



בית המשפט המחוזי בירושלים

ע"מ 25725-06-15 קניון הראל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 20613-02-16 קניון הראל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 25660-06-15 בן דוד סנד נכסים והשקעות בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 25700-06-15 ע.ר.ד. עומרי ורועי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

1

לפני כב' השופט אביגדור דורות

המערערת בע"מ 25725-06-15
ובע"מ 20613-02-16

בעניין: 1. קניון הראל בע"מ

המערערת בע"מ 25660-06-16

2. בן דוד סנד נכסים והשקעות בע"מ

המערערת בע"מ 25700-06-15

3. ע.ר.ד. עומרי ורועי בע"מ

כולן ע"י ב"כ עו"ד זיו שרון ועו"ד גיא בר-און

- נ ג ד -

פקיד שומה ירושלים 3

ע"י ב"כ עו"ד חגי דומברוביץ
מפרקליטות מחוז ירושלים (אזרחי)

המשיב

2

3

פסק דין

4

5

6

7

8

9

10

11

12

13

14

15

16

17

18

19

20

21

לפניי ארבעה ערעורים על צווים לפי סעיף 152(ב) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א – 1961 (להלן: "הפקודה") שהוציא המשיב, אשר הדיון בהם אוחד. הערעורים עוסקים במספר סוגיות מיסוי אשר יפורטו בהמשך.

רקע עובדתי

1. המערערת 1, קניון הראל בע"מ (להלן: "קניון הראל"), בנתה והקימה קניון בישוב מבשרת ציון, אשר החל לפעול בשנת 1995. קניון הראל מוחזקת על ידי המערערת 2, בן דוד סנד ניהול נכסים והשקעות בע"מ (בן דוד סנד"י) ועל ידי המערערת 3, ע.ר.ד. עומרי ורועי בע"מ (להלן: "ע.ר.ד.") בשיעורים של 60% ו- 40% בהתאמה.

2. בשנים 2006-07 שערכה קניון הראל את הקניון בספריה מספר פעמים והציגה אותו בשווי שוק. השערוכים נערכו בהתאם להערכות שווי שבוצעו על ידי שמאי מקרקעין, בהתבסס על היוון תחזיות תזרימי המזומנים הצפויים מן הקניון. השערוכים העלו את ערך הקניון בספרי קניון הראל עד תום שנת 2007 בסך 142,198,000 ₪.



בית המשפט המחוזי בירושלים

ע"מ 15-06-25725 קניון הראל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 16-02-20613 קניון הראל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 15-06-25660 בן דוד סנד נכסים והשקעות בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 15-06-25700 ע.ר.ד. עמרי ורועי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

- 1 3. עודפי קניון הראל שהצטברו עד לתום שנת 2007, הינם בסך 124,848,000 ₪, מתוכם עודפים
- 2 בסך 106,648,500 ₪ מקורם בשערוכי הקניון אשר לא מוסו במס חברות, ועודפים בסך
- 3 18,199,500 ₪ שמקורם אחר.
- 4
- 5 4. בשנת 2007 נטלה קניון הראל הלוואות מבנק לאומי בסך כולל של 124,000,000 ₪ וכנגד
- 6 הלוואות אלה שועבדו הזכויות בקניון לטובת הבנק.
- 7
- 8 5. בשנת 2007 קניון הראל דיווחה בספריה על דיבידנד ששולם לבעלות המניות בסך
- 9 124,300,000 ₪. בעלות המניות דיווחו בשנת 2007 על הכנסה פטורה מדיבידנד שהתקבל
- 10 מקניון הראל. בן דוד סנד דיווחה על הכנסה פטורה מדיבידנד בסך 74,580,000 ₪ וע.ר.ד.
- 11 דיווחה על הכנסה פטורה מדיבידנד בסך 49,720,000 ₪.
- 12
- 13 6. בשנת 2008 שערכה קניון הראל בספריה את שווי הקניון לסך 251,100,000 ₪. השערוך העלה
- 14 את ערך הקניון בשנת 2008 בסך 14,864,000 ₪. עודפי המערכת לתום שנת 2008 ובטרם חולקו
- 15 כדיבידנד הינם בסך 10,897,000 ₪ ומקורם בשערוך הקניון שבוצע בשנת 2008 ועודפים אלה
- 16 לא מוסו במס חברות. באותה שנה דיווחה קניון הראל בספריה על דיבידנד ששולם לבעלות
- 17 המניות בסך 6,000,000 ₪, אשר דיווחו על הכנסות פטורות מדיבידנד ששולם על ידי
- 18 המערכת.
- 19
- 20 7. לאחר קבלת הדיבידנדים בשנים 2007 ו- 2008, העמידו בעלות המניות למערכת הלוואות
- 21 בסך 49,300,000 ₪ ו- 6,000,000 ₪ בהתאמה.
- 22
- 23 8. ע.ר.ד. הייתה עד לשנת 2010 חלק מקבוצת בריטיש ישראל בע"מ, אשר עסקה באמצעות
- 24 החברות המוחזקות על ידה, בהפעלת קניונים ומרכזי מסחר ברחבי הארץ. בשנת 2011 נרכשה
- 25 השליטה בקבוצה על ידי חברת מליסרון ועד לחתימה בחודש אוקטובר 2013 על הסכם
- 26 למכירתה, החברה השתייכה לקבוצת מליסרון. בשנת 2013 מכרו בעלות המניות את מניות
- 27 המערכת. במסגרת הסכם מכירת המניות, נקבע כי בנוסף לתמורה בגין מכירת המניות
- 28 תחזיר קניון הראל לבעלות המניות את ההלוואות שהיא קיבלה מהן, כאמור לעיל.
- 29
- 30 **הסוגיות שבמחלוקת**
- 31
- 32 9. הסוגיה הראשונה, נוגעת למיסוי הדיבידנדים שחולקו מרווחי שערוך הקניון. המשיב טען כי
- 33 בעלות המניות נמנעו מתשלום מס על הדיבידנדים שחולקו מרווחים שלא מוסו במס חברות
- 34 בידי חברת הבת, קניון הראל. לפי עמדת המשיב, תחולתו של סעיף 126(ב) לפקודה הינה אך
- 35 ורק על דיבידנד שהתקבל מחבר בני אדם ואשר מקורו ברווחים שחויבו במס חברות.



בית המשפט המחוזי בירושלים

ע"מ 15-06-25725 קניון הראל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 16-02-20613 קניון הראל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 15-06-25660 בן דוד סנד נכסים והשקעות בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 15-06-25700 ע.ר.ד. עמרי ורועי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

10. הסוגיה השנייה, נוגעת לאי התרת הוצאות המימון בספרי קניון הראל. המשיב טען כי הוצאות המימון, אשר נתבעו על ידי קניון הראל כהוצאה לצרכי מס בשנים 2010-12 אינן מותרות בניכוי בהתאם לסעיף 17 לפקודה, שכן מקורן בהלוואות שניטלו לצורך מימון חלוקת הדיבידנדים, בשנת 2007-8.

11. הסוגיה השלישית, נוסעת להוצאות תיקון תקרת הקניון בשנים 2011-12. המשיב טען כי עלויות העבודות בגג בסך כ- 23 מיליון ₪ אשר נתבעו על ידי קניון הראל כהוצאה לצרכי מס בשנות המס 2011-12, אינן מותרות בניכוי הואיל והעבודות שבוצעו אינן בגדר תיקונים של חצרים כאמור בסעיף 17(3) לפקודה, אלא פעולות של שדרוג או השבחה שעלותה אינה מותרת בניכוי על פי סעיף 32(4) לפקודה.

12. הסוגיה הרביעית, נוגעת להפרשה לתשלום ארנונה אשר נרשמה בספרי קניון הראל לשנים 2006-08, בגין מחלוקת עם הרשות המקומית מבשרת ציון. לטענת המשיב, בשנת המס 2009 יושבה המחלוקת האמורה ובעקבות כך ביטלה המערערת את ההפרשה. המשיב החליט שלא להתיר בניכוי את הוצאות ההפרשה בשנות המס 2006-08 בסך של 1.8 מיליון ₪ בכל שנה ולהתיר בניכוי הוצאה בשנת 2009 בסך 1.8 מיליון ₪, בהתאם לסכום הפרשה ששולם לרשות המקומית.

דיון והכרעה

13. להלן אתייחס לכל אחת מן הסוגיות שבמחלוקת בנפרד, כאשר ביחס לכל מחלוקת יוצגו העובדות הרלבנטיות וטענות הצדדים ולאחר מכן תוצג ההכרעה.

הסוגיה הראשונה: רווחי שערור

14. הסוגיה הראשונה הוכרעה בחודש יוני 2020 על ידי בית המשפט העליון בע"א 2515/18 **א.ס.י.אל קניון דרורים בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה** (17.6.20) (להלן: "**עניין קניון דרורים**").

15. בית המשפט העליון דן בשלושה ערעורים שאוחדו יחדיו, בהם התעוררה השאלה האם סכום כסף המחולק על ידי חברת-בת לחברת-אם כתוצאה מרווחי שערור הוא בגדר דיבידנד שמקורו בהכנסות החברה המקבלת, לפי סעיף 126(ב) לפקודה. נפסק כי אין מקום להכיר ברווחי שערור, המייצגים רווחים על פי כללי החשבונאות מבחינת החברה המחלקת, כהכנסה החייבת במס לפי הסעיף הנ"ל וזאת בעיקר נוכח עיקרון המימוש, לפיו לא די בכך שיופק רווח,



בית המשפט המחוזי בירושלים

ע"מ 15-06-25725 קניון הראל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 16-02-20613 קניון הראל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 15-06-25660 בן דוד סנד נכסים והשקעות בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 15-06-25700 ע.ר.ד. עמרי ורועי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

אלא על מנת שהרווח ייחשב כהכנסה לצרכי מס, נדרש שאותו רווח ימומש בפועל. נקבע, אפוא, כי אין מקום לפטור את החברה המקבלת מתשלום מס בגין הכנסותיה מדיבידנד המחולק לה על ידי החברה המחלקת, שמקורם ברווחים שטרם מוסו.

16. בסיכומי המערערות נטען כי כל הטענות שהופעלו בעניין קניון דרורים יפות גם לענייננו והן ביקשו להסתמך עליהן גם בערעורים שנדונו בפניי. אשר על כן, ולאור ההלכה שנפסקה בעניין קניון דרורים, התייטר הצורך להכריע במחלקת בסוגיה זו, אשר הוכרעה כאמור על ידי בית המשפט העליון. יצוין, כי ביום 11.10.20 נדחתה בקשה לקיום דיון נוסף בפסק הדין בעניין קניון דרורים (דנ"א 5388/20 אורון אחזקות מלונאות ותיירות בע"מ נ' פקיד שומה יחידה ארצית).

הסוגיה השנייה: אי התרת הוצאות מימון

17. בשנת 2007 נטלה קניון הראל הלוואות מבנק לאומי בסך כולל של 124,000,000 ₪, וזאת בנוסף להלוואות אחרות מבנקים בסכום של כ- 59,000,000 ₪ נכון לתאריך 31.12.2006. קניון הראל שעבדה את הקניון לטובת הבנק כנגד קבלת הלוואות אלה. לקניון הראל לא היו מקורות מימון נזילים מלבד ההלוואות שנתקבלו.

18. קניון הראל דיווחה בדוחותיה הכספיים לשנת 2007 על חלוקת דיבידנד במזומן בסך של 124,300,000 ₪ לבעלות המניות.

19. עם קבלת הדיבידנד בשנת 2007 העניקו בעלות המניות למערערת הלוואה בסך של 52,300,000 ₪. ההלוואה הייתה צמודה למדד המחירים לצרכן בתוספת ריבית בשיעור של 4%-7%.

20. בשנת 2008 שערך קניון הראל בספריה את הקניון, בפעם השלישית. השערוך שבוצע בשנת 2008 הגדיל את ערך הקניון בספרי המערערת בסכום נוסף של 14,864,000 ₪. 75% מעליית הערך בסך של 11,148,000 נזקפו לעודפי החברה ו- 25% מעליית הערך בסך 3,716,000 ₪ נזקפו למיסים נדחים.

21. עודפי קניון הראל לתום שנת 2008, ובטרם חולקו כדיבידנד עמדו על סך 10,349,000 ₪ ומקורם בשערוך הקניון שבוצע בשנת 2008 ולא מוסו במס חברות.

22. קניון הראל דיווחה בדוחותיה הכספיים לשנת 2008 על חלוקת דיבידנד במזומן לבעלות המניות בסך של 6,000,000 ₪.



בית המשפט המחוזי בירושלים

ע"מ 15-06-25725 קניון הראל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 16-02-20613 קניון הראל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 15-06-25660 בן דוד סנד נכסים והשקעות בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 15-06-25700 ע.ר.ד. עמרי ורועי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

23. עם קבלת הדיבידנד בשנת 2008 העניקו בעלות המניות לקניון הראל הלוואה בסך של 6,000,000 ₪. ההלוואה הייתה צמודה למדד המחירים לצרכן בתוספת ריבית בשיעור של 7%-4%.
24. בשנת 2013 נמכרו מניות קניון הראל. במסגרת ההסכם למכירת מניות קניון הראל נקבע כי בנוסף לתמורה בגין מכירת המניות תפרע החברה את ההלוואות שקיבלה מבעלות המניות כאמור לעיל.
25. לקניון הראל יצאו צווים לשנות המס הנדונות והתנהל הליך משפטי במסגרתו הוחלט על החזרת השומות לשלב ההשגה נשוא הצווים דנן.
26. המשיב טען כי הוצאות המימון, אשר נדרשו על ידי קניון הראל כהוצאה לצרכי מס, בסך 8,456,000 ₪ בשנת 2007 ובסך 9,887,000 ₪ בשנת 2008, אינן מותרות בניכוי לפי סעיף 17 לפקודה וזאת לאור כך שמקורן של הוצאות אלה הינן בהלוואות שניטלו לצורך מימון חלוקות הדיבידנדים.
27. עוד טען המשיב כי מקורן של הוצאות המימון שתואמו, הינן בהלוואות שניטלו לצורך מימון חלוקות הדיבידנדים, וזאת מהטעמים הבאים:
- א. לקניון הראל לא היה תזרים מזומנים/מקורות מימון לצורך תשלום הדיבידנדים ולכן ההלוואות שניטלו הינן לצורך תשלום הדיבידנדים.
- ב. ההלוואות ניטלו בסמיכות מועדים לחלוקת הדיבידנדים.
- ג. סכומי ההלוואות שניטלו בשנת 2007 כמעט זהים לסכומי הדיבידנדים שחולקו באותה שנה.
28. לאור האמור, כי מקורן של הוצאות המימון שתואמו, הינן בהלוואות שניטלו לצורך מימון חלוקות הדיבידנדים, טען המשיב כי ההוצאות לא תותרנה בניכוי, מהטעמים הבאים:
- א. כשם שחלוקות הדיבידנדים אינן הוצאה בייצור הכנסה ואינן מותרות בניכוי, כך גם הוצאות מימון הדיבידנדים אינן הוצאה בייצור הכנסה ואינן מותרות בניכוי. לשון אחר, הטפל הולך אחר העיקר.
- ב. המשיב לא זיהה קשר ישיר ואף לא קשר עקיף בין חלק מההלוואות שנטלה קניון הראל, לבין תהליך ייצור ההכנסה בחברה, ועל כן, הוצאות המימון שתואמו אינן הוצאות שהוצאו ביצור הכנסה.



בית המשפט המחוזי בירושלים

ע"מ 15-06-25725 קניון הראל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 16-02-20613 קניון הראל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 15-06-25660 בן דוד סנד נכסים והשקעות בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 15-06-25700 ע.ר.ד. עמרי ורועי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

- 1 רווחי השערוך לא יצרו ולא יכלו ליצור כל תזרים מזומן שיכל לשמש בדרך כל שהיא
2 כמקור לחלוקת דיבידנד. מסיבה זו של אי יצירת תזרים, רווחי השערוך לא מימנו
3 ולא יכלו לממן כל פעילות עסקית שוטפת של המערערת. על כן, בנסיבות דגן של
4 חלוקת דיבידנד מרווחי שערוך אין רלוונטיות לשקילות הכלכלית, וכל הלוואה
5 שניטלה עבור חלוקת דיבידנד לא ניתן לטעון שניתן היה לנטלה עבור מימון פעילות
6 שוטפת.
7
8 29. המשיב דחה את טענת קניון הראל לפיה, יש ליצור מצב של שקילות כלכלית ולראות את הנכס
9 המשוערך כאילו נמכר ונרכש שוב בערכו המשווערך וכאילו רווחי המכירה יחולקו כדיבידנד
10 ועלות הרכישה תמומן מהלוואות ובהתאם לכך ניתן יהיה לראות בהוצאות המימון
11 כמשמשות את הפעילות העסקית. המשיב דחה טענה זו מהטעמים הבאים:
12
13 א. הנכס בפועל לא נמכר ולא נרכש שוב מחדש.
14 ב. לצרכי מס לא נרשם ולא דווח רווח הון ולכן לא תיתכן אף תיאורטית שקילות
15 כלכלית לצורכי מס.
16
17 30. לאור האמור לעיל, החליט המשיב לא להתיר בניכוי את הוצאות המימון שנתבעו בשנות המס
18 2007 ו-2008, בסך 8,456,000 ₪ ובסך 9,887,000 ₪, בהתאמה. כמו כן, המשיב לא התיר
19 בניכוי חלק מהוצאות המימון שנתבעו בשנים 2010, 2011 ו-2012, בסך 4,339,305 ₪, בסך
20 5,114,365 ₪, ובסך 5,936,783 ₪, בהתאמה.
21
22 31. לטענת קניון הראל, אין מדובר במימון שנלקח לשם חלוקת דיבידנד. נטען כי היו לקניון הראל
23 די והותר עודפים ותזרים מזומנים מפעילותה ללא ההלוואות בכדי לאפשר חלוקת דיבידנד
24 ולכן יש להתיר בניכוי הוצאות שהוצאו על ידה כחלק מפעילותה בהשגת אותה הכנסה.
25 עוד נטען כי הדבר נכון ביתר שאת ביחס לשנות המס 2010-2012, בהן כלל לא חולק דיבידנד.
26 נטען כי הוצאות המימון בשנים אלה שולמו בגין חובות משנים קודמות, כאשר החזר החובות
27 כרוך בייצור הכנסתה השוטפת של קניון הראל.
28
29 32. עוד טענה קניון הראל כי לא כל חלוקת דיבידנד גוררת בהכרח אי התרת הוצאות מימון. נטען
30 כי חלוקת דיבידנד בתוך קבוצת חברות נובעת בדרך כלל בנסיבות מסחריות לטובת הפקת
31 הכנסה. נטען כי חלוקת רווחים, הן תזרימית והן רווחי שערוך חשבונאיים, כדיבידנד מציפה
32 את השווי המשתקף במאזן החברה מבחינת המשקיעים ושוק ההון, מבלי שיש צורך לממש
33 את הנכסים.
34



בית המשפט המחוזי בירושלים

ע"מ 15-06-25725 קניון הראל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3
 ע"מ 16-02-20613 קניון הראל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
 ע"מ 15-06-25660 בן דוד סנד נכסים והשקעות בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3
 ע"מ 15-06-25700 ע.ר.ד. עמרי ורועי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

33. קניון הראל טענה לשקילות כלכלית, דהיינו, כי אין זה רלבנטי אם עודפיה של החברה מושקעים בנכסים נזילים כאשר קיים רצון לחלק דיבידנד, שהרי ניתן לייחס את ההון הזר (ההלוואות מהבנק) לנכסים הקבועים ולהפנות את המזומנים לטובת תשלום הדיבידנד.

34. לטענת קניון הראל, היא הוכיחה כי התזרים הפנוי מפעילות שוטפת, שהתהווה לחברה לאורך השנים, אפשר לה לחלק רווחים מתוך תזרים זה שאינו נושא ריבית ולכן אין סיבה לחייב במס את הדיבידנד, כמו גם שלא להתיר את הוצאות המימון, על פי עקרון השקילות הכלכלית.

35. נטענה אף טענה נוספת של הסתמכות ומניעות. לטענת קניון הראל, בשנות המס שבערעור, רשאית הייתה החברה להסתמך על המדיניות באותה עת, שלא שללה התרת הוצאות ולא חייבה במס דיבידנד בין חברתי. נטען כי רשות המיסים לא הנחתה את הנישומים "לצבוע" את הרווחים המחולקים בדרך כלשהי, ולא פרסמה פרשנות לפיה לא מותרות הוצאות מימון והדיבידנד חייב במס. נטען כי רק בשנת 2013 חוקק סעיף 100א' לפקודה וכי עצם יוזמת תיקון החקיקה מלמד שיש להכיר בהוצאות המימון ולא לחייב במס את רווחי השערוך.

36. לבסוף, נטען כי ההחלטה על חלוקת הדיבידנד התקבלה בשנת 2007, כאשר קניון הראל הייתה בבעלות קבוצת בריטיש ואז לא ניתן היה לצפות כי בשנת 2011 תימכר קבוצת בריטיש לקבוצת מליסרון ושבעקבות המכירה תחויב הקבוצה לממש מספר קניונים (ובהם קניון הראל) על ידי הממונה על ההגבלים העסקיים (כתוארו אז). נטען כי יש לשמור את חיוב רווחי השערוך במס ואת אי התרת ההוצאות בניכוי, רק למקרים של מלאכותיות, שאינה מתקיימת במקרה זה.

37. סעיף 17 לפקודת מס הכנסה קובע כך :

"לשם בירור הכנסתו החייבת של אדם ינוכו, זולת אם הניכוי הוגבל או לא הותר על פי סעיף 31 – יציאות והוצאות שיצאו כולן בייצור הכנסתו בשנת המס ולשם כך בלבד..."

על פי הסעיף נדרשת התקיימותם של שני תנאים על מנת להתיר בניכוי הוצאה : האחד הינו כי מדובר בהוצאה עסקית להבדיל מהוצאה פרטית ; והשני הינו כי מדובר בהוצאה פירותית להבדיל מהוצאה הונית (ע"א 3515/97 פקיד שומה ב"ש נ' בית מרקחת "אילן" בע"מ, פ"ד נו(5) 311, 315-316 (2002). סעיף 17(1) לפקודה קובע כי בין הניכויים המותרים מצויות גם הוצאות מימון, דהיינו ריבית והפרשי הצמדה.



בית המשפט המחוזי בירושלים

ע"מ 15-06-25725 קניון הראל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 16-02-20613 קניון הראל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 15-06-25660 בן דוד סנד נכסים והשקעות בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 15-06-25700 ע.ר.ד. עמרי ורועי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

38. בע"א 6557/01 פז גז חברה לשיווק בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים (20.11.06) (להלן: "עניין פז גז") טענת המערערת כי הוצאות המימון שנצמחו בגין ההלוואה שנטלה לשם חלוקת דיבידנדים מותרות בניכוי. בית המשפט המחוזי סבר באותה פרשה כי גם אם לא מתקיים קשר ישיר בין ההלוואות שנלקחו לייצור הכנסה, הרי שכן מתקיים קשר עדיף ביניהם, הנובע משקילות כלכלית בין מצב בו הונה העצמי של החברה מופנה לחלוקת דיבידנדים, בעוד שלצורך מימון הצרכים העסקיים נלקחות הלוואות, לבין מצב בו נלקחה הלוואה לצורך חלוקת דיבידנד כאשר הונה העצמי של החברה שימש למימון הפעילות העסקית. בית המשפט העליון לא קיבל את עמדת בית המשפט המחוזי בסוגיה זו. נקבע כי יש לבחון את התקיימותו של קשר ישיר בין הוצאה לייצור הכנסה ולא לאפשר ניכוי הוצאות על בסיס קשר עקיף בין השניים (פסקה 92). עקרון זה הוסבר בפסקה 93 כדלקמן:

"נראה לי כי גישת בית המשפט המחוזי עלולה לפתוח פתח רחב מדי לטענות בדבר קשר עקיף בין הוצאות לבין ייצור הכנסה. כך למשל, בכל מקרה בו קיימם לחברה רווחים, תוכל היא לטעון שהלוואה שהיא נטלה לצרכים פרטיים מקיימת קשר עקיף לייצור הכנסתה של החברה, שכן באותה מידה יכלה החברה ליטול את ההלוואה לצרכים עסקיים ולהפנות את רווחי החברה לצרכים הפרטיים. בכך נפתח כר רחב להתדיינויות אשר יאלצו הן את פקיד השומה ואת את בתי המשפט לבחון את המבנה המימוני והפיננסי של הפירמה בכל מקרה בו נטען קשר עקיף. יצוין כי איני סבורה שיש בכך כדי לפגוע בזכותו של נישום לנכות הוצאות מימון. כאשר נישום מבצע מהלכים כלשהם ודאי שהוא מתחשב, בין היתר, בשיקולי מס. משידע הנישום כי לו יממן את הוצאותיו הפרטיות על ידי מימון זר לא יותרו לו בניכוי הוצאות המימון, יכניס שיקול זה למערך השיקולים שלו לביצוע אותו מהלך ויכריע ביניהם. יתכן ובכך אנו מטילים עלויות נוספות על הנישום (למשל, הצורך לממש נכסים בלתי נזילים על מנת לממן הוצאות פרטיות), אך אני סבורה שככלל העלויות שיוטלו על המערכת הציבורית באימוץ גישה עקיפה כוללת הינן כבדות יותר... המצב המשפטי כיום הינו שכל הוצאה נבחנת בנפרד תוך ייחוס של מימון כזה או אחר אליה. כמו כן נפסק בעבר כי "צריך להיות קשר קרוב וישיר בין השימוש בהון ההלוואה ובין השגת ההכנסה" (ע"א 284/66 קופילוביץ נ' פש"מ"ג תל-אביב, פ"ד כ(4) 716 (1966)) וכן "שבענייני מיסים חשוב מה נעשה, ולא מה שאפשר היה להיעשות ולא נעשה" (ע"א 269/78 מנהל מס עיזבון נ' מלון ריץ נתניה בע"מ, פ"ד לג(2) 49 (1979); ע"א 372/78 תערוכות מסחר ובנין בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1, פד"א יד 8 (1979))."

39. ובהמשך הוסיף בית המשפט העליון וקבע (בפסקה 95) כך:



בית המשפט המחוזי בירושלים

ע"מ 15-06-25725 קניון הראל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 16-02-20613 קניון הראל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 15-06-25660 בן דוד סנד נכסים והשקעות בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 15-06-25700 ע.ר.ד. עמרי ורועי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

"התלבטתי אם יש מקום במקרה דנן להכיר בחריג לכלל, וזאת מהטעם שהציג פרופ' אדרעי במאמרו, לפיו מאחר שלא ניתן מבחינה משפטית לחלק דיבידנדים מהון זר אלא רק מהכנסות, יש להתיר ניכוי הוצאות מימון על הלוואה שנלקחה לצורך חלוקת דיבידנדים כל עוד ברור שבידי החברה ישנם רווחים שוטפים המאפשרים באופן תיאורטי חלוקת דיבידנדים מתוכם (יוסף מ' אדרעי "מיסוי בעלי שליטה, נותני שירותים ובעלי עסקים בגין ריבית רעיונית – ניתוח משפטי-כלכלי", עיוני משפט יב 145, 169-170 (1987)). עם זאת, לא שוכנעתי כי אכן ישנה הצדקה לסטות במקרה זה מהכלל לפיו לא ינוכו הוצאות מימון בגין הלוואה שנלקחה באופן ישיר וברור עבור צרכים פרטיים."

40. בע"א 8301/04 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' פי גלילות מסופי נפט וצנורות בע"מ (28.10.07) (להלן: "עניין פי גלילות") התעוררה שוב מחלוקת ביחס להוצאות מימון בגין הלוואה שניטלה לצורך חלוקת דיבידנד. בית המשפט העליון דחה את ערעור פקיד השומה, לאחר ששוכנע כי צודקת הנישומה בהבחנה שיצרה בין עניינה ובין עניין פז גז מהבחינה העובדתית וכי אותו מקרה יכול להיות מוכר כחריג לכלל שאינו מכיר בקשר עקיף בין הלוואה לייצור הכנסה (פסקה 30). להלן תצוטט עיקר ההכרעה (שם):

"לעומת זאת, המקרה שבפנינו פשוט וברור הרבה יותר, אינו מטיל נטל כבד על פקיד השומה לבחינת התקיימותו של הקשר העקיף, ולמעשה כלל אין מחלוקת עובדתית בין המערערת למשיב. כפי שקבע במפורש בית המשפט המחוזי 'אין חולק, כי מבחינת דיני החברות, רשאית הייתה המערערת לחלק דיבידנד באותה עת, בלי קשר לתזרים המזומנים שלה בעת החלוקה'. מהנתונים הברורים שבמאזני המערערת עולה כי בשנים 1992-1993 השתמשה המערערת בעודפים שהצטברו אצלה כמקור למימון נכסיה, ואילו בשנתיים הבאות, 1994 ו-1995, נטלה המערערת הלוואות על מנת לבצע את חלוקת הדיבידנד. מכאן שישנה שקילות כלכלית ברורה בין המהלך בו נקטה המערערת לבין מהלך בו הייתה מחלקת תחילה דיבידנד מתוך עודפיה ואז נוטלת הלוואה לצורך מימון נכסיה. על כך לא חלק אף המשיב. על כך יש להוסיף כי מדו"חותיה הכספיים של המערערת עולה כי יתרת המזומנים שהיתה ברשותה כאשר רצתה לחלק דיבידנד הייתה מזערית, ולפיכך לא רצתה לחלק את הדיבידנד מהונה העצמי הייתה נאלצת לממש נכסים קבועים בסכום גבוה יותר, דבר שהיה מוביל, כך ניתן להניח, לעלויות גבוהות של מימון הדיבידנד בהשוואה לנטילת הלוואות למימונו.

הצטרפותן של נסיבות אלו יחדיו במקרה זה, בו אין מחלוקת כלל בין הצדדים ואף ברור מקריאה פשוטה של הדו"חות הכספיים של המערערת, כי למערערת היו רווחים הניתנים לחלוקה אשר הוצאו לצורך ייצור הכנסתה, ובשנים העוקבות היא



בית המשפט המחוזי בירושלים

ע"מ 25725-06-15 קניון הראל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3
 ע"מ 20613-02-16 קניון הראל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
 ע"מ 25660-06-15 בן דוד סנד נכסים והשקעות בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3
 ע"מ 25700-06-15 ע.ר.ד. עמרי ורועי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

חילקה דיבידנדים העומדים בתנאי דיני החברות והחשבונאות, ללא חולק, אשר
 מומנו בהון זר עקב יתרה מזערית של מזומנים שהיתה מאלצת אותה לממש רכוש
 קבוע, מצדיקים לטעמי להחיל במקרה זה את החריג ולא את הכלל, ולאפשר
 למערערת לנכות את הוצאות המימון שנצמחו על ידי ההלוואות שנטלה לצורך
 חלוקת הדיבידנדים."

41. מצוידים בכללים האמורים, נוכל לבחון את נסיבות המקרה שלפנינו. על פי הניתוח שערך
 המפקח שמואל זוטקין מטעם המשיב (סעיף 37 לתצהירו), בשנות חלוקת הדיבידנדים לא
 היה לקניון הראל תזרים מזומנים לצורך חלוקתם וההלוואות שהחברה נטלה היו לצורך
 תשלום הדיבידנדים. צוין כי בדיון השומה שנערך ביום 19.1.16 השיבו מייצגי קניון הראל כי
 לצרכי הדיון בהוצאות המימון רלבנטי רק הסכום שחולק במזומן כי רק אותו היה צריך לממן
 בהון זר (העתק פרוטוקול הדיון צורף לתצהיר כנספח ו'). מכאן הסיק המפקח כי לטענת
 מייצגי החברה, הדיבידנד שחולק במזומן מומן באמצעות הון זר ולא מתזרים מזומנים שהיה
 קיים בחברה. כמו כן, עמד המפקח על כך שההלוואות ניטלו בסמיכות זמנים לחלוקת
 הדיבידנד וכן כי סכומי ההלוואות שניטלו בשנת 2007 כמעט זהים לסכומי הדיבידנד שחולקו
 באותה שנה.

42. בתצהירו של מר אייל מוליאן, מטעם קניון הראל, צוין כי הוא מכהן כמשנה לסמנכ"ל
 הכספים ומנהל המיסים של חברת מליסרון מאז אפריל 2013 ומכאן שעדותו בכל הנוגע
 לחלוקת הדיבידנדים בשנים 2007-8 ואף בשנים המאוחרות יותר, אינה עדות ממי שהיה
 מעורב באופן פעיל בנטילת ההלוואות ובהחלטה בדבר חלוקת הדיבידנד. בתצהיר נטען כי לו
 הייתה קניון הראל בוחרת לפעול למימוש נכסים, לשם חלוקת סכומי המכירה כדיבידנד, היא
 הייתה נאצלת לשאת בעלות גבוהה יותר מזו הכרוכה בחלוקת הדיבידנד מהון זר (עלויות
 עסקה, תמורה נמוכה יותר עקב מימוש מהיר). נטען כי החברה הייתה יכולה באופן תיאורטי
 לממש את הקניון, לחלק את כספי התמורה כדיבידנד, ולאחר מכן ליטול מימון זר לשם
 רכישתו מחדש ואז הוצאות המימון היו מותרות בניכוי. איני מקבל כי הניתוח התיאורטי
 הנ"ל מצדיק את החלת החריג לכלל (שאינו מכיר בקשר עקיף בין ההלוואה לייצור הכנסה).
 בפועל הנכס לא נמכר ולא נרכש מחדש ועל מנת להכיר בקשר עקיף בין הוצאות המימון לייצור
 הכנסה, היה על קניון הראל להוכיח כי היו בידיה רווחים ראויים לחלוקה שהניבו מזומנים
 אשר שימשו בייצור הכנסה, דבר שלא הוכח. מאחר ורווחי שערך לא הניבו לחברה מזומנים
 שיכלו לשמש בייצור הכנסה, הרי שאין לקבל את טענת השקילות הכלכלית.
 אין במקרה זה קשר קרוב וישיר בין השימוש בהלוואות ובין השגת הכנסה, כנדרש על פי
 סעיף 17 לפקודה. ההלוואות במקרה זה ניטלו "לצרכים פרטיים" של חלוקת דיבידנד לבעלות
 המניות ועל כן, אין לסטות מהכלל לפיו לא ינוכו הוצאות מימון בגין הלוואה שנלקחה באופן
 ישיר וברור עבור חלוקת הדיבידנדים.



בית המשפט המחוזי בירושלים

ע"מ 15-06-25725 קניון הראל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 16-02-20613 קניון הראל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 15-06-25660 בן דוד סנד נכסים והשקעות בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 15-06-25700 ע.ר.ד. עמרי ורועי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

43. בחקירתנו הנגדית של רו"ח מוליאן הוא אישר כי הרווחים החשבונאיים כתוצאה משערוך הקניון לא הניבו תזרים מזומנים לקניון הראל (עמ' 20-21 לפרוטוקול):

ש. תסכים איתי שעודפים אלה נבעו בשנים 2006 – 2007 משערוך הנכס.

ת. כן. לעניין השקילות הכלכלית אין הבחנה בפסיקת העליון בין מקור העודפים.

האם העודפים מקורם ברווחי שערוך או בכל מקור אחר.

ש. האם עודפי רווחי השערוך הניבו מזומנים לחב' קניון הראל בשנת 2007

ת. האם רווחים שמקורם בדמי שכירות מניבים מזומנים? אני לא מבין את השאלה.

ש. האם עודפי רווחי השערוך גרמו לכך שיהיו בקופה מזומנים שאפשר לחלק אותם.

ת. רווחי שערוך, כשם כן הם, הם רווחים חשבונאיים ואינם מזומן. ביחס לשאלה

האם ניתן לחלק אותם כדיבידנד עניתי קודם שחוק החברות לא עשה הבחנה בין

רווחים אלה לרווחים אחרים וניתן לחלק אותם, שדיני המס לא עשו הבחנה בין

רווחים אלה לרווחים אחרים ולכן ניתן לחלק אותם. עד היום דיני המס לא קובעים

שרווחים אלה אינם ברי חלוקה מכיוון שגם החוק שתוקן בשנת 2013 לטענת רשות

המיסים טרם נכנס לתוקף מכיוון שהתקנות שמכוחן החוק בתוקף, טרם תוקנו וגם

הוצאות המימון שנובעות מחלוקת דיבידנד, אין החוק מבחין בין הוצאות מימון

שלכאורה שימשו בחלוקת רווחי שערוך או ברווחים אחרים. תיקון כזה ביחס

להוצאות מימון נעשה ניסיון לתקנו במקביל לתיקון בשנת 2013, אך בסופו של דבר

לא הוכנס.

ש. האם באמצעות רווחי שערוך חשבונאיים, ניתן לקנות נכס יצרני לחברה.

ת. כבר השבתי שזה לא מזומן.

מדברים אלה מתחזקת המסקנה כי לרשות קניון הראל לא היה מקור מימון כדיבידנדים

שחולקו לבעלות המניות, ולשם כך ניטלו ההלוואות.

44. רו"ח מוליאן ערך בתצהירו בחינה של התזרים הפנוי מפעילות שוטפת שהתהווה לקניון הראל

לאורך השנים, החל משנת 1995 ועד לשנת 2012 (סעיפים 107-115 לתצהירו). נערך תחשיב

של ההון שנבע מתזרים המזומנים מפעילות שוטפת, שנצבר כל שנה, הכולל רווח תפעולי

בתוספת הוצאות פחת ובניכוי הוצאות המימון הריאליות והוצאות המס. מדובר בתזרים פנוי

לחלוקה אותו יכלה, כך נטען, קניון הראל לחלק כדיבידנד. המצהיר ציין כי במהלך השנים

השתמשה קניון הראל בעודפי התזרים הפנוי להקטנת סכומי ההלוואות שנטלה, אולם על פי

עקרון השקילות הכלכלית, נטען שיש לראות כאילו תזרים זה שימש לחלוקת דיבידנד ולכן,



בית המשפט המחוזי בירושלים

ע"מ 15-06-25725 קניון הראל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 16-02-20613 קניון הראל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 15-06-25660 בן דוד סנד נכסים והשקעות בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 15-06-25700 ע.ר.ד. עמרי ורועי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

האשראי שניטל בשנת 2007 השיב לחברה את כספי התזרים הפנוי לחלוקה ואפשר לה לחלק את הדיבידנד בשנת 2007.
איני סבור כי ניתן לקבל את הניתוח הנ"ל כמצדיק את המסקנה כי הוכח שבשנים שלפני נטילת ההלוואות השתמשה קניון הראל בעודפים שהצטברו אצלה כמקור למימון נכסיה, בדומה למה שהוכח בעניין פי גלילות. החישוב שערך המצהיר מטעם החברה הוא חישוב תיאורטי שאינו מתיישב עם הנתונים העולים מדוחות החברה וחל כאן הכלל כי בדיני המס בוחן בית המשפט את מה שהנישום עשה ולא את מה שיכול היה לעשות ולא עשה (ע"א 7395/17 מרק כהן נ' רשות המיסים (21.12.19); ע"מ (מחוזי מרכז) 15803-02-18 אפלאוז איכות אפליקציות בע"מ נ' מנהל מע"מ פתח תקווה (7.9.20)).

45. קניון הראל העלתה מספר טענות נוספות בסוגיה זו, אולם לא שוכנעתי כי יש בהן כדי לשנות את התוצאה. כך, ביחס לטענת קניון הראל הנוגעת להוצאות המימון בשנים 2010-12 שבהן לא חולקו דיבידנדים, ברור כי הוצאות המימון בשנים אלו נבעו אך ורק בשל נטילת ההלוואות עבור חלוקת הדיבידנד בשנים הקודמות ולא הוכח כי הוצאות המימון שימשו בייצור הכנסה. ביחס לטענה כי חלוקת הדיבידנד סייעה לפעילות הקבוצה, ראוי להזכיר את החשש שנקבע בעניין פז גז בדבר טענות לקשר עקיף ורחוק בין הוצאות ובין ייצור הכנסה, בהעדר שקילות כלכלית ברורה. באשר לטענה כי סוגיית המימון רלבנטית רק לדיבידנד שחולק במזומן, יש להזכיר כי לאחר חלוקת הדיבידנדים, הילוו בעלות המניות חלק מהסכומים לקניון הראל, אשר רשמה יתרת חו"ז, בגינה זקפו בעלות המניות הכנסות מימון וקניון הראל דרשה הוצאות מימון ועם מכירת המניות בשנת 2013 נפרעו ההלוואות לבעלות המניות ויתרת החו"ז אופסה. בכל הנוגע לטענת ההסתמכות והמניעות, יש להזכיר כי הפסיקה בעניין פז גז ובעניין פי גלילות ניתנה לפני חלוקת הדיבידנד ושאלת התרת הוצאות המימון לצורך חלוקת דיבידנד הייתה ידועה וברורה. הוא הדין ביחס לטענה כי יש לשמור את שליטת הוצאות המימון למקרים של מלאכותיות, הרי ששאלת האיזון הראוי הובררה במסגרת פסקי הדין בעניין פז גז ופי גלילות ואין מקום לשינוי ההלכה הפסוקה בסוגיה זו.

הסוגיה השלישית: חיזוק תקרת הקניון

46. בשנות המס 2011 ו- 2012 ביצעה קניון הראל עבודות בתקרת הקניון לשם חיזוקה בסך כ- 15.4 מיליון ₪ וכ- 7.2 מיליון ₪, בהתאמה. בשנת המס 2011-12 תבעה קניון הראל בניכוי לצרכי מס את עלות העבודות הנ"ל כנגד הכנסתה החייבת. במסגרת השומה בצו, לא התיר המשיב את ההוצאה כהוצאה פירותית אלא ההוצאות הוונו לעלות הנכס.

47. לטענת קניון הראל, תכלית תיקון התקרה הייתה לשמור על הקיים, להבטיח את המשך פעילותו התקינה של הקניון, ולשמר את תדמיתו כמקום בטיחותי. נטען כי הסיבה בגינה בוצע



בית המשפט המחוזי בירושלים

ע"מ 15-06-25725 קניון הראל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 16-02-20613 קניון הראל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 15-06-25660 בן דוד סנד נכסים והשקעות בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 15-06-25700 ע.ר.ד. עמרי ורועי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

- 1 תיקון התקרה הייתה דרישת הרשות המקומית לפעול לתיקון התקרה ומתוך חשש שרישיון
- 2 העסק לא יוארך.
- 3
- 4 48. בשנת 2001 נכלל מבנה הקניון ברשימת המבנים "החשודים" שהם בנויים בשיטת "פל-קל"
- 5 ובעקבות כך ערכה קניון הראל בדיקות לתקרה בשנת 2001. התברר כי בשנת 2007 פורסם
- 6 חוזר מנכ"ל משרד הפנים אשר כלל הנחיות שמטרתן לשפר את רמת הבטיחות של המבנים
- 7 הבנויים בשיטות הפל-קל השונות, לרמה זהה של מבנים בני גילם ובלוח הזמנים הקצר ביותר
- 8 האפשרי. הובא לעדות המהנדס גפני שהיה מנהל המנהלה לאיתור ותיקון של מבנים שנבנו
- 9 בשיטת הפל-קל. על-פי גפני, יש לראות בפעולה שבוצעה כתיקון לכל דבר הנועד לאפשר את
- 10 אורך החיים המתוכנן לתקרות ולמבנה כולו, בהתאם לבניינים דומים, ולא כהשקעה
- 11 המיועדת להשביח את הנכס או להאריך את חייו מעבר לאורך החיים שיועד לו בעת שנבנה.
- 12
- 13 49. בהתאם לפגישה שנערכה ביום 25.2.08 עם מהנדסת המועצה והמהנדס ישראל דוד שמונה
- 14 כאחראי על הבדיקות בקניון כפי שהתווה חוזר מנכ"ל משרד הפנים, סוכם כי ביצוע הבדיקות
- 15 על פי חוזר המנכ"ל יחלו באופן מידי ויסתיימו תוך חמישה חודשים. על פי דו"ח מיום 6.7.08
- 16 נקבע כי המבנה מחייב בדיקה יסודית המתבססת על בדיקות ללא הרס, על פי הנחיות מטה
- 17 הפל-קל. בחודש פברואר 2010 פורסמה לקבלנים הזמנה להציע הצעות לביצוע עבודות חיזוק
- 18 תקרות הפל-קל וחברת ברוש ניר בע"מ זכתה במכרז לביצוע העבודות.
- 19
- 20 50. תיקון תקרות הפל-קל התבצע בדרך של קידוחים לאורך הצלעות וחיבור קרומים עם בורג
- 21 כימי. החדרת הברגים לתוך התקרה דרשה פירוק והרכבה של ריצוף ותקרה בחנויות בקניון
- 22 באזורי הקידוח והקמת תמיכות זמניות באותם אזורים. העבודה בוצעה בשעות הלילה, כדי
- 23 לאפשר תפקוד רגיל של הקניון לאורך כל תקופת התיקון.
- 24
- 25 51. ההוצאות הצפויות לתיקון תקרת הפל-קל נאמדו תחילה בכ-14.5 מיליון ₪. בסופו של יום,
- 26 הסתכמו עליות התיקונים בכ-23 מיליון ₪. על פי הצעת המחיר אשר צורפה לתצהירו של מר
- 27 פליקס שופמן, שכיהן כסמנכ"ל הפיתוח העסקי של מליסרון החל משנת 2011, וקודם לכן
- 28 כיהן כסמנכ"ל פיתוח עסקי בקבוצת בריטיש, עלות התקנת הברגים עצמה עמדה על כ-9
- 29 מיליון ₪ והעלות של פירוק והרכבת הקונסטרוקציה עמדה על כ-5.5 מיליון ₪.
- 30
- 31 52. קניון הראל הגישה עוד בשנת 2007 בקשה לסגירת מרפסות הקניון אולם לא הוכח קשר ישיר
- 32 בין הדרישה של המועצה המקומית לתיקון התקרה ובין רצונה של החברה לסגור את מרפסות
- 33 הקניון. אומנם הוסכם עם המועצה המקומית כי תיקון תקרת הפל-קל יתבצע במקביל לבניית
- 34 המרפסות אך גם אם לא הייתה מתבצעת בנייה במרפסות, היה צורך לחזק את תקרת הקניון
- 35 מבחינת המועצה.



בית המשפט המחוזי בירושלים

ע"מ 15-06-25725 קניון הראל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 16-02-20613 קניון הראל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 15-06-25660 בן דוד סנד נכסים והשקעות בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 15-06-25700 ע.ר.ד. עמרי ורועי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

53. סעיף 17(3) לפקודה מתיר לנכות הוצאה אם יצאה כולה בייצור הכנסה ולשם כך בלבד, לרבות סכומים שהוצאו לתיקונים של חצרים. מאידך, קובע סעיף 32(4) לפקודה, כי לא יותרו ניכויים בגין עלות של השבחה.

שתי הוראות אלה משקפות את האבחנה המקובלת בין הוצאה הונית לבין הוצאה פירותית, כאשר הוצאות שבהן מתווספות למחיר המקורי של נכס ההון ומהווה נושא לפחת. המבחן הקובע בסעיף 17(3) מגלם את הרעיון כי הוצאה פירותית אינה כוללת יצירת נכס קיים או שיפור נכס קיים בצורה משמעותית (עמ"ה (חי') 92/16 ארטן נ' פקיד שומה חיפה (1992) (להלן: "עניין ארטן"). המושג תיקון מניח כי הנכס יצא מכלל פעולתו התקינה ערב התיקון. די אם כתוצאה מבלאי רגיל הוא נזקק לתיקון על מנת להבטיח את המשך תפעולו התקין (עניין ארטן, עמ' 7). בעמ"ה (ת"א) 809/67 נאות מרגלית בע"מ נ' פקיד שומה רחובות (פד"א א' 294) נקבע כי הוצאות שהוצאו להחלפת בורות שופכים ישנים בבורות שופכים אחרים, ניתנות לניכוי כהוצאה פירותית, באשר אין בהם יצירת נכס חדש, אלא החלפה זו אפשרה לנישום לקיים את מערכת הביוב בצורה יעילה.

54. בעניין ארטן פירט כב' השופט דן ביין את השיקולים שעל בית המשפט להביא בחשבון:

"נראה שלעניין הקביעה אם בתיקון מדובר, יש להביא בחשבון שיקולים שונים וביניהם, האם מדובר בהחלפת חלק עיקרי או חלק טפל. אם מדובר בהוצאה רגילה וחוזרת במשך חיי הנכס שהינם ארוכים למדי וכן גודל ההוצאה לעומת ערך הנכס בכללותו".

באותו מקרה התעוררה מחלוקת ביחס לעובדות שבוצעו בבית ובמבנה והמשיב טען כי אין מדובר בתיקונים אלא בעבודות בניה ממש, אשר יצרו נכס חדש או משופר, אשר נוצר בו יתרון מתמיד בעסק של השכרת נכסים.

בית המשפט ציין כי תיקוני אחזקה המתבצעים באופן שוטף המתפרסים על פני שנים, היו זוכים להכרה כהוצאה פירותית בכל שנת מס בה היו מבוצעים. באותו מקרה נמצא כי אחת הסיבות לחלק מהליקויים במבנה לא הייתה נעוצה בגילו של המבנה ובבלאי טבעי אלא ברעידות שנוצרו עקב עבודות פיתוח. עוד נקבע כי ההוצאות שהוצאו בבית ובמבנה היו יחסית קטנות בהשוואה לערך הכולל של אותם נכסים ולכן ניתן לראות בחלק מהן כהוצאות תיקון ולא חידוש או שינוי. נקבע כי אין להכיר בהוצאות ציפוי מדרכה בגרנוליט, עד כמה שהוצאה זו היא מעבר להוצאות תיקון סדקים במדרכה באותם חומרים שממנה הייתה המדרכה עשויה קודם לכן, כשההוצאה העודפת היא בבחינת השבחה.



בית המשפט המחוזי בירושלים

ע"מ 15-06-25725 קניון הראל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 16-02-20613 קניון הראל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 15-06-25660 בן דוד סנד נכסים והשקעות בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 15-06-25700 ע.ר.ד. עמרי ורועי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

- 1 בעמ"ה (ת"א) 110/95 מ. זיטמן בע"מ ואח' נ' פקיד שומה פתח תקווה (1997) נדונה דרישת
- 2 נישום להתרת הוצאות שהוציא לשם תיקון חלק מרצפת האספלט במפעל. הנישום השקיע
- 3 את ההוצאה בתיקון של משטח האספלט לאחר שקרס. נטען כי מדובר בהוצאה שנועדה
- 4 לשימור הקיים ולכן יש להכיר בה כהוצאה פירותית. נקבע כי מה שנעשה לא נועד לשנות
- 5 מהותית את המשטח עצמו ובוודאי לא את הנכס כולו, כאשר המשטח היווה בו גורם שולי
- 6 בלבד. בית המשפט קבע כי פעולת התיקון הייתה בבחינת תיקון ששום רווח לא היה אמור
- 7 לצמוח ממנו למערערת והעובדה שהתיקון בוצע בדרך היעילה ביותר (תיקון בבטון) לא היה
- 8 בה כדי לשנות את המסקנה כי מדובר בהוצאה פירותית, שכן לא היה על המערערת להסתפק
- 9 בתיקון יעיל פחות, על מנת שלא ייחשב הוא להשבחה.
- 10
- 11 56. נחזור לענייננו. קניון הראל טענה כי העלות "נטו" של השינוי בתקרה, בניכוי מחיר העבודה
- 12 בלילה והעלויות הנוספות של פירוק והרכבה של הרצפות והתקרות בחנויות, בטלה בשישים
- 13 מול שווי הקניון שעמד בשנת 2012 על 319 מיליון ₪. עוד נטען כי במישור הסובייקטיבי, לא
- 14 הייתה כל כוונת השבחה, אלא המשך קיום הפעילות הסדירה של הקניון ותדמיתו כמקום
- 15 בטוח. התיקון לא נועד להגדלת מכירות אלא לשמור על התפקוד הקיים.
- 16
- 17 57. לטענת המשיב, העבודות שבוצעו היו לצורך תיקון ליקויים אשר נמצאו בבדיקה מקיפה ואשר
- 18 היו קיימים כבר במועד בניית הנכס, ולא נוצרו בעקבות התבלות או נזק שנוצר בחלוף הזמן
- 19 כתוצאה מן השימוש בנכס.
- 20
- 21 58. קניון הראל הגישה חוות דעת מומחה של מר שאול גפני, שהוא מהנדס אזרחי ושמאי
- 22 מקרקעין. על פי חוות דעתו, סך כל העלויות לתיקונים בתקרות הקניון ששטחם כ – 32,000
- 23 מ"ר הסתכמו בכ – 22.6 מיליון ₪. בחוות הדעת התייחס המומחה לשיטת הפל-קל הספציפית
- 24 לפיה תוכננו ונבנו תקרות הקניון (סעיף 7 לחוות הדעת):
- 25
- 26 "ג. המהדורה השלישית, לפיה תוכננו ונבנו, בין היתר, תקרות קניון הראל, כוללת
- 27 קרום עליון ותחתון מבטון מזוין, מילוי פחים ויציקת צלעות בטון עם חישוקים
- 28 הקושרים את שני הקרומים.
- 29 ד. שיטה זו, בהנחה שבוצעה כהלכה, תואמת את הת"י, אך בבדיקות מקיפות
- 30 שנערכו בתקרות הקניון ע"י המהנדס ישראל דוד ביום 21.1.09 נמצא כי במספר
- 31 מקומות החישוקים שבוצעו בצלעות אינם חובקים את הזיון בקרומים, כלומר בעיה
- 32 ביצועית שאינה קשורה בהכרח לשיטת הפל קל שנגרמה כבר עם בניית הקניון
- 33 בשנת 1992. לפיכך חלק מהתקרות אינן עומדות בתנאי הסף לפי טבלת מידות
- 34 מינימליות בדף מס' 27 בחוזרי מנכ"ל."
- 35



בית המשפט המחוזי בירושלים

ע"מ 15-06-25725 קניון הראל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 16-02-20613 קניון הראל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 15-06-25660 בן דוד סנד נכסים והשקעות בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 15-06-25700 ע.ר.ד. עמרי ורועי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

קודם לכן (בסעיף 6 לחוות הדעת) כתב המומחה כך :

"טו. למרות שחלק ניכר מהמבנים שאותרו נבדקו ונמצא כי הם תואמים את התקן הישראלי (להלן: "הת"י") ואף בוצעו בהן בדיקות העמסה המעידות כי התקרות יציבות, הרי הלחץ הציבורי הרחב, שהתפתח בעקבות אסון וורסאי, לתקן כל תקרה החשודה כתקרת פל קל, הדרישה לפרסם את רשימת המבנים לציבור (בין אם הם דורשים תיקון או לאו), רישום הערות אזהרה למבנים החשודים, יידוע קונים או שוכרים, ובנוסף ליקויים מקומיים שהתגלו בבדיקות התקרות (ואשר אינן בהכרח קשורות לתכנון התקרה ולהתאמתה לת"י, אלא ליקויים בביצוע) הביאו בעלי מבנים רבים לביצוע תיקונים של התקרות תוך יידוע הוועדות המקומיות והציבור. טז. תיקונים אלה החליפו כאמור טיפול מתמשך ויקר בבדיקת המבנים באופן שוטף, ביצוע תמיכות קבועות וזמניות ותיקונים מקומיים לשמירת אורך החיים והקיימא של התקרות."

בחקירתו הנגדית של המומחה נאמרו על ידו הדברים הבאים (עמ' 23 לפרוטוקול) :

"ש. תסכים אתי שעכשיו לאחר שכבר תוקן הצלעות והחביקה של כל הגלילים סביב הבטון המזוין עתה אנו עומדים במצב שלא היה בעת הבניה ת. כשמסתכלים על תיקון בהיקף כזה אז בעצם שואלים את עצמך מה אני צריך לעשות לבנין כדי לחזור למה שהיה או היה צריך להיות בזמן הבניה. במצב סביר אם זה לא היה בנין פלקל לא היו עושים תחזוקה ומטפלים ברמה הזאת. לכן אני אומר זה לא שעכשיו מישו תקע ברגים בכל עשרות המטרים, התקרה היתה חזקה ותקינה קודם. יש בדיקות שנעשו. כמנהלה הקפדנו שבכל בנין מסחרי יבצעו בדיקות העמסה שזה בעצם הטכניון מעמיס בנקודות מסוימות חביות במשקל גבוה הרבה יותר מהמשקל אליו תוכננה התקרה. כל בדיקות ההעמסה בקניון הזה עברו ללא בעיה. ישראל דוד כמו שאמרתי קודם אישר את הבנין הזה שאין בו בעיה. בקיצור הבנין הזה לא היה מסוכן או שחייבים להכנס למערכת תיקונים כל כך גדול."

60. מסקנתי מן הדברים הנ"ל היא כי ההוצאות בסדר גודל של כ- 23 מיליון ₪ אינן מהוות תיקון של גג הקניון עקב התבלותו, אלא התברר כי הגג לא נבנה מלכתחילה באופן נאות, כלומר מדובר "בבעיה ביצועית שאינה קשורה בהכרח לשיטת הפל קל שנגרמה כבר עם בניית הקניון בשנת 1992". הסיבה לביצוע העבודות בעלות כה גבוהה הייתה שיפור הנכס, באופן שימנע את הצורך בביצוע מעקב וטיפול שוטף ומתמשך לשמירה על אורך החיים והקיימא של



בית המשפט המחוזי בירושלים

ע"מ 15-06-25725 קניון הראל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 16-02-20613 קניון הראל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 15-06-25660 בן דוד סנד נכסים והשקעות בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 15-06-25700 ע.ר.ד. עמרי ורועי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

התקרות. ניכר כי בוצעה כאן השבחה של גג המבנה, בתקרות ששטחן כ- 32,000 מ"ר. הוצאה
נכבדה זו הביאה לחברה יתרון בעל ערך מתמיד ולכן מדובר בהוצאה שבהון ולא בהוצאה
פירותית.

61. איני מקבל את ההשוואה שהציגה קניון הראל בין העלות "נטו" של העבודות לערכו של הקניון
בשנת 2012. אם משווים את עלות העבודות לעלות בניית הקניון, עולה כי מדובר בעלות בסדר
גודל של 24% מעלות הבניה של הנכס כולו. שווי הקניון מושפע מתזרים ההכנסות הצפויות
ולדידי, הבסיס להשוואה ראוי שיהיה עלות בניית הקניון.

62. בפי קניון הראל טענה חילופית, במידה וייקבע כי מדובר בהוצאה הונית. נטען כי יש לתקן
את הפחת בגין המבנה, בהתחשב בשנות המס הקודמות, שלגביהן טען המשיב כי התקרה
אינה מספיק חזקה. לאורך השנים עלות המבנה הופחתה לפי פחת בשיעור 4%. נטען כי
בניינים שבנייתם גרועה זכאים לפחת בשיעור 6.5% ולא בשיעור של 4% כפי שהותר לקניון
הראל לאורך השנים וזאת ביחס לכל שנות המס הקודמות באופן מצטבר.

63. בתקנות מס הכנסה (פחת), 1941 נקבע כי בניינים מדרגה שלישית שבנייתם גרועה, זכאים
לפחת בשיעור 6.5%. קניון הראל טוענת, אפוא, כי הקניון צריך להיות מסווג כנכס שבנייתו
גרועה. טענה זו אינה מתיישבת עם טענותיה וראיותיה של קניון הראל. בתצהיר העדות
הראשית של מר פליקס שומפן, סמנכ"ל הפיתוח העסקי של מליסרון, הוצהר כי קניון הראל
טענה בפני המועצה המקומית כי המבנה (הקניון) בטוח ואיננו דרוש כל תיקון (סעיף 8
לתצהיר). קניון הראל פנתה בכתב בחודש יוני 2005 ללשכת סגנית שר הפנים וחזרה על טענתה
כי הכנסת הקניון לרשימת המבנים הדרושים תיקון היא שגויה לחלוטין (סעיף 11 לתצהיר).
וכך הוצהר בסעיף 28 לתצהיר:

"28. ברצוני להדגיש כי התיקון [בתקרת הקניון – א.ד.] לא בוצעה מתוך רצון של
החברה להעניק לקניון תקרה חזקה יותר. בראיית המערערת התקרה הקיימת
הייתה חזקה מספיק וכך הראו גם הבדיקות שנערכו".

בנסיבות אלה, לא ניתן לקבל את הטענה כי מדובר בבניין שבנייתו גרועה ובהתאם לכך לשנות
את שיעורי הפחת לצרכי מס.



בית המשפט המחוזי בירושלים

ע"מ 15-06-25725 קניון הראל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 16-02-20613 קניון הראל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 15-06-25660 בן דוד סנד נכסים והשקעות בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 15-06-25700 ע.ר.ד. עמרי ורועי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

הסוגיה הרביעית: הפרשה לארנונה

- 1
- 2
- 3 64. ביום 30.11.06 מסרה המועצה המקומית מבשרת ציון (להלן: "המועצה") לקניון הראל
- 4 הודעת ארנונה – "תיקון שומה שנתית לשנת 2006" (נושאת תאריך 9.11.06) על סך 3,279,961
- 5 ₪ (להלן: "דרישת התשלום 2006").
- 6
- 7 65. בהתבסס על נתוני דרישת התשלום 2006 המשיכה המועצה והוציאה לחברה הודעות שומת
- 8 ארנונה גם לשנים הבאות לפי הפירוט הבא:
- 9
- 10 ביחס לשנת 2007 – שומות ארנונה בסך כולל של 3,762,222 ₪.
- 11 ביחס לשנת 2008 – שומות ארנונה בסך כולל של 3,342,602 ₪.
- 12 ביחס לשנת 2009 – שומות ארנונה בסך כולל של 3,762,222 ₪.
- 13 דרישת התשלום הממוצעת לשנה בצירוף הפרשי ריבית והצמדה, לכל אחת מהשנים 2006-
- 14 2009 עמדה על כ – 3.6 מיליון ש"ח.
- 15
- 16 66. קניון הראל התנגדה לדרישות התשלום הללו, חתמה בשנת 2007 על הסכם שכר טרחה בגין
- 17 ייצוגה המשפטי, תלוי בהוצאה, על מנת שזה יטפל עבורה בחיובים אלו.
- 18
- 19 67. יועציה המשפטיים של קניון הראל הגישו בשמה עתירות מנהליות וכן השגות בהתייחס
- 20 לדרישות התשלום לשנים 2006-2009, בטענות לטעויות בנתוני השטחים והסיווגים וכן טענות
- 21 בנוגע לחוקיות או סבירות התעריפים.
- 22 יועציה המשפטיים של קניון הראל קבעו במכתבם לחברה כי קשה להעריך את סיכויי
- 23 העתירה.
- 24 נטען כי משמעותה האופרטיבית של קביעה זו הינה כי תוחלת התשלום בגין ארנונה הינה
- 25 בגובה 50% מדרישות התשלום, שהרי ייתכן היה כי העתירה תתקבל לחלוטין או תידחה
- 26 לחלוטין באותה מידה.
- 27 בהתאם להערכה זו רשמה קניון הראל בספריה הפרשה בסך של 1.8 מיליון ₪ המהווה כ –
- 28 50% מדרישת התשלום השנתית בגין כל אחת מהשנים 2006-2008. בשלוש השנים 2006-2008
- 29 נרשמו סה"כ 5.4 מיליון ₪ כהפרשה (שנדרשה כאמור כהוצאה לצרכי מס) בגין דרישות
- 30 הארנונה של המועצה וזאת בהתאם להערכת עורכי הדין.
- 31
- 32 68. לאחר הגשת העתירה הראשונה, פנו הצדדים להליכי גישור אצל כב' השופט בדימוס בועז
- 33 אוקון. עקב התארכות הליכי הגישור, ניתן ביום 26.5.2008 פסק דין בהסכמה, לפיו בהתאם
- 34 להסכמת הצדדים נמחקה העתירה תוך שמירת זכותה של העותרת להגיש עתירה חדשה ככל



בית המשפט המחוזי בירושלים

ע"מ 15-06-25725 קניון הראל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3
 ע"מ 16-02-20613 קניון הראל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
 ע"מ 15-06-25660 בן דוד סנד נכסים והשקעות בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3
 ע"מ 15-06-25700 ע.ר.ד. עמרי ורועי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

- 1 שהליך הגישור לא יצלח, ובמקרה כזה לא תעלה המשיבה טענות התיישנות או שיהוי. במועד
- 2 זה לא היה ידוע עדיין מה גובה הארנונה שבה תחויב קניון הראל.
- 3
- 4 69. היות והליכי הגישור בין הצדדים לא נשאו פרי, הוגשה בשנת 2009 עתירה שנייה. גם במועד
- 5 זה לא בוטל חשבון הארנונה שהוצא לקניון הראל. לאחר הגשת העתירה השנייה, הצדדים
- 6 החליטו להמשיך את המו"מ ביניהם.
- 7
- 8 70. רק ביום 31.12.2009, לאחר דין ודברים ממושך בין הצדדים, דיונים משפטיים, בדיקות
- 9 משפטיות וכן מדידות שנערכו בנכס, יושבה המחלוקת למול המועצה ונחתם הסכם פשרה בין
- 10 המועצה לבין קניון הראל, לפיו הוסכם כי קניון הראל תחויב כלפי המועצה בארנונה כללית
- 11 בהתייחס לשנים 2006-2009 בסך של כ- 1,800,000 ₪ (להלן: "**הסכם הפשרה**"). הסכם
- 12 הפשרה קיבל תוקף של פסק דין.
- 13
- 14 71. עד מועד הפשרה הוגדלה ההפרשה ל-6 מיליון ₪ ולפיכך בדו"ח הכספי נרשמה הכנסה בגובה
- 15 ההפרש בין ההפרשה ובין התשלום בפועל בסך של כ-4.2 מיליון ₪.
- 16
- 17 72. בסופו של יום שולם סך של 580,000 ₪, בגין שכ"ט עורך דין. ההוצאה נדרשה בניכוי בשנת
- 18 2010.
- 19
- 20 73. לטענת קניון הראל, תורת החשבונאות על בסיס צבירה מכירה בזכות החברה לנכות הוצאה
- 21 שטרם התגבשה באופן סופי באמצעות מנגנון ניכוי הפרשות, אשר מתיר ניכוי הוצאות צפויות
- 22 בעתיד, במלוא הסכום או חלקו, כבר בתקופה קודמת לתשלום. נטען כי הואיל ומדובר
- 23 במקרה זה בשומה של רשות מקומית, קיימת חזקה כי הסבירות לתשלום גבוהה, לפי חזקת
- 24 התקינות המנהלית. לטענת קניון הראל, דרישת תשלום של גוף שלטוני רשאית היא להיות
- 25 מופרשת בדוחות למס, בשל הוודאות להתממשות התוצאה. נטען כי הואיל ומדובר בתשלום
- 26 ארנונה, הרי שהפרשה בהתאם לדרישת המועצה הייתה סבירה. עוד נטען כי עצם העובדה
- 27 שקניון הראל טענה כנגד דרישת תשלום הארנונה, אינה פוגעת בזכותה לדרוש בניכוי את
- 28 ההוצאה.
- 29
- 30 74. לטענת המשיב, קניון הראל לא הרימה את נטל ההוכחה בדבר סבירות ואומדן ההוצאות.
- 31 נטען כי הואיל והחבות הסופית שנקבעה מול המועצה נמוכה באופן משמעותי מההוצאה
- 32 שנדרשה בסך הכולל, הדבר מצביע על חוסר סבירות של ההוצאה שנדרשה ועל כך שאין מדובר
- 33 באומדן מהימן.
- 34



בית המשפט המחוזי בירושלים

ע"מ 15-06-25725 קניון הראל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 16-02-20613 קניון הראל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 15-06-25660 בן דוד סנד נכסים והשקעות בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 15-06-25700 ע.ר.ד. עמרי ורועי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

75. על הבעייתיות בסוגיית ניכוי הפרשות עמד בית המשפט העליון בע"א 1124/03 גני עופר בניה והשקעות בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב 1, פ"ד נט (5) 313 (להלן: "עניין גני עופר"):

"כאשר מדובר בנסיבות בהן מבקשת החברה הפרשה של כספים לשם הבטחת תשלום של תביעות עתידיות או ביצוע תיקונים עתידיים בגין ליקויים עתידיים שטרם גובשו בין בדרישה ובין בפסק דין, בעת הגשת הדיווח לשלטונות המס, מעורר הדבר מצב של אי-וודאות הן ביחס לגודל החובות התלויים והן ביחס לסיכויי התממשותם בפועל. במצב דברים זה, נוצר מתח בין העיקרון בדבר מיסוי הכנסתו החייבת של הנישום לבין האינטרס בדבר גביית מס אמת (ראה ע"א 600/75 תל רונן קבלנים ובונים בע"מ נ' פקיד השומה, תל אביב, פ"ד לא(2) 763, 768). מן הצד האחר, העדפת מיסוי ההכנסה החייבת תאפשר לנישום לנכות הוצאות אשר יצאו בייצור הכנסתו, הגם שאינן ודאיות, ובכך למנוע מיסוי עודף של הכנסתו החייבת. אכן, מס ההכנסה משתלם על הכנסתו החייבת של הנישום ולא על תקבוליו (Revenues) (ראה הגדרת "הכנסה חייבת" בסעיף 1 לפקודת מס הכנסה). מן הצד השני, ניכוי חובות תלויים עלול להביא לשחיקת הכנסות הנישום לאור חוסר הוודאות הטמונה בהתממשותם (ראו: M.A. Chirelstein, Federal Income Taxation (7th Ed, 1994). גביית המס תיפגע באופן ניכר מפני שאין ביטחון כי הפחתתה של ההכנסה החייבת מוצדקת."

76. בע"א 533/60 ארקיע קווי תעופה בישראל בע"מ נ' פקיד השומה, תל אביב 1, פד"א ט"ו 1533, נקבעה ההלכה המתירה בניכוי הפרשה להוצאות לצרכי מס, בדין הישראלי, זאת בכפוף לקיומם של תנאים מסוימים. בית המשפט קבע כי לשם ניכוי ההוצאה אין צורך בוודאות מוחלטת שהסכום ישולם בסופו של יום, שאז מדובר רק בחוב מוחלט:

"... בתי המשפט סיגלו לעצמם את ההשקפה המקובלת אצל רואי החשבון הדורשת הפרשה בעד חוב תלוי דווקא, כאשר הפרשה כזאת אפשרית ודרושה היא כדי לשקף אל נכון את מצבו הכספי של המפעל. לא היה צורך בכל המאמץ הזה כדי להשיג הכרה, לצורך מס הכנסה, בכל התחייבות ודאית ומוחלטת, שממילא ומאז ומעולם מותר היה להביאה בחשבון הדיווח וההפסד, אפילו טרם נפרע החוב, ובלבד שהחשבונות מתנהלים על בסיס מסחרי (accrual basis)."

77. בעניין גני עופר סוכמו התנאים הנדרשים לניכוי "חוב תלוי" כהוצאה:

"בכלל, התנאים הנדרשים לניכוי 'חוב תלוי' כהוצאה חינם כדלהלן: האחד,



בית המשפט המחוזי בירושלים

ע"מ 15-06-25725 קניון הראל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 16-02-20613 קניון הראל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 15-06-25660 בן דוד סנד נכסים והשקעות בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 15-06-25700 ע.ר.ד. עמרי ורועי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

הנישום מחויב לכלול את החובות התלויים כהפרשה במאזניו בהתאם לעקרונות
חשבונאיים מקובלים; השני, ניתן, בהתבסס על כללי החשבונאות המקובלים,
להגיע לקביעה מוסכמת ומהימנה של גובה החובות התלויים; השלישי, קיימת
מידה הסתברותית גבוהה, אך לא מוחלטת, לכך שהחוב התלוי יהפוך לחוב
מוחלט".

78. כאשר קיבלה קניון הראל את דרישות תשלום הארנונה היה מקום כי דרישות אלה יבואו לידי
ביטוי בדוחותיה הכספיים. לנוכח מעמד השלטון (במקרה זה – השלטון המקומי), רשאית
הייתה קניון הראל להניח כי דרישת תשלום החובה היא מבוססת, כחלק מאמון האזרח
בתקינות התנהלות השלטון (ע"א (י-ם) 5242/04 עיריית בית שמש, נ' ד' רוטשטיין חברה
לבניין ונכסים בע"מ, פ"ד תשס"ג (2) 481).

79. בע"א 600/75 תל רונן קבלנים ובונים בע"מ נ' פקיד השומה תל-אביב (פ"ד לא(2) 763 (1977))
התייחס בית המשפט לרף ההסתברותי הנדרש מן הנישום ועל זכותו של הנישום לטעון טענות
נגד החוב ובכל זאת לדרוש את ההוצאה בניכוי:

"... כשתואר בפסיקה האנגלית והישראלית ובספרי הפרשנים חוב תלוי כחוב
ש'קרוב לוודאי' שיתגבש לחוב מוחלט או ש'הסיכוי שלא יתמלאו התנאים לגיבוש
החוב באופן סופי היה רחוק למדי' – אין להגזים ולייחס לביטויים כאלה כוונה
כאילו מן המידה היה לדרוש דרגה כזאת של הסתברות (Probability) שבמצב לא
נותר כל הבדל בין חוב תלוי לבין חוב וודאי ומוחלט... והייתי רואה בדאגה הלכה
מחייבת נישום לבחור בין זכותו לחלוק על תביעה שהוגשה נגדו, ובין זכותו לטעון
לפני פקיד השומה שהתביעה, כולה או מקצתה, היא רצינית ושעליו להפריש
מהכנסתו את האמצעים הדרושים לסילוקה. אין להעמיד נישום בדילמה כזו, ועל
כן, כפירתו בתביעה אינה יכולה לעמוד כרועץ כלפי פקיד השומה."

כלומר, עצם העובדה שקניון הראל עתרה כנגד חיובה בארנונה וטענה טענות שונות כנגד גובה
החיוב, אינה פוגעת בזכותה לדרוש את ניכוי ההוצאה לצרכי מס: כך צוין בעמ"ה (חי) 157/89
רמדו בע"מ נ' פקיד שומה חיפה, פד"א יט 79:

"כפירה בחבות כלפי התובע, אין בה כשלעצמה למנוע הפרשה בגין אותה תביעה
כחוב תלוי."



בית המשפט המחוזי בירושלים

ע"מ 15-06-25725 קניון הראל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 16-02-20613 קניון הראל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 15-06-25660 בן דוד סנד נכסים והשקעות בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 15-06-25700 ע.ר.ד. עמרי ורועי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

ראוי להדגיש כי קניון הראל כללה בדוחות הכספיים הוצאה בסך 1.8 מיליון ₪ בכל שנה, ולא
את מלוא סכום הדרישה של המועצה (50% מסכום הדרישה) ומדובר בדוחות המבוקרים על
ידי רואי החשבון, עליהם מסתמכים גם נושים של החברה.
81. ראוי לציין כי המשיב החליט לתאם את ההוצאות בשנות המס 2006-08 והכיר בהוצאה בשנת
2009 בלבד. אומנם מדובר בהפרש עיתוי, אולם הייתה לכך השפעה מעשית, הואיל וההפרשה
נדרשה בשנות מס בהן שיעור המס היה גבוה משיעור המס בשנה בה בוטלה ההפרשה.
82. לדידי, המשיב לא העלה כל נימוק ענייני מדוע האומדן של ההוצאה לא היה סביר, פרט לכך
שבדיעבד הוברר כי הסכום ששולם בפועל למועצה, בעקבות ההליכים המשפטיים, היה נמוך
בצורה משמעותית מסכומי ההפרשה. זוהי חוכמה בדיעבד והמבחן הוא לא התוצאה
שהתבררה לאחר שנים ("ex post"), אלא הסתברות הפיכת החוב התלוי לתשלום בפועל,
כאשר היא מוערכת מראש ("ex ante"). שוכנעתי, כי הפרשה בגובה של 50% מסכום דרישת
הארנונה על ידי המועצה היא בנסיבות העניין הפרשה סבירה ולא רחוקה וסתמית ויש מקום,
אפוא, להתערב בהחלטת המשיב.

סיכום ומסקנות

83. לאור כל האמור לעיל, ניתן לסכם את התוצאה בכל הסוגיות שבמחלוקת, כדלקמן:
א. בסוגיה הראשונה (רווחי שערוד), הערעורים נדחים, לאור ההלכה שנקבעה בעניין
קניון דרורים, לפיה אין מקום להכיר ברווחי שערוד כהכנסה חייבת במס לפי סעיף
126(ב) לפקודה, ואין מקום לפטור את בעלות המניות מתשלום מס בגין ההכנסות
מדיבידנדים שחולקו להן על ידי קניון הראל.
ב. בסוגיה השנייה (הוצאות מימון) הערעורים נדחים, לאחר שנקבע כי אין קשר קרוב
וישיר בין השימוש בהלוואות ובין השגת ההכנסה ואין מקום להחריג את המקרה
מהכלל שאינו מכיר בקשר עקיף בין ההלוואה לייצור ההכנסה.
ג. בסוגיה השלישית (הוצאות תיקון הגג), הערעורים נדחים, לאחר שנקבע כי ההוצאות
בסדר גודל של כ- 23 מיליון ₪ אינן מהוות הוצאות לתיקון הגג, אלא מהוות שיפור
הנכס והשבחתו, ואינן מותרות כהוצאה פירותית. כאמור לעיל, לא נמצא מקום
להגדיל את שיעור הפחת.
ד. בסוגיה הרביעית (הפרשה לארנונה), מתקבל הערעור, לאחר שנקבע כי יש מקום
להתיר את ההפרשה שביצעה קניון הראל, כהוצאה לצרכי מס בשנים 2006-08.



בית המשפט המחוזי בירושלים

ע"מ 15-06-25725 קניון הראל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 16-02-20613 קניון הראל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 15-06-25660 בן דוד סנד נכסים והשקעות בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 15-06-25700 ע.ר.ד. עמרי ורועי בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

ה. המחלוקת בעניין קנס הגירעון התייתרה לאחר שהמשיב החליט לוותר על החיוב בקנס (עמ' 39 לפרוטוקול, שורות 14-6).

סוף דבר

84. לאור כל האמור לעיל, הערעורים נדחים בזאת ביחס למרבית הסוגיות, למעט בסוגיה הנוגעת להתרת ההפרשה לארנונה כהוצאה לצרכי מס, כאמור לעיל בפסקה 83(ד).

85. לאור התוצאה, המערערות ישלמו ביחד ולחוד למשיב הוצאות ושכר טרחת עו"ד בסכום כולל של 35,000 ₪ וזאת בתוך 45 ימים מהיום. לאחר מועד זה יתווספו לסכום החיוב הפרשי הצמדה וריבית כחוק, עד למועד התשלום בפועל.

המזכירות תשלח את פסק הדין לב"כ הצדדים.

ניתן לפרסם את פסק הדין.

ניתן היום, כ"ו תשרי תשפ"א, 14 אוקטובר 2020, בהעדר הצדדים.

אביגדור דורות, שופט