



## בית-המשפט המחוזי בתל-אביב - יפו

25 פברואר 2015

ע"מ 1186-09 מ.מ.א. ניהול בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 3

### תיק ע"מ 1186.09

לפני: כבוד השופט הבכיר (בדימ') גדעון גינת

המערערת: מ.מ.א ניהול בע"מ

נ ג ד

המשיב: פקיד שומה תל-אביב 3

בשם המערערת: עורכי-הדין הרי קירש ושי פחימה  
בשם המשיב: עו"ד גבי אורית וינשטיין (פמת"א אזרחי)

## פסק-דין

1 לפני ערעור על שומה מיום 12.3.09, שקבע המשיב למערערת לשנות המס  
2 2003-2005.

3

4

### רקע דיוני ועובדתי

5 1. המערערת הוקמה בשנת 1995 ועוסקת בהפעלת חניונים (להלן: "המערערת").  
6 איתמר מרקור (להלן: "מרקור") הוא בעל המניות היחיד במערערת. בבעלות  
7 המערערת חנות בתחנה המרכזית החדשה בתל אביב יפו, מס' 6686 (להלן: "החנות"),  
8 אותה היא מעמידה להשכרה. המערערת רכשה בשנת 2004 בניין משרדים ברחוב אבן  
9 גבירול בתל אביב בעלות של 8,830,984 ₪ (להלן: "הבניין"), כך לפי טופס הפחת  
10 שהוגש על-ידיה לשנת 2005. ביום 20.11.05 מכרה את הבניין תמורת סך של  
11 11,425,365 ₪, כעולה מדיווח המערערת על העסקה כחייבת במס שבח. ביום 28.12.05  
12 הודיעה המערערת למשיב על המכירה האמורה (ר' נספח ז' לתצהיר מרקור).  
13  
14



## בית-המשפט המחוזי בתל-אביב - יפו

25 פברואר 2015

ע"מ 1186-09 מ.מ.א. ניהול בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 3

1  
2 2. ביום 30.6.05 הגישה המערערת למשיב את דוחותיה הכספיים ודוחות המס  
3 בעבור שנת 2004. במהלך 2006 נפגשו נציגי המערערת מספר פעמים עם נציגי מס שבח  
4 כדי לדון בשומת עיסקת מכר הבניין דנן. באפריל 2006 הוצאה למערערת שומת מס  
5 שבח לפי מיטב השפיטה. על שומה זו הגישה המערערת השגה, ולאחר דיונים נוספים  
6 התקבלה ביום 6.9.06 החלטת המנהל בשומה זו, והחלטה נשלחה למערערת ביום  
7 14.11.06 [נספח ט' לתצהיר מרקור]. ביום 31.8.06 הגישה המערערת את דוחות המס  
8 לשנת 2005 למשיב. ביום 6.3.08 הוצאה למערערת על-ידי המשיב שומה לפי מיטב  
9 השפיטה בעבור שנות המס 2003-2005. המערערת השיגה על שומה זו, וביום 12.3.09  
10 הוציא המשיב למערערת צו שומה לפי מיטב השפיטה (להלן: "הצו") לפי סעיף  
11 145(א)(2)(ב) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה"),  
12 בעבור הכנסותיה בשנים 2003-2005 (להלן: "התקופה הרלוונטית"). לפי צו זה,  
13 למערערת הייתה בתקופה הרלוונטית הכנסה חייבת במס בסך כולל 5,962,903 ₪  
14 ובגינה עליה לשלם מס בשיעור כולל של 421,149 ₪. להלן עיקרי קביעות השומה בצו.  
15 תחילה נקבע בצו כי הוצאות הפחת שנדרשו בגין החנות אינן משמשות בייצור  
16 הכנסת המערערת ולכן אינן מותרות בניכוי בהתאם לסעיפים 17 ו-21 לפקודה.  
17 עוד נקבע כי הוצאות משפטיות בגין תשלום לעו"ד טמיר ששולמו על-ידי  
18 המערערת בשנת 2004 אף הן לא שימשו בייצור הכנסתה, מאחר ומושא השירות  
19 המשפטי היו נכסים פרטיים של בעלי המניות במערערת שאינן בשימושה ולכן אין  
20 להתירן בניכוי בהתאם לסעיף 17 לפקודה.  
21 עיסקת מכירת הבניין האמור הוגדרה כ"עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי".  
22 בהתאם למבחני הפסיקה: העובדה שהבניין הוחזק לתקופה קצרה בלבד על-ידי  
23 החברה, במהלכה פעלה המערערת להשבחתו, רכישתו הייתה במימון אשראי חיצוני  
24 והופעלו ידע ומיומנות בביצוע רכישתו. ההפרש בין עלות הבניין לבין הסכום שהתקבל  
25 ממכירתו התווסף להכנסתה החייבת במס של המערערת [סעיף 3 לצו].  
26 כספים, ששולמו על-ידי המערערת בגין התחייבותה כביכול לתשלום מחצית  
27 מההתחייבויות וההפסדים של חברת "רואית" (חברה אחות של המערערת), לא הוכרו  
28 על-ידי המשיב כהפסד הון במערערת, מאחר ונעשו עבור בעל המניות מרקור בגובה  
29 חלקו ב"רואית" [ר' סעיף 5 לצו].  
30 לבסוף נקבע, כי בהתאם להסכם שומה שנחתם בין הצדדים יוכרו למערערת  
31 הוצאות בגין ריבית ארנונה לעניין שנת המס 2002 [סעיף 4 לצו].



### בית-המשפט המחוזי בתל-אביב - יפו

25 פברואר 2015

ע"מ 1186-09 מ.מ.א. ניהול בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 3

3. ביום 30.3.09 הגישה המערערת הודעת ערעור לבית המשפט כנגד צו השומה האמור והוראותיו, ובה היא חולקת על שיעור ההכנסה החייבת שקבע לה המשיב בצו האמור והפסדי ההון המועברים שבוטלו, שכן, לשיטתה, על המשיב לשלם לה החזר מס בסך כולל של 237,216 ₪. בנימוקי השומה שהוגשו מטעם המשיב ביום 26.4.09, פירט המשיב את הנימוקים לשומה כפי שנקבעה בצו האמור. המערערת הגישה נימוקי ערעור ביום 5.7.09, מהם עולה כי טענותיה העיקריות הן כנגד קביעות המשיב באשר לעיסקת מכר הבניין ואי הכרה בהפסד ההון לחברת "רואית" כהוצאה לניכוי.
4. לתמיכה בטענותיה הגישה המערערת ביום 15.6.11 את תצהירו של איתמר מרקור, מנכ"ל המערערת, והמשיב הגיש ביום 25.12.11 את תצהירה של עדי אופיר, מפקחת מס בחוליית חברות במשרדי פקיד שומה ת"א אשר טיפלה בתיק המערערת מתוקף תפקידה (להלן: "המפקחת").
- שמעתי את טענות הצדדים ועדיהם בתאריכים 17.3.11, 15.2.12.

### דיון והכרעה

- הפסד הון בגין תשלום חוב של "רואית"
5. המערערת טוענת כי לפי הסכם שנחתם בינה לבין חברת "רואית" בשנת 1994 היא ערבה למחצית מכל חוב או הפסד שנוצר לחברת "רואית", כחברה "אחות" הפועלת בתחומים דומים לאלה של המערערת ואשר יש למערערת עניין בהצלחתה. בהתאם להסכם זה דיווחה המערערת בדוחותיה הכספיים בעבור שנות המס 2001-2005 על הפסד הון בגין תשלום חובותיה של חברת "רואית", באופן הבא:

	2003	2004	2005	
הפסד הון השנה	(156,000)	(156,000)	(186,461)	
הפסד הון מועבר	(347,660)	(507,867)	(706,466)	

- לטענת המשיב אין לייחס פירעון חוב זה למערערת אלא למרקור באופן אישי, המחזיק בבעלות 50% ממניות "רואית". לשיטתו, המערערת לא הוכיחה כי היא שהייתה ערבה בפועל לחברת "רואית" ואף שילמה את חובותיה כמפורט לעיל, ואין בהצגת הערבות הנטענת אלא ערבוב של מרקור בין נכסיו.



## בית-המשפט המחוזי בתל-אביב - יפו

25 פברואר 2015

ע"מ 1186-09 מ.מ.א. ניהול בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 3

1 המצהיר מטעם המערערת, מרקור, טוען, כי הפסד ההון עליו דיווחה המערערת  
2 נובע מערבות לחברת "רואית". לדבריו, "רואית" הוקמה בשנת 1994 והוא מחזיק  
3 במניותיה יחד עם "רורברג קבלנות והשקעות (1963) בע"מ" (להלן: "חברת רורברג")  
4 בחלקים שווים. לדבריו, "רואית" הוקמה בתקופה בה המערערת ביקשה להרחיב את  
5 עסקיה בתחום החניונים, אך לא ניתן לה אשראי, ומשכך הכניסה את חברת רורברג  
6 כשותף עסקי.  
7 המערערת התחייבה בהסכם ערבות, כי היא ערבה למחצית מכל חובותיה של  
8 "רואית" [ר' הסכם הערבות הנושא תאריך אוקטובר 1994, נספח י"ב לתצהיר  
9 מרקור, להלן: "הסכם הערבות"]. משצברה "רואית" חובות כבדים לבנקים ולנושיה,  
10 דיווחה המערערת על הפסד הון כתוצאה מפירעון חובות אלה, בשנים 2001-2005  
11 [ר' ביאורים לדוחות הכספיים, נספח י"ג לתצהיר מרקור].  
12 על הסכם הערבות מופיעה חותמת של המערערת. בעדותו הסביר מרקור, כי  
13 הסכם הערבות הנטען בין "רואית" למערערת נחתם על-ידי מטעם שני הצדדים  
14 להסכם, כבעל מניות יחיד במערערת וכבעל מחצית מהמניות ב-רואית [פט. בעמ' 28].  
15 במסגרת ההשגה על השומה שהוציא המשיב, ציין מרקור כי קיים הסכם בעל פה בינו  
16 לבין מר רורברג, בעל השליטה בחברת רורברג, לפיו רורברג יישא רק במחצית  
17 מחובותיה והפסדיה של "רואית" [ר' סעיף 12 לתצהיר המפקחת].  
18  
19 **6.** המפקחת מטעם המשיב טוענת, בהתייחסה לערבות ל"רואית", כי להבנתה מי  
20 שנטל על עצמו ערבות לחובותיה של "רואית" הוא רורברג, בעל המניות הנוסף  
21 ב"רואית", ולא המערערת [סעיף 7 לתצהיר המפקחת]. יצוין בהקשר זה, כי אין  
22 מחלוקת בין הצדדים כי הערב לחובות "רואית" כלפי הבנקים היא חב' רורברג [פט.  
23 עמ' 29, שו' 28-34]. המפקחת מציינת, כי ביקשה במהלך ההשגה לקבל הסבר למספר  
24 תמיהות שהעלתה בהקשר זה ולא נענתה באופן מספק [סעיפים 11-13 לתצהיר  
25 המפקחת]. לדבריה, בשנת המס 2002 טענה המערערת להפסד הון בגין ערבות  
26 ל"רואית", ואז הגיעה להסכם שומה עם פקיד השומה לפיו שויך הפסד ההון לבעל  
27 המניות בה, איתמר מרקור [ר' סעיף 8 לתצהיר] ולא נמצאה סיבה עניינית להבחין בין  
28 הדיווח משנת 2002 לבין השומה דן.  
29  
30  
31



## בית-המשפט המחוזי בתל-אביב - יפו

25 פברואר 2015

ע"מ 1186-09 מ.מ.א. ניהול בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 3

7. הסכם הערבות אליו הפנה מרקור לפיו לכאורה מחויבת המערערת לשאת במחצית מחובותיה והפסדיה של "רואית" הוא מסמך בכתב יד, עליו חתם מרקור (בלבד) בשם כל הצדדים להסכם. לא הוצג, בשום שלב, מסמך המאשר את היותו של מרקור בעל זכות חתימה בלעדי בחברות אלה, ואף לא הוסבר מדוע אין חותמת רשמית של המערערת על ההסכם הנטען. ההסכם נושא תאריך כללי של אוקטובר 1994 ולא הוצגה אסמכתא לכך שהוא אכן סוכם במועד המופיע בו [ר' סעיפים 15-20 לסיכומי המשיב]. אין הסבר מדוע בנסיבות שהובהרו אין חתימה של רורברג (בעל המניות הנוסף) על ההסכם בשל "רואית". אין פרוטוקולים או החלטות של החברות הנוגעות בדבר המתייחסים להסדר הנטען ביניהן.
- אין, אפוא, אפשרות לעמוד על טיבו של ההסכם כדי לקבוע האם לא מדובר ב"הסכם למראית עין" לפי סעיף 13 לחוק החוזים (חלק כללי), התשל"ג-1973.
8. אין מחלוקת כי המערערת היא ישות עצמאית המאוגדת לפי הדין, וככל תאגיד עליה לפעול על-פי שיקולים עסקיים להשאת רווחיה [ר' סעיף 11 לחוק החברות, התשנ"ט-1999; ידידיה צ' שטרן "תכלית החברה העסקית - פרשנות והשפעות מעשיות", משפטים לב (2) (תשס"ב) 327, 349-350]. לא ניתן בשום שלב הסבר משכנע לתועלת שאמורה הייתה לצמוח למערערת מחתימה על הסכם ערבות לנשיאה בהפסדיה של "רואית". לעומת זאת, מרקור עצמו מבקש לעשות שימוש בחברות בהן הוא שולט כבעל מניות יחיד או במשותף וזאת משיקולי מס. כעולה מדבריו בחקירתו הנגדית לפני, הערבות הנטענת עליה חתומה המערערת כלפי "רואית" נעשתה משיקולי מס ולצורך קיזוז כנגד רווחי המערערת. כך בלשונו:

כב' השופט: תגיד לי, מי ייעץ לך לעשות את ההסכם הזה?  
ת. מאחר ומ.מ.א. הייתה ערובה בכל הפעילויות שקשורות לחניונים, במידה והיו פעילויות בחברות אחרות, אז כנ"ל ההסכם הזה בא להבטיח שבמידה ויהיו הפסדים, אפשר יהיה לקזז את זה במ.מ.א, כי למ.מ.א היו רווחים, אז אם הייתה קורית, היה קורה מצב ש-  
כב' השופט: מי ייעץ לך לעשות את ההסכם הזה?  
ת. לא זכור לי אם ייעצו.  
ש. רגע,



## בית-המשפט המחוזי בתל-אביב - יפו

25 פברואר 2015

ע"מ 1186-09 מ.מ.א. ניהול בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 3

- 1  
2 כב' השופט: זאת אומרת, מאחורי ההסכם הזה, לפי מה  
3 שאתה אומר עכשיו, עמדו שיקולים של  
4 מיסוי, של מס. אז האם לא מתקבל על הדעת  
5 שאיזה שהוא יועץ מס או רואה חשבון ייעץ  
6 לך לעשות את זה?  
7 לא שזכור לי. ת.  
8 כב' השופט: טוב.  
9 ש.  
10 אתה יכול, בבקשה, לומר לבית המשפט מה  
11 היה הטריגר, המניע, שהביא לך לחתום עם  
12 עצמך על הנייר הזה מאוקטובר 94, חמישה  
13 חודשים מאוחר להקמת חברת רואית?  
14 אני אמרתי כבר. מהסיבה שבמידה ויהיו  
15 הפסדים, אני אוכל לקזז אותם. מאחר,  
16 ולמעשה, מ.מ.א היא זו, הייתה חברה רווחית  
17 והיא מימנה פעילויות במסגרת ה-, במידה  
18 והיו הפסדים בחברות אחרות, כן? היא  
19 הייתה אחראית להם. למעשה, היא שילמה,  
20 כן? היא שילמה, במידה והיו הפסדים, בסופו  
21 של דבר, אז גם, מדרך הטבע,  
22 כן. ש.  
23 כן? אם היו מצטברים הפסדים בגלל שהיא  
24 אחראית לתשלום החוב, אז גם ההפסדים  
25 האלה אמורים להיות מוכרים דרכה, כי היא  
26 אחראית על ה-, "..."  
27 [ההדגשות הוספו, פט. בעמ' 29-30].

- 28  
29 9. אינני מקבל את הטענות של מרקור בעדותו כאילו די בהיותן "חברות אכיות"  
30 העוסקות בתחום דומה כדי להעיד על מיזוג אינטרסים. לא הוצגה אף בדל של ראיה  
31 למכרז משותף בין הצדדים האמורים (למשל) או תועלת אחרת העשויה לצמוח  
32 לחברות כישויות עצמאיות הפועלות להשאת רווחיהן. פעולה כזו מצד המערערת אין  
33 לה כל הגיון עסקי והיא אינה מתיישבת עם השכל הישר.  
34 תאגיד אינו כלי להפחתת מס של בעל מניותיו, הוא אף אינו מסך הסתרתות  
35 אשר אמור לאפשר לבעל מניותיו להתחמק מתשלום חובותיו לפי הדין. המערערת  
36 מפנה בהקשר זה לפסיקה לפיה יש להתיר לבעל מניות לקזז הפסדי הון מתשלומיו  
37 כערב לחברה עם הכנסותיו המדווחות למס [ע"א 14/85 פקיד השומה חיפה נ'  
38 זיסו גולדשטיין מיסים א/3 (1987)], אולם בענייננו הנסיבות אחרות. מדובר בניסיון  
39 לקזז הפסד של שתי חברות, שהקשר היחיד ביניהן (לפי הראיות שהובאו בפני פקיד  
40 השומה) הוא בעל המניות בהן, מרקור.



## בית-המשפט המחוזי בתל-אביב - יפו

25 פברואר 2015

ע"מ 1186-09 מ.מ.א. ניהול בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 3

1 מסקנתי היא, כי יש לקבל את עמדת המשיב לפיה הערב בפועל לחובותיה  
2 והפסדיה של "רואית" הוא מרקור ולא המערערת [סעיף 19 לסיכומי המשיב]. עמדה  
3 זו אף מתיישבת עם הסכם השומה שנערך בין המערערת לבין המשיב בעבור שנת המס  
4 2002. אז ביקשה המערערת לקזז סך של 195,352 ₪ אותו העבירה לכיסוי חובותיה  
5 של "רואית" כערבה לחובותיה, לטענתה, ולפי הסכם השומה דאז עם המשיב נקבע כי  
6 מרקור יוכל לדווח על הסכום האמור כערב לחובותיה באופן אישי, אך לא המערערת.

7

8

### סיווג מכירת הבניין כעסקה הונית

9 **10.** המערערת טוענת, כי עיסקת רכישת הבניין האמור ברחוב אבן גבירול ומכירתו  
10 כבר מוסתה כפי שהייתה אמורה להיות ממוסה, וזאת בדרך של גביית מס שבח  
11 מקרקעין, וכי בהקשר זה יש אף לקחת בחשבון את הסתמכות הנישום על השומה  
12 שהוצאה בהקשר זה. לטענתה, לפקיד השומה לא הייתה סמכות להתערב, לאחר  
13 פעילות משרד מס שבח מקרקעין (סעיף 2 לעיל), ולקבוע לעיסקת המכר מיסוי שונה.  
14 לגופו של עניין, טענה המערערת, כי מדובר בעסקה "הונית" אותה יש למסות במס  
15 שבח מקרקעין בלבד, כפי שכבר בוצע בפועל [עמ' 37-4 לסיכומי המערערת מיום  
16 22.4.12].

17 לטענת המשיב, בהליכי השומה המוקדמים ובפגישות שהתקיימו בין נציגי  
18 הצדדים חזר והבהיר כי עסקה זו וסיווגה ייבחנו על-ידי המשך ולכן לא ניתן לקבל  
19 טענת הסתמכות על שומת מס השבח שהועלתה על-ידי המערערת. לגופו של עניין,  
20 לשיטתו יש לראות בעסקה זו "עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי" המהווה הכנסה  
21 פירותית של המערערת ולפיכך יש למסותה במישור מס הכנסה בשיעור של 34% וזאת  
22 להבדיל ממס שבח בשיעור של 25% [בעמ' 30-12 לסיכומי המשיב מיום 30.6.13].

23

24 **11.** לתמיכה בטענותיה הגישה המערערת את תצהירו של מרקור. הוא ציין כי  
25 המערערת היא חברה פרטית שהוקמה בשנת 1992, ועוסקת בניהול ובהפעלת חניונים  
26 בלבד. בשום שלב לא עסקה ברכישה ובמכירה של נכסי דלא ניידים. נכסי המקרקעין  
27 של המערערת כוללים קרקע בחולון בה היא מפעילה חניון וקרקע חקלאית נוספת  
28 בבנימינה.

29

30

31



## בית-המשפט המחוזי בתל-אביב - יפו

25 פברואר 2015

ע"מ 1186-09 מ.מ.א. ניהול בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 3

1 בהתייחסו לרכישת הבניין מושא הליך זה, ציין המצהיר, כי הבניין נרכש ביום  
2 5.5.2004 בתמורה לסך של 1,600,000 דולר [הסכם המכר, **נספח א'** לתצהיר מרקור],  
3 כבניין שייעודו למגורים או למשרדים. המצהיר הפנה למידע המפורט בתיק ממנהל  
4 ההנדסה, כפי שהונפק ביום 8.6.04 [נספח ב' לתצהיר מרקור]. לדבריו, עם רכישת  
5 הבניין ולאחר התייעצות עם מומחים, החליטה המערערת לשפץ את הבניין ולהפוך  
6 אותו לנכס מניב בעבורה, וזאת לאחר שיעבור שינוי ייעוד למגורים. הבניין נרשם  
7 כרכוש קבוע של המערערת לצרכי דיווח לרשויות המס בשנת 2004 [נספח ג' לתצהיר  
8 מרקור].

9 תוכניות המערערת לבניין האמור היו הפיכתו מבניין משרדים לבניין המיועד  
10 למגורים, תוך ביצוע שיפוץ כולל למבנה, לרבות הוספת שתי קומות וחלוקה מחדש של  
11 חללים פנימיים, כמו גם השמשת קומת הקרקע המסחרית, בין היתר לבית מרקחת  
12 ברשת אותה היא רכשה. המערערת התייעצה עם מספר מומחים רלוונטיים. התברר  
13 למערערת ביום 1.8.2005, לדברי המצהיר, כי לא ניתן יהיה לבצע את התוכניות, כפי  
14 שהוסברו בעבר. עוד התברר, כי התשואה מן הנכס תהיה נמוכה בהרבה מהתשואה  
15 המתוכננת. מכיוון שכך מכרה אותו המערערת ביום 20.11.2005 בתמורה לסך של  
16 2,400,000 דולר [סעיפים 11-14 לתצהיר מרקור], כשנתיים לאחר רכישתו.

17 כעולה מהתצהיר, למערערת נודע לראשונה על הכוונה למסות את עיסקת  
18 המכר האמורה כ-"**עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי**" רק ב-2008, וזאת למרות  
19 שביקשה להעביר דיווח עליה כבר בשנת 2005 [סעיפים 17-19 לתצהיר מרקור]. על  
20 קביעת שומה זו, בין היתר, השיגה המערערת ביום 2.4.08 [נספח י' לתצהיר מרקור].  
21 לעמדת המערערת בהשגה מדובר בעסקה הונית אותה יש למסות במס שבח מקרקעין  
22 (כפי שכבר בוצע, שכן שומת שבח סופית לעסקה הוצאה על-ידי משרד מיסוי ת"א  
23 ביום 23.11.06, ר' סעיפים ו'-ח' להשגה המצורפת **כנספח י'** לתצהיר מרקור) ולא  
24 בעסקה פירונית. להערכת המערערת כמחצית מהסכום הדרוש למימון עיסקת רכישת  
25 הבניין האמור התקבלה מהון זר, דהיינו מימון אשראי בנקאי, והמחצית השנייה מהון  
26 עצמי של החברה [סעיף 15ג' לנימוקי הערעור].

27

28 **12.** לתמיכה בטענותיו הגיש המשיב כאמור את תצהירה של המפקחת מטעמו.  
29 בהתייחסה לרכישה ולמכירה של הבניין דן, ציינה כי ביום 29.12.05 התקבלה בקשת  
30 המערערת לראשונה לקזז הפסדי הון מערבות ל-רואית ממס השבח בעיסקת מכירת  
31 הבניין האמור.



## בית-המשפט המחוזי בתל-אביב - יפו

25 פברואר 2015

ע"מ 1186-09 מ.מ.א. ניהול בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 3

1 לכך השיב המשיב שניתן יהיה לבחון את הבקשה רק לאחר הגשת הדין וחשבון  
2 המלא בעבור 2005 ובחינת התמונה המלאה. בקשת הקיזוז האמורה הועלתה שוב  
3 בשתי פגישות של נציגי המשיב עם באת כוח המערערת ביום 21.6.06 וביום 11.12.06.  
4 גם אז הובהר שמדובר בעסקה "שיש לבחון אותה" [סעיף 18 לתצהיר]. הדין וחשבון  
5 של המערערת לשנת המס 2005 הוגש רק ביום 31.8.06. ימים ספורים אחר כך הוצאה  
6 שומה סופית בהחלטה בגין ההשגה לגבי מיסוי המקרקעין [ר' סעיף 20 לתצהיר  
7 המפקחת].

8

9 **13.** עיסקת מכר הבניין האמור עונה למבחני הפסיקה (ע"ש 491/82 פוזאילוב  
10 וגלילי נ' מנהל המכס "מיסים" ב/6 ה-84, ה-87, 1988, והפסיקה המובאת בפרק ב.3.  
11 לסיכומי המשיב), ולפי מאפייניה מהווה "עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי", בין  
12 היתר בשל תקופת ההחזקה הקצרה בנכס (כחצי שנה), הניסיונות להשבחתו על-ידי  
13 שינוי ייעודו, מימון העסקה היה בחלקו מאשראי זר, ונעשה בה שימוש במיומנויות  
14 ובידע באמצעות אנשי מקצוע מתאימים. המערערת העבירה למשיב מסמכים אשר  
15 מחלקם עולה כי כוונתה הייתה להביא למימוש מהיר של הנכס ולהפקת רווח בתקופת  
16 זמן קצרה, דהיינו מדובר בהפקת רווח פירותי ולא הוני [ר' בעמ' 6 לתצהיר המפקחת].

17

18

### ניכוי פחת בגין החנות

19 **14.** המערערת טוענת כי היא הבעלים של חנות בתחנה המרכזית החדשה, כמפורט  
20 לעיל, אותה נהגת המערערת להשכיר. בגין חנות זו תבעה המערערת הוצאות פחת  
21 בסך של 22,837 ₪ לשנת 2004 ובסך של 41,741 ₪ לשנת 2005. בשנים הרלוונטיות,  
22 2004-2005, לא דיווחה המערערת על הכנסה מהחנות כלל [סעיף 13 לנימוקי השומה].  
23 לטענת המשיב הוצאות הפחת המדווחות לא שימשו בייצור הכנסת המערערת ולפיכך  
24 הן לא ניתנות לניכוי לפי סעיפים 17 ו-21 לפקודה.

25

26 המערערת טוענת כי מדובר בנכס מושכר אשר ניתן לנכות פחת בגינו לפי  
27 סעיף 21 לפקודה, וכי העובדה שלא התקבלה הכנסה מנכס זה בשנים הרלוונטיות  
28 אינה מעידה על אי היותו חלק מהרכיבים המשמשים אותה בייצור הכנסתה.

29

30

30



## בית-המשפט המחוזי בתל-אביב - יפו

25 פברואר 2015

ע"מ 1186-09 מ.מ.א. ניהול בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 3

- 1 המערערת אף הפנתה להסכם שכירות שנחתם עם ניסים סבג בשנת 2004  
2 ובתוך כך טענה, כי השוכר לא עמד בהתחייבויותיו ולא שילם את דמי השכירות  
3 [הסכם שכירות מיום 29.2.04 המצורף כנספח ט"ו לתצהיר מרקור, וכן סעיפים 36-43  
4 לנימוקי הערעור]. כן הפנתה להסדר חוב שביצעה עמו בהמשך אותה שנה [נספח ט"ז  
5 לתצהיר מרקור].  
6  
7 **15.** המצהיר מטעמה של המערערת, מרקור, טען בהתייחסו לחנות האמורה, כי  
8 ב-2004 נכרת עם ניסים סבג הסכם שכירות אולם האחרון לא עמד בהתחייבויותיו לפי  
9 ההסכם, ולא שילם את תשלומי השכירות לפי ההסכם. לדבריו, בסוף 2004 הגיעה  
10 המערערת להסדר עם השוכר. לתמיכה מפנה מרקור להעתק פרוטוקול "הסדר עם  
11 השוכר" [נספח ט"ז לתצהיר מרקור].  
12 לדבריו, החנות הייתה חלק ממנגנון ייצור הכנסות המערערת, ולפיכך יש  
13 להתיר ניכוי פחת בעבורה בשנים הרלוונטיות [סעיפים 30-34 לתצהיר].  
14  
15 **16.** המפקחת, בהתייחסה לבקשת המערערת לנכות פחת בגין החנות בתחנה  
16 המרכזית בתל אביב בעבור שנות המס 2004-2005, ציינה כי המערערת לא דיווחה על  
17 הכנסות מהחנות בגין שנות מס אלה, לרבות בדרך של השכרת החנות כטענתה וזאת  
18 למרות היותה חייבת בדיווח על בסיס מצטבר ולא על בסיס מזומן, דהיינו הדיווח הוא  
19 מיום היווצרות ההכנסה הפוטנציאלית ולא מיום קבלתה בפועל. בנסיבות אלה אין  
20 לקבל, לטענתה, את ניכוי הפחת, משום שלא הוכח כי הוצאות אלה שימשו בייצור  
21 ההכנסה של המערערת בשנים הרלוונטיות לפי הנדרש בסעיפים 17 ו-21  
22 לפקודה [רי' סעיפים 26-27 לתצהירה].  
23  
24 **17.** עוד טוען המשיב, כי המערערת לא הציגה כל ראיה לפיה החנות מצויה  
25 בבעלותה. למעלה מכך, מהראיות שהציג המשיב עולה כי בשלוש החלטות שיפוטיות  
26 שניתנו במסגרת הליכים משפטיים שונים, מיוחסת למרקור הבעלות על שלוש חנויות  
27 בתחנה המרכזית בתל-אביב, ובכלל זה החנות דן [מוצגים 5/ת, 6/ת, 7/ת לתיק  
28 המוצגים של המשיב].  
29  
30



## בית-המשפט המחוזי בתל-אביב - יפו

25 פברואר 2015

ע"מ 1186-09 מ.מ.א. ניהול בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 3

1 על-פי הסכם השכירות שנכרת עם ניסים סבג בשנת 2004 ביחס לחנות,  
2 המשכיר הוא מרקור ואין כל אזכור למערערת במסגרת הסכם זה [נספח ט"ו לתצהיר  
3 מרקור]. המערערת לא הציגה כל ראיה לכך שעומדת לה הזכות לקבלת שכר דירה  
4 מניסים סבג.

5

6 **18.** לאור האמור לעיל, אני סבור כי יש לקבל את עמדת המשיב לפיה אין להתיר  
7 למערערת ניכוי הוצאות פחת בגין החנות. לא עלה בידי המערערת להוכיח כי הוצאות  
8 הפחת בגין החנות שימשו בייצור הכנסתה בשנים 2004-2005, ומכל מקום טענתה של  
9 המערערת לבעלותה בחנות ולזכות העומדת לה לקבלת שכר דירה מניסים סבג אינן  
10 עולות בקנה אחד עם נוסח הסכם השכירות ועם הראיות שהובאו בפניי.

11

12 ניכוי הוצאות משפטיות

13 **19.** המערערת טוענת כי יש להתיר לה ניכוי הוצאות מהכנסתה בגין תשלום בעבור  
14 שירותים משפטיים שניתנו לה. המצהיר מרקור, טוען כי המערערת שילמה לעו"ד  
15 טמיר בגין ייצוג משפטי שלה משנת 2004 כלפי חברת הניהול של התחנה ובנוגע לחנות  
16 זו, סך של 13,580 ₪, וסכום זה דווח כהוצאה לניכוי [סעיפים 34-30 לתצהיר מרקור].  
17 בהקשר זה טוענת המפקחת מטעם המשיב בתצהירה, כי טענה זו לא נטענה בהשגה  
18 מטעם המערערת על השומה כלל. לגופו של עניין, נטען כי מדובר בהוצאות משפטיות  
19 שהוצאו בקשר עם שלוש חנויות בתחנה המרכזית, שתיים מהן בבעלות מרקור באופן  
20 אישי, כאשר בעלות המערערת בחנות השלישית שנויה במחלוקת. בגין חנות אחרונה  
21 זו המערערת לא דיווחה כאמור על הכנסה בשנת 2004. עוד נטען, כי ההוצאות שבגינן  
22 מבוקש הניכוי נבעו משירותים משפטיים אשר ניתנו למרקור באופן אישי. מסיבות  
23 אלה, סבור המשיב, כי אין להתיר למערערת ניכוי הוצאות אלה בהתאם להוראות  
24 סעיף 17 רישא לפקודה.

25

26 **20.** בעדותו ציין מרקור כי התשלום לעו"ד טמיר שולם בגין תביעה שנוהלה נגד  
27 מרקור עצמו, וכן ציין, כי אין משמעות חשבונאית לשאלה האם התשלום בוצע  
28 מחשבונו הפרטי או מחשבונה של המערערת, מאחר וישנה התחשבנות ביניהם [פט.  
29 עמ' 18-19 ועמ' 21-22].



## בית-המשפט המחוזי בתל-אביב - יפו

25 פברואר 2015

ע"מ 1186-09 מ.מ.א. ניהול בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 3

1 21. אני סבור כי יש לקבל את עמדת המשיב, לפיה אין להתיר למערערת ניכוי  
2 הוצאות משפטיות כנדרש בערעור. המערערת לא הציגה ראיות לפיהן ההוצאות  
3 המשפטיות שימשו בייצור הכנסתה בשנים 2004-2005. מעדותו של מרקור עולה,  
4 כאמור, כי הייעוץ המשפטי ניתן בגין תביעה שהוגשה נגדו וכי אין מדובר בתביעה נגד  
5 המערערת, וזאת על אף שהחשבונית שהנפיק עו"ד טמיר בעבור הייעוץ המשפטי  
6 נרשמה על שם המערערת [נספח י"ד לתצהיר מרקור].

7

8

### סוף דבר

9

22. אני דוחה את הערעור על בסיס השיקולים דלעיל.  
10 המערערת תשלם למשיב את הוצאות המשפט בערעור וכן שכר-טרחת עו"ד  
11 בסך 20,000 (עשרים אלף) ש"ח, להיום.

12

13

14

ניתן היום, ו' אדר תשע"ה, 25 פברואר 2015, בהעדר הצדדים.

15

16

17

גדעון גינת, שופט בכיר

18

19