



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 8231/11

וערעור שכנגד

לפני: כבוד השופט א' רובינשטיין
כבוד השופט נ' הנדל
כבוד השופטת ד' ברק-ארז

המערער והמשיב שכנגד: יוסף מושקוביץ

נגד

המשיב והמערער שכנגד: פקיד שומה חיפה

ערעור וערעור שכנגד על פסק דינו של בית המשפט המחוזי
בחיפה מיום 4.8.2011 בע"מ 568-04 שניתן על ידי כב'
השופטת ש' וסרקרוג

תאריך הישיבה: ח' בתשרי התשע"ד (12.09.2013)

בשם המערער והמשיב שכנגד: עו"ד רועי פלר; עו"ד כפיר אימברמן

בשם המשיב והמערער שכנגד: עו"ד עמנואל לינדר

פסק-דין

השופט נ' הנדל:

1. מונחים לפנינו ערעור וערעור שכנגד על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בחיפה בע"מ 568-04 (כב' השופטת ש' וסרקרוג), בגדרו נקבע כי יש לראות בחוב של המערער והמשיב שכנגד (להלן: המערער) לחברה בה הוא בעל שליטה כחוב שנמחל ועל כן כהכנסה חייבת במס. עוד נקבע כי בסכום החוב יש לראות כדיבידנד שחולק וכי שיעור המס יהיה בהתאם. המערער משיג על הקביעה שחובו נמחל ולדבריו חובו לחברה שריר וקיים ולכן אינו חייב במס. המשיב והמערער כנגד (להלן: פקיד השומה) משיג מצידו על סיווג סכום החוב כדיבידנד ולא כהכנסת עבודה.

2. פקיד השומה הוציא למערער שומות לשנים 1999-2001 בהן סווג חוב של המערער בגין הלוואות שקיבל מהחברה כהכנסת עבודה. באותן שנים היה המערער בעל השליטה ומנכ"ל החברה שהינה חברה ציבורית. החברה נקלעה לקשיים ונכנסה בסופו של דבר להליכי פירוק. פקיד השומה בדק את כרטיסי החו"ז של המערער בחברה ואלה העלו יתרות משיכה שבהתאם להן חויב המערער במס. לא הייתה מחלוקת כי החברה אישרה למערער הלוואות שונות, אף שהצדדים היו חלוקים לעניין שיעורן.

בית המשפט המחוזי קבע כי נקודת המוצא היא כי הרישום בספרי החברה הוא הקובע, בהעדר ראיות אחרות המגובות במסמכים. משכך, התקבלו טענות פקיד השומה לעניין יתרת החוב תוך קיזוז סכומים להם טען המערער. נקבע כי יתרת החוב לשנת 1999 אשר אותו יש לראות כחוב שנמחל היא 4,085,785 ₪ פחות 660,512 ₪ כספי פדיון פוליסות ביטוח של המערער שלטענתו היה זכאי לקבלם, ופחות סכום פיצויי פיטורין נטו שהגיעו למערער לפי מספר שנות עבודה – החל משנת 1992 ועד למועד מחילת החוב.

עוד נקבע כי יש לראות בסכום כאמור כדיבידנד – ולא כהכנסת עבודה – שקיבל המערער וששיעור המס בגינו ייקבע בהתאם.

ביחס לסוגיה נוספת אליה נדרש בית המשפט המחוזי – נקבע כי מועד מחילת החוב והפיכת יתרת החובה להכנסה חייבת במס יהיה באחת משנות המס אליהן התייחסו השומות כאמור, על פי החישוב המיטיב עם המערער. נקבע שעד למועד מחילת החוב יגדל החוב כחוב הלוואה, בתוספת ריבית והצמדה.

טענות הצדדים

3. טענתו המרכזית של המערער היא כי מעולם לא נמחל חובו לחברה אם באופן מפורש ואם במשתמע. בכל מקרה, מדגיש המערער כי בית המשפט החיל על עניינו את סעיף 3(ב)(3)(א) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: הפקודה) העוסק במיסוי חוב שנמחל ובכך טעה. הסיבה לכך היא כי מחילת חוב על פי הסעיף האמור תיווצר כאשר מדובר "בסכומים שקיבל לצורך ייצור הכנסתו מעסק או ממשלח יד". לעומת זאת, מדגיש המערער כי קיבל את הסכומים על רקע יחסי עובד ומעביד. לכן אין עסקינן

בחוב שנמחל לפי הסעיף. עוד משיג המערער על קביעת בית המשפט לפיה חל גם סעיף 3(ב)(5) הקובע לעניין סעיף 3(ב) כי יראו "מי שנמחל לו חוב – לרבות מי שנהג בחוב כאילו נמחל לו או מי ששומט חובו". גם בעניין זה הבסיס להתנגדותו הוא כי הסכומים התקבלו שלא על פי התנאים שמוזכרים בסעיף.

פקיד השומה טוען כי צדק בית המשפט המחוזי בקובעו כי יש להתייחס לסכום שקיבל המערער כחוב נמחל החייב במס אך טעה בית המשפט בנקודה הבאה: נקבע כי יש למסות את סכום החוב שנמחל כדיבידנד ואולם הצדדים הסכימו כי אין זה המצב ואף בפועל נסיבות העברת הכספים אינן מתאימות כדיבידנד.

ד"ר

4. קביעת בית המשפט המחוזי כי חובו של המערער נמחל היא עובדתית בעיקרה וכזו אין זו דרכה של ערכאת הערעור להתערב בה. אכן, בית המשפט המחוזי נעזר בסעיף 3(ב)(5) כדי ללמוד מתי יש לראות באדם כמי שנמחל חובו, ומצא בהתאם כי אף אם לא הייתה המחילה מפורשת, יראו במי שנמחל חובו גם במי שנהג כאילו כך היה. בעניין זה לא נפל כל פגם. נפסק כי בעניינו של המערער מכלול הנסיבות מלמד על מחילת חובו וכי הדבר משתקף מהתנהגותם של כלל הצדדים הנוגעים לחוב. עולה כי המערער קיבל הלוואות כבר בשנים 1994-1995 ותנאי ההלוואה התייחסו גם למועדי הפירעון. המועדים חלפו – ונכון הדבר גם ביחס לאחת ההלוואות ששונה בהמשך מועד הפירעון שלה – והמערער טרם החזיר את הכספים. נקבע כי החזרים מועטים בלבד היו בפועל והחברה מצידה לא נקטה צעדים לגביית החוב. עוד נפסק על ידי בית משפט קמא כי לא נעשה כל ניסיון לדרוש את החוב מהמערער גם קודם להקפאת ההליכים בחברה ולמינוי המפרק. אף לאחר מינוי המפרק לא נעשה ניסיון לגביית החוב – כך עלה מעדותו של המפרק. כל אלה מלמדים איפוא, שגם אם לא נעשתה מחילה מפורשת מצידה של החברה או מצידו של המפרק על חובו של המערער הרי שהצעדים בהם נקטו הצדדים ביחס לחוב – וביתר דיוק הצעדים בהם לא נקטו – מעידים על מחילת החוב. עולה כי המערער והחברה אכן "זנחו את הסיכוי והרצון לפרוע את החוב" (פסקה 7 לפסק דינו של בית המשפט המחוזי).

רואים אנו כי אין מקום להתערב בקביעה כי נמחל חובו של המערער לחברה. כשאלה פני הדברים מתעוררת השאלה – האם יש לראות בסכום שקיבל המערער כהכנסה חייבת במס? בית המשפט המחוזי לא ראה בפקודה התייחסות מפורשת לשאלה על נסיבותיה הפרטניות ובהן טיב הכספים שקיבל המערער והמסגרת בה

התקבלו. עם זאת, הקביעה כי הכסף שקיבל המערער חייב במס מתבקשת לפי דיני המס. המערער התעשר מכספי החוב התעשרות ממומשת. וכך נאמר על ידי הנשיא א' ברק בע"א 9715/03 הורוביץ נ' פקיד שומה ת"א 4, פסקה 7 (24.1.2005):

"מס הכנסה כשמו כן. הוא מוטל על "ההכנסה". "הכנסה" משמעותה "הכנסה ממקור" (סעיף 2 לפקודה) (ראו: י' אדרעי, "דוקטרינת המקור-סוף הדרך"; על הגדרת המונח 'הכנסה' בדין הישראלי הנוהג", משפטים יז (תשמ"ז-ח) 25; א' יורן, "ארבעים שנה לדיני המסים", משפטים (1989,90) 755, 769-762; א' לפידות, "גלגוליה של תורת המקור בדיני מס הכנסה בארץ", הפרקליט כ"ב (1965) 53). על פי הגדרה זו, שני יסודות ל"הכנסה". היסוד האחד: "הכנסה". נראה כי המשמעות של יסוד זה היא תוספת לעושר, או התעשרות, שהרי לא תיתכן "הכנסה", בלי שתהיה תוספת לעושר. הפסיקה הוסיפה ודרשה כי תוספת לעושר זו תמומש כתנאי למיסויה (ראו: ע"א 217,221/65 כהן נ' פ"ש גוש דן, פ"ד (2) 421, 442). היסוד השני: 'מקור'. המקור הוא מעין עץ אשר יש לו פוטנציאל להניב פירות באופן חוזר ונשנה, והפסיקה העמיקה בהגדרתו של המקור במקרים שונים (ראו, בין היתר: ע"א 597/75 ברנשטיין נ' פ"ש פ"ת, פ"ד לא(3) 472; ע"א 136/67 ברזל נ' פ"ש, פ"ד כא (2) 69; עמ"ה (ת"א) 609/68 משולם נ' פה"ש ת"א 1, פד"א ד 30; עמ"ה (ת"א) 1264/63 מזל טוב נ' פשמ"ג, פ"מ מג 522). אם כן, על פי התפיסה הבסיסית של הפקודה, "הכנסה" משמעותה התעשרות ממומשת ממקור".

סעיף 2 לפקודת מס הכנסה כותרתו "מקורות הכנסה". חלופה (10) לסעיף 2 מציינת כי מס הכנסה ישולם גם על הכנסתו של אדם שהופקה "מהשתכרות או ריווח מכל מקור אחר שאינו כלול בפסקאות (1) עד (9)", אך לא הוצא מהם בפירוש ולא ניתן עליו פטור בפקודה זו או בכל דין אחר". הרחבה נוספת קיימת בסעיף 3 ביחס ל"הכנסות אחרות". סעיף 3(ב)(3)(א) קובע כי:

"אדם שבשנת מס פלונית נמחל או שומט לו חוב או חלק ממנו, והחוב נובע מסכומים שקיבל לצורך ייצור הכנסתו מעסק או ממשלח יד, ... , והוא אינו חייב במס עליהם על פי סעיף 2 ... , יראו את החוב כהכנסה בשנה שבה נמחל או שומט ... , ואותו אדם יהיה חייב עליהם במס בשיעור שלא יעלה על 50%" (וראו גם עניין הורוביץ שהובא לעיל בפסקה 8).

בעניינו של המערער, סעיף 3(ב)(3)(א) לפקודה אכן אינו מתייחס לחוב שנמחל לו שכן הסעיף אינו מתייחס מפורשות לחוב שנוצר מסכום כסף מסוג זה שקיבל המערער במסגרת יחסיו עם החברה. עם זאת, דעתי היא כדעת בית המשפט המחוזי שאין מניעה ללמוד מסעיף זה – כמו גם כאמור מסעיף 3(ב)(5) – על עצם המחילה ועל

חובו של המערער במס בגין חובו שנמחל, כאשר השוני עשוי להיות בשיעור המס, נוכח השיעור המתחייב בהתאם לסעיף זה לעומת שיעור המס בגין כסף שהגיע ממקור לפי סעיף 2. וגם לעניין זה יפים דבריו של הנשיא א' ברק בפרשת הורוביץ:

”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. זאת, ללא קיומו של מקור במובן סעיף 2 לפקודה, ובלבד, שמדובר בחוב הנובע מסכומים שקיבל לצורך ייצור הכנסתו מעסק או ממשלח יד. אך מובן כי אם מתקיים מקור למחילה, הרי שההכנסה מהמחילה היא הכנסה על פי סעיף 2 לפקודה ולא על פי סעיף 3(ב) לפקודה. כך, למשל, עובד שנמחל לו חוב על ידי מעבידו בגלל עבודתו, מפיק הכנסת עבודה על פי סעיף 2(2) לפקודה בגובה מחילת החוב”.

נראה איפוא במקרה שלפנינו כי יש להתייחס להכנסה של המערער כבעלת מקור לפי סעיף 2 לפקודה – כפי שלמעשה קבע בית המשפט המחוזי. נסיבות המקרה, הכוללות את אופי הקשר שבין המערער לחברה כעובד ומעביד, לנוכח היותו של המערער המנכ"ל בה, מובילים לתוצאה כי מדובר בהכנסת חייבת. על כן מקובלת עלי מסקנת בית המשפט המחוזי כי עסקינן בחוב נמחל שמחויב במס. דין ערעור המערער להידחות.

5. ערעור פקיד השומה מעורר שאלה אחרת – האם יש לראות בכספים שקיבל המערער כדיבידנד לפי סעיף 2(4) לפקודה כפי שקבע בית המשפט המחוזי או כהכנסת עבודה בהתאם לסעיף 2(2) לפקודה? נדמה כי התייחסות לכסף שקיבל המערער כדיבידנד מעוררת קשיים. טענותיו של פקיד השומה בסוגיה זו מציפות שאלות הנוגעות לרווחיה של החברה בשנת המס הרלוונטית וכן לתהליך אישור חלוקת דיבידנד בחברה ואופן חלוקתו לבעלי המניות. עם זאת, בנסיבות המקרה הקונקרטי אין הכרח להידרש לכל אלה. זאת, לנוכח הסכמת הצדדים שעמדה כבר בפני בית המשפט המחוזי לפיה אין מדובר כדיבידנד. גם מדברי בא כוח המערער בדיון שהתקיים בפנינו עולה כי אינו רואה חשיבות עבור המערער בסוגיית סיווג ההכנסה – אם כדיבידנד אם כהכנסת עבודה – וכי אינו מתנגד לסווגה כהכנסת עבודה, שכן לגישתו כך או כך אין ביכולתו של המערער לעמוד בתשלום המס. אוסיף כי על פני הדברים נראה נכון יותר לקבוע כי הכנסתו של המערער בה עסקינן היא הכנסה לפי סעיף 2(2) המתייחס ל”השתכרות או ריווח מעבודה” וכן ל”כל טובת הנאה או קצובה שניתנו לעובד ממעבידו”. כך או כך בהעדר מחלוקת בין הצדדים בבית משפט קמא ובבית משפט זה דין ערעור פקיד השומה להתקבל.

טרם סיום אציין כי לא מצאתי הצדקה לקבל את הבקשה לצירוף ראיות חדשות שהגיש המערער בשלב זה של ההליך. הראיות נוגעות בעיקרן לטענות שהעלה המערער ביחס לסכומים שיש לקזז מחובו שנמחל וכוללות למשל בקשה לצו ירושה, תלושי שכר של המערער משנים 1979-1991, אישור לתשלום חוב ניכויים ומכתב בקשה לקיזוז שנשלח למפרק. לא ברור מדוע הראיות בעיקרן לא הוגשו בתחילת ההליך, וככלל לא נראה כי הראיות מעלות או מורידות מהכרעת בית המשפט המחוזי, בהתאם לטענות שנטענו בפניו בעניין הסכומים שיש לקזז מהחוב.

עוד יצוין כי בחלוף זמן מהדיון שהתקיים לפנינו בערעור ובערעור שכנגד, הגיש המערער בקשה נוספת לצירוף ראיות חדשות. ברצונו לצרף כראיה בקשה למתן הוראות שהוגשה מטעם המפרק במסגרתה נתבע חובו של המערער לחברה ואיתה בקשה שהגיש המפרק לסעדים זמניים. כן המערער מבקש לצרף פרוטוקול דיון במסגרת הבקשה לסעדים זמניים בו לדבריו טען המפרק כי אינו מחויב להצהרתו לפיה ימחל על החוב. לאחר שעיינתי גם בתגובת פקיד השומה מצאתי כי אין מקום לקבל את הבקשה. שני טעמים מרכזיים לכך: האחד, בערכאה קמא נקבע כי החוב נמחל לנוכח התנהגות כלל הצדדים הנוגעים בדבר. אלה כוללים את המערער והחברה וזאת גם בטרם מונה המפרק. החוב נצבר החל מ- 1994 ויתרת החובה התייחסה לשנת 1999 בעוד המפרק מונה לתפקידו רק ב- 2003. התנהגות הצדדים במשך כל תקופה זו מלמדת על מחילת החוב. הטעם השני הוא שגם לאחר כניסת המפרק לתפקידו לא נעשתה כל פעולה לדרישת החוב – כפי שעלה אף מעדותו של המפרק. בעניין זה יש להזכיר גם את הצהרת המפרק בעדותו "כי אם יקבע בית המשפט כי יתרות החו"ז מהוות הכנסה אצל המערער, הרי שהמפרק ימחק את יתרות החו"ז מהספרים ולא יראה בהן חוב בר גבייה" (עמ' 7 לפסק דינו של בית המשפט המחוזי). מעבר לטעמים אלה יצוין כי לטענת פקיד השומה המערער נהג בחוסר תום לב ולא גילה בבקשתו לצירוף הראיות כי התנגד לדרישת תשלום החוב על ידי המפרק וטען להתיישנות בעניינה.

6. סיכומו של דבר, הייתי מציע לחבריי את התוצאה הבאה: הערעור נדחה; הערעור שכנגד מתקבל – וזאת באופן שהכנסתו החייבת במס של המערער כפי שנמצאה על ידי בית המשפט המחוזי בגין חובו שנמחל תסווג כהכנסת עבודה לפי סעיף 2(2) לפקודה ולא כדיבידנד כפי שנקבע. כמו כן הייתי מציע בנסיבות העניין, לרבות הסכמת המערער לערעור שכנגד, לחייבו בגין הוצאות פקיד השומה ושכר טרחת עורך דין בערעור בסך 15,000 ₪.

השופט א' רובינשטיין:

אני מסכים.

שופט

השופטת ד' ברק-ארז:

אני מסכימה.

שופטת

אשר על כן, הוחלט כאמור על פי פסק דינו של השופט נ' הנדל.

ניתן היום, ו' בטבת התשע"ד (9.12.2013).

שופטת

שופט

שופט