



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 יולי 2019

ע"מ 17-12-25908 וינברג נ' פקיד שומה תל אביב 1

ע"מ 17-12-19140 וינברג נ' פקיד שומה תל אביב 1

1

לפני כב' השופט אבי גורמן

מערערים 1. רינת וינברג  
2. דוד וינברג

ע"י ב"כ עו"ד ארז בהגלי ואופיר כהן

נגד

משיבים 1. פקיד שומה תל אביב 1

ע"י ב"כ עו"ד יונתן בן דוד  
פרקליטות מחוז תל-אביב (אזרחי)

2

3

### פסק דין

4

5

6 מחילת חוב של בעלי מניות לחברות פעילות שבבעלותם, הניבה להם לטענתם הפסד. את ההפסד  
7 הזה מבקשים הם לקזז כנגד שבח שנוצר להם ממכירת מקרקעין שבבעלותם הפרטית, מקרקעין  
8 שהיו משועבדים לבנק ואשר תמורתם שימשה להחזר חובות של החברות לבנק.

9 האם מדובר בחוב אבוד אשר מחילתו אכן יצרה הפסד בר קיומו, והאם פעולה זו היא בבחינת  
10 "עסקה מלאכותית"? – אלה השאלות הדורשות בירור בערעורים שלפניי.

11

12 עיקרי העובדות

13 1. המערער בע"מ 17-12-19140, מר דוד וינברג (להלן: "המערער") והמערערת בע"מ 17-12-25908  
14 17, גבי רינת וינברג (להלן: "המערערת"), הם אח ואחות. לבקשת הצדדים והואיל והערעורים  
15 סובבים פרשיה אחת, הדיון בערעורים אוחד.

16 למערערים אח נוסף - יואב וינברג (להלן: "יואב") אשר אינו צד להליך זה (המערערים ויואב  
17 יכוננו להלן: "האחים").

18 2. המערער הוא בעל מניות בשיעור של 100% בחברת כרכום מ.א.מ (1988) בע"מ (להלן: "חב'  
19 כרכום"). בנוסף, המערער מחזיק ב-87.5% מהון המניות של חברת מ.א.מ וינברג הירש (1968)



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 יולי 2019

ע"מ 17-12-25908 וינברג נ' פקיד שומה תל אביב 1

ע"מ 17-12-19140 וינברג נ' פקיד שומה תל אביב 1

- 1 בע"מ (להלן: "חב' מ.א.מ."). יתרת המניות בחברת מ.א.מ. מוחזקת בידי המערערת ויואב, כל  
2 אחד בשיעור של 6.25% מהון המניות.
- 3 חב' כרכום עוסקת בייצור מערכות שקילה לציוד כבד, וחב' מ.א.מ. עוסקת במכירה קמעונאית  
4 של מוצרי בנייה וחשמל למוסדיים ופרטיים (חב' כרכום וחב' מ.א.מ. יכוננו להלן: "החברות").  
5 החברות הוקמו לפני עשרות שנים ונכון למועד כתיבת שורות אלה, החברות פעילות.
- 6 אביהם של האחים, מר אברהם וינברג ז"ל, נפטר ביום 11.4.08 (להלן: "המנוח"). בעבר, המנוח  
7 ניהל את החברות ולאחריו הן מנוהלות בידי המערער.
- 8 בתאריך 18.6.2000 שיעבד המנוח את נכס המקרקעין הידוע כגוש 7109 חלקה 291 והמצוי  
9 ברחוב הנציב 20 תל-אביב (להלן: "המקרקעין") במשכנתא ראשונה ללא הגבלת סכום לטובת  
10 בנק הפועלים (להלן: "הבנק"), להבטחת חובות והתחייבויות החברות כלפי הבנק. המנוח  
11 הותיר אחריו צוואה, על פיה הוריש את המקרקעין (המשועבדים לבנק), לשלושת האחים  
12 בחלקים שווים.
- 13 במהלך השנים נטלו החברות הלוואות רבות מבנקים שונים, וכן מן המערער ומאביו המנוח.  
14 לדברי המערער, עד לשנת 2013, אחיו לא העניקו כל הלוואה לחברות.
- 15 נכון לסוף שנת 2012, יתרת הזכות שעמדה לזכות המערער בחב' כרכום עמדה על ₪3,534,177  
16 ובחב' מ.א.מ. על 1,800,473 ₪. נכון לאותו מועד, יתרת ההתחייבות לבנקים בחב' כרכום עמדה  
17 על 967,598 ₪ ובחב' מ.א.מ. על סך של 1,750,454 ₪.
- 18 לדברי המערערים, מכיוון שהחברות התקשו לעמוד בהתחייבויות הכספיות כלפי הבנק, הבנק  
19 דרש את מכירת המקרקעין והשבת ההלוואות שנתן לחברות. ביום 26.11.13 נמכרו המקרקעין,  
20 בתמורה ל- 5,300,000 ₪. הואיל והמקרקעין היו שייכים באופן שווה לשלושת האחים, כל אחד  
21 מהאחים היה זכאי ל- 1,766,667 ₪ מהתמורה.
- 22 שבח המקרקעין שנצמח לכל אחד מהאחים עמד על 1,704,210 ₪, והם חויבו בתשלום מס שבח  
23 בהתאם. מתוך התמורה הכוללת, שולם לבנק סך של כ- 2,549,000 ₪. יתרת התמורה, בניכוי  
24 מס השבח, עמדה על כ- 800,000 ₪ וסכום זה חולק בין האחים באופן שווה.
- 25 ביום 1.11.13, מספר ימים לפני מכירת המקרקעין, מחל המערער על חובה של חב' כרכום כלפיו,  
26 בסך של 1,400,000 ₪. באותו מועד מחלה המערערת לחב' מ.א.מ. על חוב בסך של 500,000 ₪.  
27 ככל הנראה גם יואב, אשר לא ידוע על הליך כלשהו שניהל מול המשיב ואשר אינו צד לערעורים  
28 שלפניי, מחל על חוב בסך של 500,000 ₪ [בעניין מחילה זו לא הוצגו כל המסמכים שהיה ראוי  
29 כי יוצגו, כגון הודעת המחילה, אולם ניתן להסיק אודות קיומה מעדות המערער (עמ' 69  
30 לפרוטוקול, שורות 19-29) וכן מכך שסך מחילות החוב עליהן דיווחו החברות עמד על 2,400,000  
31 ₪]. כרטיס חו"ז הבעלים בחברות מנוהל על שם המערער בלבד, וכתוצאה מכך יש בענין זה  
32 חוסר בהירות מסוים, ענין אליו אשוב בהמשך.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 יולי 2019

ע"מ 17-12-25908 וינברג נ' פקיד שומה תל אביב 1

ע"מ 17-12-19140 וינברג נ' פקיד שומה תל אביב 1

8. לטענת המערערים, מחילות החוב יצרו להם הפסדי הון, כל אחד בהתאם לגובה החוב שמחל: המערער – 1,400,000 ש"ח והמערערת – 500,000 ש"ח. המערערים ביקשו לקזז הפסדים אלה, מכוח סעיף 92(א)(1) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: "הפקודה"), כנגד השבח שנוצר להם ממכירת המקרקעין.
9. החברות מציגן, דיווחו כל אחת על ההכנסה שנוצרה אצלה כתוצאה ממחילת החובות, אולם הכנסה זו קווצה במלואה כנגד הפסדים מועברים משנים קודמות שהיו בידי החברות. יצא אפוא שמחילות החוב הקטינו את תשלום מס השבח שנדרש מהמערערים (אצל המערער, בשיעור ניכר, ואילו אצל המערערת שמחלה על חוב נמוך יותר, באופן מצומצם יותר), ואילו אצל החברות לא הובילה מחילת החובות לתשלום מס כלשהו.
10. ביום 14.11.17 הוציא המשיב צווים לפי סעיף 152(ב) לפקודה, בעניינם של כל אחד מהמערערים. בצווים נקבע כי אין להתיר למערערים לקזז את הפסדי ההון, שכן לא הוכח כי נוצרו למערערים הפסדים, ולחלופין מן הטעם כי מדובר בעסקה מלאכותית בהתאם לסעיף 86 לפקודה. המערערים לא השלימו עם הצווים שהוציא המשיב, והגישו את הערעורים שלפניי.
11. המערערים הגישו חוות דעת כלכלית על מצבן של החברות, שנכתבה ע"י ד"ר זאב גולניק (להלן: "חוות הדעת"). לצד מגיש חוות הדעת העידו מטעם המערערים, עו"ד עדי יפה אשר ליווה את המערער בהליכים מול הבנק (להלן: "עו"ד יפה"), רואה החשבון המייצג את החברות, מר רסולי סעד (להלן: "רו"ח רסולי"), וגב' ברוריה רביב (להלן: "גב' רביב") שהייתה מנהלת קשרי לקוחות בבנק. מטעם המשיב העידה המפקחת גב' בר אלוני.
12. השאלה הדורשת הכרעה בערעור זה, היא האם יש להתיר את קיזוז הפסדים שנבעו לטענת המערערים ממחילות החוב, כנגד השבח שנוצר להם ממכירת המקרקעין?

### עיקרי טענות הצדדים

#### טענות המערערים

13. המערערים טוענים כי עם מכירת המקרקעין והעברת הכסף לבנק, יצא מרשותם נכס ונוצר להם הפסד. המקרקעין הינם נכס שהיה שייך להם במישור הפרטי, ומכירתם הכפויה והעברת התמורה לטובת חוב של החברות יצרה להם הפסד. ההפסד האמיתי הנו בגובה הסכום ששולם לבנק, סך של כ- 2,549,000 ש"ח, אלא שהם נהגו באופן שמרני וביקשו להכיר בהפסד בסכום נמוך יותר, בגובה מחילות החוב שביצעו המערערים והעולות יחדיו לסך של 1,900,000 ש"ח בלבד.
14. מחילת החוב לחברות משקפת את המציאות הכלכלית לאשורה, לפיה אין סיכוי כי החברות יוכלו להשיב למערערים את סך החוב שהחברות חבות להם, שהלך והצטבר. קביעה זו נשענת על חוות דעת מקצועית של עד מומחה מטעם המערערים, אשר לא נסתרה על-ידי המשיב. כאשר



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 יולי 2019

ע"מ 17-12-25908 וינברג נ' פקיד שומה תל אביב 1

ע"מ 17-12-19140 וינברג נ' פקיד שומה תל אביב 1

1 המערערים מגישים חוות דעת כלכלית ואילו המשיב נמנע מהצגת חוות דעת אלטרנטיבית, יש  
2 לתת לכך משקל של ממש ולקבל את טענות המערערים בענין זה.  
3 15. הדרישה של המשיב כי כנגד נכס המקרקעין שיצא מרשות המערערים ושחלק ניכר מערכו  
4 הועבר לבנק, תירשם למערערים יתרת זכות בספרי החברות, היא מלאכותית, שכן היא אינה  
5 משקפת את המציאות הכלכלית לאשורה. כאשר מנתוני החברות עולה תמונה ברורה ומוכחת,  
6 לפיה אין סיכוי ממשי כי החברות יוכלו להשיב למערערים את החובות המצטברים, אין זה נכון  
7 לראות את יתרת הזכות כנכס שווה ערך למקרקעין. בהעדר סיכויי גביה, מחילות החוב הן  
8 המשקפות את מצב הדברים לאשורו, ויש על כן להכיר בהפסד שנוצר למערערים.  
9 16. יש לדחות את טענתו החלופית של המשיב ולפיה מחילת החוב היא עסקה מלאכותית, עליה חל  
10 סעיף 86 לפקודה. המחילה אינה בבחינת "עסקה", שכן היא תוצר טבעי של העדר יכולת הפרעון,  
11 ומשכך היא אינה יכולה להיחשב כ-"עסקה מלאכותית" ולא חל בעניינה סעיף 86 לפקודה.  
12 יתרה מזו, אין שום דבר מלאכותי בויתור על חוב שהסיכויים לגבותו אפסיים. העדר סיכויי  
13 גביה, מהווים טעם מסחרי ממשי לויתור על החוב. בנוסף לכך ציינו המערערים כי ויתור על  
14 חלק מהחוב ייטיב את מאזן החובות של החברות, ובכך יקל על התנהלותן בעתיד. אף מטרה זו  
15 היא טעם מסחרי ממשי, אשר עמד בבסיס מחילות החוב. בהינתן הטעם המסחרי, אין לראות  
16 במחילות החוב שלפנינו משום "עסקה מלאכותית".

17 17. בסוף הסיכומים מטעמם ביקשו המערערים להגדיל (כיום, באופן רטרואקטיבי) את מחילת  
18 החוב של המערערת בעוד 500,000 ₪ ולהתיר קיזוז הפסד זה כנגד השבח.

### עיקרי טענות המשיב

18 18. המשיב טוען כי דין הערעור להידחות משני טעמים: ראשית, מכיוון שבהתאם לדיני המס,  
19 למערערים לא נוצר הפסד אותו הם רשאים לקזז כנגד הרווח שנוצר להם ממכירת המקרקעין,  
20 ושנית מכיוון שיצירת ההפסד באמצעות מחילות החוב, היא בבחינת "עסקה מלאכותית".  
21 19. העדר הפסד: המשיב מצביע על כך שמכירת המקרקעין הייתה פעולה רצונית של המערערים,  
22 לא הוצגו כל מסמכים שקדמו למכירה מהם ניתן ללמוד כי הבנק דרש את מכירת המקרקעין,  
23 ובסופו של דבר אין חולק כי המכירה בוצעה על-ידי המערערים ולא באופן כפוי בידי הבנק.  
24 השימוש בחלק מכספי התמורה להשבת החוב לבנק אינה יוצרת הפסד, שכן תמורת תשלום זה  
25 מקבלים המערערים נכס בדמות יתרת הזכות שיש להם כלפי החברות. כל עוד המערערים  
26 ממשיכים להפעיל את החברות, יש בכך כדי ללמד כי לא אמרו נואש מהסיכוי כי החברות תפקנה  
27 רווחים ואלה עשויים לשמש להשבת החוב למערערים. חיזוק לטענה זו מוצא המשיב בכך  
28 שהמערערים נמנעו מלמחול על כל חובם לחברות, וכן מכך שבשנים מאוחרות יותר המערער  
29 הוסיף להזרים כספים לחברות. התנהלות זו מלמדת כי המערער נותן אמון בחברות, ומשכך לא  
30 היה מקום למחילת החוב.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 יולי 2019

ע"מ 17-12-25908 וינברג נ' פקיד שומה תל אביב 1

ע"מ 17-12-19140 וינברג נ' פקיד שומה תל אביב 1

20. עסקה מלאכותית: מחילת חוב הנעשית בין צדדים קשורים, בסמוך למועד בו נוצר רווח הון וכאשר החברות להן נמחלו החובות נמצאות בהפסדים כך שלא נוצרת אצלן כתוצאה מהמחילה הכנסה חבת מס, היא פעולה החשודה בכך שמטרתה האמיתית היא להשיג הפחתת מס. במקרה שלפנינו, העובדות לפיהן לא נמחל כל החוב וכי במועדים מאוחרים לשנת 2013 בה בוצעו המחילות שב המערער והזרים כסף לחברות, מלמדות על כך שאין טעם ממשי למחילה זולת הפחתת המס שביקשו המערערים להשיג.
21. המשיב עמד על כך כי מצבן של החברות אינו שונה באופן משמעותי מזה של חברות רבות אחרות. חברות אלה ממשיכות לפעול, מתוך תקווה כי בעתיד יעלו על מסילת ההצלחה, אף כי בשלב זה הן עדין נאבקות על הישרדותן. פעמים רבות יש לבעלי המניות בחברות מסוג זה יתרות זכות בגין הלוואות בעלים שהעניקו לחברות, ואין להכיר בהפסדים אלא במקרים בהם ברור למעלה מכל ספק כי אפסו הסיכויים לגבות את החובות. לטענת המשיב, כל גישה אחרת עלולה ליצור פתח למדרון חלקלק, בסופו יוכרו הפסדים לצרכי מס בהתאם לאינטרס המס של הנישום ומבלי שתהיה לכך הצדקה אובייקטיבית.
22. לצד טענותיו העיקריות המתייחסות לעיקרי הערעור, המשיב טוען כי הואיל והמערערת לא נחקרה על תצהירה, דין התצהיר להימחק ודין ערעורה של המערערת להידחות, וזאת בין השאר לאור תקנה 522(ג) לתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1984.

### דין והכרעה

23. ראשיתה של הפרשיה נשוא ערעור זה, במכירת המקרקעין. מכירה זו הניבה שבח, אותו מבקשים המערערים לקזז כנגד ההפסד שלטענתם נוצר להם כתוצאה ממחילת החובות. המקרקעין כזכור היו משועבדים להבטחת חובן של החברות לבנק, ומשכך תנאי להסכמת הבנק למכירת המקרקעין הייתה כי התמורה ממכירה זו תשמש להשבת החוב לבנק (מכתב הכוונות שהנפיק הבנק, הוגש וסומן מע/2).
- אין חולק כי המכירה לא נעשתה על-ידי הבנק, אלא בידי האחים. עם זאת, העידה בפניי מנהלת קשרי לקוחות מטעם הבנק, גב' רביב, ומדבריה עלה כי היוזמה למכירת המקרקעין ומימוש השעבוד הייתה של הבנק:

"אנחנו הבהרנו ללקוח שלאור ההתנהלות בחשבון השוטף שלו שהייתה התנהלות מתמדת בחריגות ממסגרת העו"ש, כתוצאה מזה שהפעילות העסקית שלו לא הספיקה כדי לכסות את הוצאות השוטפות שלו, אז הייתה לנו בטוחה ממושכנת שהבטיחה גם הלוואה וגם את החוב בחשבון העו"ש ואנחנו הבהרנו שהמוצא שאנחנו רואים מהמצב הזה זה מימוש הבטוחה בעצם, ולהערכתנו היא הייתה אמורה להספיק גם לפירעון האשראי, לפירעון כל האשראי שהובטח לה,



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 יולי 2019

ע"מ 17-12-25908 וינברג נ' פקיד שומה תל אביב 1

ע"מ 17-12-19140 וינברג נ' פקיד שומה תל אביב 1

- 1 והבהרנו שאנחנו מעדיפים לא להגיע למצב שאנחנו נצטרך לעשות את זה אבל זה  
2 יהיה הצעד הבא מבחינתנו. (פרוטוקול, עמ' 9 שורה 29 – עמ' 10 שורה 2)  
3 ובהמשך:
- 4 "אם הלקוח לא היה משתף פעולה אז הנכס היה מגיע למימוש כי אנחנו היינו  
5 רוצים, אנחנו רוצים לפרוע את החוב." (פרוטוקול, עמ' 10 שורות 25-26)
- 6 אכן, יש מידה של אמת בתמיהות שהעלה המשיב הכיצד לא הציגו המערערים מסמכים שקדמו  
7 למכירה והמלמדים על דרישות הבנק למכירת המקרקעין, אולם על אף תמיהות אלה ונוכח  
8 עדותה הברורה והמהימנה של נציגת הבנק, מוכן אני לצאת מנקודת הנחה כי מכירת המקרקעין  
9 נבעה בעיקר בשל דרישת הבנק כתוצאה מהחריגות במסגרת העו"ש.
- 10 24. כאמור לעיל, המקרקעין נמכרו תמורת 5,300,000 ₪. בהתאם למכתב שהוציא הבנק (ואשר  
11 סומן מע/2), סך החוב לבנק נכון ליום 18.11.13 עמד על 2,549,000 ₪. אין מחלוקת בין הצדדים  
12 כי סכום זה שולם לבנק. ייתרת התמורה שימשה לשניים: רובה לתשלום מס השבח ומקצתה  
13 (בסך כ- 800,000 ₪) חולקה בשווה בין שלושת האחים.
- 14 25. המקרקעין נמכרו בידי בעליהם – שלושת האחים, ומכירתם הניבה להם שבח חב במס. תשלום  
15 החוב לבנק באמצעות התמורה, הינו שימוש בכספי התמורה, ושימוש זה כשלעצמו אינו יוצר  
16 הפסד בידי המערערים. תשלום זה הוא בבחינת כספים שמשקיעים בעלי מניות בחברה  
17 שבבעלותם, והשקעה זו כשלעצמה יוצרת בידם נכס ולא הפסד. הנכס שנוצר אצל בעלי המניות,  
18 ובמקרה דנן המערערים, הוא הזכות שיש בידם להיפרע מהחברות את הלוואת הבעלים  
19 שהעמידו לרשותה באמצעות פרעון חוב החברות לבנק. הפסד עלול להיווצר, רק אם יתברר כי  
20 נכס זה ירד לטמיון, שעה שיוכח כי החברות לא יוכלו לשלם את חובן למערערים וכי למערערים  
21 לא נותר אלא למחול על גביית החוב מאת החברות [דרך התבוננות זו בדברים, היא פרי הלכה  
22 ותיקה שנפסקה בע"א 14/85 פקיד שומה חיפה נ' זיסו גולדשטיין (9.4.87) (להלן: "פסק דין  
23 זיסו גולדשטיין"); על כך ראו גם 11-07-37568 פישמן רשות בע"נ נ' פקיד שומה מפעלים  
24 גדולים (11.12.14) (להלן: "פסק דין פישמן בבית המשפט המחוזי")].
- 25 26. נמצאנו אפוא מגיעים אל לב העניין הדורש הכרעה, והיא השאלה האם אכן נוצרו למערערים  
26 הפסדים?
- 27 מבחינה טכנית, גיבוש ההפסד נוצר כתוצאה ממכירת הנכס שבידי המערערים – מחילת החוב  
28 של החברות כלפיהן. אלא שבכך שבוצעה מחילה כאמור, אין די כדי שזו תגבש הפסד בר קיזוז  
29 בידי המוחל. מחילה שכזו, בעיקר כשהיא נעשית בין צדדים קשורים, דורשת בחינה ובדיקה.  
30 בחינה ובדיקה זו נדרשת, שכן קיזוז הפסד מטיב מבחינת תוצאת המס עם הנישום, ומשכך יש  
31 לברר כי אכן מדובר באמת בהפסד ולא בפעולה וולונטרית שנעשתה מטעמי חיסכון מס. בדיקה



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 יולי 2019

ע"מ 17-12-25908 וינברג נ' פקיד שומה תל אביב 1

ע"מ 17-12-19140 וינברג נ' פקיד שומה תל אביב 1

1 זו נובעת מדרכם של דיני המס, לתור אחר המהות הכלכלית ולהחיל את דיני המס בהתאם  
2 למהות זו.

3 כאשר מדובר בבעל שליטה המוחל על חוב לחברה שבשליטתו, הרי שפעמים רבות השאלה כיצד  
4 להעביר לרשותו רווחים שהפיקה החברה, אם כהחזר הלוואה שנתן לה ואם כחלוקת דיבידנד,  
5 היא ענין השמור לבחירתו. מצב דברים זה עלול ליצור אצלו תמריץ למחול על חוב כדי ליצור  
6 לעצמו כעת הפסד בר קיזוז, שכן בלאו הכי יוכל הוא בעתיד למשוך את רווחי החברה לידי  
7 ולשלם מס על משיכה זו במועד נוח יותר. ובמילים אחרות, עלול הוא למחול על חוב כדי להרוויח  
8 חיסכון במס עכשווי ודחיית תשלום המס לעתיד. חששות אלה מתגברים שעה שמחילת החוב  
9 נעשית בסמוך למועד בו נוצר אצל המוחל רווח הון. החששות מתחזקים עוד יותר כאשר לחברה  
10 שהחוב שלה נמחל יש הפסדים צבורים, או אז מחילת החוב היוצרת אצלה הכנסה, לא תוביל  
11 לתשלום מס שכן ההכנסה ממחילת החוב תקוזז כנגד ההפסדים הצבורים – כפי שאירע אצל  
12 החברות במקרה שלפניי.

13 אלא שכל הסברים אלה, אשר נועדו להמחיש את הצורך בבדיקה ובחקירה, בסופו של דבר  
14 מתנקזים לדרישה הברורה כי ניווכח שאכן לפנינו הפסד אמיתי. כפי שנקבע בע"א 918/15  
15 פישמן רשתות בע"מ ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים (28.7.16) (להלן: "פסק דין  
16 פישמן"), על הנישום מוטל הנטל להוכיח "שאפסו הסיכויים לגבות את החובות".  
17 מחילת חוב עשויה להיעשות במישור הפירתי, ואז יחולו מבחני סעיף 17(4) לפקודה, והיא יכולה  
18 להתבצע במישור ההוני – כמו במקרה כאן. כפי שעולה מפסק דין פישמן, בשני המקרים  
19 המבחנים דומים באופיים והם נועדו לבחון האם יש הוכחות אובייקטיביות לכך שאבדו  
20 הסיכויים לגבות את החוב (על אמת המידה להכרה בחוב אבוד, ראו: אמנון רפאל, "מס הכנסה"  
21 כרך א, עמ' 506; אהרן נמדר, "מס הכנסה", פסקה 1705, עמ' 399-400).

22 27. האם הוכיחו המערערים כי אפסו הסיכויים לגבות את החוב של החברות כלפיהם?

23 כדי להוכיח כאמור, הגישו המערערים חוות דעת כלכלית מאת ד"ר זאב גולניק. בחוות דעתו  
24 מנתח ד"ר גולניק את הדוחות הכספיים של החברות, הן בשנים שקדמו לשנת 2013, השנה בה  
25 נמחלו החובות, והן בשנים מאוחרות יותר. מסקנתו ד"ר גולניק נחרצת ולפיה: "למרות  
26 השיפורים לכאורה בחלק ממדדי התוצאות העסקיות, הרי שאין כל סיכוי ששתי החברות,  
27 שתיהן יחד וכל אחת מהן לחוד, תוכלנה להחזיר חובותיהן לבעלי המניות" (עמ' 12 לחוות  
28 הדעת).

29 את מסקנתו זו תומך העד המומחה בשורה של ניתוחים אודות פרמטרים שונים בפעילות  
30 החברות, אולם בסופו של דבר תמונת הדברים פשוטה: עוד קודם למחילת החוב, החברות היו  
31 חבות למערערים סכומים נכבדים, אשר הסתכמו (נכון לשנת 2012, קודם למחילה) לסך של  
32 5,324,650 ₪. אם היה מתווסף לסכום זה סך החוב ששולם לבנק (כ- 2.5 מיליון ₪), היה החוב  
33 לבעלי המניות מגיע לסך של קרוב ל- 8,000,000 ₪. הרווחים השנתיים של החברות נמוכים



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 יולי 2019

ע"מ 17-12-25908 וינברג נ' פקיד שומה תל אביב 1

ע"מ 17-12-19140 וינברג נ' פקיד שומה תל אביב 1

- 1 יחסית. עיון בדוחות הכספיים מלמד כי בשנת 2014 הרוויחו החברות יחדיו כ- 330,000 ₪, בשנת  
2 2015 כ- 165,000 ₪ ובשנת 2016 כ- 160,000 ₪. כפי שציינ ד"ר גולניק, נתונים אלה טובים מעט  
3 יותר מנתוני השנים שקדמו לשנת 2013, שנת המחילה. טענת המערערים היא כי בהינתן רמת  
4 רווחים כזו, האפשרות להשיב לבעלי המניות מיליוני שקלים, אינה ריאלי, ומשכך מחילות  
5 החוב היו נכונות ויש להכיר למערערים בהפסדים בסך 1,900,000 ₪, ההפסדים שמחילות החוב  
6 גיבשו.
- 7 28. המערערים טוענים כי העובדה שהמשיב לא הגיש חוות דעת כלכלית נגדית באמצעותה ינסה  
8 לסתור את שטען המומחה מטעמם, יש בה כדי להצדיק את אימוץ המסקנה ולפיה כבר בשנת  
9 2013 היה ברור כי אין שום סיכוי כי המערערים יגבו את חובם מהחברות.
- 10 אלא שעל אף שאכן לא הוגשה כל חוות דעת כלכלית מטעם המשיב, דומה כי ישנן עובדות  
11 המדברות בעד עצמן, ואשר יוצרות ספק של ממש האם אכן הוכח כי אפסו הסיכויים לגבות את  
12 החובות:
- 13 א. החברות עודן פעילות: לכל אחת מהחברות מחזור פעילות בהיקף שאינו מצומצם (כ-6  
14 מיליוני ₪, בשינויים מסוימים בין החברות ובמרוצת השנים). מדובר בפעילות יציבה ואף  
15 המומחה מטעם המערערים צופה כי החברות ימשיכו לפעול בעתיד הנראה לעין (ראו:  
16 פרוטוקול עמ' 53, שורות 4-15; עמ' 6 ועמ' 11 לחוות הדעת). על אף שרווחי החברות אכן  
17 אינם גבוהים, בהינתן פעילותן הנמשכת והיציבה, יש קושי לקבוע כי אפסו הסיכויים לגבות  
18 בעתיד את החובות.
- 19 חוות הדעת לא כללה בחינה ענפית של תחומי הפעילות של החברות, ובכל מקרה, ספק רב  
20 אם ניתן להעריך מה יהיו התוצאות העסקיות בעתיד של חברות שעודן פעילות. בהחלט  
21 יתכן, ויש לקוות כי כך יקרה, כי החברות ינחלו בעתיד הצלחה, כך שיהיה ביכולתן להשיב  
22 את החובות למערערים. בכל מקרה, בהינתן המשך הפעילות היציבה, לא ניתן היה לומר  
23 בשנת 2013 ואף לא ניתן לומר זאת כיום, כי אפסו הסיכויים לגבות את החובות. בנסיבות  
24 שכאלה, לא נראה כי צד ג שאינו קשור לחברות, היה מוכן לוותר על חובו.
- 25 בפסק דין זיסו גולדשטיין הותר הפסד לקיזוז, אולם שם דובר בחברה שהתפרקה. בענין זה  
26 נקבע בפסק דין פישמן בבית המשפט המחוזי, כי: **"בהמשך להלכת זיסו גולדשטיין, פירוק  
27 החברה הוא תנאי ראשוני המהווה אינדיקציה אובייקטיבית ראשונית"**. כאשר מדובר  
28 במחילת חוב של בעל מניות לחברה שבבעלותו, והוא ממשיך להפעיל את החברה גם שנים  
29 לאחר שנת המחילה, הרי שאינדיקציה ראשונית זו נעדרת. כאשר מומחה מטעם המערערים  
30 טוען בעדותו כי הוא סבור שהחברות ימשיכו לפעול גם בעוד 18 שנים (עמ' 53 לפרוטוקול),  
31 יש קושי של ממש לקבוע כי אפסו הסיכויים שהחובות יושבו.
- 32 ב. המערערים לא מחלו אלא על חלק מהחובות בלבד: גם לאחר המחילות, החברות נותרו  
33 חייבות למערערים כספים רבים (כ-5.5 מיליוני ₪). העובדה כי המערערים לא מחלו על כל





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 יולי 2019

ע"מ 17-12-25908 וינברג נ' פקיד שומה תל אביב 1

ע"מ 17-12-19140 וינברג נ' פקיד שומה תל אביב 1

1 החובות אלא על חלקם בלבד, מלמדת כי הם סבורים שקיים סיכוי כי חובות אלה יושבו  
2 לידיהם בעתיד (בעניין זה, ראו תשובתו של רו"ח רסולי בחקירתו, עמ' 42 לפרוטוקול שורות  
3 28-29, שם הסביר הוא כי לא היה מקום למחול על כל החובות, שכן: "למה למחול על הכול  
4 אם יש לי סיכוי כלשהו לקבל את הכסף בחזרה"). גם אם החליטו המערערים שלא למחול  
5 על כל החובות, דומה כי חוות הדעת שהגישו עשויה לשיטתם להצדיק מחילה על חובות  
6 גבוהים מאלה שנמחלו בפועל. המחילה המוגבלת מלמדת כי המערערים עצמם לא אמרו  
7 נואש מגביית החובות (בהמשך, שעה שנעסוק בבחינת מלאכותיות המחילה, נתייחס לגובה  
8 החובות שבחרו המערערים למחול).

9 ג. חובות לצדדים שלישיים נותרו על כנם: צדדים שלישיים, כגון בנקים וספקים, המשיכו  
10 לגבות את חובותיהם מהחברות ולא ביקשו להכיר בחובות כחובות אבודים. עובדה זה  
11 יכולה ללמד כי מבחינה אובייקטיבית, צד שאינו צד קשור לא היה רואה בחוב חוב אבוד  
12 ולא היה מוותר על הניסיונות לגבותו.

13 ד. המערער הוסיף להזרים כספים לחברות גם לאחר מחילת החוב: המערער הודה כי גם  
14 בשנים שלאחר שנת 2013, שנת המחילה, הוסיף להזרים כספים לחברות (עמ' 65  
15 לפרוטוקול, שורה 27 עד עמ' 66 שורה 1). עיון בדוחות הכספיים מלמד כי בשנים 2014 ו-  
16 2015 ישנו גידול משמעותי בהלוואות הבעלים, בסך של מאות אלפי ₪. המשך מתן הלוואות  
17 לחברות, מלמד על אמון בחברות ובסיכוייהן להשיא למערערים רווחים בעתיד. המשך מתן  
18 הלוואות עומד בסתירה לטענה כי מבחינה אובייקטיבית, החובות בשנת 2013 היו חובות  
19 אבודים.

20 נקודת המוצא היא כי המערערים פועלים משיקולים כלכליים ריאליים. המשך הפעלתן של  
21 החברות, אי ויתור על חובות ואף המשך הזרמת כספים לחברות, מלמדים כי המערערים סבורים  
22 שיש לחברות סיכוי לעדנה. במצב דברים זה, לא ניתן לומר כי אפסו הסיכויים לגבות את  
23 החובות, גם אם אכן לא ניתן להכחיש כי ההיתכנות לכך אינה נקיה מספקות (כפי שהיה גם  
24 בנסיבות פסק דין פישמן). כפי שהדגישו בתי המשפט שוב ושוב עת עסקו בסוגיה זו של חובות  
25 אבודים, אין די בקיומו של ספק בדבר אפשרות גביית החוב, כדי להכשיר הכרה בהפסד, ואף  
26 אין די בכך שסיכויי הגביה אינם גבוהים. הפסד יתגבש רק כאשר ניתן להגיע למסקנה נחרצת  
27 כי החוב אכן ירד לטמיון, ותמונת הדברים הנוכחית אינה מאפשרת מסקנה שכזו.

28 משהגעתי למסקנה כי לא הוכח שאפסו הסיכויים לגבות את החובות, הרי שאין מקום להכיר  
29 במחילת החוב כהפסד. בשורות אלה ניתן היה למעשה לסיים ולהגיע להכרעה לפיה נדחים  
30 הערעורים, אולם להשלמת התמונה אתייחס גם לטענתו החלופית של המשיב, אשר אף אותה  
31 אני מוצא כי יש לקבל וגם מכוחה דין הערעורים להידחות.

32



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 יולי 2019

ע"מ 17-12-25908 וינברג נ' פקיד שומה תל אביב 1

ע"מ 17-12-19140 וינברג נ' פקיד שומה תל אביב 1

### עסקה מלאכותית

29. כטענה חלופית טען המשיב כי יש לראות במחילת החוב משום עסקה מלאכותית, ממנה, בהתאם להוראות סעיף 86 לפקודה, יש להתעלם.

סעיף 86(א) לפקודה קובע:

"היה פקיד השומה סבור, כי עסקה 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 עסקה פלונית היא הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותות, רשאי הוא להתעלם מן העסקה או מן ההסבה, והאדם הנוגע בדבר יהא נישום לפי זה. הימנעות ממס או הפחתת מס ניתן לראותן כבלתי נאותות אפילו אינן נוגדות את החוק.

לענין זה, "עסקה" - לרבות פעולה."

קודם שניכנס לבחינת היסודות העיקריים של הסעיף ותחולתם במקרה שלפנינו, אסיר מעל הדרך מעין טענת סף שבפי המערערים. המערערים טוענים כי מחילת החוב היא למעשה תוצאה של המצב העובדתי לאשורו - אי יכולת פירעון של החברות, ולכן אין לראות בכך משום "עסקה" או "פעולה". בהעדר עסקה או פעולה, טוענים המערערים כי סעיף 86 כלל אינו חל.

בית המשפט העליון בע"א 4060/12 ד"ר יהודה שנהב ואח' נ' פקיד שומה ת"א 3 (27.4.14) (להלן: "פסק דין שנהב"), בפסקה 13 לפסק הדין, דחה טיעון דומה, תוך שהוא מדגיש כי בהתאם לסעיף 1(ג) לחוק המתנה, התשכ"ח-1968, מחילה היא חוזה מתנה ולא אקט חד צדדי בלבד, ולכן יש לראות במחילת חוב "עסקה" לענין סעיף 86 לפקודה. אוסיף ואומר כי סעיף 86 הוא נורמה אנטי תכנונית כללית, וככזה, יש לדעתי להימנע מפרשנות המצמצמת את הכניסה לשערי. פרשנות זו אינה נובעת מלשון הסעיף ואינה מתיישבת עם תכליתו, והיא עלולה לפגוע ביישומו היעיל של הסעיף.

לאור כל האמור, דין טענת המערערים לפיה המחילה אינה "פעולה", להידחות. לאחר שדחיתי את מעין טענת הסף, כאמור, אפנה אל עיקרו של הסעיף ואבחן את תחולתו על מקרה דנן.

30. בסעיף 86 לפקודה הקנה המחוקק סמכות לפקיד השומה להתעלם מעסקה מלאכותית. עסקה מלאכותית, כפי שנקבע בפסיקה, היא עסקה שאין לה טעם מסחרי יסודי וממשי, זולת הפחתת המס שמבקש הנישום להשיג [סוגיה זו נדונה בשורה ארוכה של פסקי דין, ביניהם: ע"א 2965/08, סגנון שירותי תקשוב בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה (21.6.11) (להלן: "פסק דין סגנון"); ע"א 1211/14 יחזקאל גוטשל ואח' נ' פקיד שומה מפעלים גדולים (11.11.15) (להלן: "פסק דין גוטשל").]



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 יולי 2019

ע"מ 17-12-25908 וינברג נ' פקיד שומה תל אביב 1

ע"מ 17-12-19140 וינברג נ' פקיד שומה תל אביב 1

1 במקרה שלפנינו, העסקה או הפעולה באשר אליה יש לבחון את טענת המלאכותיות, היא מחילת  
2 החוב לחברות. האם יש טעם מסחרי ממשי למחילות אלה, זולת הרצון להשיג את קיזוז ההפסד  
3 כנגד השבח שנוצר ממכירה המקרקעין? – זאת השאלה הדורשת בירור.  
4 31. בפסק דין שנהב דן בית המשפט העליון בטענת עסקה מלאכותית בהקשר של יצירת הפסד  
5 באמצעות מחילת חוב של בעל מניות לחברה שבעלותו, וקיזוז ההפסד כנגד רווח הון שנוצר  
6 לבעל המניות באותה שנה. בסיטואציה זו, הדומה בעיקרה לזו שלפניי, קבע כב' השי" עמית  
7 כדלקמן:

8 **"מחילת חוב מוחלטת ללא תמורה היא פעולה "חשודה" כשלעצמה, במיוחד**  
9 **כשמתקיימים יחסים מיוחדים בין הצדדים, במיוחד בהינתן עיתוי המחילה**  
10 **הסמוך לרווח הון שנצמח בעסקה אחרת, ובמיוחד בהינתן סכום המחילה התואם**  
11 **את רווח ההון. בהינתן כל אלה, עבר נטל השכנוע אל המערער ..."**

12 לאמור, בניגוד למצב הרגיל, בו כאשר מבקש פקיד השומה להחיל את הוראות סעיף 86 לפקודה  
13 חל נטל השכנוע על פקיד השומה, במצב כמו זה שלפנינו, מדובר ב-"פעולה חשודה", ולכן מועבר  
14 נטל השכנוע אל כתפי המערערים.

15 האם הצליחו המערערים להרים נטל זה? – אני סבור כי יש להשיב על כך בשלילה.  
16 32. המערערים בסיכומיהם האריכו להצביע על הבדלים בין הסיטואציה שנדונה בפסק דין שנהב  
17 לזו שלפנינו. אכן, אין הסיטואציות זהות באופן מלא, אולם לאור ההכרעה אליה הגעתי ולפיה  
18 המערערים לא הצליחו להוכיח כי אפסו הסיכויים לגבות את החובות וכי התנהלותם מלמדת  
19 כי הם עודם מאמינים בעתידן של החברות, הרי שלא עלה בידי המערערים להציג כל טעם ממשי  
20 למחילת החוב, זולת הרצון להימנע מתשלום מס השבח הנובע ממכירת המקרקעין. אוסיף  
21 ואפרט, מה הביא אותי למסקנה זו.

22 כדי לבחון קיומו של טעם מסחרי ממשי, ניתן להיעזר בשאלה, האם ללא קיזוז ההפסד כנגד  
23 השבח, היו המערערים מוחלים על החוב לחברות?

24 לאחר ששמעתי את עדות המערער ולאחר בחינת אופן התנהלות המערערים, בה מחלו רק על  
25 חלק מהחובות, אין לי ספק כי ללא יתרון המס שביקשו להשיג – קיזוז ההפסד כנגד השבח, לא  
26 הייתה מתבצעת מחילת החוב. במידה רבה נאמרו הדברים במפורש בידי המערער בעדותו לפניי:

27 **"... שהלכנו למכור אז נאמר לי שיהיה מס שבח ויהיה כל הדברים האלה ואז**  
28 **באתי לרואה חשבון ואמרתי לו תשמע אני מפסיד פה נכס מפסיד פה זה. מה עוד**  
29 **אני גם נענש פעמיים גם צריך לשלם עוד מס על זה ושזה, ואז הוא אמר לי תשמע**  
30 **כדי לנסות איך אומרים לא לשלם את המס או לקבל החזר את המס ושזה אתה**  
31 **צריך למחול על חובות שאין סיכוי שתקבל אותם..."** (פרוטוקול, עמ' 68, שורות

(17-21)

32 ובהמשך:  
33



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 יולי 2019

ע"מ 17-12-25908 וינברג נ' פקיד שומה תל אביב 1

ע"מ 17-12-19140 וינברג נ' פקיד שומה תל אביב 1

1 " ... ועל סמך ייעוץ חשבונאי, משפטי תקרא לזה לא יודע, של הרואה חשבון, כן,  
2 הוא המליץ לי למחול על הזה, בייחוד שאני באתי אליו בטענה של אמחה (כך  
3 במקור – א.ג.) שאני גם מפסיד את הנכס וגם משלם מיסים ושה. וזה נראה לי  
4 איך אומרים לא בסדר. ואז הנושא הזה של המחילה עלה. נוסף לזה, זה היה  
5 האירוע שגרם לעיתוי של המחילה הזאת.

6 ...

7 ש: זאת אומרת שאם המכירה הייתה מבחינתך בשנת 2011 אז היית מוחל או

8 12 אותו דבר?

9 ת: כן. כן. ... " (פרוטוקול, עמ' 70 שורה 31 – עמ' 71 שורה 20)

10  
11 בחלקים שלא צוטטו, המערער מדגיש כי הוא אינו מאמין כי יצליח לגבות את חובותיו  
12 מהחברות, ענין אשר דנו בו קודם לכן ושהוא אינו מוקד הדיון כעת. המוקד כאן הנו הקישור  
13 הברור שעושה המערער עצמו בין תשלום המס לבין המחילה. ברור לחלוטין והמערער לא  
14 הסתיר זאת, כי ללא המכירה והמס שבעקבותיה, לא הייתה מתבצעת מחילת החובות. משמעות  
15 הדברים היא כי יתרון המס שביקש להשיג, הוא הטעם היסודי לביצוע המחילה.  
16 33. אכן, בשפה רפה הוסיף המערער וטען, כדלקמן:

17 ש: " זאת אומרת בשנת 2013 פרט למכירה של הנכס והרצון לשלם פחות מיסים

18 לא היה איזה שהוא אירוע שגרם לך לרצות למחול על חוב אם אני מבין נכון.

19 ת: דבר נוסף שהרואה חשבון אמר לי שזה גם דבר שיכול לעזור איך אומרים

20 בנושא של ההון העצמי של החברה, בהצגה מול הבנקים, מול זה, אבל זה היה

21 עוד שיקול. " (פרוטוקול, עמ' 71 שורות 4-8)

22 אותו טעם ולפיו המחילה עשויה להועיל "בנושא ההון העצמי ובהצגה מול הבנקים", נאמר  
23 בשפה רפה. טעם זה מוצג על-ידי המערער עצמו כ-"עוד שיקול" גרידא, ומשכך ודאי שאינו עומד  
24 במבחן "ייסודיות הטעם המסחרי" כפי שנקבע בפסק דין סגנון. בהתאם למבחן זה, עסקה לא  
25 תחשב כמלאכותית רק אם הטעם המסחרי לביצועה היה כה יסודי, עד כי בית המשפט שוכנע  
26 כי טעם זה עצמו היה מוביל לביצוע העסקה כפי שבוצעה, גם ללא יתרון המס שהפיק הנישום.  
27 בהקשר שלנו, דברי המערער רחוקים מלשכנע. מדבריו עולה כי הטעם העיקרי היה הרצון  
28 להימנע מתשלום מס השבח, ואילו הטעם הנוסף מוצג כעניין שולי גרידא. ראייה נוספת שכך הם  
29 פני הדברים, ניתן למצוא בעובדה כי לא נמחלו חובות נוספים, על אף שגם מחילה נוספת הייתה  
30 מטיבה את תמונת מצבת החובות של החברות. בנוסף, שיקול זה יכול היה להצדיק מחילת  
31 חובות גם קודם לשנת המכירה, דבר שלא נעשה.

32 34. תמונת דברים זהה לזו שעלתה מדברי המערער, ממנה ניתן להסיק כי עיקר הטעם למחילת  
33 החוב היה הרצון להשיג את הפחתת המס, עולה אף מעדותו של רו"ח רסולי:



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 יולי 2019

ע"מ 17-12-25908 וינברג נ' פקיד שומה תל אביב 1

ע"מ 17-12-19140 וינברג נ' פקיד שומה תל אביב 1

- 1 "אמרתי לו שליחה אני לא רואה שאתה יכול לקבל את הנכס בוא תמחל על החוב  
2 הזה שלא תהיה גם איבודת את הרכוש וגם לא תקבל את הכסף ועוד תשלם מס  
3 הכנסה." (פרוטוקול, עמ' 39 שורה 32 - עמ' 40 שורה 2)
- 4 35. מכל האמור לעיל עולה המסקנה כי המערערים לא היו מוחלים על החוב, אם הדבר לא היה  
5 מניב להם יתרון מס. במצב דברים שכזה, אין לעסקה טעם מסחרי ממשי ויסודי זולת הפחתת  
6 המס, ומשכך ובהתאם למבחנים שנקבעו בפסיקה – לפנינו עסקה מלאכותית אשר מיתרונות  
7 המס הנובעים ממנה רשאי פקיד השומה להתעלם.
- 8 כפי שהודגש בפסיקה (ראו לדוגמה ע"א 10666/03 סילבאן שיטריט נ' פקיד שומה ת"א 4,  
9 פסקה 16), יישום סעיף 86 לפקודה מחייב עמידה על נקודת האיזון בין זכותו של הנישום לכלכל  
10 את צעדיו בתבונה, ובכלל זה את תוצאות המס החלות על פעילותו, לבין האינטרס הציבורי  
11 בצמצום תכנוני מס שאינם נאותים. בהקשר בו עוסק פסק דין זה, קיזוז הפסדים שנוצרו  
12 ממחילת חוב, נקודת האיזון ברורה: הכרה בהפסדים אמיתיים המבוססים על מבחנים  
13 אובייקטיביים אשר יש בהם כדי להוכיח כי חוב אינו בר גבייה, אך אי הכרה בהפסדים אשר  
14 הטעם העיקרי לגיבושם הנוכחי הוא הרצון להשיג הפחתת מס. לאור כל המפורט לעיל, מסקנת  
15 הדברים היא כי במקרה שלפנינו אין להתיר את קיזוז ההפסדים המבוקש.
- 16 36. בנוסף לאמור עד כה, אפנה להתבונן בתמונה המעט רחבה יותר, אשר גם בה יש כדי לחזק את  
17 המסקנה אליה הגעתי. כזכור, המערערים לא מחלו על כל החובות של החברות כלפיהם, אלא  
18 רק על חלק מהחובות. כמתחייב, כאשר המערערים מחלו על חוב, נוצרה מנגד אצל החברות  
19 הכנסה בגובה החוב שנמחל. במקרה שלפנינו, לזכות החברות הפסדים צבורים משנים עברו  
20 (נכון לשנת 2012, לחב' כרכום היו 2,208,007 ש"ח הפסדים צבורים, ולחב' מ.א.מ היו 2,064,050  
21 ש"ח הפסדים צבורים). כתוצאה מהפסדים אלה, ההכנסה שנוצרה כתוצאה ממחילות החוב, לא  
22 הובילה בפועל לחיוב במס. גם לאחר מחילות החוב בשנת 2013, נותרו לחב' כרכום 773,418 ש"ח  
23 הפסדים צבורים להעברה, ולחב' מ.א.מ נותר סכום דומה – 766,036 ש"ח הפסדים צבורים  
24 להעברה. הפסדים מועברים אלה מהווים "מגן מס", שכן הם מקוזזים בשנים הבאות כנגד  
25 ההכנסות שמפיקות החברות, כך שאלה בפועל אינן משלמות מס על הכנסותיהם.
- 26 37. אם המערערים היו מוחלים על חובות בסכומים גבוהים יותר, לחברות היו נזקפות הכנסות  
27 גבוהות יותר בשל מחילות החוב וההפסדים הצבורים היו מתאפסים ואף למעלה מכך. במצב  
28 שכזה, החברות היו עשויות לשלם מס בגין מחילות החוב, והן היו משלמות מסים על רווחיהן  
29 בשנים הבאות. מכך נמנעו המערערים, שעה שמחלו על החובות במשורה. מחילה בסכומים  
30 המפחיתים באופן ניכר את החבות במס השבח, אך לא בשיעור המוביל את החברות לחבות  
31 במס.
- 32 משכך, עלינו לשאול, הרי למקרא חוות הדעת של המומחה מטעם המערערים, עולה כי לשיטתו  
33 אין כל סיכוי כי המערערים יוכלו לגבות אף את יתרת חובם מהחברות, והרי גם המערער העיד



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 יולי 2019

ע"מ 17-12-25908 וינברג נ' פקיד שומה תל אביב 1

ע"מ 17-12-19140 וינברג נ' פקיד שומה תל אביב 1

1 כי הוא אינו מאמין בסיכויי הגביה של חובות אלה וכך עלה גם מעדותו של רואה החשבון  
2 המלווה את החברות, ואם כך – מדוע לא נמחלו חובות בהיקף גבוה הרבה יותר מזה שנמחל?  
3 דומה כי לכל הפחות מתעורר החשד, אותו לא הצליחו המערערים להסיר, כי בעת קבלת  
4 ההחלטה על עצם מחילת החוב ולא פחות מכך על גובה המחילה, נבעה ההחלטה באופן דומיננטי  
5 מהרצון להשיג תוצאה המשיגה יתרון מס מיטבי. שמא ההימנעות מוויתור על חובות בסכומים  
6 גבוהים הרבה יותר, על אף שוויתור שכזה היה עולה בקנה אחד עם חוות דעת המומחה מטעמם,  
7 נבעה מהרצון להותיר אצל החברות הפסדים צבורים כנגדם יקוּזוּ בעתיד הכנסות, וודאי שלא  
8 להגיע לחבות במס אצל החברות כתוצאה מהמחילות עצמן.

9 עולה אפוא כי גם מנקודת מבט זו יש חיזוק לקביעה כי לפנינו עסקה מלאכותית: אם המערערים  
10 סבורים כי באופן אובייקטיבי אפסו סיכויי גביית החובות – יתכבדו וימחלו על כלל החובות  
11 האבודים לשיטתם, אולם שעה שמחילה זו נעשית רק עד השיעור שנמצא בעיני המערערים נוח  
12 ומועיל בשלב זה, הרי שיש לקבוע כי לא הצליחו המערערים להרים את הנטל המוטל לפתחם ב-  
13 "עסקה חשודה" זו (כלשון כב' הש' עמית בפסק דין שנהב) ולהוכיח כי אין להחיל בעניינם את  
14 סעיף 86 לפקודה.  
15 לאור כל האמור, אני סבור כי גם דין טענתו החלופית של המשיב להתקבל וכי יש לקבוע כי  
16 המשיב היה מוסמך להתעלם מיתרונות המס שהעסקה המלאכותית שבצעו המערערים ביקשה  
17 להשיג.

18

19

### תמונה חסרה הנזקפת לחובת המערערים

20 38. כאמור, הגעתי למסקנה כי דין שתי טענותיו של המשיב להתקבל: ראשית, המערערים לא  
21 הצליחו להוכיח כי נוצר להם הפסד כתוצאה ממחילות החוב, ושנית, יש לקבוע כי חל על העסקה  
22 שבצעו סעיף 86 לפקודה. למסקנה זו הגעתי כתוצאה מבחינת כל אחת מהטענות לגופה. אלא  
23 שלצד כל שנאמר עד כה, יש מקום להוסיף ולציין גם מספר מחדלים בהתנהלות המערערים,  
24 שתוצאתם אי בהירות, אשר יש לזקוף לחובתם:

25 חב' מ.א.מ לא מנהלת כרטסת חו"ז בה הפרדה של יתרות הזכות שיש לכל אחד משלושת בעלי  
26 המניות. בכרטסת הקיימת נזקפו כל יתרות הזכות לטובת המערער (דוד), ללא התייחסות ברורה  
27 לחובות כלפי אֶחיו (רינת ויואב). מדובר בדרך התנהלות בעייתית, אשר מותירה ערפל מסוים  
28 אודות מארג היחסים בין האחים בעלי המניות והחובות שחבה חב' מ.א.מ לכל אחד מהם.  
29 המערערים יכלו לשפוך אור על ענין זה אם היו מעידים את יואב, אלא שיואב לא זומן למסור  
30 עדות.

31 בנוסף, המערערת מסרה תצהיר עדות ראשית אך לא התייצבה לחקירה נגדית, וזאת בשל בעיות  
32 רפואיות אשר ראיות מסוימות בעניינן הוצגו לפניי. המשיב בסיכומיו ביקש כי בשל העדר  
33 החקירה הנגדית, יוצא מהתיק תצהירה של המערערת. לאור התוצאה אליה הגעתי ולפיה בלאו



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 יולי 2019

ע"מ 17-12-25908 וינברג נ' פקיד שומה תל אביב 1

ע"מ 17-12-19140 וינברג נ' פקיד שומה תל אביב 1

1 הכי דין הערעורים להידחות, איני נדרש לבקשה זו. עם זאת, לא ניתן להכחיש כי בסופו של יום,  
2 שני בעלי המניות הנוספים בחב' מ.א.מ לא העידו בבית המשפט.  
3 המערער (דוד) הנו הגורם הדומיננטי בחברות. כפי שהעיד רו"ח רסולי, הקשר מתנהל מולו בלבד.  
4 כמו כן מעדות רואה החשבון (עמ' 44 לפרוטוקול, שורות 21-22) וכן מעדותו של המערער, נראה  
5 כי הם היו הדומיננטיים בקבלת ההחלטות אודות מחילות החוב. באיזו מידה, אם בכלל, הייתה  
6 מעורבת המערערת (רינת) במחילת החוב המיוחס לה – משלא נחקרה קשה להשיב (ראו עמ' 69  
7 לפרוטוקול, שורות 9-10, שם מאשר המערער כי הוא חותם בשם אחותו).  
8 יתכן כי המצג שהציג המערער בדבר העדר מעורבות מצד אחיו, הנו נכון, אולם יש מקום לציין  
9 כי נותרה אי בהירות מסוימת אודות תמונת מצב יתרות הזכות למערערת וליואב, והגיון  
10 הדברים נותר בסופו של דבר ללא מענה ברור. כך, לא ברור כיצד זה נכס המקרקעין, השייך  
11 מכוח ירושה לשלושת האחים באופן שווה, משמש להחזר חובות של החברות בהן מירב הזכויות  
12 מצויות בידי המערער והאם בוצעה בין האחים התחשבות כלשהי כתוצאה מכך (ואולי זה  
13 ההסבר להעדר כרטיס חוי"ז על שם כל בעלי המניות ושמה אף לכך שיואב לא היה צד להליך  
14 שלפניי?) התשובות לחלק משאלות אלה היו עשויות לשפוך אור על ההחלטות בדבר מחילת  
15 החובות, אלא שלפחות בחלקן, הן נותרו ללא מענה. בהינתן כי נטלי ההוכחה בתיק זה מוטלים  
16 על כתפי המערערים, הרי שיש לזקוף את אי הבהירות לחובתם.  
17 פסקה אחרונה זו נכתבה למעלה מן הצורך, שכן כאמור לעיל, ההכרעה לדחות את הערעורים  
18 לא התקבלה כתוצאה מחלוקת הנטלים ושאלת העמידה בהם, אלא היא פרי קבלת עמדת  
19 המשיב הן בטענתו העיקרית והן בזו החלופית.

### סוף דבר

20  
21  
22 39. הערעורים נדחים.  
23 40. המערערים יישאו יחדיו בהוצאות המשיב, בסך של 25,000 ₪. סכום זה ישולם תוך 30 ימים,  
24 שאם לא כן יתווספו לו הפרשי הצמדה וריבית החל מהיום.  
25 41. כפי שעלה כבר במהלך הדיון והוסכם על-ידי המשיב, לאור קבלת הערעור ושליחת קיזוז  
26 ההפסדים, יבוטלו מחילות החוב וההכנסות שזקפו לחברות כתוצאה ממחילות אלה.  
27  
28  
29 ניתן היום, י"ד תמוז תשע"ט, 17 יולי 2019, בהעדר הצדדים.  
30




## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 יולי 2019

ע"מ 17-12-25908 וינברג נ' פקיד שומה תל אביב 1

ע"מ 17-12-19140 וינברג נ' פקיד שומה תל אביב 1



אבי גורמן

1  
2  
3