



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10-11-39510 כרמל תעשיות חלפים בע"מ נ' פקיד שומה חולון

בפני כב' השופט ד"ר אחיקם סטולר

מעוררים כרמל תעשיות חלפים בע"מ

על ידי עוה"ד י. גולדמן ואח'
נגד

משיבים פקיד שומה חולון

על ידי ב"כ מפרקליטת מחוז תל אביב (אזרחי)
עו"ד קרן יזדי-סופר

פסק דין

לפני ערעור המתייחס לצווים שהוציא המשיב למערערת בגין שנות המס 2004-2007 וזאת על פי סעיף 152(ב) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: "הפקודה"). השאלה העיקרית העולה בערעור זה היא מהו המועד בו הייתה צריכה המערערת לדווח על הכנסה ממחילת חוב בספריה. האם כטענת המשיב בשנת 2006, במועד חתימת הצדדים על ההסכם המסדיר את מחילת החוב, או שמא כטענת המערערת בשנה בה נתקיימו לטענתה כל התנאים הקבועים בהסכם – היא שנת 2007.

א. להלן העובדות הרלוונטיות לעניין

1. המערערת, כרמל תעשיית חלפים (להלן: **המערערת או החברה**) היא חברה פרטית הפועלת בניהולו של מר יצחק רוטשטיין (להלן: "רוטשטיין"). המערערת נוסדה בשנת 1965 ועוסקת בייצור כבלים לכלי רכב. עיקר הכנסותיה הן ממכירות לחברות בחו"ל.
2. בין המערערת לבין בנק הפועלים בע"מ (להלן: **בנק הפועלים**) נחתם, ביום 26.11.2006, הסכם להסדרת חובות המערערת כלפי בנק הפועלים (סומן מע/1, להלן: "ההסכם").
3. ביום 27 בנובמבר 2006 ניתן לבקשת הצדדים בפש"ר 2243/06 (בש"א 24606/06) **בנק הפועלים בע"מ נ' כרמל תעשיות חלפים בע"מ** (לא פורסם), תוקף של פסק דין להסדר פשרה (להלן: "ההסכם" או "הפשרה") שהושג בין הצדדים בקשר עם סילוק חובם של החברה ורוטשטיין שערב לחובותיה - לבנק הפועלים בע"מ ולמתן צו מותלה לאכיפת שעבודים ולמינוי כונסת נכסים קבועה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10-11-39510 כרמל תעשיות חלפים בע"מ נ' פקיד שומה חולון

4. לפי סעיף 5 להסכם, ביום החתימה על ההסכם, חובות המערערת כלפי בנק הפועלים עמדו על סך של כ-16.3 מיליון ₪. בהסכם נאמר, כי אם המערערת תעמוד בתשלומים במועדים אשר נקבעו בחוזה ואשר הסתכמו ב- 2.5 מיליון דולרים ארה"ב, יתרת חובות המערערת כלפי בנק הפועלים יסולקו באופן סופי ומוחלט וכן כי בנק הפועלים יוותר על שעבודים, ערבויות ומשכונים שהוטלו על המערערת.
5. בסעיף 14 להסכם הפשרה התחייבו החברה ורוטשטיין לשלם לבנק, סך של 2,500,000 \$ ארה"ב (להלן: "סכום ההסדר") על חשבון חובה של החברה לבנק בתשלומים כדלקמן: 50,000 \$ עד לא יאוחר מיום 28.11.06; 60,000 \$ עד לא יאוחר מיום 6.12.06; 70,000 \$ עד לא יאוחר מיום 14.12.06; 70,000 \$ עד לא יאוחר מיום 25.12.06; 1,860,000 \$ עד לא יאוחר מיום 11.1.2007; 140,000 \$ עד לא יאוחר מיום 25.1.2006 (במזומן או על ידי השבת שלושה כתבי ערבות שניתנו על ידי בנק הפועלים בסכום כולל של 600,000 ש"ח); וסך נוסף של 250,000 \$ ישולמו בעשרה תשלומים חודשיים, רצופים ושווים החל מיום 11.2.2007 ולא יאוחר מה – 11 לכל חודש קלנדרי שלאחר מכן.
6. סעיף 18 בהסכם הפשרה מוסיף וקובע כי:
- "לא פרעו החברה ו/או רוטשטיין את התשלומים הנקובים בסעיפים 14א-2 לעיל ו/או איזה מהם, במלואם ובמועד, במדויק, ו/או לא מילאו במדויק ובמועד אחר איזה מהתחייבויותיהם שבהסכם זה לעיל, כי אז ייכנס לתוקפו באופן מיידי צו הכינוס וזאת לשם מימוש נכסי החברה וגביית מלוא סכום החוב (בצירוף הריבית הנצברת בגינו, עמלות והוצאות אחרות) על ידי הבנק...".**
7. אין מחלוקת בין הצדדים, כי בנק הפועלים הסכים למעשה, כי אם יבוצע ההסכם כרוחו וכלשונו הוא מוכן למחול על סך של 5,067,000 ש"ח (להלן: **מחילת החוב**) - לטובת המערערת.
8. ביום 10 בינואר 2007, קיבל בית המשפט המחוזי בחיפה במסגרת בש"א 17532/06 **כרמל תעשיות חלפים בע"מ נ' מדינת ישראל - רשות המסים** (פורסם בנבו, ניתן ביום 10.01.2007) הסדר לפיו יורה על שינוי בשעבוד הצף ובשעבודים הקבועים שנרשמו לטובת מדינת ישראל-אגף המכס (להלן: **המכס**) בקשר לחברה. כך שהשעבודים הקיימים לטובת המדינה יהפכו לשעבודים בדרגה שנייה, אשר תקדם להם זכותו של בנק לאומי לישראל בע"מ לפי אשראי או הלוואה בסכום של 1.8 מיליון דולר ארה"ב, המיועדים לצורך פירעון סכום ההסדר לבנק הפועלים.
9. ביום 11 בינואר 2007, חתמה החברה על בקשה לפתיחת חשבון חוזר דביטורי (חח"ד) בסניף 800 בבנק לאומי, לצורך מתן המימון לפירעון יתרת תשלומי סכום ההסדר.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10-11-39510 כרמל תעשיות חלפים בע"מ נ' פקיד שומה חולון

10. ביום 22 בינואר 2007 אישר בית המשפט המחוזי בתל אביב את בקשתו של בנק הפועלים שהוגשה יום קודם לכן, והורה על ביטול צו הכינוס המותלה והשבת כתב ההתחייבות שהופקד במזכירות בית המשפט לאור קיום הסכם הפשרה על ידי החברה.
11. המשיב הוציא למערערת צווים לשנים 2004-2007. המערערת הגישה השגות לשנים אלה וטענה כי ההכנסה החייבת והמס שקבע המשיב אינם נכונים. המשיב דחה את ההשגות. מכאן הערעור.

טענות הצדדים

ב טענות המערערת

1. במרכז טענותיה של המערערת עומד עניין מחילת החובות ע"י בנק הפועלים בסך 5,067,000 ש"ח, שלגביה טען המשיב, כי יש לדווחה בשנת 2006 ולא בשנת 2007. המערערת טוענת, כי המועד הנכון לדיווח הוא בשנת 2007 וזאת בעיקר בהסתמך על האמור בחוות הדעת המשפטית שערך עו"ד רונן קצף עבור המערערת.
2. עוד ממשיכה המערערת וטוענת, כי למרות שהסדר הפשרה אושר ע"י בית המשפט בשנת 2006, הוא היה חסר כל תוקף, כל עוד למערערת לא הייתה יכולת לקיים את הסדר הפשרה. המערערת הסבירה, כי לצורך העברת תשלומים לבנק הפועלים במסגרת ההסדר, היא נאלצה לפנות לבנק לאומי ולהשיג הלוואה בסך של 2.5 מיליון דולר. בנק לאומי מצידו התנה את המימון בקבלת שיעבוד מדרגה ראשונה על כל נכסי החברה. שכן על המערערת רבץ בעת בקשת ההלוואה שיעבוד לטובת המכס שמיקומו בסדר הנושים היה מיד לאחר בנק הפועלים. שחרור השיעבוד לבנק הפועלים במסגרת הסדר הפשרה היה מעלה את המכס להיות הראשון בסדר הנושים ועל כן, המערערת ביקשה מהמכס, שיאפשר לה לרשום שיעבוד ראשון לטובת בנק לאומי במקום בנק הפועלים. רשויות המכס התנגדו ומשכך המערערת פנתה לבית המשפט ודרשה סעד, לפיו יאפשרו לה לרשום שיעבוד ראשון לטובת בנק לאומי במקום לטובת המכס. שאם לא כן ההסדר לא התאפשר כלל. ביום 10.1.2007 אישר כבוד השופט ג' גינת (ראו מע/4), לרשום שיעבוד ראשון לטובת בנק לאומי ורק בזכות החלטה שיפוטית זאת התאפשר קיום הסדר הפשרה.
3. רואה החשבון של המערערת מר אריה יונגר (להלן: יונגר) הסביר, כי את ההכנסה ממחילת החוב יש לרשום עפ"י כללי חשבונאות מקובלים בישראל. לפי הכללים האלה בכל הנוגע לדיווח על הכנסה ממחילת החוב, יש לפעול עפ"י תקן בינלאומי 37 הידוע גם כ- IAS 37 (ראו מע/6) שאומץ לצורך העניין על ידי לשכת רואי החשבון



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10-11-39510 כרמל תעשיות חלפים בע"מ נ' פקיד שומה חולון

- בישראל, שכן באותה שנה לא היה קיים תקן ישראלי בעניין. לפי שיטה זו יש לרשום הכנסות רק כאשר ההכנסה היא וודאית.
4. זאת ועוד, נציגת המשיב רואת חשבון גב' סנדרה אהרוני (להלן: אהרוני), ציינה, כי קבעה את ההכנסה ממחילת החוב לשנת 2006 בהסתמך על פסיקה שעניינה מס שבח. לטענת המערערת, הפסיקה בה נעזרה אהרוני איננה רלוונטית בהכרח לעניין מס הכנסה, שכן על פי הדין הדיווח על ההכנסה בענייננו צריך היה להתנהל על פי כללי חשבונאות מקובלים, אלא אם כן נקבע אחרת במפורש בפקודת מס הכנסה.
5. לחילופין, טוענת המערערת, כי אף אם יוחלט להקדים את ההכנסה ממחילת החובות לשנת 2006 כפי שטוען המשיב, הרי שמן הראוי להקדים גם הוצאות בגין אותה מחילה משנת 2007 לשנת 2006 או הוצאות נוספות שנתבעו בשנים 2007 וקדימה ודינם היה להיתבע בשנים 2006 ואחורה.
6. לעניין קביעתו של המשיב כי אחוז צריכת החומרים בדו"חות הכספיים לשנת 2007 הינו גבוה ביחס לשנים קודמות (לטענת המשיב 68% בשנת 2007 לעומת 48% בממוצע בשנים קודמות), המערערת טוענת כי שנת 2007 הייתה שנה בה חלה ירידה משמעותית בפעילות בחו"ל לאור תחילתו של המשבר הכלכלי העולמי, משבר זה הוביל גם לרמת מחירי מכירה (בדולרים) נמוכים מהרגיל כאשר המלאי שנמכר בשנה זו נרכש בעיקרו בתקופות בהן שער הדולר ושער היורו היו גבוהים. אהרוני בחקירתה הנגדית העידה, כי בשנת 2007 נמצא קיטון בהכנסות ממכירות לעומת ההכנסות ממכירות בשנת 2006 (ראה עמוד 44 לפרוטוקול שורות 9-7 ושורות 15-17).
7. לטענת המערערת, המשבר אף פגע קשות בשער הדולר שהיה השער העיקרי איתו סחרה המערערת, שכן עיקר היצוא של החברה היה לארה"ב (ראה עמוד 13 לפרוטוקול שורות 5-8). למרות שהמשיב התחשב בשחיקת הדולר בעריכת השומה עפ"י הצו, המערערת סבורה, כי השחיקה גבוהה הרבה יותר משהכיר המשיב, שכן האופן בו חישב המשיב את השפעת שחיקת הדולר אינו מדויק, כיוון שאינה מביאה לידי ביטוי את כל הפרמטרים הנדרשים לחישוב השפעה זו.
8. בדו"ח הכספי לשנת 2007 כללה המערערת בסעיף עלות המכר, הוצאות ששילמה למכס בגין חובות משנים קודמות, רישום זה נעשה בטעות, שכן מדובר בהוצאה אחרת ולא בהוצאה האמורה להירשם בעלות המכר לאותה שנה. טעות זו גרמה לעיוות בחישוב הרווח הגולמי ו/או חישוב שיעור צריכת חומרי הגלם. עפ"י בדיקתו של יונגר, סה"כ הוצאות המכס בגין שנים קודמות שנרשמו בסעיף חומרי הגלם בדו"ח רווח והפסד לשנת 2007 הן 769,916 ₪.
9. המערערת ניהלה את ספריה כנדרש עפ"י חוק וספריה הינם קבילים לשנים שבערעור ועל כך אף העידה אהרוני בעדותה הנגדית (ראה עמוד 39 לפרוטוקול



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10-11-39510 כרמל תעשיות חלפים בע"מ נ' פקיד שומה חולון

- שורות 22-28). לפיכך לא ברור על מה מבסס המשיב את טענותיו לתוספת הכנסה למערערת ובכל מקרה המשיב לא הוכיח בטיעונו, כי אכן למערערת היו הכנסות גבוהות משדיווחה בדו"ח לשנת 2007.
10. לעניין תשלום הקנס בשנת המס 2004 בסך 76,618 ₪, המערערת טוענת, כי מדובר בהוצאה בייצור הכנסה. המערערת מוסיפה בעניין זה, כי בחקירתה הנגדית של אהרוני היא לא ידעה לציין באיזה קנס מדובר והיא אף אמרה, כי יתכן ולא מדובר בקנס אלא בריבית פיגורים. לאור תשובתה של אהרוני בעניין זה, נראה, כי המשיב לא הוכיח שמדובר בקנס, שכן ריבית פיגורים היא הוצאה מוכרת ולכן יש להתיר למערערת הוצאה זו.
11. לעניין אי התרת הוצאות ריבית ריאלית בשיעור של 4% לשנה וחיוב המערערת בריבית רעיונית לפי סעיף 3(י) לפקודה, נטען ע"י המערערת כי, מדובר בחוב חוב אבוד מזה זמן רב, שלא היה כל סיכוי לגבותו. לטענתה, מדובר בחוב של חברה קשורה שמסיבות טכניות לא פורקה ולכן המערערת לא יכלה לרושמו כחוב אבוד, אם כי מבחינה מהותית ברור היה שמדובר בחוב אבוד. לפיכך, מן הדין ומן הצדק, יש לכבד את החלטת המערערת שלא לרשום הכנסה לפי סעיף 3(י).

ג. טענות המשיב

1. בפתח דבריו מציין המשיב, כי בערעורי מס הכנסה, הנטל להפריך את שומת המשיב מוטל על המערערת (רע"א 1436/90 גיורא ארד חברה לניהול השקעות ושירותים נ' מנהל מע"מ, מיסים 6/1 (דצמבר 1992) ה-11). בענייננו, מרבית טענות המערערת הועלו לראשונה במסגרת הליך הערעור, ואינן מגובות במסמכים או בעדויות מהימנות דיין. משום כך לא עמדה המערערת בנטל ודין טענותיה – דחייה.
2. לגישת המשיב, יש להכיר בסך 5,056,000 ₪, כהפרש שבין גובה חובות החברה כלפי בנק הפועלים לבין התשלומים אשר נשאה בהן המערערת להסדר חובה, כהכנסה ממחילת חוב בשנת המס 2006. היא השנה בה נחתם ההסכם ואשר במהלכה הצדדים הביעו כוונתם למחול על סכום זה. המשיב מבהיר מצדו כי אין חולק לגבי גובה הסכום ולגבי היותו הכנסה בידי המערערת ממחילת חוב. אין אף חולק לטענתו, כי המערערת החלה לשלם את התשלומים הקבועים הסכם עוד בשנת 2006.
3. לגישת המשיב, אין כל רלבנטיות לשאלה מתי סיימה המערערת את התשלומים. לדבריו, כלל ידוע הוא כי חוזה עם תנאי מתלה הינו חוזה שלם מרגע כריתתו, ולכן הינו בעל תוקף משפטי מחייב מיום כריתתו, וללא קשר אם נתקיים התנאי המתלה ואם לאו.
4. במסגרת סיכומיה, טוענת המערערת, כי פסקי הדין שאליהם הפנתה המערערת (כגון ע"א 489/89 אלדר שרון נ' שבח מקרקעין, פ"מ מו(3) 366) ניתנו במסגרת חוק מס



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10-11-39510 כרמל תעשיות חלפים בע"מ נ' פקיד שומה חולון

- שבח ולכן אין בהם בהכרח כדי להשליך לעניין מס הכנסה. המשיב טוען, כי יש לשאוף להרמוניה בין הדינים השונים.
5. טעם נוסף לפיו קבע המשיב כי יש להכיר בהכנסתה של המערערת ממחילת חוב בשנת 2006, הוא כי המערערת עורכת את דוחותיה לצרכי מס על בסיס מצטבר (עדות אהרוני מטעם המשיב פרוטוקול עמ' 33, 18-20). לפי שיטת הדיווח על בסיס מצטבר, אין כל נפקות למועד התשלומים, כי אם למועד יצירת ההכנסה. לגישת המערערת, המועד בו נאות בנק לאומי לפתוח למערערת חשבון הינו 11.01.07 (מע/5), ולכן זהו המועד הקובע. בטענתה זו, מבקשת המערערת לסטות משיטת הדיווח על בסיס מצטבר, לשיטת הדיווח על בסיס מזומן, וזאת לצרכי ההכנסה ממחילת החוב בלבד ואין להסכים לכך. המערערת מנסה להישען על תקן חשבונאי (מע/6), אך טענה זו הועלתה לראשונה בערעור, ואינה נלמדת מהדוחות הכספיים של המערערת (מש/3, מש/4, מש/5). לכן, צדק המשיב כשקבע כי ההכנסה ממחילת החוב נוצרה כבר בשנת 2006.
6. באשר לטענה החלופית של המערערת לפיה אם יוחלט להקדים את ההכנסה ממחילת החוב משנת 2007 לשנת 2006, יש להקדים גם את ההוצאות אשר נדרשו בשנת 2007, ואשר תרמו להשגת ההכנסה ממחילת חוב. המשיב נתן הסכמתו העקרונית לסוגיה זו, כל עוד תציג המערערת אסמכתאות מאמתות (ר"ח אהרוני, פ' עמ' 36, 4-6). עם זאת, לא רק שהמערערת לא הציגה אסמכתאות, הרי שנמצאו סתירות לא מוסברות בין המצגים השונים שמציגה המערערת בפני בית המשפט.
7. המשיב ממשיך וטוען שמערערת הגדילה עשות, כאשר לראשונה בבית המשפט השמיעה טענה לפיה יש להקדים את הוצאותיה בגין תשלומים ששילמה למכס בעבור שנים 1994-1997, ואשר נדרשו בדוחותיה הכספיים של המערערת לשנים מאוחרות יותר, לשנת 2006.
8. בהתייחס לתקן הבינלאומי IAS 37 שהמערערת ניסתה להבנות ממנו, הרי מחוות דעת רואה החשבון המבקר לגבי הדוחות הכספיים של המערערת (מש/3; מש/4, מש/5) למדים כי הוא אינו מבקר אותם בהתאם לתקנים בינלאומיים. כמו כן מדובר בטענה שהועלתה לראשונה בבית המשפט. יתרה מכך, התקנים הבינלאומיים תקפים רק אם אין תקנים ישראלים ואין הדבר כך בענייננו ולצורך הדיווח למס מופעל סעיף 3(ב) לפקודה שהינו סעיף ספציפי המסדיר את סוגיית מחילת החוב (עמ' 33 למטה).
9. שיעור הרווח הגולמי אותו מציגה המערערת בספריה לשנים 2004-2006 ולשנת 2008 הינו 48%. לעומת זאת, שיעור הרווח הגולמי לשנת 2007 עומד על 32% בלבד. לגישת המשיב, המערערת לא סיפקה הסברים המצביעים על הגורמים לשינוי המשמעותי



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10-11-39510 כרמל תעשיות חלפים בע"מ נ' פקיד שומה חולון

- ולשיעור הרווח הגולמי הנמוך בשנת 2007, ועל כן צדק המשיב כאשר קבע את שיעור הרווח הגולמי של המערערת על 48%, כפי שהיה בשנים האחרות, ובהתחשב בשחיקת שער החליפין.
10. המערערת לא הוכיחה טענותיה בדבר ירידה משמעותית בפעילות בחו"ל, אשר הובילה לרמת מחירים נמוכה מחד גיסא, ומאידך גיסא, כי המלאי נרכש במחיר גבוה. טענה זו אף נסתרה על ידי המשיב (רו"ח אהרוני, פ' עמ' 34, 22-30). יתרה מזאת, הרי שהקיטון במכירות לחו"ל אל מול הגידול בצריכת החומר משנת 2006 לשנת 2007, יש בהם כדי להצביע על חוסר סבירות בהתנהלות המערערת וגרוע מכך, על מחסור ברישום ההכנסות (רו"ח אהרוני, פ' עמ' 44, 14-20).
11. המערערת טענה כי השינויים בשער החליפין הם שגרמו לשינוי המשמעותי בשיעור הרווח הגולמי (מר רוטשטיין, פ' עמ' 6, 8-11). טענה זו להידחות, שכן המשיב לקח בחשבון בעת קביעת השומה את שחיקת שער החליפין והפחית סכום של כ-500,000 ש"ח בעת גילום הרווח הגולמי (רו"ח אהרוני, פ' עמ' 34, 19-20) והרי שהמערערת לא סתרה את חישובי המשיב וכן לא הצביעה על חישוב אחר מטעמה.
12. באשר לטענת המערערת כי שיעור הרווח הגולמי הושפע מרישום הוצאות בגין המכס, מחמת טעות, במסגרת עלות המכר. המערערת בוחרת להעלות לראשונה טענות רק בשלב הדיונים בבית המשפט (רו"ח אהרוני, פ' עמ' 35, 1-2), ורק מטעם זה דין טענה זו להידחות. לגופו של עניין, הוצאות המכס מאז ומתמיד נרשמו כחלק מעלות המכר (רו"ח יונגר, פ' עמ' 28, 21-29) ולכן ספק רב אם הרישום אכן גרם לעיוות דווקא בשנה זו.
13. המשיב לא התיר בניכוי הוצאות בגין קנסות ששילמה המערערת למכס בשנת 2004, מאחר ואין המדובר בהוצאה בייצור הכנסה לפי הוראות סעיף 32(2) לפקודה. אין חולק כי כאשר המדובר בקנסות, אין להתירם בניכוי מכס סעיף 17 לפקודה.
14. בעניין חיוב בריבית לפי סעיף 3(י) לפקודה, נטען כי בספרי המערערת קיימת יתרת חוב של חברה קשורה, מזה שנים רבות, וללא תנועה. מאחר שהמדובר בהלוואה בין צדדים קשורים, אשר ניתנה בתנאים מועדפים וללא חיוב בריבית, הוסיף המשיב להכנסתה החייבת של המערערת הכנסות מריבית מכס סעיף 3(י) לפקודה והתקנות מכוחו, בגובה ההצמדה למדד ובתוספת ריבית בשיעור 4%.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10-11-39510 כרמל תעשיות חלפים בע"מ נ' פקיד שומה חולון

ד. הסוגיות שבמחלוקת

1. להלן פירוט הסוגיות שבמחלוקת שיש לדון בהן במסגרת הערעור:
 - א. על מי מהצדדים מוטל הנטל.
 - ב. מהו המועד בו הייתה צריכה המערערת לדווח על הכנסה ממחילת חוב בספריה? האם כטענת המשיב בשנת 2006, במועד חתימת הצדדים על ההסכם המסדיר את מחילת החוב, או כטענת המערערת בשנה בה נתקיימו לטענתה כל התנאים הקבועים בהסכם?
 - ג. המערערת טענה, כי אף אם יוחלט להקדים את ההכנסה ממחילת החובות לשנת 2006 כפי שטוען המשיב, מן הראוי היה להקדים חישוב הוצאות בגין אותה מחילה משנת 2007 לשנת 2006. בסה"כ דרשה המערערת להקדים הוצאות לשנת המס 2006 בסך של 4,507,249 ₪.
 - ד. האם צדק המשיב כאשר קבע, כי להכנסת המערערת בשנת 2007 תתווסף הכנסה בגין שינוי בלתי מוסבר בשיעור הרווח הגולמי בספרי המערערת בשנה זו לבין שנות מס אחרות?
 - ה. האם סכומים אשר שילמה המערערת בגין קנסות, מותרים בניכוי כנגד הכנסתה?
 - ו. האם יש לחייב את המערערת בהכנסה מריבית והפרשי הצמדה, לפי סעיף 3(י) לפקודה בגין הלוואה שהעמידה המערערת לטובת חברה קשורה בתנאים מועדפים ללא חיוב ריבית והפרשי הצמדה, כעמדת המשיב?

ה. דיון והכרעה

1. השאלה הראשונה המצריכה הכרעה הינה, על מי מוטל נטל השכנוע בערעור שלפנינו. כלל יסוד, המונח בבסיסו של כל דיון בחלוקת הנטלים המוטלים על הצדדים במשפט אזרחי, קובע כי "**המוציא מחברו, עליו הראייה**". לאמור: התובע מבקש "**להוציא מחברו**", שכן הוא המערער את הטענות העומדות לדיון, ועליו מוטל הנטל להוכיח את העובדות להן הוא טוען. לכן גם, ברגיל, התובע הוא שפותח בהבאת ראיות במשפט. כך במשפט האזרחי, כך גם בדיני מס, בהיעדר חריגים בדיון.
 2. אופן חלוקת הנטלים בתובענות הנוגעות לדיני המס נדון ברע"א 1436/90 **גיורא ארד, חברה לניהול השקעות ושרותים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד מו' (5) 101**, שם קבע כב' השופט ד' לוי, כי נטל השכנוע הרובץ על תובע רגיל כמוהו כנטל השכנוע המונח על כתפיו של המערער בתובענת מס, ובניסוחו:

"פעולתה של רשות מס, המעוגנת בחוק, מוחזקת כפעולה שנעשתה כדיון, והמעוניין בביטולו של הצו שהוציאה הרשות הוא הנישום המערער עליו. לכן, על הנישום רובץ הנטל לשכנע את בית המשפט כי יש לבטל את הצו



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10-11-39510 כרמל תעשיות חלפים בע"מ נ' פקיד שומה חולון

או לשנותו. עם הוצאת הצו נוצר מצב מסוים, שאת שינויו מבקש המערער, ומי שמבקש את השינוי – עליו נטל השכנוע, זאת זולת אם קיימת הוראה מיוחדת בחוק לעניין נטל השכנוע ו/או נטל הבאת הראיות (עניין ארד הנ"ל, בעמ' 108).

3. זאת מלבד סעיף 155 לפקודה הקובע את הסייג הבא:

"חובת הראיה כי השומה היא מופרזת תהיה על המערער; אולם אם המערער ניהל פנקסים קבילים, ובערעור על פי סעיף 130(ח) כאשר פנקסי החשבונות בוקרו על ידי רואה חשבון וחוות דעתו על הדו"חות הכספיים על פיהם היתה ללא הסתייגות או בהסתייגות שלדעת בית המשפט אין לה נפקות לענין קבילות הפנקסים, חייבים פקיד השומה או המנהל, לפי הענין, להצדיק את החלטתם."

4. הנה כי כן, כאשר הנישום ניהל פנקסים כדין שלא נפסלו, נטל הבאת הראיות עובר אל המנהל וזאת כאשר השאלה שבמחלוקת היא פנקסית. ואולם, כאשר המחלוקת היא לבר-פנקסית עובר נטל השכנוע ונטל הבאת הראיות על הנישום בין שניהל פנקסים כדין בין שלא. בתיבה "שאלות פנקסיות" - העובדות השנויות במחלוקת הן מסוג העובדות המוצאות את ביטוין בפנקסים המנוהלים כדין. לעומת זאת, כאשר מדובר בעובדות שאינן מוצאות את ביטוין בפנקסים, כי אז מדובר בשאלות לבר-פנקסיות. הרציונל לכך הוא שכאשר השאלה השנויה במחלוקת בין הצדדים היא שאלה פנקסית, הרי שהפנקסים יכולים לשמש אסמכתא לבירור השאלה. לפיכך, משפנקסי העוסק לא נפסלו, יצא העוסק ידי חובתו הראשונית להוכיח זכאותו לניכוי המס ומשכך עובר 'נטל הבאת הראיות' אל המנהל. נטל זה מחייב את המנהל לפתוח בהבאת ראיותיו ולהוכיח לכאורה ש"הדו"ח איננו מלא או איננו נכון או אינו נתמך בפנקסי חשבונות כפי שנקבע". לעומת זאת שאלה לבר – פנקסית היא שאלה שהתשובה לגביה מצויה מחוץ לפנקסים. אימתי נמצאת שאלה מחוץ לפנקסים? זאת כאשר עולה שאלה שעיון בפנקסים לא יהיה בו להוכיח את המצב לאשורו.

5. מהכלל אל הפרט; עיון ברשימת המחלוקות בעניין דנא מעלה שהמחלוקות רובן ככולן הן מחלוקות משפטיות-עובדתיות שהתשובות להן לא ימצאו בפנקסים, אלא מחוצה להם. משכך, ברי כי נטל השכנוע בעניין שלפני מוטל על המערער.

6. לגופם של דברים: השאלה הראשונה שבה אדון - עניינה במחלוקת לפיה האם יש להכיר בסך 5,056,000 ש"ח, כהפרש שבין גובה חובות החברה כלפי בנק הפועלים לבין התשלומים אשר נשאה בהן המערערת להסדר חובה, כהכנסה ממחילת חוב בשנת המס 2006 היא השנה בה נחתם ההסכם כטענת המשיב או שנת 2007 כטענת המערערת.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10-11-39510 כרמל תעשיות חלפים בע"מ נ' פקיד שומה חולון

7. ראשית חכמה נפנה מבטנו לפרשנות המילולית של החוק. לטעמי, למרות לשונו המסורבלת קמעא של הסעיף הרלוונטי, עולה מלשונו כי אם החוב נמחל **בשנת מס פלונית יראו את החוב כחלק מהכנסתו באותה שנה**. בסעיף 3(ב)(1) לפקודה נקבע לאמור:

"3. (ב)(1) אדם שבשנת מס פלונית נמחל לו חוב או חלק ממנו, והחוב נובע מהוצאה שניכויה הותר בבירור הכנסתו החייבת, יראו את החוב כחלק מהכנסתו באותה שנה".

במילון אבן שושן מוגדר המונח "מחילה" כ"וויתור" (מילון אבן שושן, המילון החדש, כרך ב', עמ' 664, ירושלים: קריית ספר בע"מ, 1993). בהתאמה, "מחילת חוב" היא חוב שנושהו ויתר על גבייתו ויתור מוחלט ואגב כך הסכים שתמורתו תישאר בידי החייב.

8. דומה שזו אף גישתו הפרשנית של בית המשפט העליון. בע"א 9715/03 **אביהו הורוביץ נ' פקיד שומה ת"א 4**, (פורסם בנבו ביום 24/01/2005, להלן: **"עניין הורוביץ"**), פרש בית המשפט העליון את סעיף 3(ב)(3) באומרו, כי הסעיף קובע כי במצב בו נמחל לנישום חוב יראו את החוב כהכנסה בשנה בה נמחל:

"נמצא, כי סעיף 3(ב)(3) 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. ... ובלבד, שמדובר בחוב הנובע מסכומים שקיבל לצורך ייצור הכנסתו מעסק או ממשלח יד." (עניין הורוביץ).

9. בע"מ 8203-12-08 (מחוזי חיפה) להב אריזות בע"מ נ' פקיד שומה חיפה ומנהל מס ערך מוסף חיפה (חיפה), (פורסם בפדאור, ניתן ביום 16/12/2010 להלן: **"להב אריזות"**). נאמר ע"י כב' השופט סוקול מבית המשפט המחוזי חיפה, כי **"לסוגית עיתוי המחילה חשיבות רבה שכן על פי הוראות הפקודה יראו בחוב שנמחל כהכנסה במועד המחילה"**.

10. **הנה כי כן, פרשנות מילולית של הסעיף הרלוונטי בחוק מראה כי יש לראות בחוב שנמחל כהכנסה במועד המחילה וכי אם החוב נמחל בשנת מס פלונית אזי יש לראות את החוב כחלק מהכנסתו באותה שנה. כלל זה אף אומץ בפסיקה.**

11. השאלה היא אפוא מהו מועד המחילה. כאמור, במסגרת הסדר הפשרה מחל בנק הפועלים על חוב בסך 5,056,000 ש"ח. סכום זה הינו ההפרש שבין גובה חובות החברה כלפי בנק הפועלים לבין התשלומים אשר נשאה בהן המערערת להסדר חובה, כהכנסה ממחילת חוב בשנת המס 2006. טוענת המערערת שוב ושוב כי הסדר הפשרה היה חסר כל תוקף, מקום שלה עצמה לא הייתה **"יכולת לקיים את הסדר הפשרה"**. אינני מקבל את עמדתה של המערערת בסוגיה זו ואנמק להלן;



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10-11-39510 כרמל תעשיות חלפים בע"מ נ' פקיד שומה חולון

12. ראשית ייאמר, כי הסכם הפשרה היה ביטוי מובהק לאומד דעת הצדדים. מצד אחד ניצב בנק הפועלים שרצה להגיע להסדר תשלום חובות וזאת במחיר של ויתור על סכום בן כ-5 מיליון ש"ח למערערת – אשר ניצבה מצד שני. על פי העולה מההסכם, לא יכולה להיות מחלוקת, כי הצדדים הגיעו כבר ביום 27.11.06 לחתימה על הסכם הפשרה המאפשר את המחילה. כלומר - השנה בה נחתם ההסכם ואשר הצדדים הביעו כוונתם למחול על הסכום האמור היא 2006. הסכם זה אף אושר על ידי בית המשפט שנתן לו תוקף של פסק דין ביום 27.11.06 (מע/3).
13. לא זו אף זאת; דומה שהצדדים האמינו כי ההסכם יכול להתקיים כבר בשנת 2006. כך לדוגמה עולה מדבריו של רוטשטיין אשר טען שהאמין, כי המערערת יכולה לעמוד בתשלומים (עמ' 19, 18-20) באומרו, כי אכן כאשר חתמו על ההסכם לא ידעו כיצד יעמדו בתשלומים אך הייתה להם "אמונה שנוכל לעמוד בהסכם" (פרו' עמ' 19). בניגוד מוחלט לטענותיה של המערערת בהליך דנא, המערערת הצהירה בגדר ההסכם כי "מועדי התשלומים המפורטים בהסכם זה וסכומיהם נקבע בהסכמה, לאחר שהחברה ורוטשטיין בדקו היטב ומצאו כי יש ביכולתם לעמוד במועדי ובסכומי התשלומים המפורטים לעיל" (סעיף 14 ט' להסכם). אכן ניתן לומר, כי זכות המערערת להכנסה ממחילת החוב נוצרה עם חתימת ההסכם, כאשר התקיים מפגש הרצונות של הצדדים ואשר בא לידי ביטוי בחתימת ההסכם ובדברים שהוסכמו בו על דעת שני הצדדים.
14. סעיף 3(ב)(5) לפקודה מרחיב את גדרו של המונח "מחילת חוב" וקובע, כי לעניין סעיף 3(ב) הנ"ל: "מי שנמחל לו חוב - לרבות מי שנהג כאילו נמחל או ששומט חוב". ואכן שני כי הצדדים הראו בהתנהגותם כי פניהם לביצוע ההסכם. כך למשל יש להסביר, את הסכמת בנק לאומי לישראל להעביר למערערת כספים לכיסוי חובותיה (פרו' עמ' 6, 18-20; עמ' 8, 18-29), וכן אף את עמידת המערערת בחלק מן התשלומים בשנת 2006 (פרו' עמ' 8-10, 19). ברי הדבר, כי בנק לא יזרים ללקוח סכומי כסף כה גדולים בין לילה, אלא לאחר מ"מ ארוך ומורכב שבמקרה דנן התחיל בשנת 2006. לא זו אף זו, ברור שהמערערת לא הייתה חותמת בשנת 2006 על ההסכם עם בנק הפועלים, אלא לאחר שהיה מובטח לה ברמה גבוהה של ודאות, עובר לחתימת ההסכם, שתקבל הלוואה מבנק לאומי לכיסוי החוב בבנק הפועלים.
15. טעם נוסף לפיו קבע המשיב כי יש להכיר בהכנסתה של המערערת ממחילת חוב בשנת 2006, הוא כי המערערת ערכה את דוחותיה לצרכי מס על בסיס מצטבר (ראו עדות אהרוני פרו' עמ' 33, 18-20). לפי שיטת הדיווח על בסיס מצטבר, אין כל נפקות למועד התשלומים, כי אם למועד יצירת ההכנסה. אין בידי לקבל את טענת המערערת לפיה על פי כללי חשבונאות מקובלים סכום המחילה ייחשב כהכנסה רק



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10-11-39510 כרמל תעשיות חלפים בע"מ נ' פקיד שומה חולון

במועד התשלום בפועל. לעניין זה ייאמר כי אני מקבל את טענת המשיב לפיה הדוחות הכספיים של המערערת (מ/ש 3; מ/ש 4; מ/ש 5) אינם ערוכים לפי תקן בינלאומי. חזק מכך הוא הטיעון של המשיב (פרו' עמ' 33), לפיו ההנחיה לפי חוק (סעיף 3(ב) לפקודה) גוברת על פעולה לפי תקן חשבונאי זה או אחר.

16. **טענה נוספת שבה אוחזת המערערת היא, כי מדובר בהסכם מותלה וכל עוד לא התקיימו תנאיו של ההסכם, אין לראותו כהסכם בר תוקף.**

אין בידי לקבל אף טענה זו שכן, חוזה עם תנאי מתלה הינו חוזה שלם מרגע כריתתו, ולכן הינו בעל תוקף משפטי מחייב מיום כריתתו, ללא קשר אם נתקיים התנאי המתלה אם לאו.

17. באשר לחוזה על תנאי נאמר על ידי המלומדת פרופ' גבריאלה שלו כדלקמן:

"חוזה על תנאי הוא חוזה שלם מרגע כריתתו...מחייב את הצדדים לו כבר מעת כריתתו...שתי נקודות עיקריות בחייו של חוזה על תנאי. האחת – רגע כריתת החוזה; האחרת – רגע התקיימות התנאי. מרגע כריתתו של חוזה על תנאי מתלה ועד התרחשות התנאי יש לחוזה נפקות מלאה, אולם ההתחייבויות המעשיות הנובעות ממנו טרם נכנסו לכלל פעולה... אם מתקיים התנאי - החוזה נכנס לפעולה מלאה ומחולל זכויות וחובות; אם התנאי לא מתקיים - החוזה חדל ואינו מחייב את הצדדים לו." [גבריאלה שלו דיני חוזים - החלק הכללי לקראת קודיפיקציה של המשפט האזרחי 472, 474 (2005)].

"בתקופת הביניים - בין כריתת החוזה על תנאי ובין התרחשות התנאי המתלה - קיים בין הצדדים חוזה שלם, אם כי חוזה שתוצאותיו האופרטיביות מושעות עד להתקיימות התנאי. הצדדים לחוזה על תנאי מתלה קשורים בחוזה וחייבים נאמנות הדדית איש לרעהו. אולם חרף היותם של הצדדים קשורים בחוזה בתקופת הביניים, אי אפשר בתקופה זו לאכוף את העסקה או לתבוע פיצויים בגין אי-קיומה...רק עם התרחשות התנאי המתלה מקבל החוזה כוח מלא, יש לו תוצאות משפטיות, והוא יכול "לחולל זכות וחובה לקיומו" (שם, בעמ' 481-482).

"...מוטל על החייב על תנאי שלא להעביר לאחר את הנכס המובטח על תנאי, לא להזיק לו ולשמור עליו... בתקופת הביניים...הצדדים קשורים בחוזה וחייבים נאמנות הדדית איש לרעהו. לכן אין אף צד רשאי למנוע את קיום התנאי המתלה...צד שגרם לאי-קיום התנאי המתלה, ובכך גרם לאי-כניסתם לתוקף של חיובי החוזה האופרטיביים, אינו זכאי להסתמך על אי-קיום התנאי; ולכן בתביעה שתוגש נגדו על-פי החוזה לא יוכל



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10-11-39510 כרמל תעשיות חלפים בע"מ נ' פקיד שומה חולון

להתגונן בטענה כי התנאי המתלה, שבו תלוי החוזה, לא התקיים. (שם, בעמ' 487-489).

18. המשיב תמך יתדותיו בשני פסקי דין ששניהם עסקו בעניין דומה למקרה דנא, אך בחוק מס שבח מקרקעין (פס"ד אלדר שרון וגם ו"ע (י-ם) 316/08 ינאי אזולאי צוקרמן נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים (פורסם בנבו, להלן: פס"ד צוקרמן). אתמקד להלן בפס"ד אלדר שרון. במוקד הערעור בעניין אלדר שרון עמדה השאלה מהו "יום המכירה" לעניין חוק מס שבח מקרקעין, התשכ"ג-1963 (להלן: חוק מס שבח). זאת מקום בו מדובר בחוזה מכר מקרקעין המותנה בתנאי מתלה, כאמור בסעיף 27 לחוק החוזים (חלק כללי), התשל"ג-1973 (להלן: חוק החוזים). באותו עניין התקשר המערער בהסכם למכירת מחצית מזכויותיו במקרקעין בעסקת קומבינציה. לטענת המערער, היות ומדובר בחוזה מכר עם תנאי מתלה (קבלת היתר בניה), הרי שרק עם התקיימות התנאי קמה החבות בתשלום המס. לעומתו גרס המשיב כי מועד החבות במס נקבע על פי יום כריתת החוזה, ועל כן, חייב את המערער בקנסות, ריבית והצמדה על האמור בחוק מס שבח. בית המשפט העליון פסק, כי חוזה עם תנאי מתלה הינו חוזה שלם מרגע כריתתו, ואין השלכה רטרואקטיבית לעניין תוקפו בעת כריתתו לעובדה אם התנאי המתלה נתקיים ואם לאו. אכן, ככלל, אם לא התקיים התנאי במועדו, מתבטל החוזה בדיעבד (ר"ע 650/86, הגנה בע"מ נ' נמדע בע"מ, פד"י מ(4), 369), אך אין בכך כדי להשליך על חיותו ושלמותו עד לאותו מועד (ע"א 187/87, לוי נ' דויטש, פד"י מ"ג(3), 311, 316).

19. אחד מהנימוקים שנתן לעניין זה בית המשפט העליון היה, כי יש לשאוף להרמוניה בין החוקים השונים. לפי גישה זו אין זה רצוי כי חוזה יחשב כחוזה שלם מההיבט החוזי ואילו לצורך חוק מס שבח יתפרש כחוזה בלתי שלם ולא מחייב. בית המשפט העליון הסתמך לעניין זה על דברי השופט גולדברג בע"א 665/85 (נגר כדורי נ' מנהל מס שבח מקרקעין רחובות, פד"י מ"ב(3), 25, 27), כדלקמן:

"השאלה הפרשנית בדבר משמעותו של יום המכירה נוגעת ליחסי הגומלין שבין דיני חוזים והמשפט הציבורי. במילים אחרות, אם כללי המשפט הפרטי, החלים על כריתת החוזה ומערכת היחסים שבין הצדדים לחוזה, יפים הם גם לעניין החיוב במס."

כב' השופט שמגר שכתב את פסק הדין בעניין אלדד שרון קבע כדלקמן: "חוזה עם תנאי מתלה הינו חוזה שלם מרגע כריתתו, ואין השלכה רטרואקטיבית לעניין תוקפו בעת כריתתו לעובדה אם התנאי המתלה נתקיים ואם לאו". וכן התבטא כי "לאחר ששקלתי בדבר, מסקנתי היא כי יש לשאוף להרמוניה בין החוקים השונים.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10-11-39510 כרמל תעשיות חלפים בע"מ נ' פקיד שומה חולון

אין זה רצוי כי חוזה ייחשב כחוזה שלם מההיבט החוזי ואילו לצורך חוק מס שבח נראה בו חוזה בלתי שלם ולא מחייב".

יפים לעניין זה אף דברי כבוד השופט אלטוביה במסגרת ע"מ 1301/08 בילניקס נ' פקיד שומה תל אביב 1 (פורסם בנבו, ניתן ביום 26.5.13) כי "חוק מיסוי מקרקעין והפקודה הם מארג אחד אשר מוסדר בשני מעשי חקיקה נפרדים אולם הם יוצרים יחדיו גוף פיסקלי אחד".

20. **סיכום ביניים:**

ניתוח פרשנות מילולית של החוק מעלה, כי באם החוב נמחל בשנת מס פלונית יראו את החוב כחלק מהכנסתו באותה שנה. על פי ההסכם לא יכולה להיות מחלוקת, כי הצדדים הגיעו כבר ביום 27.11.06 לחתימה על הסכם הפשרה המאפשר את המחילה ושנת 2006 היא השנה בה הסכים בנק הפועלים למחול על הסכום האמור. ביצוע ההסכם מומש כיוון שהצדדים האמינו והתחייבו כי ניתן ליישמו כבר בשנת 2006 וזאת בשונה ממה שנטען על ידי המערערת בגדר הערעור הנוכחי, טענה לפיה למערערת לא הייתה יכולת כלל לקיים את ההסכם בשנת 2006 אלא בשנת 2007 בלבד. אין זה סביר כי הסכם בהיקף כספי שכזה נחתם מתוך ידיעה כי לא ניתן לקיימו. אין זאת כי ההיפך הוא הנכון וההסכם יצא לדרך מתוך ידיעה כי ניתן לקיימו ומתוך הסכמה עם בנק לאומי שיסכים להזרים סכום כספי מתוך מטרה לעמוד בהסכם.

21. מנגד, החלטתי להיענות בחלקה לבקשת המערערת כי אם יוחלט להקדים את ההכנסה ממחילת החוב משנת 2007 לשנת 2006, יש להקדים גם את ההוצאות אשר נדרשו בשנת 2007, ואשר תרמו להשגת ההכנסה ממחילת חוב.

22. ראשית ייאמר, כי המשיב נתן הסכמתו העקרונית לסוגיה זו באמצעות גב' אהרוני אשר סייגה את הסכמתה בתנאי לפיו תציג המערערת אסמכתאות מאמתות. שכן כך אמרה:

"הוצאות אחרות, אם הן הוצאות ישירות לנושא מחילת החוב כמו שכר טרחת עו"ד ושכר טרחת חברת שגיא שהן מתייחסות לחברה בלבד...אפשר יהיה להכיר בהן למרות שהן נדרשו בפועל ב-2007"
(ר"ח אהרוני, פרוטוקול עמ' 36, 4-6).

23. באשר לחברת שגיא אין בידי לקבל את טענת המערערת, לפיה יש להכיר בסכומים מצטברים בסך של 1,088,516 ₪ אותם יש להקדים לשנת 2006 בגין שירותיה של חב' שגיא. לעומת זאת, אף המשיב מסכים, כי לפי מש/1, שכר הטרחה שנקבע בין המערערת לחב' שגיא מגיע לכדי 600 אלף ש"ח בלבד (ראו עדות אהרוני, פרו' עמ' 35, 18-25). גב' אהרוני הפנתה לגרסתה המשתנה של המערערת ואשר טענה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10-11-39510 כרמל תעשיות חלפים בע"מ נ' פקיד שומה חולון

בסיכומיה כי סכום ההוצאות בגין חב' שגיא שיש להקדים לשנת 2006, עומד על סך 654,935 ₪ בלבד. דא עקא - המערערת הציגה להוכחת טענתה מסמך עקרונית של חישוב שכר הטרחה, בעוד שיכולה הייתה להציג את הקבלה בגין תשלום העסקה. למרות מחדלה זה ונוכח עמדת המשיב, לפני משורת הדין, ניתן להכיר בהוצאה בשנת 2006 שכר טרחה של חברת שגיא בסך של 600,000 ₪.

כמו כן, ראיתי להכיר בהוצאה בגין שכ"ט לעו"ד שאול קוטלר בגין טיפול במחילת החוב מול בנק הפועלים. סה"כ שולם לעו"ד קוטלר כשכר טרחה סך של 408,918 ₪ (ראה עמ' 25 לפרוטוקול שורה 22).

כן אני מכיר בכך שהמערערת שילמה בשנת 2007 ואילך גם הוצאות ליועצים, עו"ד ליפשיץ מרגלית ורו"ח יונגר 11,579 ₪ ו- 51,134 ₪ בהתאמה ובסה"כ 62,713 ₪, שטיפלו בעניין מחילת החוב (ראה עמ' 25 לפרוטוקול שורות 23-24). נתונים אלה נמסרו בפרוטוקול ע"י רואה חשבון יונגר והחלטתי לקבלם גם כאן לפני משורת הדין.

ויובהר, כיוון שאין חולק כי באם הוצאות אלו נדרשו בדוחותיה הכספיים של המערערת לשנת 2007, יש לתאם הוצאות אלו בשנת 2007 וזאת על מנת שלא ליצור כפל הטבה בידי המערערת.

24. אין בידי לקבל את טענת המערערת לפיה שילמה בשנים 2007 ואילך הוצאות מכס בגין שנים קודמות והוצאות עבור יועצים שטיפלו בעניין המכס בסך כולל של 2,662,274 ₪ וכי יש להתחשב בעניין זה. אינני מקבל טענה זו, ולו רק מן הטעם שטענה זו לא הועלתה בפני המשיב בשלב דיוני השומה. (יושם לב כי המשיב עלה טענה זו בסיכומיו, אך המערערת לא מצאה לנכון להתייחס לכך בגדר "תגובת המערערת לסיכומי המשיב").

25. האפשרות להעלות טענות חדשות שלא נטענו בשלב ההשגה נידונה בעמ"ה 514/01, 515/01, 516/01 **מרדכי ועקנין נ' פקיד שומה ירושלים**, מיסים יז/6 ה-18. הדיון שם נסב על טענות שהועלו לראשונה על ידי פקיד השומה. בית המשפט (בהסתמכו על החלטות שניתנו בעמ"ה 94/96 **בנאסולי נ' פקיד שומה נתניה**, מיסים יא/1 עמ' ה-30 ועמ"ה 68/93 **מיקרוקול נ' פקיד שומה**, מיסים יז/2 עמ' ה-9 [כב' השופטת אופיר – תום]) הניח כי סוגיית העלאת טענות חדשות בשלב הערעור צריכה להיות מוכרעת בהתחשב באופיו ובתכליתו של הדיון בערעור המס. נפסק בעניינים אלה כי הערעור בבית המשפט המחוזי אינו מהווה דיון מחודש (de novo) בטענות הנישום, אלא הוא המשכו של הדיון שהתקיים בשלב ההשגה בפני פקיד השומה. בית המשפט אינו יושב כערכאה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10-11-39510 כרמל תעשיות חלפים בע"מ נ' פקיד שומה חולון

ראשונה, אלא תפקידו מצטמצם לבחינת השומה שהוצאה על-פי הראיות והטענות שהיו בפני פקיד השומה עת ניתנה החלטתו.

בעמ"ה 94/96 בנאסולי נ' פקיד שומה נתניה נאמר:

"אין ספק, כי בעיקרון יש להתייחס לטענה חדשה המועלת רק בשלב מאוחר, בזהירות, ואולם דומה, כי אין המדובר כאן בכלל נוקשה המבטל אוטומטית כל נימוק שלא הובא מלכתחילה לדיון, על ידי צד זה או אחר. בין היתר נראה לי, כי לא הרי טענה עובדתית חדשה המועלת בכתבי הטענות בלא שנדונה קודם, כהרי, טענה שהיא במהותה שאלה משפטית. הראשונה מחייבת לכל הדעות, בחינה ובדיקה כבר בשלב של טרם הוצאת הצו, שעה שהשניה יכולה להיבחן עקרונית בכל עת, על רקע החוק והפסיקה [...] כן הדבר, לגבי טענה עובדתית חדשה שכבר הוזכרה קודם, בשלב ההשגה, גם אם לא באופן מפורש ומפורט, ונומקה טוב יותר, בהמשך, בהודעה המפרשת את נימוקי השומה, או את נימוקי הערעור, לפי הענין [...] מסקנה כללית מכל מה שנאמר עד כאן, הינה, כי קיימת גמישות ברורה בגישתם של בתי המשפט בסוגיית התרתה של טענה חדשה, כאשר אין בכך כדי לפתוח חזית חדשה, או, כאשר ברור הוא שאין בכך כדי לגרום נזק לצד האחר".

26. *מכל המקובץ, עמדתי היא כי בית המשפט המחוזי ביושבו כערכאת ערעור בערעורי מס, בוחן שיקול דעתו של המשיב על סמך הראיות שהוצגו בשלב ההשגה. אני סבור מטעמים של סדר דין נאות והגינות משפטית בסיסית, כי על הצדדים להימנע ככל האפשר מהעלאת טענות עובדתיות חדשות בשלב הערעור. שכן, כבר נאמר כי בית המשפט המחוזי אינו עורך שומות DeNovo על בסיס תשתית ראייתית שלא עמדה בפני המשיב ושהייתה צריכה להיות מוצגת לו במסגרת ההליך השומתי או עד לשלב ההוכחות ע"מ (תל-אביב-יפו) 1301/08 - בלינקיס גל צבי ואח' נ' פקיד שומה תל אביב, פרסם בנבו, ניתן ביום 26.5.13). אכן קיימת גמישות ברורה בגישתו של בית המשפט בסוגיית התרתה של טענה חדשה אך עליו להימנע ככל האפשר מהעלאת טענות שיש בהן כדי לפתוח חזית חדשה, או, כאשר נגרם נזק לצד האחר. במקרה דנן מדובר בהעלאת טענה שניתן היה להעלותה במסגרת ההשגה שכן התשתית הראייתית לה הייתה ידועה כבר באותו שלב. משלא הועלתה הטענה במסגרת ההשגה יש בה כדי פתיחת חזית חדשה וגרימת נזק למשיב - ללא כל הצדקה ראויה. משכך דינה להידחות.*



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10-11-39510 כרמל תעשיות חלפים בע"מ נ' פקיד שומה חולון

מעל לצורך אומר כי אף לגופו של עניין המערערת לא שכנעה בעניין זה. זאת שכן, המערערת לא נתנה ביטוי כלשהו בדוחותיה הכספיים להוצאה בגין המכס, לא רשמה הפרשה בספרי המערערת בשנת 2006 ואף לא נתנה ביאור בכתב לגובה ההוצאה העתידית (רוטשטיין, פרו' עמ' 20, 18 וגם ר"ח אהרוני, פרו' עמ' 36, 1-2). יתרה מזאת, ר"ח יונגר מטעם החברה העיד כי הוצאות בגין המכס נרשמו בשנים שבהן הוצאו, משום שלא ניתן היה לפעול בדרך אחרת, שכן סכום ההוצאה לא היה ידוע מראש (פרו' עמ' 28, 7-8). גם מטעם זה דין הטענה להידחות.

27. גם באשר לסוגיה שעניינה האם צריכה להתווסף להכנסת המערערת בשנת 2007, הכנסה בגין שינוי בלתי מוסבר בשיעור הרווח הגולמי בספרי המערערת בשנה זו, לבין שנות מס אחרות – דעתי עם המשיב.

כאמור, המערערת טענה כי שנת 2007 הייתה שנה בה חלה ירידה משמעותית בפעילות בחו"ל לאור תחילתו של המשבר הכלכלי העולמי. משבר אשר הוביל גם לרמת מחירי מכירה בדולרים נמוכים מהרגיל, כאשר המלאי שנמכר בשנה זו נרכש בעיקרו בתקופות בהן שער הדולר ושער היורו היו גבוהים. זאת בעוד המשיב סבר כי לא הוכח ששנת 2007 הייתה שונה מכל שנה אחרת שקדמה לה.

28. בראש ובראשונה אין לקבל טענה זו מקום שהמערערת הציגה לראשונה את טיעוניה בדבר שיעור הרווח הגולמי הנמוך בשנת 2007, הדיונים בבית המשפט ולא בשלב השומה. כאמור לעיל, כיוון שמדובר בטענה שלא נטענה בשלב ההשגה אין מקום להתייחס אליה בשלב הערעור (ראו הסברי לעיל סעיף 25).

לגופו של עניין, שיעור הרווח הגולמי אותו מציגה המערערת בספריה לשנים 2006-2004 ולשנת 2008 הינו 48%. לעומת זאת, שיעור הרווח הגולמי לשנת 2007 עומד על 32% בלבד. המערערת לא סיפקה למשיב ראיות מספקות אשר תצבענה על הגורמים לשינוי המשמעותי ולשיעור הרווח הגולמי הנמוך בשנת 2007, ועל כן צדק המשיב כאשר העמיד את שיעור הרווח הגולמי של המערערת על 48%, כפי שהיה בשנים האחרות, תוך התחשבות זהירה בשחיקת שער החליפין.

לא זו אף זאת, המערערת לא הצליחה להוכיח כי אכן הייתה ירידה משמעותית בפעילות בחו"ל, אשר הובילה לרמת מחירים נמוכה מחד גיסא, ומאידך גיסא, חדלה מלהוכיח כי המלאי נרכש במחיר גבוה. (ראו עדות אהרוני, פ' עמ' 34, 22-30). יתרה מזאת, המערערת לא הצליחה להסביר את הגידול בצריכת חומר הגלם משנת 2006 לשנת 2007 וזאת לאור הטענה כי הרווח הגולמי קטן באותה שנה. בנתון זה יש אף כדי להצביע על חוסר סבירות בהתנהלות המערערת (ראו אהרוני, פרו' עמ' 44, 20-14).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10-11-39510 כרמל תעשיות חלפים בע"מ נ' פקיד שומה חולון

29. המערערת טענה כי השינויים בשער החליפין הם שגרמו לשינוי המשמעותי בשיעור הרווח הגולמי (מר רוטשטיין, פ' עמ' 6, 8-11). טענה זו דינה להידחות, שכן המשיב לקח בחשבון בעת קביעת השומה את שחיקת שער החליפין והפחית סכום של כ- 500,000 ₪ בעת גילום הרווח הגולמי (ר"ח אהרוני, פ' עמ' 34, 19-20).

30. גם באשר לשאלה האם סכומים אשר שילמה המערערת בגין קנסות מותרים בניכוי כנגד הכנסתה - אני מצדד בעמדתו של המשיב לפיה קנסות אינם מותרים בניכוי. בעניין זה המערערת, באמצעות רואה החשבון מטעמה (יונגר), הכירה בכך שמדובר ב"קנסות" (ראו ניסוח ב"כ המערערת בסעיף 5 במסגרת ההודעה המפרשת את נימוקי הערעור) שלא תואמו: ר"ח יונגר נשאל כדלקמן:

"המערערת שילמה בשנת 2004 קנס בגין שומת מע"מ של 76,618 ₪. היא דרשה את זה בספריה כניכוי, קנס שלא תואם" ?

ועל כך השיב: "אם לא תואם אז טעו". (פרו' 28, שור' 11-10).

31. לעניין טענה זו אעיר, כי אין חולק כי כאשר מדובר בקנסות, אין להתירם בניכוי מכח סעיף 17 לפקודה, שכן אין המדובר בהוצאה שוטפת, אלא בהוצאה בגוון עונשי. בעניין זה ראו: עמ"ה 60/80 וינפלד אברהם נ' פקיד שומה ירושלים, פד"א י"ב 129, בו נאמר כדלקמן:

"קנסות אינם מותרים בניכוי בהוצאה לפי סעיף 17 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש). מאחר והמערער לא הביא שום ראיה מה חלקם של הקנסות בחיוב הנ"ל (להבדיל מהחיוב על חשבון ריבית והצמדה) לא הרים את הנטל המוטל עליו ודין הדרישה להידחות ואני דוחה אותה."

לכן, טענת המערערת כאשר לא תיאמה סכומים אלו במסגרת דר"ח ההתאמה לצרכי מס.

32. כאמור, המערערת טענה כי מדובר בחוב שנוצר לפני יותר מ- 15 שנים. מקור ההלוואה שניתנה לחברה ממקורותיה העצמיים של המערערת ולא מהון זר שבגינו שולמו ריביות. ההון הזר המופיע בדוחותיה של המערערת בשנים שבערעור הוזרם זמן רב לאחר מתן ההלוואה לחברה הקשורה ולכן אין מקום לתיאום הוצאות בגין ריבית ריאלית למערערת.

33. לעניין סעיף 3(י), הנני דוחה את טענת המערערת לפיה יש לבטל החלטת המשיב להוסיף להכנסתה החייבת של המערערת הכנסות מריבית מכוח סעיף 3(י) לפקודה. המערערת טענה למעשה, כי מדובר בחוב אבוד מזה זמן רב - שלא היה כל סיכוי



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10-11-39510 כרמל תעשיות חלפים בע"מ נ' פקיד שומה חולון

לגבותו. על פי הנטען המדובר בחוב של חברה קשורה שמסיבות טכניות לא פורקה ולכן המערערת לא יכלה לרשמו כחוב אבוד. אם כי מבחינה מהותית, ברור היה שמדובר בחוב אבוד. בראש ובראשונה אציין בדומה לעניינים אחרים לעיל אין בידי לקבל את טענתה של המערערת, שכן נטענו לראשונה במסגרת הליכי הערעור ויש לדחותו ולו רק מטעם זה (ראה לעיל סעיף 25). בנוסף המערערת לא מצאה לנכון להתייחס לטענה זו שהופיעה בסיכומי המשיב במסגרת "תגובת המערערת לסיכומי המשיב". מעל לצורך אבהיר כך: הוראות סעיף 3(י) הינן כדלקמן:

"אדם שנתן הלוואה שנרשמה בפנקסי חשבונות שנוהלו לגבי הכנסה שלגביה היו חייבים לנהל פנקסים לפי שיטת החשבוונאות.... וההלוואה היא בלא ריבית או בריבית נמוכה משיעור שקבע לעניין זה שר האוצר.... יראו את הפרש הריבית כהכנסה לפי סעיף 2(4) בידי נותן ההלוואה ובלבד שמתקיימים יחסים מיוחדים בין נותן ההלוואה לבין מקבל ההלוואה"

ההוראות בעניין זה בפקודה ברורות ואינן מבחינות בין מצב לפיו ההלוואה ניתנה ממקורות עצמיים או ממקורות זרים, בין אם המדובר בחובות רגילים או חובות אבודים. יתרה מכך, הרי שלא די להסתפק בהצהרה בעלמא של המערערת כי החוב הינו אבוד, אלא על הטוען כך להוכיח בהוכחות של ממש, כי החוב הינו חוב אבוד וכי קיימת דרגת סבירות גבוהה שלא ניתן לגבותו באמצעים מקובלים. כי כדי שניתן יהיה לטעון לקיומו של "חוב אבוד" יש להצביע על ראיות שיש בהן להוכיח כישלון תמורה. אלא שהמערערת לא עמדה במבחן זה ועל כן לא הוכיחה, כי אכן מדובר בחוב אבוד. אף רו"ח יונגר מטעם המערערת לא יכול היה להצביע על טעם מדוע לא פעל החברה בהתאם להוראות סעיף 3(י) לפקודה (פרו' עמ' 28, שור' 12-20 [ראו גם עמ"ה (חי') 377/02 ענבר נ' פקיד שומה חיפה], (פורסם במאגר המשפטי נבו)).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10-11-39510 כרמל תעשיות חלפים בע"מ נ' פקיד שומה חולון

סיכום

עיון ברשימת המחלוקות בעניין דנא מצביע על כך שהמחלוקות רובן ככולן הן מחלוקות משפטיות-עובדתיות שהתשובות להן לא יימצאו בפנקסים, אלא מחוצה להם. משכך, נטל השכנוע מוטל על המערערת. ניתוח פרשנות החוק מעלה, כי באם החוב נמחל בשנת מס פלונית יראו את החוב כחלק מהכנסתו באותה שנה. על פי העולה מההסכם ברי כי ההסכם נחתם בשנת 2006 וכיוון שהסכום נמחל בשנת 2006 יש לראותו כחלק מהכנסת המערערת בשנת 2006. לא קיבלתי טענת המערערת לפיה מאחר שמדובר בהסכם על תנאי אין לו תוקף עד להתקיימות התנאי. כפי שהובהר לעיל ההלכה היא כי חוזה על תנאי הוא חוזה שלם מרגע כריתתו ומחייב את הצדדים לו כבר מעת כריתתו. כמו כן קבעתי כי אין לקבל את עמדת המערערת לפיה שיעור הרווח הגולמי לשנת 2007 עומד על 32% בלבד ולא 48% כבשנים קודמות. הצדק עם המשיב כאשר קבע כי המערערת לא סיפקה הסברים המצביעים על הגורמים לשינוי המשמעותי ולשיעור הרווח הגולמי הנמוך בשנת 2007. גם באשר לשאלה האם סכומים אשר שילמה המערערת בגין קנסות מותרים בניכוי כנגד הכנסתה - ראיתי לצדד בעמדתו של המשיב לפיה קנסות אינם מותרים בניכוי. לעומת כל אלה סברתי שיש צדק בטענת המערערת לפיה ניתן להכיר בניכוי הוצאות מסוימות כאמור בסעיף 23 לעיל.

התוצאה היא שחלקו הארי של הערעור נדחה למעט הכרה חלקית בהוצאות כמובהר בסעיף 23 לעיל. המערערת תשלם למשיב שכ"ט ער"ד והוצאות בסך של 15,000 ₪ סכום זה יהיה צמוד למדד ויישא ריבית חוקית מהיום ועד לתשלומו המלא בפועל.

ניתן היום, כ"ד כסלו תשע"ד, 27 נובמבר 2013, בהעדר הצדדים.

ד"ר אחיקם סטולר, שופט



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10-11-39510 כרמל תעשיות חלפים בע"מ נ' פקי"ד שומה חולון