בית המשפט המחוזי

4. בית המשפט המחוזי דחה את טענת המשיב לפיה לא ניתן להכיר לפיינגולד בהפסד הון משום שהחברה לא הגישה דו"חות כספיים מבוקרים, בקובעו כי החובה להגיש דו"חות כספיים מבוקרים מוטלת על החברה, שהיא אישיות משפטית נפרדת, ולא על פיינגולד ועל-כן אין לייחס לו את מחדליה. בית המשפט הוסיף וציין בהקשר זה כי אין להלום את עמדת המשיב שלא עמד על הגשת הדו"חות הכספיים של החברה עת אישר את הדו"ח העצמי המקורי שהגיש פיינגולד, אך שינה את עמדתו זו רק בנוגע לדו"ח המתוקן. מכאן עבר בית המשפט לבחון את השאלה הראשונה שבמחלוקת והיא - האם בדין קבע המשיב כי אין להכיר בהפסד הון עקב מימוש השעבוד משום שלא הוגשו דו"חות כספיים מבוקרים המוכיחים כי לא קיים חוב של פיינגולד לחברה. בית המשפט קבע שבעניין זה הדין עם המשיב ואין להכיר בהפסד הון עקב מימוש השעבוד כל עוד יש לפיינגולד חוב כלפי החברה וזאת בהתאם להלכה שנפסקה בע"א 14/85 פקיד שומה חיפה נ' גולדשטיין, פ"ד מא(1) 835 (1987) (להלן: הלכת גולדשטיין). הלכת גולדשטיין קובעת כי במקרה של מימוש ערבות נכנס הערב - בעל המניות - לנעלי הנושה לעניין חובה של החברה כלפיו, ומאחר שהחברה אינה מסוגלת לפרוע את החוב שהומחה לבעל המניות, הרי שנוצר לו הפסד הון. בית המשפט קבע כי כפועל יוצא מהלכת גולדשטיין מקום שבו מומשה ערבות של בעל המניות בגין חובותיה של החברה, אך החברה הצליחה לפרוע לו את החוב - אין להכיר במימוש כזה כהפסד הון. בענייננו, כך קבע בית המשפט, משלא הוגשו דו"חות כספיים מבוקרים מטעם

החברה מאז שנת 2000 ואילך, לא עמד פיינגולד בנטל להוכיח כי פרע את חובותיו לחברה טרם מימוש השעבוד ביום 2.2.2003. עוד נקבע כי כנגד מימוש השעבוד קוזז חובו של פיינגולד לחברה ולכן לא נוצר לפיינגולד חיסרון כיס בגין אותו המימוש ואין להכיר בהפסד ההון שלו טען.

בית המשפט הוסיף ודחה את טענת פיינגולד לפיה קיזוז החובות נוצר "יש מאין" מבלי שהמשיב הוכיח כי הצדדים ביקשו לקזז את חובותיהם ההדדיים, וקבע כי משעה שפיינגולד פרע את חוב החברה לבנק באמצעות מימוש השעבוד ובהיעדר ראיות המצביעות שלא כך היה, ניתן לקבוע כי הצדדים ביצעו קיזוז חובות הדדי. בית המשפט ציין כי מסקנה זו מתבקשת נוכח כללי החשבונאות המקובלים לפיהם ברגיל יוצגו "היתרות בנטו" לאחר קיזוז החובות ההדדיים וכן נוכח העובדה כי מדובר בצדדים קשורים שמטבע הדברים מבצעים קיזוז חובות אף מבלי שקיימת ביניהם הסכמה כתובה לכך. בית המשפט הוסיף ודחה את טענתו הנוספת של פיינגולד לפיה לא בוצע קיזוז חובות בהינתן העובדה כי החברה הייתה במצב של חדלות פירעון בצינו כי שני העדים מטעם פיינגולד - בנו ורואה החשבון שליווה את החברה מטעם הבנק - העידו כי החברה מעולם לא נכנסה להליכי פירוק. ומכל מקום, כך ציין בית המשפט, טענת קיזוז היא טענה עובדתית, וכפי שישנם נישומים המפיקים הכנסה מפעילות לא חוקית למרות האיסור המשפטי, כך ייתכן כי יבוצע בפועל קיזוז חובות גם במצב של חדלות פירעון וחרף האיסור החל על העדפת נושים במצב דברים כזה.

5. בית המשפט המחוזי אף קיבל את עמדת המשיב לפיה יש לראות בחוב של החברה האחות לחברה חוב אישי של פיינגולד בצינו כי בהעדר תשתית ראייתית שתוכיח אחרת, יש להניח שהכספים שהעבירה החברה לחברה האחות זרמו בסופו של דבר לכיסו של פיינגולד כמי שהיה בעל השליטה בשתי החברות. חוב זה עמד נכון ליום 31.12.1999 על כ-1,600,000 ש"ח ובהינתן החוב הנוסף בסך 568,382 ש"ח שחב פיינגולד לחברה בגין משיכת כספים, קבע בית המשפט המחוזי כי הסכום הכולל של חובות פיינגולד לחברה נכון ליום 31.12.1999, עמד על 2,172,404 ש"ח. בית המשפט דחה את טענת פיינגולד לפיה הכספים שהועברו

לחברה האחות שימשו לרכישה ולפיתוח של מגרש המפעל וזאת נוכח עדות הרכזת מטעם המשיב לפיה לאחר רכישת המגרש העבירה החברה לחברה האחות סכומי כסף גדולים העולים בהרבה על שווי. בנסיבות אלה, כך נקבע, הנחת המשיב כי הכספים שהועברו לחברה האחות לא שימשו לרכישת המגרש הינה סבירה, בפרט נוכח העובדה כי החברה האחות אף היא לא הגישה למשיב דו"חות כספיים מבוקרים.

6. בית המשפט ציין כי הדו"ח הכספי המבוקר הוא נקודת המוצא להליך השומה כולו וכי משחדלה החברה להגיש דו"חות כספיים מבוקרים לגבי התקופה שלאחר 31.12.1999 ומשקיימות ראיות מספיקות לכך שפיינגולד חב לחברה יותר מ-2 מיליון ש"ח נכון לאותו מועד, בדין עמד המשיב על הגשת דו"חות כספיים מבוקרים כתנאי להוכחת הטענה כי חוב זה, כולו או חלקו, נפרע על ידי פיינגולד טרם מימוש השעבוד. בית המשפט המחוזי הוסיף ודחה את הטענות שהעלה פיינגולד בהקשר זה בקובעו כי לבד מן הקושי העולה מהן לגופן אין בית המשפט והמשיב יכולים לשמש תחליף לרואה חשבון מבקר. כמו כן דחה בית המשפט המחוזי את טענת פיינגולד לפיה לא ניתן היה להגיש דו"ח כספי מבוקר נוכח חדלות הפירעון של החברה, בקובעו כי ככלל מצוקה כספית אינה מהווה טעם סביר לאי-הגשת דו"ח כספי ומכל מקום טענה זו מוקשית בהינתן העובדה כי הפסד ההון הנטען הינו בסך של כ-2.7 מיליון ש"ח. לבסוף קבע בית המשפט כי העובדה שפיינגולד לא הגיש דו"חות כספיים מבוקרים של החברה, אף שהמשיב הסכים להגשתם באיחור לאורך כל הליכי השומה וההתדיינות המשפטית בין הצדדים, פועלת לחובתו ומהווה "ראיה חזקה" לכך שיתרת החוב שלו לחברה נותרה על כנה גם בשנת 2003. אשר על כן, דחה בית המשפט המחוזי את ערעורו של פיינגולד וחייב אותו בהוצאות המשיב בסך של 44,000 ש"ח.

מכאן הערעור שבפנינו.

טענות הצדדים

7. המערערים, יורשיו של פיינגולד, אשר נפטר בטרם ניתן פסק הדין בבית המשפט המחוזי, טוענים לראשונה בשלב הערעור כי כבר ביום 12.9.2002 ניתן נגד החברה צו פירוק וכי עובדה זו התבררה להם רק עתה. עוד טוענים המערערים כי בהינתן הליך הפירוק חל בעת מימוש השעבוד ב-2.2.2003 איסור משפטי לערוך קיזוז בין חובות החברה לפיינגולד לחובות פיינגולד לחברה משום שקיזוז כזה מהווה בנסיבות אלה העדפת נושים פסולה. על כן לטענתם לא היה מקום להניח כי פיינגולד והחברה היו מבצעים קיזוז הדדי חרף האיסור המשפטי לעשות כן. המערערים מוסיפים וטוענים כי המשיב לא העלה את טענתו בדבר ייחוס יתרת החוב של החברה האחות לפיינגולד במסגרת נימוקי השומה, ודי בכך על מנת לדחותה על הסף והם מוסיפים כי ייחוס יתרת החוב של החברה האחות לפיינגולד מהווה הרמת מסך שלא כדין, הנסמכת על הנחות עובדתיות בלתי מבוססות מצד המשיב. לטענת המערערים אין כל ראיה לכך שהכספים שלווה החברה האחות מן החברה אכן הועברו לפיינגולד והמשיב אף אישר את הדו"ח העצמי לשנת 2003 שהגיש פיינגולד מבלי שיוחס לו חוב כזה. לחלופין טוענים המערערים כי על מנת לייחס לפיינגולד את יתרת החוב של החברה האחות מבלי לבצע הרמת מסך, היה על בית המשפט המחוזי לקבוע כי העברת הכספים מן החברה האחות לחברה מהווה "עסקה מלאכותית" כמובנה בסעיף 86(א) לפקודה, ועל כן יש להתעלם מיתרון המס הנובע ממנה לפיינגולד, אך טענה זו לא נטענה על-ידי המשיב וממילא אין לקבלה. זאת ועוד - לטענת המערערים אין היגיון כלכלי בקביעה שפיינגולד העדיף למשוך כספים בעקיפין מן החברה האחות. כמו כן חולקים המערערים על קביעתו העובדתית של בית המשפט המחוזי לפיה לא הוכחה הקטנת חובו של פיינגולד לחברה טרם מימוש השעבוד וטוענים כי הציגו ראיות אובייקטיביות מוצקות המעידות על כך אותן לא היה מקום לדחות רק משום שלא הוצג דו"ח כספי מבוקר.

8. המשיב מצדו סומך ידו על פסק דינו של בית המשפט המחוזי וטוען כי דין הערעור להידחות. לטענת המשיב טענתם העובדתית של המערערים לפיה ביום 12.9.2002 ניתן צו פירוק כנגד החברה כלל לא נטענה בהליך בבית המשפט המחוזי והיא אינה מתיישבת עם בקשת החברה להיחשב כחברה משפחתית לפי סעיף 64א לפקודה מנובמבר 2001, דהינו לאחר שהחלו הליכי חדלות פירעון

בעניינה ופעילותה העסקית הופסקה, כנטען. המשיב מוסיף וטוען כי אי הגשת דו"חות כספיים מבוקרים של החברה, הגם שלטענתם פעילותה העסקית הופסקה והגשתם אינה כרוכה בעלות משמעותית, פועלת לחובתם. לחלופין טוען המשיב כי גם אם אכן ניתן צו פירוק נגד החברה בשנת 2002 אין בכך כדי להועיל למערערים, שכן בהתאם לחוזרי נציבות מס הכנסה ולפסיקת בתי המשפט המחוזיים בעקבות הלכת גולדשטיין, על מנת שפקיד השומה יכיר בהפסד הון שנגרם לנישום בגין מימוש ערבות (או שיעבוד בענייננו), עליו להוכיח שאין כל אפשרות לגבות את החוב מן החייב. בענייננו, כך נטען, אין להתערב בקביעה לפיה לא נגרם לפיינגולד כל חיסרון כיס שכן כנגד מימוש השעבוד על המקרקעין קוזזו חובותיו לחברה. לחלופי חלופין טוען המשיב, כי גם אם לא היה קיזוז חובות הדדי, כנטען, לא נגרם לפיינגולד הפסד הון, שכן במצב דברים זה החברה הייתה דורשת ממנו לפרוע את חובו כלפיה ומשתמשת בכספים אלה על מנת לפרוע את חובה לבנק. לטענת המשיב פיינגולד רוקן את החברה מנכסיה והעביר אותם לחברה האחות ולאחר מכן ביקש לקבל הכרה בהפסד הון תוך יצירת חיץ בינו לבין החברה האחות. המשיב גורס כי בניגוד לטענת המערערים, בית המשפט המחוזי לא ביצע הרמת מסך אלא הסיק את המסקנה המתבקשת היחידה והיא כי הכספים שהועברו לחברה האחות הגיעו, או יגיעו בסופו של יום, לידי פיינגולד, בפרט משלא הוגשו דו"חות כספיים מבוקרים גם על-ידי החברה האחות.

9. בתשובתם טוענים המערערים כי לא ידעו על צו הפירוק שהוצא נגד החברה בעת הדיון בפני בית המשפט המחוזי, אך מדובר בנתון אובייקטיבי שלא יכולה להיות עליו מחלוקת.

דיון

10. לאחר שבחנו את טענות הצדדים בכתב ובעל-פה ולאחר ששבנו ובחנו את פסק דינו של בית המשפט המחוזי, באנו לכלל מסקנה כי יש לדחות את הערעור מטעמיו. כפי שקבע בית המשפט המחוזי, בית המשפט והמשיב אינם תחליף לרואה חשבון מבקר ובהיעדר דו"חות כספיים מבוקרים שהם נקודת המוצא לשומת המס, אין מנוס מן המסקנה כי בשנת 2003, עת מומש השעבוד לטובת הבנק על

המקרקעין, עמדו בעינם החובות של פיינגולד ושל החברה האחות לחברה. בדומה, אין מקום להתערב במסקנתו העובדתית של בית המשפט המחוזי לפיה משהחברה האחות לא הגישה אף היא דו"חות מבוקרים ובהינתן היחסים המיוחדים בין פיינגולד, החברה והחברה האחות, יש לייחס את חובות החברה האחות לפיינגולד. ממצאי עובדה אלו תומכים במסקנה המשפטית אליה הגיע בית המשפט המחוזי לפיה בענייננו אין תחולה להלכת גולדשטיין ואין להכיר לפיינגולד בהפסד הון. זאת, משום שעל דרך הקיזוז של חובותיו לחברה עלה בידי פיינגולד להיפרע ממנה את שגבה מידו הבנק באמצעות מימוש השעבוד לכיסוי חובות החברה ומכאן שלא נוצר לו בשל כך חסרון כיס.

11. מתוקף תקנה 460(ב) לתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1984 אנו מאמצות, אפוא, את נימוקיו ואת מסקנותיו של בית המשפט המחוזי. עמדתנו זו אינה מתעלמת מטענת המערערים שהועלתה לראשונה בשלב הסיכומים לפיה ניתן ביום 12.9.2002 צו פירוק נגד החברה. ואולם, לא מצאנו כי יש בטענה זו כדי לשנות מן המסקנה אליה הגענו וזאת בהינתן הנימוק החלופי שהעלה בית משפט המחוזי בהקשר זה (ראו פסקה 23 סיפא לפסק דינו של בית המשפט המחוזי) וכן בהינתן התמיהה אשר לא מצאה מענה בטיעוני המערערים אותה העלה המשיב בטיעוניו - הכיצד זה ביקשה החברה ב-8.11.2001 להכיר בה כ"חברה משפחתית" לפי סעיף 64א לפקודה ובפיינגולד כנישום המייצג שלה, אם באותה עת כטענת המערערים כבר נקלעה החברה להליכי חדלות פירעון והפסיקה כל פעילות עסקית? ובהעדר מענה, נראה כי התנהלות תמוהה זו מצד החברה ופיינגולד מחזקת אף היא את המסקנה בדבר היתכנות ביצוע הקיזוז גם במצב של חדלות פירעון. בשולי הדברים נוסיף ונציין כי במהלך הדיון ולצורך פשרה העלנו את האפשרות שהמשיב יכיר בסכום של כ-400,000 ש"ח כהפסד הון, וזאת בהינתן ההפרש הקיים לכאורה בין סך כל חובותיו של פיינגולד לחברה כקביעת המשיב, ובין הסכום שנגבה בעקבות מימוש השעבוד. המערערים דחו את ההצעה ומשאין מדובר בפשרה לא נוכל להורות על הכרה בהפרש כלשהו כהפסד הון, בשל הקושי לקבוע מהו לאמיתו של דבר סכום ההפרש, ככל שיש כזה. בהקשר זה יש לזכור כי חובותיו של פיינגולד לחברה נקובים בערכים נומינליים ליום 31.12.1999 ואילו



הסכום שנגבה בעקבות מימוש השעבוד נקוב בערכים נומינליים ליום 2.2.2003. כמו כן, אין בפנינו נתונים באשר לתנאים שבהם אפשרה החברה לפיינגולד למשוך כספים או באשר לתנאים שבהם הלוותה החברה והעבירה כספים לחברה האחות, וזאת בהעדר דו"חות מבוקרים של החברה והחברה האחות.

אשר על כן הערעור נדחה. המערערים יישאו בהוצאות המשיב בסך 35,000 ש"ח.

ש ו פ ט ת

הנשיאה מ' נאור:

אני מסכימה.

נ ש י א ה

השופטת ע' ברון:

אני מסכימה.

ש ו פ ט ת

הוחלט כאמור בפסק דינה של השופטת א' חיות.

ניתן היום, כ"א באב התשע"ה (6.8.2015).

ש ו פ ט ת

ש ו פ ט ת

נ ש י א ה

---

העותק כפוף לשינויי עריכה וניסוח. 14011590\_V13.doc גק  
מרכז מידע, טל' 077-2703333 ; אתר אינטרנט, [www.court.gov.il](http://www.court.gov.il)