



**בית המשפט המחוזי בירושלים  
לפני כב' השופט אביגדור דורות**

ע"מ 17-12-36977 משה קול ובניו חברה לניהול בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1 12 בינואר 2021

ע"מ 17-12-37033 משה קול נ' פקיד שומה ירושלים 1

המערערת בע"מ 17-12-36977

בעניין: משה קול ובניו חברה לניהול בע"מ

המערער בע"מ 17-12-37033

משה קול

שניהם ע"י ב"כ עו"ד דוד קמחין

- נ ג ד -

**פקיד שומה ירושלים 1**

ע"י ב"כ עו"ד רועי כהן  
מפרקליטות מחוז ירושלים (אזרחי)

המשיב

## פסק דין

פסק דין זה עוסק בשני ערעורים שהוגשו בנפרד והדיון בהם אוחד. הערעורים הוגשו בהתאם לתקנה 2 לתקנות בית המשפט (ערעורים בענייני מס הכנסה), התשל"ט-1978 (להלן: "התקנות") נגד שומות מס הכנסה של פקיד שומה ירושלים 1 (להלן: "המשיב"). ערעורו של משה קול (להלן: "המערער") מתייחס לשומת מס הכנסה לשנים 2012-2014, וערעורה של החברה משה קול ובניו חברה לניהול בע"מ (להלן: "החברה" ו/או "המערערת") הוגש בנוגע לשומת מס הכנסה לשנים 2003-2014.

### העובדות הדרושות לעניין

1. המערער הוא הבעלים של נכס מסחרי ברחוב יד החרוצים 22, ירושלים (להלן: "הנכס"). הנכס מושכר למשרדים וחנויות וכן פעילים בו שני אולמות אירועים.
2. המערער מחזיק כיום במלוא הון המניות של החברה וכן בהון המניות של חברה נוספת ששמה ביג פאלאס (1994) בע"מ (להלן: "ביג פאלאס").
3. המערער הקים, יחד עם אחרים, את החברה בשנת 1993 ובאותה שנה היא רכשה את המגרש והקימה עליו את הנכס. בשנת 2003 נכנסה החברה להליכי פירוק ובמסגרתם מונה לחברה מפרק ונפתחו הליכי כינוס נכסים אשר במסגרתם נמכר הנכס למערער בשנת 2005. מכירת הנכס מוסתה בעת המכירה על ידי מנהל מיסוי מקרקעין כעסקה הונית החייבת במס שבח. בהמשך לאמור, במסגרת מכירת החברה, רכש המערער את מלוא



**בית המשפט המחוזי בירושלים**  
**לפני כב' השופט אביגדור דורות**

ע"מ 17-12-36977 משה קול ובניו חברה לניהול בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1 12 בינואר 2021

ע"מ 17-12-37033 משה קול נ' פקיד שומה ירושלים 1

מניות החברה מהמפרק בתמורה לסך של 10,000 ₪.

4. נכון ליום 31.12.2011 היה לחברה גירעון הוני בסך של 25.9 מיליון ₪ ויתרת הפסדים להעברה לשנת המס הבאה בסכום זהה.

5. לאחר סיום הליך הפירוק (6.9.2012), ביטל בית המשפט את צו הפירוק והחברה חזרה לשליטת המערער לאחר שרכש, כאמור, את מלוא מניות החברה במסגרת הליך הפירוק.

6. דוחות החברה לשנים 2003-2011 הוגשו במאוחד ביום 21.1.2013. במסגרת הדוחות שהוגשו הצהירה החברה כי אינה פעילה וכי אין לה הכנסות כלל.

7. ביום 11.8.2013 הגישה החברה דוחות מתוקנים לשנים 2003-2011. במסגרת הדוחות המתוקנות נכללו הפסדים שוטפים הנובעים מהוצאות מימון וכן, הפסדים מועברים משנת 2002 אשר יצרו לחברה הפסד מועבר ליום 31.12.2011. לטענת המשיב, ההפסדים המועברים נובעים כולם מההשקעה של החברה בנכס.

8. ביום 11.9.2012 נחתם הסכם בין המערער והחברה, לתקופה של 60 חודשים, אשר במסגרתו הוסדרו היחסים ביניהם אשר עיקרם יובאו להלן:

א. החברה התחייבה לנהל עבור המערער את הנכס ובתמורה תקבל לידיה את מלוא הכנסות השכירות שיתקבלו מהשוכרים.

ב. החברה תפעל להשקיע בנכס, לפתח אותו ולשאת בכלל העלויות וההוצאות הקשורות בתפעולו.

ג. המערער יזכה לקבל שכר שנתי בגובה של 96,000 ₪.

9. בהמשך להסכם הניהול האמור, דיווחה החברה בשנים 2012-2014 על הכנסות מפעילות השכרת הנכס נטו, באופן הבא:

עבור שנת 2012 – 2,861,223 ₪;

עבור שנת 2013 – 556,325 ₪;



**בית המשפט המחוזי בירושלים**  
**לפני כב' השופט אביגדור דורות**

ע"מ 17-12-36977 משה קול ובניו חברה לניהול בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1 12 בינואר 2021

ע"מ 17-12-37033 משה קול נ' פקיד שומה ירושלים 1

עבור שנת 2013 – 1,272,133 ₪ ;

עבור שנת 2014 – 1,032,765 ₪.

10. המערערים קיזזו את מלוא ההכנסות בגין השנים האמורות בהפסדים המועברים של החברה. בהמשך לאמור, המשיב הוציא שומות הן למערערת והן למערער. למערער הוצאה שומה בגין השנים 2012-2014 ולמערערת עבור השנים 2003-2014.

**השומה למערער (ע"מ 17-12-37033)**

11. במסגרת השומה שהוצאה למערער, קבע המשיב כי לא היה צורך כלכלי או מסחרי אמיתי בהעברת ניהול הנכס לידיה של החברה. עלויות השיפוץ והתחזוקה של הנכס שולמו מתוך הכנסות השכירות ולא מהונה העצמי של החברה, שבמועד חתימת ההסכם היה בגירעון משמעותי.

12. בנוסף, נקבע כי בנו של המערער, עורך הדין רוני קול, ניהל את הנכס באמצעות חברת 'ביג פאלאס' ופעל בקשר לזכויות המשפטיות של הנכס שנים רבות לפני שנת 2012, כך שההסכם לא הביא לשינוי מהותי בצורת הניהול של הנכס. המערער לא סיפק הסבר משכנע כיצד בנו לא יכול היה להמשיך ולנהל את השכרת הנכס 'כנותן שירותים' ישירות למערער. בנוסף, לא הוסבר באופן משביע רצון כיצד ניהול ההשכרה של הנכס עבר מהחברה לחברת 'ביג פאלאס' וחזרה לחברה באופן כזה המעורר חשדות כי הדבר נעשה באופן פיקטיבי בלבד.

13. עוד נקבע בשומה כי ההשקעה הראשונה בנכס בוצעה בטרם חתימת הסכם הניהול והעלויות שהושקעו בנכס לאורך השנים הצטברו לסך של כמיליון ₪ בלבד. לעומת זאת, הכנסות השכירות מהן נהנתה החברה בשנים אלו היו בהיקף של למעלה משני מיליון ₪ לשנה בממוצע.

14. המשיב קבע שהנכס נמצא בשליטתו המלאה של המערער. הוא תבע בגינו הוצאות וניהל באופן אישי מערכה משפטית בגין תשלומי הארנונה החלים עליו. כמו כן, קבע המשיב שהמערער משך מהחברה כספים כהכנסות שכירות, לפי ראות עיניו ואף החליט היכן ידווחו ההכנסות הנובעות מהנכס, הכל לפי רצונו. עוד קבע המשיב כי המערער השתמש בחברה על מנת לקזז כספים מחובות המס שלו וזאת באופן פיקטיבי וללא הצדקה



**בית המשפט המחוזי בירושלים**  
**לפני כב' השופט אביגדור דורות**

ע"מ 17-12-36977 משה קול ובניו חברה לניהול בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1 12 בינואר 2021

ע"מ 17-12-37033 משה קול נ' פקיד שומה ירושלים 1

מסחרית לכך.

15. במסגרת השומה נקבע כי ההלכה קובעת כי "בעל הנכס הוא בעל הפרי". על כן, לפי הוראות סעיפים 82 ו-84 לפקודה, יש לזקוף את ההכנסה החייבת מהנכס לזכות המערער ולא לזכות החברה. המשיב קבע כי לא קיים טעם מסחרי או כלכלי בהעברת ניהול הנכס דווקא לחברה. מעבר לכך, קבע המשיב שההתקשרות הנטענת בין המערער והחברה נעשתה שלא בתום לב ושימשה את המערער לצורך הימנעות מתשלום מס. על כן, פעילות השכרת הנכס לרבות כל ההכנסות וההוצאות הנובעות ממנו, היא פעילות שצריכה להיות מדווחת בתיקו האישי של המערער. בהתאם לכך, קבע המשיב כי ההכנסה החייבת מהנכס וכן ההכנסות שלא דווחו על-ידו מהוות הכנסות שכירות בידי המערער, החייבות במס לפי הוראות סעיף 121 לפקודה.

16. במסגרת השומה קבע המשיב באופן חלופי כי הפעולות שביצע המערער, לרבות עריכת הסכם הניהול עם החברה, הדיווח על ההכנסה החייבת מהנכס בחברה וקיצוץ כנגד ההפסדים המועברים, נטולות טעם מסחרי יסודי והן בגדר עסקה מלאכותית או עסקה שאחת ממטרותיה העיקריות, אם לא היחידה, היא הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותה כאמור בסעיף 86 לפקודה.

17. בנושא אחר, קבע המשיב כי במאזני הבוחן של המערער רשומות מספר יתרות חו"ז, הן בחובה והן בזכות כתוצאה מהעברות כספים שבוצעו מול 'ביג פאלאס'. המשיב קבע שנכון לתאריך 31.12.2014 סך יתרות החו"ז נטו בגין 'ביג פאלאס' הוא בגובה 2,831,271 ₪ בזכות. המשיב ביקש הסברים מהמערער לגבי יתרות הזכות אך לטענתו לא נענה. המשיב קבע שיתרת הזכות שטרם הוחזרה היא בבחינת חוב של המערער כלפי 'ביג פאלאס' שנמחל לו על-ידי 'ביג פאלאס' ולכן הוא מהווה הכנסה חייבת של המערער. יתרת הזכות בסך של 2,831,271 ₪, מהווה הכנסה מדמי ניהול ו/או ממשכורת ו/או מכל מקור אחר לפי סעיפים (1)2, (2)2, או (10)2 לפקודה, בהתאמה, החייבת במס בהתאם לשיעורים הקבועים בסעיף 121 לפקודה. לחילופין, קבע המשיב כי ככל שיוכח כי ל'ביג פאלאס' היו הכנסות חייבות המאפשרות חלוקת דיבידנד, ייקבע כי המשיכות מ'ביג פאלאס' מהוות הכנסה מדיבידנד לפי סעיף (4)2 לפקודה.

18. עוד קבע המשיב במסגרת השומה כי בספרי החברה רשומה, נכון ליום 31.12.2002, יתרת חובה על סך 17,936,053 ₪ כלפי בעלי המניות. בשנים 2003-2011 רשמה החברה הוצאות מימון שהגדילו את יתרת בעלי המניות, כך שנכון ליום 31.12.2011 עמדה יתרת בעלי





**בית המשפט המחוזי בירושלים**  
**לפני כב' השופט אביגדור דורות**

ע"מ 17-12-36977 משה קול ובניו חברה לניהול בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1 12 בינואר 2021

ע"מ 17-12-37033 משה קול נ' פקיד שומה ירושלים 1

המניות על סך של 25,907,056 ₪. יתרה זו נשארה ללא שינוי בשנות המס האמורות.

19. בשומות שהוציא המשיב לחברה, קבע המשיב שיתרה זו מהווה הכנסה ממחילת חוב בידי החברה לבעלי המניות שלה בשנת 2012. המערער טען בדיוני השומה שמדובר בהלוואת בעלים שהמערער ושני שותפיו הקודמים בחברה (חברת גרנד סנטר וחברת דורין מדע, שהיו בעבר בעלי מניות בחברה עד הליך הכינוס) העבירו לחברה. בהתאם לכך, טען המערער בדיוני שלב א' כי 33.3% מיתרת בעלי המניות שייכת למערער ועל כן, כתוצאה ממחילת החוב נוצר למערער הפסד הון לפי חלקו בהון החברה. המשיב קבע שלא הוצגו בפניו אסמכתאות לחלקו של המערער ביתרת בעלי המניות. הוא הוסיף שבדיוני שלב ב' טען המערער כי חלקו ביתרת בעלי המניות מהווה 52% ולא 33.3%. יתרה מכך, קבע המשיב, שאין בדיווחי המערער עקביות ביחס לחלקו ביתרת בעלי המניות. כך לדוגמא, במאזני הבוחן המפורטים של המערער, עמדה יתרת החובה של החברה כלפי המערער על סך של 5,313,425 ₪ המהווים 20.5% בלבד מיתרת בעלי המניות. בהצהרת ההון ליום 31.12.2014 דיווח המערער על יתרת חוב של החברה בסך 8,156,515 ₪ המהווים 33.3% מסך ההתחייבויות לבעלי העניין. המשיב קבע עוד שמבדיקה שהוא ערך לגבי שנת 2007 ואילך נמצא כי המערער כלל לא דיווח על הכנסות מריבית. לאור האמור, לא קיבל המשיב את טענות המערער בעניין הפסד ההון בגין מחילת החוב.

20. בעקבות כל האמור ולסיכום השומה קבע המשיב כי יש להשית על המערער קנס גירעון בגין התרשלות בעריכת הדוחות לשנים 2012-2014.

### השומה לחברה

21. במסגרת השומה לחברה לא התיר המשיב לחברה לקזז הכנסות שכירות מהנכס כנגד הפסדים מועברים של החברה. בבדיקה שערך המשיב נמצא כי הפסדיה של החברה נובעים כולם מהשקעתה בנכס. כלומר, מהפסדים שנגרמו לה כתוצאה ממכירת הנכס ומהוצאות המימון שהיא תבעה בניכוי בגין הלוואות ששימשו למימון רכישת הנכס. בנוסף, בשנים בהן היה הנכס בבעלות החברה, לא נבעו ממנו הכנסות והוא לא שימש לפעילות עסקית כלשהי. לאור זאת, קבע המשיב שיש לסווג את הפסדיה המועברים של החברה כהפסד הון שחל עליו חלק ה' לפקודה ואין להתיר את קיזוז ההכנסה החייבת מהנכס מהפסדיה המועברים של החברה (זאת, גם בנוגע לדיווח למיסוי מקרקעין בנוגע למכירת הנכס כאמור לעיל). זאת, בהתאם להוראות סעיף 92 לפקודה. השומה לחברה בסוגיה זו, נקבעה על ידי המשיב כשומה חלופית לשומה שהוצאה למערער.



**בית המשפט המחוזי בירושלים**  
**לפני כב' השופט אביגדור דורות**

ע"מ 17-12-36977 משה קול ובניו חברה לניהול בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1 12 בינואר 2021

ע"מ 17-12-37033 משה קול נ' פקיד שומה ירושלים 1

22. במסגרת השומה, המשיב לא אישר את הניכוי של הוצאות המימון בגין הלוואות בעלי מניות שתבעה החברה. המשיב קבע שבספרי החברה רשומה הלוואה מבעלי מניות. יתרת בעלי המניות היא רכיב אחד מתוך סך ההלוואות מבעלי עניין המוצגות בדוחות הכספיים כהתחייבויות לזמן ארוך הנושאות ריבית שנתית בשיעור של 3%. נכון ליום 31.12.2002 עמדה יתרת בעלי המניות על סך של 17,936,053 ₪. בשנים 2003-2011 רשמה החברה הוצאות מימון מצטברות בסך של 7,971,003 ₪ שהגדילו את יתרת בעלי המניות. נכון ליום 31.12.2011 עמדה אותה יתרת על סך של 25,907,056 ₪. יתרה זו נשארה בשנים 2012-2014 ללא שינוי. כל הוצאות המימון נתבעו בניכוי לצרכי מס.

23. במסגרת שלב א' של דיוני השומה טענה החברה כי המערער ושני השותפים הנוספים בחברה (חברת גרנד סנטר וחברת דורין – מדע), שהיו בעבר בעלי מניות בחברה, נתנו לה הלוואות בעלים בכדי לממן את רכישת הנכס. עוד טענה החברה שהשותפים תבעו את חלקם ביתרת בעלי המניות במשך שנים וכי המערער רכש את כלל מניות החברה במסגרת הליך הפירוק. מייצג החברה הוסיף וטען שלדעתו אין סיכוי שהשותפים יקבלו את כספם בחזרה. עם זאת לפקיד השומה לא הוגשו דיווחים התואמים את טענת המייצג בדבר העברת חלקם של השותפים לידי המערער. המשיב קבע כי הוצאות המימון אינן מותרות בניכוי, בין היתר, משום שהוצאות אלה לא הוצאו לצורך ייצור הכנסה כנדרש בסעיף 17 רישא לפקודה ומשום שהוצאות המימון אינן בגדר ריבית או הפרשי הצמדה שמשותלים על הון ששימש בהשגת ההכנסה כנדרש בסעיף 17(1) לפקודה. עוד נקבע כי הוצאות המימון לא שולמו בפועל והמערער לא דיווח על הכנסות מימון בגינן, על כן, ככל שיוכח כי חלק מיתרת בעלי המניות שייכת למערער, אין להתיר בניכוי את החלק מהוצאות המימון המיוחס לו.

24. לחילופין, קבע המשיב כי הוצאות המימון מהוות הכנסה ממחילת חוב בידי החברה לפי סעיף 3(ב)1 לפקודה.

25. ביחס ליתרת בעלי המניות הרשומה בספרי החברה קבע המשיב שמדובר בהכנסה ממחילת חוב. המשיב קבע כי יתרת בעלי המניות בשנת 2012 בסך 17,936,053 ₪ מהוות הכנסה ממחילת חוב בידי החברה בשנת המס 2012 לפי סעיפים 3(ב) או 2(10) לפקודה וזאת בין היתר משום שהחברה לא פרעה חוב זה במשך שנים רבות ולא הראתה כל כוונה לפרוע אותו. נוסף על כך, אין לחברה נכסים או פעילות כלשהי, מלבד פעילות השכרת הנכסים. המשיב הוסיף וקבע כי הגירעון בהונה העצמי של החברה, כמו גם החוב על סך 12 מיליון ₪ לטובת בנק דיסקונט שנמחל עוד בשנת 2006 מצביעים על כך שלחברה אין



**בית המשפט המחוזי בירושלים**  
**לפני כב' השופט אביגדור דורות**

ע"מ 17-12-36977 משה קול ובניו חברה לניהול בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1 12 בינואר 2021

ע"מ 17-12-37033 משה קול נ' פקיד שומה ירושלים 1

כל יכולת ממשית לפרוע את חובה. המשיב הפנה לסעיף 3(ב)(5) לפקודה שקובע כי "לענין סעיף קטן זה, מי שנמחל לו חוב – לרבות מי שנהג בחוב כאילו נמחל לו או מי ששומט חובו" וקבע שהוא השתכנע, שאין לחברה כוונה ויכולת לפרוע את יתרת החוב כלפי בעלי המניות והיא נוהגת בחוב כאילו נמחל לה ולראיה, השותפים שיצאו מבעלותם בחברה, לא תבעו את פירעונו של החוב ולמעשה נוהגים בחוב זה כחוב שנמחל.

26. המשיב דחה את טענת המערער לפיה 52% מיתרת בעלי המניות שייכת לו ועל כן אין להכיר בהכנסה ממחילת חוב בגין חלק זה ולכל הפחות להתיר לו הפסד הון כיוון שלא הוכח להנחת דעתו מה גובה חלקו של המערער ביתרת בעלי המניות. המשיב קבע שקיימת חוסר עקביות בדיווחי המערער בכל הנוגע לחלקו ביתרת בעלי המניות; לא הוצגו אסמכתאות לחלקו של המערער ביתרת בעלי המניות; בדיונים בשלבים השונים נטענות שיעורים שונים של אחזקה במניות החברה – 33.3% בשלב א' לעומת 52% בשלב ב'; במאזני הבוחן של המערער עמדה יתרת החובה של החברה כלפי המערער כל 20.5% מחובותיה כלפי בעלי מניותיה; בהצהרת הון ליום 31.12.2014 דיווח המערער על יתרת חוב בסך של 8,156,515 ₪ המהווים 33.3% מסך ההתחייבויות לבעלי העניין; מבדיקה שנערכה לגבי שנת 2007 ואילך נמצא כי המערער לא דיווח כלל על הכנסות מריבית בגין יתרת בעלי המניות.

**דיון והכרעה**

27. אדון עתה בכל אחת מהסוגיות שעלו במסגרת הערעורים על השומות, אציג את טענות הצדדים בקשר לאותה הסוגיה ואכריע בנוגע לכל סוגיה בנפרד.

28. מטעם המערערים הוגשו שלושה תצהירים: של המערער מר משה קול, של רו"ח שמעון אביטן אשר ייצג את המערערים במסגרת הליכי השומה ושל נכדו של המערער מר משה בראשי (תצהיר שהוגש בהסכמה ביום 19.9.19, זמן קצר בטרם החלו דיוני ההוכחות. תצהיר זה הוגש בנוגע לעסקה המלאכותית).

29. מטעם המשיב הוגש תצהיר של הגב' רינת אסולין המשמשת כמפקחת בכירה בחוליית פשמי"ג ומי שטיפלה בשומות בשלב ב'.

30. בהמשך לטענות שעלו במסגרת הדיון מיום 6.10.19 בנוגע לעדות בנו של המערער מר רוני קול ובהמשך לכך, מה שנטען בדיון מיום 5.2.20 לגבי מצבו הרפואי של המערער אשר





**בית המשפט המחוזי בירושלים**  
**לפני כב' השופט אביגדור דורות**

ע"מ 17-12-36977 משה קול ובניו חברה לניהול בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1 12 בינואר 2021

ע"מ 17-12-37033 משה קול נ' פקיד שומה ירושלים 1

בהמשך לכך, הוצא תצהירו של המערער מהתיק, בסופו של דבר, ובמסגרת דיוני ההוכחות העידו מטעם המערערים רו"ח אביטן ומר בראשי, נכדו של המערער. כמו כן, מטעם המשיב העידה הגב' אסולין.

31. מצב דברים זה הביא לכך כי מטעם המערערים העיד מי שכלל לא היה מעורב באופן אישי בענייני המערערים בזמן אמת ויש לציין כי דבר זה מעמיד את המערערים במצב קשה ביותר בנוגע להוכחת טענותיהם העובדתיות. הלכה ידועה היא כי אי התייצבות עד רלבנטי לחקירה נגדית (וביתר שאת המערער שהגיש תצהיר) וכן אי הבאתם לעדות של עדים נוספים מטעם המערערים עומדת לחובתם. כאמור, על פי הפסיקה, אי הבאת עד רלבנטי, בהעדר הסבר אמין וסביר לכך, פועלת לחובתו של בעל הדין שנמנע מלהביאו, ומקימה חזקה עובדתית לחובתו, לפיה דין ההימנעות כדין הודאה בדבר, שאילו הובאה אותה ראיה, הייתה פועלת לחובתו (ע"א 8382/06 **כורש בוטח נ' דוד כהן** (26.8.12); ע"א 7183/09 **עזבון המנוח בולוס חורי נ' מנהל מקרקעי ישראל** (4.4.12); ע"א 2275/90 **לימה חברה ישראלית לתעשיות כימיות בע"מ באמצעות בנין דוד בע"מ נ' פרץ רוזנברג ואח'**, פד"י מ"ז (2) 605, 614; ע"א 55/89 **קופל בע"מ נ' טלקאר בע"מ**, פד"י מ"ד (4) 595, 602).

**סוגיה ראשונה: ייחוס הכנסות המערער למערער**

**טענות המערערים**

32. המערערים טענו כי נטל ההוכחה לטענת עסקה מלאכותית מוטל על כתפי המשיב. נטען כי בענייננו לא רק שהמשיב לא עמד בנטל ולא הוכיח את טענתו, אלא הוכח שקיים טעם מסחרי יסודי ואובייקטיבי המצדיק את ניהול הנכס באמצעות חברת ניהול שהופעלה על ידי המערער.

33. עוד טענו המערערים כי קיימים טעמים מסחריים לניהול הנכס באמצעות החברה. הטעמים הם מורכבות הנכס המנוהל ומצבו הבריאותי והרפואי של המערער: הנכס הוא נכס מסחרי בשטח של למעלה מ-3,000 מ"ר המורכב ממספר אגפים וחנויות רבות – אשר מעצם טבעו, גודלו, היקפו ומיקומו הינו מורכב ומסובך ודורש עבודה מרובה ואינטנסיבית שאין ביכולתו של המערער לבצעה בעצמו. ביחס למצבו של המערער, נטען כי מדובר באדם בן למעלה מ-90 המצוי בהתדרדרות רפואית וקוגניטיבית.

34. המערערים גם טענו כי הנכס מנוהל באופן זה למעלה מעשרים וחמש שנה. בין השנים







**בית המשפט המחוזי בירושלים**  
**לפני כב' השופט אביגדור דורות**

ע"מ 17-12-36977 משה קול ובניו חברה לניהול בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1 12 בינואר 2021

ע"מ 17-12-37033 משה קול נ' פקיד שומה ירושלים 1

2002-2012 נוהל הנכס באמצעות חברת הניהול 'ביג פאלאס', אף היא בבעלות המערער, שמנהלה הוא בנו של המערער עורך הדין רוני קול. בשנת 2012 נערכו דיוני שומה למערער ולחברת 'ביג פאלאס' ופקיד השומה קיבל את העובדה, שהמערערת מנהלת את נכסי המערער ובכללם את הנכס נשוא השומה דן באמצעות החברות שבבעלותו.

35. נטען כי קיימות ראיות אובייקטיביות לניהול הנכס על ידי החברה ולא על ידי המערער. המערער הפקיד את ניהול החברות בידי בנו, רוני קול.

36. עוד נטען כי המשיב הודה בחקירתו כי ניהול החברה בידי חברת ניהול אינו בגדר עסקה מלאכותית או הסבת הכנסות.

טענות המשיב

37. לטענת המשיב, בשנים 2012-2014 דיווחה החברה על הכנסה נטו מהשכרת הנכס לצדדים שלישיים בסכום מצטבר של כ-2.9 מיליון ₪. המערערת קיזזה את מלוא ההכנסה החייבת מהנכס מהפסדיה המועברים.

38. עמדת המשיב, כפי שבאה לידי ביטוי בשומה, היא שההכנסות מהנכס הן הכנסות של המערער והוא החב במס בגין הכנסות אלו. משכך, המערער לא יכול לקזז הפסדים מהכנסות אלו.

39. עמדת המשיב היא כי בעל הנכס הוא המערער וכי הוא זכאי למלוא ההכנסות מהשכרתו. הנימוק שהוצע על ידי המערער לשימוש בחברות שבבעלותו לניהול הנכס, לא יכול להסביר את כל מבנה העסקה, דהיינו, הסבת מלוא ההכנסות לחברות המנהלות ותשלום מינימלי בלבד למערער בהתאם לצרכיו. לו היה נזקק המערער לשירותי ניהול לנכס ושירותים אלו לא היו ניתנים לו על ידי חברות בבעלותו המלאה, דמי השכירות המלאים היו מתקבלים בידי המערער והתשלום למנהלי הנכס היה מתבצע בהתאם למקובל, דהיינו, היה משולם לחברות המנהלות שיעור מסוים מתוך ההכנסות בלבד ולא מלוא ההכנסות, כפי שבוצע בענייננו – דמי השכירות התקבלו במלואם אצל הגורם המנהל ואילו המערער קיבל סכומים זעומים בלבד.

40. בשנים 2012-2014 שילמה החברה למערער "הוצאות שכירות" בסך של 21,749 ₪, 300,000 ₪ ו-374,989 ₪ בהתאמה בלבד. זאת, בנוסף לתשלום המשכורת עליה הוסכם



**בית המשפט המחוזי בירושלים**  
**לפני כב' השופט אביגדור דורות**

ע"מ 17-12-36977 משה קול ובניו חברה לניהול בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1 12 בינואר 2021

ע"מ 17-12-37033 משה קול נ' פקיד שומה ירושלים 1

במסגרת הסכם הניהול. חריגות אלו מהסכם הניהול מדגישות את היותו "הסכם פקטיבי" שנועד להסיט הכנסה מהמערער לחברה לצורך קיזוז הפסדים באופן מלאכותי בלבד. שכן, כל אימת שהמערער היה זקוק לכספים נוספים הוחרגו תנאי ההסכם ובאופן מעשי גדלו הסכומים שקיבל המערער מהכנסות השכירות.

41. בנו של המערער, רוני קול, ניהל את הנכס במשך שנים באמצעות חברת 'ביג פאלאס' ופעל ביחס לזכויות המשפטיות של המערער שנים רבות לפני שנת 2012. ההסכם ואף הליך הכינוס לא הביא לשינוי מהותי בצורת ניהול הנכס, ורוני קול יכול היה להמשיך לנהל את הנכס כנותן שירותים ישירות למערער ולא הייתה הצדקה לפעול באמצעות החברה.

42. טענת המערערים לפיה הנכס הושכר קודם לחברה ורק לאחר שזו נכנסה להליכי פירוק הנכס הושכר ל'ביג פאלאס' לא הוכחה כלל ועיקר. בדוח שהוגש בשנת 2002, טרם הליכי הפירוק, לא דווחו הכנסות כלל בחברה בשנת 2000, משכך לא הוכח כי המערערת השכירה את הנכס לפני פירוקה.

43. עלויות השיפוץ והתחזוקה של הנכס שולמו מתוך הכנסות השכירות ולא מהונה העצמי של המערערת, שכן, במועד חתימת ההסכם היה גירעון בהונה העצמי של המערערת. השיפורים הראשוניים בנכס בוצעו לפני הסכם הניהול. העלויות שהושקעו בנכס בכל השנים שבביקורת הצטברו לסך של מיליון ₪ בלבד לעומת הכנסות שכירות של למעלה משני מיליון ₪ לשנה.

44. לטענת המשיב, הנכס נמצא בבעלות המערער ובשליטתו המלאה. המערער תבע בגין הנכס הוצאות, ניהל באופן אישי הליך ארנונה ומשך כספים מהמערערת כהוצאות שכירות והחליט היכן ידווחו ההכנסות הכול לפי רצונו. מדובר בהתנהלות חסרת תום לב אשר מטרתה היא התחמקות מתשלום מס אמת.

45. נטען כי כלל בסיסי בדיני המס הוא כי "בעל הנכס הוא בעל הפרי" ולא ניתן להסב הכנסה ללא העברת זכות בנכס ממנו הופקה ההכנסה. הפסיקה מבחינה בין שימוש בהכנסה, דהיינו העברת ההכנסה לצד ג' וחבות המס נותרת בידי בעל הנכס, לבין עיתוק או ניכור הכנסה, בהם מקור ההכנסה עצמו מועבר ואז חבות המס בגין ההכנסה עוברת בעקבותיו. הרציונל שהובא בפסיקה עולה בקנה אחד עם חשש המשיב שהסבת ההכנסה ללא העברת המקור שמפיק את ההכנסה יוצר פתח לניצול פרצות ולהקטנת חבות מס שלא כדין. מכוח כלל זה יש לדחות את עמדת המערערים, אף ללא כל צורך בהוראות סעיף 84 לפקודה,



**בית המשפט המחוזי בירושלים**  
**לפני כב' השופט אביגדור דורות**

ע"מ 17-12-36977 משה קול ובניו חברה לניהול בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1 12 בינואר 2021

ע"מ 17-12-37033 משה קול נ' פקיד שומה ירושלים 1

שכן בענייננו אין מחלוקת כי הנכס נותר בידי המערער ורק ההכנסות בגינו הוסתו לחברה. בבחינה למעלה מן הצורך, עמדת המשיב היא כי גם אם יקבע כי הועברו זכויות בנכס עצמו ולא מדובר כאן בשימוש בהכנסה, דבר שלא מתיישב עם העובדות, הרי שנוכח הוראות סעיף 84(ב) לפקודה, יש לקבוע כי מדובר בהסבה הניתנת לביטול.

46. נטען כי סעיף 84 לפקודה יוצר חזקה חלוטה לפיה יש לראות בהכנסה כהכנסה של המסב ולא של הניסב זאת למרות שבפסיקה ניתן לראות מגמה לפיה יש לאפשר לנישום להוכיח כי ההסבה נעשתה בתום לב ולא לשם הפחתת מס בלתי נאותה. הווה אומר, סעיפים 84-82 לפקודה יוצרים חזקה של מלאכותיות ובמקרה שכזה, הנישום הוא שיצטרך להוכיח כי פעל בתום לב ולא למטרת הפחתת מס.

47. טענת המשיב בענייננו, מדובר בהסבה הניתנת לביטול. ראשית, ההסכם עצמו מאפשר את ביטול ההסבה לאחר 5 שנים. שנית, מקום בו מקור המס הוא בעלים של 100% ממניות החברה הניסבת, ישנה אפשרות במישרין או בעקיפין לבטל את ההסבה. כך נקבע בע"מ 13-08-3790 משה רוזנקרץ נ' פקיד שומה חולון (16.12.15), בפסקאות 41 ו-61 ובעמ"ה (ת"א) 1109/04 ברגמן אמנון נ' פקיד שומה גוש דן (1.11.06), בפסקאות 13-18. בעניין רוזנקרץ ובעניין ברגמן נקבע כי לצורך הוכחת הטענה שמדובר בהעברה בתום לב ולא בהעברה לצורך הפחתת מס, יש צורך במבחן כפול: העסקה היא בעלת יטעם מסחרי ושהיא בוצעה במהלך העסקים הרגיל והמבחן השני הוא כי אין הפחתת מס.

48. בענייננו נטען כי המשיב אינו כופר בצורך לעשות שימוש בחברת ניהול נכסים, אולם העסקה שנעשתה על ידי המערער מעלה שני קשיים משמעותיים – העברת מלוא התמורה למערער ותשלום סכום זניח בלבד למערער וכן, מבנה עסקה שלא היה מתקבל על הדעת ככל והיה מדובר בצד שלישי שאינו בשליטת המערער; קושי שני הוא ביחס לסוגיית הפחתת המס, שהרי השימוש בהפסדים על-ידי המערער וקיוזום מההכנסה החייבת מהווה הפחתת מס לא ראויה, שכן בעוד ההפסדים הם הפסדיה של החברה, ההכנסות אינן שלה. נוכח האמור, ביקש המשיב לקבל את השומה העיקרית ולקבוע כי הסבת ההכנסות מהמערער לחברה היינה הסבה הניתנת לביטול.

49. השומה המשנית של המשיב הינה כי העסקה היא מלאכותית בהתאם להוראת סעיף 86 לפקודה. הפקודה קובעת כי נטל ההוכחה בעניין העסקה המלאכותית מונח לפתחו של המשיב. הפסיקה קבעה כי המשיב צריך להראות ברמה האובייקטיבית כי מדובר בעסקה מלאכותית. במצב זה, הנישום צריך להראות באמצעות ראיות חותכות את הנימוק



**בית המשפט המחוזי בירושלים**  
**לפני כב' השופט אביגדור דורות**

ע"מ 17-12-36977 משה קול ובניו חברה לניהול בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1 12 בינואר 2021

ע"מ 17-12-37033 משה קול נ' פקיד שומה ירושלים 1

המסחרי הסובייקטיבי מצדו.

50. המשיב טען כי הסטת ההכנסות מהמערער למערערת כאשר הנכס הינו בבעלות המערער מהווה הפחתת מס ברורה, שכן המערערת קיזזה מהכנסות השכירות את מלוא הפסדי העבר שלה, שכלל אינם קשורים לפעילות זו של השכרת הנכס אלא למכירת הנכס באופן הוני כפי שבוצעה בפועל.

51. מבחן הטעם המסחרי נקבע בפסיקה כמבחן עזר עיקרי, אך לא יחיד, לקביעת מלאכותיות עסקה בלתי לגיטימית בהיותה שימוש לרעה בזכות לתכנון מס. בעניינו אין טעם מסחרי יסודי לקיומה של העסקה כפי שבוצעה על ידי הצדדים. הסבת ההכנסות מהמערער לחברה לא כללה סיכון כלפי המערער, לראיה קריסתה של 'ביג פאלאס' והקלות בה הוסבה ההכנסה מ'ביג פאלאס' לחברה ללא כל קושי מול מפרק חברת 'ביג פאלאס' ולהיפך. בנוסף, אילו חברת הניהול הייתה חברה שאינה קשורה, התשלום עבור שירותי הניהול לא היה מלוא התמורה שהתקבלה מהשכירות. ההסבר המסחרי שהציעו המערערים יכול היה להסביר רק חלק מהעסקה, כלומר להסביר את השימוש בחברת ניהול, אולם אין בו כדי להסביר את הסבת מלוא הכנסות השכירות לחברה חלף התשלום על שירותי הניהול.

הכרעה

52. לאחר שקילת מכלול הראיות, העדויות והטענות מטעם הצדדים בקשר לסוגיה הראשונה, הגעתי למסקנה כי דין הערעור בנוגע לסוגיה זו, להידחות.

53. צודק המשיב בטענותיו כי ההלכה קובעת כי "בעל הנכס הוא בעל הפרי" וראו בקשר לכך את פסק דינו של בית המשפט העליון בע"א 15/732 פקיד שומה נ' בנלי טל (21.03.2016): "מושכלת יסוד בדיני המס היא ש"בעל הנכס הוא בעל הפרי והוא אשר נושא בנטל המס על אותו פרי" (ע"א 66/85 פקיד השומה חיפה נ' חברת "חצס" בע"מ, פ"ד כ(3) 500, 503 (1966); ראו גם ע"א 03/1107 טהורי נ' פקיד שומה ת"א 2, פ"ד נט(1) 337, 342 (2004) והאסמכתאות שם (להלן: עניין טהורי)). לכן, ככלל, בעליו של עסק, שהינו בגדר "נכס" המניב פירות, מחויב במס על פירותיו".

54. בהמשך לכך, נקבע בזאת כי המערערים לא הצליחו להראות כיצד מבנה העסקה ביניהם מצדיק הסבת ההכנסות מהשכרת הנכס למערערת, בעוד המערער, נותר עם משכורת





**בית המשפט המחוזי בירושלים  
לפני כב' השופט אביגדור דורות**

ע"מ 17-12-36977 משה קול ובניו חברה לניהול בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1 12 בינואר 2021

ע"מ 17-12-37033 משה קול נ' פקיד שומה ירושלים 1

צנועה בלבד. ייחוס מלוא ההכנסות למערערת אינו מתיישב עם ההגיון העסקי הקיים במתווה עסקה שכזו. צודק בקשר לכך המשיב כשטוען כי ככל והייתה חברה חיצונית, שאינה קשורה למערער, מנהלת את השכרת הנכס המסחרי לצדדים שלישיים היא הייתה זוכה, לכל היותר, באחוז מתוך הכנסות השכירות כעמלה ואילו ההכנסות היו מיוחסות למערער.

55. יתרה מכך, הוכח כי ברצותו, המערער משך כספים עודפים מתשלומי השכירות (וראו בקשר לכך בפסקה 40 לעיל). במסגרת דיוני ההוכחות נחקר נכדו של המערער, אשר לא היה בקיא בחומר ולא ניתן להסתמך על עדותו בקשר לאמור.

56. העובדה שהמערער לא ניהל בעצמו את החברה אינה מעלה או מורידה לגבי ייחוס ההכנסות. צודק המשיב כשקבע בשומה כי אין הצדקה מסחרית למתווה העסקה בין המערער לבין החברה. אין אנו עוסקים בשאלה האם יש הצדקה בשכירת שירותיה של חברה ניהול נכסים אלא בשאלה הנוגעת לחלוקת ההכנסות והרישום שלהם. בקשר לכך, עמדת המשיב מקובלת עליי במלואה לאור העיקרון לפיו "בעל הנכס הוא בעל הפרי". ברור כי מרגע שהמערער ייחס חוב עצום לחברה היה לו אינטרס ברור לייחס לחברה את ההכנסות שהתקבלו מהשכירות ובכך לנכות את "ההפסדים" של החברה אל מול "הכנסותיה".

57. במה שלמעלה מן הצורך, אני מוצא לקבוע כי המשיב הצליח גם להראות כי מדובר בעסקה מלאכותית. המדובר בכך, כי המבחן הינו מבחן אובייקטיבי אשר בחינתו מביאה למסקנה כי אין מדובר בהסכם בעל הגיון מסחרי. במקרה שכזה, צודק המשיב כי היה על המערערים להוכיח באופן סובייקטיבי כי העסקה היא בעלת הגיון מסחרי – דבר שלא נעשה בפועל בשום שלב. להיפך, ככל שהובהרו העובדות התברר כי אין ולא היה כל הגיון מסחרי בניהול השכירות באופן שבו זה נעשה ואף לא הוסבר כיצד 'ביג פאלאס', שנוהלה על-ידי בנו של המערער, ביצעה את ניהול הנכס באופן האמור. העובדה שבנו של המערער לא העיד במסגרת ההליך פועלת לרעת המערערים.

58. לאור כל האמור, דין הערעור בסוגיה זו להידחות.

**סוגיה שניה: ייחוס הכנסות חברת 'ביג פאלאס' בשנת 2012 למערער**



**בית המשפט המחוזי בירושלים**  
**לפני כב' השופט אביגדור דורות**

ע"מ 17-12-36977 משה קול ובניו חברה לניהול בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1 12 בינואר 2021

ע"מ 17-12-37033 משה קול נ' פקיד שומה ירושלים 1

טענות המערערים

59. טענת המערערים, המשיב ייחס ללא כל נימוק את מחזורה הכולל של חברת 'ביג פאלאס' בשנת המס 2012, בסך כולל של 1,161,253 ₪ למערער. ייחוס מחזורה המלא של 'ביג פאלאס' שגוי וחסר כל בסיס משפטי. המערערים טוענים עוד כי המשיב מנוע מלטעון להסבת הכנסות של חברת 'ביג פאלאס' משעה שמונה לה מפרק כבר בראשית שנת 2012. טענת המערערים, המשיב מיסה את מלוא ההכנסות של חברת 'ביג פאלאס' במסגרת שומת המס אותה המציא לחברה שבפירוק. לכן, המשיב מנוע מלטעון כיום כי ההכנסה מיוחסת למערער ולא לחברת 'ביג פאלאס', חלף השומה אותה הוציא לחברה עצמה.
60. נטען כי שומת המשיב הינה "שומת בדים", שכן במסגרת השומה, קבע המשיב שההכנסה החייבת במס של חברת 'ביג פאלאס' לשנת 2012 היא לשיטתו, לכל היותר 713,940 ₪, בעוד שבתיק דנן קבע המשיב כי ההכנסה החייבת היא בגובה 1,161,253 ₪. גם השומה לגופה היא "שומת בדים", עת ייחס המשיב למערער את מחזור ההכנסות בכללותו תוך התעלמות מהוצאותיה והפסדיה של חברת 'ביג פאלאס'.
61. טענת המערערים, המשיב לא הוכיח כי הכספים התקבלו בידי המערער או בידי החברה. חברת 'ביג פאלאס' היא חברה שניתן נגדה צו פירוק. משניתן צו הפירוק, כל נכסי חברת 'ביג פאלאס' משויכים למפרק וכל עסקה בהם בטלה, זולת אם הורה בית המשפט אחרת. חברת 'ביג פאלאס' דיווחה למנהל מע"מ על מחזור הכנסותיה אשר בקשר אליהם מבקש המשיב, באמצעות השומה, לייחסו במלואו למערער.
62. המערערים טענו גם כי בהתאם לפקודת החברות, משעה שדיווחה חברת 'ביג פאלאס' למנהל מע"מ על הכנסות בסך כולל של 1,161,253 ₪, אשר התקבלו בידיה עובר לשנת 2012, ומשעה שחברת 'ביג פאלאס' נכנסה לפירוק בראשית שנת 2012, הרי שהכנסות אלו שייכות לקופת הפירוק, אותה מנהל המפרק ולמערער אין כל יכולת ולו תיאורטית להסב את ההכנסה חזרה לידיה.
63. המערערים מבקשים לקבוע כי שומת המשיב בעניין הכנסות חברת 'ביג פאלאס', שייחסו למערער תוכרו כ"שומת בדים", שכן המשיב הודה שהוא לא התייחס בשומתו לפחת ולהפסדים הצבורים שהיו בחברת 'ביג פאלאס'. בנוסף, ככל שהמשיב ייחס את ההכנסות למערער, מדוע המשיב לא ייחס למערער גם את ההפסדים הצבורים, פחת והוצאות עובדים? התשובה לכך, טוענים המערערים, היא כי מדובר "בשומת בדים". בנוסף,



**בית המשפט המחוזי בירושלים**  
**לפני כב' השופט אביגדור דורות**

ע"מ 17-12-36977 משה קול ובניו חברה לניהול בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1 12 בינואר 2021

ע"מ 17-12-37033 משה קול נ' פקיד שומה ירושלים 1

המשיב לא הציג ולו ראשית ראיה כי מחזור הכנסות 'ביג פאלאס' הגיע לידי של המערער.

טענות המשיב

64. המשיב טען כי אין מחלוקת כי חברת 'ביג פאלאס' לא דיווחה למשיב על כל הכנסה בשנת 2012. זאת, למעט דיווח על מס תשומות, עליו הסתמכה הגב' אסולין מטעם המשיב, לצורך קביעת גובה ההכנסה לאותה שנה במסגרת השומה.

65. כאמור לעיל, "בעל הנכס" הוא המערער ואין כל היגיון מסחרי בהותרת תקבולי השכירות שקיבלה חברת 'ביג פאלאס' אצלה, כאשר האחרונה נכנסה לפירוק. לא הוצג כל הסכם בין המערער לבין חברת 'ביג פאלאס' ואם לא די בכך, לא הוצג כל הסכם שכירות בין חברת 'ביג פאלאס' לבין שוכרי הנכס. משכך, הנטל להראות כי תקבולי השכירות אכן התקבלו אצל חברת 'ביג פאלאס', מוטל על המערער. בנוסף, המערער לא הביא כל ראיה כי תקבולי השכירות התקבלו אצל המפרק. המערער, שמכיר את השוכרים של הנכס יכול היה, אם היה מעוניין בכך, להביא בנקל עדות של מי מהם לגבי דמי השכירות ששולמו בתקופה הרלוונטית.

66. המשיב המשיך וטען כי טענת המערער כי לאור העובדה שההכנסות בשנת 2021 התקבלו אצל המפרק ובשל כך הוא נמנע מלדווח עליהם לרשות המסים, מייחסת למפרק רשלנות רבתי ללא כל ראיה תומכת בכך. המערער לא הביא לעדות את מפרק חברת 'ביג פאלאס' להעיד על כך שתקבולי השכירות התקבלו אצלו והיעדר הדו"ח של חברת 'ביג פאלאס' בשנת 2012, מחזק את המסקנה לפיה תקבולי השכירות לא התקבלו אצל חברת 'ביג פאלאס' אלא אצל המערער.

67. אשר לגובה דמי השכירות, המשיב טען כי הוא נסמך על הדיווחים של חברת 'ביג פאלאס' למע"מ וכך השווה את סך תקבולי השכירות לשנת 2012, אל מול התקבולים בשנים 2013 ו-2014 ביחס אליהם היו לו דיווחים על דמי השכירות.

68. ביחס שומת 04 שהוציא המשיב לחברת 'ביג פאלאס' טען המשיב כי חברת 'ביג פאלאס' לא הגישה למשיב דוחות לשנים 2011-2012, אך בשנת 2012 דווח למע"מ על מחזור עסקאות בסך של 1,161,253 ש"ח. גברת אסולין מטעם המשיב הצהירה כי המשיב לא נדרש לשאלה היכן צריכות להיות מדווחות ההכנסות ומטרתה הייתה להכניס "לרשת המס" את ההכנסות שלא דווחו. כמו כן, השומה שיצאה בהעדר דו"ח נועדה אך למלא את





**בית המשפט המחוזי בירושלים**  
**לפני כב' השופט אביגדור דורות**

ע"מ 17-12-36977 משה קול ובניו חברה לניהול בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1 12 בינואר 2021

ע"מ 17-12-37033 משה קול נ' פקיד שומה ירושלים 1

הדיווח החסר של חברת 'ביג פאלאס' וזאת על פי גובה ההכנסות שדווחו למע"מ. המס בגין השומה, בהעדר דו"ח, לא שולם עד כה. מכיוון שההכנסות מהנכס בתקופה שבין 1.1.2012 עד 1.9.2012 לא דווחו בתיקי המערערים ואף לא בחברת 'ביג פאלאס' הרי שהכנסות אלה לא מוסו כלל. המשיב הוסיף שככל שבית המשפט יאשר את השומה כי אז יבטל המשיב את השומה שיצאה בהעדר דו"ח ויקטין את ההכנסות של המערערת ושל חברת 'ביג פאלאס'.

הכרעה

69. לאחר שקילת מכלול הראיות, העדויות והטענות מטעם הצדדים בקשר לסוגיה השנייה, הגעתי למסקנה כי דין הערעור בנוגע לסוגיה זו, להידחות.

70. חברת 'ביג פאלאס' נוהלה על-ידי בנו של המערער עורך הדין רוני קול. כאמור, עורך הדין קול לא הגיש תצהיר מטעמו ולא העיד במסגרת התיק דנן.

71. חברת 'ביג פאלאס', כמו גם המערער, פעלה על מנת לנהל את הנכס המסחרי עובר המערער. כפי שנקבע בנוגע לסוגיה הראשונה, כך נקבע גם בהקשר לסוגיה השנייה. העובדה שחברת 'ביג פאלאס' פעלה בנפרד מהתנהלות המערער אינה בהכרח מביאה למסקנה כי ההכנסות משכירות הן שלה. העובדה כי חברת 'ביג פאלאס' פעלה בקלות רבה לניהול הנכס ולאחר כניסתה לפירוק, נוהל הנכס על-ידי המערער מביאה למסקנה כי הניהול נעשה באופן שאינו מתיישב עם טענות המערערים.

72. הדברים הוכחו באופן הברור ביותר. חברת 'ביג פאלאס' פעלה בנכס מטעם המערער. לא הוצגו הסכמים בין הצדדים ולא ברור כיצד הכנסות השכירות התחלקו בין הצדדים. העובדה שחברת 'ביג פאלאס' נוהלה על-ידי בנו של המערער מביאה למסקנה כי אין מדובר בחברת ניהול שהיא "צד שלישי" קלאסי אלא שוב, חברה בשליטת המערער ובני משפחתו כך שאין בידי לאשר את הפיצול בין הכנסותיה של חברת 'ביג פאלאס' לבין הכנסותיו של המערער ולכן ייחוס ההכנסות למערער כפי שבוצע בוצע כדין ודין טענות המערער בקשר לכך, להידחות.

73. עוד בקשר לאמור נקבע כי משעה שחברת 'ביג פאלאס' לא דיווחה על אודות הכנסותיה בשנת 2012 ולא הוכח על-ידה כי ההכנסות דווחו ויוחסו לתיק הפירוק (לא הוגש תצהיר מטעם המפרק והוא לא הובא לעדות בבית המשפט) ועל כן נקבע כי הם לא דווחו כדין







**בית המשפט המחוזי בירושלים  
לפני כב' השופט אביגדור דורות**

ע"מ 17-12-36977 משה קול ובניו חברה לניהול בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1 12 בינואר 2021

ע"מ 17-12-37033 משה קול נ' פקיד שומה ירושלים 1

ולא שולם בגינם מס.

74. במצב דברים זה פעל המשיב באופן מתאים כאשר ייחס את ההכנסות למערער. לאור אמירתו הראויה של המשיב (בסעיף 40 לסיכומיו) כי ככל שהשומה תאושר הוא יפעל לתקן את השומה בהתאם להכנסות הנכונות אני מורה כי על המשיב לפעול בהתאם לאמור ולתקן את ההכנסות באופן שישקפו במידה המדויקת ביותר את מצב הדברים לאשורו.

75. לאור כל האמור, דין הערעור בסוגיה זו להידחות.

**סוגיה שלישית: ייחוס יתרות החובה בחברת 'ביג פאלאס' למערער**

**טענות המערערים**

76. לטענת המערערים המשיב מצא לנכון לחייב את המערער, על בסיס מאזני הבוחן של המערער, ביתרות חובה הקיימות בחברת 'ביג פאלאס', בסך כולל של 2,831,271 ₪. זאת, בשל מחילת חוב לכאורי של חברת 'ביג פאלאס' כלפיו.

77. לטענת המערערים, הוכח כי חברת 'ביג פאלאס' הייתה נתונה בהליכי פירוק עובר לשנת 2012. ככל שקיימת יתרת חוב למערער בחברת 'ביג פאלאס', בסך כולל של 2.8 מיליון ₪, הרי שיתרה זו הייתה אמורה להופיע במאזן הבוחן של החברה בצד נכסיה.

78. המערערים טענו כי אין מחלוקת שמונה לחברת 'ביג פאלאס' מפרק וחזקה עליו כי ככל שהייתה קיימת יתרת חוב למערער בספרי חברת 'ביג פאלאס', הרי שמדובר בנכס השייך למפרק ולא למערער, שעה שמחילת חוב כאמור בידי המפרק, מייחסת למפרק לא פחות מאשר רשלנות חמורה שהנטל להוכיחה רובץ על המשיב.

79. לטענת המערערים המשיב כלל לא בדק את קביעותיו בדבר מחילת החוב הנטענת מול המפרק והסתמך לכל היותר על מאזן בוחן אשר מעולם לא עבר כל ביקורת חשבונאית. המערערים טענו כי הנטל להוכיח שמדובר בחוב של המערער לחברת 'ביג פאלאס' מוטל על כתפיו של המשיב, דבר אשר לא נעשה בפועל, ולכן המסקנה היא כי חוב זה לא הושב בפירוק ואינו רובץ על המערער.



**בית המשפט המחוזי בירושלים**  
**לפני כב' השופט אביגדור דורות**

ע"מ 17-12-36977 משה קול ובניו חברה לניהול בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1 12 בינואר 2021

ע"מ 17-12-37033 משה קול נ' פקיד שומה ירושלים 1

80. מלבד זאת, כדי להוכיח את מהות היתרות בחברת 'ביג פאלאס' הפנה המערער את בית המשפט להסכמי השומה שנחתמו בין המשיב לבין חברת 'ביג פאלאס' טרם הפירוק ומהם עולה כי המשיב קבע לחברת 'ביג פאלאס' תוספת הכנסות "ריבית רעיונית" בין חברות ולא בין יחידים. אילו היה מדובר בהלוואה אותה נטל המערער מחברת 'ביג פאלאס', כטענת המשיב, היה המשיב מחייב אז את חברת 'ביג פאלאס' בהכנסות ריבית לפי סעיף 3(ט) ולא 3(ו) לפקודה, בעוד שלמערער הייתה מוכרת הוצאה בגין אותן הוצאות ריבית בדוחותיו הכספיים.

81. המערערים טענו כי אם המשיב בוחר לייחס את כל יתרות החובה הקיימות בסך כולל של 2.8 מיליון ₪ כהכנסה של המערער, חייב המשיב במקביל, להקטין את גובה ההכנסות של המערער בסך של 1,161,253 ₪, שהוא גובה ההכנסות שייחס המשיב למערער בשנת 2012 במקום חברת 'ביג פאלאס'.

טענות המשיב

82. המשיב טען כי בספרי המערער קיימת התחייבות המוצגת כיתרת זכות לחברת 'ביג פאלאס' בגובה של 2,831,271 ₪. המשיב קבע שיש לראות ביתרה זו כהכנסה בידי המערער לשנת המס 2014 מדמי ניהול, משכורת או כל מקור אחר, החייבת במס בהתאם לשיעורים הקבועים בסעיף 121 לפקודה. לחילופין, המשיב היה מוכן לראות במשיכות המערער מחברת 'ביג פאלאס', הכנסות מדיבידנד לשנת המס 2014, לפי סעיף 2(4) לפקודה, לו היה מוכח כי חברת 'ביג פאלאס' זכאית לחלק דיבידנד.

83. המשיב קבע במסגרת השומה כי מדובר בסוגיה של יתרות חוב בעל מניות אצל חברה בבעלותו והשאלה הינה מה המהות הכלכלית האמיתית של הפעולה? האם מדובר בהלוואה או משיכת הכנסות ללא תשלום מס. המשיב הפנה לפסיקה הענפה הקיימת בסוגיית משיכות בעלים (וראו בקשר לכך בסעיף 48, הפנייה 34 לסיכומי המשיב) רלוונטית גם לענייננו. בהתאם לפסיקה זו, יש לראות במשיכות המערער מחברת 'ביג פאלאס' הכנסה חייבת, שכן המערער לא הציג חוזה הלוואה או מועדי פירעון של יתרות חוב אלו ולא הסביר באופן מספק כיצד ומדוע הן נוצרו.

84. המשיב טען כי טענתו היחידה של המערער היא שיתרות החוב הללו אינם של המערער אלא של חברת 'ביג פאלאס'. לטענת המשיב, טענה זו של המערער יש לדחות מאחר ומאזני הבורח של המערער לא תומכים בטענה זו. כמו כן, בספרי החברה לא רשומה כל



**בית המשפט המחוזי בירושלים**  
**לפני כב' השופט אביגדור דורות**

ע"מ 17-12-36977 משה קול ובניו חברה לניהול בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1 12 בינואר 2021

ע"מ 17-12-37033 משה קול נ' פקיד שומה ירושלים 1

יתרת חוב של המערער כלפי חברת 'ביג פאלאס', המערער לא הציג כרטסות חו"ז בין חברותיות ביחס ליתרה זו ולא הוצג כל הסבר לסיבה בגינו חייבת המערערת סכום כה גדול לחברת 'ביג פאלאס'. בנוסף, בהצהרת ההון של המערער נכתב כי יש לו חוב של 2,526,432 ₪ השקעה בעסק פרטי בהתבסס על דו"ח המערער לשנת 2014. אם נחבר את כלל הראיות נראה כי הוכח שהמערער הוא זה שחב לחברת 'ביג פאלאס' את הכספים המדוברים.

85. טענת המשיב מדובר בטענה לבר פינקסית וכן כי כל אי בהירות ביחס בין המערער לבין חברת 'ביג פאלאס' יש לזקוף לרעת המערער ולא לחובת המשיב. לאור האמור, המשיב טען כי הנטל היה על המערער להוכיח את טענותיו ומשלא עשה כן, יש לקבל את השומה שהוצאה בנוגע לאמור.

86. ביחס להסכמי השומה של המשיב עם חברת 'ביג פאלאס', טען המשיב כי הפסיקה קובעת כי כל שנת מס עומדת בפני עצמה (וראו בקשר לכך סעיף 51, הפניה 43 לסיכומי המשיב) ומשכך גם אם בשנים קודמות לא איתר המשיב סוגיה מסוימת המובילה לגביית מס חסר, הרי שהמשיב יכול עדיין למסות אותה בשנים הבאות. בנוסף, טען המשיב כי ההסכם האמור נחתם בין המשיב ובין חברת 'ביג פאלאס' ולא מול המערער כך שהם אינם יכולים לטעון שהם הסתמכו עליו לצורך יצירת השתק.

87. ביחס לטעת המערער כי ייתרת החוב הקיימת בספרי חברת 'ביג פאלאס' מהווה נכס בידי המפרק טען המשיב שהשומה ברכיב זה אינה עוסקת במחילת חוב, אלא בסיווג יתרת בעלים כהכנסה חייבת בידו. משכך, עמדת המפרק כלל לא רלוונטית ביחס למיסוי יתרת החוב. שנית, מדובר ביתרת חוב ותיקה מאוד, כאשר המפרק מונה בשנת 2012. עד כה המערער לא קיבלו, כטענתם, כל דרישה מהמפרק להשבת הסכום, דבר המדגיש כי המפרק לא מצא לנכון לדרוש מהמערער לפרוע את החוב האמור.

88. ביחס לטענה בעניין כפל המס, לפיה המשיב צריך להקטין את יתרת הזכות של חברת 'ביג פאלאס' כלפי המערער בסכום הכנסות השכירות שהמערער טען לגביהם, טען המשיב כי בשנת 2012 נרשמו בחברת 'ביג פאלאס' הכנסות בסך של 1,161,253 ₪ וכי מדובר בטענה שהועלתה לראשונה במסגרת התצהירים שהוגשו בבית המשפט בהליך דגן ולא נטענה בדיוני השומה או בהודעה המפרשת את נימוקי הערעור. בנוסף, טענת המערער מבוססת על ההנחה כי ההכנסות שיוחסו למערער בשומה אכן נרשמו בחברת 'ביג פאלאס' כהכנסות ומשכך הסטתם למערער מחייבת את מחיקתם כהכנסות שנרשמו בחברת 'ביג



**בית המשפט המחוזי בירושלים**  
**לפני כב' השופט אביגדור דורות**

ע"מ 17-12-36977 משה קול ובניו חברה לניהול בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1 12 בינואר 2021

ע"מ 17-12-37033 משה קול נ' פקיד שומה ירושלים 1

פאלאס. אולם חברת 'ביג פאלאס' כלל לא הגישה דוחות בשנת 2012 ולא הוכח כי הכנסות אלו אכן נרשמו אצלה מול קבלת כספים בפועל או כנגד יתרתו של המערער.

הכרעה

89. לאחר שקילת מכלול הראיות, העדויות והטענות מטעם הצדדים בקשר לסוגיה השלישית, הגעתי למסקנה כי דין הערעור בנוגע לסוגיה זו, להידחות.

90. מקובלת עלי עמדת המשיב כי יתרת החו"ז הרשומה בחברת 'ביג פאלאס' היא הכנסה בידי המערער בשנת 2014. אין זה משנה לצורך הקביעה בפסק הדין האם מדובר במשיכה כדמי ניהול/משכורת או כל מקור אחר (לפי סעיפים 1(2), 2(2), או 10(2) לפקודה) אלא כי מדובר בהכנסה החייבת במס בהתאם לשיעורים הקבועים בסעיף 121 לפקודה.

91. מסקנה זו אינה קובעת מסמרות לגבי מהות יתרת החו"ז וזאת משום שהלכה למעשה, אין זה משנה אם מדובר במחילת חוב של המערער כלפי חברת 'ביג פאלאס' או כספים שנמשכו מחברת 'ביג פאלאס' על ידו. הלכה למעשה, היה על המערער להוכיח את מקור הכספים וזאת, באמצעות הסכמים רלבנטיים או באמצעות ראיות אחרות מזמן אמת. משהמערער לא עשה כן, אין מקום לקבל את גרסתו בקשר לאמור.

92. המשיב הציג באופן משכנע את הטענה כי מדובר בסוגיה של "משיכות בעלים". מקובלת עלי עמדת המשיב בנוגע לאמור. הפסיקה הרלבנטית אף הובאה על-ידי המשיב במסגרת ס' 48 לסיכומיו, הפניה 34 ואני קובע כי לאור העובדה שהמערער כלל לא הציג כל הסבר משכנע לגבי הכספים האמורים יש לקבוע כי יש לייחס להם את שמייחס לכספים אלה המשיב במסגרת השומה.

93. טענת המערער כי יש לייחס את יתרות החו"ז למערערת דינה להידחות. כפי שהובא לעיל, מאזני הבוחן ודוחות חברת 'ביג פאלאס' תומכים בכך שהמערער הוא שמיוחס לו החו"ז האמור ואין לקבל את טענת המערער בנוגע לאמור. מקובלת עלי עמדת המשיב כי מדובר בסוגיה לבר פינקסית ושכזו על המערער מוטל להוכיח את טענותיו. משנקבע כי המערער לא הוכיח את טענותיו בנוגע לאמור, יש לדחות את הערעור בנוגע לסוגיה זו.

94. לגבי טענות המערערים כי יתרת החו"ז מהווה נכס בידי המפרק, לא מצאתי לקבלה. מדובר בטענה חמורה, אשר ככל שהיא נכונה, מעמידה את המפרק ברשלנות יתרה. עובדה



**בית המשפט המחוזי בירושלים  
לפני כב' השופט אביגדור דורות**

ע"מ 17-12-36977 משה קול ובניו חברה לניהול בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1 12 בינואר 2021

ע"מ 17-12-37033 משה קול נ' פקיד שומה ירושלים 1

זו לא הוכחה ולא הוכח כי המפרק ראה את הדברים באופן האמור. יתרה מכך, לא נעשתה פניה למפרק והוא לא הגיש את עמדתו בנוגע לאמור, לא במסגרת הליכי השומה ולא במסגרת הליכי הערעור. לאור האמור, ולאור העובדה כי מדובר בהאשמות כבדות כנגד המפרק נקבע בזאת כי טענה זו לא הוכחה ודינה להידחות.

95. יש להתפלא כי ב"כ המערערים בחר לטעון טענה זו כלפי המפרק מבלי להוכיח את הדברים לאשורם. בנוגע לאמור, מדובר ביתרת חוב ותיקה מאד. המפרק מונה לחברת 'ביג פאלאסי' עוד בשנת 2012 ולא מצא לנכון לדרוש מהמערערים את פרעון החוב. לאור האמור, נקבע כי הנטל להוכחת טענותיהם של המערערים מוטל עליהם וכי הם לא עמדו בנטל כבד זה.

96. בנוסף לאמור, יש לקבוע כי העובדה שטענות המערערים בנוגע לקיזוז יתרות הזכות אלא מול יתרת החובה (כפי שהובא לעיל בפסקה 80) דינה להידחות. לטענת המשיב, המערערים העלו את הטענה האמורה בפעם הראשונה אך ורק במסגרת התצהירים שהוגשו לבית המשפט. עובדה זו, מביאה למסקנה כי דין הטענה להידחות, עת היא לא עלתה במסגרת הליכי השומה ולא במסגרת הטענות בערעור. אין לאפשר לצד לשנות או להוסיף טענות בנוגע לאמור כאשר הטענות הללו לא נטענו עובר לערעור. ערכאת הערעור אינה מקום לטעון בו טענות חדשות שלא נטענו במסגרת הליכי השומה.

97. במה שלמעלה מן הצורך נקבע כי משחברת 'ביג פאלאסי' לא הגישה כלל דוחות לשנת 2012 וכי לא הוכח שהכנסות אלו נרשמו בחברת 'ביג פאלאסי' כנגד קבלת כספים או כנגד יתרתו של המערער. מחיקתם הייתה מחייבת את מחיקתם כהכנסות בחברת 'ביג פאלאסי' דבר שלא הוכח ולכן דין טענות המערערים בקשר לכך להידחות גם לגופן.

98. לאור כל האמור, דין הערעור בסוגיה זו להידחות.

**סוגיה רביעית: יתרת זכותו של המערער כבעל מניות במערערת ומחילת החוב**

טענות המערערים

99. נטען כי המערער כבעל מניות במערערת זכה באמצעות המערערת במכרז לרכישת מקרקעין בייעוד מסחרי במהלך חודש דצמבר 1993, בתמורה לסך של 25.9 מיליון ש"ח. רכישת המקרקעין מומנה באמצעות הלוואה מאת בעלי המניות (המערער ושותפיו במועד



**בית המשפט המחוזי בירושלים**  
**לפני כב' השופט אביגדור דורות**

ע"מ 17-12-36977 משה קול ובניו חברה לניהול בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1 12 בינואר 2021

ע"מ 17-12-37033 משה קול נ' פקיד שומה ירושלים 1

הרלבנטי במערערת) בסך כולל של 17,936,053 ₪, הלוואות אשר עמדו כיתרת זכות של בעלי המניות בדוחות שהוגשו למשיב בשנת 2002 בסך כולל של 17,963,053 ₪. בצירוף הפרשי הצמדה בלבד, עמדו הלוואות במועד תחילת הליך הפירוק על סך של 21,509,971 ₪. עובר למועד רכישת הנכס החזיק המערער ב- 52% ממניות החברה ושותפיו החזיקו ביתרת מניות החברה.

100. המערערים טענו כי בעקבות קבלת החלטה עסקית שגויה נקלעה המערערת להליכי פירוק ביום 9.2.2004 במסגרתם ניתן כנגדה צו פירוק. צו הפירוק הוסר ביום 6.9.2012.

101. הליכי הפירוק התנהלו באופן אישי כנגד המערער, במקביל להליכי הכינוס כנגד המערערת. זאת, בין היתר, בשל העובדה שהמערער היה ערב אישית לחובות המערערת בניגוד ליתר בעלי המניות שהיו חברות ולא ניתנה ערבות אישית נוספת למערערת. כפועל יוצא, נאלץ המערער לפרוע באופן אישי את חובות המערערת, וחובות חברת 'ביג פאלאס' למפרק והוא שילם למעלה מ-2.5 מיליון ₪ בגין חובות אלה לבנק דיסקונט. בעקבות פירעון חובות המערערת לבנק דיסקונט, הסכים המפרק למכור למערער את יתרת מניות השותפים במערערת, בשיעור של 48%, בתמורה לסך כולל של 10,000 ₪ ועם הסרת צו הפירוק ביום 6.9.2012 החזיק המערער ב- 100% ממניות החברה.

102. לטענת המערער, אין מחלוקת כי יתרת זכותם של בעלי המניות במערערת, נכון לתום שנת 2002, עמדה על 17,936,053 ₪. למרות זאת, טען המשיב בהודעה המפרשת את נימוקי השומה, שתי טענות עובדתיות סותרות. מחד, הוא טען שלמערער כלל אין יתרת זכות במאזן המערערת. מאידך, טען המשיב, שלמערער קיימת יתרת זכות בגובה קרן הלוואה בשנת 2002 בשיעור השתתפות של 20% בלבד. זאת, למרות שבאותה תקופה החזיק המערער ב-52% ממניות המערערת והיום הוא מחזיק ב-100% ממניותיה.

103. נטען כי המערער מחזיק כיום ב-100% ממניות המערערת, בהתאם לפסק דין שניתן ביום 31.11.2007, לאחר שהכונס הרשמי אישר את רכישת המניות על-ידי המערער, והאישור קיבל תוקף של פסק דין. המשיב אינו יכול לטעון כי הוא אינו מכיר באותן יתרות זכות בהן מחזיק המערער בשיעור של 100%, שכן יתרות זכות אלו דווחו למשיב כדת וכדין כבר בשנת 2002. לפיכך, טענו המערערים להתיישנות בכל הנוגע לסוגיית יתרות זכותו של המערער במערערת ולצורך בביטול קביעותיו של המשיב בקשר לכך.

104. המערערים טענו כי ביחס לחלקו של המערער בהלוואות הבעלים שניתנו לחברה, תלה



**בית המשפט המחוזי בירושלים**  
**לפני כב' השופט אביגדור דורות**

ע"מ 17-12-36977 משה קול ובניו חברה לניהול בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1 12 בינואר 2021

ע"מ 17-12-37033 משה קול נ' פקיד שומה ירושלים 1

המשיב יהבו בטעות טכנית של רו"ח אביטן, אשר כתב בהצהרת ההון כי חלקו של המערער בהלוואת הבעלים בשנת 2002 עמד על 33% בלבד. רו"ח אביטן ביקש להעמיד את המשיב על הטעות והציג בדיוני השומה בשלב ב' את שיעור האחזקה הנכון של המערער במערערת וביקש להעמיד את יתרת הלוואת הבעלים בהתאם לשיעור אחזקתו הנכון.

105. לטענת המערערים, לאחר שרו"ח אביטן טען בפני המשיב את האמור, החליט המשיב "להעניש" את המערער ולקבוע כי לאור "חוסר עקביות" זו, חלקו של המערער בהלוואת הבעלים עומד על 0%. בכך למעשה נמחקה יתרת זכות בגובה של 17,936,053 ₪ בערכי קרן בדו"ח אשר התיישן כבר בשנת 2002. בפרוטוקול הדיון הודה המשיב בטעותו אך הוסיף ש"אם צריך לתת משהו אז ניתן את המינימום" (פרוטוקול, ע' 183, ש' 2-14).

106. בהמשך לאמור, טענו המערערים כי מלבד זאת, המשיב אישר כי במקביל למחיקת יתרות הזכות של בעלי המניות במערערת בסך כולל של 17.9 מיליון ₪, לא מצא המשיב לנכון לזכות את מי מבעלי המניות בהווה או בעבר באותן יתרות זכות ובכך מחק נכס קנייני בדמות יתרות זכות במערערת מבלי לאפשר למי מבעלי המניות לעשות שימוש באותם ההפסדים.

107. המערער ביקש לפטור אותו ממס על הפרשי ההצמדה בשל יתרת זכות מזכה של בעל מניות בהתאם לתקנה 2 לתקנות מס הכנסה (פטור ממס על הפרשי הצמדה בשל יתרה מזכה של בעל שליטה), תשנ"ח-1998, המעניקות פטור על הפרשי שער. המשיב אישר שהיה ער לתקנה זו אך קבע שאין מקום להעניק את הפטור האמור ולכלל היותר הוא הסכים בשומה החלופית לאשר למערער הפסד בגובה קרן ההלוואה משנת 2002. הסיבה שנתן המשיב לסירובו היא כי המערער לא כלל בדוחותיו, אשר הוגשו טרם יצאה החברה מפירוק, הכנסות פטורות מהפרשי שער. המערער טען, שהוא לא היה יכול לנבא עובר למועד הגשת דוחותיו האישיים, כי החברה צפויה לצאת מפירוק בעוד עשר שנים. בהמשך לאמור, המערער טען כי יש לקבוע כי הפסדו בגין ההלוואות אותן העניק למערערת לצורך רכישת מלאי עסקי הם בבחינת הפסדים פירותיים אותם הוא יוכל לקזז נגד הכנסותיו מהשכרת נכסיו העסקיים.

108. עוד טענו המערערים כי בנוגע להיקף הפסדי המערער, אין מחלוקת כי יתרת בעלי המניות במערערת עמדה בערכי קרן על סך של 17,936,053 ₪ השווים בערכם עובר למועד יצירת המערערת מהליך הפירוק בתוספת הפרשי הצמדה על 21,509,971 ₪. המערער החזיק



**בית המשפט המחוזי בירושלים**  
**לפני כב' השופט אביגדור דורות**

ע"מ 17-12-36977 משה קול ובניו חברה לניהול בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1 12 בינואר 2021

ע"מ 17-12-37033 משה קול נ' פקיד שומה ירושלים 1

עובר לתום מועד הפירוק ב-100% ממניות המערערת ולפיכך חלקו באותן יתרות שווה ל-100% בערכים ריאליים בהתאם לתקנות הפטור. לחילופין טענו המערערים, כי ככל שביית המשפט יחליט שיש לבחון את חלקו של המערער עובר למועד רכישת הנכס בשנת 2002, הרי שהוכח כי המערער החזיק ב-52% ממניות החברה ולא כפי שבטעות נרשם על-ידי רו"ח אביטן (33%) ולפיכך יש להכיר ב-52% באותן יתרות בערכים ריאליים בהתאם לתקנות הפטור.

109. בנוסף לאמור טענו המערערים כי המערער שילם בהסכם הפשרה עם בנק דיסקונט, במסגרת הליך הפירוק כערב אישי למערערת, סך של 2.5 מיליון ₪ על חשבון חובותיהם של המערערת וחברת 'ביג פאלאס'. המשיב לא מצא לנכון להכיר בהפסדים אלו בהם נשא המערער מכיסו הפרטי. המערער טען כי יש להכיר בהפסד זה במסגרת הליך הערעור הנוכחי.

טענות המשיב

110. המשיב טען כי בספרי המערערת רשומה הלוואה מבעלי מניות, שעמדה נכון ליום 31.12.2002 על סך של 17,936,053 ₪. בשנים 2003-2011 רשמה המערערת הוצאות מימון שהגדילו את יתרת בעלי המניות, כך שנכון ליום 31.12.2011 עמדה היתרה על סך של 25,907,056 ₪. יתרה זו עמדה ללא שינוי עד סוף שנת 2014. במסגרת הטיפול השומתי קבע המשיב שיש לרשום למערערת הכנסה ממחילת חוב בגין יתרת בעלי המניות, מנגד, הכיר פקיד השומה בהפסד הון אצל המערער בגובה שהוכח כי הוא נתן לחברה כהלוואה.

111. אין מחלוקת שהלוואת הבעלים שימשה לרכישת הנכס על ידי המערערת וכי נכס זה לא הפיק למערערת כל הכנסות ולבסוף נמכר במסגרת כינוס הנכסים בשנת 2005.

112. המשיב הפנה בעניין מחילת החוב לפסק הדין בע"א 9715/03 הורוביץ נ' פקיד שומה תל אביב 4, פ"ד נט(4) 354 (2005). בעניין זה נקבע שסעיף 3(ב) לפקודה קובע כי במצב בו נמחל לנישום חוב הנובע מסכומים שקיבל לצורך ייצור הכנסה מעסק או משלח יד, יראו את החוב כהכנסה שלו בשנה שבה נמחל. זאת, ללא קיומו של מקור במובן סעיף 2 לפקודה, ובלבד, שמדובר בחוב הנובע מסכומים שקיבל לצורך ייצור הכנסתו מעסק או ממשלח יד. סעיף 3(ב) לפקודה קובע שאין צורך באקט הצהרתי של מחילה וניתן להסיק על קיומה של מחילה מהתנהגותם של הנושה והחייב.





**בית המשפט המחוזי בירושלים**  
**לפני כב' השופט אביגדור דורות**

ע"מ 17-12-36977 משה קול ובניו חברה לניהול בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1 12 בינואר 2021

ע"מ 17-12-37033 משה קול נ' פקיד שומה ירושלים 1

113. לגופם של דברים, טען המשיב כי החברה לוותה כספים מבעלי מניותיה לצורך רכישת נכס ופיתוחו כבר בשנת 1993, לא פרעה את החוב שנים רבות ולא הראתה כל כוונה לפרוע אותו. הנכס היחידי של המערערת היה המגרש שלשם רכישתו נלקחה ההלוואה והנכס נמכר במסגרת הליכי כינוס הנכסים והתמורה שהתקבלה ממכירת הנכס שימשה לפירעון חובותיה של המערערת לבנק. לא הוצגו בפני המשיב דרישות של מי מבעלי המניות למערערת לפירעון החוב.

114. מלבד פעילות השכרת הנכס המשויכות למערער עצמו, אין למערערת נכסים מהותיים ואין כל פעילות מניבה הכנסות שיאפשרו לה לפרוע את חובה. לא למותר לציין כי הנכס נמכר בשנת 2017 (במסגרת הליכי הפירוק) כך שגם תזרים הכנסות זה נגדע. הגירעון בהונה העצמי של המערערת כמו סך של 12 מיליון ₪ שנמחל על ידי בנק דיסקונט עוד בשנת 2006, מצביעים על כך שלמערערת אין כל יכולת ממשית לפרוע את חובה.

115. המערערת לא הציגה את הסכם ההלוואה או כל מסמך אחר המלמד על מועדי הפירעון של ההלוואה והמערערים לא הציגו כל מסמך המלמד על ניסיון או דרישה מצד המערער או יתר בעלי המניות לגבות את החוב מהחברה, לרבות לא תביעת חוב עת הייתה החברה בהליכי פירוק.

116. המשיב מצא לנכון להציע כי במסגרת הערעור ובמידה ותתקבל טענת המערערים בנוגע למחילת החוב בגין יתרת בעלי המניות ולפנים משורת הדין, יכיר המשיב למערער בהפסד הון בגובה היתרה של השקעתו במערערת כפי שנרשמה על ידו בספרי חשבונותיו, דהיינו, 20% בלבד וזאת למרות שהמערער לא הרים את נטל הראיה המוטל עליו להראות מה חלקו בהלוואת הבעלים.

117. עוד טען המשיב כי לא הוצגו אסמכתאות כלשהן בנוגע לחלקו של המערער ביתרת בעלי המניות. המערער טען כי במסגרת הליכי הפירוק רכש המערער את כלל המניות ולכן הוא קיבל את מלוא החוב לרשותו או למצער 52% מהחוב (בהתאם לחלקו במניות המערערת בטרם הליכי הפירוק) וזאת ללא כל ראיה ממשית.

118. המשיב טען כי במסגרת דיוני השומה עלתה הגרסה כי חלקו של המערער עומד על 33.3% מיתרת בעלי המניות ובשלב ב' הוא טען שחלקו הוא 52%. יתרה מכך, גם בדיווחי המערער אין עקביות ביחס לחלקו ביתרת בעלי המניות. במאזני הבוחן עמדה יתרת המערערת על סך של 5,313,425 ₪ המהווה 20.5% מיתרת בעלי המניות ובסכום זה מוכן



**בית המשפט המחוזי בירושלים**  
**לפני כב' השופט אביגדור דורות**

ע"מ 17-12-36977 משה קול ובניו חברה לניהול בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1 12 בינואר 2021

ע"מ 17-12-37033 משה קול נ' פקיד שומה ירושלים 1

המשיב להכיר כהפסד.

119. המשיב המשיך וטען כי בהצהרת ההון שהגיש המערער ביום 31.12.2014, דיווח המערער על יתרת חוב של המערערת כלפיו בסך של 8,156,515 ₪ המהווה 33.3% מסך ההתחייבויות לבעלי המניות. בהצהרת ההון של המערער לשנת 2001 עמד חלקו של המערער ביתרת הזכות על 2.6 מיליון ₪ המהווים פחות מ-20% מכלל יתרת החובה. בנוסף, מבדיקה שערך המשיב מדוחות 2007 ואילך וכפי שעולה מדיון השומות שנערך בתאריך 23.8.2017 לגבי השנים 2003-2017 עלה כי המערער כלל לא דיווח בדוחותיו על הכנסות מריבית או מהפרשי הצמדה, דבר המעיד על כך שבזמן אמת לא יחס את החובות אליו.

120. ביחס להוצאות המימון נטען כי כל הוצאות המימון נתבעו בניכוי במסגרת ספריו של המערער לצורכי מס. במסגרת השומה קבע המשיב כי הוצאות המימון אינן מותרות בניכוי. עוד קבע המשיב שהוצאות המימון אינן בגדר הוצאות שייצאו בייצור ההכנסה, כנדרש בסעיף 17 לפקודה. דהיינו, לא הוכח כי ההלוואה שימשה את המערערת לצורך הפקת רווחים בשנות המס הרלוונטיות.

121. בנוסף לאמור נטען כי המשיב קבע שהוצאות המימון אינן בגדר ריבית או הפרשי הצמדה שהם משתלמים על הון ששימש בהשגת ההכנסה כנדרש בסעיף 17(א) לפקודה. הנכס כזכור נמכר במסגרת הליכי כינוס כבר בשנת 2005 ובטרם ניתן לטעון כי שימש להפקת הכנסה כל שהיא על-ידי המערערת. בנוסף, קבע המשיב, כי הוצאות המימון לא שולמו בפועל והמערער לא דיווח על הכנסות מימון בגינן ואף לא על הכנסות פטורות מהפרשי הצמדה ובכך נקבע שהוא בעצמו לא הכיר בהכנסות אלו. המשיב טען כי בהתאם לסעיף 18(ב) לפקודה, אין להתיר בניכוי את הוצאות המימון אלא אם הם שולמו למערער באותה שנת מס והן נכללו בדוחות על הכנסותיו.

122. לחילופין, קבע המשיב, ככל ובית המשפט יקבל את עמדת המערער בנוגע לאמור, ויקבע כי הוצאות המימון הן הוצאות המותרות בניכוי, קבע המשיב שהוצאות המימון מהוות הכנסה ממחילת חוב בידי המערערת לפי סעיף 3(ב) לפקודה, מהנימוקים שיפורטו להלן בנוגע למחילת חוב קרן ההלוואה.

123. המשיב טען כי במסגרת דיוני השומה בשלב א', טען מייצג המערערת כי המערער ושני שותפיו במערערת הלוו למערערת הלוואת בעלים וזאת, על מנת לממן את רכישת הנכס.



**בית המשפט המחוזי בירושלים**  
**לפני כב' השופט אביגדור דורות**

ע"מ 17-12-36977 משה קול ובניו חברה לניהול בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1 12 בינואר 2021

ע"מ 17-12-37033 משה קול נ' פקיד שומה ירושלים 1

חוזה ההלוואה לא הוצג וכן, לא הוצגה כל אסמכתא אחרת הנוגעת להלוואה הנטענת, על היקף ההשקעות של כל אחד מבעלי המניות במערערת וכן, לא הוצגו כרטסות החו"ז של בעלי המניות השונים מזמן אמת או כל ראייה אחרת בקשר לכך.

124. בהמשך לאמור, המשיב הניח כי מדובר בהלוואה שניתנה בחלקים שווים ללא כל ראייה תומכת. בנוסף טען המייצג במסגרת הליכי השומה כי השותפים האחרים ויתרו על מניותיהם וכי המפרק העביר למערער את מניותיהם במסגרת הליך הפירוק בתמורה ל-10,000 ₪ בלבד. בעלי המניות לא תבעו את חלקם ביתרת בעלי המניות במשך שנים רבות ומייצג המערערת הוסיף שלדעתו אין סיכוי שהם יקבלו את כספים בחזרה. עם זאת, המשיב לא קיבל דיווחים או אסמכתאות התואמים את טענת המייצג בדבר העברת חלקם של השותפים ביתרת הזכות לידי המערער. בעניין זה טען המשיב שיש הבדל גדול בין העברת מניות למערער לבין המחאת החובות אל המערער.

125. המשיב הוסיף וטען כי יש לדחות את טענות המערערת בנוגע לכך שהוצאות המימון אינן הוצאות מימון וכי מדובר בהוצאות הפרשי הצמדה בלבד. המשיב לא קיבל בשלב דיוני השומה תחשיב המוכיח טענה זו ומנספח יג' שצירף המייצג לתצהירו עולה כי סכום הוצאות המימון אכן כולל בתוכו רכיב של הפרשי הצמדה. יחד עם זאת, גם רכיב בגין הוצאות ריבית, כך שטענה זו לא הוכחה עובדתית. בקשר לכך טען המשיב כי טענה זו גם אינה נכונה משפטית, שכן על פי תקנות מס הכנסה (פטור ממס על הפרשי הצמדה בשל יתרה מזכה של בעל שליטה), התשנ"ח-1998, הפרשי הצמדה לבעל שליטה יהיו פטורים ממס רק במידה ויש עמידה בתנאים הקבועים בתקנות, בין היתר על ידי המצאת אישור של רואה החשבון של החברה או על ידי בעלי השליטה במועד הגשת הדו"ח השנתי. בענייננו נטען כי אין עמידה בדרישות הקבועות בתקנות, שכן היה על המערער לדווח על הכנסות אלו בתיקו האישי דבר שכלל לא נעשה.

126. עוד טען המשיב כי יש לדחות את טענת המערער שחלק מהגידול ביתרת החוב לבעלי המניות נוצרה כתוצאה מתשלומים שנשא המערער בגין חובות המערערת לבנק דיסקונט. לטענה זו אין כל תיעוד חשבונאי מינימלי מזמן אמת, לא בספרי המערערת ולא בספרי המערער. בנוסף, אין מחלוקת כי תשלום החובות לבנק דיסקונט על-ידי המערער אינו מתייחס רק לחובותיה של המערערת אלא גם לחובותיה של חברת 'ביג פאלאסי' ושל המערער עצמו, כך שלא ניתן להבין מנוסח ההסכם מה גובה התשלום שביצע המערער מחובותיה של המערערת, מחובותיו שלו עצמו, או מחובותיה של חברת 'ביג פאלאסי'. זאת ועוד, לכאורה שווי הנכס של המערערת שנמכר במסגרת הליכי הפירוק מוכיח כי



**בית המשפט המחוזי בירושלים**  
**לפני כב' השופט אביגדור דורות**

ע"מ 17-12-36977 משה קול ובניו חברה לניהול בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1 12 בינואר 2021

ע"מ 17-12-37033 משה קול נ' פקיד שומה ירושלים 1

דווקא המערערת הייתה זו ששילמה חלק מחובות חברת 'ביג פאלאס' והמערער ולא להיפך.

127. המשיב הוסיף וטען כי יש לדחות את טענת המערערים בנוגע לכך שפסק הדין בבית המשפט, אשר במסגרתו הועברו למערער 100% ממניות המערערת, מעיד על התיישנות ביחס לטענות משיב. לטענת המשיב, רכישת המניות על ידי המערער אין משמעה כי הוא רכש גם את יתרות החובה ובנספחים שצורפו לערעור דנן, אין כל התייחסות ליתרת החוב לבעלי המניות. גם אישור בית המשפט לא כולל אישור כי המערער רכש את כלל החובות של בעלי המניות במערערת. בנוסף, הכנ"ר אינו המשיב ולא ניתן לטעון כי המדינה הייתה צד להליך ובכך הסכימה לטענות המערער בנוגע ליתרות האמורות.

הכרעה

128. לאחר שקילת מכלול הראיות, העדויות והטענות מטעם הצדדים בקשר לסוגיה הרביעית, הגעתי למסקנה כי דין הערעור בנוגע לסוגיה זו, להתקבל בחלקו.

129. ראשית, מקובלת עלי עמדת המערערים כי בכך שהמערער רכש במסגרת הליכי הפירוק את יתרת מניות החברה מבעלי המניות האחרים במערערת, הוא רכש הן את הזכויות במערערת והן את החובות בה. כמו כן, גם בקשר לזכויות בעלי המניות – רכישת המניות מביאה בהכרח לרכישת הן של זכויות בעלי המניות והן של חובותיהם.

130. טענות המשיב כי המערער אמנם רכש את מניות המערערת, אך באותה נשימה רכישת המניות אינה מביאה למסקנה בהכרח שהוא רכש במסגרתה את יתרת החובות של בעלי המניות האחרים – דינה להידחות.

131. שנית, המערערים לא הצליחו להוכיח את חלוקת ההלוואות שנתנו בעלי המניות למערערת בתחילת דרכה. לפיכך, נקבע כי על המשיב להכיר למערער 52% בלבד מיתרת החובות. בנוסף לאמור, אני מקבל את טענת המערערים כי שיעור ההלוואות שהוצג בהליך השומה כ-33% בלבד על-ידי רו"ח אביטן נרשם בטעות וכי אין בכך בכדי לקבוע מסמרות. בקשר לכך ניתן גם לראות את תשובותיו בעניין זה של רו"ח אביטן במסגרת חקירתו (פרוטוקול, ע' 73, ש' 11-16; שם ע' 95, ש' 6-11). בנוסף לאמור, גם נציגת המשיב הגב' עינת אסולין במסגרת חקירתה התייחסה לעיין זה כך: " ... גם בדיונים כאילו זה לא היה שהיה פה מחלוקת שאתם באתם עם איזה קו ורק זה תאם את הצהרת ההון,



**בית המשפט המחוזי בירושלים**  
**לפני כב' השופט אביגדור דורות**

ע"מ 17-12-36977 משה קול ובניו חברה לניהול בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1 12 בינואר 2021

ע"מ 17-12-37033 משה קול נ' פקיד שומה ירושלים 1

בשלב א' אתם טענתם 33 אחוזים, אחרי זה בשלב ב' אתם טענתם 52 אחוזים, הדבר היחיד שאני אמרתי בצו שהיה הרבה סתירות ואי דיוקים ואם אנחנו בשלב שאנחנו מגיעים לבית המשפט אז תראו את הוכחות ותגידו לנו מה החלק שלו או מה אתם חושבים שסביר ושביהמ"ש יחליט, אני לא יכולה לבוא ולהחליט מה החלק שלו כשאני רואה רק סתירות ואי עקביות בדיווחים" (פרוטוקול ע' 180, ש' 28 – ע' 181, ש' 3).

132. בהמשך לאמור, אני מוצא לקבל את הסבריו של רו"ח אביטן לעניין הסתירה בין הדיווחים השונים ולאור עמדתו הראויה של המשיב, הן במסגרת חקירת הגב' אסולין והן בסיכומיו כי הוא מוכן להכיר בסכום שייקבע על-ידי בית המשפט. אני מקבל את עמדת המשיב בנוגע לכך שיש להכיר ב-20% בלבד מהסכום האמור וזאת משום שאין הגיון כי המערער הלווה פחות משיעור אחזקותיו למערערת במסגרת הלוואת הבעלים האמורה. העובדה שלא הוצגו מסמכים תומכים או הסכמי הלוואה עומדים למערערים לרועץ. יחד עם זאת, נראה כי הוכח והוסבר על-ידי רו"ח אביטן הטעות האמורה וכן כי היה הגיון במהלך הלוואת הבעלים שניתנה לחברה בתחילת דרכה.

133. שלישית, אני מקבל את עמדת המשיב כי הסכומים שבעלי המניות הלוו למערערת אינם כאלה שניתנים להחזר. הדבר בא לידי ביטוי בויתור (מעשי) של בעלי המניות האחרים על החוב הנטען, על כך שבדוחות המערער והחברות הקשורות לא הובאו המספרים המתאימים לסכומי ההצמדה והריבית במהלך השנים שבהן דווחו. יש לדחות גם את טענות המערערים על תשלום לכאורי של המערער לבנק דיסקונט. לא הוכח כלל ועיקר כי התשלום האמור, הוא בעבור חובה של המערערת ולא ברור כיצד התחלק התשלום בין חובותיה של המערערת, חובותיו של המערער עצמו וחובותיה של חברת 'ביג פאלאס'.

134. רביעית, אני דוחה את טענת המערערים בנוגע להתיישנות טענות המשיב. העובדה שניתן פסק דין במסגרת הליך הפירוק, שאישר את רכישת המניות על-ידי המערער אינה מעלה או מורידה לגבי חבות המס הנגזרת מפעילות החברה. המשיב הוא היחיד היכול לדרוש או לאשר את חבות המס והעובדה שהמפרק והכנ"ר פעלו במסגרת הליך הפירוק אינה מעלה או מורידה בעניין השומה שהוצאה בקשר להליך דן.

135. חמישית, אני דוחה את טענת המערערים כי יש להכיר בהוצאות המימון בנוגע להלוואות. צודק המשיב כי לא הוכח כי ההלוואות שימשו לייצור הכנסות. לפיכך, אני מקבל את עמדת המשיב וקובע כי הכספים לא שימשו ליצור הכנסה כנדרש בסעיף 17(א)(1) לפקודה. כפי שהוכח, הנכס נמכר במסגרת הליכי הכינוס כבר בשנת 2005. לא הוכח כי הכספים



**בית המשפט המחוזי בירושלים  
לפני כב' השופט אביגדור דורות**

ע"מ 17-12-36977 משה קול ובניו חברה לניהול בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1 12 בינואר 2021

ע"מ 17-12-37033 משה קול נ' פקיד שומה ירושלים 1

שימשו להפקת הכנסה כל שהיא על-ידי המערערת. בנוסף, מקובלת עליי עמדת המשיב, כי הוצאות המימון לא שולמו בפועל והמערער כלל לא דיווח על הכנסות המימון ואף לא על הכנסות פטורות מהפרשי הצמדה במסגרת דוחותיו ובכך הוא בעצמו לא הכיר בהכנסות אלו.

136. לאור האמור, נקבע כי אין להכיר בהוצאות המימון בהתאם לסעיף 18(ב) לפקודה, אלא אם הם שולמו למערער באותה שנת מס ונכללו בדוחותיו.

137. לאור כל האמור הגעתי למסקנה כי על המשיב להכיר למערער ב-52% מסכום יתרת בעלי המניות אצל המערערת וזאת ללא הכרה בהוצאות המימון הנוגעות לכך.

**סוגיה חמישית: השומה החלופית בנוגע לסיווג ההפסדים ממכירת המקרקעין על ידי החברה**

טענות המערערים

138. לטענת המערערים, המערערת רכשה את הנכס לייעוד מסחרי וסיווגה אותו בדוחותיה הכספיים כמלאי עסקי, במהלך חודש דצמבר 1993, וזאת בסכום של 25.9 מיליון ₪.

139. המערערים טענו כי בעקבות קבלת החלטה עסקית שגויה, נקלעה המערערת להליכי פירוק ביום 9.2.2004 ומונה לה מפרק וכן כונס נכסים, לנכס היחיד שהיה בבעלותה באותה עת (וכפי שהובא בפירוט לעיל). הנכס מומש במסגרת הליכי הפירוק והוביל את החברה לגירעון בהון העצמי שלה בסך כולל של 25.9 מיליון ₪, ויתרת הפסדים צבורים להעברה בסכום זהה לגירעון בהון המערערת.

140. המערערים טענו כי בשומה מושא הערעור ובהודעה המפרשת את נימוקי השומה, הכיר המשיב במכירת המקרקעין על ידי המפרק בשנת 2005 כהפסד פירותי ודי בכך כדי לאיין את טענות המשיב כי מדובר בהפסד הוני.

141. המערערים טענו כי הוכח שהמקרקעין סווגו כך כבר בדוחותיה הכספיים של המערערת בשנים 2001-2002 כמלאי עסקי ולפיכך ההפסד שנבע ממכירת המקרקעין הינו אף הוא הפסד פירותי.

142. המערערים טענו כי למרות שהוכח שכל הפרמטרים המופיעים בדוחות הכספיים של



**בית המשפט המחוזי בירושלים  
לפני כב' השופט אביגדור דורות**

ע"מ 17-12-36977 משה קול ובניו חברה לניהול בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1 12 בינואר 2021

ע"מ 17-12-37033 משה קול נ' פקיד שומה ירושלים 1

המערערות מצביעים על כך שהנכס נרשם כמלאי עסקי וכך גם ההפסדים שנגרמו ממכירתו, החל מירידת ערך המקרקעין אשר דווחה בדוח הרווח וההפסד, המשך בהוצאות המימון שנדרשו באותו דוח, ובהמשך לכך במסגרת מכירת המקרקעין שדווחה בדוח הרווח וההפסד, מצא המשיב בטעות לסווג את המקרקעין ומכירתם בהפסד, כהפסד הוני ולא כהפסד פירותי.

143. המערערים טענו כי משעה שהוכח כי המערערת סיווגה את המקרקעין כבר בשנת 2001 כמלאי עסקי בדוחותיה הכספיים ובנוסף לכך, המשיב הכיר בשומה שהוצאה למערער כי הוא הכיר במכירת המקרקעין בשנת 2005 כהפסד פירותי, הרי שבית המשפט מתבקש להכיר בהפסד פירותי ממכירת מלאי המקרקעין אשר ניתן לקיזוז כנגד הכנסות השכירות אשר התקבלו כפועל יוצא מהפעלת הנכס בידי המערערת.

טענות המשיב

144. במסגרת השומה החלופית טען המשיב כי ככל שבית המשפט יכיר בכך שההכנסות הן של המערערת, עדיין לא תוכל המערערת לנכות את הכנסותיה מהפסדי העבר, שכן, מדובר בהפסדים הוניים ולא הפסדים פירותיים.

145. המשיב טען כי אין מחלוקת כי ההפסדים נבעו מרכישה ומכירה של נכס מסחרי. עוד טען המשיב כי אין מחלוקת כי כלל הכנסותיה הנטענות של המערערת הן הכנסות משכירות, שהן הכנסות פירותיות.

146. לטענת המשיב, הנכס נמכר במסגרת הליך הפירוק של המערערת ומכירתו דווחה למיסוי מקרקעין כעסקה הונית החייבת במס שבח ולא כמכירת מלאי. בקשר לכך, הצהירה הגב' אסולין במסגרת סעיפים 40-45 וסעיפים 49-53 לתצהירה.

147. במצב דברים זה, המשיב טען כי לא ניתן לקזז הכנסות פירותיות משכירות מהפסדים הוניים ממכירת נכס.

הכרעה

148. לאחר שקילת מכלול הראיות, העדויות והטענות מטעם הצדדים בקשר לסוגיה החמישית, הגעתי למסקנה כי דין הערעור בנוגע לסוגיה זו, להידחות.



**בית המשפט המחוזי בירושלים**  
**לפני כב' השופט אביגדור דורות**

ע"מ 17-12-36977 משה קול ובניו חברה לניהול בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1 12 בינואר 2021

ע"מ 17-12-37033 משה קול נ' פקיד שומה ירושלים 1

149. לאור ההכרעות הנוגעות לשומה הראשית. הדיון במסגרת שאלה זו נעשה במה שלמעלה מן הצורך. לאחר שנאמרו הדברים הללו, מקובלת עלי עמדת המשיב כי משהנכס נמכר ודווח למיסוי מקרקעין כעסקה הונית, לא יכולה המערערת לטעון כי מדובר במלאי עסקי ולקזז בגין הפסדיה האמורים את הכנסות השכירות.

150. בהמשך לעובדה שמדובר בטיעון תיאורטי לאור הקביעה כי המערערת כלל אינה רשאית לרשום את הכנסות השכירות לזכותה וכי הכנסות השכירות היו צריכות להירשם אצל המערער אין מקום להרחיב את היריעה בנוגע לאמור.

151. לאור מכלול האמור בסוגיה זו, דין הערעור בקשר אליה להידחות.

#### קנס הגירעון

152. בכל הנוגע לחיוב בקנס הגירעון טענו המערערים כי כבר נפסק שהסבת הכנסות ועסקה מלאכותית אינם בבחינת עילה לחיוב בקנס גירעון, שכן כל הנתונים החשבונאיים עמדו בפני המשיב והמשיב הסתמך על אותם הנתונים, אך יצק להם פרשנות חלופית. לפיכך, נטען כי הוכח על-ידי המערערים שאין כל התרשלות מצדם.

153. לעומתם, טען המשיב כי מאחר והמערערים לא הוכיחו להנחת דעת המשיב שלא התרשלו בעריכת דוחותיהם, חייב פקיד השומה את המערערים בקנס גירעון לשנים אלו כמצוות סעיף 191 לפקודה. המשיב הפנה לפסקי הדין בעמ"ה 87//139 **סימאי נ' פקיד השומה** (17.11.87) ובע"א 1134/11 ר.מ. **שביט נ' פקיד שומה** (12.5.13). המשיב המשיך וציין את העובדה שהמערערים פעלו להסתת הכנסות לצורך הקטנת חבות המס בין המערערת ובין חברת 'ביג פאלאס' כאשר ברור שבעל הנכס הוא בעל הפרי.

154. לאור מכלול הקביעות האמורות לעיל, כפי שהובא באריכות, הוכיח המשיב כי המערערים לא הצליחו להניח את דעתו המשיב ואת דעת בית המשפט כי הם לא התרשלו בעריכת דוחותיהם. יתרה מכך, במרבית הקביעות שבמסגרת פסק דין זה, נקבע כי המערערים פעלו שלא כדין במסגרת דוחותיהם השונים. בין היתר נקבע כי המערערים פעלו להסתת הכנסות בין הגורמים השונים על מנת להקטין את חבות המס. לאור האמור, אני דוחה את טענת המערערים כי יש לבטל את קנס הגירעון.

#### סוף דבר





**בית המשפט המחוזי בירושלים  
לפני כב' השופט אביגדור דורות**

ע"מ 17-12-36977 משה קול ובניו חברה לניהול בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1 12 בינואר 2021

ע"מ 17-12-37033 משה קול נ' פקיד שומה ירושלים 1

155. לאור כל האמור לעיל, הערעורים נדחים בזאת ביחס למרבית הסוגיות, למעט בסוגיה הרביעית, כאמור לעיל בפסקה 137.

156. לאור התוצאה, המערערים ישלמו ביחד ולחוד למשיב הוצאות ושכר טרחת עו"ד בסכום כולל של 30,000 ₪ וזאת תוך 45 ימים מהיום. לאחר מכן, יתווספו לסכום החיוב הפרטי הצמדה וריבית כחוק, עד למועד התשלום בפועל.

**המזכירות תשלח את פסק הדין לב"כ הצדדים.**

ניתן לפרסם את פסק הדין.

**ניתן היום, י' שבט תשפ"ב, 12 ינואר 2022, בהעדר הצדדים.**

אביגדור דורות, שופט

