



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 12214-12-09 אמות השקעות בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים

1 בשנות המס 2005 ו 2006 דיווחה המערערת על הכנסות שוטפות מהשכרת הנכסים בקנדה וניכתה
2 הוצאות פחת על נכסים אלה. דיווחי המערערת לשנות המס 2005 ו 2006 נבחנו והתקבלו על ידי
3 המשיב.

4

5

המחלוקת בין הצדדים

6

7 בין הצדדים התגלעה מחלוקת בשאלה האם נוכח רכישת הנכסים בקנדה זכאית המערערת לדחיית
8 מועד החיוב במס ריווח הון בגין מכירת הנכסים באנגליה, מכוח הוראות סעיף 96 לפקודה.

9

10

עיקר טענות המערערת

11

12 המערערת מכרה את הנכסים באנגליה ורכשה כנכסי חילוף אחרים את הנכסים בקנדה באמצעות
13 החברה הקנדית.

14

15 מוסיפה המערערת וטוענת כי היא עומדת בכל התנאים הקבועים בסעיף 96 לפקודה לצורך החלתו
16 על מכירת הנכסים באנגליה.

17

18 עוד טוענת המערערת כי המשיב לא חלק על כך שהכנסות השכירות השוטפות מהנכסים בקנדה הן
19 הכנסותיה של המערערת ואף לא חלק על הפחת שתבעה המערערת בגין נכסים אלה בשנות המס
20 2005 ו 2006. לפיכך ומשהשומות לשנות המס 2005 ו 2006 הפכו סופיות, מושק המשיב מלטעון
21 שהנכסים בקנדה אינם נכסיה של המערערת או שנכסים אלה אינם ברי פחת.

22

23

עיקר טענות המשיב

24

25 המערערת לא רכשה בעצמה את הנכסים בקנדה אלא זכות בנאמנות זרה. לחילופין טוען המשיב, כי
26 אפילו נראה לצרכי מס, בנאמנות הזרה כאילו זו המערערת, גם אז רכשה המערערת מניות של
27 החברה הקנדית ולא נכסי מקרקעין.

28

29 מוסיף וטוען המשיב כי הנכסים שרכשה המערערת בין אם הם זכות בנאמנות זרה ובין אם הם
30 מניות בחברה הקנדית, אינם בגדר "נכס אחר לחילוף הנכס שמכר" הקבוע בסעיף 96 לפקודה, משום
31 שאינם נכסים בני פחת ואף לא נכסים בעלי אופי דומה לנכסים שמכרה המערערת באנגליה.

32

33 עוד טוען המשיב, כי תכליתו של סעיף 96 לפקודה לעודד מפעלים ועסקים להחליף ולחדש ציוד
34 ומכונות כדי להתייעל מה שאין כן ביחס לנכסי מקרקעין, כל שכן נכסי מקרקעין בחוץ לארץ.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 12214-12-09 אמות השקעות בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים

1 המחוקק לא ראה לנכון ליתן הטבת מס ברכישת מקרקעין בישראל, ועל כן, אין הגיון ליתן הטבת
2 מס ברכישת מקרקעין דווקא בחוץ לארץ.
3
4 כן טוען המשיב, כי ברכישת הנכסים בקנדה אין המשכיות להחזקת הנכסים באנגליה על ידי
5 המערערת אלא תפנית עסקית וגאוגרפית. למעשה מדובר בסיוע פרק עסקי אחד ותחילת פרק עסקי
6 אחר תוך הקמת מרכז ריווח במדינה אחרת ביבשת אחרת.
7

דיון

8
9
10 1. סעיף 96 לפקודה, העוסק בריווח הון מנכס שנקבע לו פחת, קובע:

11
12 **"נבע לנישום ריווח הון ממכירת נכס בר-פחת, ותוך תקופה של שנים**
13 **עשר חודשים לאחר יום המכירה, או של ארבעה חודשים לפניו, רכש נכס**
14 **אחר לחילוף הנכס שמכר, במחיר העולה על יתרת המחיר המקורי של**
15 **הנכס שמכר, רשאי הנישום לתבוע שייחשב כריווח הון רק הסכום שבו**
16 **עודפת התמורה שנתקבלה בעד הנכס שמכר על מחיר הנכס שרכש**
17 **ורשאי הוא לעשות כן לגבי ריווח ההון כולו או לגבי ריווח ההון הריאלי**
18 **בלבד; ומשעשה כן, הרי לעניין חישוב ריווח ההון על הנכס שרכש,**
19 **לכשיימכר, וסכום הפחת הניתן עליו לפי סעיף 21, יוקטן המחיר**
20 **המקורי שלו בכל סכום של ריווח הון שהיה לו במכירה הקודמת ולא**
21 **נתחייב במס בגלל תביעתו של הנישום..."**
22

23 הוראות סעיף 96 לפקודה נועדו לעודד מפעלים ועסקים לחדש נכס בר פחת כדי לייעל את
24 פעילותם הכלכלית. זאת, בדרך של דחיית תשלום המס על ריווח ההון הנצמח ממכירת
25 הנכס עד למכירת הנכס אחר שיירכש לחילוף הנכס הנמכר, ובתנאי שהנכס החדש נרכש
26 בתוך תקופה של 4 חודשים קודם למכירה או 12 חודשים לאחר המכירה.
27

28 יוער, כי נוסחו של סעיף 96 לפקודה שונה בחוק לשינוי סדרי עדיפויות לאומיים (תיקוני
29 חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנים 2013 ו- 2014), התשע"ג – 2013 (שם, סעיף 40 (20)
30 לחוק), באופן שהוחרג מתחולתו ריווח הון ממכירת נכס שהוא זכות במקרקעין הנמצאים
31 מחוץ לישראל. נוכח התיקון האמור מתעוררת השאלה האם עד לתיקון זה חלו הוראות
32 סעיף 96 על ריווח הון ממכירת נכס שהוא זכות במקרקעין הנמצאים מחוץ לישראל כטענת
33 המערערת או שאף קודם לכן לא חלו הוראות סעיף 96 על נכס כאמור, כטענת המשיב.
34 בעניין זה נכון להתייחס לאמור בע"מ 130/81 פקיד שומה ת"א 2 נ' אשכנזי יהושע (פורסם
35 במיסיים) (להלן: "עניין אשכנזי"), הנזכר בסיכומי המערערת, לפיו נוכח הגדרת "נכס"



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 12214-12-09 אמות השקעות בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים

- 1 בסעיף 88 לפקודה יש להוציא מתחולת סעיף 96 לפקודה, נכסי מקרקעין עליהם חל חוק מס
 2 שבת. עם זאת יש לציין כי אין באמור בעניין אשכנזי כדי לשלול את האפשרות שקודם
 3 לתיקון האמור ניתן היה להחיל את הוראות סעיף 96 לפקודה על נכסי מקרקעין הנמצאים
 4 מחוץ לישראל. אלא שנוכח מסקנותיי בשאלת הבעלות על הנכסים בקנדה כפי שיפורט
 5 להלן, איני רואה צורך להכריע בעניין זה במסגרת הדיון כאן, במיוחד בהתחשב בכך שעניין
 6 זה הוסדר במסגרת התיקון האמור של סעיף 96 לפקודה.
- 7
- 8 2. לטענת המשיב, הנכסים באנגליה נמכרו על ידי המערערת בעוד הנכסים בקנדה נרכשו על
 9 ידי החברה הקנדית ולא על ידי המערערת. לפיכך ומשאין מדובר באותם גופים אין להחיל
 10 את הוראות סעיף 96 לפקודה, על מכירת הנכסים באנגליה.
- 11
- 12 חברה הינה אישיות משפטית כשרה לכל זכות, חובה ופעולה המתיישבת עם אופייה וטבעה
 13 כגוף מואגד (סעיף 4 לחוק החברות, התשנ"ט – 1999), וככלל אין זהות בין בעלי מניות
 14 בחברה לבין החברה ובהתאם אין לייחס זכויות וחובות של חברה לבעלי מניותיה. כך אף
 15 בדיני המס. בד"נ 1/76 רפס אלקטרוניקה בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים (פורסם
 16 בתקדוף), דן בית המשפט ביחס בין חברה לבין בעלי המניות בענייני מס ובין היתר, קבע
 17 (שם, פסקה 3 לפסק הדין של כבוד השופט י' כהן):
- 18
- 19 **"כלל ידוע הוא שיש להפריד בענייני מס בין תאגיד ורווחיו לבין חברי**
 20 **התאגיד, ולצרכי כלל זה אין נפקא מינה שמבחינה מעשית וכלכלית**
 21 **קיימת זהות ביניהם. עקרון ההפרדה פועל לפעמים לטובת הנישום**
 22 **ולפעמים לטובת שלטונות המס...**
- 23 ...
- 24 **כלל חברה אישיות משפטית משלה, הנבדלת מאישיותם של בעלי**
 25 **מניותיה; רכושה ועסקיה של החברה שייכים לה ולא לבעלי מניותיה**
 26 **והמס הקשור עם רווחיה חל עליה ולא על בעלי מניותיה."**
- 27
- 28 3. נוכח ההלכה שנקבעה לעיל ומשאין חולק שהנכסים בקנדה נרכשו על ידי החברה הקנדית
 29 ולא על ידי המערערת, אין לראות במערערת כמי שרכשה את הנכסים בקנדה, וממילא אין
 30 לראות במערערת כמי שרכשה נכסים אחרים לחילוף הנכסים שמכרה באנגליה.
- 31
- 32 4. טענת המערערת לפיה נוכח אישור דוחות המס לשנים 2005 ו – 2006 מודה המשיב
 33 שהנכסים בקנדה שייכים למערערת, ועל כן, מנוע הוא מלטעון שהנכסים בקנדה אינם של
 34 המערערת, אינה מקובלת עליי. בשנת 2005, עוד בטרם רכשה את הנכסים בקנדה פנתה
 35 המערערת אל המשיב בבקשה לקבלת אישור להחלת הוראות סעיף 96 לפקודה. לאחר



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 12214-12-09 אמות השקעות בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים

- 1 דיונים בנושא נדחתה פנייה זו (סעיף 3 לרשימה המוסכמת של עובדות). זאת ועוד. ביום
 2 29.9.2005 ולאחר רכישת הנכסים בקנדה על ידי החברה הקנדית, פנתה המערערת אל
 3 המשיב והודיעה לו כי יש לראותה כבעלת הזכות הקניינית בנכסים בקנדה. המשיב דחה גם
 4 פנייה זו של המערערת (סעיף 11 לסיכומי המערערת). ממילא, נמצא כי עוד קודם לרכישת
 5 הנכסים בקנדה וגם לאחר מכן, גילה המשיב דעתו לפיה אין הוא רואה במערערת כבעלים
 6 של הנכסים בקנדה. יתר על כן, צו השומה נשוא ערעור זה הוצא על ידי המשיב עוד בטרם
 7 אושרו דוחות המס של המערערת לשנים 2005 ו- 2006. משגילה המשיב את דעתו בעניין
 8 הנכסים בקנדה באופן מיוחד ומפורש ואף קבע בצו את השומה לשנת 2004 בהתאם
 9 לתפיסתו לפיה הנכסים בקנדה אינם בבעלות המערערת, אין המערערת יכולה להיבנות
 10 מאישור דוחות המס לשנים 2005 ו- 2006.
 11
 12 אוסיף, כי טענת המשיב לפיה למרות המחלוקת בינו לבין המערערת בעניין הנכסים בקנדה,
 13 לא ראה לנכון לשנות מהמוצהר על ידי המערערת בשנות המס 2005 ו- 2006 משום שסבר
 14 שבכל מקרה חבה המערערת על הכנסות אלה כהכנסה מדיבידנד או דיבידנד רעיוני
 15 ובמקביל יש להתיר לה הוצאות ובכלל זה הוצאות פחת, נראית סבירה.
 16
 17 מכל מקום, בהתחשב במכלול הנסיבות שפורטו לעיל, אין בהתנהלות המשיב בעניין דוחות
 18 המס של המערערת לשנים 2005 ו- 2006, כדי למנוע מהמשיב לעמוד על טענותיו בערעור
 19 כאן.
 20
 21 5. מוסיפה המערערת וטוענת, כי יש לראות רכישת מניות של חברה המחזיקה אך ורק נכס
 22 נדלין מניב, כרכישת נכס בר-פחת במישרין, ועל כן, יש לראות במערערת אשר רכשה את
 23 מניות החברה הקנדית כמי שרכשה את הנכסים בקנדה במישרין.
 24
 25 טענה זו של המערערת, חותרת תחת עקרון האישיות המשפטית הנפרדת של החברה, עליו
 26 עמדת קודם ובהעדר הוראת חוק אין לעקוף עקרון זה אף אם מבחינה מעשית שולט בעל
 27 מניות בנכסי חברה. בסיכומיה הצביעה המערערת על פסקי דין אשר לטענתה תומכים
 28 בפירוש מרחיב של הוראות חוק שנועדו להיטיב עם נישומים, אולם היא לא השכילה
 29 להצביע על פסקי דין מהם ניתן ללמוד שלצורך החלת הוראת חוק המטיבה עם הנישום יש
 30 להתעלם מעקרון האישיות המשפטית הנפרדת של חברה.
 31
 32 אוסיף, כי מקובלת עליי טענת המשיב לפיה משבחרה המערערת לפעול בקנדה בדרך בה
 33 פעלה מטעמים שבטובתה, אין היא רשאית לבור לה דרך אחרת נוחה יותר לצרכי המס
 34 בישראל.
 35



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 12214-12-09 אמות השקעות בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים

1 יוער, כי בשונה מנישומים אשר ככלל נבחנו על פי מעשיהם ופעולותיהם הכלכליות, רשאי
 2 המשיב בכפוף לאמות המידה הקבועות בדין להתעלם ממצג שמציג בפניו נישום במטרה
 3 להפחית מס, מקום שמתבררת מציאות כלכלית שונה, ראה לדוגמא עמ"ה 1029/00 יצחק
 4 ניאגו ז"ל ואח' נ' פקיד שומה כפר סבא (פורסם בתקדין) הנוכר בסיכומי המערערת (להלן:
 5 "עניין ניאגו"). עוד אעיר כי אין באמור בעניין ניאגו כדי לסייע למערערת. באותו עניין נדרש
 6 בית המשפט להכריע בשאלה האם עסקי חברה נוהלו על ידי מנהלים שישבו בישראל כטענת
 7 המשיב שם או על ידי מנהלים שישבו בחוץ לארץ כטענת המערער שם. בניגוד לטענת
 8 המערערת לא נקבע בעניין ניאגו "כי קיימים מצבים בהם יש להתעלם מקיומה של חברה"
 9 (סעיף 61 לסיכומי המערערת) אלא שהשליטה בחברה ובעסקיה נעשתה על ידי מנהלים
 10 שישבו בישראל ולא על ידי המנהלים למראית עין שישבו בחוץ לארץ.
 11
 12 מכל מקום, בהתחשב בנסיבות העניין כמפורט לעיל, איני רואה הצדקה לחרוג מעקרון
 13 האישינות הנפרדת בעניינו, ועל כן, אין לייחס למערערת את רכישת הנכסים בקנדה. מה גם
 14 שלא נטען כי המערערת היא הנהנית כשחברה הקנדית היא הנאמן בה ולו בנאמנות נסתרת.
 15 הרכישה בקנדה בוצעה בידי חברה קנדית מטעמים שרק נרמזו. אותם טעמים, יש להניח
 16 מונעים מהמערערת לטעון כי היא הנהנית והבעלים האמיתית של הנכסים הקנדיים. הטענה
 17 כאמור לא נטענה כך חזיתית ואף אם נטענה במשמע, אין זה המקום על רקע מכלול
 18 הנסיבות כאמור ובכללן כאשר המערערת עומדת מאחורי שני חוצצים שבינה לבין הנכסים
 19 הקנדיים (הנאמנות והחברה הקנדית) ועל רקע תכלית סעיף 96 להכיר במערערת כיוצרת
 20 השליחות הנסתרת והנהנית בה כשהחברה הקנדית היא רק שולחתה ולו לצרכי מס.
 21
 22 6. טענת המערערת כאילו יש לראות במניות החברה הקנדית שרכשה באמצעות הנאמנות
 23 הזרה, כ"נכס אחר לחילוף הנכס שנמכר", אף היא אינה נראית לי. מקובל עליי שיש לפרש
 24 את המונח "נכס אחר לחילוף" הנוכר בסעיף 96 לפקודה, באופן שיאפשר לנישום לחדש את
 25 צידו ולייעל את עבודתו גם כאשר מדובר ברכישת מכונה חדשה ושונה במאפייניה הטכניים
 26 מהמכונה הישנה של הנישום, דבר המתבקש בעת חידוש וייעול העסק. אולם משאמרנו
 27 שסעיף 96 לפקודה נועד לאפשר ייעול וחידוש הציד והמכונות המשמשים את עסקו של
 28 הנישום, ממילא מתחייבת הגבלה של הנכס לחילוף רק לנכס המשמש את אותו עסק ולא
 29 עסק אחר של הנישום. בכך שונה עמדתי מהעמדה שנקבעה בעמ"ה 8/84 אהרון יוסף נ' פ"ש
 30 ת"א 2 (פורסם במיסים) (להלן: "עניין אהרון יוסף"), ראה גם עמ"ה 193/89 צ'רני ישראל נ'
 31 פ"ש עכ" (פורסם במיסים) (להלן: "עניין צ'רני"). המערערת מבקשת להשוות בין נכס
 32 מקרקעין מניב (הנכסים באנגליה) לבין מניות החברה הקנדית. נכסים אלה שונים בתכלית
 33 זה מזה ולמעשה מדובר בנכסים המשמשים עסקים שונים במהותם אף שבבסיס שני עסקים
 34 אלה מצוי נכס מקרקעין מניב. על כן לטעמי, אין לראותם כנכסים ברי חילוף לצורך סעיף
 35 96 לפקודה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 12214-12-09 אמות השקעות בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים

1

2 לכך, יש להוסיף כי בניגוד לטענת המערערת, על פי הגיונם של דברים ובהתחשב בסיפא של
3 סעיף 96 לפקודה, נראה כי בסעיף 96 לפקודה גלומה דרישה שגם הנכס הנרכש יהיה נכס
4 בר-פחת. יוער כי בפסקי הדין עליהם מצביעה המערערת בסיכומיה (עמ"ה 6+7/77 באומל נ'
5 פ"ש חיפה (פורסם בתקדיון), עניין אשכנזי ועניין אהרון יוסף), נדונו מקרים בהם רכשו
6 הנישומים נכסים ברי פחת ובכך יש כדי לתמוך במסקנה שלעיל. ראוי לציין כי בעניין אהרון
7 יוסף, עליו נסמכת המערערת נקבע במפורש שהנכס הנרכש צריך שיהיה אף הוא נכס
8 בר-פחת.

9

10 7. נוכח מסקנתי שלעיל, נראה שהמערערת אינה באה בגדרו של סעיף 96 לפקודה, ואינה
11 זכאית לדחיית המס הגלומה בו, ומשכך איני רואה צורך להידרש לטענות המערערת באשר
12 לקיום התנאים הנוספים הקבועים בסעיף 96 לפקודה או לטענות נוספות שהעלו הצדדים.

13

14

15

סוף דבר

16

17

הערעור נדחה.

18

19 בהתחשב בהסכמות אליהם הגיעו המערערת והמשיב באשר לאופן ניהול ההליך וקידומו, תישא
20 המערערת בהוצאות המשפט ושכ"ט עו"ד המשיב בסך כולל של 18,000 ₪ בלבד. סכום זה יישא
21 הפרשי הצמדה וריבית מהיום אלא אם יוסדר בתוך 35 יום.

22

23

מזכירות בית המשפט תמציא את פסק הדין לבאי כח הצדדים

24

ניתן היום כ"ז בתשרי תשע"ד, 1.10.2013, בהעדר הצדדים.

25

26

27

28

מגן אלטוביה

מגן אלטוביה, שופט

29

30

31

32

33